

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr. Üyesi Mehpere KARAHAN GÖKMEN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes three times a year (in March, July and November).

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published three times (in March, July and November) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBİAD) ile ASOS indeks'te taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



Scopus®

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmeceid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türk iye
Doç. Dr.	Agim MAMUTİ	University Of New York Tirana	Tiran	Arnavutluk
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Türkiye Büyük Millet Meclisi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye

Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİREÇLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŐ

Değerli MUVU Okurları,

Ankara Odası olarak, akademik süreli yayınıımız olan MUVU Dergisi'nin 12. yılında Dergimizin yükselen kalitesi ve itibarı bizleri gururlandırmaktadır.

Ankara Odası olarak, meslektaşlarımızın mesleki olduğu kadar akademik olarak da yükselmesini, muhasebe uygulaması ile muhasebe bilimini bütünleştirmeyi şiar edindik...

Dergimizin meslek mensuplarımızca takip edilmesi, burada yayımlanan ve her biri çok kıymetli eserlerden istifade edilmesi dileğiyle...

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2019 yılının ikinci sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz on altı makale ile yine karşınızdayız.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile sizlerle birlikte olmaya devam etmektedir.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Çağnur BALSARI
Prof. Dr. Erkan POYRAZ
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Prof. Dr. Güray KÜÇÜKKOCAOęLU
Prof. Dr. Haluk BENGÜ
Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL
Prof. Dr. İsmail BEKÇİ
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Süleyman UYAR
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL
Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ
Doç. Dr. Burçin BOZDOęANOęLU
Doç. Dr. Emre KAPLANOęLU
Doç. Dr. İdris VARICI
Doç. Dr. Köksal BÜYÜK
Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİğİT
Doç. Dr. Şerife SUBAŞI
Doç. Dr. Ufuk GENÇEL
Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOğAN
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir.

İçindekiler

AMPİRİK ARAŞTIRMA

Şerife ÖNDER	İŞLETMELERİN KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUKLARI VE FİNANSAL PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ÇİFT YÖNLÜ İNCELENMESİ	181
Güler Ferhan ÜNAL UYAR Murat ERDOĞAN	SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN HATA VE HİLEYE BAKIŞI: İDARİ PARA CEZASI	197
Ömer Faruk GÜLEÇ Erkan ÖZTÜRK	MUHASEBE ALANINDA TÜRKİYE'DEKİ TEZLERLE ULUSLARARASI ALAN ENDEKSLERİNDE TARANAN DERGİLERDE YAYINLANAN MAKALELERİN KARŞILAŞTIRILMASI	215
Ersin KURNAZ	MUHASEBE EĞİTİMİ ALAN LİSANS ÖĞRENCİLERİNİN ÖĞRENME YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	237
Ayşegül ŞAHİN Emre BİLGİN SARI	ENTROPİ TABANLI TOPSİS VE VİKOR YÖNTEMLERİYLE BİST-İMALAT İŞLETMELERİNİN FİNANSAL VE BORSA PERFORMANSLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	255
Soner GÖKTEN Buket ATALAY	BİLANÇO DIŞI VARLIKLARIN MUHASEBE BİLGİSİNİN DEĞER İLGİLİLİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE'YE ÖZGÜ BULGULAR	271
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Şuayyip Doğu DEMİRCİ	BENFORD YASASI'NIN MALİ DENETİM ALANINDA KULLANIMI ÜZERİNE BİR UYGULAMA	289
Mehmet Emin KARABAYIR	MALİYET YAPIŞKANLIĞININ YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ ÖRNEĞİ	317

DERLEME

Şebnem YAŞAR Gönül ALKAN	MUHASEBE EĞİTİMİNDE OYUNLAŞTIRMA: DİJİTAL OYUN TABANLI ÖĞRENME	331
Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY	MUHASEBE PERSPEKTİFİNDEN VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI	353

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Hüseyin DALĞAR Harun ÖĞÜNÇ Gizem KOCAMAN	SÜT ÜRÜNLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI	377
Ali KARTAL Merih TETİK	FAALİYETE DAYALI YÖNETİMİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA	397

TEORİK İNCELEME

Arzu POLAT H. Muhammet KEKEÇ	TÜRKİYE'DE VERGİ ENTEGRASYONU OLGUSU	427
Levent Yahya ESER Sedat POLAT	GEÇİCİ İTHAL EDİLEN KARA TAŞITLARINDA MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ SORUNU	439
Kemal NALÇIN Ahmet Vecdi CAN	MUHASEBE BİLİMİNİN BİR AKSİYOMU OLARAK ADALET KAVRAMI	461
Pınar OKAN GÖKTEN	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN PERFORMANS RAPORLAMASINA BAKIŞ AÇISI: 1989'DAN 2018'E NE DEĞİŞTİ?	475

Contents

EMPIRICAL RESEARCH

Şerife ÖNDER	DUAL INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITIES AND FINANCIAL PERFORMANCES OF ENTERPRISES	181
Güler Ferhan ÜNAL UYAR Murat ERDOĞAN	CAPITAL MARKETS BOARD'S VIEW OF FAULT AND FRAUD: ADMINISTRATIVE MONETARY PENALTY	197
Ömer Faruk GÜLEÇ Erkan ÖZTÜRK	THE COMPARISON OF ACCOUNTING THESE IN TURKEY WITH THE ARTICLES PUBLISHED IN INTERNATIONALLY INDEXED JOURNALS	215
Ersin KURNAZ	A RESEARCH ON THE LEARNING APPROACHES OF UNDERGRADUATE STUDENTS TAKEN ACCOUNTING COURSE	237
Ayşegül ŞAHİN Emre BİLGİN SARI	COMPARISON OF FINANCIAL AND STOCK EXCHANGE PERFORMANCE OF BIST-MANUFACTURING COMPANIES WITH ENTROPY BASED TOPSIS AND VIKOR METHODS	255
Soner GÖKTEN Buket ATALAY	EFFECTS OF UNDISCLOSED ASSETS ON VALUE RELEVANCE OF ACCOUNTING INFORMATION: TURKEY SPECIFIC EVIDENCES	271
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Şuayyip Doğuş DEMİRCİ	AN APPLICATION ON THE USE OF BENFORD'S LAW IN THE FIELD OF FINANCIAL AUDIT	289
Mehmet Emin KARABAYIR	REVISITING COST STICKINESS: THE CASE OF TURKISH MANUFACTURING FIRMS QUOTED ON İSTANBUL STOCK EXCHANGE	317

COMPILATION

Şebnem YAŞAR Gönül ALKAN	GAMIFICATION IN ACCOUNTING EDUCATION: DIGITAL GAME-BASED LEARNING	331
Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY	CONCEPT OF TAX AVOIDANCE FROM ACCOUNTING PERSPECTIVE	353

CASE ANALYSIS

Hüseyin DALĞAR Harun ÖĞÜNÇ Gizem KOCAMAN	IMPLEMENTATION OF TARGET COSTING METHOD IN MILK PRODUCTS PRODUCING ENTERPRISES	377
Ali KARTAL Merih TETİK	THE EFFECT OF ACTIVITY-BASED MANAGEMENT ON BUSINESS PERFORMANCE: AN IMPLEMENTATION IN AN ALCOHOLIC BEVERAGE BUSINESS	397

THEORETICAL RESEARCH

Arzu POLAT H. Muhammet KEKEÇ	THE FACT OF TAX INTEGRATION IN TURKEY	427
Levent Yahya ESER Sedat POLAT	MOTOR VEHICLE TAX PROBLEM IN TEMPORARILY IMPORTED LAND VEHICLES	439
Kemal NALÇIN Ahmet Vecdi CAN	CONCEPT OF JUSTICE AS AN AXIOM OF ACCOUNTING SCIENCE	461
Pınar OKAN GÖKTEN	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD'S PERSPECTIVE ON PERFORMANCE REPORTING: WHAT HAS CHANGED FROM 1989 TO 2018?	475

İŞLETMELERİN KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUKLARI VE FİNANSAL PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ÇİFT YÖNLÜ İNCELENMESİ*

Doç. Dr. Şerife ÖNDER^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 181-196*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin sosyal performansı ve finansal performansı arasındaki ilişkinin iki yönlü olarak incelenmesidir. İşletmelerin sosyal performansı finansal performansını mı etkilemekte yoksa finansal performansı sosyal performansını mı etkilemektedir? Ayrıca etkileşimin yönü nedir gibi soruların cevabı aranmaktadır.

Çalışmada işletmelerin sosyal performansları, 2016 yılına ait Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) sürdürülebilirlik raporlarının skorları ile ölçülmüştür. Finansal performansın ölçümünde ise Özsermaye Karlılığı Oranı (ROE - Return on Equity) kullanılmıştır. Ayrıca modelde kontrol değişkeni olarak işletme büyüklüğünü temsil etmek için aktif toplamı kullanılmıştır. Yapılan Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi sonucunda, kurumsal sosyal sorumluluk ve işletme performansının birbirini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Finansal Performans, GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması.

JEL Kodları: M14, Q56, L25.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Önder, Ş. (2019). İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumlulukları ve Finansal Performansı Arasındaki İlişkinin Çift Yönlü İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 181-196.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.01.2018; Kabul tarihi: 02.06.2018, iThenticate benzerlik oranı %11
^a Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya Sosyal Bilimler Yüksek Okulu, serife.onder@dpu.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-9251-0283.

DUAL INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITIES AND FINANCIAL PERFORMANCES OF ENTERPRISES

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the relationship between corporate social responsibilities and financial performances of businesses in dually. Does the social performance of the enterprises affect the financial performance or the financial performance affects the social performance? In addition, the answer to questions such as what is the direction of interaction is sought.

In the study, the social performance of the enterprises was measured by the scores of the 2016 Global Reporting Initiative (GRI) sustainability reports. Return On Equity (ROE) was used to measure financial performance. Also in the model, total asset is used to represent the size (control variable) of the firm. As a result of the multi-linear regression analysis, no relationship is found between corporate social responsibility and business performance.

Keywords: Corporate Social Responsibility, Financial Performance, Global Reporting Initiative (GRI) Sustainability Report.

JEL Codes: M14, Q56, L25.

1. GİRİŞ

İşletmelerde insanlar gibi uluslararası ve ulusal anlamda toplum ve çevreye karşı sosyal ve ekonomik sorumluluklarla karşı karşıyadır. Bu nedenlerle, faaliyetlerde bulunurken, gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını gözetmesi gerekmektedir (Yeşiltaş ve Erdem, 2017:114). Bu gözetim faaliyetleri özellikle son yıllarda sürdürülebilirlik faaliyetleri çerçevesi içerisinde gerçekleştirilmektedir. İşletmeler almış oldukları kararlar ve gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerinde, sürdürülebilirlik prensibine uygun hareket etmeye çalışmaktadırlar.

Sürdürülebilirlik kavramı son yıllarda ekonomik açıdan gelişme gösterirken doğanın kirletilmemesine ve işletmenin faaliyetlerine yerine getirirken eşitlik ve katılım gibi prensiplerin işletilmesini içeren bir anlama doğru evrilmektedir (Dinçer ve Özdemir, 2013:34). Bu yeni anlamı yüklenen sürdürülebilirlik kavramının işletmelerde vücut bulmuş şekline kurumsal sosyal sorumluluk olarak isim verilmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini pratikte büyük işletmelerin daha yoğun bir şekilde gerçekleştirmiş olduğu görülmektedir. İlgili konu işletmelerin kurumsal sosyal performansın, finansal performans ile karşılaştırıldığı akademik çalışmalarda ampirik olarak araştırılmıştır. İşletmeler finansal açıdan güçlü oldukları ve bu durumu devam ettirmek için mi kurumsal sosyal performanslarını arttırmaktadır, yoksa kurumsal sosyal performansları yüksek olduğu için mi finansal performansları artmaktadır?

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) yatırımlarının daha iyi finansal performansa (FP) neden olup olmayacağı sorusu, KSS teriminin ortaya çıkmasından bu yana akademisyenlerin ve işletme yöneticilerinin en önemli araştırma konularından birisi olmuştur. Bu konuda literatürde farklı görüşler yer almıştır. Örneğin Friedman (1970) bir işletmenin var olan tek sosyal sorumluluğunun, karını en üst düzeye çıkarmak olduğunu belirtmiştir. Diğer yandan Samuelson (1971) tüm işletmelerin KSS’u benimsemesini ve her zamankinden daha fazla önem vermesi gerektiğini savunmuştur. Carroll (1999) işletmenin temel amacının kamuoyunu ve değişen beklentilerini karşılamak ve gelecekteki kalkınma için bir anahtar sağlamak olduğunu belirtmiştir (Xiong, vd., 2016:223).

Bu çalışmada işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk performansı ve finansal performansı arasındaki etkileşimin yönü araştırılacaktır. Araştırma Borsa İstanbul’da (BIST) faaliyet gösteren ve faaliyet raporları Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) tarafından incelenen ve kurumsal sosyal performans notu alan 20 işletme üzerinde Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi ile gerçekleştirilecektir.

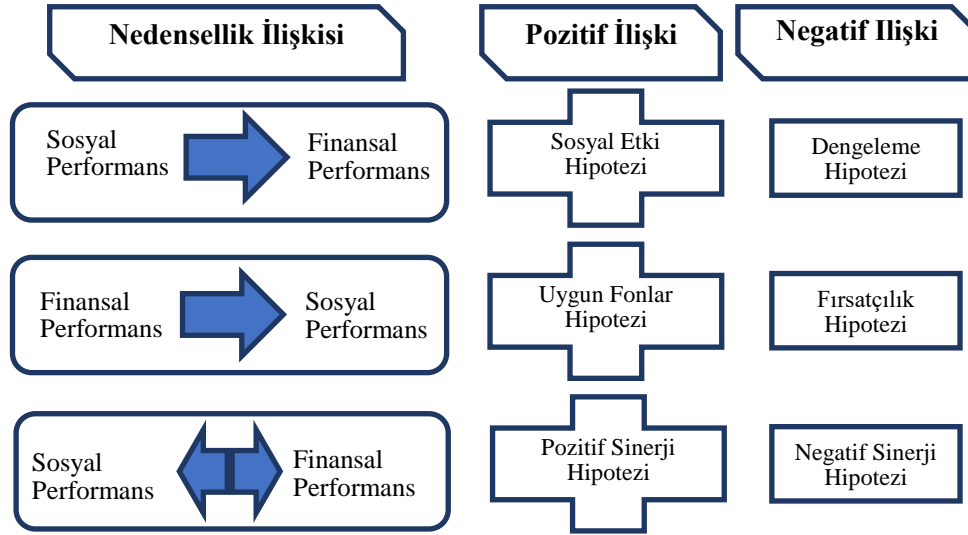
2. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK PERFORMANSI VE FİNANSA PERFORMANS İLİŞKİSİ

İlk olarak “Kurumsal Sosyal Sorumluluk” kavramını Howard R. Bowen’ın (1953) “İş Adamlarının Sosyal Sorumlulukları” isimli kitabında kullandığı kabul edilmektedir. Bowen söz konusu kitabında işletmelerin faaliyetlerine ilişkin karar alma süreçlerinde sosyal faktörleri de dikkate alarak sosyal sorumluluk bilinci içerisinde hareket etmelerinin ekonomik amaçlara ulaşmada katkı sağlayacağını ifade etmiştir (Sakarya, vd., 2014:2). Kurumsal sosyal sorumluluk işletmelerin kamuoyu veya hedef kitlelerinin gözündeki imajından daha öte işletmelerin bütün faaliyetlerinde dikkat etmesi gereken bir kavramdır (Bayraktar ve Güvenç, 2014:41).

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı yapısı itibariyle oldukça dinamik bir yapıdadır. Bu nedenle söz konusu kavram, zamana veya koşullara bağlı olarak sürekli bir değişim yaşamaktadır. Kavram ile birlikte iş etiği, sürdürülebilir gelişme ve kurumsal vatandaşlık gibi pek çok kavram kullanılmaktadır (Şentürk ve Fidan, 2016:135-136). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının bu dinamik yapısı gereği pek çok farklı tanım yapılmaktadır. Fakat bu tanımlarda ilk akla gelen unsurlar işletmelerin büyümesinde sürdürülebilir olması, temel ekonomik hedeflerine ulaşmada çevreye saygılı olması, tüm paydaşlarına karşı sorumlu olması ve farklı paydaşları arasındaki diyalog ve görüşmelerin yapılanmasıdır (Öztuna, 2017: 2369). İşletmeler kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları ile mevcut olan itibarlarını korumayı veya arttırmayı amaçlamaktadır. Bu şekilde performanslarının da artmasını amaçlamaktadır.

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları ve finansal performansları arasındaki ilişkiye dair literatürde ilk ampirik araştırmalar 1970'lerin başında yapılmıştır. Üzerinden geçen bunca zamanda çok sayıda araştırma yapılmış ve makale yazılmış olmasına rağmen çıkan sonuçlar heterojen olmaya devam etmektedir (Miras-Rodríguez, vd., 2015:821).

Literatürde işletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları ve finansal performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda iki farklı konuda tartışma bulunmaktadır. Bu konulardan ilki ilişkinin yönüyle ilişkilidir. Buna göre sosyal ve finansal performans birbiriyle pozitif veya negatif ilişkili olabilir. İkinci konu ise sosyal ve finansal performans arasındaki nedensel ilişkiyi içermektedir. Burada işletmelerin sosyal performansı mı finansal performansını etkilemektedir ya da tam tersine finansal performans mı sosyal performansını etkilemektedir veya aralarında çift taraflı (ya pozitif ya da negatif) bir ilişki mi olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu ilişkiler ve bu ilişkilerle ilgili hipotezler yer almaktadır (Preston ve O'Bannon, 1997:420).



Şekil-1: İşletmelerin Sosyal ve Finansal Performans İlişkisinin Sınıflandırılması

Kaynak: Preston ve O'Bannon, 1997:422.

Kurumsal Sosyal sorumluluğun işletmenin finansal performansını etkilediğini savunan Sosyal Etki Hipotezi ve Dengeleme Hipotezi olmak üzere iki farklı görüş bulunmaktadır.

İşletmelerde sosyal performansın finansal performansı olumlu yönde etkilediği görüşü Sosyal Etki Hipotezi (Toplumsal Etki Hipotezi) olarak

adlandırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre, işletme çıkarlarının paydaşların beklentileri ile uyumlu hale getirilmesi, işletmenin finansal performansı üzerinde olumlu bir etki oluşturmaktadır. Diğer taraftan Dengeleme Hipotezi ise, işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluklarının finansal performansını olumsuz olarak etkilediğini savunmaktadır. Bunun nedenini de, işletmelerin sosyal sorumluluk nedeniyle katlandığı maliyetlerin, üretilen faydadan (kardan) daha fazla olmasıyla açıklamaktadır (Esteban-Sanchez, vd., 2017:1103).

Uygun Fonlar Hipotezi ve Fırsatçılık Hipotezi ise işletmenin finansal performansının kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerini etkilediğini belirten görüşlerdir. Uygun Fonlar Hipotezine göre, sosyal ve çevresel sorumlulukların yerine getirilmesi işletmeler için maliyet içermektedir. Bu maliyetlere katlanarak kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine yatırım yapmak iyi finansal performansa sahip işletmeler için daha fazla söz konusu olacaktır (Zhang, vd., 2017:143). Fırsatçılık Hipotezi ise işletme yöneticilerinin fırsatçı bakış açısıyla kendi özel amaçları doğrultusunda davrandığını savunmaktadır. Öyle ki yöneticiler, işletmenin finansal performansının iyi olduğu durumlarda sosyal harcamaları azaltarak kazanç sağlamakta ancak finansal performansın kötü olduğu durumlarda ise dikkat çeken sosyal programlar gerçekleştirdiğini savunmaktadır (Başar, 2014:62).

Sosyal performansın ve finansal performansın birlikte bir etki oluşturması durumunda Pozitif ya da Negatif Sinerji Hipotezi olarak adlandırılmaktadır. Pozitif Sinerji Hipotezine göre, işletmelerin yüksek bir sosyal performansa sahip olması daha iyi mali performansa (Sosyal Etki Hipotezi) neden olacak bu durumda daha iyi sosyal performansa (Uygun Fonlar Hipotezi) yol açacaktır. Böylece Pozitif Sinerji Hipotezi ile erdemli bir daire oluşabileceği gösterilmektedir. Negatif Sinerji Hipotezi ise bu durumun tam tersinin oluşmasına ve böylece kısır bir dairenin oluşacağını ifade etmektedir (Allouche ve Laroche, 2005:21).

Waddock ve Grave (1997) tarafından yapılan çalışmada Preston ve O'Bannon (1997)'in çalışmasına ek olarak işletmelerin sosyal ve finansal performansı arasında pozitif veya negatif ilişkinin dışında üçüncü bir ilişki durumunun yani nötr ilişki durumunun söz konusu olabileceğini belirtmişlerdir. Bunun nedeni olarak da, bu iki kavram arasındaki ilişkinin ölçümünde çok fazla değişkenlerin bulunduğunu belirtmişlerdir (Waddock ve Graves, 1997:305). Nötr ilişki durumunda kurumsal sosyal performans ile işletme finansal performansının karşılıklı etkileşiminin olmadığı ifade edilmektedir.

3. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE FİNANSAL PERFORMANSI ÖLÇEN ÇALIŞMALAR

Kurumsal sosyal sorumluluk ve işletme performansı arasında, muhtemel hipotezlerin gerçek hayatta kanıtlarını aramak üzere, gerek ulusal gerekse de uluslararası alanda pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan öne çıkan bazıları önce ulusal ölçekte yapılmış çalışmalar olarak sonra da uluslararası ölçekte yapılmış çalışmalar olarak bu başlık altında yer verilecektir.

Aras vd. (2010) geliştirmekte olan ülkelerdeki kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arasındaki ilişkiyi Türkiye üzerinden araştırmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) 100 endeksinde yer alan işletmelerin örneklem olarak yer aldığı çalışmada; işletme büyüklüğü, karlılık, risk seviyesi ve KSS arasında bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Sadece işletme büyüklüğü ile KSS arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. İşletmelerin sosyal sorumluluğu ve finansal performansı arasında anlamlı bir ilişki belirlenmemiştir. Bu sonucu, KSS'nin geliştirmekte olan ülkelerdeki mali ve ekonomik performans ile yeterince ilişkili olmadığı şeklinde yorumlamışlardır.

Arsoy vd. (2012) kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arasındaki ilişkiyi muhasebe bazlı performans ölçütleri ile araştırmıştır. Çalışmada Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan 28 işletmenin puanları, kurumsal sosyal sorumluluk puanı olarak değerlendirilmiştir. İşletmelerin finansal performansının ölçümünde ise aktif karlılık oranı, öz sermaye karlılık oranı, satışların karlılığı oranı, kaldıraç oranı, toplam satışlar, toplam varlıklar, çalışan sayısı, öz sermaye ve kar değişkenleri kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla kurumsal sosyal sorumluluğun daha iyi finansal performansa yol açtığı belirlenmiştir.

Alparslan ve Aygün (2013) çalışmasında İMKB'ye kayıtlı 117 işletmenin 2009-2010 yılları arasındaki verileri ile kurumsal sosyal sorumluluk firma performansı arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. İşletme performansının Öz Sermaye Karlılığı (ROE) ve Tobin-Q oranı tarafından ölçüldüğü çalışmada, kurumsal sosyal sorumluluk göstergesi olarak ta, işletmelerin ilgili dönemlerde yapmış oldukları bağış ve yardımlar temsili değişken olarak kullanılmıştır. Yapılan Regresyon ve Korelasyon Analizleri sonucunda kurumsal sosyal sorumluluk performansı ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Fettahoğlu (2014) çalışmasında işletmelerin finansal performansı ile sosyal sorumluluk performansı arasında bir ilişkinin olup olmadığını belirlemek için İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)' nda pay senetleri işlem

gören ve 2009- 2011 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu yayınlamış on altı işletmenin verilerini kullanmıştır. Analizde bağımlı değişken; öz sermaye karlılığı, aktif karlılığı, kaldıraç oranı, varlık devir hızı, pay başına kar ve pay senedi getirisi olarak hesaplanmıştır. Bağımsız değişken olarak işletmelerin çalışanlarla ilişkileri, çevreyle ilişkileri, toplumla ilişkileri ve ürün sorumluluğu olarak 4 başlık belirlenmiştir. Veriler SPSS Paket Programı aracılığıyla Çoklu Regresyon Analizi Yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda sadece kaldıraç oranı ve varlık devir hızı ile sosyal sorumluluk bileşenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişkiler bulunmuştur.

2014 yılında yapılmış bir başka çalışmada Başar tarafından gerçekleştirilmiştir. BİST Kimya, Petrol, Plastik Endeksinde yer alan işletmelerin, 2010-2012 yılları arasında GRI (Global Reporting Initiative - Küresel Raporlama Girişimi)' ye göre yayınlamış oldukları sürdürülebilirlik raporları ile sosyal sorumluluk performansları ölçülmüştür. Finansal performansın ise hisse başına kazanç ile ölçüldüğü çalışmada, Korelasyon Analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda işletmelerin sosyal sorumluluk ile finansal performansları arasında ters yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Uluslararası literatür incelendiğinde, konunun 1990'lı yıllarda ampirik araştırmalarla ölçüldüğü görülmektedir. Waddock ve Graves (1997) tarafından yapılan çalışma ile işletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları ve finansal performans arasındaki ilişki incelenmiştir. Finansal performansın ölçümünde; aktif karlılık oranı, öz sermaye karlılık oranı ve satışların karlılığı değişkenleri kullanılmıştır. İşletme büyüklüğü (toplam varlıklar ve toplam satışlar), risk (kaldıraç oranı) ve çalışan sayısı değişkenlerinin ise kontrol değişkeni olarak kullanıldığı çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk ile işletmelerin finansal performansı arasında pozitif bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Preston ve O'Bannon (1997) işletmelerin sosyal performansını ölçmede toplumsal ve çevresel sorumluluklar, iyi insanların seçilmesi ile ürün ve hizmetlerin kalitesi olmak üzere 3 değişken kullanmışlardır. Yine finansal performansın ölçümünde de aktif karlılığı, öz sermaye karlılığı ve yatırımların karlılığı olmak üzere 3 değişken kullanılmıştır. Amerika'daki 67 büyük işletmenin 1982 – 1992 yıllarını kapsayan 11 döneme ait verilerin kullanıldığı çalışmada, sosyal sorumluluk ve finansal performans arasında güçlü ve pozitif bir korelasyon olduğu ortaya koyulmuştur.

Moore (2001) Birleşik Krallık'taki Süper Market endüstrisinde yapmış olduğu çalışmada kurumsal sosyal performans ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığını ortaya koymuştur. Moore çalışmasında işletmelerin kurumsal sosyal performansını 16 faktöre göre ölçerken, finansal performansı ölçmek içinde dört farklı gösterge kullanmıştır.

Surroca vd. (2010) 28 farklı ülkeden 599 farklı işletme üzerinde yapmış oldukları araştırmada, kurumsal sosyal sorumluluk ile işletmenin finansal performansı arasında bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. İki olgu arasında bir ilişkinin varlığını iddia eden çalışmaların, maddi olmayan kaynakların arabuluculuk etkisini göz ardı ettiklerine de çalışmalarında değinmişlerdir.

Fernandez (2015) tarafından yapılan çalışma ki bu çalışmanın da temelini oluşturmaktadır, işletmelerin sosyal performans ve finansal performanslarının 2 model ile çift yönlü olarak incelenmesini içermektedir. Kurumsal sosyal sorumluluğun 4 farklı şekilde ölçüldüğü çalışmada finansal performans; aktif karlılık oranı, öz sermaye karlılık oranı ve Tobin Q oranı ile ölçülmüştür. Toplam varlıklar ise modele kontrol değişkeni olarak dahil edilmiştir. Çoklu Regresyon Yöntemi ile yapılan analizde Madrid borsasına kayıtlı işletmelerin her iki yönde de pozitif ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir. Yani işletmeler için sosyal sorumluluğun karlı olduğu ve karlılığın da sosyal sorumluluğu pozitif etkilediği tespit edilmiştir.

Son olarak Xiong vd. (2016) Çin’de inşaat işletmeleri için kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans ilişkisini incelemişlerdir. 2010-2013 yıllarına ait verilerin kullanıldığı çalışmada erdemli döngünün yani pozitif sinerji ilişkisinin (sosyal performansın finansal performansı pozitif etkilemesi, finansal performansın da yine sosyal performansı pozitif etkilemesi) Çin’deki inşaat işletmeleri için geçerli olduğunu ampirik olarak analiz etmişlerdir.

4. ARAŞTIRMANIN VERİ VE YÖNTEMİ

Karlı yani finansal performansı yüksek olan işletmeler mi kurumsal sosyal sorumluluğa önem vermektedir yoksa kurumsal sosyal sorumluluğu yüksek olan işletmeler mi yüksek kar elde etmektedir? Bu sorulara cevap verebilmek için Eşitlik 1 ve Eşitlik 2'deki modeller kurulmuştur.

Eşitlik 1'de yer alan model kurumsal sosyal sorumluluğun üzerinde işletme karının etkisini ölçmektedir. Eşitlik 2'de ise işletme karı üzerinde kurumsal sosyal performansın etkisini ölçmektedir. Her iki eşitlikte kontrol değişkeni olarak işletme büyüklüğü kullanılmıştır.

$$CSP = \beta_1 + \beta_2 ROE + \beta_3 SIZE + \varepsilon \quad (1)$$

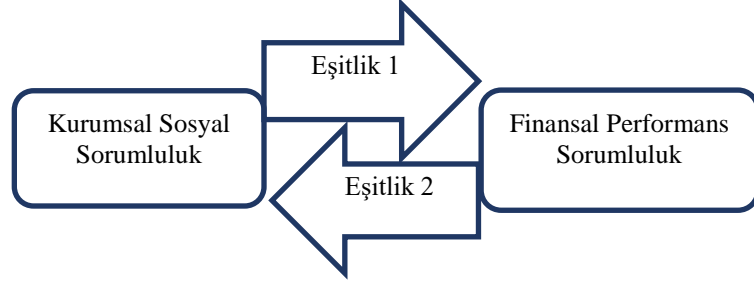
$$ROE = \beta_1 + \beta_2 CSP + \beta_3 SIZE + \varepsilon \quad (2)$$

Eşitlik 1 ve Eşitlik 2'de yer alan CSP, ROE ve SIZE değişkenleri şu şekilde tanımlanabilir.

CSP: İşletmenin kurumsal sosyal sorumluluğunu göstermektedir. Bu amaçla GRI'nın BIST'de işlem gören işletmeler için hazırlanmış olduğu 2016 raporlarından faydalanılmıştır. GRI işletmelerin kurumsal sosyal performansını hesaplarken işletmelerin faaliyet raporlarını 150 kritere göre incelemektedir. Bu 150 kriterden işletmelere kurumsal sosyal performans notu verilmektedir. Bu değişken Eşitlik 1'de bağımlı değişken, Eşitlik 2'de bağımsız değişken olarak kullanılmaktadır.

ROE: Öz sermaye karlılığını göstermektedir. İşletmenin finansal performansını yani karlılığını temsil etmek üzere modellerde kullanılmıştır. İşletmelerin net karının öz sermayeye oranlanması ile hesaplanmıştır. Bu değişken Eşitlik 1'de bağımsız değişken olarak kullanılırken, Eşitlik 2'de bağımlı değişken olarak kullanılmıştır.

SIZE: İşletme büyüklüğü değişkenidir. İşletme büyüklüğünü temsil etmek üzere işletmenin aktif toplamının doğal logaritması alınarak modelde kullanılmıştır. Eşitlik 1 ve Eşitlik 2'deki modellerde kontrol değişkeni olarak kullanılmıştır.



Şekil-2: Kavramsal Model

Kaynak: (Rodriguez-Fernandez, 2016:142)

Eşitlik 1 ve Eşitlik 2’de yer alan ölçüm modellerinin işletme performansı ve kurumsal sosyal sorumluluk performansı arasındaki ilişkileri ölçme yönü Şekil-2’de gösterilmektedir. Eşitlik 1 ve Eşitlik 2’deki Çoklu Doğrusal Regresyon Modelleri, BIST’te işlem gören ve 2016 yılı için GRI’nin sürdürülebilirlik raporu hazırladığı 20 işletme örneklem alınarak analiz gerçekleştirilecektir.

5. BULGULAR

Çoklu doğrusal regresyon analizinin gerçekleştirilebilmesi için elde olan veri setinin bazı varsayımları karşılaması gerekmektedir. Bu varsayımlardan en önemlisi veri setinin normal dağılımıdır. Tablo 1’de *CSP*, *ROE* ve *SIZE* değişkenlerinin tanımlayıcı istatistikleri ile normal dağılımlarının test edildiği Jarque-Bera test istatistikleri gösterilmektedir. Tablo 3’te yer alan Jarque-Bera test istatistiğinin olasılık değeri 0,005’ten büyük olması, verilerin normal dağıldığını ifade etmektedir. Eşitlik 1 ve Eşitlik 2’de yer alan tüm değişkenlerin Jarque-Bera test istatistiğinin olasılık değeri 0,005’ten büyük olması nedeniyle bütün değişkenlerin normal dağıldığı kabul edilmiştir.

Tablo-1: Tanımlayıcı İstatistikler

	CSP	SIZE	ROE
Ortalama	56.62313	23.73377	0.168906
Ortanca	54.00000	23.37251	0.141396
En Yüksek	90.00000	26.64704	0.360012
En Düşük	24.66667	21.25800	-0.002626
Std. Sapma	16.01333	2.006957	0.090820
Çarpıklık	0.308179	0.283496	0.604504
Basıklık	2.747496	1.518935	2.827192
Jarque-Bera	0.369714	2.095862	1.242968
Olasılık Değeri	0.831223	0.350663	0.537147
Gözlem Sayısı	20	20	20

Değişkenlerinin tümünün normal dağıldığının anlaşılmasından sonra, regresyon tahmincilerinin tutarlı ve sapmasız tahmin edilebilmesi için diğer varsayımların sınanmasına geçilmiştir. Bu varsayımlardan biri olan Çoklu Doğrusal Bağlantı Problemi, Varyans Arttırıcı Faktör (VIF) ile test edilmiştir. VIF tekniği Çoklu Doğrusal Bağlantı Probleminin tespit edilmesinde çok kullanılan yöntemlerden biridir. VIF değeri 10'un üzerinde olması, Çoklu Doğrusal Bağlantı Probleminin bir kanıtı olarak kabul edilmektedir (Özgül ve Alma, 2008:99). Tablo-2'de raporlanan VIF değerleri incelendiğinde her iki model içinde VIF değerlerinin 10'dan küçük olduğu görülmektedir.

Tablo-2: Çoklu Doğrusal Bağlantı Testi İçin VIF Değerleri

	<i>ROE → CSP</i>		<i>CSP → ROE</i>	
Değişken	Varyans Katsayısı	Merkezli VIF	Varyans Katsayısı	Merkezli VIF
CSP			1.79E-06	1.131167
ROE	1932.561	1.195473		
SIZE	3.957455	1.195473	0.000114	1.131167
C	2580.527		0.057250	

Tablo-3'te Eşitlik 1 ve Eşitlik 2'de yer alan modellerin otokolerasyon ve değişen varyans sorununa ilişkin testlerin sonuçları gösterilmektedir. Her iki model için her iki testin olasılık ki-kare değerlerinin 0,05'den büyük çıkması, yüzde 95 güven aralığında her iki modelde de otokolerasyon ve değişen varyans problemi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo-3: Otokolerasyon ve Değişen Varyans Testi Sonucu

Test	Model	Gözl*R ²	Olasılık Değeri	Ki-Kare
Breusch-Godfery Otokolerasyon Testi	<i>ROE → CSP</i>	1.660275	0.4360	
	<i>CSP → ROE</i>	1.860166	0.1726	
Breusch-Pagan-Godfery Değişen Varyans Testi	<i>ROE → CSP</i>	0.679001	0.7456	
	<i>CSP → ROE</i>	3.769128	0.1695	

Eşitlik 1 ve Eşitlik 2’de yer alan modellerin Çoklu Doğrusal Regresyon Modeli ile test edilebilmesi için gereken istikrar koşulları ve varsayımların sağlanmıştır.

Tablo-4’de Eşitlik 1 ve Eşitlik 2’de yer alan modellerin genel olarak anlamlılığını gösteren F istatistiğinin olasılık değeri, söz konusu iki modelinde istatistiksel olarak anlamsız olduğunu ifade etmektedir. Her iki modelin F-istatistiğinin olasılık değeri 0,05’de büyüktür.

Tablo-4: Regresyon Sonuçları

	<i>ROE → CSP</i>			<i>CSP → ROE</i>		
	ROE	SIZE	C	CSP	SIZE	C
Katsayı	-1,633	2,687	-6,876	-0,0004	-0,018	0,602
Olasılık Değ.	0,9708	0,1945	0,8939	0,9708	0,1071	0,0221
t istatistiği	-0,037	1,350	-0,1353	-0,037	-1,701	20,51
R²	0,116			0,163		
Düzeltilmiş R²	0,012			0,065		
F İstatistiği	1,115			1,66		
F İstatistiği Olasılık Değ.	0,350			0,219		

Her iki modelin bütün olarak istatistiksel açıdan anlamsız olmasının yanında her iki modelde yer alan değişkenlerin tamamı olasılık değerlerinin 0,05’den büyük olması nedeniyle istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. Dolayısı ile kurumsal sosyal performans ile karlılık arasında karşılıklı olarak istatistiksel açıdan herhangi anlamlı bir ilişki söz konusu değildir.

6. SONUÇ

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı son yıllarda işletmeleri özellikle toplumun duyarlı olduğu konularda faaliyette bulunmaya iten önemli bir kavram olarak göze çarpmaktadır. İşletmelerin ekonomik fayda sağlamanın yanında, toplumun bir parçası olarak hem topluma hem de içinde bulunduğu doğaya duyarlı davranmasını içeren kavram aynı zamanda işletmelerin itibarını attırarak işletmenin finansal performansına olumlu etki sağladığı iddia edilmektedir. Konunun araştırılması için 1990'lı yıllarda uluslararası ölçekte, 2000'li yıllarda ise Türkiye'de ulusal ölçekteki çalışmalarda ampirik araştırmalara yer verildiği görülmektedir. Ancak gerek ulusal gerekse uluslararası alanda yapılan çalışmalarda işletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları ve finansal performansları hakkında farklı sonuçların yer aldığı görülmektedir.

Bu çalışma ilgili konuda ulusal literatüre katkı yapmak amacıyla, işletmelerin sosyal performansı ve finansal performansı arasındaki ilişkinin iki yönlü olarak incelenmesini içermektedir. Borsa İstanbul'da yer alan işletmelerin, 2016 yılına ait Global Reporting Initiative (GRI)' ye göre oluşturdukları sürdürülebilirlik raporlarında yer alan skorları ile kurumsal sosyal sorumlulukları ölçülmüştür. İşletmelerin finansal performansları ise Özsermaye Karlılığı Oranı (ROE - Return on Equity) ile ölçülmüştür. Yapılan Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi sonucunda, işletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları ile işletme performansı arasında bir ilişkinin çift yönlü olarak bulunmadığı tespit edilmiştir.

Çalışmanın sonucu Türkiye'de yapılmış olan diğer çalışmalar açısından değerlendirildiğinde işletmelerin sosyal performansının finansal performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilen çalışmalarla birlikte, negatif yönlü bir ilişkinin tespit edildiği ya da bu çalışmada da olduğu gibi nötr ilişki tespit eden çalışmalarda bulunmaktadır. Bu durumun temel nedeni olarak, çalışmalarda hem kurumsal sosyal sorumluluğun hem de finansal performansın ölçümünde farklı değişkenlerin kullanılması, örneklem dönemlerinin farklılık arz etmesi ya da kullanılan analiz yöntemlerinin farklı olması sayılabilir.

KAYNAKÇA

Allouche, J., & Laroche, P. (2005). A Meta-Analytical Investigation of the Relationship Between Corporate Social and Financial Performance. *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 57(1), 18-48.

Alparslan, A., & Aygün, M. (2013). Kurumsal sosyal sorumluluk ve Firma Performansı. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(1), 435-448.

- Aras, G., Aybars, A., & Kutlu, O. (2010). Managing corporate performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(3), 229-254. doi:10.1108/17410401011023573
- Arsoy, A. P., Arabacı, Ö., & Çiftçioğlu, A. (2012). Corporate Social Responsibility And Financial Performance Relationship: The Case Of Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 53(1), 159-176.
- Başar, B. (2014). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Finansal Performans Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Kimya-Petrol-Plastik Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(2):59-72.
- Bayraktar, T., & Güvenç, D. (2014). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısını Belirleme Üzerine Bir Araştırma: Kandıra Meslek Yüksekokulu Örneği. *Çalışma İlişkileri Dergisi*, 5(2), 40-50.
- Diñçer, M. A. M., & Özdemir, Y. (2013). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamaları ve Eşbiçimlilik: On Büyük Türk Holdingi Üzerine Vaka Çalışması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 31-66.
- Esteban-Sanchez, P., de la Cuesta-Gonzalez, M., & Paredes-Gazquez, J. D. (2017). Corporate social performance and its relation with corporate financial performance: International evidence in the banking industry. *Journal of Cleaner Production*, 162, 1102-1110. doi:10.1016/j.jclepro.2017.06.127
- Fettahoğlu, S. (2014). İşletmelerde sosyal sorumluluk ile finansal Performans arasındaki ilişki: İMKB'ye yönelik bir Uygulama. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 6(1), 11-20.
- Miras-Rodríguez, M. d. M., Carrasco-Gallego, A., & Escobar-Pérez, B. (2015). Has the CSR engagement of electrical companies had an effect on their performance? A closer look at the environment. *Business Strategy and the Environment*, 24(8), 819-835. doi:10.1002/bse.1848
- Moore, G. (2001). Corporate Social and Financial Performance: An Investigation in the U.K. Supermarket Industry. *Journal of Business Ethics*, 34(3), 299-315. doi:10.1023/a:1012537016969
- Özgül, V., & Alma, Ö. G. (2008). Doğrusal Regresyon Çözümlemesinde Çoklu Bağlantı Probleminin Sapan Değer İçeren Küçük Örneklerde Bir Simülasyon Çalışması İle Saptanması Ve Sonuçları. *Selçuk Üniversitesi Fen Fakültesi Fen Dergisi*, 2 (32), 41-51.

Öztuna, B. (2017). SA 8000: 2014 Sosyal Sorumluluk Standardına Göre Çalışma Yaşamının Değerlendirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 2368-2378.

Preston, L. E., & O'Bannon, D. P. (1997). The corporate social-financial performance relationship. *Business and Society*, 36(4), 419-429.

Rodriguez-Fernandez, M. (2016). Social responsibility and financial performance: The role of good corporate governance. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(2), 137-151. doi:10.1016/j.brq.2015.08.001

Sakarya, Ş., Yıldırım, A., & AYTEKİN, S. (2014). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Açıklamalarının Finansal Performans Üzerine Etkisi: BIST-30'da Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 1-15.

Surroca, J., Tribó, J. A., & Waddock, S. (2010). Corporate responsibility and financial performance: the role of intangible resources. *Strategic Management Journal*, 31(5), 463-490. doi:10.1002/smj.820

Şentürk, Z. A., & Fidan, Z. (2016). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarında Paydaş Olarak Kadın: Türkiye ve Amerika'nın En Değerli 100 Markası Üzerine Karşılaştırılmalı Bir Araştırma. *Social Sciences*, 11(2), 133-149.

Waddock, S. A., & Graves, S. B. (1997). The corporate social performance–financial performance link. *Strategic Management Journal*, 18(4), 303-319.

Xiong, B., Lu, W., Skitmore, M., Chau, K. W., & Ye, M. (2016). Virtuous nexus between corporate social performance and financial performance: a study of construction enterprises in China. *Journal of Cleaner Production*, 129, 223-233. doi:10.1016/j.jclepro.2016.04.078

Yeşiltaş, A., & Erdem, R. (2017). Hastanelerin kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerine yönelik içerik analizi. *Mersin Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 10(2), 113-124.

Zhang, D., Morse, S., & Kambhampati, U. (2017). Sustainable Development and Corporate Social Responsibility. USA: Taylor and Francis.

Şerife ÖNDER

MUVU / 2019-2

SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN HATA VE HİLEYE BAKIŞI: İDARİ PARA CEZASI*

Dr. Öğr. Üyesi Güler Ferhan ÜNAL UYAR^a
Dr. Öğr. Üyesi Murat ERDOĞAN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 197-214

ÖZ

Finansal tablo kullanıcılarının, işletme hakkında doğru kararlar alabilmeleri için, doğru ve dürüst hazırlanmış finansal tablolara ihtiyacı bulunmaktadır. Finansal tabloların hazırlanması sırasında gerçekleştirilen yanlışlıkların kasıtlı olup olmamasına göre “hata ve hile” ayrımı yapılmaktadır. Hata ve hile, büyüklüğü ve etkisi tartışılmamakla birlikte, ne sebeple gerçekleşmiş olursa olsun, işletmeye zarar vermekte ve karar alıcıları, alacakları kararlarda yanıltılmaktadır. Çalışmamızın amacı, hata ve hilelerin önüne geçmek amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu’na (SPK) tabi olan halka açık şirketlere, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından verilen “idari para cezası” ve bu cezanın hangi tür şirketlere ve hangi nedenlerden dolayı verildiğinin analiz edilmesidir. Bu analiz gerçekleştirilirken, itibarlarına zarar vermemek amacıyla şirketlerin ve şirket yönetim kurulu üyelerinin isimleri verilmemiş ve yalnızca genel tespitler yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Hile, SPK, İdari Para Cezaları.

JEL Kodları: M42, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Ünal Uyar, G. F., Erdoğan, M. (2019). Sermaye Piyasası Kurulu'nun Hata ve Hileye Bakışı: İdari Para Cezası. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 197-214.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.03.2018; Kabul tarihi: 02.06.2018, iThenticate benzerlik oranı %19

^a Akdeniz Üniversitesi, İşletme Bölümü, guleruyar@akdeniz.edu.tr,
ORCID: 0000-0003-4394-934X.

^b Akdeniz Üniversitesi, İşletme Bölümü, muraterdogan@akdeniz.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-4506-0731.

CAPITAL MARKETS BOARD'S VIEW OF FAULT AND FRAUD: ADMINISTRATIVE MONETARY PENALTY

ABSTRACT

Financial statement users need accurate and fairly prepared financial statements to make the right decisions about the business. There is a distinction between "fault and fraud", depending on whether the mistakes made during the preparation of the financial statements are intentional or not. Fault and fraud, along with size and impact cannot be argued, whatever the reason is, damage the business and decision makers are misled in their decisions. The purpose of our work is to analyze "administrative monetary penalty" to be given by the Capital Markets Board (CMB) to public companies subject to the Capital Markets Law (CML) in order to prevent fault and fraud and the reasons which companies and for what reasons. When this analysis is carried out, the names of the companies and the members of the company's board of directors have not been given in order not to damage their reputation and only general determinations have been made.

Keywords: Fraud, CMB, Administrative Monetary Penalties.

JEL Codes: M42, M49.

1. GİRİŞ

Bazı kaynaklarda "işletme ilgilileri", bazılarında ise "çıkar grupları" olarak ifade edilen "finansal tablo kullanıcıları", çıkarlarını korumak gereğiyle, ilgilendikleri işletmeler hakkında birtakım kararlar almak durumundadırlar. Aldıkları bu kararların güvenilirliği ise, elde ettikleri sayısal verilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır. Bu güvenilir verileri onlara sağlayacak disiplinin adı ise "muhasabe disiplini" dir.

Muhasabe disiplini; gerçek, şeffaf ve kanunlara uygun olarak hazırlanmış belgelerle başlayan, belgelerden defterlere (yevmiye ve büyük defterlere) işlenen, defterlerden mali tablolara, mali tablolardan yıllık raporlara aktarılan ve kullanıcıların bilgisine sunulan bir süreç, olarak tanımlanabilir.

Bu sürecin sağlıklı işlemesi ise doğru kararların alınabilmesi için gereklidir. Süreç içerisinde, işletmenin finansal tabloları üzerinde yapılacak herhangi bir tahrifat, tüm muhasabe sürecine işleyerek sonuçlara yansıtacak, bu kapsamda kullanıcıların alacakları kararları da olumsuz yönde etkileyecektir.

Finansal tablolarda yapılacak her türlü tahrifat, olumsuz bir durum içermekle birlikte, yapılacak tahrifatın büyüklüğünün "kasıt" unsuruyla da doğrudan bir ilişkisi bulunmaktadır. Finansal tabloların yanlış beyan edilmesi dikkatsizliğe, yanlış yoruma, bilinçsizliğe, kısacası kasıtsızlığa dayanıyorsa "hata"; eğer kâr-zarara intikal ettirme, finansal tabloları olduğundan farklı gösterme, yeni ortaklar bulma, zimmete geçirme gibi kasıt unsuru taşıyorsa "hile" kavramı ortaya çıkmaktadır.

Hem hata hem de hile, şüphesiz ki işletmeye zarar vermekte, işletmenin finansal durumunu olduğundan farklı göstermektedir. Ancak, hileler isteyerek yapıldığı, kötü niyet içerdiği, genellikle zimmeti gizlediği için işletmenin yalnızca ortaklarına değil, tüm finansal tablo kullanıcılarına, yani tüm işletme ilgililerine zarar vermektedir. Çünkü hile yapılırken, tüm kullanıcıların bu hile yapılan eylemi “gerçek” zannetmesi istenmekte, bu nedenle de finansal tablolarda beyan edilen unsurun belgeler düzenleyerek de ispat edilmiş olması gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'ndan (SPKn) yetki alarak, kendisine tabi halka açık işletmelere hem hata hem de hile sebebiyle “İdari Para Cezası” düzenlemektedir. Ancak, tahmin edileceği gibi, bulunulacak yanlış beyanda kasıt unsuru, yani hileli işlem söz konusuysa, vereceği para cezasının miktarı artmakla kalmayacak, aynı zamanda birtakım işlem yasakları da beraberinde gelecektir.

Konuyla ilgili olarak Şensoy (2013) tarafından yapılan çalışmada, 6362 Sayılı SPKn' da manipülasyon ve piyasa dolandırıcılığı suçu tanımlanmış ve bunların önlenmesi için SPK tarafından getirilen yaptırımlardan bahsedilmiş; Alpaslan ve Hakesever (2013) tarafından yapılan çalışmada, mali tabloların bağımsız denetiminde kalite güvence sistemi için yapılan düzenlemeler, yaptırımlar ve idari para cezaları ele alınmış; Güçlü ve Kılıç (2014) tarafından yapılan çalışmada, SPK'nın 2006-2013 yılları arasında, payları BIST (Borsa İstanbul)'te işlem gören şirketlere uyguladığı idari para cezası ve 19 farklı tebliğ ile 19 farklı SPK tarafından alınan karara aykırılık, 1 adet 6362 Sayılı SPKn hükmüne aykırılık, muhasebe ilkelerine aykırılık ve SPK tarafından çıkarılan özel durum açıklama rehberine aykırılık nedeniyle hisseleri BIST'te işlem gören şirketlere “idari para cezası” uyguladığı tespit edilmiş; Dayan (2014) tarafından yapılan çalışmada ise, 2499 Sayılı eski SPKn' den 6362 Sayılı yeni SPKn' ye geçiş süreci ve iki kanunun, hileli işlemler ve manipülasyonların önlenmesi amacıyla alınacak tedbirler ve idari para cezaları yönünden kıyaslanması söz konusu olmuş; İliman ve Tekeli (2016) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye' deki düzenleyici ve denetleyici kurumların idari para cezaları verme yetkilerinin hukuki boyutu tartışılmıştır.

Çalışmamızda ise, hata ve hilelerin önüne geçmek amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu' na (SPKn) tabi olan halka açık şirketlere, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından verilen Ocak 2017-Temmuz 2017 dönemine ait idari para cezaları ve bu cezaların hangi tür şirketlere ve hangi nedenlerden (hata mı, yoksa hile mi) dolayı verildiğinin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanında, öncelikle hata ve hilenin teorik çerçevesi açıklanmış, sonrasında ise SPK' nın hata ve hileler için düzenlemiş olduğu idari para cezası yetkisinden bahsedilmiş, bu para cezalarının verildiği SPK' ya tabi işletmelerin hangileri olduğu ve daha çok hangi hata ve hileler nedeniyle işletmelere verildiği üzerinde durulmuştur. Bu analiz yapılırken,

ceza alan işletmelerin ve işletme yöneticilerinin isimleri, itibarlarına zarar vermemek amacıyla açıklanmamış, yalnızca genel tespitler yapılmıştır.

2. HATA VE HİLE KAVRAMI

2.1. Hata ve Hilenin Ayrımı

Hata, istemeden, yani kasıtsız olarak yapılan yanlışlıklarken; hile ise, Türk Dil Kurumu sözlüğünde, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen” olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebedeki hile kavramı ise, SPK’ nın yapmış olduğu tanıma göre, “bir işletmede yer alan üst yönetim, yöneticiler, çalışanlar ve üçüncü şahısların kasıtlı olarak, adil ve yasal olmayan bir menfaat sağlama amacı ile aldatıcı davranışlarda bulunmaları”dır (SPK, 2006: 25).

Hatalar genellikle, kötü niyet barındırmadığı ve dikkatsizlikle yapıldığından, “mali tablolar” da görülürken; hileler, işletmenin denetçilerinin denetim esnasında incelemesi ihtimalinin de hesaplanması nedeniyle, “belgeler” üzerinde yapılır.

Ayrıca hatalar, çoğunlukla tekrarlanmaz; ancak hileler yapıldığında, mutlaka kusurun kapatılması için, hileli hesabın başka hesaplara aktarılması gerekmektedir. Dolayısıyla, hileler tekrarlanır niteliktedir.

Hatalar, bilgisizlikten, dikkat eksikliğinden yapılabilmekte ve hatanın altında yatan özel bir neden bulunmamaktadır. Bazen belgelerden kayıtlara aktarılırken tutarda yapılan hata, bazen belgenin tarihinde yapılan hata, bazen seri ve sıra numarası yazılırken yapılan hata, söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, hata ister nitel olsun, isterse nicel, isteyerek yapılmamakta ve bu işlemi, işletmenin “muhasebe personeli” gerçekleştirmektedir.

Bunun yanında, hile bilinçli yapıldığından ve altında kötü niyet barındırdığından, “yöneticiler, çalışanlar, satıcılar, müşteriler” tarafından farklı şekillerde ve niyetlerde yapılmaktadır.

Çalışmamızda, SPK’ nın “idari para cezası” verdiği kişiler, işletmelerin hem tüzel kişiliği ve hem de işletme yöneticileri olduğundan, burada yalnızca işletme yönetiminin yaptığı hileler üzerinde durulması uygundur.

2.2. Hile Yapanlar: Yöneticiler

İşletme yönetimi, üç nedenden dolayı hile yapmaya girişebilirler:

- Kârı yüksek göstererek, primini artırmak ve konumunu sağlamlaştırmak: İşletme yöneticileri yönetim görevlerinden dolayı, işletmelerinden prim veya kârdan pay almaktadırlar. Bu durumda kâr ne kadar yüksek olursa, o oranda prim ya da kârdan pay alacaklardır.

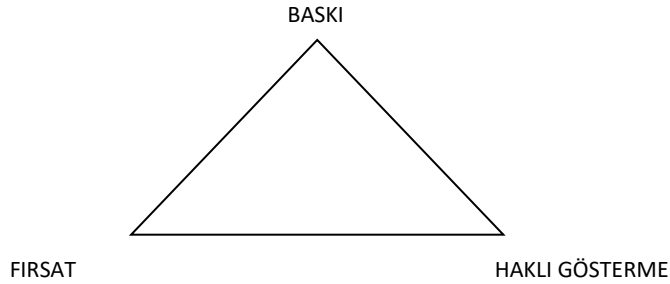
Dolayısıyla, kârı yüksek göstermek, elde edecekleri kazancı da artıracaktır. Bunun yanı sıra, özellikle halka açık işletmelerde yeni ortaklar bulabilmek amacıyla da işletme yöneticileri kârı yüksek gösterme eğilimine girmektedirler.

- Kârı düşük göstererek, işletmenin vergisini düşük ödemek ve işletme sahiplerinin dikkatini çekmek: İşletme tepe yönetimi, genellikle işletme sahip ya da ortaklarından oluşmaktaysa da, işletme yöneticilerinin tamamı, işletme ortaklarından oluşmamaktadır. Örneğin, bir yönetim kurulu başkanı, aynı zamanda muhasebe müdürü, muhasebe şefi, insan kaynakları yöneticisi olamaz. Burada bahsettiğimiz muhasebe müdürü de, işletme yöneticisidir. Dolayısıyla, her zaman daha çok vergi vermeyi göze alarak prim almak amacıyla hile yapılmamakta; bazı durumlarda işletmenin daha az vergi vermesi sağlanarak da hile yapılabilmektedir. Genellikle, giderlerin şişirilip gelirlerin olduğundan daha az gösterilmesiyle bu işlem gerçekleştirilmektedir.
- İşletme varlıklarını zimmetine geçirmek.

Yönetim tarafından yapılan hileler, genellikle “kişisel kullanım için alma, çıkar çatışması, harcama kayıtları, kârdan hisse alma, gereksiz harcamalar, yanlış finansal tablolar, kredi kartı hileleri, satış ve bilgileri saptırma” şeklinde gerçekleşmektedir (Güredin, 2007: 135).

2.3. Hile Yapma Nedenleri

Hile yapma nedenleri, “baskı, fırsat ve haklı gösterme” olarak Donald Cressey tarafından 1973'te *hile üçgeni* adıyla ortaya konmuştur (ACFE, <http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>).



Şekil-1: Hile Üçgeni

Kaynak: Turner vd., 2003: 1

Baskı, işletme içinden ya da dışından, kişinin hile yapması yönündeki saldırılar, olarak nitelendirilmekte olup işletme içinden gelen baskılara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir (Bozkurt, 2009: 66):

- Bir başka çalışma arkadaşının kendisini hileye ortak etmek istemesi,
- Aynı işi yapmalarına rağmen, çalışma arkadaşlarının daha yüksek ücret/maaş alıyor olmasının, çalışmada meydana getirdiği hırs,
- İşletme yönetiminin, kâr yükselmediği takdirde, çalışanlara prim ya da ücret ödemelerinin yapılamayacağını duyurması,
- İşletme yönetiminden, verginin yüksek çıkmamasına ilişkin, muhasebe departmanına yaptığı baskılar.

İşletme dışından gelen baskılar ise genel olarak şöyle özetlenebilir:

- Kişinin, ailesini daha rahat yaşatma isteği,
- Kişinin alkol, kumar gibi pahalı düşkünlüklerinin olması (Çelik, 2010: 24),
- Sağlık harcamalarının yüksek tutarda olması,
- Kişinin, hile yaparak yüksek hayat standartlarında yaşadığını bildiği kişilerin çevresinde var olması ve bu kişilerin, işletme yönetimi tarafından yakalanmamış olması.

“Bir işletmede, iç kontrol sisteminin zayıf olması ya da hiç olmaması, ‘etik’ kavramına işletmenin ve işletme çalışanlarının yanlış bakış açısı, yapılan hileler nedeniyle verilecek cezaların yetersizliği, üst yönetimin işletme çalışanlarını değerlendirme konusundaki yetersizliği, işletmenin iç denetiminin olmaması” gibi nedenler, hilenin oluşmasına neden olan fırsatlardır, denebilir (Bozkurt, 2009: 66). **Fırsat** ise, “iç kontrol sisteminin etkin olmadığı durumlarda, kişilerin hile yapabilmek için sahip oldukları uygun zaman” olarak tanımlanabilir.

Yapılan hemen her hilede, hileyi yapan kişinin kendince **haklı** olduğunu düşündüğü **sebepleri** bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle çalışan; hile eylemi ile elde ettiği bedeli, işverenin kendisine borçlu olduğu konusunda kendini ikna etmektedir (KPMG, 2009: 15).

Bu durumlarda hile yapan kişi yakalandığı takdirde, genellikle “aldığı maaş/ücretin yetmediğini”, “çocuğunun hastalığı nedeniyle ilaç parası bulmak için hile yaptığını”, “bu parayı hak ettiğini ve bunun hırsızlık olmadığını”, bunun yanında “başkalarının da hile yaptığını ama yakalanmadığını”, “kaç senedir kendisine zam verilmediğini ve bu nedenle bu parayı hak ettiğini” beyan etmektedirler (Akyel, 2009: 39; Bozkurt, 2009: 66)

Anlatıldığı şekliyle, hile üçgeninin unsurları birbiriyle yakından ilişkilidir. Hile yapan kişinin, üzerinde hissettiği “baskı” ne kadar güçlüyse ve işletmenin iç kontrol sistemi ne kadar “fırsat” yaratıyorsa; kişinin kendini “haklı görme” eğilimi de o kadar yüksek olmaktadır (Öztürk, 2015: 31).

3. SPK' NİN HATA VE HİLEYİ ÖNLEMELİK İÇİN BAŞVURDUĞU YÖNTEM: İDARİ PARA CEZALARI

3.1. SPK' ya İdari Para Cezası' nın Verilme Yetkisi

Uygulama kısmında, SPK' ya tabi işletmelerin gerçekleştirdiği hata ve hile sayılabilecek usulsüzlükler incelenmiş ve SPK' nın bu konuda getirdiği çözümlerden biri olan “İdari Para Cezası” ele alınmıştır.

Bilindiği gibi, SPK' ya tabi şirketler (www.spk.gov.tr);

- Halka Açık Anonim Şirketler
- Bankalar
- Aracı Kurumlar
- Portföy Yönetim Şirketleri
- Gayrimenkul Değerleme Şirketleri
- Derecelendirme Kuruluşları
- Yatırım Fonları
- Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları
- Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları
- Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları
- Bağımsız Denetim Kuruluşları
- Portföy Saklama Kuruluşları'dır.

Yukarıda belirtilen, SPK' ya tabi kuruluşların yapacakları hata ve hileler nedeniyle, SPK' ya “02.04.2014 tarih ve 28960 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren; söz konusu organları, komiteleri, görev ve yetkileri, gelirleri, giderleri, üyeleri ve üyelik esasları, disiplin cezaları ve çalışma ilke ve esaslarına ilişkin hususlar belirlenmekle birlikte, ilk defa; ‘birliğe, üyelerin ilan ve reklamlarında uyacakları esasları tespit etme, ihbar ve şikâyetlere bağlı olarak bu esaslara aykırılık tespit edilmesi halinde disiplin cezası ve idari para cezası verebilmesi yetkisi’ tanınmıştır (<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140402/0>).

Bu yetkiyle, uygulamada, SPK' nın hata ve hilelerin her ikisi için de ayrı ayrı idari para cezası uyguladığı bilinmektedir. Ancak, tahmin edileceği gibi, hileler kasıtlı yapıldığından ve kişileri yanıltma girişimi gerektirdiği ve

mali tablolara daha büyük zararlar olarak yansıtacağından, daha yüksek idari para cezalarına sebebiyet vermekle birlikte, bu eylemi gerçekleştiren SPK' ya tabi işletmelerin, bazı işlem yasakları almalarına da neden olmaktadır.

6362 Sayılı Kanun (SPKn), 6. Kısım' da “İdari Para Cezası Gerektiren Fiiller” e yer verilmiştir. Buna göre, Kanununun 103. maddesinde, “İdari Para Cezaları” aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- Bu Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden kişilere Kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından iki yüz elli bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak, yükümlülüğe aykırılık dolayısıyla menfaat temin edilmiş olması hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaatin iki katından az olamaz (6362 SPKn, md. 103, 1.fıkra, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).
- Birinci fıkradaki yükümlülüklerle aykırı hareket eden kişinin bir özel hukuk tüzel kişinin organ veya temsilcisi olması veya organ veya temsilcisi olmamakla birlikte bu tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen bir kişi olması hâlinde, ayrıca tüzel kişi hakkında da birinci fıkra hükmüne göre idari para cezası verilir. Aykırılığın, temsilcisi olunan veya adına hareket edilen tüzel kişinin zararına bir sonuç doğurması hâlinde, tüzel kişiye idari para cezası verilmez (6362 SPKn, md. 103, 2. fıkra, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).
- Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasının sağlanması hâlinde ilgili tüzel kişiye Kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından iki yüz elli bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak, verilecek idari para cezasının miktarı elde edilen menfaatin iki katından az olamaz (6362 SPKn, md. 103, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).

Aynı Kanununun 104. maddesinde ise, “Piyasa Bozucu Eylemler” den aşağıdaki şekilde bahsedilmiştir:

- Makul bir ekonomik veya finansal gerekçeyle açıklanamayan, borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasaların güven, açıklık ve istikrar içinde çalışmasını bozacak nitelikteki eylem ve işlemler, bir suç oluşturmadığı takdirde, piyasa bozucu nitelikte eylem sayılır. Kurulca belirlenen piyasa bozucu eylemleri gerçekleştiren kişilere

Kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından beş yüz bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak, bu suretle menfaat temin edilmiş olması hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaatin iki katından az olamaz (6362 SPKn, md. 104, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).

Yine, 6362 Sayılı Kanun'un 112. maddesinde ise hile eylemlerine aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

- Kasıtlı olarak;
 - a. Kanunen tutmakla yükümlü oldukları defter ve kayıtları usulüne uygun tutmayanlar,
 - b. Saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri kanuni süresince saklamayanlar, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar. (SPKn, md. 112, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>)
- Kasıtlı olarak;
 - a. Finansal tablo ve raporları gerçeği yansıtmayan şekilde düzenleyenler,
 - b. Gerçeğe aykırı hesap açanlar,
 - c. Kayıtlarda her türlü muhasebe hilesi yapanlar,
 - d. Yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim ve değerlendirme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayan ihraççıların sorumlu yönetim kurulu üyeleri veya sorumlu yöneticileri, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre cezalandırılır. Ancak, özel belgede sahtecilik suçundan dolayı cezaya hükmedebilmek için, sahte belgenin kullanılmış olması şartı aranmaz (SPKn, md. 112, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).
- Yatırım kuruluşları ile bu Kanunun Üçüncü Kısımının Dördüncü Bölümünde yer alan kurumlar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 244' üncü maddesinde tanımlanan sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçu açısından banka veya kredi kurumu sayılacağı belirtilmiştir (5237 TCK, md. 244, <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5237.html>; 6362 SPKn, md. 112, <http://mevzuat.spk.gov.tr/>).

3.2. Uygulama: İdari Para Cezası Verilen Kurumların İncelenmesi

Uygulamanın amacı, hata ve hilelerin önüne geçmek amacıyla halka açık şirketlere, SPK tarafından verilen idari para cezaları ve bu cezaların hangi sektördeki şirketlere ve hangi nedenle verildiğinin incelenmesidir.

SPK’ nın belirtilen kanun maddelerine dayanarak verdiği idari para cezaları, “Haftalık Bültenler” kısmında, “şirketler” ve “şahıslar” olarak iki kısımda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Edinilen bilgiler için, <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/> adresinden 06.01.2017 ve 28.07.2017 tarihleri arasında yayınlanan 27 adet “SPK Haftalık Bülteni”nden ve yalnızca “idari para cezaları” kısmından faydalanılmış ve Tablo-1, Tablo-2 ve Tablo-3 tarafımızca oluşturulmuştur.

Şirketler ve şirkette hata ya da hileye sebep olan yönetim kurulu üyeleri ayrı ayrı cezalandırıldığından, Tablo-1’ de şirketlerin türlerine göre aldıkları ceza tutarları, Tablo-2’ de aldıkları cezaların nedenleri ve Tablo-3’ te de, bu şirketlerde çalışan ya da şirket yöneticilerinin, Tablo-1’ deki şirket eylemleri ile ilgili olmak koşuluyla, şirketten ayrı olarak almış oldukları kişisel cezalara yer verilmiştir.

Analiz kısmında, itibarlarını zedelememek amacıyla, kesinlikle şirketlerin ve yönetim kurulu üyelerinin adlarına yer verilmemiştir. Yalnızca, genel olarak inceleme yapılmış ve hangi SPK’ ya tabi şirket türünün, genel olarak hangi eylemlerden ceza aldığı üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızın ilk kısıtı, yalnızca 2017 yılının Ocak-Temmuz dönemine ait 6 aylık bilgilerinin incelenmiş olmasıdır. İkinci kısıtı ise, şirketlerin yapmış oldukları yanlış beyanlarda “kasıt” olup olmadığının tarafımızca bilinmemesidir. Bu nedenle, analizlerde SPK’ nın “bilerek yanıltıcı bilgi verme, yatırımcılara bilerek yanlış yol gösterme, kanun hükümlerine bilerek uymama, kamuya bilerek açıklama yapmama” gibi ifadelerin HİLE kategorisine; bunun dışındaki ifadelerinse (kasıt olup olmadığı bilinmeyeceğinden) DİĞER kategorisine konmasının, tarafımızca daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Tablo-1’ deki şirketler, SPK’ ya tabi olan “Halka Açık Şirketler, Bağımsız Denetim Şirketleri, Kuyumculuk (Kıymetli Madenler) Şirketleri, Ulusal Gazeteler, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Menkul Kıymetler vd.” olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Ve şirketler, her ne kadar “Halka Açık Şirketler” sınıfına girmiş olsa da, sektörüne göre incelemek amacıyla, tekrar ayrıma tabi tutulmasında yarar görülmüştür (Yatırım Holding, Tekstil, Gıda, Tüketim gibi).

Tablo-1: 2017 yılı SPK' nın, Kendisine Tabi Şirketlerine Verdiği İdari Para Cezaları

SPK' YA TABİ (CEZA KESİLEN) ŞİRKET TÜRÜ	CEZA KESİLEN ŞİRKET SAYISI	CEZANIN KESİLME NEDENİ VE TUTARI		CEZALARIN TOPLAM TUTARI
		DİĞER	HİLE	
Yatırım Holding	8 şirket	DİĞER	1.091.637 TL	3.358.655 TL
		HİLE	2.267.018 TL	
Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik	8 şirket	DİĞER	203.364 TL	1.257.602 TL
		HİLE	1.054.238 TL	
Menkul Değerler	22 şirket	DİĞER	2.327.268 TL	3.716.548 TL
		HİLE	1.389.280 TL	
Kuyumculuk	2 şirket	DİĞER	358.238 TL	975.054 TL
		HİLE	616.816 TL	
Tekstil	2 şirket	DİĞER	338.637 TL	338.637 TL
		HİLE	----	
Gıda	4 şirket	DİĞER	777.685 TL	845.153 TL
		HİLE	67.468 TL	
Gazetecilik	2 şirket	DİĞER	840.273 TL	976.199 TL
		HİLE	135.926 TL	
Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı	2 şirket	DİĞER	48.456 TL	48.456 TL
		HİLE	----	
Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık	6 şirket	DİĞER	66.827 TL	170.265 TL
		HİLE	103.438 TL	
Portföy Yönetimi	2 şirket	DİĞER	22.047 TL	71.391 TL
		HİLE	49.344 TL	
Tüketim Ürünleri Pazarlama	1 şirket	DİĞER	78.147 TL	78.147 TL
		HİLE	---	
TOPLAM	59 ŞİRKET			11.836.107 TL

Tablo-1' e bakıldığında, 06.01.2017 ve 28.07.2017 tarihleri arasında, SPK' nın toplam olarak idari para cezası verdiği şirket sayısı 59 ve toplam ceza tutarı ise 11.836.107 TL' dir. Bu rakamın, yaklaşık %60' ını Yatırım Holding ve Menkul Değerler eşit şekilde paylaşmaktadır. Ancak Menkul Değerlerdeki şirket sayısının 22 ve Yatırım Holdingdeki şirket sayısının 8 olması, verilen ceza tutarlarının şirketler arasında dengeli olmadığını düşündürmektedir. Hemen açıklama yapmakta yarar vardır ki, Yatırım Holdinglerin cezaları şirket adına; Menkul Değerlerdeki cezalar, şirketle beraber, şirket çalışanlarına da kesilmiştir (broker vb.). Tablo-3' te de, şirket çalışanları adına kesilen cezalar yer almaktadır. Bu da, kesilen cezalar arasındaki uyumsuzluğun nedenidir.

Tablo-1' deki bilgilerden yola çıkılarak, Yatırım Holdingler içerisindeki bir şirketin iki ayrı usulsüzlük nedeniyle, toplamda 701.474 TL ceza alması söz

konusu olmaktadır (ismi açıklanamadığı için, burada ek bilgi olarak verilmiştir). Ayrıca yine ismi açıklanamayan Yatırım Holdingler içerisindeki bir başka şirketin, dört ayrı usulsüzlükten 208.392 TL idari para cezası aldığı bilinmektedir. İlginç olan bir diğer durum ise, sadece bir adet usulsüzlükle en düşük cezalardan birini (52.098 TL) alan bir Yatırım Holdingin aynı zamanda, 3 ay süreyle “internetten emir alma ve brüt takas işlemleri yapma yasağı” nı da almış olan tek Yatırım Holding A.Ş. olmasıdır.

Cezaların dikkat çekici bir diğer unsuru, 8 adet Bağımsız Denetim Şirketi'nin 1.257.602 TL cezayı almış olmalarıdır. Burada önemli olduğunu düşündüğümüz bir unsur, iki ayrı denetim firmasının aynı SPK'ya tabi şirketi denetlemesi ve her ikisinin de şirket için verdikleri “değerleme raporunu”, Uluslararası Denetim Standartları'na aykırı hazırlaması ve bu nedenle toplamda 539.000 TL ceza almasıdır (Her biri 269.500 TL ceza almıştır).

Tablo-2: Para Cezası Kesilen SPK' ya Tabi Şirketlerin Genel Ceza Alma Nedenleri

ŞİRKET TÜRÜ	GENEL HATA SEBEPLERİ (Diğer)	GENEL HİLE SEBEPLERİ
Yatırım Holding	-Şirket bilgilerinin gecikmeli güncellenmesi -Özel durum açıklamasının gecikmeli yapılması ve tüm bilgileri içermemesi	-Şirketin, kamuya açıklanan davalarındaki gelişmelerin kamuya zamanında açıklanması amacıyla, avukatlarla iletişim kanalının bilerek oluşturulmaması -Şirket tarafından yapılan özel durum açıklamalarının, kasıtlı olarak yanıltıcı olması.
Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik	-Değerleme raporunda hesaplama hataları -Denetim raporunda mesleki özenin gösterilmemesi	-Türkiye Denetim Standartları'na aykırı davranma -Bir A.Ş. tarafından, başka bir şirket paylarının alımında verilen değerlendirme raporunun Uluslararası Denetim Standartları' na bilerek aykırı olması ¹
Menkul Değerler	-Yatırımcılarla yapılan yazışmaların kayıt altına alınmaması -Kaldıraçlı alım satım işlemlerine ilişkin reklamında, kârda ve zararda müşteri hesaplarının oransal dağılımına yer verilmemesi -Etkin bir iç denetim sisteminin sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri almaması	-Yatırımcılara, hakları olmadığını bildikleri halde, yönlendirici yorum ve tavsiyelerde bulunulması -Kaldıraçlı alım-satım işlemlerinde kaldıraç oranını, tarafların onayını almadan değiştirmeleri -Kaldıraçlı alım satım işlemlerine ilişkin düzenlemelere aykırı reklam yapılması -SPK 37.4 sayılı ilke kararı ² na, bilerek aykırı davranılması -Yatırımcılara, mutlak getiri ve/veya zarara karşı garanti taahhüdünde bulunamayacağı hükmüne aykırı davranış -İnternet üzerinden emir kabul edilmesi yasağına aykırılık

¹ Aynı şirketi, iki denetim firması denetlemiş ve toplamda, ikisine 539.000 TL ceza kesilmiştir.

² Kurul'un İ-SPK. 37.4 (15.07.2016 tarihli ve 22/802 s.k.) sayılı İlke Kararı: Aracı kurumların kaldıraçlı alım satım işlemleri ve promosyon kampanyalarına ilişkin olarak; a) Aracı kurumların müşterileri için kaldıraçlı alım satım işlemleri ve/veya fark kontratlarına yönelik olarak işbu Karar tarihi itibarıyla promosyon kampanyalarına benzer nitelikte uygulamalarda bulunamayacaklarına, b) Kurulumuzun belge kayıt düzenlemelerinde yer alan esaslara uygun olarak kaydı tutulmakta olan müşteri şikayetlerinin çözülmesi amacıyla müşteri hesaplarına yapılan iadelerin (a) bendi ile III-39.1 sayılı "Yatırım Kuruluşlarının Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Tebliğ" in 56 ncı maddesinin (j) bendi kapsamında değerlendirilmemesine, c) Bu karar tarihi öncesinde yürütülmeye başlamış ve bitirilmeye başlanmış olan kaldıraçlı alım satım işlemleri ve/veya fark kontratlarına yönelik (a) bendinde belirtilen promosyon kampanyaları sona erene kadar halihazırda kampanyaya katılım sağlamış olan müşteriler için söz konusu kampanyaların kampanya şartları çerçevesinde devam ettirilebilmesine, d) Bu karar tarihi öncesinde yürütülmeye başlamış ancak bitirilmeye başlanmayan kaldıraçlı alım satım işlemleri ve/veya fark kontratlarına yönelik (a) bendinde belirtilen promosyon kampanyalarının müşteri mağduriyetine yol açmayacak şekilde en geç 31.12.2016 tarihi itibarıyla sonlandırılmasına, e) Bu Kararın uygulanması için önceden başlamış promosyon kampanyalarına ilişkin yukarıda belirlenmiş geçiş hükümlerinin uygulanmasında ilgili kampanyaların özelliklerine bağlı olarak ortaya çıkabilecek tereddütlerin giderilmesine karar verilmiştir.

Tablo-2’de, kendilerine SPK tarafından idari para cezası verilen şirketlerin, cezayı alma nedenleri verilmiştir. Tarafımızdan, cezaların nedenleri kategorilendirilmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, “bilerek, isteyerek” ifadeleri “hile” kategorisinde; bunun dışındaki nedenler de kasıt unsurunun olup olmadığı tarafımızca tespit edilemediğinden ötürü, “hata ya da diğer” kategorisinde gösterilmiştir.

Tablo-2’ de belirtilen hata ve hileler arasındaki temel ayrım, dikkat edileceği gibi, “bilinçli olarak yapma ya da yapmama ve aykırı davranışlar” şeklinde olmaktadır.

Ayrıca, yukarıdaki şirketlerden 1 Yatırım Holding, 1 Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı olmak üzere 2 şirket, belirli konularda 3’er ay işlem yasağı almıştır. Bu konular, Yatırım Holding için “internetten emir alma ve brüt takas yasağı”; Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı için “internetten emir alma, brüt takas, açığa satış ve kredili satış yasakları”dır.

Tablo-3’ te, Tablo-1’ de gösterilen SPK’ ya tabi şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin, Tablo-2’ de gösterilen nedenlerle yapmış oldukları eylemler için şahsi olarak aldıkları idari para cezaları belirtilmektedir.

Tablo-3: İdari Para Cezası Alan Şirketlerdeki Çalışanların Şahsen Aldıkları İdari Para Cezaları

Şirket Türü	Yönetim Kurulu Üyeleri	Toplam İdari Para Cezası
Teskitil	3	78.147 TL
Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik	1	52.098 TL
Gıda	3	90.199 TL
Menkul Değerler	4	1.277.229,82 TL

Tablo-1’ de açıklandığı üzere, 22 adet Menkul Değerler şirketinin, 8 adet Yatırım Holding şirketi ile yaklaşık olarak aynı rakamlarla ceza aldıkları gözlenmiştir. Ancak, bu şirketlerdeki yönetim kurulu üyelerinin aldıkları cezalara ayrı olarak bakıldığında, bu durumun nedeni anlaşılmaktadır. Yatırım Holdingler, bu cezaları yalnızca şirket olarak almış ve Menkul Değerler ise “çalışanların/yöneticilerin yatırımcıları bilerek yanıltmaları” nedeniyle, şirket olarak aldıkları cezaya ilaveten, şahsen ceza aldıkları görülmüştür. Ayrıca bu cezaları yalnızca 4 kişi almasına rağmen, ceza tutarı 1.277.229,82 TL ile rekor seviyede olmuştur.

4.SONUÇ

Kâr elde etmek, elde edilen kârı artırarak sermayeye ilave etmek ve bu yolla büyümek, bunun yanında imajını artırmak gibi amaçları olan ve bunu ancak topluma hizmet ederek gerçekleştirmekte olan işletmelerin, finansal

tablolarıyla ilgilenen kişi ve kurumlara bilgi sağlayabilmesinin ön koşulu, muhasebe disiplininin ortaya koyduğu sayısal verilerdir.

Muhasebe disiplini, işletmelerin belgeler aracılığıyla topladığı bilgileri, mali tablolara aktarmak ve bu mali tabloları çeşitli şekillerde analiz ederek yorumlamak ve yorumladığı bilgileri yıllarında raporlamak amacıyla olan ve bu şekilde, bilgileri kullanıcılara ulaştıran disiplinin adıdır.

Şüphesiz ki, muhasebe disiplininin sağlamış olduğu veriler, kullanıcıların kararlarında etkili olacağından; bu sayısal verilerin sağlıklı, gerçek belgelere ve kayıtlara dayanılarak oluşturulması karar alıcılar için hayati önem taşımaktadır. Diğer bir ifade ile işletme ilgililerinin doğru kararlar alabilmesi, doğru şekilde tutulmuş kayıtlara ve doğru şekilde hazırlanmış raporlara dayanmaktadır. Doğru raporlar ise, kanunların ve ilgili mevzuatların izin verdiği ölçüden sapmayan, dürüst işletme çalışanları ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Her zaman dürüst işletme çalışanlarıyla karşı karşıya olunamayacağı gibi, dürüst olmayan işletme yöneticisi, hatta denetçisiyle de karşılaşılmaktadır. Bu kişilerin, kanunların izin vermediği, üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla yaptıkları her türlü muhasebe tahrifatı “hile” olarak adlandırılmaktadır.

Ancak, hata ve hileyi ayıran fark, bilindiği üzere “kasıt” unsurunun var olup olmadığı ile ilgilidir. Hem hata, hem de hile istenmeyen bir durum olsa da, şüphesiz ki, hilenin etkileri (nasıl yapılmış olunursa olsun), hataya göre çok daha büyük zararlarla mali tablolara yansıtacak, işletme ilgililerinin karar alma sürecinde yanılmalarına neden olacaktır.

Hilelere ve hatalara önlem alınması için SPK, uygulamada birtakım düzenlemelere gitmiş; kendisine tabi halka açık işletmelerin, bankaların, yatırım fonlarının, yatırım ortaklıklarının, bağımsız denetim firmalarının vd. nin yaptıkları ve ileride yapacakları hilelerin ve dikkatsizlik nedeniyle yapmış ve yapacak oldukları hataların önüne geçmek amacıyla, 02.04.2014 tarih ve 28960 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girerek kendisine verilen yetkiyle, düzenlemiş olduğu “İdari Para Cezaları” uygulamasını başlatmış bulunmaktadır.

SPK bu cezaları, hem hata, hem de hileleri önlemek için gerçekleştirse de, hileye düzenlediği cezalar, hataya oranla çok yüksek meblağlardadır. Fakat SPK, yapılan usulsüzlüklerin bazı durumlarda, kasıtlı mı, yoksa kasıtsız mı olduğunu tespit edemediğinden, açıklamalar kısmında, bu davranışın hatadan mı, yoksa hileden mi kaynaklandığını doğrudan beyan etmemektedir. Yalnızca, bazen “bilinçli açıklamama, kasıtlı olarak gecikmeli işlem yapma” gibi ifadelerle yer vermektedir.

Çalışmamızda, SPK’ ya tabi işletmelere, SPK’ nın vermiş olduğu idari para cezaları ve bu cezaların nedenleri incelenmeye çalışılmıştır. SPK’ nın verdiği cezalar, SPK’ nın Haftalık Bültenler kısmında, “şirketler” ve

“şahıslar” olarak iki kısımda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Alınan bilgiler, 06.01.2017 ve 28.07.2017 tarihleri arasında yayınlanan 27 adet SPK haftalık bülteninden alınarak tablo haline getirilmiştir. Şirketler ve şirkette hata ya da hileye sebep olan yönetim kurulu üyeleri ayrı ayrı cezalandırılmıştır.

Toplamda 59 şirketin 11.836.107 TL’ lik ceza alması söz konusu olmuş, bu cezanın 7.075.203 TL’lik kısmının Menkul Değerler ve Yatırım Holdingler tarafından alındığı tespit edilmiştir. Ancak 8 adet Yatırım Holdingin aldığı 3.358.655 TL ceza yalnızca şirketin tüzel kişiliğine verilmiştir. Bunun yanında 22 adet Menkul Değerler Şirketinin 3.716.548 TL’ lik cezası şirketlerin tüzel kişiliğine, 1.277.229,82 TL ise 4 adet yönetim kurulu üyesine ayrı olarak kesilmiştir.

Çalışmada bahsedilen idari para cezalarının miktarının yüksek ve tatmin edici olduğunu düşünmekle beraber, SPK’ nın;

- Hile yapan şirketleri, basın-yayın organları aracılığıyla kamuoyuna daha etkin şekilde duyurmasının,
- Şirketlerin ya da kişilerin hata mı, yoksa hile mi yaptıklarını belirgin şekilde beyan etmesinin,
- Hile olduğu beyan edilen işletmenin, yalnızca para cezası ve işlem yasağı getirilmesiyle kalmamasının, buna ek denetim mekanizmasının daha etkin seviyelerde yürütmesinin,
- Bağımsız Denetim firmaları gibi, SPK’ nın kendi bünyesinde, yalnızca denetim faaliyetinden sorumlu bir ekip kurmasının, hileyi azaltmak ve hilenin mümkünse önüne geçmek yönünden, faydalı olacağı tarafımızca düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ACFE, *The fraud triangle*. <<http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>>, son erişim tarihi: 10.08.2017.

Akyel, N. (2009). *Adli muhasebecilik ve Türkiye’de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu, değerlendirilmesi ve öneriler*, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Alpaslan, H. İ., Hakesever, Ö. (2013). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemi uygulamaları, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: çalışan hileleri*, Alfa Yayınları, İstanbul.

Çelik, T. (2010). *Muhasebede hata ve hilelerle ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dayan, V. (2014). Yeni sermaye piyasası kanunu üzerine bir inceleme, *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 255-266.

Güçlü, F., Kılıç, M. (2014). Sermaye Piyasası Kurulu' nun idari para cezası uygulamalarının ilgili mevzuat açısından incelenmesi. *Business & Management Studies: An International Journal* 2 (3), 308-320.

Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul.

İliman, T., Tekeli, R. (2016). Türkiye' deki düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar: idari para cezalarının hukuksal zeminlerinin değerlendirilmesi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(1), 23-36.

KPMG Vergi, Denetim ve Danışmanlık Şirketi (2009). *Türkiye suiistimal önleme ve inceleme bölümü; yöneticilerin bakış açısı ile Türkiye'de suiistimal: riskler, etkiler ve alınması gereken dersler*.

Öztürk, S. (2015). *Muhasebe hileleri ile mücadelede kontrol öz değerlendirmenin rolü ve bir uygulama*, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2006). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*.

Sermaye Piyasası Kurulu, *Haftalık bültenler*, <<http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/>>, son erişim tarihi: 04.08.2017.

Şensoy, D. (2013). Manipülasyon; piyasa dolandırıcılığı suçu, uygulanacak tedbirler ve yaptırımlar, *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 371-399.

Turner, J. L., Mock, T.J., Srivastava, R. P. (2003). *An Analysis Of The Fraud Triangle*. <https://s3.amazonaws.com/academia.edu/documents/42274858/An_Analysis_of_the_Fraud_Triangle20160207-14055-1dhkxjg.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1502354307&Signature=T3aho32Re7Iesxp0A%2B2EFjLuqyU%3D&resp=onse-content-disposition=inline%3B%20filename%3Dan_Analysis_of_the_Fraud_Triangle.pdf>, son erişim tarihi: 10.08.2017.

Türk Dil Kurumu Büyük Sözlüğü.

Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği Statüsüne İlişkin Basın Duyurusu, <<http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140402/0>>, son erişim tarihi: 13.03.2018.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Kabul Tarihi: 26.09.2004, <<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5237.html>>, son erişim tarihi: 14.02.2018.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Kabul Tarihi: 06.12.2012, Yayınlandığı Resmi Gazete: 28513 Sayılı Resmi Gazete, <<http://mevzuat.spk.gov.tr/>>, son erişim tarihi: 14.02.2018.

MUHASEBE ALANINDA TÜRKİYE'DEKİ TEZLERLE ULUSLARARASI ALAN ENDEKSLERİNDE TARANAN DERGİLERDE YAYINLANAN MAKALELERİN KARŞILAŞTIRILMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ^a
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 215-236*

ÖZ

Bilgiye ulaşabilme hızı, teknolojik olanaklardaki gelişmelere bağlı olarak her geçen gün daha da artmaktadır. Bununla birlikte; içinde bulunduğumuz bilgi çağında, farklı ülkelerdeki birçok üniversite özellikle yükseköğretim alanında koordinasyon sağlayarak bilginin evrenselleştirilmesi ve bilimsel gelişmelerin ilerletilmesi adına çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye’de 2013 - 2017 yılları arasında yazılan yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları ile aynı tarihler arasında yazılan uluslararası elit makaleler konuları açısından karşılaştırılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Google Akademik metrikleri ve Scimagojr veri tabanına göre en yüksek atıf alan ve en prestijli 16 dergiden 150 makale incelenmiştir. Aynı tarih aralığında ülkemizde muhasebe alanında yazılmış 510 yüksek lisans tezi ve 103 doktora tezi de incelenmiştir. Makale ve tezlere konuları açısından içerik analizi uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; muhasebe bilimi alanında yükseköğretim düzeyinde üretilen yüksek lisans ve doktora tez konularının uluslararası muhasebe dergilerinde yayımlanan makale konularından önemli ölçüde farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Dünyada muhasebe alanında en çok çalışılan konuların başında Kurumsal Yönetim ile ilgili konular gelmektedir. Şeffaflık, sürdürülebilirlik, kurumsal sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama bu konulardan bazılarıdır. Türkiye’deki çalışmalarda ise genellikle muhasebe standartları, vergi mevzuatı ve denetim konularının öne çıktığını söylemek mümkündür. Ayrıca Türkiye’de muhasebe alanında yaşanan gelişmelerin uluslararası çalışmalardan ziyade yerel ölçekteki düzenleyici kurum ve kuruluşların politikalarından etkilendiği çalışmanın bir diğer değerlendirmesidir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Araştırmaları, Muhasebe Eğitimi, İçerik Analizi.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Güleç, Ö. F., Öztürk, E. (2019). Muhasebe Alanında Türkiye’deki Tezlerle Uluslararası Alan Endekslerinde Taranan Dergilerde Yayınlanan Makalelerin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 215-236.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.06.2018; Kabul tarihi: 03.07.2018, iThenticate benzerlik oranı %6

^a Kırklareli Üniversitesi, İşletme Bölümü, omerfarukgulec@klu.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-8890-1140.

^b Kırklareli Üniversitesi, İşletme Bölümü, erkan.ozturk@klu.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-9356-1557.

THE COMPARISON OF ACCOUNTING THESES IN TURKEY WITH THE ARTICLES PUBLISHED IN INTERNATIONALLY INDEXED JOURNALS

ABSTRACT

The speed of access to information increases depending on the developments in technology. Besides, many universities in different countries work on behalf of the globalization of knowledge and scientific advancement by providing coordination especially in the field of higher education. In this study, master and doctoral theses that are written in Turkey and top international articles are compared in terms of their subject for the period between 2013 and 2017. For this purpose, 150 articles from the 16 most prestigious journals with the highest citation based on Google Scholar metrics and Scimagojr database are examined. We also examine 510 master thesis and 103 doctoral thesis that are written in accounting in Turkey for the same period. We apply content analysis to the subjects of the thesis and articles. According to the results, master and doctoral thesis in accounting show significant differences from the articles published in international accounting journals. Corporate governance is one of the most studied subjects in the field of accounting in the world. Disclosure, sustainability, corporate social responsibility and environmental reporting are some of important topics of corporate governance. International accounting standards, tax legislation and auditing are highly studied subjects in Turkey. In addition, the policies of regulatory agencies and organizations on a local scale shape the development in the field of accounting in Turkey more than international studies.

Keywords: Accounting Research, Accounting Education, Content Analysis.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Yükseköğretim alanında yapılmakta olan akademik araştırmalar, içinde bulunulan dönemin ihtiyaçlarına uygun olarak bilimsel ilerlemeye destek verecek nitelikte olmalıdır. Ancak; bilimin mutlak ve doğru bilgiye yönelme isteğinden hareketle, farklı coğrafyalarda yapılmakta olan akademik araştırmaların bilgi birikimi sağlayacak bir koordinasyon içerisinde yapılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, yapılacak olan akademik araştırmaların bilimi bir adım daha öteye taşıyabilecek nitelikte olması gerekmektedir. Aksi takdirde, dönemin ihtiyaçlarını yakalayamayan ve çağın gerisinde kalmış bilgilerle donatılmış bir yükseköğretimin bilime hizmet etmesi de mümkün olamayacaktır.

Bugün dünya genelindeki birçok üniversitenin entegre bir çalışma düzeni ile sahip oldukları programlarını ders saati, program içeriği vb. konularda birbirleri ile uyumlu hale getirmek için çaba harcadıkları görülmektedir. Bu çabaların temel amacı, yükseköğretimde uluslararası hizmet standardı ve sistem bütünlüğü oluşturmaktır. Yükseköğretimde sistemsel bütünlüğün sağlanması üniversitelerin yükseköğretim çıktılarının biçimsel açıdan karşılaştırılabilirliğini arttırmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de yükseköğretim düzeyinde üretilen yüksek lisans ve doktora tezlerinin uluslararası alanda yapılmakta olan akademik çalışmaları ne ölçüde takip edebildiği sorusuna cevap aranmıştır. Araştırmanın bilim dalı olarak “Muhasebe” alanında yapılan çalışmalar tercih edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, bu çalışmada Türkiye’de “Muhasebe” alanında yapılan yükseköğretim tez çalışmalarının uluslararası ölçekte “Muhasebe” alanında yapılan çalışmalarla ne kadar uyumlu olduğu belirlenmek istenmiştir. Böylelikle, bugün Türkiye’deki yükseköğretimin dünya standartları ile bilimsel anlamda ne ölçüde akredite olabildiğine yönelik tespitlere ulaşılmak istenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde yükseköğretime ilişkin akreditasyon ve Bologna süreci ele alınmış, üçüncü bölümde ise muhasebe alanındaki bibliyometrik araştırmaları içeren literatür incelemesine yer verilmiştir. Araştırma tasarımının yer aldığı dördüncü bölümde öncelikle ülkemizde muhasebe alanındaki akademisyen sayısı ve alan endekli makalelere ilişkin istatistiklerden sonra makale ve tezlere yönelik içerik analizi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar tartışılmıştır.

2. TÜRKİYE’DEKİ YÜKSEKÖĞRETİMİN AKREDİTASYONU

Yükseköğretim kurumlarının en önemli görevlerinden biri toplumların idealleri ve değerleri ile yaşanan olayların, sorunların ve beklentilerin doğru algılanmasına, tanımlanmasına ve yaşanan sorunlara gerçekçi çözüm önerileri geliştirerek bunların uygulamaya aktarılmasına yardımcı olmaktır (Alkan, 2014: 43). Bu doğrultuda, yükseköğretim kurumları bilimsel ölçekte kaliteyi yakalayabilmek için uluslararası düzeyde akreditasyon çalışmalarına katılmaktadır. (Aktan ve Gencel, 2010: 138) çalışmasında akreditasyonu genel olarak şöyle tanımlamıştır. Bir yükseköğretim kurumunun ya da yükseköğretim kurumu tarafından uygulanmakta olan herhangi bir programın, ulusal ve/veya uluslararası düzeyde belirli performans standartlarına (kalite, verimlilik, etkinlik vb.) sahip olduğunu ortaya koymayı amaçlamaktır. Böylece yükseköğretime talepte bulunanlar ve aynı zamanda kamuoyu nezdinde güven tesis etmeye yönelik bir sistem geliştirmektir.

Türkiye, 1999 yılında İtalya’nın Bologna kentinde 29 Avrupa ülkesinin katılımıyla imzalanan uluslararası akreditasyon bildirgesine 2001 yılında imza atarak yükseköğretim sistemini uluslararası alanda tanınırlığını arttırmak için önemli bir girişimde bulunmuştur (Özkan, 2015: 4, 7; YÖK, 2010: 3-5). Bu girişim neticesinde, Türkiye’deki yükseköğretim sürecinin biçimsel açıdan uluslararası ölçekte karşılaştırılabilir niteliğe sahip olmasının yanında yüksek lisans ve doktora düzeyinde aşağıdaki yetkinliklerin sağlanması da hedeflenmektedir (YÖK, 2010: 74,75).

Yüksek lisans derecesi yetkinlik hedefleri; alanı ile ilgili verilerin toplanması, yorumlanması, uygulanması ve duyurulması aşamalarında

toplumsal, bilimsel, kültürel ve etik değerleri gözeterek denetleyebilme ve bu değerleri öğretebilme becerilerinin geliştirilmesi. Alanı ile ilgili konularda strateji, politika ve uygulama planları geliştirebilme ve elde edilen sonuçları, kalite süreçleri çerçevesinde değerlendirebilme becerilerinin geliştirilmesi. Alanında özümstedikleri bilgiyi, problem çözme ve/veya uygulama becerilerini, disiplinler arası çalışmalarda kullanabilme becerilerinin geliştirilmesi şeklinde ifade edilmiştir.

Doktora derecesi yetkinlik hedefleri ise alanındaki bilimsel, teknolojik, sosyal veya kültürel ilerlemeleri tanıtarak, yaşadığı toplumun bilgi toplumu olma ve bunu sürdürülebilirliğine katkıda bulunabilme becerilerinin geliştirilmesi. Alanı ile ilgili karşılaşılan sorunların çözümünde stratejik karar verme süreçlerini kullanarak işlevsel etkileşim kurabilme becerilerinin geliştirilmesi. Alanı ile ilgili konularda karşılaşılan toplumsal, bilimsel, kültürel ve etik sorunların çözümüne katkıda bulunabilme ve bu değerlerin gelişimini destekleyebilme becerilerinin geliştirilmesi şeklinde belirtilmiştir.

Yükseköğretimde uluslararası akreditasyon sistemine katılma akademik kalitenin iyileştirilmesi, saydamlık ve hesap verme açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır (Aktan ve Gencil, 2010: 138). Ancak bu ilerlemenin yükseköğretim programlarını tamamlama çalışmaları olarak bilinen yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarına ne ölçüde yansıdığı, diğer bir ifadeyle üretilen yüksek lisans ve doktora tezlerinin tartışılan konular itibarıyla küresel düzeydeki bilimsel gelişmelerle ne ölçüde uyumlu olduğu sorusu tartışılması gereken bir konudur. Zira bilimsel gelişme sürecine adapte olamayan bir yükseköğretim sisteminin akreditasyonu yalnızca biçimsel açıdan bir uyum ve ilerlemeye neden olacaktır.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Zeff (1996), muhasebe bilimsel literatüründe farklı ve konu ve yöntemleri içeren çeşitlilikte birçok çalışmanın var olduğuna dikkat çekerek, bu çalışmaların elektronik dergi arşivinde depolanarak biriktirilmesi halinde muhasebe araştırmalarındaki eğilimlerin saptanabileceği ve bir veri tabanına ulaşılabileceğini öngörmüştür. Muhasebe alanına yönelik bu öncü çalışmadan sonra, muhasebe araştırmalarının hangi konular etrafında yoğunlaştığı sorusu birçok araştırmacının daha fazla ilgisini çekmeye başlamış ve zaman içerisinde konuyla ilgili bilimsel literatür oluşmuştur. Dyckman ve Zeff (2015), “Accounting Research: Past, Present, and Future” başlıklı çalışmalarında bahsi geçen literatürün bir değerlendirmesini yaparak muhasebe bilimsel literatürünün gelişimi ile ilgili bazı değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- Muhasebe bilimsel literatürünün yöntem ayırt etmeksizin pozitif temelli çalışmalara yönelmesi ve sonuçların yalnızca istatistiksel

değil, ekonomik açıdan anlamlı değerlendirmeleri içerecek biçimde geliştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe alanında yapılan bilimsel çalışmaların öncelikli olarak teorik bir dayanağa sahip olması gerekmektedir. Bu, araştırma hipotezlerinin doğru belirlenebilmesi ve yorumlanabilmesi için vazgeçilmez bir gerekliliktir.

- Yükseköğretim programlarındaki öğrencilerin ders aşamasında hazırlayacakları ödevler teorinin tam olarak özümsemesine imkân tanıyacak şekilde hazırlanmalıdır. Böylece, muhasebe alanındaki bilimsel çalışmalarda doğru hipotezleri kurabilen araştırmacılar yetiştirilebilir. Belirli konularda çalışan araştırmacıların muhasebe mesleği açısından ilgili oldukları kurumlar tarafından desteklenmesi bilimsel araştırmaların niteliğini arttıracaktır.
- Muhasebe bilimsel literatüründe yer alan ve belirli bir teoriye dayanan hipotezlerin farklı veri ve yöntemlerle tekrarlanması ve genellenmesi gerekmektedir.
- Muhasebe bilim alanının farklı disiplinlerle ortak araştırma arayışı içerisinde olması gerekmektedir. Ancak bunu yaparken, diğer disiplinlerde çalışan uzman kişilerle iş birliği sağlanması gerekmektedir.

Yapılan bu araştırma kapsamında, muhasebe araştırmalarındaki ulusal ve uluslararası eğilimlerin bir arada değerlendirilmesine olanak verebilecek bibliyometrik araştırmalar ve bu araştırmaların sonuçları aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Tablo-1: Muhasebe Bilimsel Literatürü Üzerine Yapılmış Bibliyometrik Araştırmalar

Yazar	Çalışma Sonuçları
Carmona vd. (1999)	Avrupa'daki en önemli muhasebe dergilerinde yayımlanan makalelerin hangi ülke, dil ve kültürden geldiği üzerine yapılan araştırmada Avrupa dergilerindeki makalelerin genellikle İngiltere'deki seçkin eğitim kurumlarında görev yapmakta olan muhasebe araştırmacıları tarafından üretildiği ve bu nedenle Avrupa'daki muhasebe anlayışının İngiliz kültürü ile şekillendiği sonucuna ulaşılmıştır.
Prather-Kinsey ve Rueschhoff (2004)	1981-2000 yılları aralığını inceleyen çalışmada yalnızca finansal teori ve uygulamaların değil, aynı zamanda yönetim muhasebesi ve denetim gibi diğer muhasebe konularında da önemli gelişmeler görüldüğü tespit edilmiştir. Çalışmada, disiplinler arası yapıya sahip olması nedeniyle vergi konusu da gelişmeye açık bir konu olarak değerlendirilmiştir.
Bonner vd. (2006)	Araştırma kapsamında en iyi beş dergi belirlenmiş ve bu dergilerde yer alan çalışmaların yarısına yakınının finansal muhasebe konu başlığı ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, finansal muhasebe konu başlığı ile karşılaştırıldığında denetim ve yönetim muhasebesi konularının incelenen dergilerde yeterince yer almadığı değerlendirilmiştir. Benzeri şekilde, vergi uygulamalarına yönelik çalışılmış makale sayısının alanında çalışan kişi sayısı ile karşılaştırıldığında oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir.
Selimoğlu ve Uzay (2007)	Türkiye'deki bağımsız denetim alanında yapılmış olan çalışmaların içerik analizine tabi tutulduğu araştırmada, 1995-2006 yılları arasında yapılan çalışmaların genellikle meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol ve iç denetim, elektronik ortamda denetim gibi konular üzerine yoğunlaştığı görülmüştür.
Utku (2009)	Muhasebe bilim dalında yapılmış olan bilimsel çalışmaların 2004-2008 yılları içerisindeki eğilimini inceleyen araştırmada kazanç yönetimi konusunun en yaygın araştırma konusu olduğu belirlenmiştir. Bu konuyu takiben bağımsız denetim ve uluslararası finansal raporlama standartları ile ilgili konuların da önemli ölçüde araştırıldığı görülmüştür.
Önce ve Başar (2010)	Türkiye'de 2000-2008 tarih aralığında yazılmış muhasebe alanındaki akademik makalelerin analizinin yapıldığı çalışmada en fazla çalışılan konuların sırasıyla finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi, muhasebe standartları ve denetim konuları üzerine yazıldığı tespit edilmiştir.
Kurt ve Uçma (2011)	1999-2011 yılları arasında Türkiye'de yayımlanan muhasebe temalı iki farklı dergide yayımlanan dergi sayılarına yönelik gerçekleştirilen içerik analizinde, ulusal muhasebe literatürünün yabancı muhasebe literatüründen farklı olarak normatif temelli çalışmalara daha fazla yöneldiği sonucuna ulaşılmıştır.
Alkan (2014)	Türkiye'de hazırlanmış olan lisansüstü tez çalışmalarının 1984-2012 tarih aralığındaki konu dağılımını belirleyen çalışmada, tezlerin önemli bir kısmının muhasebe standartları üzerine yazıldığı; bunu izleyen tezlerin ise muhasebe uygulamaları, denetim gibi konular üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Tez konularına yönelik içerik analizinin yapıldığı bu çalışma, Türkiye'de üretilen tezlere ait konuların genellikle ulusal paradigmalardan etkilenerek bu duruma uygun bir eğilim içerisinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-1’de muhasebe bilimsel literatürüne yönelik yapılmış olan yerli ve yabancı bibliyometrik araştırmalardan bazıları ve bu araştırmaların sonuçları özetlenmiştir. Bu çalışmalar incelendiğinde, kronolojik çerçevede Türkiye’yi de kapsayan aşağıdaki tespitlerin yapılması mümkündür:

- Avrupa’daki muhasebe dergilerindeki yayınlar genellikle İngiliz kültürünün etkisinde gelişme göstermektedir. Bunun bir sonucu olarak uluslararası finansal raporlama standartları birçok ülkede merakla incelenen bir konu haline gelmiştir. Uluslararası muhasebe standartları ile ilgili konular 2000’li yıllardan sonra Türkiye’de de en çok çalışılan konulardan biri olmuştur. Buradan anlaşılacağı üzere Türkiye’deki akademik araştırmaların uluslararası muhasebe standartları konusuna yönelmesi Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin (IASC-1973) kurulması ile değil, 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK-1999) kurulması ile başlamıştır. Bu tespit, Türkiye’deki muhasebe araştırmaları yönelik eğilimlerin uluslararası alandaki gelişmelerden ziyade ulusal otoritenin yönlendirmelerinden daha fazla etkilendiği şeklindeki görüşü güçlendirmektedir.
- 20. yüzyılın sonlarına doğru finansal muhasebe konuları dışında maliyet ve yönetim muhasebesi ve denetim konuları da ilgi gören konular haline gelmeye başlamıştır. Ancak araştırmacıların uzmanlık alanlarından ziyade çok çalışılmış popüler konular etrafında yoğunlaşması bu dönüşümün yavaş bir şekilde gerçekleşmesine neden olmaktadır. Aynı dönemde Türkiye’de de denetim konusuna olan ilginin arttığı görülmektedir. 2000’li yılların başlarından itibaren ise Türkiye’de kazanç yönetimi konusuna da ilgi başlamıştır. Ancak bu konulara doğru olan eğilim hızının oldukça yavaş olduğu görülmektedir. Bu durum, 21. yüzyılın başları itibarıyla Türkiye’deki muhasebe araştırmacılarının halen normatif temelli çalışmalar yapma eğilimi içerisinde oldukları şeklinde değerlendirilebilir.

Yukarıda yer alan tespitlerden yola çıkılarak Türkiye’deki ulusal muhasebe literatürünün, uluslararası ölçekteki muhasebe literatüründe karşılaşılan konu, içerik ve yöntemlere eş zamanlı olarak uyum sağlayamadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu çalışmada, bilimsel literatürde yer alan benzeri çalışmalardan farklı olarak, muhasebe bilim alanında yükseköğretim seviyesinde üretilmiş olan tezlerin genel eğiliminin uluslararası ölçekteki muhasebe bilimsel literatürünün eğilimi ile karşılaştırılması ve yukarıdaki tespitler neticesinde elde edilen sonucun yükseköğretim düzeyinde de geçerli olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır.

4. ARAŞTIRMA TASARIMI

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bilgi teknolojisinin ilerlemesi ve küreselleşmenin de etkisiyle bilgi üretimi ve paylaşımı son yıllarda hızlı bir artış göstermiştir. Bu dönüşüm noktasında akademik ilerlemenin sağlanması için ülkemizde de çeşitli faaliyetler sürdürülmektedir. Üniversite ve akademisyen sayısının artış göstermesi, akademik teşvik uygulaması ve bilimsel faaliyetlerin desteklenmesi bu kapsamda değerlendirilebilir. Örneğin, SSCI, SCI ve AHCI gibi indekslerde yapılan yayınlar açısından ülke nüfuslarını dikkate alan sıralamalar sonucu Türkiye 2005 yılında dünyada 32. sırada yer alırken 2015 yılında ise 28. sırada yer almıştır (Web of Science, 2018). Ancak belirtilen endekslerde bilime katkı noktasında Tıp ve Mühendislik alanındaki yazının daha ön sıralarda olduğunu söylemek mümkündür.

Bu çalışmanın temel amacı muhasebe alanında Türkiye'nin mevcut durumunun analizinin yapılması ve Türkiye'de yükseköğretimde yazılan tezlerin konu itibarıyla uluslararası ve prestijli makalelerle karşılaştırılmasıdır. Böylece muhasebe noktasında ülkemizin genel durumu ortaya koyularak, muhasebe tezlerinin diğer ülkelerdeki elit çalışmalarla ne kadar benzerlik ve farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

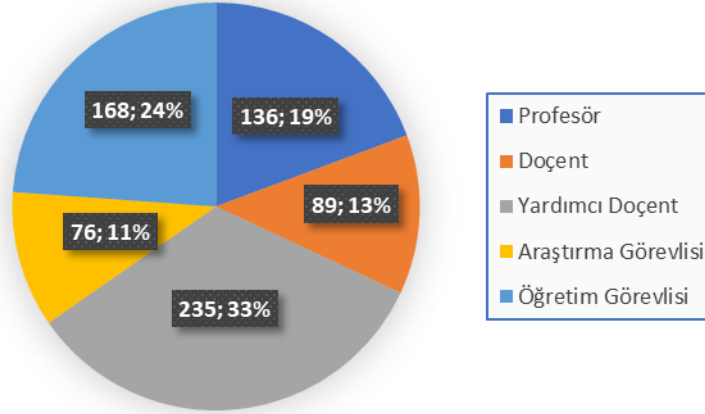
Bu çalışmada, 2013 – 2017 yılları arasında muhasebe alanında etki faktörü, H indeks değeri ve atıf sayısı açısından en kaliteli dergi ve makaleler ile aynı tarih aralığında yazılan yüksek lisans ve doktora tezlerine içerik analizi yapılmıştır. Dergiler ve makalelerin tespitinde Google Akademik dergi metrik bilgileri kısmında muhasebe alanında sıralanan ilk 20 dergi içerisinde yer alma ve Scimagojr dergi sıralama endeksinde ilk 50 dergi içerisinde bulunma şartı aranmıştır. Tablo 2'de belirlenen dergi ve makale sayılarına ilişkin çeşitli istatistiklere yer verilmiştir. Bu verilerden SJR, ilgili derginin Scimagojr sıralama faktörünü, H indeksi, dergilerde yayınlanan makalelerin atıf etkinliğini ve yayın kalitesini, atıf/makale ise dergilerin makale başına atıf sayılarını ortaya koymaktadır.

Analiz kapsamında seçilen dergilerden toplamda 150 makale belirlenmiş ve yine Tablo 2'de bu makalelerin atıf sayıları da belirtilmiştir. Makaleler, belirtilen tarih aralığında en yüksek atıf alan eserler arasından seçilerek hangi konularda çalışma eğiliminin yüksek olduğu saptanmaya çalışılmıştır. İçerik analizinin bir diğer bölümünü oluşturan tezlerin tespitinde ise YÖK Tez web sitesinden yararlanılmıştır. 2013 – 2017 yılları arasında muhasebe bilim dalı, Muhasebe - Finansman bilim dalı ve Muhasebe – Denetim bilim dalları kategorileri içerisinde yazılmış 613 yüksek lisans ve doktora tezi inceleme konusunu oluşturmaktadır. Bu tezlerden 510 tanesi yüksek lisans

tezi, 103 tanesi ise doktora tezi olup, 2015 yılı toplam tez sayısı açısından ilk sırada 2013 yılı ise son sırada yer almaktadır.

Tablo-2: İncelemeye Konu Olan Dergiler Listesi

Dergi Adı	SJR	H İndeks	Atf / Makale	Seçilen Makale	Atf
1) Journal of Accounting and Economics	7.662	58	51,68	10	2371
2) Journal of Accounting Research	6.172	51	73,21	10	2354
3) Accounting Review	3.571	62	53,78	10	1322
4) Contemporary Accounting Research	3.190	48	56,87	10	2197
5) Review of Accounting Studies	2.867	41	60,15	10	1237
6) Management Accounting Research	2.494	34	59,03	10	684
7) Accounting, Organizations and Society	2.451	36	85,2	10	780
8) Auditing: A Journal of Practice & Theory	2.133	37	67,83	10	840
9) Accounting, Auditing and Accountability Journal	1.579	32	83,19	5	521
10) Journal of Accounting and Public Policy	1.530	28	50,9	10	1153
11) European Accounting Review	1.418	27	31,98	5	905
12) Critical Perspectives on Accounting	1.204	32	75,25	5	1646
13) Journal of Business Finance and Accounting	1.067	28	63,05	5	179
14) Accounting and Business Research	0.945	25	48,17	5	369
15) Accounting Horizons	0.926	30	49,28	5	401
16) British Accounting Review	0.746	25	75,59	5	433



Şekil-1: Türkiye’de Muhasebe Akademisyenlerinin Unvanlara Göre Dağılımı

Kaynak: YökAkademik

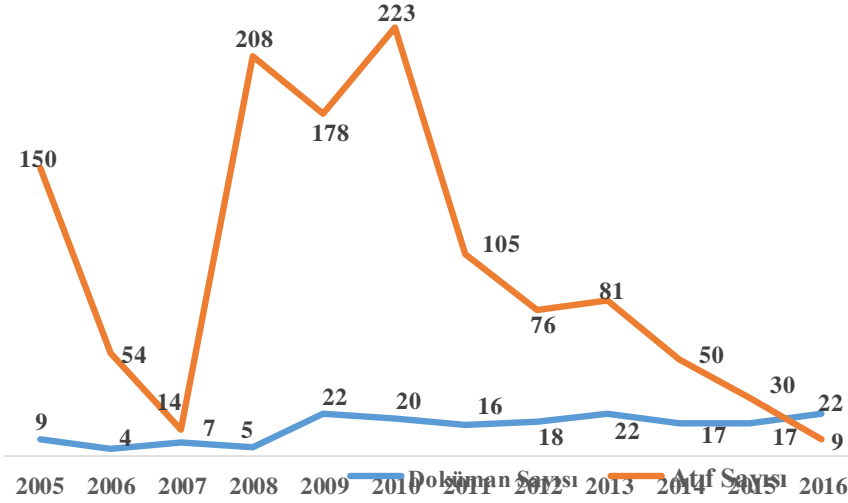
Tablo-3’te Scimagojr ülke sıralaması bilgilerine göre, dünyada muhasebe bilim dalında ülkelerin sıralamalarına yer verilmiştir. Doküman, atıf, öz atıf, atıf/makale ve H indeksi gibi temel karşılaştırma kriterleri kullanılarak oluşturulan listeye göre, 1996 – 2016 yılları arasında en başarılı ülke 25.033 çalışma ile Amerika Birleşik Devletleri’dir. Bu ülkeyi sırasıyla İngiltere, Avustralya ve Çin takip etmektedir. Alan endeksleri olarak yer alan SSCI, SCI ve AHCI kapsamındaki yayınları esas alan bu sıralamaya göre A.B.D.’nin diğer ülkelere kıyasla ciddi bir üstünlüğü göze çarpmaktadır. Diğer 39 ülkenin toplam yayın sayısı ve atıf sayısı sırasıyla 37.652 ve 533.980 olarak hesaplanmışken, A.B.D. tek başına 730.114 atıf sayısı ile diğer ülkelerden farklılaşmaktadır. İngiltere Avrupa ülkeleri içerisinde başı çekmekte ve bu ülkeyi sırasıyla Almanya, İspanya ve Fransa takip etmektedir. Hollanda ve İsviçre ise nüfusları dikkate alındığında özellikle atıf/makale açısından dikkat çekmektedir. Öte yandan başta Hindistan olmak üzere Meksika, Brezilya, Endonezya gibi ülkelerin alan endekslerinde yer alan makale üretiminde ki başarısızlıkları bir diğer önemli çıkarımdır.

Tablo-3: 1996 - 2016 Yılları Arasında Ülkelerin Muhasebe Makaleleri
İstatistikleri (Alan Endeksleri)

	Ülke	Doküman	Atıf	Öz Atıf	Atıf/Makale	H İndeks
1	A.B.D.	25033	730114	341151	29,17	308
2	İngiltere	7200	134264	39749	18,65	133
3	Avustralya	3923	52301	13229	13,33	89
4	Çin	3534	13312	3974	3,77	49
5	Kanada	2620	49055	6474	18,72	99
6	Almanya	2166	22389	4984	10,34	66
7	İspanya	1960	15602	3801	7,96	55
8	Fransa	1423	25647	3192	18,02	71
9	Hollanda	1253	27142	2869	21,66	76
10	Hong Kong	1225	35756	3310	29,19	85
11	İtalya	1134	14295	3035	12,61	56
12	İsviçre	929	16769	1419	18,05	57
13	Yeni Zelanda	845	10474	1107	12,4	46
14	Tayvan	828	6368	1473	7,69	34
15	Malezya	741	2684	1003	3,62	24
16	Singapur	715	12402	721	17,35	53
17	Güney Kore	633	11739	1450	18,55	51
18	İsveç	575	10526	1239	18,31	53
19	Belçika	553	10017	883	18,11	49
20	Japonya	519	10739	824	20,69	42
21	Çek Cumhuriyeti	464	1066	555	2,3	13
22	Finlandiya	431	8714	950	20,22	42
23	Danimarka	390	8569	734	21,97	48
24	Norveç	342	4821	526	14,1	34
25	İsrail	314	6246	455	19,89	39
26	Avusturya	305	3887	319	12,74	26
27	Yunanistan	304	2644	394	8,7	26
28	İrlanda	273	3223	309	11,81	31
29	Portekiz	272	3304	328	12,15	29
30	Hindistan	250	1262	153	5,05	17
31	Güney Afrika	230	1124	334	4,89	15
32	Türkiye	196	1348	144	6,88	17
33	Brezilya	174	979	115	5,63	16
34	Kolombiya	166	288	50	1,73	8
35	Tunus	148	566	96	3,82	9
36	B.A.E.	139	1026	82	7,38	16
37	Filipinler	134	230	39	1,72	7
38	Şili	127	1870	100	14,72	17
39	Endonezya	116	721	99	6,22	15
40	Meksika	101	611	42	6,05	13

Türkiye nüfus veya ekonomik büyüklük açısından dünyada 18. sırada yer alırken, bu sıralamaya göre genel durumu incelendiğinde toplamda 196 yayın sayısı ile 32. sırada kendisine yer bulmuştur. Türkiye, tüm yayın

kategorilerinde alan endeksi sıralamasında 28. sırada olmasına rağmen, muhasebe alanında daha az sayıda yayın üretebilmiştir. Bu sonuçta muhasebe alanının ve diğer bilim dallarının kendisine özgü dinamikleri büyük rol oynamaktadır. Tablo 3'te belirtilen 196 yayının yıllara göre dağılımının incelendiği Şekil 2'de, 2009, 2013 ve 2016 yılları 22'şer yayımla en başarılı yıllar olarak öne çıkmaktadır. Atıf sayısı açısından ise 2008 ve 2010 yılları başarılı yıllar olarak değerlendirilebilir.



Şekil-2: Türkiye’de Yayımlanan Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı (2005 – 2016)

4.3. Örneklem Kapsamındaki Dergilerin İncelenmesi

Bu bölümde 2013 – 2017 yılları arasında daha önce belirtilen özellikler kapsamında ele alınan 16 dergiden seçilmiş ve en yüksek atıf alan 150 muhasebe makalesi konuları itibariyle Tablo 4’te incelenmiştir. Analiz kapsamında seçilen makalelerin anahtar kelimeleri ve özetleri incelenmiş ve 150 makale için 305 anahtar kelime ve 5 anabilim dalı belirlenmiştir. Anabilim dalları, finansal muhasebe, kurumsal yönetim, muhasebede sermaye piyasaları çalışmaları, denetim ve yönetim ve maliyet muhasebesi şeklindedir. Anahtar kelimeler itibariyle yapılan inceleme sonucunda belirtilen 5 anabilim dalında ilk sıralar finansal muhasebe ve kurumsal yönetim başlıklarına aittir. Nitekim yapılan çalışmaların %35’i finansal muhasebe konularını ele alırken, %32’si kurumsal yönetimle ilgili konuları içermektedir. Diğer anabilim dallarının toplam çalışmalar içindeki payı ise muhasebede sermaye piyasaları çalışmaları %16, denetim %12 ve yönetim ve maliyet muhasebesi %5 şeklindedir. Elde edilen bir diğer sonuç ise muhasebe alanında farklı anabilim dallarının ortak çalışma sayısının yüksek olduğu yönündedir. Özellikle finans ve kurumsal yönetim ağırlıklı konuların muhasebe alanında ciddi bir çalışma alanı olduğunu söylemek mümkündür.

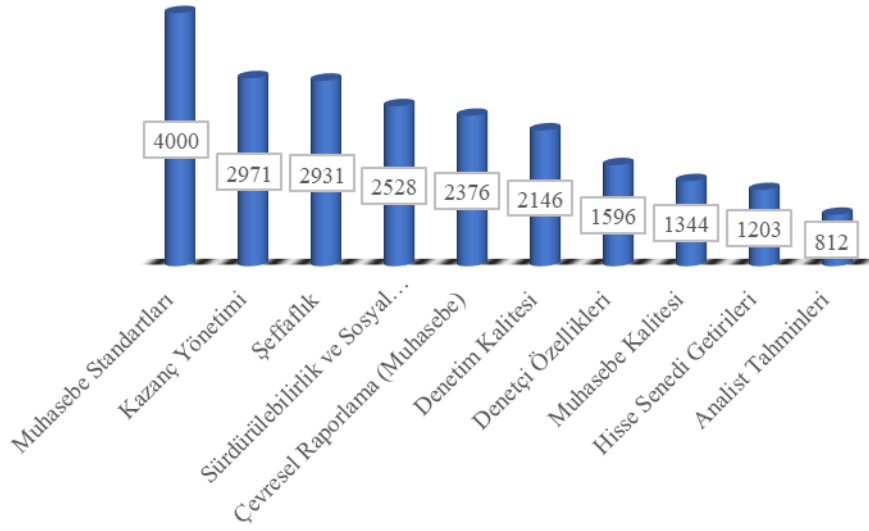
Belirtilen anabilim dalları içerisinde finansal muhasebe alanında en fazla çalışılan konu uluslararası muhasebe standartları, kurumsal yönetim alanında şeffaflık ve denetim alanında ise denetim kalitesi başlıklarıdır. Diğer alanlarda ise risk yönetimi, muhasebede sermaye piyasaları çalışmaları alanında başı çekerken örgütsel değişim, Yönetim ve Maliyet muhasebesinin başlıca çalışma konusu olmuştur. Tablo 4'teki çalışmalar incelendiğinde finansal muhasebe alanında özellikle muhasebe standartları ve muhasebe standartları ile bağlantılı olarak, finansal raporların uyumlaştırılması konuları öne çıkmaktadır. Finansal tabloların uyumlaştırılma ve yakınsama sürecine ek olarak kazanç yönetimi ve tahakkuk kalitesi alanındaki çalışmalar ise bir diğer önemli çalışma alanı olarak tespit edilmiştir. Uluslararası alanda muhasebe alanındaki çalışmalarla ilgili dikkat çeken bir diğer konu ise özellikle kurumsal yönetim konularında çok sayıda çalışmaya rastlanmasıdır. Şeffaflık, sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik kapsamında, finansal bilgiler kadar finansal olmayan bilgilerin sunumu da muhasebe de önem kazanan konular arasına girmiştir.

Denetim ile ilgili çalışmalardan özellikle denetim kalitesi, denetçi özellikleri ön plana çıkarken, finans konusunda ise risk yönetimine ek olarak özellikle analist tahminleri, hisse senedi getirileri ve sermaye maliyeti gibi konuların muhasebe çalışmaları içerisinde yer alması önemli bir sonuçtur. Bir diğer ilginç değerlendirme ise, yönetim ve maliyet muhasebesi ile ilgili çalışmaların diğer konulara göre daha az çalışıldığı yönündedir. Literatür kısmında da belirtildiği üzere, yönetim ve maliyet muhasebesi alanında çalışma sayısı giderek azalmaktadır.

Şekil 3'te belirlenen makale ve konuların almış oldukları toplam atıf sayısına göre sıralanmasına yer verilmiştir. İnceleme sonucunda finansal muhasebe alanında muhasebe standartları ve kazanç yönetimi sırasıyla 4.000 ve 2.971 atıf ile ciddi bir popülerliğe sahiptir. Ancak çok daha ilginç bir sonuç kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalara aittir. Nitekim şeffaflık, sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama (çevre muhasebesi) başlıklarında incelenen makalelerin toplam atıf sayısı 7.835'tir

Tablo-4: Yayınlanan Makalelerin Konu İncelemesi

1) Finansal Muhasebe	Çalışma Sayısı	2) Kurumsal Yönetim	Çalışma Sayısı	3) Muhasebede Sermaye Piyasaları Çalışmaları	Çalışma Sayısı
UFRS (Muhasebe Standartları)	19	Şeffaflık	28	Risk Yönetimi	13
Zorunlu Uyum ve Uyumlaştırma	14	Sürdürülebilirlik	13	Hisse Senedi Getirileri	8
Kazanç (Yönetimi, Şeffaflığı)	13	Çevresel Muhasebe	13	Analist Tahminleri	6
Finansal Raporlama (Sıklığı, Zamanlaması vb.)	8	Kurumsal Sosyal Sorumluluk	12	Bilgi Asimetrisi	5
Hesap Verilebilirlik	8	Yönetici Özellikleri	11	Sermaye Maliyeti	4
Muhafazakâr Muhasebe	7	Sosyal Muhasebe	7	Piyasa Etkinliği (Anomaliler)	4
Vergi	7	Entegre Raporlama	5	Firma Değerleme	3
Tahakkuklar	6	Yönetim Yapısı	5	Likidite	3
Değer İlişkisi	5	Kurumsal Kaynak Planlaması	2	Borç Sözleşmeleri	2
Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi	5			Birleşme	1
Muhasebe Kalitesi	5			Finansal Kriz	1
XBRL, ERP ve Büyük Veri	3				
Eleştirel Muhasebe	2				
Entelektüel Sermaye	2				
Muhasebe Kültürü	1				
Nakit Akışları	1				
Toplam Çalışma Sayısı	106		96		50
Toplam Atıf Sayısı	8249		7872		2847
4) Denetim		Çalışma Sayısı	5) Yönetim ve Maliyet Muhasebesi		Çalışma Sayısı
Denetim Kalitesi		16	Örgütsel Değişim		9
Denetçi Özellikleri		11	Yönetim Kontrol Sistemleri		4
Denetim Ücretleri		4	İnovasyon		2
Dört Büyükler		3	Maliyet Yapışkanlığı		1
İç Kontrol		3			
Toplam Çalışma Sayısı		37			16
Toplam Atıf Sayısı		2618			989



Şekil-3: Örneklem Kapsamındaki Dergilerde En Çok Atıf Alan Konu Başlıkları

4.4. Örneklem Kapsamındaki Tezlerin İncelenmesi

Tezlerin incelenmesinde, 2013 – 2017 yılları arasında daha önce belirtilen muhasebe bilim dalları içerisinde belirlenen 510 yüksek lisans tezi ve 103 doktora tezi ele alınmıştır. Tezlerin anahtar kelimeleri ve özetleri incelenerek gerçekleştirilen içerik analizi sonucu 1.120 anahtar kelime belirlenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, finansal muhasebe konusunda yazılan tezlerin uluslararası literatürle genel olarak uyumlu olduğu ve yazılan tezlerde en çok çalışılan konunun muhasebe standartları olduğuna ulaşılmıştır. Kazanç yönetimi gibi konulara ek olarak özellikle finansal raporlama, muhasebe sistemi ve performansı konuları önemli çalışma alanlarını oluşturmaktadır. Finansal muhasebe alanındaki diğer konulara yönelik bilgiler Tablo 5’te sunulmuştur. Finansal muhasebe konusunda örtüşen benzerliğe muhasebede sermaye piyasaları çalışmaları alanında da ulaşılmaktadır. Nitekim risk yönetimine ek olarak özellikle bütçe yönetimi, finansal başarısızlık ve firma değerlemesi konuları bu bilim dalında başı çekmektedir. Denetim ile ilgili çalışmalarda da özellikle bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol ve hile ile hile denetimi konuları ülkemizde çalışılan popüler konular arasında yer almaktadır.

Tablo-5a: Yayınlanan Tezlerin Konu İncelemesi

<u>Finansal Muhasebe</u>	Anahtar Kelime		Anahtar Kelime
UFRS (Muhasebe Standartları)	151	Kâr Dağıtımı	4
Finansal Raporlama	33	Tarım İşletmeleri	4
Muhasebe Sistemi	23	Finansal Bilgi Manipülasyonu	4
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	18	Konsolidasyon	3
Finansal Analiz Teknikleri	13	Değer Düşüklüğü	3
Adli Muhasebe	12	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	3
Kazanç Yönetimi ve Yaratıcı Muhasebe	12	Vakıf Üniversiteleri	3
Muhasebe Bilgi Sistemleri	11	Transfer Fiyatlaması	3
İhracat ve İthalat	11	Devlet Muhasebesi	3
Stoklar	10	Arsa ve Arazi Maliyetleri	3
Kobiler	10	Faaliyet Raporları	3
Kârlılık ve Muhasebe Performansı	10	Muhasebe Eğitimi	3
Amortisman	9	E-Fatura ve Defter	2
Hasılat	9	Canlı Varlıklar	2
Entelektüel Sermaye	6	Sigortacılık	2
Değerleme Ölçüleri	6	Veri Madenciliği	2
Nakit Akışları	6	Muhasebe Etiği	2
Sağlık İşletmeleri	5	Pozitif Muhasebe Teorisi	1
Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş ve Dernekler	5	Sermayenin Korunması	1
Finansal Riskten Korunma Muhasebesi	4	Bölgelere Göre Raporlama	1
Muhasebe Politikaları	4	Değer İlişkisi	1
Kiralama ve Finansal Kiralama	4		
		Toplam Kelime Sayısı	425

Uluslararası yayınlarla ülkemizde yazılan tezler arasında çalışılma sıklığı olarak ciddi farklılıklar gösteren bölümlerin başında hiç şüphesiz kurumsal yönetim konuları gelmektedir. Tezlerde hiç şüphesiz kurumsal yönetim konularında daha çok çalışma yapılması gerekmektedir.

Tablo-5b: Yayınlanan Tezlerin Konu İncelemesi

<u>Kurumsal Yönetim</u>	Anahtar Kelime Sayısı	<u>Muhasebede Sermaye Piyasaları Çalışmaları</u>	Anahtar Kelime Sayısı
Kurumsal Yönetim İlkeleri	16	Bütçe Yönetimi	13
Çevre Muhasebesi	9	Değerleme	12
Gerçeğe Uygun Değer	9	İşletme Birleşmeleri	10
Sürdürülebilirlik	8	Döviz İşlemleri	8
Sözleşme	6	Finansal Başarısızlık	6
Kurumsal Sosyal Sorumluluk	5	Risk Yönetimi	5
Entegre Raporlama	4	Finansal Kriz	5
Yenilenebilir Enerji	3	Finansal Araçlar	5
Kamuyu Aydınlatma	3	Kayıt Dışı Ekonomi	5
Sorumluluk Raporları	3	Türev Araçlar	4
Kurumsal Kaynak Planlaması	3	İşletme Bölünmeleri	3
Kurumsal Planlama	3	Ortak Girişimler	3
Mesleki Yargı	3	Aracı Kurumlar	2
Bilgi Teknolojisi	3	Hisse Senedi Getirileri	2
Elektronik Ticaret	2	Şirket Satın Almaları	2
Bilişim Sistemleri	2	Finansal Okur Yazarlık	2
Stratejik Yönetim	1	Sermaye Yapısı	1
Marka Değeri	1	Türk Bankacılık Sistemi	1
Karbon Muhasebesi	1	Pay Geri Alım ve Satımı	1
Toplam Kelime Sayısı	85		90

Ülkemizde yazılan tezlerde vergi ile ilgili konulara ayrı bir başlık açılarak anahtar kelimeler daha ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Muhasebenin ayrılmaz unsurlarından olan vergi konusunda uluslararası yayınlardan farklı olarak Türkiye'de ciddi sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Özellikle vergi kanunlarının ve Türk vergi sisteminin sıklıkla çalışıldığı gözlemlenmiştir.

Tablo-5c: Yayınlanan Tezlerin Konu İncelemesi

<u>Denetim</u>	<u>Anahtar Kelime Sayısı</u>	<u>Vergi</u>	<u>Anahtar Kelime Sayısı</u>
Bağımsız Denetim	79	TTK/VUK	40
İç Denetim	59	Türk Vergi Sistemi	26
İç Kontrol	56	Vergi Denetimi	13
Hile ve Hile Denetimi	55	KDV İadesi	11
Kanıt Toplama Teknikleri	10	Ertelenmiş Vergi	10
Denetçi Özellikleri	9	Vergilendirme	9
Denetim Standartları	7	Katma Değer Vergisi	6
Mali Denetim	5	Vergi Mevzuatı	5
Denetim Kalitesi	5	Vergi Hukuku	4
Bilgisayar Destekli Denetim	4	Devlet Yardımları	4
Denetim Komiteleri	4	Vergi Uyuşmazlığı	3
Sürekli Denetim	3	KDV İstisnası	3
Kamu Denetimi	3	Vergi Kayıp Ve Kaçakları	3
Denetim Şirketleri	3	İstisna Ve İndirimler	2
Muhasebe Denetimi	3	Vergi İadesi	2
Faaliyet Denetimi	2	Vergide Yargısal Çözüm	2
Denetim Planlaması	2	Kurumlar Vergisi Kanunu	2
Risk Odaklı Denetim	2	Özel Tüketim Vergisi	2
Denetim Süreci	2	Veraset ve İntikal Vergisi	1
Toplam Kelime Sayısı	313		148

Ülkemizde yazılan tezlerde vergi ile ilgili konulara ayrı bir başlık açılarak anahtar kelimeler daha ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir. Muhasebenin ayrılmaz unsurlarından olan vergi konusunda uluslararası yayınlardan farklı olarak Türkiye’de ciddi sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Özellikle vergi kanunlarının ve Türk vergi sisteminin sıklıkla çalışıldığı gözlemlenmiştir. Tezlerin incelenmesinde ulaşılan son değerlendirme ise yönetim ve maliyet muhasebesi ile ilgilidir. Maliyetleme yöntemleri, maliyet analizleri ve maliyet sistemlerinin öne çıktığı konularda, son yıllarda, uluslararası yayınlarda da olduğu gibi maliyet muhasebesi konularının daha az çalışıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-5d: Yayınlanan Tezlerin Konu İncelemesi

Yönetim ve Maliyet Muhasebesi	Anahtar Kelime	Anahtar Kelime	
Faaliyet Tab. Maliyetleme	13	Kalite Ölçümü	3
Maliyet Analizi	11	Birleşik Maliyet	2
Maliyet Sistemi	9	Maliyetleme Modeli	2
Kalite Maliyeti	8	Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme	2
Üretim İşletmeleri	6	Stratejik Maliyet Yönetimi	2
Etkinlik	5	Maliyetleme Modelleri	2
Çevresel Maliyetler	4	Geri Kazanım Maliyetleri	1
Kalite Kontrol	3		
Toplam Kelime Sayısı			59

5. SONUÇ

Bu çalışmada 2013 – 2017 yılları arasında uluslararası muhasebe dergileri içerisinde en prestijli 16 dergide en çok atıf almış 150 makale ile ülkemizde aynı tarihlerde muhasebe alanında yazılmış 510 yüksek lisans ve 103 doktora tezine içerik analizi uygulanmıştır. Çalışma ile ilgili genel sonuçlar şu şekilde özetlenebilir.

- Uluslararası yayınlarda genellikle belirli bir temel hipotezi test etmek için bir veri ve değişken seti kullanan ve verilere istatistiki ve ekonometrik analizler uygulayan çalışmalar ön plana çıkmaktadır. Verilere ulaşmadaki zorluk ve istatistiki analizlerdeki uygulama problemleri ülkemizde SSCI, SCI ve AHCI kapsamında yayın sayısının göreceli olarak daha az olmasında etkili faktörler olarak değerlendirilebilir. Muhasebenin pozitif bir bilim dalı olmasında analize dayanan çalışmaların sayısının artması gerekmektedir.
- Kurumsal yönetim başta olmak üzere son yıllarda finans ve denetim konularının muhasebe ile birlikte sıklıkla çalışıldığı ve çok disiplinli çalışmalara daha çok yer verildiği görülmektedir.
- Ülkemizde ve özellikle Avrupa’da yayınlanan eserlerde uluslararası muhasebe standartları en çok çalışılan konu olmuştur. Bu durumun ortaya çıkmasında, UFRS’nin başta İngiltere olmak üzere birçok

Avrupa ülkesinde AB direktifleri çerçevesinde zorunlu olarak uygulanması ve Türkiye'nin de 2005 yılından itibaren standartları birçok işletmede zorunlu tutması gösterilebilir.

- Muhasebe skandallarının azaltılması ve hilenin önlenmesi gibi konuların başta A.B.D. olmak üzere birçok ülkenin gündemi olmasından dolayı, kurumsal yönetim ve denetim alanları göreceli olarak önem kazanmıştır. Ayrıca kazanç yönetimi ve alt başlıkları da bu bağlamda değerlendirilebilir. Şeffaflık, sosyal sorumluluk ve entegre raporlama konularının daha çok çalışılması sadece finansal bilgilerin değil finansal olmayan bilgilerin de önemli hale geldiğinin göstergesidir.
- Ülkemizde muhasebe alanında yazılan tezlerin konu belirleme sürecinde dünyadaki diğer çalışmaların incelenmesinden ziyade özellikle düzenleyici kurum ve kuruluşların politikalarının daha etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi ve muhasebe standartları konularında daha çok çalışmaya rastlanması ve çalışmaların genel olarak normatif bir anlayış takip etmesi bu duruma örnek gösterilebilir.

Bu çalışma, sadece belirli bir dönem için, belirli sayıdaki kaynakları ele aldığından bazı sınırlamalara sahiptir. Daha genel değerlendirmeler yapılabilmesi için gelecek çalışmalar, sadece tezleri değil ülkemizde yazılan makaleleri de inceleyerek geniş bir dönem için farklı içerik analiz yöntemleri kullanabilirler. Buna ek olarak özellikle muhasebe alanında yazılan yabancı tezler de analiz kapsamında değerlendirilerek daha geçerli sonuçlar elde etmek mümkün olacaktır. Ayrıca, ülkemizde muhasebe alanında endeksli yayın sayısının az olmasındaki faktörler de gelecek çalışma konuları içerisinde yer alabilir.

KAYNAKÇA

- Aktan, C. C. ve Gencil, U. (2010). Yükseköğretimde Akreditasyon. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2), 137-155.
- Alkan, G. (2014). Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (61), 41-52.
- Bonner, S.E., Hesford J.W., Stede W.A.V ve Young S.M. (2006). The Most Influential Journals in Academic Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 663-685.
- Carmona, S., Gutierrez, I. ve Camara, M. (1999). A Profile of European Accounting Research: Evidence from Leading Research Journals. *European Accounting Review*, 8(3), 463-480.

Dyckman, T.R. ve Zeff, S.A. (2015). Accounting Research: Past, Present, and Future. *ABACUS: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 51(4), 511-524.

Kurt, G. ve Uçma, T. (2011). Türkiye'deki Muhasebe Araştırmaları Yazını. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (4), 69-95

Önce, S. ve Başar, B. (2010). Türkiye'deki Akademik Araştırma Dergilerinde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Analizi: 2000-2008. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 55-68.

Özkan, A. (2015). Bologna Süreci Kapsamında Yükseköğretimde Akademik Program Etkinliğinin Ölçülmesi: Türkiye Üniversitelerinde Bir Uygulama. *Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Üretim Yönetimi ve Sayısal Yöntemler Bilim Dalı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Prather-Kinsey, J.J. ve Rueschhoff, N.G. (2004). An Analysis of International Accounting Research in U.S.-and Non-U.S.-Based Academic Accounting Journals. *Journal of International Accounting Research*, 3(1), 63-81.

Selimoğlu, S.K., Uzay, Ş. (2007). Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması, *Mali Çözüm*, (83), 39-52.

Utku, B.D. (2009). Muhasebeye İlişkin Konuların Bilimsel Literatürünün Gelişimi: Bir İçerik Analizi, 2004-2008. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (2), 107-128.

YÖK (2010). Yükseköğretimde Yeniden Yapılanma: 66 Soruda Bologna Süreci Uygulamaları. http://www.yok.gov.tr/documents/10279/30217/yuksekogretimde_yeniden_yapilanma_66_soruda_bologna_2010.pdf/f3ec7784-e89d-4ee0-ad39-9f74532cd1dc. Erişim: 09.02.2018.

Zeff, S.A. (1996). A Study of Academic Research Journals in Accounting. *American Accounting Association*, 10(3), 158-177.

MUHASEBE EĞİTİMİ ALAN LİSANS ÖĞRENCİLERİNİN ÖĞRENME YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Ersin KURNAZ^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 237-254

ÖZ

Bu çalışma, lisans düzeyinde muhasebe derslerinden en az birini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına eğilim düzeylerini belirlemeyi ve bazı değişkenler (cinsiyet, yaş, sınıf, eğitim şekli, mezun olunan lise türü, derslere devam durumu, dersleri tekrar etme sıklığı ve başarı durumu) ile öğrenme yaklaşımları arasında ilişki olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda, Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde muhasebe derslerinden en az birini almış olan öğrencilere anket uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler Bağımsız T-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ile test edilmiştir. Araştırma sonucunda, ne derin öğrenme ne de yüzeysel öğrenme yaklaşımı açısından baskın olarak nitelenebilecek kadar ciddi bir fark bulunmuştur. Ancak kısmen de olsa öğrencilerin muhasebe eğitiminde yüzeysel öğrenmeye eğilimli oldukları söylenebilir. Son olarak, yirmi bir ve üzeri yaş aralığında, dördüncü sınıf, imam hatip lisesi mezunu ve derste işlenen konuları hiç tekrar etmeyen öğrenciler yüzeysel öğrenmeye, derste işlenen konuları ders saatleri dışında sürekli olarak tekrar eden ve not ortalaması yüksek olan öğrenciler ise derin öğrenmeye daha yatkın oldukları tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Eğitimi, Derin Öğrenme, Yüzeysel Öğrenme.

JEL Kodları: M41, I21.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kurnaz, E. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Lisans Öğrencilerinin Öğrenme Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 237-254.

* Makalenin gönderim tarihi: 02.04.2018; Kabul tarihi: 06.07.2018, iThenticate benzerlik oranı %11
^a Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Hastane İşletmeciliği ABD, ersin.kurnaz@erzincan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6787-5368.

A RESEARCH ON THE LEARNING APPROACHES OF UNDERGRADUATE STUDENTS TAKEN ACCOUNTING COURSE

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine learning approach level of students who have undergraduate accounting education and it is aimed to determine whether there is a relationship between some variables (gender, age, class, type of education, type of high school graduated, attendance to classes, frequency of repeating lessons, achievement status) and learning approaches. For this purpose, a questionnaire was applied to the students who had taken at least one of the accounting courses in Bayburt University Faculty of Economics and Administrative Sciences. Questionnaire data were tested with Independent T-Test and One-way ANOVA. As a result of the research, neither a deep learning nor a surface learning approach has been found to be dominant. However, it can be said that students are more prone to surface learning in accounting education. Finally, it has been determined that students who are repeatedly taught and who have a high grade average are more likely to have a deep learning approach, while students who are in the age range of twenty-one and over, fourth grade, graduates of religious high schools and never repeating lessons have tendency to surface learning approach.

Keywords: Accounting Education, Deep Learning, Surface Learning.

JEL Codes: M41, I21.

1. GİRİŞ

Eğitim tarih boyunca insanlığın çağdaşlaşması, gelişmesi ve değişmesi için ihtiyaç duyulan en önemli unsurlardan biri olmuştur. İçinde bulunulan dönemin koşullarına göre de eğitimden beklentiler sürekli değişmiştir. Bilgi çağı olarak ifade edilen günümüzde ise, bilgilerin tamamına sahip olmaktan ziyade, katma değer sağlayabilecek bilgilere sahip olmak daha çok önem kazanmıştır. Bu durum da olaylara eleştirel bir gözle bakabilen, olaylar arasında ilişki kurabilen, analitik düşünebilen ve olayları her yönüyle derinlemesine irdeleyebilen uzman bireyler yetiştirmeyi gerekli kılmıştır. Bu açıdan değerlendirildiğinde hem özel sektörde hem de kamu sektöründe hayati öneme sahip muhasebe bilgilerini nerede, nasıl ve ne zaman kullanabileceğini bilen ve elindeki bilgileri mesleği ile ilgili gelişmeler doğrultusunda etkin bir şekilde yönetebilen, muhasebe meslek mensuplarına duyulan ihtiyacı artırmıştır. Bu niteliklere uygun bireylerin yetiştirilmesinde en büyük sorumluluk ise birçok kişi için eğitim öğretimin son aşaması olan üniversitelerdedir.

Temel görevlerinden biri öğretim olan üniversiteler çağın ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte bir anlayışa sahip olmalıdır. Bu kapsamda öğrencilerin öğrenmeyi nasıl algıladıkları veya nasıl algılamaları gerektiği ortaya konmalıdır. Diğer bir ifadeyle, öğrencilerin öğrenme yaklaşımları belirlenerek gerekli öğretim teknikleri geliştirilmelidir.

Muhasebenin hem bir bilim dalı hem de meslek grubu olduğu düşünülürse, muhasebe derslerini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarının belirlenmesi

önem kazanmaktadır. Ayrıca uygulamaya dönük bir alan olması nedeniyle özellikle derinlemesine bir öğretim felsefesinin benimsenmesi gerekir.

Literatürde öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarının belirlenmesiyle ilgili özellikle eğitim fakültelerine yönelik yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak muhasebe eğitimi alan öğrencilere yönelik ulusal yazında Ayanoğlu vd. (2014), Tazegül ve Gerekan (2017) ve Öztürk'ün (2018) çalışmaları dışında herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Yukarıdaki değerlendirmeler ışığında bu çalışma, lisans düzeyinde muhasebe derslerinden en az birini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarını tercih etme düzeylerini belirlemeyi ve bazı değişkenler (cinsiyet, yaş, sınıf, eğitim şekli, mezun olunan lise türü, derslere devam durumu, dersleri tekrar etme sıklığı ve başarı durumu) ile öğrenme yaklaşımları arasında ilişki olup olmadığına ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde okuyan ve muhasebe derslerinden en az birini almış olan öğrenciler ile anket çalışması yapılmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Son olarak elde edilen analiz sonuçlarına göre, araştırma hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. MUHASEBE EĞİTİMİ

Teknolojik gelişmeler, piyasa koşullarının değişmesi, artan rekabet ve küreselleşme gibi faktörler, işletmeleri çağın koşullarına ayak uydurabilmesi için sürekli dinamik bir yapıya sahip olmalarını gerekli kılmaktadır. Bu faktörler aynı zamanda bilginin doğru üretilmesi ve kullanıcılara zamanında ulaşması sonucunu da beraberinde getirmiştir. Diğer bir ifadeyle, kaliteli ve güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyacı artırmıştır. İşletmelerde bu bilgiyi üreten, özü insan faktörüne dayanan sistem muhasebe bilgi sistemidir. Dolayısıyla amacına uygun bilginin üretilmesinde eğitilmiş, nitelikli ve kaliteli işgücünün önemi göz ardı edilemez (Figen ve Ayanoğlu, 2007:116).

1980'lerin sonlarından günümüze kadar yayınlanan çalışmalarda muhasebe eğitimi ile ilgili olarak, küreselleşen iş dünyasında etkili olacak her türlü bilgi ve beceriye sahip ve sürekli gelişime açık öğrencilerin muhasebe programlarından mezun olmalarının önünü açacak bir değişim ve yenilik çağrısı yapılmıştır. Ayrıca çalışmalarda öğrencilerin uzmanlaşması için yüzeysel bir yaklaşımdan ziyade derinlemesine bir eğitim yaklaşımının benimsenmesi gerektiği ifade edilmiştir (Byrne ve Flood, 2005:112).

Bu kapsamda muhasebe eğitiminde yeni bakış açıları ve yeni yöntem geliştirme çabaları sürekli güncelliğini korumaktadır. Etkin bir muhasebe eğitimi için öğrenme ve öğretme aşamalarında bilgiyi karşı tarafa aktarmanın yanı sıra, öğrenmenin gerçekleştiğinin göstergesi olarak uygulamaya yönelik yeteneğin de geliştirilmesi gerekir. Eksiksiz bir

muhasabe eğitimi vermek, sadece öğrencileri teorik bilgilerle donatmak değil, aynı zamanda bu bilgilere ek olarak problem çözme, analitik düşünme ve takım halinde çalışma gibi yetenekleri de içermelidir (Kaytmaz Balsarı ve Aslantürk, 2007: 245).

Muhasabe eğitiminde teori ve uygulama birbirinden ayrılamaz iki parça gibi düşünülmelidir. Muhasabe eğitiminde daha ilk derste verilen temel bilgiler ile sonraki derslerde verilecek olan bilgilerin birbiriyle bütünleşmesinin sağlanması ve bu bilgilerin uygulama ile pekiştirilmesi gerekir (Demirkan, 2001: 54). Ancak bu uygulamalar öğretici tarafından tek yönlü olmamalı, öğrencilerin de aktif bir şekilde katılımıyla sağlanmalıdır. Bu şekilde ezberci eğitimden, öğrenme odaklı eğitime geçilmiş olur (Hatunoğlu, 2006:192). Ayrıca muhasabe eğitiminin amacına ulaşabilmesi, öğrencilerin niteliklerine, öğrenme faaliyetlerine, ölçüm standartlarına ve ders materyallerinin niteliğine bağlıdır (Sayın vd., 2005:102).

Özetle, muhasabe eğitimi veren kurumların ve bu eğitimi alan öğrencilerin kalitesinin artırılması ve uygun öğretim tekniklerinin uygulanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ayrıca muhasabe eğitimi bir mesleki eğitim niteliği taşıdığı için, bu eğitimi alanlar mesleğin gerektirdiği tüm becerilere sahip olmalıdırlar. Bu amaçla hangi düzeyde olursa olsun, muhasabe eğitimi veren tüm kurumların müfredatları eğitim şekilleri ve eğiticileri, alandaki gelişmeler ve işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınarak güncellenmesi gerekir.

3. ÖĞRENME YAKLAŞIMLARI

Literatürde öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarıyla ilgili ilk öncü çalışmalar Marton ve Saljö (1976a, 1976b) tarafından yapılmıştır. Öğrencilerin belli bir okuma parçasını nasıl algıladıkları ve öğrenme işine nasıl baktıklarını belirlemeyi amaçlayan bu çalışmalar sonucunda öğrenme yaklaşımları geliştirilmiştir. Söz konusu çalışmalarda öğrencilerin bir kısmı okudukları metni bir bütün olarak görüp, metnin ana fikrini kavramaya çalışırken, diğer bir kısmı ise metni, sorulabilecek sorulara cevap verebilmeleri için ezberlenmesi gereken ayrı bilgi ünitelerinin toplamı olarak görmüşlerdir. Öğrencilerin sergilediği birinci davranış “*derin öğrenme yaklaşım*” ikincisi ise, “*yüzeysel öğrenme yaklaşım*” olarak ifade edilmiştir (Önder ve Beşoluk, 2010: 57).

Derin öğrenme yaklaşımını benimseyen öğrenciler, öğrenme eylemini içselleştirerek olayı daha önceki bilgi ve tecrübeleriyle ilişkilendirme ve konunun mantığını anlama eğilimindedirler. Yüzeysel öğrenme yaklaşımını tercih eden öğrenciler ise, öğrenme eyleminde kendisini pasif olarak konumlandırıp, sunulan bilgileri sorgulamadan ve ilişkilendirmeden kabullenmeyi tercih ederler (Hall vd., 2004: 490). Derin ve yüzeysel

öğrenme yaklaşımlarının başlıca özellikleri Tablo-1'de sunulmaktadır (Hassall ve Joyce, 2001: 146).

Tablo-1: Derin ve Yüzeysel Öğrenme Yaklaşımlarına Ait Özellikler

Derin Öğrenme Yaklaşımı	Yüzeysel Öğrenme Yaklaşımı
Konunun öğrenilebilmesi için gayret gösterilir.	Öğrenilen konu sadece tekrarlanır.
Öğrenen, öğrenim sürecinde aktif yer alır.	Öğrenen, öğrenim sürecinde pasif konumda kalır.
Deneyim ve önceki bilgiler ile konu ilişkilendirilir.	Yüzeysel bilgi elde edilir ve ezbere dayalıdır.
Öğrenilen bilgiler ile tutarlı ve mantıklı çıkarımlar sağlar.	Herhangi bir plan veya strateji geliştirilmez.
Uzun vadeli kazanımlar amaçlanır.	Kısa vadeli kazanımlar amaçlanır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, derin öğrenme yaklaşımını benimseyen öğrencilerin öğrendikleri bilgiler, yüzeysel öğrenme yaklaşımını tercih edenlerinkine göre, daha kalıcı ve katma değer sağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla özellikle teorik ve uygulamalı eğitimi gerektiren muhasebe gibi bilimlerde, derin öğrenme yaklaşımının daha ön plana çıkması gerekir.

Öğrenme yaklaşımları öğreticinin öğrenciye karşı tutumu, amaçları, kalitesi, mesleki uygunluğu, kullandığı öğretim materyal ve teknikleri; öğrencinin öğrenilen konuya yönelik ilgisi, sınıf içi ve dışı değerlendirilme şekli gibi faktörlere bağlı olarak değişebilir (Ellez ve Sezgin, 2002: 2). Ancak hem öğrencinin niyetini hem de bilgiyi aktarma biçimini ifade eden öğrenme yaklaşımlarında en önemli etken öğrencinin niyetidir. Entwistle ve Entwistle (1991) öğrencinin öğrenme yaklaşımı tercihini belirleyen temel etkenin, öğrencinin niyeti olduğunu ifade etmiştir. Burada dikkate alınması gereken temel nokta, bu niyetin bazı içsel veya dışsal değişkenlerin etkisiyle değişebileceğidir (Ekinci, 2009: 77). Bu kapsamda öğrenme yaklaşımlarını etkileyen öğrenci ve öğretici kaynaklı etmenler Biggs (1999), Entwistle (1988) ve Ramsden (1992)'in çalışmalarından derlenerek Tablo-2'de özetlenmiştir (Önder ve Beşoluk, 2010: 58).

Tablo-2: Öğrenme Yaklaşımlarına Etki Eden Etmenler

	Derin öğrenme	Yüzeysel öğrenme
Öğrenci Kaynaklı Etkiler	Konu ile ilgili güdüsel merakı sahip olma	Herhangi bir diplomaya sahip olmak için ilgi duymadığı bir alanda eğitim alma
	Olaya zihinsel olarak bağlanma ve işi yapmaya karar verme	Akademik alanlara değil, daha çok sosyal aktivitelere ilgi duyma
	Yeni öğrenmeler için temel bilgilere sahip olma	Gerekli temel bilgilere sahip olmama
	Eğitim sürecindeki olumlu deneyimler	Yeterli zamanın olmaması
	Başarılı olabilme güvenine sahip olma	Yüksek kaygı düzeyine sahip olma
Öğretici Kaynaklı Etkiler	Konuya kişisel ilgi	Konuya karşı ilgisiz olma
	Konunun yapısını mantıklıca açıklama	Konuyu birbiri ile ilişkisiz sunma
	Konunun özüne odaklanma	Öğrenciyi pasifize edecek tarzda ders anlatma
	Kavram karmaşasını giderme	Müfredatı bitirmek için acele etme
	Öğrenciyi öğrenmede aktif olarak kullanma	Konuyu bitirmek için yüzeysel anlatma
	Eleştirel ve katkı sağlayıcı fikirleri birlikte kullanma	Cesaret kırıcı ifadeler kullanma
	Eski konular ile yeni konuları ilişkilendirme	Düşük başarı beklentisi içinde olma
	Öğrencilerin hata yapmasına izin verme	Değerlendirmeleri kısa bir döngüde yapma
	Öğrenme çıktılarını tutarlı değerlendirerek güven duygusu verme	Güvensizlik hissinde olma

Özetle, her düzeydeki eğitim esnasında eğitimin kalitesini öğrencilerin öğrenme yaklaşımı tercihlerinin etkilediği görülmektedir. Tablo-2'den de anlaşılacağı gibi bu yaklaşımları da birçok değişken etkilemektedir.

4. METODOLOJİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma, lisans düzeyinde muhasebe derslerinden en az birini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarını tercih etme düzeylerini belirlemeyi ve bazı değişkenler (*cinsiyet, yaş, sınıf, eğitim şekli, mezun olunan lise türü, derslere devam durumu, dersleri tekrar etme sıklığı ve başarı durumu*) ile

öğrenme yaklaşımları arasında ilişki olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsam ve Yöntemi

Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarının belirlenmesini ve bu yaklaşımların farklı değişkenler açısından değerlendirilmesini amaçlayan araştırmanın örneklemini 2017-2018 güz döneminde Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde okuyan ve muhasebe derslerinden en az birini almış olan 720 öğrenci oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anket, örneklemini oluşturan 720 öğrenciye yüz yüze uygulanmıştır.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular, ikinci bölümde ise "Düzenlenmiş İki Faktörlü Öğrenme Yaklaşımları Envanteri" ölçeğinde yer alan ifadeler bulunmaktadır.

Öğrenme yaklaşımları ölçeğinin yeniden düzenlenmiş formunun (Revised Two-Factor Study Process Questionnaire: R-SPQ-2F) orijinal şekli Biggs vd., (2001) tarafından geliştirilmiş olup Batı vd. (2010) tarafından Türkçe'ye uyarlanarak geçerlilik ve güvenilirlik çalışması yapılmıştır. Söz konusu ölçek 10'ar ifadenin yer aldığı "Derin Öğrenme" ve "Yüzeysel Öğrenme" olmak üzere iki alt boyuttan oluşmaktadır. Ölçeğin maddelerinin cevaplanmasında 5'li Likert tipi ölçek (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) kullanılmıştır. Bu bağlamda derin öğrenme ve yüzeysel öğrenme yaklaşımından alınabilecek en düşük puan 10 ($10 \times 1 = 10$), orta puan 30 ($10 \times 3 = 30$) ve en yüksek puan 50'dir ($10 \times 5 = 50$).

Araştırmanın örneklemini oluşturan 720 öğrencinin 303'ünden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Bu oran da yaklaşık %42'lik bir geri dönüş oranına denk gelmektedir. Aynı zamanda %95 güven düzeyinde ve %5 hata payı ile çalışmanın istatistiki olarak anlamlı olabilmesi için en az 251 kişiden geçerli geri dönüşün olması gerekir (<http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>). Bu kapsamda 303 öğrenciden geçerli geri dönüşün olması, hedeflenen sayının üzerinde bir geri dönüşün olduğunu göstermektedir. Anketlerden elde edilen veriler, güvenilirlik analizi yapıldıktan sonra SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir.

4.3. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, ankette yer alan soruların birbirleriyle olan tutarlılığının ve söz konusu sorunu ölçmede homojenliğinin rakamsal olarak ifade edilmesidir. İstatistikte güvenilirlik ölçülürken genellikle Cronbach Alfa katsayısı tercih edilmektedir. Alfa (α) katsayısı $0,00 \leq \alpha < 0,40$ - ölçek güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ - ölçeğin güvenilirliği düşük, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ - ölçek oldukça

güvenilir $0,80 \leq \alpha < 1,00$ - ölçek yüksek derecede güvenilirlikte şeklinde sınıflandırılmaktadır (Akgül ve Çevik, 2003: 435):

Bu kapsamda öğrenme yaklaşımı ölçeğinin geneli ve derin öğrenme-yüzeysel öğrenme alt boyutları için Cronbach Alfa katsayısı hesaplanmış ve α değeri sırasıyla 0,675; 0,803; 0,645 olarak bulunmuştur. Bu katsayılar; $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ve $0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığında olduğu için toplanan verilerin güvenilir olduğunu göstermektedir.

5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. Demografik Özellikler

Öğrencilerle ilgili demografik bilgiler Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo-3: Öğrencilerin Demografik Özellikleri

Demografik özellikler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	137	45,2
	Kadın	166	54,8
	Toplam	303	100
Yaş	18	34	11,2
	19	63	20,8
	20	53	17,5
	21	50	16,5
	21'den fazla	103	34,0
	Toplam	303	100
Sınıfı	1	128	42,2
	2	63	20,8
	3	19	6,3
	4	93	30,7
	Toplam	303	100
Eğitim şekli	Birinci öğretim	186	61,4
	İkinci öğretim	117	38,6
	Toplam	303	100
Mezun olunan lise	Ticaret meslek lisesi	42	13,9
	Anadolu lisesi	114	37,6
	İmam hatip lisesi	46	15,2
	Açıköğretim lisesi	10	3,3
	Diğer	91	30,0
	Toplam	303	100

Derslere devam durumu	Hiç	9	3,0
	Yarisından azına	19	6,3
	Yarı yarıya	36	11,9
	Yarisından fazla	72	23,8
	Tamamına	167	55,1
	Toplam	303	100
Dersleri tekrar etme durumu	Hiç	79	26,1
	Bazen	200	66,0
	Her zaman	24	7,9
	Toplam	303	100
Başarı durumu	2.00'dan az	71	23,7
	2.00-2.49	121	39,9
	2.50-2.99	82	27,1
	3.00-3.49	22	7,3
	3.50 ve üzeri	7	2,3
	Toplam	303	100

Öğrencilerin demografik özelliklerinden öne çıkan yüzdelere bakıldığında, çalışmaya katılan 303 kişinin %54,8'nin kadın, %34,0'mın 21'den fazla yaş aralığında, %42,2'sinin birinci sınıf, %61,4'ünün birinci öğretim, %37,6'sının Anadolu lisesi mezunu, %55,1'i derslerin tamamına devam ettiği, %66,0'ı dersleri bazen tekrar ettiği ve son olarak %39, başarı durumunun 2.00-2.49 aralığında olduğu görülmektedir. Bu bilgilere göre muhasebe derslerine genel olarak katılımın yüksek olduğu ancak dersleri tekrar etme sıklığının çok yüksek olmadığı söylenebilir. Ayrıca öğrencilerin başarı durumunun değerlendirilmesinde kullanılacak kriterlerden olan not ortalamalarına bakıldığında, ortalaması 3.00 ve üzeri olan öğrenci sayısının az olması dikkat çeken bir husustur.

5.2. Öğrencilerin Öğrenme Yaklaşımlarına Eğilimli Olma Düzeyleri

Daha önce de ifade edildiği üzere; öğrenme yaklaşımları ölçeği derin öğrenme ve yüzeysel öğrenme yaklaşımı alt boyutlarından oluşmaktadır. Bu kapsamda muhasebe derslerinden en az birini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına eğilimli olma düzeylerine ilişkin toplam ortalama puanları ve standart sapmaları Tablo-4'te verilmiştir.

Tablo-4: Öğrencilerin Öğrenme Yaklaşımlarına İlişkin Puanlarının Aritmetik Ortalama ve Standart Sapmaları

Öğrenme Yaklaşımları	Puan aralığı	N	Ortalama	Standart Sapma
Derin Öğrenme	10-50	303	27,84	7,70
Yüzeysel Öğrenme	10-50	303	30,96	6,69

Öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarını belirme açısından Tablo 4 incelendiğinde, öğrencilerin derin öğrenme eğilimleri toplam puanlarının ortalaması (27,844) yüzeysel öğrenme eğilimlerinin toplam puanlarının ortalamasından (30,960) düşük olduğu görülmektedir. Buna göre, öğrencilerin yüzeysel öğrenme yaklaşımına daha eğilimli olduğu söylenebilir.

5.3. Öğrencilerin Öğrenme Yaklaşımlarına Eğilimli Olma Düzeylerinin Bazı Değişkenlerle İlişkileri

Çalışmanın bu kısmına ilişkin bulgular iki grupta incelenmiştir.

5.3.1. Öğrencilerin Öğrenme Yaklaşımlarına Eğilimli Olma Düzeylerinin Cinsiyet ve Eğitim Şekli Değişkenleri İle Karşılaştırılması

Öğrenme yaklaşımları toplam ortalama puanlarının cinsiyet ve eğitim şekli değişkenlerine göre karşılaştırılmasında değişkenler iki alt boyuta sahip olduğu için bağımsız t-testi kullanılmış ve anlamlılık düzeyi %5 olarak alınmıştır. Tablo 5'te öğrencilerin ölçekten aldıkları puanların aritmetik ortalamaları ve standart sapmaları ile t-testi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo-5: Öğrencilerin Cinsiyet ve Eğitim Şekline Göre Öğrenme Yaklaşımları

Öğrenme Yaklaşımı	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
Derin Öğrenme	Erkek	137	28,39	7,76	1,128	0,260
	Kadın	166	27,39	7,65		
Yüzeysel Öğrenme	Erkek	137	31,51	6,75	1,126	0,194
	Kadın	166	30,50	6,63		
Öğrenme Yaklaşımı	Eğitim Şekli	N	Ortalama	S.S	t	p
Derin Öğrenme	Birinci Öğretim	186	28,16	7,85	0,901	0,368
	İkinci Öğretim	117	27,34	7,47		
Yüzeysel Öğrenme	Birinci Öğretim	186	31,36	6,72	1,312	0,191
	İkinci Öğretim	117	30,32	6,64		

Öğrencilerin öğrenme yaklaşımları puanlarının cinsiyet değişkenine göre karşılaştırılmasını gösteren t-testi sonuçlarına göre, öğrencilerin cinsiyetleri ile derin öğrenme ve yüzeysel öğrenme yaklaşımı arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır (derin öğrenme: $p=0,260>0,05$; yüzeysel öğrenme: $p=0,194>0,05$). Aynı şekilde eğitim şekli değişkeni açısından da her iki yaklaşım arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir (derin öğrenme: $p=0,368>0,05$; yüzeysel öğrenme: $p=0,191>0,05$).

5.3.2. Öğrencilerin Öğrenme Yaklaşımlarına Eğilimli Olma Düzeylerinin Yaş, Sınıf, Mezun Olunan Lise Türü, Derslere Devam Durumu, Derste İşlenen Konuları Tekrar Etme Sıklığı ve Başarı Durumu Değişkenleri İle Karşılaştırılması

Öğrenme yaklaşımları toplam ortalama puanlarının değişkenlere göre karşılaştırılmasında değişkenler ikiden fazla alt boyuta sahip olduğu için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) kullanılmış ve anlamlılık düzeyi %5 olarak alınmıştır. Tablo 6'da öğrencilerin ölçekten aldıkları puanların aritmetik ortalamaları ve standart sapmaları ile yaş değişkenine göre tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonuçları verilmiştir.

Tablo-6: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	18	34	25,64	8,81	0,874	0,480
	19	63	27,88	8,35		
	20	53	28,00	7,37		
	21	50	28,72	8,57		
	21'den fazla	103	28,03	6,56		
Yüzeysel öğrenme	18	34	30,26	6,78	3,970	0,004
	19	63	28,82	6,99		
	20	53	30,05	6,37		
	21	50	31,40	6,97		
	21'den fazla	103	31,74	6,11		

Yaş değişkenine göre, öğrencilerin derin öğrenme yaklaşımı puanlarının anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0,480>0,05$), yüzeysel öğrenme yaklaşımı puanlarının ise anlamlı bir farklılık gösterdiği ($p=0,004<0,05$) görülmektedir. Farkın yönünü belirlemeye yönelik öğrencilerin yüzeysel öğrenme yaklaşımına ilişkin ortalama puanlarına bakıldığında, 21 ve üzeri yaş (31,40) aralığında olan öğrencilerin lehine anlamlı biçimde daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Öğrenme ile yaş arasında ters bir ilişkinin olduğu

kabul edilmektedir. Bu sonuç insanın yaşı ilerledikçe öğrenme kabiliyetinin zayıflaması ile daha çok yüzeysel ve ezbere dayalı bir öğrenmeye eğilimli olduğunu göstermektedir.

Tablo-7: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Sınıf Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Sınıf	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	1	128	27,40	8,33	1,362	0,255
	2	63	29,06	8,86		
	3	19	29,94	7,82		
	4	93	27,19	5,59		
Yüzeysel öğrenme	1	128	29,71	6,79	6,326	0,000
	2	63	30,23	7,12		
	2	19	29,78	6,05		
	4	93	33,39	5,78		

Tablo-7 incelendiğinde, sınıf değişkeni açısından öğrencilerin derin öğrenme yaklaşımı puanlarının anlamlı bir farklılık göstermediği ($p=0,225>0,05$), yüzeysel öğrenme yaklaşımı puanlarının ise anlamlı bir farklılık gösterdiğini ($p=0,000<0,05$) ve bu farkın dördüncü sınıfta olan öğrenciler (33,39) lehine yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonucun çıkmasında yine yaş değişkeninin etkili olduğu söylenebilir.

Tablo-8: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Mezun Olunan Lise Türü Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Mezun olunan lise	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	Ticaret Meslek Lisesi	42	29,38	8,39	0,506	0,731
	Anadolu Lisesi	114	27,48	7,90		
	İmam Hatip Lisesi	46	27,56	6,47		
	Açıköğretim Lisesi	10	27,30	9,14		
	Diğer	91	27,79	7,61		
Yüzeysel	Ticaret Meslek Lisesi	42	32,54	6,61		
	Anadolu Lisesi	114	30,23	6,63		

öğrenme	İmam Hatip Lisesi	46	32,82	5,72	2,230	0,006
	Açıköğretim Lisesi	10	31,60	6,34		
	Diğer	91	30,12	7,11		

Tablo-8'e göre, öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına ilişkin puanları mezun olunan lise değişkeni ile karşılaştırıldığında, öğrencilerin derin öğrenme eğilimleri ile mezun olunan lise arasında anlamlı bir fark olmadığı ($p=0,731>0,05$) ancak yüzeysel öğrenme eğilimi arasında anlamlı bir farklılık ($p=0,006<0,05$) olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın da imam hatip lisesi (32,82) mezunu olan öğrencilerin lehine daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonuç imam hatip liselerinde genel olarak sözel içerikli derslerin ağırlıklı olması, öğrencileri daha çok ezbere dayalı öğrenmeye yöneltmesi ile açıklanabilir.

Tablo-9: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Derslere Devam Durumu Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Derse devam	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	Hiç	9	25,77	9,27	1,526	0,195
	Yarisından azına	19	27,84	6,50		
	Yarı yarıya	36	28,83	9,26		
	Yarisından fazla	72	26,11	6,51		
	Tamamına	167	28,49	7,80		
Yüzeysel öğrenme	Hiç	9	29,55	11,75	2,139	0,076
	Yarisından azına	19	32,05	5,08		
	Yarı yarıya	36	32,47	7,91		
	Yarisından fazla	72	32,22	6,02		
	Tamamına	167	30,04	6,41		

Tablo-9'da öğrencilerin her bir öğrenme yaklaşımına ilişkin ortalama puanlarının derse devam değişkenine göre karşılaştırmasını gösteren ANOVA sonuçları neticesinde, hem derin öğrenme ($p=0,195>0,05$) hem de yüzeysel öğrenme yaklaşımı ($p=0,076>0,05$) ile öğrencilerin derslere devam durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı görülmektedir.

Tablo-10: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Derste İşlenen Konuları Tekrar Etme Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Derste işlenen konuları tekrar etme	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	Hiç	79	24,63	7,67	25,333	0,00
	Bazen	200	28,08	6,94		
	Her zaman	2	36,41	7,00		
Yüzeysel öğrenme	Hiç	79	31,56	6,84	5,810	0,003
	Bazen	200	31,24	6,58		
	Her zaman	24	26,58	5,77		

Tablo-10 incelendiğinde, öğrencilerin derin öğrenme eğilimlerinin derste işlenen konuları sürekli tekrar edenlerin (36,41) lehine olmak üzere anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmektedir ($p=0,000<0,05$). Aynı şekilde öğrencilerin yüzeysel öğrenme eğilimlerinin de derste işlenen konuları hiç tekrar etmeyenlerin (31,56) lehine olmak üzere anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,003<0,05$). Bu durum muhasebe derslerinin içeriği, genel olarak sayısal ve birbiri ile bağlantılı konular olduğu için işlenen konuların sık sık tekrar edilmesi derinlemesine öğrenmeye, hiç tekrar edilmemesi ise yüzeysel öğrenmeye yöneltmesiyle açıklanabilir.

Tablo-11: Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Puanlarının Not Ortalaması Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Öğrenme yaklaşımı	Başarı durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Derin öğrenme	2.00'dan az	71	27,59	8,01	3,780	0,005
	2.00-2.49	121	26,85	6,92		
	2.50-2.99	82	28,06	7,22		
	3.00-3.49	22	30,31	8,83		
	3.50 ve üzeri	7	37,14	12,48		
Yüzeysel öğrenme	2.00'dan az	71	29,91	6,53	1,763	0,136
	2.00-2.49	121	31,53	5,96		
	2.50-2.99	82	31,69	6,70		
	3.00-3.49	22	29,72	8,85		
	3.50 ve üzeri	7	26,85	10,74		

Son olarak öğrencilerin her bir öğrenme yaklaşımına ilişkin ortalama puanlarının başarı durumu değişkenine göre karşılaştırmasını gösteren ANOVA sonuçları, öğrencilerin derin öğrenme yaklaşımı puanlarının anlamlı bir farklılık gösterdiğini ($p=0,005<0,05$), yüzeysel öğrenme yaklaşımı puanlarının ise anlamlı bir farklılık göstermediğini ($p=0,136>0,05$) ortaya koymaktadır. Farkın yönünü belirlemeye yönelik öğrencilerin derin öğrenme yaklaşımına ilişkin ortalama puanlarına bakıldığında, başarı durumu 3.50 ve üzeri (37,14) olan öğrencilerin lehine daha yüksek olduğu görülmektedir. Genel başarı durumu yüksek olan öğrenciler genelde derslere aktif olarak katılan, neyin nereden geldiğini sorgulayan ve öğrendiklerinin ilerde işine yarayabileceğini düşünerek hareket eden yani derinlemesine öğrenmeye eğilimli öğrencilerdir. Başarı durumu değişkenine göre elde edilen sonucunda bu durumu destekler nitelikte olduğu söylenebilir.

6. SONUÇ

Muhasebe bilim dalının ve mesleğinin doğası gereği sahada teori ve uygulamayı eş zamanlı olarak yürütebilen, alanına hâkim ve meslek ahlakına sahip bireylerin yetiştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu özelliklere sahip bireyler, ancak eğitim kurumlarında verilen muhasebe derslerini, yüzeysel ve ezbere dayalı öğrenmeden kaçınarak, derinlemesine ve uygulamaya dönük öğrenmeyi tercih ederek yetişebilirler. Bu öğrenme sürecinde öğrencilerin öğrenme eğilimlerini içsel veya dışsal birçok değişken etkileyebilir. Dolayısıyla muhasebe eğitiminde özellikle derinlemesine öğrenmeye etki edebilecek tüm faktörler ayrıntılı olarak değerlendirilmelidir.

Bu kapsamda söz konusu çalışma, lisans düzeyinde muhasebe derslerinden en az birini alan öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına eğilimli olma düzeylerini belirlemeyi ve bazı değişkenler ile öğrenme yaklaşımları arasında ilişki olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde okuyan ve muhasebe derslerinden en az birini almış olan öğrencilere ile anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına eğilimli olma düzeyleri arasında, öğrenme eğilimleri toplam puanlarının ortalamasından hareketle, ne derin öğrenme ne de yüzeysel öğrenme yaklaşımı açısından baskın olarak nitelenebilecek kadar ciddi bir fark görülmektedir. Ancak kısmen de olsa öğrencilerin muhasebe eğitiminde yüzeysel öğrenmeye eğilimli oldukları söylenebilir. Bu sonuç muhasebe eğitiminde her iki öğrenme yaklaşımına yönelik özelliklere sahip öğrencilerin olduğu şeklinde değerlendirilebilir. Muhasebe eğitiminden beklentiler dikkate alındığında,

derinlemesine öğrenmeyi engelleyici öğrenci-öğretici kaynaklı sorunlara çözümler aranmalıdır. Ayrıca öğrencilerin derin öğrenme ve yüzeysel öğrenme yaklaşımlarına ilişkin ortalama puanlarının orta seviyelerde ve birbirine yakın olması durumu, verilen muhasebe eğitiminin ve mezun olan öğrencilerin kalitesi hakkında ilgililere fikir sunabilir.

Öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarına eğilimli olma düzeyleri ile bazı değişkenler arasında bir ilişki olup olmadığını tespit etmeye yönelik sonuçlara bakıldığında, yüzeysel öğrenme yaklaşımı cinsiyet, eğitim şekli, derse devam durumu ve başarı durumu arasında anlamlı bir fark bulunamazken, yaş, sınıf, mezun olunan lise türü ve derse tekrar etme arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Derin öğrenme yaklaşımı ile de cinsiyet, eğitim şekli, yaş, sınıf, mezun olunan lise türü ve derse devam durumu arasında anlamlı bir fark görülmemiş, derste işlenen konuları tekrar etme ve başarı durumu arasında anlamlı bir fark bulunmuştur.

Yüzeysel yaklaşım ile anlamlı farklılıklar bulunan değişkenlerin yönüne bakıldığında, 21 ve üzeri yaş aralığında, son sınıfta olan, imam hatip lisesi mezunu ve derste işlenen konuları hiç tekrar etmeyen öğrencilerin, yüzeysel öğrenmeye daha meyilli oldukları görülmektedir. Bu durum insanın yaşı ilerledikçe öğrenme kabiliyetinin zayıflaması, imam hatip liselerinden mezun olan öğrencilerin daha çok sözel derslere dayalı bir müfredattan eğitim almaları ve öğrenciler muhasebe derslerine sürekli devam etseler dahi tekrar etme noktasında ciddi eksiklikler olduğu için yüzeysel öğrenmeye eğilimli olmaları ile açıklanabilir.

Derin öğrenme ile anlamlı farklılıklar bulunan değişkenlerin yönü incelendiğinde, derste işlenen konuları sürekli tekrar eden ve not ortalaması yüksek olan öğrencilerin derin öğrenmeye daha yatkın oldukları tespit edilmiştir. Muhasebe derslerinin genel olarak zorluk dereceleri düşünüldüğünde, bu derslerde başarılı olmak isteyen bir öğrenci, derslere sürekli ve aktif bir şekilde katılmalı ve derste işlenen konuları sık sık tekrar etmelidir. Bu durum, hem derin öğrenmeyi hem de genel başarıyı beraberinde getirecektir.

Muhasebe eğitiminden beklentilerden ve öğrencilerin öğrenme yaklaşımlarının değişebileceği gerçeğinden yola çıkarak, öğrenme süreci üzerinde etili olabilecek öğrenci-öğretici kaynaklı birçok faktörlere yönelik çözüm önerileri geliştirilmelidir. Örneğin, muhasebe eğitimi ağırlıklı bir alanı tercih edecek öğrencilerin bu alana karşı özel ilgisinin olması ve muhasebe grubu derslerinin zor olduğu yönündeki ön yargılarının yıkılması ile muhasebe eğitiminde başarı sağlanabilir. Ayrıca derslere ilgili öğretim elemanının girmesi, ders esnasında öğrencinin de aktif katılımının sağlanması ve öğrencilere başarı inancını aşılayabilecek şekilde bir eğitim öğretimin verilmesi derinlemesine öğrenmeyi artırabilir.

KAYNAKÇA

- Akgül, A. Çevik, O. (2003), İstatistiksel Analiz Teknikleri, Emek Ofset, Ankara.
- Ayanoğlu, Y., Ciğer, A., Abuhanoğlu, H., & Aydın, S. (2014). "İşletme Alanındaki Lisans ve Önlisans Öğrencilerinin Öğrenme Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma". Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 42, 77-92.
- Batı, A. H., Tetik, C., & Gürpınar, E. (2010). "Öğrenme Yaklaşımları Ölçeği Yeni Şeklini Türkçeye Uyarlama ve Geçerlilik Güvenirlik Çalışması". Türkiye Klinikleri Journal of Medical Sciences, 30(5), 1639-1646.
- Biggs, J., Kember, D., & Leung, D.Y.P. (2001). "The Revised Two-Factor Study Process Questionnaire: R-SPQ-2F". British Journal of Educational Psychology, 71, 133-149.
- Biggs, J.B. (1999). Teaching for quality learning at university. Buckingham: Open University Press.
- Byrne Marann, and Flood Barbara. (2005). "A study of accounting students' motives, expectations and preparedness for higher education." Journal of Further and Higher Education 29(2), 111-124.
- Demirkan, Şefika. (2001). "Muhasebe eğitim yöntemleri." XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs.
- Ekinci, Necla. (2009). Üniversite öğrencilerinin öğrenme yaklaşımları. Eğitim ve Bilim Dergisi, 34(151), 74-88.
- Ellez A. Murat ve Sezgin Gamze (2002). Öğretmen Adaylarının Öğrenme Yaklaşımları. V. Ulusal Fen ve Matematik Eğitimi Kongresi. Ankara: Orta Doğu Teknik, Üniversitesi, http://old.fedu.metu.edu.tr/ufbmek-5/b_kitabi/PDF/OgretmenYetistirme/Bildiri/t288.pdf, Erişim Tarihi: 04.03.2018
- Entwistle, N. (1988). Styles of learning and teaching. London: David Fulton.
- Entwistle, N. J., & Entwistle, A. (1991). Contrasting forms of understanding for degree examinations: the student experience and its implications. Higher education, 22(3), 205-227.
- Figen zaif ve Ayanoğlu yıldız. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme, Gazi üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1), 115-136.

Hall, M., Ramsay, A., & Raven, J. (2004). "Changing the Learning Environment to Promote Deep Learning Approaches in First-Year Accounting Students". *Accounting Education*, 13(4), 489-505.

Hassall, T., & Joyce, J. (2001). Approaches to Learning of Management Accounting Students. *Education+ Training*, 43(3), 145-153.

Hatunoğlu, Zeynep. (2006). "Muhasebe eğitiminde bilgi teknolojisi kullanımının sunum kalitesine olan etkilerinin tespitine ilişkin bir araştırma." *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 190-200.

<http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>

Kaymaz Balsarı Çağnur ve Aslantürk Banu Esra, (2007), "Kavram Haritaları ve Muhasebe Eğitimi, Yönetim Muhasebesi Uygulaması", XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.

Marton, F. & Saljo, R. (1976a). On qualitative differences in learning-I: outcome and process. *British Journal of Educational Psychology*, 46, 4–11.

Marton, F. & Saljo, R. (1976b). On qualitative differences in learning-II: Outcome as a function of the learner's conception of the task. *British Journal of Educational Psychology*, 46, 115–127.

Önder, İ., ve Beşoluk, Ş. (2010). Düzenlenmiş iki faktörlü çalışma süreci ölçeği'nin (R-SPQ-2F) Türkçeye uyarlanması. *Eğitim ve Bilim*, 35(157), 55-67.

Öztürk M. (2018). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Derin ve Yüzeysel Öğrenme Yaklaşımlarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi, *Business & Management Studies: An International Journal*, 6(1), 48-67

Ramsden, P. (1992). *Learning to teach in higher education*. London: Routledge.

Sayın, Ş., Yeğinboy, Y., & Ektüfekçi, F. (2005). Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF'de Öğrenci Açısından ve Altyapı Bakımından Muhasebe ve Finans Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 26, 101-108.

Tazegül, A., & Gerekan, B. (2017). "Lisans Düzeyinde Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Ders Çalışma Yaklaşımlarının Farklı Değişkenler Açısından İncelenmesi: TRA2 Bölgesi Üniversitelerinde Bir Uygulama". *Electronic Turkish Studies*, 12(24), 179-192.

ENTROPİ TABANLI TOPSİS VE VİKOR YÖNTEMLERİYLE BİST-İMALAT İŞLETMELERİNİN FİNANSAL VE BORSA PERFORMANSLARININ KARŞILAŞTIRILMASI*

Arş. Gör. Ayşegül ŞAHİN^a
Arş. Gör. Dr. Emre BİLGİN SARI^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 255-270*

ÖZ

Küreselleşmenin etkisiyle artan rekabet koşulları, işletme performanslarının günden güne daha iyi olması yönünde bir zorunluluk gerektirmektedir. Günümüzde kaliteden ödün vermeden, maliyet tasarrufu sağlayan ve etkinliklerini arttıran işletmelerin finansal performanslarının da artacağı düşünülmektedir. Çalışmada, BİST’te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin yıllık finansal performans sıralamalarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Finansal performansın belirlenmesi için finansal göstergeler kullanılmış, bu göstergelerin ağırlıklarının belirlenmesi için objektif ağırlıklandırma amaçlı entropi yönteminden faydalanılmıştır. İşletmelerin finansal performans sıralamalarının yapılması için çok kriterli karar verme tekniklerinden TOPSİS ve VİKOR yöntemleri tercih edilmiştir. TOPSİS ve VİKOR yöntemleri ile yapılan sıralamalar karşılaştırıldıktan sonra, işletmelerin finansal performansları ile borsa performansı arasında bir ilişki olup olmadığı sıra korelasyon analizi ile incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Borsa İstanbul, Finansal Performans, Topsis, Vikor.

JEL Kodları: G00, L60, C00.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Şahin, A., Bilgin Sarı, E. (2019). Entropi Tabanlı Topsis ve Vikor Yöntemleriyle Bist-İmalat İşletmelerinin Finansal ve Borsa Performanslarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 255-270.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.09.2017; Kabul tarihi: 08.11.2018, iThenticate benzerlik oranı %18

^a Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Bölümü, aysegul.sahin@deu.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-4005-1086.

^b Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Bölümü, emre.bilgin@deu.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-5110-1918.

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

COMPARISON OF FINANCIAL AND STOCK EXCHANGE PERFORMANCE OF BIST-MANUFACTURING COMPANIES WITH ENTROPI BASED TOPSIS AND VIKOR METHODS

ABSTRACT

Increasing competition due to the influence of globalization necessitates that business performances should be better from day to day. Today, businesses that save costs and increase their efficiency without sacrificing quality is expected to increase their financial performance. The aim of the study is to determine the annual financial performance rankings of companies in the manufacturing sector that are traded in BIST. The financial indicators were used to determine the financial performance and the entropy method for objective weighting was used to determine the weights of these indicators. TOPSIS and VIKOR methods are preferred for the financial performance ranking. Firstly the rankings made with the TOPSIS and VIKOR methods are compared, then the correlation between the financial performances of the companies and the stock exchange performance.

Keywords: İstanbul Stock Exchange, Financial Performance, Topsis, Vikor.

JEL Codes: G00, L60, C00.

1. GİRİŞ¹

İşletmelerin geleceğe yönelik planlama yapmaları ve hedefler koyabilmeleri için mevcut durumlarının analizinin yapılması her zaman önemli olmuştur. Bu sebeple işletmeler çeşitli analizlerle hem ana faaliyetlerindeki başarılarını hem de finansal performanslarını ölçmek istemektedirler.

Karar verme süreçlerinde, seçenekler arasında tercih yaparken, biri diğerine göre daha öne çıkan kriterler olabilmektedir. Örneğin, günlük hayatta alışveriş yaparken bir tüketim seçeneği ile karşı karşıya kalındığında sağlanan fayda, katlanılan maliyet, ürüne/hizmete ulaşım, satın alma sonrası ürün/hizmet için destekler gibi birçok farklı kriterlere göre karar vermek durumunda kalınmaktadır. Birden fazla kriterlere dayalı karar verme durumunda mümkün olan en uygun seçenek tercih edilmeye ve isabetli kararlar alınmaya çalışılmaktadır. Çok kriterli karar verme yöntemleri, bu tür karar alma durumları için optimizasyon odaklı öneriler sunan yöntemlerdir.

Çok kriterli karar verme yöntemleri tüm kriterleri göz önünde bulundurarak alternatifler arasında bir sıralama yapmaktadır. Dolayısıyla ele alınan alternatiflerden hangisinin en optimal tercih olacağını sunmaktadır. Çok kriterli karar verme yöntemleri analitik yöntemler olarak, çelişen kriterlere göre farklı özelliklere sahip alternatifler kümesinden bir ya da daha fazla alternatifin seçilmesi ya da bu alternatiflerin sıralanmasında sıklıkla kullanılmaktadır. Bu yöntemler, karar verme yöntemi olmasına rağmen alternatifleri sıralama imkânı sağladığı için, alternatiflerin en iyiden en

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

kötüye sıralanması şeklinde de yorumlanabilmektedir. Bu çalışmada, çok kriterli karar verme tekniklerinden faydalanarak, işletmelerin çeşitli finansal göstergeleri kullanılarak bu işletmelerin finansal performanslarının sıralanması amaçlanmaktadır. Bu sayede işletmeler birden fazla finansal kriteri göz önüne alarak finansal başarılarını ölçebilecek, aynı faaliyet alanındaki işletmelerle ve en önemlisi rakipleriyle karşılaştırma fırsatı elde edecektir. Finansal performansının yüksek olduğunu gören işletmeler bu durumu devam ettirme çabasına girecek, finansal performansı diğerlerine göre düşük olan işletmeler ise belirlenen finansal kriterlerinde düzeltmeler ve iyileştirmeler yaparak finansal performansını yükseltmeye çalışacaktır. Araştırmacıların bu önemi fark ederek çalışmalarını şekillendirmeleri ise konuya literatür olarak çeşitlilik oluşturmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

İşletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesi amacıyla daha önceki çalışmalarda, sıralanan alternatiflerin, kriter sayısının, kriter ağırlıklandırma yönteminin ve alternatif sıralama yönteminin özetlendiği literatür taraması Tablo 1’de gösterilmektedir

Tablo-1: ÇKKV yöntemleri ile Finansal Performans Sıralaması Çalışmaları

Çalışma	Alternatifler	Dönem	Kriter Sayısı	Kriter Ağırlıklandırma Yöntemi	Alternatif Sıralama Yöntemi	İlişki Analizi
Demireli (2010)	Kamu Bankaları 3 Banka	2001-2007	10	Eşit Ağırlık	TOPSİS	YOK
Dumanoglu (2010)	İMKB - Çimento Sektörü 15 İşletme	2004-2009	8	Belirtilmemiş	TOPSİS	YOK
Özer, vd., (2010)	İMKB - Gıda ve İçecek Sektörü 24 İşletme	2007-2008	8	Araştırmacı Tarafından Subjektif Belirlenmiştir	VZA Kümeleme Analizi TOPSİS	YOK
Akyüz Vd.,(2011)	İMKB - Seramik Sektörü 1 İşletme	1999-2008	19	Eşit Ağırlık	TOPSİS	YOK
Uygurtürk ve Korkmaz (2012)	İMKB Ana Metal Sanayi 13 İşletme	2006 - 2010	8	Toplam Ağırlık Dereceleri Hesaplanmıştır.	TOPSİS	YOK
Balezantis vd. (2012)	Litvanya Üretim Sektörleri	2007-2010	6	Varyasyon katsayısı ile hesaplanmıştır.	TOPSİS VİKOR ARAS	Korelasyon
Bayrakdaroglu ve Yalçın (2012)	İMKB 30 İmalat Sanayi	1998-2011	7	BAHP ile Hesaplanmıştır.	BAHP VİKOR	YOK
Ignatius, vd., (2012)	İran Otomotiv Sektörü 8 işletme	2009-2010	7	Eşit ağırlık	PROMETHEE	YOK

Lee vd. (2012)	Tayvan ve Kore Deniz Taşımacılığı Şirketleri	1999-2009	21	Entropi ile belirlenmiştir.	Gri İlişki Analizi	YOK
Özden vd., (2012)	İMKB Çimento Sektörü 16 İşletme	2011	8	Eşit Ağırlık	VİKOR	YOK
Türkmen ve Çağıl (2012)	İMKB - Bilişim Sektörü 12 İşletme	2007 -2010	8	Bilişim Sektöründeki Önem Derecesine Göre Oluşturulmuş	TOPSİS	YOK
Yayar ve Baykara (2012)	Katılım Bankaları	2005-2011	12	Önem Puanından Hesaplanmıştır.	TOPSİS	YOK
Aytekin ve Sakarya (2013)	BİST Gıda, İçki ve Tütün Sektörü 20 İşletme	2009 - 2012	10	Belirtilmemiştir	TOPSİS	YOK
Akyüz ve Kaya (2013),	Hayat Dışı ve Hayat\ Emeklilik Sigorta Sektörü	2007-2011	10	Belirtilmemiştir	TOPSİS	YOK
Sakarya ve Aytekin (2013),	İMKB - Mevduat Bankaları 12 Banka	2007-2011	11	Eşit Ağırlık	PROMETHEE	Hisse Senedi Getirileri İle Spearman Korelasyon Testi
Bağcı ve Rençber (2014),	Kamu Bankaları ve Halka Açık Özel Bankalar 13 Banka	2006 - 2012	3	Eşit Ağırlık	PROMETHEE	YOK
Ghadikolaei vd. (2014)	İran Otomotiv Sektörü	2002-2011	12	Bulanık AHP ile hesaplanmıştır.	VİKOR ARAS COPRAS	YOK
Akbulut ve Rençber (2015)	BİST İmalat Sektörü 32 İşletme	2010 - 2012	9	Eşit Ağırlık	TOPSİS	Korelasyon Analizi
Çalışkan ve Eren (2016),	Bankalar 17 Banka	2010-2014	10	Eşit Ağırlık ve AHP Ağırlıkları	PROMETHEE	YOK
Esmer ve Bağcı (2016),	Katılım Bankaları 4 Banka	2005 - 2014	7	Belirtilmemiştir.	TOPSİS	YOK
Ömürbek ve Özcan (2016),	BİST Sigorta Sektörü 6 Sigorta Şirketi	Zaman aralığı yok	9	Eşit Ağırlık	MULTI MOORA	YOK
Kula vd., (2016),	BİST Sigorta Sektörü 8 Şirket	2013	10	Eşit Ağırlık	Gri İlişkisel Analiz	YOK
Şişman ve Doğan (2016),	BİST Mevduat Bankaları 10 Banka	2008 - 2014	10	Bulanık AHP	Bulanık MOORA	YOK
Taşabat vd., (2016),	Banka 21 Banka	2013	16	Eşit Ağırlık, Puanlama Saaty'nin Yöntemi	ELECTRE TOPSIS VİKOR PROMETHEE ORESTE MAPPAC	YOK

Orçun ve Eren (2017)	BIST İşlem Gören Teknoloji Şirketleri 13 İşletme	2010 – 2015	9	Kriterlerin literatür ağırlıkları	TOPSİS	VAR
Gök-Kısa ve Perçin (2018)	Forbes - Global 2000 Listesi Bilişim Teknolojisi Öncüsü 11 Şirket	2015	7	Entropi	VİKOR	YOK
Ayçin (2018)	BIST Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları 8 Ortaklık	2018	6	Entropi	Gri İlişkisel Analiz	YOK

İşletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılabilmesi ve en iyiden kötüye doğru sıralama yapılabilmesi için literatürde yapılan uygulama çalışmalarında çoğunlukla tek yöntem kullanılmaktadır. Farklı yöntemlerle sıralama ile kıyaslama çalışmaları daha az görülmektedir. Diğer yandan TOPSİS yöntemi en sık kullanılan yöntemdir. Literatür çalışmalarında finansal performansı sıralaması için ÇKKV yöntemlerinin kullanılmasının yaygın olduğu ve işlerlik kazandırdığı sıkça açıklanmaktadır. Farklı dönemleri ve farklı kriterleri içeren veri setleri ÇKKV yöntemleri ile değerlendirildiğinde işletme performanslarının sıralanmasında çeşitlilikler ortaya çıkmaktadır. Çalışmaların amaçlarını iyi belirleyip bu amaçlar ışığında kriterler ile değerlendirme yapmaları gerekmektedir.

3. VERİ VE METODOLOJİ

Çalışmada temel amaç, Borsa İstanbul'a kote olan imalat işletmelerinin finansal performansını çok kriterli karar verme yöntemleri olan TOPSİS ve VİKOR ile değerlendirmek ve bu işletmelerin finansal performansları ile borsa performansları arasında ilişki olup olmadığını araştırmaktır. Çalışma kapsamına dahil edilen 27 işletme, 2013 ve 2016 yılları arasında 4 yıl boyunca hem Sınai endeksine (XUSIN) kote olan hem de BIST100 endeksinde bulunan imalat işletmeleridir.

İşletmelerin finansal performansını değerlendirmek için çeşitli göstergelerden yararlanılmıştır. Bu göstergelerin bir kısmı finansal analizde sıkça kullanılan oranlardan oluşmakta olup, işletmelerin gelir tablosu ve bilançoları kullanılarak her yıl için tek tek hesaplanmıştır. Bu bilanço ve gelir tabloları Kamu Aydınlatma Platformu web sitesinden edinilmiştir (www.kap.gov.tr). İşletmelerin borsa performans ölçütü olarak ele alınan hisse senedi kapanış fiyat verileri Borsa İstanbul Data Store'dan alınmıştır (<https://datastore.borsaistanbul.com/>). Günlük kapanış fiyatları üzerinden günlük getiri oranları hesaplanmış, her yıl için hesaplanan bu günlük

getirilerin ortalamaları alınarak her bir şirket için “yıllık hisse senedi getirisi” hesaplanmıştır.

2013 – 2016 yılları arasında hem Sınai endeksine (XUSIN) kote olan hem de BIST100 endeksinde bulunan 27 imalat işletmesine ait 5 adet finansal gösterge finansal performans kriteri, 1 adet borsa göstergesi ise borsa performans kriteri olarak ele alındığında konu çok kriterli karar verme problemi şeklinde değerlendirilmiştir. Her bir yıl için 27 işletme arasında finansal performans sıralaması yapılabilmesi için göstergelerin ağırlıkları entropi yöntemi ile belirlenerek TOPSIS ve VIKOR ile sıralamalar yapılmıştır.

3.1. Finansal Performans ve Borsa Performans Göstergeleri

İşletmelerin finansal performansını ölçmek için likidite oranlarından cari oran ile nakit oranı, faaliyet oranlarından aktif devir hızı oranı, karlılık oranlarından özsermaye karlılığı ile satış karlılığı analize dahil edilmiştir. İşletmelerin borsa performanslarını ölçebilmek için ise hisse senedi getirileri analize dahil edilmiştir. Çalışmada kullanılan oranlar Tablo 2’deki gibidir:

Tablo-2: Çalışmada Kriter Olarak Seçilen Finansal Performans ve Borsa Performans Göstergeleri

Finansal Performans Göstergeleri	<i>Cari Oran (Dönen Varlıklar/ Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar):</i> İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü göstermektedir.	<i>Nakit Oran (Hazır Değerler / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar):</i> İşletmenin hazır değerleri ile kısa vadeli borçlarını karşılama gücünü ölçer.
	<i>Satış Karlılığı (Net Kar/ Satışlar):</i> Net kar üzerinden hesaplanan oran, satış başarısını karlılık oranı üzerinden ölçmektedir.	<i>Özsermaye Karlılığı (Net Kar/ Özsermaye):</i> Net kar üzerinden hesaplanan özsermaye karlılığının yüksek olması istenir.
	<i>Aktif Devir Hızı (Satışlar/Toplam Aktif):</i> İşletmenin sahip olduğu toplam varlıklarını ne ölçüde etkin kullandığını gösteren bir orandır.	
Borsa Performansı Göstergesi	<i>Hisse Senedi Getirisi:</i> Borsada işlem gören hisse senedi fiyatının bir önceki gün ile fiyatı karşılaştırılarak, elde edilen oransal getiridir. Pozitif ve yüksek olması istenir. Hisse senedinin, yatırımcılara /hissedarlara sağladığı getiri oranıdır.	

3.2. Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri

Çok kriterli karar verme yöntemleri, karar probleminde, birden çok nitelik ve nicelik içeren kriter ve amaç bulunduğu kullanılmakta ve karar verirken göz önünde bulundurulması gereken kriter sayısı çok olduğu

durumlarda bu problemlere çözüm bulabilmek amacıyla uygulanmaktadır. Literatürde kullanılan çözüm yöntemleri değişkenlik gösterirken, bu çalışmada kriter ağırlıklarının hesaplanması için objektif ağırlıklandırma yapabilmek ve verilerin kendi içinde ağırlıklarını belirleyebilmelerini sağlayabilmek için entropi yöntemi kullanılmıştır. Alternatiflerin sıralaması için ise literatürde en sık kullanılan yöntem olarak TOPSİS yöntemi ile sıralama yapılmış ve sonuçların VİKOR yöntemleri ile yapılmıştır. Yapılan literatür taramasında bu yöntemlerin finansal performans sıralamasında sıkça kullanıldığı görülmektedir. Bu yöntemlerin kullanılma sıklığı, yöntemlerin çalışmaya uygunluğu, uygulama kolaylığı göz önüne alındığında, çalışmada bu yöntemlerin kullanılmasının uygun olduğu düşünülmektedir.

Entropi yöntemi ile ağırlıkları hesaplama adımları ile TOPSİS yönteminde ve VİKOR yönteminde alternatiflerin sıralamasının belirlenmesi adımları Tablo 3'te verilmektedir (Wu, 2011: 5163; Triantaphyllou, 2000:18).

Tablo-3: ENTROPİ – TOPSİS ve VİKOR Yöntemleri Adımları

ENTROPİ YÖNTEMİ	
İ alternatifli ve j kriterli bir çok kriterli karar verme probleminde;	
1.Adım: Karar Matrisinin Oluşturulması	
X_{ij} ; i. alternatifin j. kritere göre değerinin gösterilmesi.	
2.Adım: Normalleştirilmiş Karar Matrisinin (R) Oluşturulması	
$r_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum_{p=1}^m x_{pj}}$ <p style="text-align: center;">, i = 1, 2, ..., m ; j = 1, 2, ..., n ile</p>	
$R = [r_{ij}]_{m \times n}$ <p style="text-align: center;">normalleştirilmiş karar matrisi elde edilmektedir.</p>	
3.Adım: Her Bir Kriterin Entropi Değeri Bulunması	
$e_j = -\frac{1}{\ln m} \sum_{i=1}^m r_{ij} \ln r_{ij}$ <p style="text-align: center;">ile her bir kriterin entropi değeri bulunmaktadır. Burada e_j j. kriterin entropi değerini göstermektedir.</p>	
4.Adım: Her Bir Kriterin Ağırlık Değerinin Bulunması	
$W_j = \frac{1 - e_j}{\sum_{p=1}^n (1 - e_p)}$ <p style="text-align: center;">ile kriterlerin ağırlık değerleri atanmış olmaktadır. $\sum_{j=1}^n W_j = 1$ 'dir.</p>	

TOPSIS YÖNTEMİ	VIKOR YÖNTEMİ
<p>1.Adım: Karar Matrisinin (A) Oluşturulması 2.Adım: Normalleştirilmiş Karar Matrisinin (R) Oluşturulması TOPSIS yöntemi öncelikle değişik kriter boyutlarını boyutsuz kritere dönüştürür. Normalleştirilmiş Karar Matrisi, R'nin bir elemanı olan rij aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanır.</p> $r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^m a_{kj}^2}}$ <p>3.Adım: Ağırlıklandırılmış Normalize Karar Matrisinin Oluşturulması Karar verici tarafından tanımlanan ağırlıkların bir kümesi, $\sum_{i=1}^n w_i = 1$ olduğu durumda karar matrisi ile birlikte ağırlıklandırılmış normalize karar matrisini elde etmek için kullanılmaktadır.</p> <p>4.Adım: İdeal (A^*) ve Negatif İdeal (A^-) Çözümlerin Belirlenmesi İdeal çözüm setinin oluşturulabilmesi için V matrisindeki ağırlıklandırılmış değerlendirme faktörlerinin yani sütun değerlerinin en büyükleri seçilir. Negatif ideal çözüm seti ise, V matrisindeki ağırlıklandırılmış değerlendirme faktörlerinin yani sütun değerlerinin en küçükleri seçilerek oluşturulur.</p> <p>5.Adım: Ayırma Ölçümünün Hesaplanması İdeal çözümden uzaklıklar uygulanmaktadır.</p> $S_i^* = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^*)^2}$ <p>= Her bir alternatifin ideal çözümden Öklid anlayışına göre uzaklığıdır.</p> $S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (v_{ij} - v_j^-)^2}$ <p>= Her bir alternatifin negatif ideal çözümden Öklid anlayışına göre uzaklığıdır.</p> <p>6.Adım: İdeal Çözüme Göreli Yakınlığın Hesaplanması Her bir karar noktasının ideal çözüme göreli yakınlığının (C_i^*) hesaplanmasında ideal ve negatif ideal ayırma ölçülerinden yararlanılır ve şu şekilde hesaplanır.</p>	<p>1. Adım: Her bir kriter için en iyi f_i^* ve en kötü f_i^- değerler belirlenir. Eğer i kriteri oluşturulan model açısından “fayda” anlamında bir değerlendirme kriteri ise, $i=1,2,\dots,n$ için; $f_i^* = \max_j f_{ij}$ $f_i^- = \min_j f_{ij}$</p> <p>2. Adım: Her bir alternatif için S_j ve R_j değerleri hesaplanır. w_i, kriter ağırlıklarını ifade etmektedir.</p> <p>3. Adım: Her bir alternatif veya değerlendirme birimi için Q_j, S^*, R^* değerleri hesaplanır. $S^* = \min_j S_j$; $S^- = \max_j S_j$ $R^* = \min_j R_j$; $R^- = \max_j R_j$ v değeri, maksimum grup faydasını sağlayan strateji için ağırlığı ifade ederken, (1-v) değeri karşıt görüştekilerin minimum pişmanlığının ağırlığını ifade etmektedir. Genellikle v=0,5 kullanılır.</p> <p>4. Adım: Elde edilen Q_j, R_j, S_j değerleri sıralanır. En küçük Q_j değerine sahip alternatif ya da değerlendirme birimi, alternatifler grubu içerisindeki en iyi seçenek olarak ifade edilir.</p> <p>5. Adım: Elde edilen sonucun geçerli olması için iki koşul sağlanmalıdır. Ancak bu şekilde, minimum Q değerine sahip alternatif, en iyi olarak nitelendirilebilir. Bu koşullar, şu şekilde ifade edilebilir.</p> <p>Koşul 1 (C1) – (Kabul edilebilir avantaj) En iyi ve en iyiyeye en yakın seçenek arasında belirgin bir fark olduğunun kanıtlanmasını içeren koşuldur. P_1, en az Q değerine sahip olan birinci en iyi alternatif, P_2 ise ikinci en iyi alternatiftir. $Q(P_2) - Q(P_1) \geq D(Q)$ $D(Q) = 1/(j-1)$ j: alternatif sayısı</p> <p>Koşul 2 (C2) – (Kabul edilebilir istikrar) : Elde edilen uzlaşık çözümün istikrarlı olduğunun kanıtlanması açısından şu koşulun sağlanması gerekir:</p>

$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^*}$ <p>Burada C_i^* değeri $0 \leq C_i^* \leq 1$ aralığında değer alır.</p> <p>7.Adım: En iyi çözüme C_i^*'nin tercih sırasına göre karar verilebilir. Bu nedenle en iyi alternatif ideal çözüme en yakın uzaklıkta bulunandır. Herhangi bir alternatifin ideal çözüme en yakın mesafede olması, aynı zamanda da negatif ideal çözüme en uzak mesafede olması gerekmektedir.</p>	<p>En iyi Q değerine sahip P_1 alternatifi, S ve R değerlerinin de en az bir tanesinde en iyi skoru elde etmiş olmalıdır. Belirtilen iki koşuldan bir tanesi sağlanamazsa uzlaşık çözüm kümesi şu şekilde önerilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> Eğer Koşul 2 sağlanmıyorsa P_1 ve P_2 alternatifleri, Eğer Koşul 1 sağlanmıyorsa P_1, P_2, \dots, P_M, alternatifleri dikkate alınarak eşitsizlik şu şekilde ifade edilir: $Q(P_M) - Q(P_1) < D(Q)$ <p>Uzlaşık çözüm kümesi dâhilinde Q değerlerine göre sıralama yapılır. En iyi alternatif, <u>minimum</u> Q değerine sahip alternatiflerden biridir.</p>
--	---

4. ANALİZ VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2013-2016 yılları arasında hem Sınai endeksine (XUSIN) kote olan hem de BIST100 endeksinde bulunan 27 imalat işletmesine ait finansal ve borsa performansı göstergeleri çok kriterli karar verme problemi olarak ele alınmıştır. Finansal göstergelerin ağırlıkları yıllar bazında entropi yöntemi ile hesaplanmış olup Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo-4: Finansal Göstergelerin Entropi Ağırlıkları

Dönem	Cari Oran	Nakit Oranı	Aktif Devir Hızı	Özsermaye Karlılığı	Satış Karlılığı
2013	0.265	0.159	0.274	0.156	0.146
2014	0.239	0.148	0.231	0.191	0.192
2015	0.256	0.103	0.254	0.195	0.191
2016	0.214	0.212	0.282	0.147	0.145

Entropi yöntemi ile ağırlıkları belirlenen finansal göstergeler kullanılarak 27 imalat işletmesine ait performans sıralaması TOPSIS ve VİKOR yöntemleri ile yapılmıştır. Tablo 5'te 2013 – 2016 yılları arasında imalat işletmelerinin finansal performans sıralamaları gösterilmektedir. Sıralamalarda ilk On'a (10) giren işletmeler tespit edilmiştir. Good Year, Konya Çimento ve Türk Traktör yıllar itibariyle iki yöntem ile de sürekli olarak ilk 10 işletme içerisinde yer almışlardır.

Tablo-5: TOPSIS ve VIKOR Yöntemleri ile Finansal Performans Sıralamaları (2013 – 2016)

İŞLETME	FİNANSAL PERFORMANSLARI							
	2013		2014		2015		2016	
	TOPSİS Sıra	VİKOR Sıra	TOPSİS Sıra	VİKOR Sıra	TOPSİS Sıra	VİKOR Sıra	TOPSİS Sıra	VİKOR Sıra
AFYON ÇİMENTO	14	4	3	3	2	12	14	24
AKSA	3	8	21	18	21	18	24	27
ALKİM KİMYA	17	6	13	4	4	1	15	26
ARÇELİK	21	11	20	10	10	5	13	6
AYGAZ	12	13	17	23	15	25	10	15
BAGFAŞ	22	19	23	20	1	7	23	20
BORUSAN MANNESMANN	27	27	26	26	8	11	1	3
BRİSA	16	10	8	8	16	13	22	18
COCA COLA İÇECEK	24	20	22	17	24	19	12	12
EREĞLİ DEMİR CELİK	20	14	7	5	14	9	5	10
FORD OTOSAN	10	17	15	19	6	10	4	4
GOOD-YEAR	9	3	10	6	9	4	7	8
GÖLTAŞ ÇİMENTO	23	21	16	9	25	23	25	22
GÜBRE FABRİK.	18	25	6	12	20	20	21	19
KARDEMİR (D)	5	16	12	14	26	26	26	23
KARSAN OTOMOTİV	25	12	27	27	27	27	27	21
KARTONSAN	1	2	24	24	22	17	18	13
KONYA ÇİMENTO	4	5	1	1	3	2	2	2
OTOKAR	15	22	18	22	17	16	17	17
PARK ELEK.MADENCİLİK	2	9	2	11	11	21	20	25
PETKİM	7	7	19	15	12	6	8	5
TOFAŞ OTO. FAB.	13	15	14	16	13	15	9	7
TRAKYA CAM	8	24	9	13	19	22	6	11
TÜPRAŞ	11	18	11	21	7	14	11	9
TÜRK TRAKTÖR	6	1	5	7	5	3	3	1
ÜLKER BİSKÜVİ	19	23	4	2	18	8	16	14
VESTEL	26	26	25	25	23	24	19	16

Her yıl için günlük getirilerin ortalamaları alınarak hesaplanan “yıllık hisse senedi getirisi” borsa performans sıralaması olarak kullanılmıştır. Tablo 6’da 2013-2016 yılları arasında işletmelerin yıllık hisse senedi getirilerine dayalı borsa performans sıralamaları verilmektedir. Sıralamalarda ilk On’a (10) giren işletmeler tespit edilmiştir. Ancak dört yıl boyunca borsa performansına bağlı olarak düzenli olarak ilk 10’da bulunan herhangi bir işletmeye rastlanmamıştır.

Tablo-6: Hisse Senedi Getirilerine göre Borsa Performansı Sıralamaları

BİST-İMALAT İŞLETMELERİ	Hisse Senedi Getiri			
	2013	2014	2015	2016
	Sıra	Sıra	Sıra	Sıra
AFYON ÇİMENTO	25	2	10	9
AKSA	1	25	1	18
ALKİM KİMYA	7	22	19	6
ARÇELİK	10	21	17	3
AYGAZ	16	19	11	10
BAGFAŞ	27	8	18	26
BORUSAN MANNESMANN	18	11	24	5
BRİSA	15	3	22	24
COCA COLA İÇECEK	4	26	2	22
EREĞLİ DEMİR ÇELİK	6	7	25	1
FORD OTOSAN	9	14	14	17
GOOD-YEAR	26	5	21	13
GÖLTAŞ ÇİMENTO	23	15	9	16
GÜBRE FABRİK.	24	6	8	25
KARDEMİR (D)	12	4	27	15
KARSAN OTOMOTİV	20	10	13	27
KARTONSAN	14	24	3	21
KONYA ÇİMENTO	21	23	6	20
OTOKAR	5	9	12	4
PARK ELEK.MADENCİLİK	22	27	20	23
PETKİM	13	13	7	8
TOFAŞ OTO. FAB.	3	17	4	7
TRAKYA CAM	11	12	26	2
TÜPRAŞ	17	18	5	14
TÜRK TRAKTÖR	8	16	15	12
ÜLKER BİSKÜVİ	2	20	16	19
VESTEL	19	1	23	11

Analiz kapsamında ele alınan 27 imalat işletmesine ait, finansal performans sıralamaları ile borsa performansı sıralamaları arasında ilişki olup olmadığının araştırılması için korelasyon analizine başvurulmuştur. Tablo-7’de korelasyon analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo-7: Borsa Performans ile Finansal Performans Sıra Korelasyon Analizi

B2013	FT2013	0,100733
B2013	FV2013	-0,04274
B2014	FT2014	0,017094
B2014	FV2014	-0,03236
B2015	FT2015	-0,06349
B2015	FV2015	-0,0293
B2016	FT2016	0,540904
B2016	FV2016	0,325397

(FT: TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans; FV: VİKOR Yöntemi ile Finansal Performans)

TOPSIS ve VİKOR Yöntemleri için 2013 – 2016 yılları arasında yapılan Finansal Performans ve Borsa performansı sıralamaları arasında yapılan korelasyon analizi sonucunda anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür.

5. SONUÇ

Çok kriterli karar verme yöntemleri, işletmelerin finansal başarılarının ölçülmesinde ve sıralanmasında kullanılabilir. Bu çalışmada, 2013-2016 yılları arasında Borsa İstanbul'a hisse senetleri kote olan, BIST 100'de yer alan ve Sınai endeksinde bulunan 27 işletmenin Topsis ve Vikor yöntemlerine göre sıralamaları yapılmıştır. Sıralamalar yapılırken ele alınan kriterlerin ağırlıklandırılmasında Entropi ağırlıklandırma yönteminden faydalanılmıştır.

Topsis ve Vikor yöntemleri, uzlaştırıcı programlama yönteminden kaynaklanan “ideallere yakınlık” sağlayan işleve dayanan çok kriterli karar verme yöntemleridir. Topsis yöntemi vektörel normalleştirmeyi kullanırken, Vikor yöntemi doğrusal normalleştirmeyi kullanmaktadır. Buna ek olarak, Topsis olumlu ideal çözüme en yakın alternatifi ve negatif ideal çözüme en elverişli alternatifi tercih ederken, ancak Vikor yöntemi olumlu ve olumsuz ideal çözümü bir oran olarak hesaplamaktadır. Bu çalışmada, Topsis ve Vikor yöntemlerinin sonuçlarının karşılaştırılması amaçlanmıştır. Topsis yönteminde bulunan sonuçlar güvenilirlik sağlayabilirken, Vikor yöntemi tarafından sunulan tercih önerileri kabul edilebilir olarak görülmektedir. Bu nedenle işletme sıralamaları aynı yıl içinde yöntemlere göre farklılık göstermektedir.

Analiz sonucuna göre 3 işletmenin (Goodyear, Konya Çimento, Türk Traktör) 3 yıl boyunca ilk 10 sıralamasına girdiği görülmekte, dolayısıyla bu şirketler, dikkate alınan yıllar içinde finansal performans açısından en başarılı şirketler olarak yorumlanabilmektedir. Çalışmanın sonunda, analize dahil edilen 27 işletmelerin finansal başarıları ile borsada gösterdikleri performans arasında ilişki olup olmadığı da incelenmiştir. Her bir şirketin

günlük getirileri üzerinden yıllık ortalama hisse senedi getirileri hesaplanmıştır. Hisse senedi getirilerine göre sıralanan işletmeler ile, finansal performansa göre sıralanan işletmeler arasında yapılan korelasyon analizi sonucunda, anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. Bu çalışma, çok kriterli karar verme yöntemlerinin finansal performans ölçümünde kullanılabilirliğinin olduğunu göstermekle birlikte, farklı finansal göstergeler kullanılarak yapılacak olan çalışmalara ışık tutacak niteliktedir. Çalışma finansal performans ile borsa performansı arasındaki ilişkiyi kurması açısından literatürde yapılan çalışmalardan farklılık gösterirken, ÇKKV yöntemleri ile değerlendirilmesinde sübjektif ağırlıklandırma sağlayan entropi yöntemi kullanması ile de özgün olarak sunulmuştur.

KAYNAKÇA

- Akbulut, R. ve Ömer, F. R. (2015). BİST'te İmalat Sektöründeki İşletmelerin Finansal Performansları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65: 117 – 136.
- Akyüz Y., Bozdoğan T., ve Hantekin E. (2011). TOPSİS Yöntemiyle Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 13 (1): 73-92.
- Akyüz, Y. ve Kara, Z. (2013). Türkiye’de Hayat Dışı ve Hayat/Emeklilik Sigorta Sektörünün Finansal Performans Analiz ve Değerlendirmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26): 355-371.
- Ayçin, E. (2018). BİST Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları Endeksinde (XYORT) Yer Alan İşletmelerin Finansal Performanslarının Entropi ve Gri İlişkisel Analiz Bütünleşik Yaklaşımı İle Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(2): 595-622.
- Aytekin, S. ve Sakarya, Ş. (2013). BİST’te İşlem Gören Gıda İşletmelerinin TOPSİS Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi İle Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 11(21): 30-47.
- Bağcı, H. ve Rençber, F., Ö. (2014). Kamu Bankaları ve Halka Açık Özel Bankaların PROMETHEE Yöntemi İle Kârlılıklarının Analizi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1): 39-47.
- Balezentis A, Balezentis T. ve Misiunas A. (2012). An Integrated Assesment of Lithuanian Economic Sectors based on Financial Ratios and Fuzzy MCDM Methods. *Technological and Economical Development of Economy*, 18:1, 34-53.

- Bayrakdaroğlu, A. ve Yalçın, N. (2012). Strategic Financial Performance Evaluation of the Turkish Companies Traded on ISE. *Ege Akademik Bakış*, 12(4):529-539.
- Çalışkan, E. ve Eren, T. (2016). Bankaların Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Değerlendirilmesi. *Ordu Üniversitesi Bilim Teknik Dergisi*, 6(2): 85-107.
- Demireli E. (2010). TOPSİS Çok Kriterli Karar Verme Sistemi: Türkiye'deki Kamu Bankaları Üzerine Bir Uygulama. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 5(1): 101-112.
- Dumanoğlu S. (2010). IMKB'de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Mali Performansının TOPSİS Yöntemi ile Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi*, 29 (2): 323-339.
- Esmer, Y. ve Bağcı, H. (2016). Katılım Bankalarında Finansal Performans Analizi: Türkiye Örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(15): 17-30.
- Ghadikolaei A.S., Esbouei S.K., Antucheviciene J. (2014). Applying Fuzzy MCDM for Financial Performance Evaluation of Iranian Companies. *Technological and Economic Development of Economy*, 20:2, 274-291.
- Gök-Kısa, A. C., Perçin, S. (2018). Bütünleşik Entropi Ağırlık-VIKOR Yöntemi ile Bilişim Teknolojisi Sektöründe Performans Ölçümü. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(1), 1-13.
- Ignatius, J. , Behzadian, M., Malekan, H.S., Latiha, D. (2012). Financial Performance of Iran's Automotive Sector Based on Promethee II. *Proceedings of the 2012 IEEE ICMIT*: 35-38.
- Kula, V., Kandemir, T. ve Baykut, E. (2016). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Sigorta ve BES Şirketlerinin Finansal Performansının Gri İlişkisel Analiz ile İncelenmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 18(1): 37-53.
- Lee P.T., Lin C. ve Shin S., (2012). A Comparative Study On Financial Positions Of Shipping Companies in Taiwan and Korea Using Entropy and Grey Relation Analysis.. *Expert Systems With Applications*. 35(5): 5649-5657.
- Orçun, Ç., Eren, B. S. (2017). TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Değerlendirmesi: XUTEK Üzerinde Bir Uygulama. *Journal of Accounting & Finance*, (75): 139-154.
- Ömürbek, N. ve Özcan, A. (2016). BİST'de İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin MULTİ MOORA Yöntemiyle Performansının Ölçülmesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifi Dergisi*, 1(2): 64-75.

Özden, Ü. H., Basar, Ö. D. ve Kalkan, S. B. (2012). İMKB'de İşlem Gören Çimento Sektöründeki Şirketlerin Finansal Performanslarının VIKOR Yöntemi İle Sıralanması. *Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, (17), 23.

Özer A., Öztürk M. ve Kaya A. (2010). İşletmelerde Etkinlik ve Performans Ölçmede VZA, Kümeleme ve TOPSIS Analizlerinin Kullanımı: İMKB İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 233-260.

Sakarya, Ş. ve Aytekin, S. (2013). İMKB'de İşlem Gören Mevduat Bankalarının Performansları ile Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Ölçülmesi: PROMETHEE Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Bir Uygulama. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5(2): 99-109.

Şişman, B. ve Doğan, M. (2016). Türk Bankalarının Finansal Performanslarının Bulanık AHP ve Bulanık Moora Yöntemleri İle Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(2): 353-371.

Taşabat, S. E., Cinemre, N. ve Şen, S. (2016). Farklı Ağırlıklandırma Tekniklerinin Denendiği Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri İle Türkiye'deki Mevduat Bankalarının Mali Performanslarının Değerlendirilmesi. *Social Sciences Research Journal*, 4(2): 96-110.

Uygurtürk, H., ve Korkmaz, T. (2012). Finansal Performansın TOPSIS Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi İle Belirlenmesi: Ana Metal Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(2): 95 – 115.

Yayar, R. ve Baykara, H.V. (2012). TOPSIS Yöntemi ile Katılım Bankalarının Etkinliği ve Verimliliği Üzerine Bir Uygulama. *Business and Economics Research Journal*, 3(4): 21-42.

Türkmen, Yılmaz S. ve Çağıl, G. (2012). İMKB'ye Kote Bilisim Sektörü Şirketlerinin Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Değerlendirilmesi. *Maliye Finans Yazıları*, 26 (95): 59-78.

BİLANÇO DIŞI VARLIKLARIN MUHASEBE BİLGİSİNİN DEĞER İLGİLİLİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE'YE ÖZGÜ BULGULAR*

Dr. Soner GÖKTEN^a
Dr. Buket ATALAY^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 271-288

ÖZ

Bu çalışmada, 2009-2016 yılları arasında Borsa İstanbul'da düzenli olarak işlem gören 53 adet işletmenin verileri kullanılarak Türkiye özelinde muhasebe bilgisinin değer ilgililiği analiz edilmiştir. Dört farklı model panel veri analizi yöntemiyle test edilmiştir. Ohlson (1995) fiyat modeli neticesinde defter değerinin ve net kazançların değer ilgili olduğu sonucuna varılmıştır. Raporlanan maddi olmayan duran varlıkların etkisinin ayrıca dikkate alındığı ikinci modelin analiz sonuçları maddi duran varlıklara dayalı olarak oluşan defter değerinin değer ilgili olmadığını ve raporlanan maddi olmayan duran varlıkların ise piyasa değerleri üzerinde sınırlı etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların dahil edildiği üçüncü model bilanço dışı varlıkların yüksek düzeyde değer ilgili olduğuna ilişkin bulgu sağlamaktadır. Net kazançlar, raporlanan maddi olmayan duran varlıklar ve bilanço dışı varlıklar ile oluşturulan dördüncü model ise; Türkiye'de maddi olmayan duran varlıkların raporlanan muhasebe rakamlarından daha fazla değer ilgili olduğunu kanıtlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Finansal Bilgi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Muhasebenin Değer İlgililiği.

JEL Kodları: G32, M41, O34.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Gökten, S., Atalay B. (2019). Bilanço Dışı Varlıkların Muhasebe Bilgisinin Değer İlgililiği Üzerindeki Etkisi: Türkiye'ye Özgü Bulgular. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 271-288.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.11.2018; Kabul tarihi: 11.12.2018, iThenticate benzerlik oranı % 2

^a Başkent Üniversitesi, İşletme Bölümü, sgokten@baskent.edu.tr,
ORCID: 0000-0003-4213-1976.

^b Başkent Üniversitesi, İşletme Bölümü, buketatalay@baskent.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-2455-1398.

EFFECTS OF UNDISCLOSED ASSETS ON VALUE RELEVANCE OF ACCOUNTING INFORMATION: TURKEY SPECIFIC EVIDENCES

ABSTRACT

This paper investigates the value relevance of accounting information in Turkey by using the data of 53 active firms listed and traded on Borsa Istanbul between 2009 and 2016. Four different models are tested by panel data analysis. Ohlson (1995) price model shows that book value and net income are value relevant. Results of the second model which consists the effect of reported intangibles separately indicates that book value creation based on tangibles is value irrelevant while reported intangibles has limited impact on market values. The third model where unreported intangibles are added provides evidence on the high level value relevance of undisclosed assets. The fourth model constituted by using net income, reported intangibles and unreported intangibles proves that intangibles are more value relevant than reported accounting numbers in Turkey.

Keywords: Financial Information, Intangibles, Value Relevance of Accounting Information.

JEL Codes: G32, M41, O34.

1. GİRİŞ

Günümüzde maddi olmayan duran varlıkların işletme değer oluşumu üzerindeki etkileri artış göstermiş ve piyasa değerleri ağırlıklı olarak maddi olmayan duran varlıklara dayalı olarak oluşmaya başlamıştır (Lev, 2001). Örneğin 2015 yılında yapılan bir araştırmada, S&P 500 işletmelerinin piyasa değerlerinin %80'inden fazlasının maddi olmayan duran varlık kaynaklı olarak oluştuğu tespit edilmiştir (Gökten ve Marşap, 2017:7). Türkiye özelinde ise maddi olmayan duran varlıkların piyasa değerleri üzerindeki önemli düzeydeki etkileri, özellikle son zamanlarda negatif öz kaynak sorunuyla karşılaşan işletmelerin Türk Ticaret Kanunu 376. Madde kapsamında hazırladıkları ve raporlanmayan bilanço dışı varlıklarını ifşa ettikleri bildirimlerden rahatlıkla görülebilmektedir. Örneğin Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş. Kamuyu Aydınlatma Platformu nezdinde 30.10.2018 tarihinde TTK 376. Madde kapsamında bildirim yayınlamıştır. Bu bildirimde, işletmenin bilanço dışı varlığı olarak değerlendirilen marka değerinin 315 milyon TL seviyesinde olduğunu ve bu bahisle şirketin finansal tablolarında raporlanan -53 milyon TL düzeyindeki öz kaynağın işletmenin alacaklılarına yükümlülüklerini yerine getirme gücü açısından işletmenin gerçek piyasa değerini yansıtmadığını bildirmiştir (Teknosa, 2018). Hem ABD hem de Türkiye özelinde maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisini ortaya koyan bu iki örnek, insan sermayesi, fikri sermaye, müşteri sermayesi gibi entelektüel sermaye unsurlarının değer oluşumu üzerindeki etkisinin giderek arttığını ortaya koymaktadır (Gokten ve Okan Gokten, 2017).

Bilanço dışı varlıkların ağırlıklı olarak maddi olmayan duran varlıklardan oluşmasının dayanağı TMS 38 çerçevesinde araştırma giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri, reklam ile eğitim harcamalarının ve özellikle işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklarının bilançoya alınmasına izin verilmemesidir. TMS 38'e dayalı olarak işletme içi yaratılan markalara, patentlere, lisanslara, şerefiyeye ait değer oluşumları bilanço nezdinde raporlanamamaktadır. Bunun temel nedeni, söz konusu maddi olmayan duran varlıkların makul değerlerinin objektif olarak belirlenememesidir. Diğer bir ifadeyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, gerçeğe uygun sunum ilkesi gereğince makul değerleri sübjektiflik içeren maddi olmayan duran varlıkları bilanço dışında bırakmaktadır. Bu tür maddi olmayan varlıklar ancak işletme birleşmeleri veya satın alınmaları durumunda raporlanabilmektedir.

Piyasa değerleri ile defter değerleri arasındaki artan farklılıklar neticesinde finansal tabloların kullanıcılar açısından yaratacağı faydanın artırılmasına yönelik olarak bilanço dışı varlıkların, örneğin marka değerinin, bilançoda raporlanması gerekliliğine ilişkin eleştiriler yöneltilmektedir. Uluslararası Değerleme Standartları Kurulu (IVSC) Başkanı Sir David Tweedie, işletme birleşmesi sonucunda satın alınan markalar gibi işletme içi yaratılan markaların da varlıklar içerisinde raporlanmasının mümkün olduğunu belirtmiştir. Tweedie' e göre bunun arkasında yatan neden, her zaman pazarlıklı satın alma imkanının mevcut olmasıdır. Mazars Küresel Denetim Lideri David Herbinet ise, maddi olmayan duran varlıkların ve markaların, işletmelerin değeri üzerinde önemli bir paya sahip olmalarına rağmen raporlanmalarının finansal raporlamanın başarısızlığının temel nedeni olduğuna dikkat çekmektedir. Ayrıca Herbinet, finansal raporlama amacının en iyi şekilde yerine getirilebilmesi için piyasa değeri ile defter değeri arasında ortaya çıkan raporlama farkının mümkün olduğu kadar azaltılması gerektiğini vurgulamıştır. Brand Finance'in Yönetim Kurulu Başkanı David Haigh, maddi olmayan duran varlıkların raporlanmasına ilişkin getirilen sınırlamalar nedeniyle, yüksek değere sahip maddi olmayan duran varlıkların çoğunun işletmelerin finansal durum tablolarında görülebilmesinin mümkün olmadığını ifade etmektedir. Haigh, bu nedenle söz konusu varlıkların makul değerleriyle raporlanabilmesine olanak tanıyacak yeni bir finansal raporlama yaklaşımının benimsenmesi ihtiyacının her geçen yıl daha da arttığını ileri sürmektedir (BD, 2015; BD, 2017).

Smalt ve McComb (2016), maddi olmayan duran varlıkların günümüzde işletmelerin değer yaratma sürecinde etki yaratan en önemli unsur olmasına karşın, özellikle işletme içi yaratılan marka değerlerinin finansal tablolarda raporlanması konusunda halen ciddi tutarsızlık yaşandığını savunmaktadır. Smalt ve McComb, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıkların çoğunluğunun bilançolarda yer almıyor olmasının, karar alıcılara sağlanan

finansal bilginin faydasının azalmasına neden olacağını belirterek mevcut finansal raporlama yaklaşımını eleştirmektedir Benzeri eleştirel görüşlerin sayısı gerek literatürde gerekse de uluslararası raporlarda giderek artmaktadır. Bu tür eleştirilerin dayanağını ise değer ilgililiği çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular oluşturmaktadır.

Değer ilgililiği, finansal tablolardaki bilgilerin firmanın piyasa değerini ve/veya piyasa değerindeki değişimleri yansıtmasını ifade eder. Diğer bir deyişle muhasebe rakamlarının değer ilgililiği arttıkça, finansal tablolar bilgi kullanıcıları (özellikle yatırımcılar için) açısından karar alma süreçlerinde etkin bir araç olarak kullanılabilir. Değer ilgililiği teorisinin muhasebe ve finansal raporlamada paradigma değişimi yarattığını söylemek mümkündür. Diğer bir ifadeyle, muhasebe rakamlarının finansal bilgi kullanıcılarının davranışlarını açıklama gücünü esas alan pozitif muhasebe yaklaşımı ağırlık kazanmıştır (Okan Gökten, 2017:57).

Amir ve diğerleri (1993) literatürde ilk kez değer ilgililiği kavramını kullanan teorisyenlerdir. Çalışmalarında muhasebe rakamları ile işletmelerin piyasa değerleri arasındaki ilişkiyi kuramsal olarak belirlemeye gayret etmişlerdir. Literatürde değer ilgililiği kavramı için farklı ancak kuramsal bakış açısı çerçevesinde birbirine yakın tanımlamalarla karşılaşılmaktadır. Francis ve Schipper (1999) ve Beisland (2009) değer ilgililiğini, işletmelerin piyasa değerlerinin belirlenmesinde kullanılan muhasebe rakamlarının içerdiği bilgi düzeyi olarak tanımlamıştır. Hung (2000) değer ilgililiği kavramında muhasebe rakamlarının işletmenin piyasa değerini özetleyebilme yeteneğini ön plana çıkarmıştır. Vishnani ve Shah (2008)' e göre ise değer ilgililiği finansal bilgilerin piyasa değerini açıklayabilme gücüdür.

Ball ve Brown (1968), Beaver (1968), Beaver ve diğerleri (1980), Beaver (1998), Easton ve Harris, (1991), Kothari ve Zimmerman (1995), Ohlson (1995), Ohlson (1999), Barth ve diğerleri (2001) ve Beisland (2009) gibi teorisyenlerin çalışmaları değer ilgililiğinin tespiti üzerine yoğunlaşan çalışmalardır. Diğer bir deyişle bu çalışmalar muhasebe rakamlarını neticeye yönelik muhasebe bilgisi düzeyinde ele almış ve sermaye piyasası göstergelerinden yola çıkarak ilişkinin kuramsal çerçevesinin oluşturulmasına katkıda bulunmuşlardır. Ohlson (1995) tarafından geliştirilen model, değer ilgililiğinin tespiti çerçevesinde literatürde kabul görmüş ve çok sayıda çalışmada temel alınmıştır.

Ohlson (1995) fiyat modeli olarak isimlendirilen bu modelde, sonuç odaklı muhasebe rakamları olarak değerlendirilen defter değerinin ve kazançların işletmelerin hisse senedi fiyatı üzerindeki etkisi analiz edilmektedir. Modelin iki temel varsayımı vardır: Birinci varsayıma göre işletmenin piyasa değeri gelecekte beklenen öz kaynağa ait nakit akışlarının bugünkü değerine eşittir. İkinci varsayıma göre ise öz kaynak defter değerindeki

değişimin nedeni öz kaynağa ait kazançlardır. Dolayısıyla defter değeri ve net kazançlardaki değişim işletmenin piyasa değerini etkilemelidir. Eğer herhangi bir etkiye rastlanmıyor ise, muhasebe rakamlarının kullanıcılar açısından yarattığı fayda sınırlıdır, yani değer ilgililiği düşüktür veya yoktur.

Maddi olmayan duran varlıkların işletmelerin piyasa değeri üzerindeki etkilerinin giderek artması olgusu dikkate alındığında, maddi olmayan duran varlık değerlerinin bilanço dışında bırakılması Ohlson (1995) modeli çerçevesinde raporlanan muhasebe rakamlarının değer ilgililiği üzerinde negatif etki yaratabilir. Nitekim Godfrey ve Koh (2001) yaptıkları çalışmada, bilanço dışında bırakılan maddi olmayan duran varlıkların raporlanan muhasebe rakamlarıyla kıyaslandığında işletmelerin piyasa değerleri üzerinde çok daha fazla etkili oldukları sonucuna ulaşmıştır. Shahwan (2004) maddi olmayan duran varlıkların artan değer ilgililiğine ilişkin bulgular raporlamıştır. Dahmash ve diğerleri (2009) ile Garanina ve Pavlova (2011) ise bilanço dışı varlıklar olarak kabul edilen raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların piyasa değerini açıklama gücünün, raporlanan muhasebe rakamlarının değer ilgililiği ile mukayese edildiğinde çok daha güçlü olduğunu ortaya koymuştur. Oliveria ve diğerleri (2010) ise, UFRS'lerin uygulanması ile muhasebe sisteminde ortaya çıkan değişimin, maddi olmayan duran varlıkların değer ilgililiği üzerinde herhangi bir etki yaratmadığını tespit etmiştir.

Bilanço dışı varlıkların değer ilgililiği ve değer ilgililiğine etkisine yönelik olarak Türkiye özelinde yapılan çalışmalar son derece sınırlıdır. Aksu ve diğerleri (2017) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'de UFRS öncesi ve sonrası döneme ilişkin olarak Ohlson Modeli uygulanmış ancak maddi olmayan duran varlıkların etkisi dikkate alınmamıştır. Özcan (2017) tarafından yapılan çalışmada ise, UFRS'ye geçişle birlikte maddi olmayan duran varlıkların etkisi de dikkate alınmış ancak modellemede raporlanan ve bilanço dışında bırakılan maddi olmayan duran varlık ayırımına gidilmemiştir.

Bu çalışma Türkiye özelinde hem raporlanan muhasebe rakamlarının değer ilgililiğine, hem de bilanço dışı bırakılan yani raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların değer ilgililiği üzerindeki etkisine ilişkin bulgu sağlamayı amaçlamaktadır. Bu bahisle Ohlson Modeli temel alınarak kurgulanan dört model üzerinden araştırma hipotezleri test edilmiştir. Çalışmanın takip eden bölümleri şu şekildedir: İkinci bölümde araştırmanın metodolojisi sunulmuştur. Bu bağlamda araştırma hipotezleri, veri seti, yöntem ve oluşturulan modeller açıklanmıştır. Üçüncü bölümde araştırma bulguları raporlanmıştır. Betimleyici istatistikler, korelasyon analizi, yöntem, tahminci seçimi ve analiz sonuçları sunulmuştur. Çalışma, dördüncü bölümde değerlendirme yapılarak sonuçlandırılmıştır.

2. METODOLOJİ

Çalışma, Türkiye’deki bilanço dışı varlıkların işletmelerin piyasa değeri üzerindeki etkisinin tespitini amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmada temel Ohlson fiyat modelinden hareketle dört adet model oluşturulmuş ve üç hipotez test edilmiştir: H₁, Türkiye’de muhasebe bilgileri değer ilgilidir; H₂, Türkiye’de raporlanan maddi olmayan duran varlıklar değer ilgilidir ve H₃, Türkiye’de bilanço dışı varlıkların değer ilgililiğine etkisi yüksektir.

Hipotezlerin kabulü veya reddi sırasıyla muhasebe rakamlarının değer ilgililiği, maddi duran varlıkların ve raporlanan maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisi ve bilanço dışı varlık olarak değerlendirilen raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisi hususlarında Türkiye özelinde bulgu elde edilmesine olanak tanıyacaktır. Oluşturulan hipotezler çerçevesinde araştırmanın veri seti, yöntemi ve araştırmanın dayanağı modeller takip eden alt bölümlerde detaylandırılmaktadır.

2.1. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmada 2009-16 döneminde Borsa İstanbul’da düzenli işlem gören 53 adet işletmeye ait veriler kullanılmıştır. Raporlamada likidite esasını benimseyen ve sermaye yeterlilik kısıtlarına dayalı olarak yönetilen finansal kuruluşlar örneklem dışı bırakılmıştır. Örnekleme yer alan işletmelerin tümü ilgili dönemde negatif öz kaynak problemiyle karşı karşıya kalmamış firmalar arasından seçilmiştir.

Çalışma, maddi olmayan duran varlıkların değer ilgililiği üzerine yoğunlaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle pozitif öz kaynak ve ek olarak yüksek seviyede entelektüel sermaye oluşumu çalışmanın bulgularını kuvvetlendirecektir. Bu bahisle, ilgili dönemde hisse senetleri Borsa İstanbul’da düzenli olarak işlem gören işletmeler, örneklemin teşkil edilmesi sürecinde öz kaynak defter değerleri ve entelektüel sermaye oluşumları (piyasa değeri öz kaynak defter değeri farkı) açısından birebir incelenmiştir.

İşletmelere ait hisse senedi fiyat verilerine Bloomberg ve Yahoo Finance platformları üzerinden, muhasebe rakamlarına ilişkin verilere ise Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) uhdesinde yayınlanan finansal tablolar vasıtasıyla ulaşılmıştır. 53 işletme için sekiz yıllık veriler itibarıyla 424 adetlik gözlem içeren panel oluşturulmuştur.

Çalışmada hipotezlerin testine yönelik olarak dört adet model kurulmuştur. Araştırmaya dayanak teşkil eden zaman serisi verileri yatay kesit gözlem içerdiğinden, çalışmada panel veri analizi kullanılmıştır. F testi, B-P LM testi ve Sargan-Hansen testi vasıtasıyla modellerin sabit etkiler içerdiği anlaşılmıştır. Ayrıca, Oliveira ve diğerlerinin (2010)’nin benimsedikleri grup içi tahmin yaklaşımı kullanılarak gölge değişken tuzağının ve çoklu bağlantının yaratacağı sorunlarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

2.2. Araştırma Modelleri

Ohlson (1995) temel fiyat modelinde muhasebe rakamları ile piyasa değeri arasındaki ilişki öz kaynak defter değerleri ve net kazançlar üzerinden ele alınmaktadır. Değer ilgililiği ilişkilerinin tespit edilmesi açısından literatürde genel kabul gören Ohlson Modeli uygulamalarında bağımlı değişken olarak hisse senedi fiyatları veya getiriler dikkate alınabilmektedir. Son yıllarda yapılan çalışmalarda, olağan dışı kazançları da kapsamına alan getiri modellerinden ziyade, doğrudan net kazançların etkisini yansıtan fiyat modellerinin ön plana çıktığı görülmektedir (Beisland, 2009: 11, Oliveira ve diğerleri, 2010; Özcan, 2017; Aksu ve diğerleri, 2017). Bu nedenle, bu çalışmada kullanılan değer ilgililiği modelleri de fiyat üzerine kurgulanmıştır. Ayrıca fiyat modellerinde karşılaşılabilecek değişen varyans sorununun çözümü doğrultusunda, model değişkenleri işletmenin pay sayısına oranlanarak modele dahil edilmiştir (Barth ve diğerleri, 2008; Morais ve Curto, 2008; Iatridis ve Rovuolus, 2010; Abubakar ve Abubakar, 2015; Özcan, 2017).

Değer ilgililiği artışı modellerin açıklama gücü (R^2) vasıtasıyla değerlendirilir. Açıklama gücü arttıkça, muhasebe rakamlarının işletmenin piyasa değeri değişimlerini açıklama gücünün arttığı sonucuna ulaşılmaktadır (Holthausen ve Watts, 2001). Çalışmada, hipotezlerin test edilmesi amacıyla kullanılan modeller sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır.

'Model 1', değer ilgililiği tespiti için literatürde sıklıkla kullanılan fiyata dayalı temel Ohlson (1995) modelidir. (1) numaralı denklemde sunulan modelde ' F_{t+3} ' işletmenin finansal tablolarını açıklama tarihinden üç ay sonraki hisse senedi fiyatını, ' DD_t ' işletmenin hisse başına öz kaynak defter değerini, ' NK_t ' işletmenin hisse başına net kazancını göstermektedir.

$$F_{t+3} = \alpha + \beta_1 DD_t + \beta_2 NK_t + \varepsilon \quad (1)$$

Raporlanan maddi olmayan duran varlıklar temel Ohlson (1995) fiyat modeline dahil edilerek 'Model 2' oluşturulmuştur (Oliveira ve diğerleri, 2010). Bu modelin amacı, şerefiye dahil olmak üzere raporlanan maddi olmayan duran varlıkların değer ilgililiği üzerindeki etkisini ayrıştırabilmektedir. (2) numaralı denklemde sunulan modelde ' $RMODV_t$ ' işletmenin hisse başına raporlanan maddi olmayan duran varlıklarını göstermektedir. Görülebileceği gibi ' $RMODV_t$ ' etkisini temel Ohlson (1995) fiyat modeline dahil edebilmek için, hisse başına defter değeri ' $DD_t - RMODV_t$ ' şeklinde düzeltmeye tabi tutulmuştur. Bu sayede ' $RMODV_t$ ' etkisi ayrıştırılarak dikkate alınabilmiştir.

$$F_{t+3} = \alpha + \beta_1 (DD_t - RMODV_t) + \beta_2 NK_t + \beta_3 RMODV_t + \varepsilon \quad (2)$$

Raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların etkisi ikinci modele dahil edilerek ‘Model 3’ oluşturulmuştur. (3) numaralı denklemde sunulan modelde ‘MODV_t’ işletmenin hisse başına raporlamayan maddi olmayan duran varlıklarını göstermektedir. ‘MODV_t’ hesaplaması için, literatürde benimsenen entelektüel sermaye yaklaşımı dikkate alınmıştır. Dolayısıyla, bu çalışmada işletmelerin finansal durum tablolarında raporlanmayan maddi olmayan duran varlıklarının değeri, Brand Finance raporlarını da desteklemesi nedeniyle, işletmelerin piyasa değerleri ile yıllık raporlarından elde edilen verilere dayanan piyasa kapitalizasyon yöntemlerinden biri olan piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır.

$$F_{t+3} = \alpha + \beta_1(DD_t - RMODV_t) + \beta_2NK_t + \beta_3RMODV_t + \beta_4MODV_t + \varepsilon \quad (3)$$

Maddi duran varlıklara kıyasla işletmelerin değer oluşumunda maddi olmayan duran varlıkların artan etkisine yönelik olarak literatürde yer alan tartışmaların Türkiye nezdinde değerlendirilebilmesi için, yalnız olarak maddi duran varlıkların değer oluşumu üzerindeki etkisini ortaya koyan ‘DD_t – RMODV_t’ üçüncü modelden çıkartılarak, (4) numaralı denklemde sunulan ‘Model 4’ oluşturulmuştur.

$$F_{t+3} = \alpha + \beta_1NK_t + \beta_2RMODV_t + \beta_3MODV_t + \varepsilon \quad (4)$$

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Betimleyici İstatistikler ve Korelasyon Analizi

Panel 424 adet gözlem içermektedir. Model değişkenlerine ilişkin betimleyici istatistikler Tablo 1’de sunulmaktadır. ‘RMODV’ ve ‘MODV’ minimum değerleri sıfır kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, örneklem içerisindeki işletmelerden bazılarının ilgili yıllar itibarıyla maddi olmayan duran varlıklarının bulunmaması ve/veya piyasa değeri ile defter değeri farklarının negatif çıkması neticesinde, modellerin analiz kabiliyetini korumak adına ilgili yıllarda ilgili işletmelere ait söz konusu değişkenlerin minimum değeri sıfır varsayılmıştır. Betimleyici istatistiklerden görülebileceği gibi, örneklem havuzunda yer alan işletmelerin raporlanmayan maddi olmayan duran varlıklarının değeri hem öz kaynak defter değerlerinden hem de raporlanan maddi olmayan duran varlık değerlerinden yüksektir.

Tablo-1: Betimleyici İstatistikler

Değişkenler*	Ortalama	Std. Sapma	Min.	Maks.
F	24.31	54.21	.48	348
DD	12.06	27.51	.51	446.13
NK	1.53	3.42	-5.92	32.38
DD-RMODV	11.19	27.27	.1	440.83
RMODV	1.27	2.82	0	19.66
MODV	13.76	37.83	0	250.51

* 424 adet gözlem ve hisse başına değerleri içermektedir.

Spearman sıralama korelasyon testi kullanılarak, Tablo 2’de sunulduğu üzere korelasyon matrisi oluşturulmuştur. Bağımlı değişken (F) ile tüm bağımsız değişkenler (DD, NK, DD-RMODV, RMODV, MODV) arasında %1 düzeyinde anlamlı ve pozitif ilişki tespit edilmiştir. P değerleri itibariyle ‘DD-RMODV’ ve ‘RMODV’ arasındaki korelasyon ($p=0.0027<1$) ve diğer tüm bağımsız değişkenler arasındaki korelasyonlar ($p=0.0000<1$) %1 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo-2: Korelasyon Matrisi

Değişkenler*	F	DD	NK	DD-RMODV	RMODV	MODV
F	1	0.6757	0.6845	0.5976	0.4627	0.8262
DD	0.6757	1	0.6611	0.9249	0.3192	0.3089
NK	0.6845	0.6611	1	0.5922	0.2000	0.5257
DD-RMODV	0.5976	0.9249	0.5922	1	0.1454	0.2439
RMODV	0.4627	0.3192	0.2000	0.1454	1	0.4102
MODV	0.8262	0.3089	0.5257	0.2439	0.4102	1

* Değişkenler arasında $P<0.01$ düzeyinde anlamlı ilişki mevcuttur.

Bağımsız değişkenler arasında orta düzeyde korelasyon tespit edilmiştir. Bu bağlamda, analizin sonuçlarının geçerliliği çerçevesinde çoklu doğrusallık sorununun mevcut olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Bu bahisle, araştırmada kurgulanan modellerin varyans genişlik faktörlerine (VIF) bakılmıştır. Yüksek VIF değerleri, model sonuçlarının güvenilirliğini azaltmaktadır. VIF değerleri açısından kritik değer 10’dur. 10 ve üzeri VIF değerleri, ileri düzeyde çoklu doğrusallık sorununun varlığına işaret etmektedir (Baum, 2006; Yan ve Su, 2009). Her bir modelin VIF değerleri

hesaplanmış ve Tablo-3’de sunulmuştur. Görülebileceği gibi ortalama VIF değerlerinin 1.10 ile 1.45 aralığında yer alması, modellerde sonuçların güvenilirliğini zedeleyecek seviyede ileri düzeyde çoklu doğrusallık sorununun mevcut olmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo-3: VIF Değerleri

Değişkenler	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
DD	1.16	-	-	-
NK	1.16	1.15	1.69	1.67
DD-RMODV	-	1.16	1.26	-
RMODV	-	1.00	1.01	1.01
MODV	-	-	1.83	1.67
Ortalama VIF	1.16	1.10	1.45	1.45

3.2. Yöntem Seçimi ve Tahmincinin Belirlenmesi

Klasik Panel veri yöntemlerinden klasik, sabit etkiler ve tesadüfi etkiler yöntemleri arasında seçim yapmak üzere, sırasıyla f testi, Breusch-Pagan LM testi ve dirençli tahmincilerin varlığı durumunda Hausman test sonuçlarının güvenilir sonuçlar vermemesi nedeniyle Sargan-Hansen testi uygulanmıştır. Araştırmaya konu modeller için f testi uygulanmış ve birim etkinin varlığı tespit edilmiştir. Bu sonuca göre birim etkinin varlığı durumunda klasik yöntemi kullanmanın uygun olmadığı sonucuna varılmıştır. Takiben Breusch-Pagan LM testi vasıtasıyla birim ve zaman etkilerini içermeyen en küçük kareler yöntemi ile tesadüfi etkiler yöntemi arasında seçim yapılmıştır. Bu test sonucunda panel veri analizi için tesadüfi etkiler yönteminin kullanılabilirliği sonucuna varılmıştır. Sabit etkiler veya tesadüfi etkiler yöntemi arasında seçim yapabilmek için Sargan-Hansen test istatistiği kullanılmıştır. Tablo 4’den görülebileceği gibi, 0.05’ten küçük olan P değerleri modellerin sabit etkiler içerdiğini, bir başka ifadeyle tüm modellerde sabit etkiler yönteminin uygulanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Tablo-4: Tahminci Seçimi

Testler	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
F Testi	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
B-P LM Testi	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Sargan-Hansen Testi	0.0063	0.0143	0.0000	0.0000
Yöntem	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler	Sabit Etkiler

Sabit etkiler yöntemi kullanabilmek için temel varsayımların sağlanabilmesi gerekir. Bu bağlamda, birimlerarası korelasyonun, otokorelasyonun ve değişen varyanslılık (heteroskedasite) sorununun olmaması gerekir. Tablo 5'ten görüldüğü üzere Pesaran CD testi, Durbin-Watson testi ve Wald testi sonuçları birimlerarası korelasyonun, otokorelasyonun ve değişen varyanslılık (heteroskedasite) sorununun mevcudiyetini göstermektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılması için de, sabit etkiler yöntemi Driscoll ve Kraay tahmincisine dayalı olarak uygulanmıştır. Çünkü varsayımlardan sapmalar olması halinde; sabit etkiler yönteminin üç varsayımını birlikte düzelten Driscoll ve Kraay tahmincisi kullanılır (Yerdelen Tatoğlu 2016).

Tablo-5: Varsayımlardan Sapmalar

Varsayım Testleri	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
Pesaran CD Testi	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
DW Testi	0.9167	0.9414	1.8065	1.8057
Wald Testi	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Tahminci	Driscoll ve Kraay	Driscoll ve Kraay	Driscoll ve Kraay	Driscoll ve Kraay

3.3 Analiz Sonuçları

Her bir model Stata 13 Programında panel veri analizine tabi tutulmuştur. Tablo 6'dan görülebileceği gibi Model 1, yani Ohlson (1995) temel fiyat modeli, anlamlıdır (F:25.62, Prob>F=0.00). Dolayısıyla Türkiye'de hem defter değeri ($p<0.01$) hem de net kazanç ($p<0.001$) piyasa değer oluşumu üzerinde etki göstermektedir. Her iki muhasebe rakamı, değer oluşumunun yaklaşık %32'sini açıklama gücüne sahiptir. Bu bağlamda H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Bununla birlikte standart katsayılar itibariyle Türkiye'deki kazanç açıklamalarının defter değerine kıyasla piyasa değeri üzerinde daha fazla etkili olduğunu söylemek mümkündür.

Model 2 sonuçları Tablo 7'de gösterilmektedir. Raporlanan maddi olmayan duran varlıkların temel Ohlson (1995) fiyat modeline eklenmesi neticesinde elde edilen Model 2 anlamlıdır (F:36.95, Prob>F=0.00). Modelin açıklama gücü %33 seviyesine yükselmiştir. Bu bahisle hem Model 1 hem de Model 2 çerçevesinde muhasebe rakamlarının piyasa değeri üzerinde etkisi olduğu ancak piyasa değeri değişimlerini açıklamada yetersiz kaldıkları sonucuna ulaşılabilmektedir.

Tablo-6: ‘Model 1’ Analiz Sonuçları

Tahminci: Driscoll-Kraay	Gözlem Sayısı: 424			
Yöntem: Sabit Etkiler	Grup Sayısı: 53			
	F(2,52): 25.62			
	Prob>F: 0.0000			
	R ² : 0.3162			
Açıklayıcı Değişkenler	Katsayı	Drisc/Kraay Std. Hata	t	P>[t]
DD**	.0707	.0248	2.85	0.006
NK*	4.6123	.8866	5.20	0.000
Sabit*	16.4029	2.7308	6.01	0.000

*p<0.001; **p<0.01

Tablo-7: ‘Model 2’ Analiz Sonuçları

Tahminci: Driscoll-Kraay	Gözlem Sayısı: 424			
Yöntem: Sabit Etkiler	Grup Sayısı: 53			
	F(3,52): 36.95			
	Prob>F: 0.0000			
	R ² : 0.3308			
Açıklayıcı değişkenler	Katsayı	Drisc/Kraay Std. Hata	t	P>[t]
DD-RMODV	.0395	.0228	1.73	0.090
NK*	4.5163	.8704	5.19	0.000
RMODV**	1.9549	.5388	3.63	0.001
Sabit*	14.48449	2.7866	5.20	0.000

*p<0.001; **p<0.01

Model 2 çerçevesinde düzeltilen defter değeri, ‘DD-RMODV’ anlamsız hale gelmektedir ($p>0.05$). Diğer bir deyişle, düzeltme işlemi neticesinde maddi duran varlıklardan kaynaklanan defter değerinin piyasa değeri üzerinde etki göstermediği sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte, raporlanan maddi olmayan duran varlıklar net kazançlarla birlikte piyasa değerini açıklayan değişkenler haline gelmektedir. Dolayısıyla H₂ hipotezi kabul edilmiş olup, Türkiye’de raporlanan maddi olmayan duran varlıkların değer ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak standart katsayılara bakıldığında, raporlanan

maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisinin sınırlı olduğu anlaşılmaktadır.

H₃ hipotezinin testi çerçevesinde tesis edilen Model 3 sonuçları Tablo 8’de sunulmaktadır. Model 3 anlamlıdır (F:100.82, Prob>F=0.00). Muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde bilançoda raporlanmayan maddi olmayan duran varlıkların fiyat modeline eklenmesi neticesinde, değişkenlerin piyasa değerini açıklama gücü %87 seviyesine yükselmiştir. Ayrıca ‘DD-RMODV’ hariç olmak üzere (p>0.05), modeldeki diğer tüm açıklayıcı değişkenler anlamlıdır (p<0.001).

Model 3 uhdesinde maddi duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisini ortaya koyan ‘DD-RMODV’ değişkenin Model 2’de olduğu gibi anlamsız çıkması; H₃ hipotezinin kabulünü desteklemektedir. Bu bağlamda, Türkiye’de bilanço dışı varlıkların değer ilgililiğine etkisi yüksektir. H₃ hipotezinin kabulünü takiben; Model 3’den ‘DD-RMODV’ değişkeni çıkartılarak Model 4 elde edilmiştir. Model 4’e ilişkin analiz sonuçları Tablo 9’da sunulmaktadır.

Tablo-8: ‘Model 3’ Analiz Sonuçları

Tahminci: Driscoll-Kraay	Gözlem Sayısı:	424		
Yöntem: Sabit Etkiler	Grup Sayısı:	53		
	F(4,52):	100.82		
	Prob>F:	0.0000		
	R ² :	0.8739		
Açıklayıcı değişkenler	Katsayı	Drisc/Kraay Std. Hata	t	P>[t]
DD-RMODV	.01428	.0119	1.19	0.239
NK*	1.21175	.1780	6.81	0.000
RMODV*	1.13510	.1103	10.29	0.000
MODV*	.89952	.0605	14.86	0.000
Sabit*	8.47781	1.1792	7.19	0.000

*p<0.001

Tablo-9: ‘Model 4’ Analiz Sonuçları

Tahminci: Driscoll-Kraay	Gözlem Sayısı: 424			
Yöntem: Sabit Etkiler	Grup Sayısı: 53			
	F(3,52): 105.67			
	Prob>F: 0.0000			
	R ² : 0.8737			
Açıklayıcı değişkenler	Drisc/Kraay Katsayı	Std. Hata	t	P> t
NK*	1.22169	.1843895	6.63	0.000
RMODV*	1.183692	.1404688	8.43	0.000
MODV*	.9001496	.0604694	14.89	0.000
Sabit*	8.552395	1.922702	7.17	0.000

*p<0.001

Model 4 anlamlıdır (F:105.67, Prob>F=0.00). Model 3’e kıyasla Model 4’ün açıklama gücünde kayda değer bir farklılık olmadığı görülmektedir. Model 4 sonuçları itibariyle, her biri anlamlı olan (p<0.001) üç değişkenin, Türkiye’de piyasa değeri oluşumu üzerinde etki gösterdiğini ortaya koymaktadır. Katsayılar itibariyle etki dereceleri kısmen eşittir. Bu bahisle Türkiye’de net kazançların, raporlanan maddi olmayan duran varlıkların ve raporlanmayan maddi olmayan duran varlıklar olarak tanımlanabilecek bilanço dışı varlıkların işletmelerin piyasa değer oluşumları üzerinde etkili oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

4. SONUÇ

Ohlson (1995) temel fiyat modeli sonuçları Türkiye’de raporlanan muhasebe rakamlarının değer ilgili olduğunu ortaya koymaktadır. Net kazançlar piyasa değeri oluşumu üzerinde defter değerine nazaran daha fazla etki göstermektedir. Raporlanan maddi olmayan duran varlıkların ayrıca modele dahil edilmesi neticesinde; maddi duran varlıklara dayalı olarak oluşan defter değerinin piyasa değeri üzerindeki etkisi anlamsızlaşmıştır. Bununla birlikte raporlanan maddi olmayan duran varlıkların sınırlı düzeyde değer ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlıklar değer ilgililiği modeline entegre edildiğinde, modelin açıklama gücünde kayda değer bir artış saptanmıştır. Maddi duran varlıklara dayalı defter değerinin ise piyasa değeri oluşumuna etki göstermediği teyit edilmiştir. Araştırma bulguları beraber değerlendirildiğinde, Türkiye’de net kazançların, raporlanan maddi

olmayan duran varlıkların ve bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri oluşumunda belirleyici olduğu bulgusu elde edilmektedir. Bu bağlamda, bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlıkların piyasa değeri üzerindeki etkisi çerçevesinde diğer ülkeler için tespit edilen sonuçlarla Türkiye sonuçları benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla, bilanço dışında bırakılan maddi olmayan duran varlıkların finansal raporlamaya konu edilmesi gerekliliğine ilişkin literatürde yer bulan eleştirilerin Türkiye açısından da geçerli olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Abubakar, S., & Abubakar, M. (2015). Intangible assets and value relevance of accounting information of listed High-Tech firms in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(11), 60-79.

Aksu, M., Cetin, A. T., & Mugan, C. S. (2017). Value Relevance of Accounting Data in an Emerging Market: Did Accounting Reforms Make a Difference?. *In Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow*. InTech.

Amir, E., Harris, T.S., & Venuti, E.K. (1993). A Comparison of the Value Relevance of US versus Non-US GAAP Accounting Measures Using Form 20-F Reconciliations. *Journal of Accounting Research*, 230 - 264.

Ball, R., & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6, 159 - 178.

Barth, W.E., Beaver, W.H., & Landsman, W.R. (2001). The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting: Another View. *Journal of Accounting and Economics*, 31, 77 - 104.

Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46(3), 467-498.

Baum, C. F., & Christopher, F. (2006). *An introduction to modern econometrics using Stata*. Stata press.

Beisland, L. A. (2009). A Review of the Value Relevance Literature. *The Open Business Journal*, 2(1): 7-27.

BD, (2015). *Brand Finance 2015 Raporu*. <http://brandfinance.com/knowledge-centre/reports/global-intangible-finance-tracker-gift-2015> (Erişim Tarihi: 18.06.2018).

BD, (2017). *Brand Finance 2017 Raporu*. http://brandfinance.com/images/upload/gift_report_2017_bf_version_high_res_version.pdf, (Erişim Tarihi: 18.06.2018).

- Beaver, W.H. (1968). Alternative Accounting Measures as Predictors of Failure. *The Accounting Review*, 43, 113 - 122.
- Beaver, W., Lambert, R., & Morse, D. (1980). The Information Content of Security Prices. *Journal of Accounting and Economics*, 2, 3 - 28.
- Beaver, W. H. (1998). *Financial reporting: an accounting revolution*. Third Edition, Prentice-Hall, Engelwood Cliffs, New Jersey.
- Dahmash, F. N., Durand, R. B., & Watson, J. (2009). The value relevance and reliability of reported goodwill and identifiable intangible assets. *The British Accounting Review*, 41(2), 120-137.
- Easton, P., & Harris, T. (1991). Earnings as an Explanatory Variable for Returns. *Journal of Accounting Research*, 29, 19 - 36.
- Francis, J., & Schipper, K. (1999). Have Financial Statements Lost Their Relevance? *Journal of Accounting Research*, 37, 319 - 352.
- Garanina, T. & Pavlova, Y. (2011). Intangible assets and value creation of a company: Russian and UK evidence. In *Proceedings of the European conference on intellectual capital*, April, 165-175.
- Godfrey, J., & Koh, P. S. (2001). The relevance to firm valuation of capitalising intangible assets in total and by category. *Australian Accounting Review*, 11(24), 39-48.
- Gokten, S., & Okan Gokten, P. (2017). Value creation reporting: answering the question 'value to whom' according to the international integrated reporting framework", *Theoretical Journal of Accounting-ZTR*, 91(147), 145-170.
- Gökten, P.O., & Marşap, B. (2017). Paradigm shift in corporate reporting. In *Accounting and corporate reporting-today and tomorrow*. Croatia, InTech.
- Holthausen, R. W., & Watts, R. L. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 3-75.
- Hung, M. (2000). Accounting standards and value relevance of financial statements: an international analysis. *Journal of accounting and economics*. 30(3): 401-420.
- Iatridis, G., & Rouvolis, S. (2010). The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 19(1), 55-65.
- Kothari, S.P., & Zimmerman, J.L. (1995). Price and return models. *Journal of Accounting and Economics*, 20, 155 - 192.

- Lev, B. (2001). *Intangibles: management, measurement, and reporting*. Brookings Institution Press.
- Morais, A. I., & Curto, J. D. (2008). Accounting quality and the adoption of IASB standards: portuguese evidence. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(48), 103-111.
- Ohlson, J.A. (1995). Earnings, book values, and dividends in equity valuation. *Contemporary Accounting Research*, 11, 661 – 687.
- Ohlson, J.A. (1999). On transitory earning. *Review of Accounting Studies*, 4, 145 - 162.
- Okan Gökten, P. (2017). *Muhasebe teorileri: normatif-pozitif ayrımı*, Gazi Kitabevi: Ankara, Kasım 2017, 1. Baskı, ISBN: 978-605-344-601-9.
- Oliveira, L., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Intangible assets and value relevance: evidence from the portuguese stock exchange. *The British Accounting Review*. 42(4): 241-252.
- Özcan, A. (2017). Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre maddi olmayan duran varlıkların değer ilgililiğinin incelenmesi: Borsa İstanbul'dan bulgular. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(40), 364-377.
- Shahwan, Y. (2004). The Australian market perception of goodwill and identifiable intangibles. *Journal of Applied Business Research*, 20(4), 45-64.
- Smalt, W.S., & McComb, J.M. (2016). Accounting for internally generated intangible assets, *International Journal of Accounting and Taxation*, 4 (1), p.1-15.
- Teknosa. (2018). TTK'nun 376. Maddesi Kapsamında Yapılan İşlemler. Kamuyu Aydınlatma Platformu uhdesinde 30.10.2018 tarihli bildirim. <https://www.kap.org.tr/tr/sirket-bilgileri/ozet/1607-teknosa-ic-ve-dis-ticaret-a-s> (Erişim tarihi: 4.11.2018).
- Vishnani, S., & Shah, B.K. (2008). Value relevance of published financial Statements - with Special Emphasis on Impact of Cash Flow Reporting. *International Research Journal of Finance and Economics*, 17, 84 - 90.
- Yan, X., & Su, X.G. (2009). *Linear regression analysis: theory and computing*, World Scientific Publishing, Singapore.
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2016). *Panel veri ekonometrisi: stata uygulamalı*. 3. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

BENFORD YASASI'NIN MALİ DENETİM ALANINDA KULLANIMI ÜZERİNE BİR UYGULAMA*

Dr. Öğr. Üyesi Merve KIYMAZ KIVRAKLAR^a
Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 289-316

ÖZ

Denetim alanında zaman faktörünü olumlu anlamda etkileyen ve inceleme yapılacak verilerin tespitini kolaylaştırmak için kullanılan dijital analiz tekniklerinden bir tanesi de Benford Yasası'dır. Benford Yasası temelde bir matematik kuralı olmakla birlikte sayıların ilk haneleri öncelikli olmak üzere, her bir rakamın belirli hanelerde rastlanma olasılıklarını göstermektedir. Denetçi veri setlerini Benford Yasası ile analiz ettiğinde bu rakamların doğruluğu gösterip göstermediği hakkında fikir sahibi olmaktadır. Bu bağlamda çalışmada bir işletmenin finansal verileri Benford Yasası kapsamında değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Muhasebe işlemlerinde en sık kullanılan dört adet hesap belirlenmiş ve bu hesaplara ilişkin kayıtlı olan tutarların Benford Yasası'na uygun dağılıp dağılmadığı incelenmiştir. İnceleme sadece Benford Yasası ile sınırlı kalmamıştır. Sonuçlar Ki-Kare Testi ile desteklenmiştir. Sonuç olarak tek başına birinci basamak testinin yeterli olmadığı, gerektiğinde ikinci basamak ve ilk iki basamak testlerinin de güvenilir sonuçlar almak adına uygulanması gerektiği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Benford Yasası, Dijital Analiz.

JEL Kodları: C83, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kıymaz Kıvraklar, M., Demirci, Ş. D. (2019). Benford Yasası'nın Mali Denetim Alanında Kullanımı Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 289-316.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.09.2017; Kabul tarihi: 13.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %9

^a Ardahan Üniversitesi, İşletme Bölümü, mervekiymaz@ardahan.edu.tr.

ORCID: 0000-0002-4953-9555.

^b İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr.

ORCID: 0000-0002-7849-275X.

AN APPLICATION ON THE USE OF BENFORD'S LAW IN THE FIELD OF FINANCIAL AUDIT

ABSTRACT

One of the digital analysis techniques used to facilitate the identification of the data to be examined, which affects the time factor positively in the field of supervision, is the Benford's Law. The Benford's Law basically represents a mathematical rule, with the first numbers of the numbers being the priority, and each figure showing the probability of encountering certain numbers. When the auditor analyzes the dataset with the Benford's Law, he has an idea of whether the figures show correctness. In this context, the financial data of a company has been assessed under the Benford's Law. Four most frequently used accounts were identified in the accounting process and it was examined whether the amounts registered for these accounts were appropriately distributed to the Benford's Law. The review was not limited to the Benford's Law. The results were supported by Chi-Square Test. As a result, it has been determined that the first step test alone is insufficient and that the second and third step tests should be applied in order to obtain reliable results.

Keywords: Auditing, Benford's law, Digital Analysis.

JEL Codes: C83, M41, M42.

1. GİRİŞ¹

Benford Yasası, rakamların kullanım sıklığına dayanmaktadır. Yasada küçük rakamların büyük rakamlara göre daha sık kullanıldığı vurgulanmaktadır. Benford Yasası'nın çoğunlukla kullanım amacı firma verilerinde bir manipülasyon olup olmadığının tespiti noktasındadır. Çünkü işletmeler pek çok veri giriş çıkışının yaşandığı karmaşık organizasyonlardır. İşletmede gerçekleşen işlemlerin fazla olması karmaşıklığa bu karmaşıklık da hile ve suistimale zemin hazırlamaktadır (Gönen ve Rasgen, 2016; 93). Günümüzde hile ve suistimal nedeniyle ortaya çıkan zararlar düşünüldüğünde işletmelerin hile denetimi konusunda önlemler alması gerekmektedir. Benford Yasası matematik, istatistik, iktisat, mühendislik gibi pek çok alanda kullanılmakla birlikte mali denetim alanında da denetçinin kullanabileceği sayısal analiz tekniklerinden bir tanesidir.

Benford Yasası'nın amacı, veriler içerisinde doğal kabul edilmeyen sapmaların bulunup tekrar değerlendirmeye tabi tutulmasıdır. Yasa denetçilere on binlerce veri arasından hileli verilerin kolaylıkla tespit edilmesine olanak sağlamaktadır (Ertikin, 2017; 697). Yasaya göre rastgele bir örneklemeden rastgele seçilen bir sayının ilk basamağının 1 olması olasılığı %30,1'dir. Benford bu savını 22.229 sayılık bir veri seti üzerinde yaptığı incelemeler sonucunda ortaya koymuştur (Benford, 1938; 569).

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

Çalışmada inşaat işi yapan ve inşaat malzemeleri satan bir işletmenin 120 Alıcılar hesabı, 320 Satıcılar hesabı, 15 Stoklar grubu ve 600 Yurt İçi Satışlar hesabının 01.01.2016 – 31.12.2016 dönemindeki verileri analize dâhil edilmiştir. 120 Alıcılar Hesabında 240, 15 Stoklar hesap grubunda 202², 320 Satıcılar Hesabında 225, 600 Yurt İçi Satışlar Hesabında ise toplam 243 adet veri incelenmiştir. Firmadan alınan veriler, birinci basamak testi, ikinci basamak testi ve ilk iki basamak testi ile incelenmiş sonrasında ise SPSS programı aracılığıyla Ki-Kare Uygunluk Testi'ne tabi tutulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Benford Yasası'nın muhasebe ve denetim alanında kullanımı 1980'li yıllarında sonuna doğru başlamıştır. Literatür taraması kısmında öncelikle yabancı literatüre yer verilmiş ardından Türkiye'de konu ile ilgili yapılan çalışmalar taranmıştır. Pinkman (1961) çalışmasında Benford Yasası'nın birinci basamak testi ile test etmiştir. Anormal Yasa (Abnormal Law) olarak adlandırılan teoremin neden ve ne ölçüde olması gerektiğini teorik olarak incelemiştir. Carslaw (1988) Yeni Zelanda'da bulunan firmaların gelir rakamlarını Benford Yasası'na göre ikinci basamak testine tabi tutmuş, sıfır rakamında beklenen değerlere göre fazla rakam olduğu, dokuz rakamında ise beklenene göre daha az rakam olduğunu tespit etmiştir. Thomas (1989) çalışmasında Carslaw'ın Yeni Zelanda'da yaptığı çalışmayı Amerika'da yapmış ve Carslaw ile benzer sonuçlara ulaşmıştır. Thomas Benford Yasası'na göre ortaya çıkan farklılıkların fiyatlarda pazarlama stratejisinden (1,99 \$ gibi) kaynaklandığını belirtmiştir. Hill (1995) çalışmasında Benford Yasası'nın hem örneklemin büyüklüğünden hem de tabandan bağımsız olduğunu çeşitli teoremler üzerinden kanıtlamıştır. Nigrini (1996) 1985 – 1988 yılları arası Maliye Bakanlığının vergi ile ilgili bilgilerini Benford Yasası'na göre analiz etmiştir. Hileli ya da hatalı vergi beyanlarını tespit etmeye çalışmıştır. Benford Yasası'na dayanan analizde, düşük gelirli vergi mükelleflerinin, yüksek gelirli vergi mükelleflerinden daha büyük oranda hatalı vergi beyanı verdiğini belirtmiştir. Durtschi vd. (2004) Benford Yasası'nın denetim alanındaki kullanımını araştırdıkları çalışmalarında Batı Amerika'nın en büyük sağlık merkezinin iki hesabını dijital analiz yöntemine göre test etmişlerdir. İlk basamak testi yapılan çalışmada belirli rakamlarda Benford Yasası'na göre sapmalar tespit etmişlerdir. Cho ve Gaines (2007) çalışmalarında siyasi kampanya bütçelerinin Benford Yasası'na uyumunu test etmişler ve sapmaların hangi rakamlardan kaynaklandığını incelemişlerdir. Birinci basamak testinin tek başına anlamlı

² 202 verinin hesaplar arasındaki dağılımı şu şekildedir: 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı 148 veri, 151 Yarı Mamul – Üretim Hesabı 11 veri, 152 Mamuller hesabı 7 veri, 153 Ticari Mallar hesabı 36 veri. 15 Stoklar grubunda bulunan diğer hesaplar ile ilgili herhangi bir veri kullanılmamıştır. İşletme hem üretim hem de ticari faaliyetlerini sürdürdüğü için çalışmada 15 Stoklar grubunun tamamı alınmıştır.

sonuçlar veremeyeceğini çalışmalarda birinci ve ikinci basamak testinin uygulanmasının daha uygun sonuçlara ulaşacağını bildirmişlerdir. Diekmann (2007) Benford Yasası'nı denetim alanında test ettikleri çalışmada Benford dağılımını analiz etmişler örneklem içerisine kasıtlı olarak sahte veriler yerleştirerek sapmaları incelemiştir. Dağılımı analiz ettikleri çalışmada Benford verilerine yakın değerler tespit etmiştir. Sahte veri yerleştirerek oluşturduğu veri setinde ise birinci basamak testinde sapmalar tespit edilememişken, diğer basamak testlerinde Benford Yasası'na göre sapmaları tespit etmiştir. Clippe ve Ausloos (2012) çalışmalarında Belçika'da bulunan Antoinist topluluğunun seksen yıllık verilerinin Benford Yasası'na uyumu incelemiştir. Çalışmalarında Benford Yasası'nın tek başına hata ve hile denetimi için yetersiz olacağını belirtmişlerdir. Çalışmada verilere öncelikle Theil Dönüşüm yöntemi ile doğrusal olmayan haritalama (nonlinearly remapped) yapılmasının verileri incelemede daha doğru sonuçlara ulaşılacağını belirtmişlerdir. Tammaru ve Alver (2016) çalışmalarında Benford Yasası'nın hile denetiminde kullanımını teorik açıdan incelemiştir. Shi, Ausloos ve Zhu (2018) gelişmekte olan ülke statüsüne sahip altı ülkenin, on farklı endüstri alanındaki 2000 – 2014 yılı verilerini birinci basamak testine tabi tutmuştur. Çıkan sonuçlarda bazı verilerin hatalı olup olmadığına karar verirken yalnızca Benford Yasası'nın yeterli olmayacağını, tamamlayıcı muhasebe testlerinin de dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Alagöz ve Ay (2004) çalışmalarında borsada yer alan 4.560 adet veriyi ilk basamak, ikinci basamak ve ilk iki basamak yöntemi kullanarak incelemiş ve anlamlı bir farklılık bulamamışlardır. Akkaş (2007) çalışmasında birinci ve ikinci basamak testini uygulamıştır. Ardından veri setinin uygunluğu irdelenmiş ve gerçekleşen/beklenen değerlerin arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığını, bunun mali tablolarda hata veya hile riski anlamına geldiğini belirtmiştir. Çubukcu (2009) Benford Yasası'nın denetim alanındaki etkinliğini incelediği çalışmasında ilk iki basamak yöntemini Ki-Kare Testi ile karşılaştırmış ve ilk iki basamak yöntemi ile daha doğru sonuçlar alındığını belirtmiştir. Ulucan Özkul ve Pektekin (2009) çalışmalarında veri madenciliği yöntemi ile adli muhasebecilik mesleği incelenmiştir. Adli muhasebecilik mesleğinde hata ve hile tespitinde Benford Yasası'nın kullanımı ile ilgili bilgi vermişlerdir. Cengiz (2012) Benford Yasası'nın ilk basamak yöntemini kullandığı çalışmasında istatistiksel olarak Z Testi değerleri ile ilan ve reklam giderleri kalemlerini incelenmiş, ortaya çıkan hataların işletmenin müşterilerine yaptığı iskontolardan kaynaklı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yıldırım ve İnel (2012) çalışmalarında veri setlerine Benford Yasası'nı uygulamıştır. Ki-Kare Testi sonucunda Benford Yasası değerleri ile gerçek veriler arasında sapmalar tespit edilmiştir. Boztepe (2013) çalışmasında Bursa ilinin Yıldırım ilçe belediyesinin Aralık 2011 tarihine ait bütçe gelir ve gider rakamlarına ilk basamak testi uygulamıştır. Yapılan uygulama sonucunda bazı rakamlarda Benford Yasası'na uyumun

olmadığı gözlemlenmiş, bu uyumsuzluğun sebebinin dönem sonu yapılan envanter ve düzeltme kayıtları olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yanık ve Samancı (2013) çalışmalarında 770 Genel Yönetim Gideri hesabını ilk ve ikinci basamak testi ile analiz etmiştir. Çalışmada gerçekleşen değerler ve beklenen değerleri Ki-Kare Testine tabi tutup, gerçekleşen değerlerin beklenen değerler ile uygunluğunu test etmişler ve veri setinin beklenen frekans değerlerle uyumlu olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Çalış vd. (2014) sağlık sektöründe faaliyet gösteren bir kurumun 142.574 adet satın alma sipariş formunu Benford Yasası'na göre analiz etmiş ve belli basamaklarda hile olasılığı tespit etmişlerdir. Cinko (2014) çalışmasında borsanın 1990 - 2013 yılları arasında 5.934 günlük verisini Benford Yasası'na göre analiz etmiş ve Ki-Kare Testinde %1 anlamlılık seviyesinde Benford Yasası'na göre uygun bir dağılım bulmuştur. Bu uygunluk neticesinde getirilerde manipülasyon olmadığı sonucuna ulaşmıştır. DüNDAR (2014) 286 adet harcama belgesini Benford Yasası'na göre incelediği çalışmasında gerçeği göstermeyen harcama belgelerini tespit edebilmiştir. Uyar ve Uzuner (2014) sermaye piyasasında faaliyet gösteren aracı kurumların konsolide bilançolarının Benford Yasası ile uyumluluğunu test etmiş ve verilerin Benford Yasası ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşmıştır. Uzuner (2014) çalışmasında BİST'te işlem gören bankaların konsolide bilançolarının Benford Yasası'na uyumluluğunu incelenmiş, Ki-Kare Testi ile uygunluğunu denetlemiş ve verilerin büyük bir çoğunluğunun Benford Yasası'na uyumlu olduğunu ancak bazı hesaplarda tutarsızlık olduğu sonucuna ulaşmıştır. Akkaş (2015) 2.225 günlük altın getirilerini incelediği çalışmasında ilk basamak testi uygulamıştır. Gerçek veriler ile Benford Yasası oranları arasında anlamlı bir ilişki bulamamıştır. İstatistiksel olarak Z testi ve Ki-Kare Testi kullanılarak anlamlılık düzeyi ölçülmüştür. Avcı ve Demirci (2016) Benford Yasası ile 153 Ticari Mallar ve 600 Yurt İçi Satışlar hesaplarını denetledikleri çalışmalarında Ki-Kare Testi ile uygunluk testi yapmış ve verilerde hileli yönlendirmeye rastlamamışlardır. Özçelik ve Bayrakçioğlu (2016) çalışmalarında Benford Yasası ile kamuya ait sosyal tesislerin stok verilerini ilk basamak testiyle incelemiştir. Test sonuçlarına göre fiili veriler ile Benford Yasası değerleri arasında sapmalar analiz etmişlerdir. Ertikin (2017) 38.192 adet adisyon fişini ve kredi kartı ile yapılan satışları incelediği çalışmasında Benford Yasası'nı ilk basamak, ikinci basamak ve ilk iki basamak testleriyle sınımış ve anlamlı farklılıklar ortaya koymuştur.

3. BENFORD YASASI'NIN TARİHÇESİ

Benford Yasası'nın temeli Amerikalı astronom ve matematikçi Simon Newcomb tarafından 1881 yılında American Journal of Mathematics'de yayımlanan "Note on The Frequency of Use of The Different Digits in Natural Numbers" adlı makale ile oluşmuştur. Newcomb henüz hesap

makinesinin kullanılmadığı dönemde, logaritmik hesaplamalar için kullanılan logaritma tablolarının ilk sayfalarının ilerleyen sayfalara göre daha fazla yıprandığını gözlemlemiştir. Bu logaritma tablolarında kullanıcıların, 1 ile başlayan rakamlara 2 ile başlayan rakamlardan daha fazla baktığını; 2 ile başlayan rakamlara ise 3 ile başlayan rakamlardan daha fazla baktığını vurgulamıştır. Böyle devam eden süreç sonucunda en az 9 ile başlayan rakamlara bakıldığını tespit etmiştir (Newcomb, 1881, s.39). Bu gözlemlerine dayanarak Newcomb sayıların ilk iki basamağında bulunan rakamların bulunma olasılığına dair çalışmalar yapmıştır. Buna göre ilk basamakta 1 rakamının bulunma olasılığı 0,3010'dur. Diğer rakamların ilk iki basamakta bulunma sıklığına dair Newcomb tarafından oluşturulan olasılıklar Tablo-1'de gösterilmiştir.

Tablo-1: Newcomb'a Göre Rakamların İlk İki Basamakta Bulunma Olasılıkları

Rakamlar	Birinci Basamak	İkinci Basamak
0		0,1197
1	0,3010	0,1139
2	0,1761	0,1088
3	0,1249	0,1043
4	0,0969	0,1003
5	0,0792	0,0967
6	0,0669	0,0934
7	0,0580	0,0904
8	0,0512	0,0876
9	0,0458	0,0850

Kaynak: Newcomb,1881, s.40

Newcomb'un çalışmalarını bir adım ileriye taşıyan ise Frank Benford'dur. Benford, Newcomb'un çalışmalarından yola çıkarak hazırladığı "The Law of Anomalies Numbers" adlı makalede 20.229 adet veriyi analiz etmiştir. Ayrıca Newcomb'un çalışmaları sadece ilk iki basamaktaki rakamların ortaya çıkma olasılıklarını gösterirken, Benford üçüncü ve dördüncü basamakta yer alan rakamların da ortaya çıkma olasılıklarını hesaplamıştır (Benford, 1938, s.553). Benford tarafından oluşturulan olasılıklar Tablo-2'de gösterilmiştir.

Tablo-2: Benford'a Göre Rakamların İlk İki Basamakta Bulunma Olasılıkları

Rakamlar	Birinci Basamak	İkinci Basamak	Üçüncü Basamak	Dördüncü Basamak
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.10882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.8500	0.09827	0.09982

Kaynak: Nigrini 1996, s.74

Newcomb ve Benford tarafından ortaya çıkarılan analiz tekniği ilerleyen yıllarda birçok araştırmacı tarafından ispat edilmeye çalışılmıştır. Roger Pinkham, Benford yasasının herhangi bir ölçekten bağımsız olması gerektiğini savunurken (Pinkman, 1961; 1223) Tedd Hill bu yasanın hem ölçekten hem de tabandan bağımsız olduğunu ispatlamıştır (Hill, 1995; 354).

Newcomb ve Benford tarafından ortaya çıkarılan kanunun işletme biliminde kullanımına ise 1980'li yıllarda rastlanmaktadır. Charles Carslaw 1988 yılında yayımladığı "Gelir Rakamlarındaki Anomalilikler (Anomalies in Income Numbers)" adlı makalesinde Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren firmaların beyan ettiği rakamlar üzerinden inceleme yaparak firmaların beyan ettiği rakamların Benford Yasası'na uygun dağılmadığını tespit etmiştir (Carslaw,1988;321). İlerleyen yıllarda ise Benford Yasası olarak literatürde yer almaya devam eden sav; matematikten mühendisliğe, istatistikten işletmeye kadar birçok alanda kullanılmaya devam edilmiştir (Akkaş,2007;192).

4. BENFORD YASASI'NA GÖRE SAYISAL ANALİZ TESTLERİ

Benford Yasası'na uygun olarak hazırlanan sayısal analiz testlerinin başlıcaları; birinci basamak testi, ikinci basamak testi, ilk iki basamak testi, ilk üç basamak testi, mükerrer sayılar testi, son iki basamak testi olmak

üzere çeşitli gruplara ayrılmış ve ilerleyen kısımda incelenmiştir (Akkaş 2007;199).

Birinci Basamak Testi: Veri kümesinde yer alan tutarların soldan ilk rakamlarının dağılımları dikkate alınarak yapılan testtir. Soldan ilk rakam sıfır ise dikkate alınmaz. Veriler üzerinde genel bir fikir sahibi olmaya yarar ve uygunluk testidir.

İkinci Basamak Testi: İkinci basamak testi de birinci basamak testi gibi çok genel bir test olmakla birlikte uygunluk ölçümü yapılır. Birinci ve ikinci basamak testlerinin sonuçları Benford Yasası'ndaki birinci ve ikinci basamak testlerinin gerçekleşen olasılıkları ile karşılaştırılmak suretiyle yapılır.

İlk İki Basamak Testi: Bu test Benford Yasası'ndan sapmaları gösteren ve ilk iki testin devamı niteliğinde olan bir testtir. İlk iki teste göre daha kapsamlı olup denetçinin örnek seçimi yapabileceği bir testtir. Veri sayısı 10.000'den az olan örneklem grupları için uygundur.

İlk Üç basamak Testi: İlk basamak ve ikinci basamak testlerinden daha kapsamlı bir testtir. Seçilen örneklemdeki her bir sayının ilk üç basamağındaki rakamların varoluş sıklığını hesaplamaktadır. Genellikle 10.000 ve üzeri veri olması durumunda kullanılır ve anomalilikler üzerinde yoğunlaşır.

Mükerrer Sayılar Testi: Mükerrer sayılar testi en fazla tekrar eden sayıların tespit edilmesinde kullanılmaktadır. Bu testte şüpheli olabilecek sayıların yeri tespit edilebilir. Sayıların çok fazla tekrar etmesi durumunda, tekrarlanan sayılar ilk iki ve ilk üç basamak testi sonuçları ile karşılaştırılmalıdır.

Son İki Basamak Testi: Sayıların son iki basamağındaki rakamların incelenmesi olarak yapılan test, uydurma rakamları ve yuvarlama olup olmadığının tespitinde kullanılır. 10.000 adet veri setinden daha az sayı bulunan örneklemelerde daha güvenilir sonuçlar vermektedir.

5. UYGULAMA

Çalışmada inşaat işi yapan ve inşaat malzemeleri satan bir işletmenin 01.01.2016 – 31.12.2016 tarihleri arasındaki 120 Alıcılar, 15 Stoklar grubu, 320 Satıcılar ve 600 Yurtiçi Satışlar hesapları kullanılmıştır. 120 Alıcılar hesabında 240 veri, 15 Stoklar hesap grubunda 202 veri, 320 Satıcılar hesabında 225 veri ve 600 Yurtiçi Satışlar hesabında ise toplam 243 veri uygulamaya dâhil edilmiştir. Uygulamada veriler ilk basamak, ikinci basamak ve ilk iki basamak testlerine tabi tutulmuşlardır. Testlerden ortaya çıkan sonuçların Benford Yasası'na göre anlamlı olup olmadığını ölçmek için de Ki-Kare Testine tabi tutulmuştur.

Benford Yasası'nın belirtmiş olduğu beklenen değerler ile uygulama tarafından bulunan gerçek değerler arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı Ki-Kare Testi ile test edilecektir. Bunun için öncelikle hipotezler oluşturulmalıdır.

H_0 : Muhasebe firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmaktadır. (Gözlemlenen frekanslar ile Benford Yasası'nın kuramsal frekansları arasında bir fark yoktur.)

H_1 : Muhasebe firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmamaktadır.

Ki-Kare uygunluk testi için Ki - Kare formülü;

$$X^2 = \sum_{i=1}^9 (n_i - np_i)^2 / (np_i)$$

n_i = Gözlenen Mutlak Frekanslar

p_i = Benford Yasası'nın kuramsal olasılıkları

n = Gözlenen Mutlak Frekanslar Toplamı

Test İstatistiğini Bulma Aşamaları

Benford Yasası'nın kuramsal oranlarını hesaplayarak bu değerlerden Benford Yasası frekansları bulunur.

Gözlenen frekanslardan Benford Yasası frekansları çıkarılır.

Aradaki farkların karesi Benford Yasası frekanslarına bölünür.

Her bir grup için bulunan bu değerler toplamı Ki-Kare değerini verir.

Kritik Değeri Bulma

İlk basamak yönteminde serbestlik derecesi = $9-1=8^3$ ' dir.

$\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde yapılacak testte Ki-Kare tablo değeri = Ki-Kare 0,05,8= 15,507 bulunur.

İkinci basamak yönteminde serbestlik derecesi = $10-1=9^4$ ' dur.

$\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde yapılacak testte Ki-Kare tablo değeri = Ki-Kare 0,05,9= 16,919 bulunur.

İlk İki basamak yönteminde serbestlik derecesi = $90-1=89^5$ ' dur.

$\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde yapılacak testte Ki-Kare tablo değeri = Ki-Kare 0,05,9= 113,145 bulunur.

³ 9 grup var. Serbestlik derecesi içinde 1 eksiği alınır.

⁴ 10 grup var. Serbestlik derecesi içinde 1 eksiği alınır.

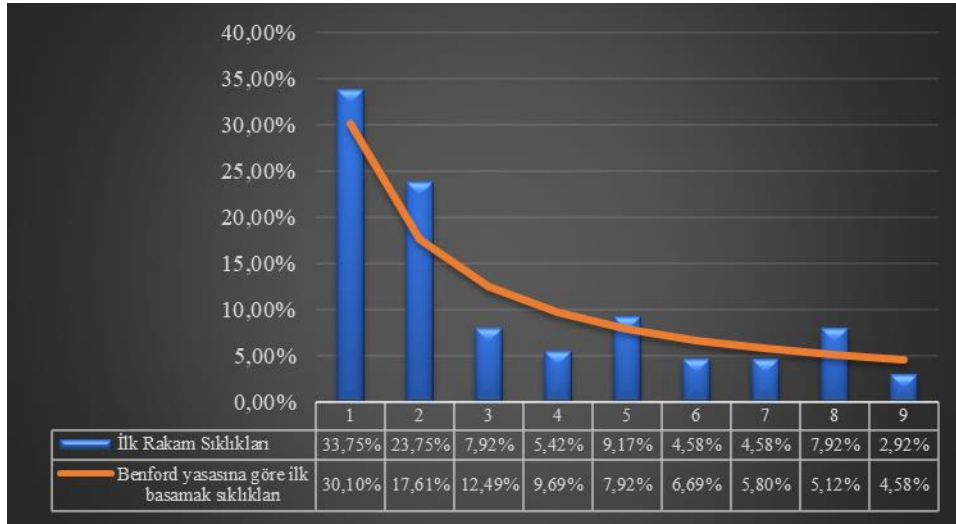
⁵ 90 grup var. Serbestlik derecesi içinde 1 eksiği alınır.

Analizler sonucunda bulunan Ki Kare değerleri belirlenen tablo değerlerinden büyük çıkması durumunda H_0 hipotezi reddedilir.

Çalışmanın bu kısmında 120 Alıcılar hesabından başlayarak ilk basamak, ikinci basamak ve ilk iki basamak testleri sırasıyla yapılacak ve H_0 hipotezi test edilecektir.

120 Alıcılar Hesabı İle İlgili Test Sonuçları

Çalışmada öncelikle ilk basamak testi yapılmıştır. Basamak testleri yapılırken yukarıdaki yapılan açıklamalara uygun olarak tablolar hazırlanmış, H_0 ve H_1 hipotezleri test edilmiştir. 120 Alıcılar hesabı ile ilgili uygulamada kullanılan veri setine göre gerçekleşen değerler ve Benford Yasası'na göre beklenen değerler aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik-1: 120 ALICILAR Hesabı Birinci Basamak Test Sonuçları

Grafik-1'de, gerçekleşen rakam sıklıkları ile Benford Yasası'na göre olması gereken rakam sıklıkları gösterilmiştir. Tek başına bulunan değerler anlamlı bir farkın olup olmadığı sonuca varılamamaktadır. Değerler arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını anlamak için Ki-Kare Testinin yapılması gerekmektedir. Test ile ilgili veriler Tablo-3'de gösterilmektedir.

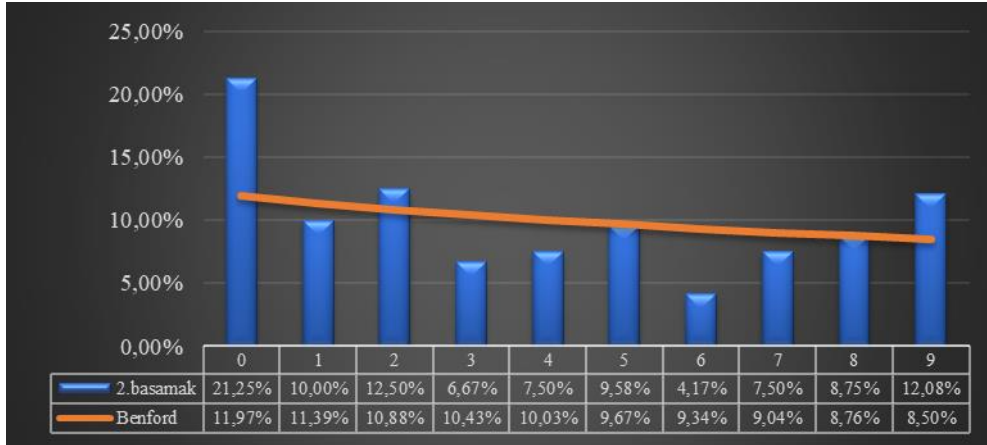
Tablo-3: 120 ALICILAR Hesabı İlk Basamak Testi Ki Kare Testi Sonuçları⁶

	Gerçekleşen	Beklenen Benford Değerleri	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
1	81	72	9	76,611526	1,060408253
2	57	42	15	217,21153	5,139653361
3	19	30	-11	120,67675	4,024530634
4	13	23	-10	105,23483	4,524594146
5	22	19	3	8,9790179	0,472492877
6	11	16	-5	25,676815	1,598086024
7	11	14	-3	8,5151166	0,611803094
8	19	12	7	45,204035	3,682128218
9	7	11	-4	15,854713	1,443726572
	240	240			22,55742318

Tablo-3 Ki-Kare Testi sonuçları ile oluşturulmuştur. Tablodaki gerçekleşen sütunu uygulamada kullanılan veri setindeki rakamların ilk basamaklarından kaçar tane olduğunu göstermektedir. Toplam 240 adet veri uygulamaya dahil edilmiştir. Beklenen Benford Değerleri sütunu, 240 ile beklenen Benford oranlarının çarpımı ile oluşturulmuştur. Örneğin Benford Yasasına göre birinci basamağın 1 olma olasılığı %30,10'dur. Örneklemdaki 240 verinin %30,10'u yaklaşık olarak 72 tane 1 ile başlayan veri olması beklenmektedir. Fark sütunu Gerçekleşen – Beklenen Değerler (81 – 72) üzerinden hesaplanmıştır. Farkın Karesi sütununda ise Fark sütununda bulunan rakamların karesi hesaplanmaktadır. Son sütunda ise Farkın Karesi sütunundaki değerler Beklenen Benford Değerlerine bölünmektedir. İlgili işlem her satır için tek tek yapılmaktadır. Satırlarda çıkan tutarlar toplamı 22,55 olarak hesaplanmıştır.

22,55 > 15,507 olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. Yani firmanın muhasebe verileri Benford Yasası'na uygun dağılmamaktadır. Tablo incelendiğinde en çok sapmanın 2 ve 3 ile başlayan rakamlarda olduğu gözlemlenmektedir. İlgili rakamların denetimi yerinde olacaktır. İlk basamak testinde yapılan uygulama diğer testlerde de yapılacaktır. 120 Alıcılar hesabıyla ilgili ikinci basamak testi Grafik-2'de gösterilmiştir.

⁶ Tabloda belirtilen Beklenen Benford Değerleri ve Fark sütunları uygulamada kolaylık olması açısından yuvarlanmıştır.



Grafik-2: 120 ALICILAR Hesabı İkinci Basamak Test Sonuçları

Grafik-2'ye göre Benford Yasası'ndan en çok sapma olan ikinci basamaklar 0 ve 6'dır. İlk basamak testinde yapıldığı gibi ikinci basamak testinde de verilerin anlamlılığını ölçmek için Ki-Kare Testi yapılmıştır. İkinci basamak testi ile ilgili Ki-Kare Testi Tablo 4'de gösterilmiştir.

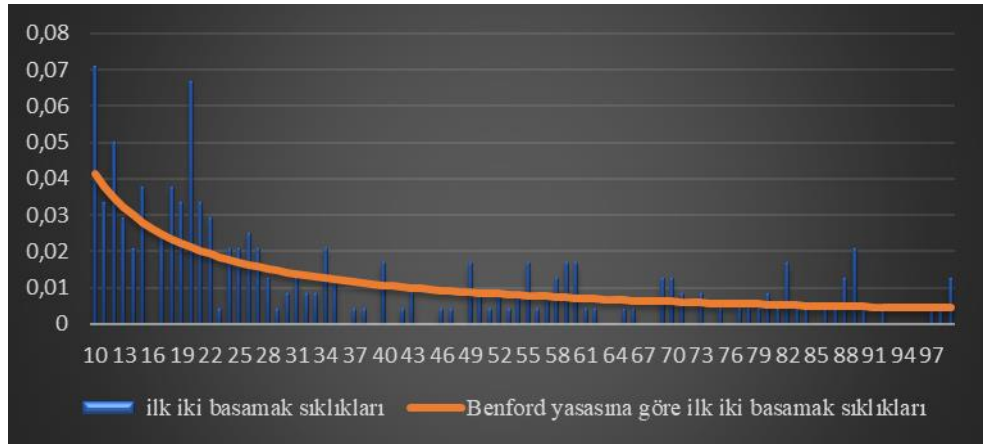
Tablo-4: 120 ALICILAR Hesabı İkinci Basamak Testi Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
0	51	29	22	496,25582	17,27717727
1	24	27	-3	11,112889	0,406565142
2	30	26	4	15,079242	0,5773771
3	16	25	-9	81,707137	3,263168817
4	18	24	-6	36,898335	1,532679334
5	23	23	0	0,0412902	0,001779506
6	10	22	-12	153,97832	6,871332576
7	18	22	-4	13,571856	0,62589264
8	21	21	0	0,0002822	1,34293E-05
9	29	20	9	73,96	3,625490196
	240	240			34,18147601

34,18 > 16,919 olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. Yani gerçekleşen firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmamaktadır.

Benford değerlerinden en çok sapmanın olduğu 0 ve 6 rakamlarının denetimi yerinde olacaktır.

İlk iki basamak testinde ise veri setindeki 240 verinin ilk iki basamağının dağılımı incelenmektedir. Bu da 10 ila 99 arası 90 verinin incelenmesi anlamına gelmektedir. Birinci ve ikinci basamak testlerinde birinci basamak (9 olasılık) ve ikinci basamak (10 olasılık) olduğu için tüm basamaklar detaylıca gösterilmiştir. Ancak ilk iki basamak testinde olasılık sayısı (90 olasılık) fazla olduğundan detaylıca gösterilmemiş sapmaların çok olduğu noktalar gösterilmiştir. İlk iki basamak testi Grafik 3’de gösterilmiştir.



Grafik-3: 120 ALICILAR Hesabı İlk İki Basamak Testi Sonuçları

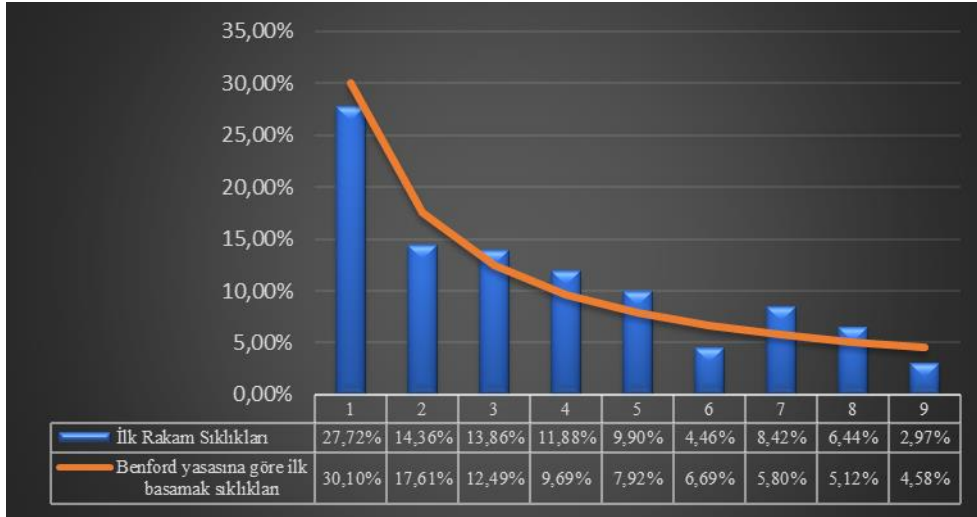
Grafik-3’e göre gerçekleşen veriler ile Benford değerleri arasında sapmalar gösterilmiştir. Grafiğe göre en yüksek sapmalar 10, 12, 16, 20, 21, 23, 29, 36, 39, 82, 89 ve 99 hanelerinde meydana gelmiştir. Doksan hanelerin gösterimi çok yer tutacağı için Tablo 5’de yalnızca sapma olan haneler gösterilmiştir. Ancak aşağıda belirtilen 133,36 değeri doksan hanelerin toplamından meydana gelmiştir.

Tablo-5: 120 ALICILAR Hesabı İlk İki Basamak Testi Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
10	17	10	7	49,900096	5,022151369
12	12	8	4	13,307904	1,59337931
16	0	6	-6	39,841344	6,312
20	16	5	11	119,071744	23,40246541
21	8	5	3	9,935104	2,049320132
23	1	4	-3	11,8336	2,665225225

29	1	4	-3	6,390784	1,811446712
36	0	3	-3	8,156736	2,856
39	0	3	-3	6,9696	2,64
82	4	1	3	7,441984	5,850616352
89	5	1	4	14,622976	12,4345034
99	3	1	2	3,779136	3,578727273
					133,3604618

Tablo-5'e göre ilk iki basamak testi sonucunda ortaya çıkan $133,36 > 113,145$ olduğundan $0,05$ anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. İlk iki basamağı 10 ve 20 olan işlemlerin kontrolü gerekmektedir. Yukarıda yapılan testler diğer hesaplar içinde yapılacaktır. 15 Stoklar hesap grubuyla ilgili birinci, ikinci ve ilk iki basamak testleri aşağıda gösterilmiştir.



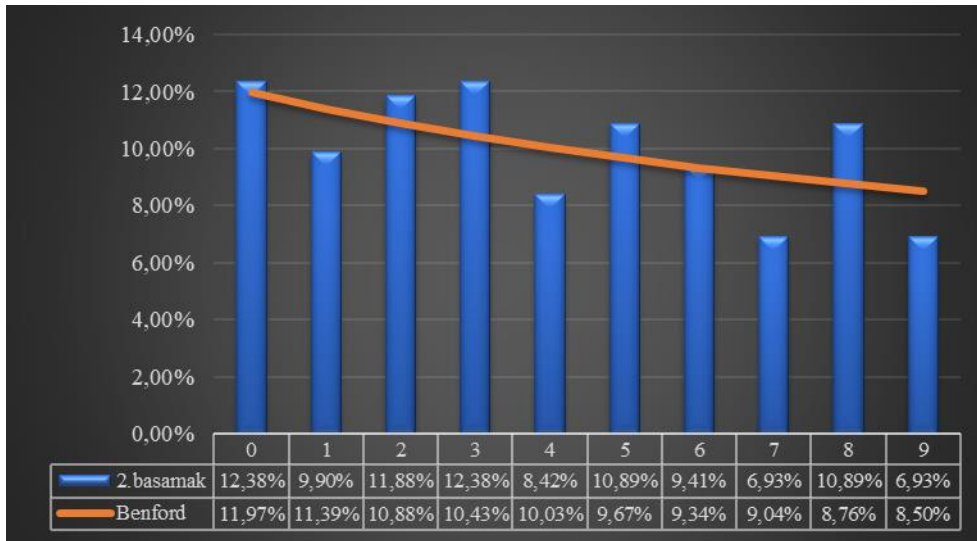
Grafik-4: 15 Stoklar Hesap Grubu Birinci Basamak Testi Sonuçları

Grafik-4'de 15 Stoklar hesap grubunun veri setine (gerçekleşen) ve Benford'a (beklenen) göre dağılımları gösterilmektedir. Grafiğe göre gerçekleşen değerler ile beklenen değerler arasında büyük sapmalar bulunmamaktadır. Yapılan analizin geçerliliğinin ölçümü için Ki-Kare Testi yapılması gerekmektedir. İlgili Ki-Kare Testi sonuçları Tablo-6'da gösterilmektedir.

Tablo-6: 15 Stoklar Hesap Grubu İlk Basamak Ki-Kare Test Analizi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
1	56	61	-4,8	23,1	0,38017
2	29	36	-6,6	43,2	1,21367
3	28	25	2,8	7,6	0,30235
4	24	20	4,4	19,6	0,99987
5	20	16	4,0	16,0	1,00303
6	9	14	-4,5	20,5	1,51294
7	17	12	5,3	27,9	2,38492
8	13	10	2,7	7,1	0,68848
9	6	9	-3,2	10,5	1,13785
	202	202			9,62328

9,62328 < 15,507 olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Yani firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmaktadır ve 15 Stoklar hesap grubunun ilk basamağında denetim yapılmayabilir. 15 Stoklar grubu ile ilgili ikinci basamak testi sonuçları Grafik 5'de gösterilmiştir.

**Grafik-5:** 15 Stoklar Hesap Grubu İkinci Basamak Testi Sonuçları

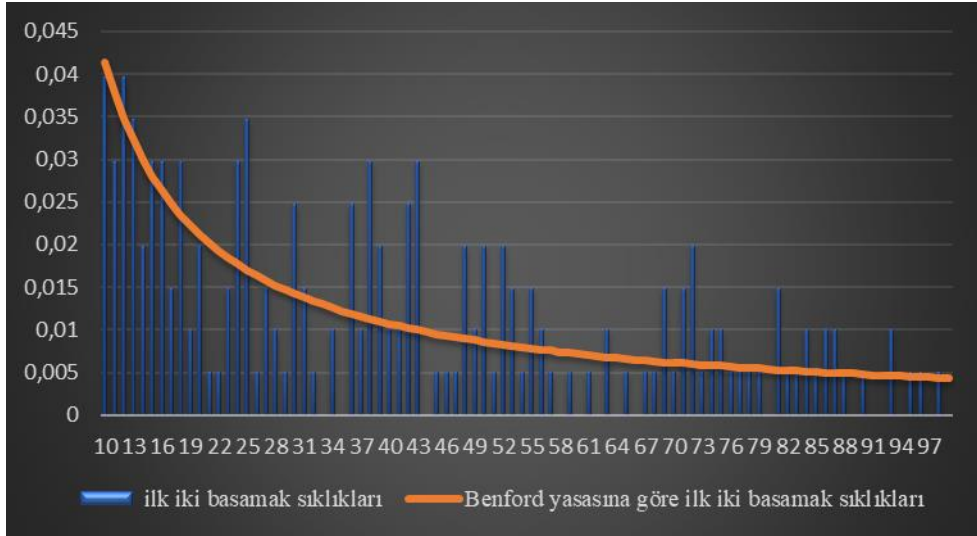
Grafik incelediğinde Benford değerleri ile firma verilerinin birbirine uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak bu benzerliğin anlamlı olup olmadığını ölçmek için Ki-Kare Testi yapılmıştır. Test sonuçları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo-7: 15 Stoklar Hesap Grubu İkinci Basamak Ki Kare Test Analizi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
0	25	24,18	0,82	0,680	0,0281
1	20	23,01	-3,01	9,035	0,3927
2	24	21,98	2,02	4,074	0,1853
3	25	21,07	3,93	15,408	0,7311
4	17	20,26	-3,26	10,645	0,5253
5	22	19,53	2,47	6,104	0,3126
6	19	18,86	0,14	0,019	0,0010
7	14	18,25	-4,25	18,068	0,9900
8	22	17,69	4,31	18,584	1,0506
9	14	17,17	-3,17	10,049	0,5853
	202	202			4,8021

$4,802 < 16,919$ olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Yani firma verileri Benford Yasası’na uygun dağılmaktadır ve bu basamakta da denetim yapılmayabilir.

15 Stoklar grubu birinci ve ikinci basamak testlerinde Benford Yasası’na uyumlu bir dağılım izlemektedir ve Ki-Kare testine göre anlamlı sonuçlar çıkmıştır. 15 Stoklar grubu ile ilgili ilk iki basamak testi ise aşağıda Grafik 6’da gösterilmektedir.



Grafik-6: 15 Stoklar Grubu İlk İki Basamak Testi Sonuçları

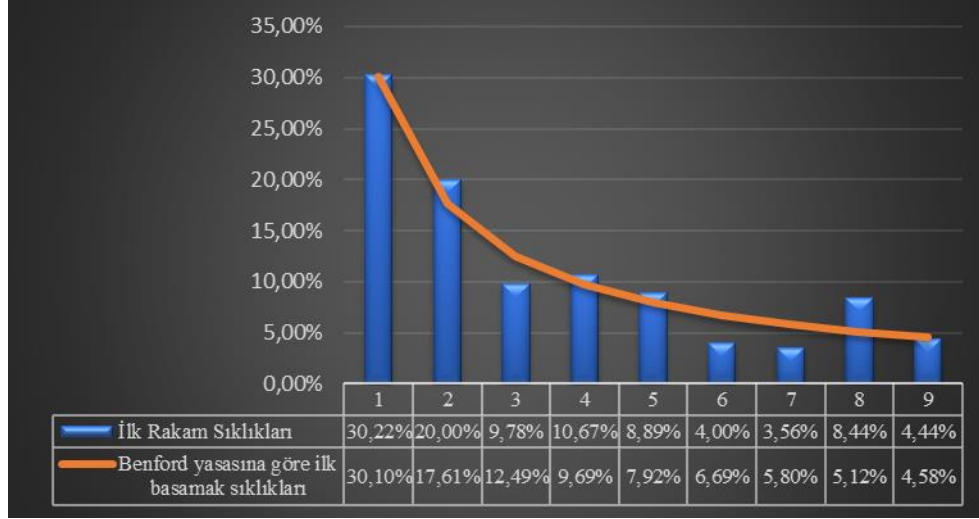
Stoklar hesap grubu ile ilgili Ki-Kare Testi sonuçları da Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo-8: 15 Stoklar Grubu İlk İki Basamak Ki Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
10	8	8,36	-0,36	0,131624	0,01574
11	6	7,64	-1,64	2,675187	0,35036
12	8	7,03	0,97	0,941676	0,13396
13	7	6,50	0,50	0,245619	0,03776
14	4	6,06	-2,06	4,2436	0,70026
96	1	0,91	0,09	0,008281	0,00911
97	0	0,91	-0,91	0,826281	0,909
98	1	0,89	0,11	0,012365	0,01391
99	0	0,89	-0,89	0,789965	0,8888
	202	202			97,5282

97,5282 < 113,145 olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Firma verileri Benford Yasası’na uygun dağılmaktadır. Stoklar ile ilgili hesap sınıfında üç testte de rakamlar Benford Yasası’na uygun bir şekilde dağılmaktadır. Bu durum için 15 Stoklar grubunda rakamlar rassal şekilde sıralanmış, herhangi bir müdahale söz konusu olmamıştır,

denilebilir. 320 Satıcılar hesabı birinci basamak testi sonuçları Grafik-7’de gösterilmektedir.



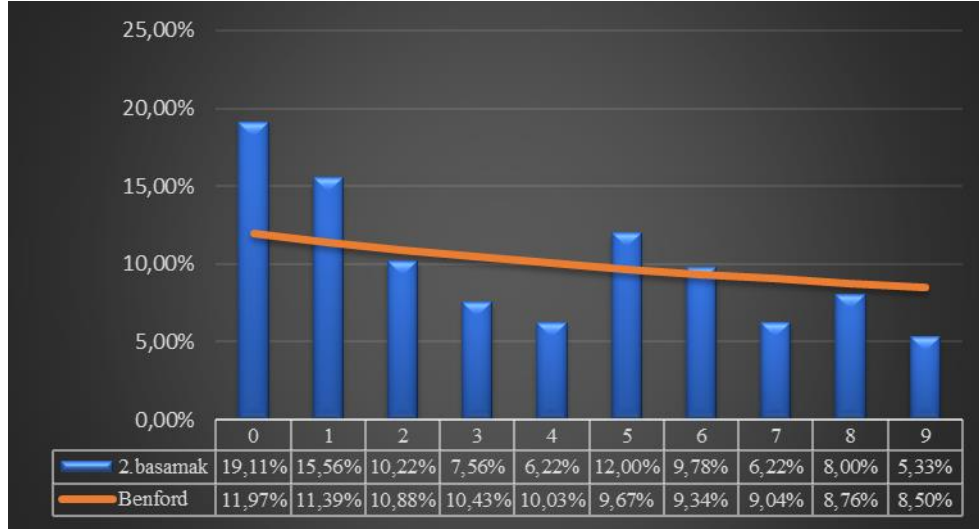
Grafik-7: 320 Satıcılar Hesabı İlk Basamak Testi Sonuçları

Grafik-7 incelendiğinde 3,6 ve 8 sayılarında Benford Yasası’na göre sapmalar olduğu genel olarak ise Benford Yasası’na uygun bir dağılıma sahip olduğu gözlemlenmektedir. 320 Satıcılar hesabının ilk basamak testinin Ki-Kare Testi sonuçları ise Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo-9: 320 Satıcılar Hesabı İlk Basamak Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
1	68	67,73	0,27	0,0720	0,0011
2	45	39,62	5,38	28,9387	0,7304
3	22	28,11	-6,11	37,3470	1,3285
4	24	21,80	2,20	4,8191	0,2210
5	20	17,82	2,18	4,7708	0,2678
6	9	15,06	-6,06	36,7603	2,4404
7	8	13,05	-5,05	25,4842	1,9531
8	19	11,51	7,49	56,1103	4,8752
9	10	10,30	-0,30	0,0873	0,0085
	225	225			11,8260

Tablo-9'a göre $11,826 < 15,507$ olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmaktadır ve bu basamakta denetim yapılmayabilir. 320 Satıcılar hesabının ikinci basamak testi sonuçları Grafik 8'de gösterilmiştir.



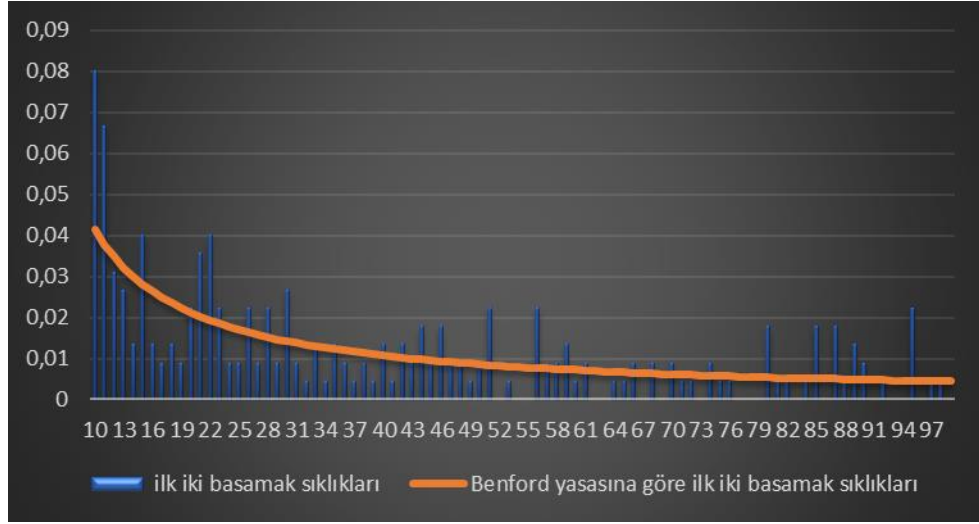
Grafik-8: 320 Satıcılar Hesabı İkinci Basamak Testi Sonuçları

Grafik-8 incelendiğinde veri seti ile Benford Yasası dağılımı arasında 2, 6 ve 8 rakamları dışında kalan rakamlarda sapmalar olduğu gözlemlenmektedir. En çok sapma ise 0 ve 1 rakamlarında meydana gelmiştir. Dağılım ile ilgili Ki-Kare Testi sonuçları ise Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo-10: 320 Satıcılar Hesabı İkinci Basamak Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
0	43	26,93	16,07	258,3092	9,5926
1	35	25,63	9,37	87,8859	3,4297
2	23	24,48	-1,48	2,2037	0,0900
3	17	23,47	-6,47	41,9159	1,7856
4	14	22,57	-8,57	73,4406	3,2539
5	27	21,75	5,25	27,5310	1,2656
6	22	21,01	0,99	0,9836	0,0468
7	14	20,33	-6,33	40,0531	1,9703
8	18	19,70	-1,70	2,9011	0,1472
9	12	19,13	-7,13	50,7656	2,6544
	225	225			24,2362

24,236>16,919 olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. Gerçekleşen firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmamaktadır yani iki rakam arasında anlamlı bir fark bulunmaktadır. İkinci hanesi 0 ve 1 ile başlayan rakamlarda çok sapma olduğundan bu rakamların denetimi yerinde olacaktır. 320 Satıcılar hesabının ilk iki basamak testi sonuçları ise Grafik-9'da gösterilmektedir.



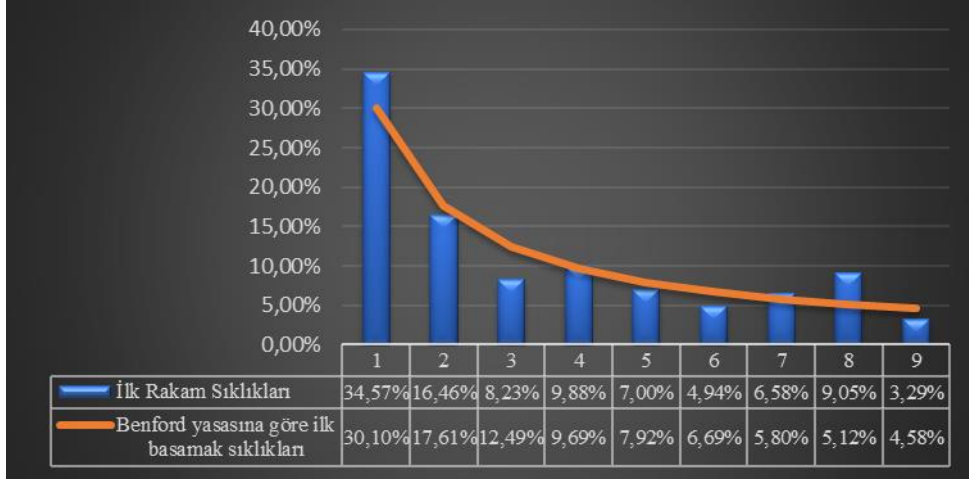
Grafik-9: 320 Satıcılar Hesabı İlk İki Basamak Testi Sonuçları

Grafik-9'da ilk iki basamak testi sonuçları verilmiştir. Grafığe göre en çok sapma 10 ve 11 ile başlayan rakamlarda meydana gelmiştir. İlk iki basamak testi Ki-Kare Testi sonuçları Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo-11: 320 Satıcılar Hesabı İlk İki Basamak Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
10	18	9,32	8,69	75,429	8,098
11	15	8,51	6,50	42,185	4,960
14	3	6,75	-3,75	14,063	2,083
17	2	5,58	-3,58	12,816	2,297
19	2	5,02	-3,02	9,105	1,815
22	9	4,34	4,66	21,692	4,995
51	5	1,89	3,11	9,672	5,118
56	5	1,73	3,27	10,677	6,163
87	4	1,13	2,88	8,266	7,347
95	5	1,01	3,99	15,900	15,704
	225	225			127,089

Tablo-11'e göre Ki-Kare Testi sonucu 127,089 olarak hesaplanmıştır. $127,089 > 113,145$ olduğundan 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. Öncelikli olarak 10 ve 11 ile başlayan hesapların denetlenmesi uygun olacaktır. 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ile ilgili ilk basamak testi sonuçları Grafik-10'da gösterilmiştir.



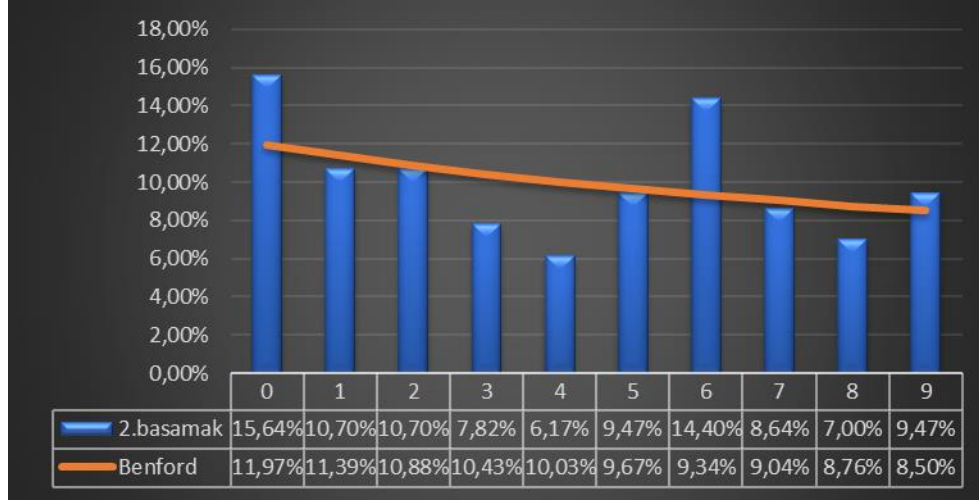
Grafik-10: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İlk Basamak Testi Sonuçları

Grafiğe göre 1, 3 ve 8 rakamlarında sapmalar meydana gelmiş, diğer rakamlarda çok fazla sapma meydana gelmemiştir. Sapmaların anlamlılık düzeyinin ölçümü için yapılan Ki-Kare testinin sonuçları Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo-12: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İlk Basamak Ki Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
1	84	73,15	10,85	117,716	1,609
2	40	42,79	-2,79	7,785	0,182
3	20	30,36	-10,36	107,332	3,535
4	24	23,55	0,45	0,203	0,009
5	17	19,24	-2,24	5,022	0,261
6	12	16,27	-4,27	18,216	1,120
7	16	14,09	1,91	3,640	0,258
8	22	12,43	9,57	91,584	7,368
9	8	11,12	-3,12	9,729	0,875
	243	243			15,217

Tablo-12’de gösterilen birinci basamak Ki-Kare Testi sonucunda $15,217 < 15,507$ olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Firma verileri Benford Yasası’na uygun dağılmaktadır ve bu basamakta denetim yapılmayabilir. 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ikinci basamak testi sonuçları Grafik-11’de gösterilmiştir.



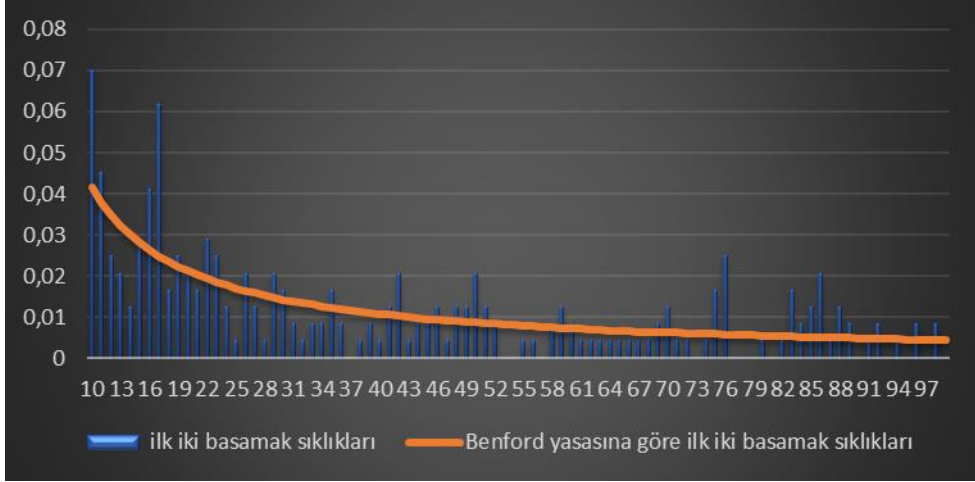
Grafik-11: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İkinci Basamak Testi Sonuçları

Grafik incelendiğinde Benford değerlerine göre en çok sapmanın 4 ve 6 rakamlarında olduğu gözlemlenmiştir. Gözlemlenen sonuçlar ile ilgili Ki-Kare Testi sonuçları Tablo-13’de gösterilmiştir.

Tablo-13: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İkinci Basamak Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
0	38	29,08	8,92	79,526	2,735
1	26	27,68	-1,68	2,807	0,101
2	26	26,44	-0,44	0,196	0,007
3	19	25,35	-6,35	40,350	1,592
4	15	24,38	-9,38	87,897	3,606
5	23	23,49	-0,49	0,243	0,010
6	35	22,69	12,31	151,563	6,680
7	21	21,96	-0,96	0,912	0,042
8	17	21,28	-4,28	18,314	0,861
9	23	20,66	2,35	5,499	0,266
	243	243			15,900

Tablo-13’de gösterilen ikinci basamak testi sonuçları $15,900 < 16,919$ olduğu için 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi red edilemez. Firma verileri Benford Yasası’na uygun dağılmaktadır ve bu basamakta denetim yapılmayabilir. 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ilk iki basamak testi sonuçları Grafik-12’de gösterilmiştir.



Grafik-12: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İlk İki Basamak Testi Sonuçları

Grafik incelendiğinde 10 ve 17 ile başlayan verilerde Benford değerlerine göre sapma olduğu gözlemlenmiştir. 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ilk iki basamak testinin değerlerine ilişkin Ki-Kare Testi Tablo-14’de gösterilmiştir.

Tablo-14: 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı İlk İki Basamak Ki-Kare Testi Sonuçları

	Gerçekleşen	Beklenen Benford Değerleri	Fark	Farkın Karesi	Farkın Karesi/ Benford Beklenen
10	17	10,06	6,94	48,161	4,787
14	3	7,29	-4,29	18,404	2,525
16	10	6,39	3,61	13,026	2,038
17	15	6,03	8,97	80,525	13,362
76	6	1,39	4,61	21,297	15,376
83	4	1,26	2,74	7,488	5,926
86	5	1,22	3,79	14,326	11,791
98	2	1,07	0,93	0,866	0,810
99	0	1,07	-1,07	1,143	1,069
					121,585

121,584>113,145 olduğundan 0,05 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilir. İlk ve ikinci basamak testler incelendiğinde Benford Yasası'na uygunluk gözlemlenirken ilk iki basamak testi gibi daha detaylı bir test yapıldığında Benford değerlerinden sapmalar olduğu gözlemlenmiştir.

6. SONUÇ

Benford Yasası istatistik bilimi ile ilgili olmasına rağmen diğer alanlarda da kullanımı uygundur. Muhasebe denetiminde hata ve hilenin bulunmasında dijital analiz yöntemi olarak Benford Yasası kullanılmaktadır. Literatürdeki yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların genelinde birinci basamak testinin uygulandığı diğer testlere fazla yer verilmediği gözlemlenmiştir. Ancak bu çalışmada görüldüğü üzere birinci basamak testi hata ve hile denetimi için tek başına yeterli değildir. Birinci basamak testinde çıkan değerlerin diğer testler ile doğruluğunun desteklenmesi daha uygun olacaktır. Yapılan bu çalışmada 120 Alıcılar hesabı, 320 Satıcılar hesabı, 600 Yurtiçi Satışlar hesabı ve 15 Stoklar grubu verilerinin Benford Yasası'na uygunluğu test edilmiştir. Teste tabi tutulan hesaplara ilk basamak, ikinci basamak ve ilk iki basamak testleri yapılmış ve anlamlı farklılığın olup olmadığını görebilmek için Ki-Kare Testi ile analiz edilmiştir. Hesapların Ki-Kare Testi sonuçları Tablo 15'de gösterilmiştir.

Tablo-15: Dört Hesabın Ki Kare Testi Sonuçları

Hesaplar	İlk Basamak	İkinci Basamak	İlk İki Basamak
120 Alıcılar	H_0 : Red	H_0 : Red	H_0 : Red
15 Stoklar	H_0 : Red edilemez	H_0 : Red edilemez	H_0 : Red edilemez
320 Satıcılar	H_0 : Red edilemez	H_0 : Red	H_0 : Red
600 Yurtiçi Satışlar	H_0 : Red edilemez	H_0 : Red edilemez	H_0 : Red

Çalışmada öncelikle hipotez kurulmuştur. H_0 hipotezi “Muhasebe firma verileri Benford Yasası'na uygun dağılmaktadır.” şeklinde oluşturulmuş. Tüm hesaplar bu hipoteze göre red edilmiş ya da red edilemez bulunmuştur.

Tablo-15'de görüldüğü gibi 320 Satıcılar hesabı birinci basamak testinde H_0 : Red edilemez iken ikinci basamak ve ilk iki basamak testleri reddedilmiştir. Yani ilk basamak testine göre anlamlı bir farklılık bulunmazken, ikinci basamak ve ilk iki basamak testine göre rakamların rassal diziliminde sapmalar olduğu tespit edilmiştir. Bu yüzden birden fazla testi aynı anda yapmak daha sağlıklı sonuçlar ortaya çıkartacaktır. Tabloda ayrıca 120 Alıcılar hesabı üç testte de red edilmiştir. 120 Alıcılar hesabı verilerinin denetimi sağlıklı olacaktır. 15 Stoklar grubunda ise Benford Yasası'na göre herhangi bir uyumsuzluk bulunmamıştır. Yani 15 Stoklar grubundaki veriler

rassal bir şekilde meydana gelmiştir. 600 Yurtiçi Satışlar hesabında ise birinci ve ikinci basamak testlerine göre ilk iki basamak testine göre uyumsuzluk gözlemlenmiştir. İlgili testlerde anlamlı farklılık çıkmış olması kesinlikle hata veya hile olduğu anlamına gelmemekte ancak denetçiye denetim için yol gösterici olabilmektedir. Denetçi ilk iki basamak testinde büyük sapma olan rakamlardan bir veri seti oluşturup bu kayıtlar üzerinden denetimini gerçekleştirebilir.

KAYNAKÇA

Akkaş, M.E. (2007). Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1),191 – 206.

Akkaş, M.E. (2015). Altın Getirileri Dağılımının Newcomb - Benford Kanunu İle Testi, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(40), 577-584.

Alagöz, A. ve Ay, M. (2004). Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu Temelli Dijital Analiz, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 59-76.

Avcı, O. ve Demirci, Z. (2016). Benford Kanunu'nun Vergi Denetiminde Kullanımı Ve Bir Örnek Uygulama, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırması Dergisi*, 5(7), 2232-2246.

Benford, F. (1938). The Law of Anomalous Numbers, *Proceedings of American Philosophical Society*, 78(4), 551-572.

Boztepe, E. (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği. *EUL Journal of Social Sciences*, 4(I), 73–83.

Carslaw C. A. P. N. (1988). Anomalies in Income Numbers: Evidence of Goal Oriented Behavior. *The Accounting Review*,63(2), 321-327.

Cengiz, E. (2012). Hile Risklerinin Tespitinde Benford Analizi: Vaka Çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,14(3),111-128.

Cho, W. K. T., & Gaines, B. J. (2007). Breaking the (Benford) Law: Statistical Fraud Detection in Campaign Finance. *American Statistician*, 61(3), 218–223.

Cinko, M. (2014). BIST100 Getirileri Dağılımının Benford Kanunu İle Testi, *Journal of Economics Finance and Accounting*, 1(3), 184-191.

Clippe, P. ve Ausloos, M. (2012). Benford's Law and Theil Transform of Financial Data. *Physica A: Statistical Mechanics and Its Applications*, 391(24), 6556–6567.

Çalış, Y., Keleş, E., ve Engin, A. (2014). Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi Ve Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63) , 93-108.

Çubukçu, S. (2009). Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(3), 113-142.

Diekmann, A. (2007) Not the First Digit! Using Benford's Law to Detect Fraudulent Scientific Data, *Journal of Applied Statistics*, 34:3, 321-329.

Durtschi, C., Hillison, W. ve Pacini, C. (2004). The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data. *Journal of Forensic Accounting*, 99(99), 17-34.

Dündar, U. (2014). Kamu Mali Denetiminde İstatistiksel Bir Yaklaşım: BENFORD Yasası, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya*, 133-144.

Ertikin, K. (2017). Hile Denetimi: BENFORD Yasası'nın Bilgisayar Destekli Kullanımına Yönelik Bir Hizmet İşletmesi Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 696-726.

Gönen, S. ve Rasgen, M. (2016). Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği, *Journal of International Trade, Finance and Logistics*, 1(1), 93-111.

Hill, T.P. (1995). A Statistical Derivation of the Significant-Digit Law. *Statistical Science*, 10(4), 354 – 363.

Newcomb, S. (1881). Note on the Frequency of Use of the Different Digits in Natural Numbers, *American Journal of Mathematics*, 4(1/4), 39 – 40.

Nigrini, M. J. (1996). A Taxpayer Compliance Application of Benford's Law, *The Journal of American Taxation Association*, (18)1, 72 – 91.

Özçelik, H. ve Bayrakçıoğlu, S. (2016). Hileli Finansal Raporlama Tespitinde Benford Yasası: Perakende Sektöründe Bir Uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, CİEP Özel Sayısı*, 128-139.

Pinkman, R. S. (1961). On the Distribution of the First Significant Digits, *Annals of Mathematical Slatistic*, 32(4), 1223-1230.

Shi, J., Ausloos, M. ve Zhu, T. (2018). Benford's Law First Significant Digit and Distribution Distances for Testing the Reliability of Financial Reports in Developing Countries. *Physica A: Statistical Mechanics and Its Applications*, 492, 878-888.

Tammaru, M. ve Alver, L. (2016). Application of Benford's Law for Fraud Detection in Financial Statements: Theoretical Review. *Proceedings of the*

5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016), (December).

Thomas, J. K. (1989). Unusual Patterns in Reported Earnings. *The Accounting Review*, 64(4), 773–787.

Ulucan Özkul F. ve Pektakin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(4), 57-88.

Uyar, A. ve Uzuner, M.T. (2014). Benford Yasasının Sermaye Piyasasında Faaliyet Gösteren Aracı Kurumların Konsolide Bilançolarına Uygulanması, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(1), 87-98.

Uzuner, M.T. (2014). Benford Yasasının Borsa İstanbul'da İşlem Gören Bankaların Konsolide Bilançolarına Uygulanması, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(10), 73-82.

Yanık, R. ve Samancı, T.H. (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (1): 335-348.

Yıldırım, H. ve İnel, M.N. (2012). Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 32(1), 261-276.

MALİYET YAPIŞKANLIĞININ YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ ÖRNEĞİ*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 317-330

ÖZ

Maliyet davranışı ile ilgili çalışmalar; maliyetlerde faaliyetler arttıkça meydana gelen artış ile faaliyetler azaldıkça meydana gelen azalışın aynı oranda gerçekleşmediğini, yani faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan maliyet artış ve azalışlarının asimetrik olduğunu ortaya çıkarmıştır. Literatürde *maliyet yapışkanlığı* olarak adlandırılan bu durum, geleneksel maliyet yaklaşımında savunulan “maliyetlerin faaliyet artışına ve azalışına aynı derecede tepki verdiği” tezinin tersini ortaya koymaktadır. Bu çalışmada da, Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren 116 imalat firmasının 2008-2016 dönemi yıllık verilerinin maliyet yapışkanlığı davranışı gösterip göstermediği test edilmiştir. Bu amaçla; satışlar ile satışların maliyeti, satışlar ile pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve satışlar ile genel yönetim giderleri dâhil edilmek suretiyle üç farklı model kurulmuş ve panel veri analizi ile test edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, her üç modele göre de maliyet yapışkanlığının varlığı tespit edilmiştir. Bu durum önceki çalışmaları destekler niteliktedir.

Anahtar Sözcükler: Maliyet Yapışkanlığı, Maliyet Davranışı, Yönetim Muhasebesi.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Karabayır, M. E. (2019). Maliyet Yapışkanlığının Yeniden Gözden Geçirilmesi: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 317-330.

* Makalenin gönderim tarihi: 14.01.2019; Kabul tarihi: 08.02.2019, iThenticate benzerlik oranı %10
^a Kafkas Üniversitesi, İşletme Bölümü, karabayir@hotmail.com,
ORCID: 0000-0001-6953-2468.

REVISITING COST STICKINESS: THE CASE OF TURKISH MANUFACTURING FIRMS QUOTED ON İSTANBUL STOCK EXCHANGE

ABSTRACT

Cost behavior studies revealed that costs increase more with activity increases than they decrease with activity decreases, i.e. increases and decreases in costs are asymmetrical. This reveals the opposite of the thesis that "costs react equally to the increase and decrease in activity" in the traditional cost approach. This situation is called *cost stickiness* in the literature. This study also aims to test whether 116 manufacturing firms trading in İstanbul Stock Exchange show cost stickiness behavior for 2008-2016 period. For this purpose, three different models with (1) sales and cost of sales; (2) sales and marketing, selling and distribution expenses; (3) sales and general administration expenses were established and tested with panel data analysis. Results of the analyses revealed that cost stickiness exists for all three models, supporting previous studies.

Keywords: Cost Stickiness, Cost Behavior, Management Accounting.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Firmaların faaliyet hacimlerinde meydana gelen değişimlere maliyet unsurlarının verdiği tepkiye *maliyet davranışı* denmektedir (Garrison, 1988: 42). Firma yöneticileri firmaların maliyet unsurlarını ve maliyet davranışlarını çeşitli yöntemler ile analiz ederek çeşitli planlar hazırlarlar. Bu yolla hem faaliyetlerde etkinlik sağlamayı hem de daha fazla kazanç elde etmeyi amaçlarlar. Çünkü daha önce üretilen bir ürünün artık üretilmemesi, üretim ve satın alma tercihlerinin değişmesi, satış fiyatlarının güncellenmesi, satış düzeyinde meydana gelen değişimlerin kârlılığa etkisi gibi birçok stratejik yönetim kararının maliyet davranışı bilgisine binaen alındığı bilinen bir durumdur (Medeiros ve Costa, 2004: 3).

Geleneksel maliyet davranışı modeli, değişken maliyetlerin faaliyet hacmindeki değişikliklerle orantılı ve simetrik olarak değiştiğini varsaymaktadır. Asimetrik maliyet davranışı üzerine yapılan son ampirik araştırmalar ise maliyet davranışı modeli hakkında yeni bir düşünme biçimi sunmaktadır.

Noreen ve Soderstrom (1997) yaptıkları çalışmada maliyetlerin doğrusal olmadığını yani asimetrik olarak hareket ettiklerini ortaya koymuş ve bunu asimetrik maliyet olarak tanımlamışlardır. Anderson vd. ise (2003) satış maliyetlerinin ve diğer faaliyet giderlerinin satış gelirinde meydana gelen değişimle orantılı olarak artıp azalmadığını keşfetmiş ve bunu *maliyet yapışkanlığı* olarak tanımlamıştır.

Maliyet yapışkanlığı; maliyetlerin, satış hacmi azalışına gösterdiği tepki derecesinin satış hacmi artışına gösterdiği tepki derecesinden yüksek olmasına denir. Bu varsayımına göre; maliyetlerdeki artış faaliyet hacminin

bir fonksiyonu iken, maliyetlerdeki azalış yönetim kararlarının bir fonksiyonudur. Buna göre; faaliyet hacminin azaldığı dönemlerdeki maliyet davranışları, yönetim kararlarına bağlı olarak geçmiş dönemlerdeki faaliyet hacimleri ile “yapışık” bir ilişki sergileyebilmektedir (Öztürk ve Zeren, 2016: 32).

Dolayısıyla maliyet yapışkanlığı “Faaliyetlerdeki değişimlere maliyetlerin verdiği asimetrik reaksiyon” olarak tanımlanabilir. Bu durum faaliyetlerin seviyesindeki değişime maliyetlerin verdiği asimetrik tepki olarak ifade edilebilir çünkü maliyetlerde faaliyetler arttıkça meydana gelen artış, faaliyetler azaldıkça meydana gelen azalıştan daha fazladır (Pervan ve Pervan, 2012: 153).

Ayrıca, satış gelirlerinin belirli bir düzeyin üzerinde artması durumunda yöneticilerin, firmanın kaynaklarını artırmak suretiyle firmanın kapasitesini artırmaları gerekir. Gelirlerin belirli bir orandan daha fazla düşmesi durumunda ise, yöneticiler firmanın kapasitesini azaltmak istemeyebilir veya azaltamayabilir. Bu durum da maliyetlerin yapışkan davranışına neden olabilir (Weidenmier ve Subramaniam, 2003).

Chen vd. (2012) de maliyet yapışkanlığının yöneticilerin ve hissedarların yönetimde güç sahibi olma kavgalarının bir sonucu olarak ortaya çıkabileceğini öne sürmüşlerdir. Yöneticiler firma verimliliğini yükseltmek adına daha az motive olabilmektedirler. Bu durum ise yöneticilerin kendi kişisel çıkarlarına öncelik vererek firmada kullanılmayan yararlı fonları tazminat ve itibarları için tutmalarına neden olmaktadır. Böylelikle, yöneticiler maliyetlerin yapışkanlık olayına yol açacak durumun önüne geçmek yerine, onları optimum seviyelerde tutmama yönünde kararlar verebilirler. Örneğin Anderson vd.. (2003), Weidenmier ve Subramaniam (2003), Balakrishnan vd. (2004) ve Calleja vd. (2006) kaynak yoğunluğu ve çalışan yoğunluğu gibi kaynak düzenlemeleri üzerindeki örgütsel kısıtlamaların firma özelliklerine göre maliyet yapışkanlığını belirlediğini tespit etmişlerdir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de maliyet yapışkanlığının varlığını güncel veriler ve modellerle test etmek ve asimetrik maliyet davranışı ile ilgili literatüre katkı sunmaktır. Bu kapsamda daha önce Yükçü ve Özkaya (2011), Çelik ve Kök (2013) ile Öztürk ve Zeren (2016) tarafından yapılan maliyet yapışkanlığı çalışmalarından farklı olarak, bu çalışmada satışların maliyeti, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinin ayrı ayrı kullanıldığı üç farklı model oluşturulmuştur. Bu doğrultuda ikinci bölümde literatüre daha önce katkı yapan çalışmalar incelenmiş, üçüncü bölümde çalışmanın veri seti ve yöntemi tanıtılmış, dördüncü bölümde analiz sonuçlarına yer verilmiş ve son bölümde ise sonuçlar tartışılarak öneriler sunulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Maliyet yapışkanlığı ile ilgili olarak Türkiye’de Özkaya ve Yükçü (2011), Çelik ve Dünder (2013) ve Öztürk ve Zeren (2016) dışında çalışma olmadığı tespit edilmiş olup, bu konuda Türkiye ve dünyada yapılan bazı çalışmalar ise bu bölümde özetlenmiştir.

Noreen ve Soderstrom (1997), Washington Eyaleti Sağlık Departmanı’na kayıtlı 108 hastanenin 1977-1994 dönemine ait verileri kullanarak geleneksel maliyet modelleri üzerinde analizler yapmış ve sonuç olarak asimetric maliyet davranışlarının bulgularına rastlamışlardır.

Anderson vd. (2003), maliyet yapışkanlığını literatüre kazandıran ilk çalışmadır. Yazarlar 7.629 firmanın 1979-1998 dönemi maliyet davranışlarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda maliyet yapışkanlığının varlığı ortaya çıkmış ve satış gelirlerindeki %1 artışa karşılık satış ve genel yönetim maliyetlerinin %0.55 arttığı, satış gelirlerindeki %1 azalışın ise maliyetlerde sadece %0.35 azalma meydana getirdiği tespit edilmiştir.

Çelik ve Kök (2013), Türkiye için yaptıkları çalışmada 119 firmanın 1995-2011 dönemi verileri incelemiş ve 2023 gözlem ile yapılan panel veri analizi sonucunda, satış gelirlerinde yaşanan oransal artışın farklı maliyet unsurlarında değişik oranlarda artışa neden olduğu ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca, satış gelirlerinde oransal azalışların yaşandığı dönemler için satışlardaki azalışın maliyetler üzerindeki etkisinin, artış dönemindeki değerlere oranla daha düşük düzeyde olduğu belirlenmiştir. Sonuç olarak yazarlar, firmalarda satışlarla maliyetler arasındaki ilişkinin doğrusal olmadığını bulmuşlardır. Başka bir ifadeyle, dönem için modellenen maliyet unsurlarının bütünü açısından, ardışık dönemler için ise sadece satışların maliyeti bakımından maliyet yapışkanlığı olgusunun geçerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alavinasab vd. (2017), İran firmaları için yaptıkları çalışmada 100 firmanın 2008-2013 dönemi verilerini incelemiş ve üç ayrı model oluşturmuşlardır. Üç modelde sırasıyla satış ve genel yönetim giderleri, satılan malın maliyeti ve faaliyet giderleri bağımsız değişken, net satışlar ise bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. 2008-2013 dönemi refah (2008-2010) ve durgunluk (2011-2013) olarak ikiye ayrılmış ve iki dönemin de karşılaştırması yapılmıştır. Yapılan panel veri analizleri sonucunda refah ve durgunluk zamanlarının yöneticilerin kararlarını etkilediği ve iki dönemde de maliyet yapışkanlığının varlığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca, refah döneminde maliyetlerin durgunluk dönemine göre daha yapışkan olduğu sonucuna varılmıştır.

Weidenmier ve Subramaniam (2003), 1979-2000 dönemi için maliyet yapışkanlığının varlığını ve faaliyetlerdeki değişimin bu durumun arkasındaki itici güç olup olmadığını test etmişlerdir. Yazarlar spesifik

olarak, farklı satış aralıklarında maliyetlerin nasıl davrandığını araştırmışlardır. Sonuçta, faaliyet giderlerinin ve satılan malların maliyetinin gelirdeki küçük değişiklikler sonucunda yapışkanlık göstermediğini, ancak satış gelirleri %10'dan fazla değiştiğinde maliyetlerin yapışkanlık davranışı gösterdiğini bulmuşlardır. Yapılan analiz sonucunda satışlardaki %1 artışın maliyetlerde %0,93 artışa, satışlardaki %1 azalmanın ise satışlarda %0,85 azalmaya neden olduğu tespit edilmiştir.

Medeiros ve Souza Costa (2004), 1986-2003 döneminde Brezilya'da faaliyet gösteren 198 halka açık şirketin verilerini analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda şirketlerin maliyetlerinin yapışkan olduğu tespit edilmiştir. Yazarlar çalışmadaki en şaşırtıcı bulgunun ise; verilerin iki, üç ve dört yıl için ayrı ayrı analize tabi tutulmasıyla yapışkanlığın artması olduğunu ifade etmişlerdir.

Balakrishnan vd. (2004) yaptıkları araştırmada kapasite kullanımı üzerine odaklanmış ve 1994-1997 döneminde 49 fizik tedavi kliniğinin örneklemini analiz etmişlerdir. Araştırmacılar şirkette kapasite fazlalığı olması durumunda faaliyetlerdeki azalmaya yanıtın, faaliyet artışına tepkiden daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Yang vd. (2005) Kore genelinde faaliyet gösteren tüm hastanelerin maliyet verilerini toplayarak maliyet davranışını incelemişlerdir. Yapılan çalışmada işçilik maliyetlerinin ve yönetim maliyetlerinin yapışkan olduğu tespit edilmiştir. Yazarlar bu bulgudan yola çıkarak; daha fazla çalışanın ve daha fazla kaynağın, daha fazla yapışkanlığa neden olduğu fikrini öne sürmüşlerdir.

Calleja vd. (2006) Fransa, İngiltere, ABD ve Almanya'da faaliyet gösteren firmaların maliyet davranışlarını inceledikleri çalışmada, her ülkenin firmaları içinde yapışkanlığın geçerli olduğunu ancak bu dört ülkedeki kurumsal yönetim rejimlerindeki farklılıklar nedeniyle, Fransa ve Almanya şirketleri için maliyetlerin ABD ve İngiltere şirketlerine kıyasla daha güçlü olduğunu ortaya koymuşlardır.

He vd. (2010) Japon firmaları için yaptıkları çalışmada maliyetlerin yapışkan olduğunu tespit etmiş ve satışlardaki %1 artışın maliyetlerde %0,59 artış, satışlardaki %1 azalmanın ise maliyetlerde %0,52 azalışa neden olduğunu ortaya çıkarmışlardır.

Zeren ve Öztürk (2016), satışlar ile satışların maliyeti ve satışlar ile genel yönetim giderleri arasında maliyet yapışkanlığının olup olmadığını araştırdıkları çalışmalarında, Hatemi-J (2011) tarafından geliştirilen saklı panel eşbütünleşme testi yaklaşımından istifade etmişlerdir. Çalışmada, BİST imalat sanayiinde faaliyet gösteren 76 şirketin 2007-20015 dönemleri için maliyet yapışkanlığının geçerliliği test edilmiştir. Analiz sonucunda satışların maliyeti ve genel yönetim giderleri için maliyet yapışkanlığının

varlığı test ortaya çıkmıştır. Faaliyet hacminde artış görülen dönemlerde satışların maliyetinin 3 ay süreyle, faaliyet hacminde azalışların yaşandığı dönemlerde ise satışların maliyetinin 9 ay süreyle geçmiş dönem satışlarıyla yapışkanlık gösterdiği görülmüştür.

Pervan ve Pervan (2012), Hırvat firmalarının 1999-2009 dönemi verilerini inceleyerek bu firmaların maliyet davranışlarını incelemişler ve satışlardaki %1 artışın maliyetlerde %0,61 artışa, satışlardaki %1 azalmanın ise maliyetlerde %0.52 azalışa neden olduğunu tespit etmişlerdir.

Namazi ve Davanipour (2010), Tahran Menkul Kıymetler Borsasında maliyet yapışkanlığının davranışını incelemişlerdir. Maliyet yapışkanlığının yoğunluğunun gelir azaldıkça azaldığını ve bu yoğunluğun, daha fazla aktif büyüklüğüne sahip şirketlerde daha yüksek olduğunu bulmuşlardır.

Yükçü ve Özkaya (2011), 1987-2008 döneminde finans sektörü dışında faaliyet gösteren Türk firmalarının maliyet davranışlarını incelemişlerdir. Bulgular; satışlardaki 1 birimlik artışın satış ve yönetim giderlerinde 0.7 birim ve faaliyet giderlerinde 0.90 birimlik artışa, satışlardaki 1 birimlik azalmanın ise satış ve yönetim giderlerinde 0.51 birim ve faaliyet giderlerinde ise 0, 81 birimlik azalmaya yol açtığını ortaya koymuştur.

Koo vd. (2011); toplam maliyetler, toplam üretim maliyetleri, yönetim maliyetleri ve işgücü maliyetleri davranışlarının, farklı kazanç yönetimi motivasyonlarına sahip olan ve farklı rapor edilmiş gelir düzeylerine sahip olan şirketlerde farklılık gösterdiğini tespit etmişlerdir.

Yao (2018) çalışmasında, 2008-2015 yılları arasında Çin menşeli A sınıfı hisse senedi piyasasında yer alan üretim firmalarının verilerini kullanarak maliyet esnekliğinin şirket riskine etkisini incelemiştir. Bulgular maliyet yapışkanlığının şirketlerin risk düzeyini önemli ölçüde artırdığını göstermektedir. Buna göre Kurumsal yönetişimin ana içeriği olan mülkiyet yoğunlaşması, maliyet uyumu ile şirket risk düzeyi arasındaki ilişkiyi etkileyecektir: mülkiyet yoğunluğu daha yüksek olduğunda, maliyet yapışkanlığının şirket riski üzerindeki etkisi daha fazladır.

Kokotakis vd. (2013), 2001-2012 döneminde 438 Yunan firmasının maliyet davranışlarını incelemişlerdir. Bulgular satışlardaki %1'lik artışta maliyetlerin %1,011 artış gösterdiğini ve satışlarda %1'lik bir azalmada ise maliyetlerin %0.905 oranında azalma gösterdiği tespit edilmiştir. Bu bulgu ise incelenen firmaların incelenen dönemde maliyet yapışkanlığı içerdiğini göstermektedir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE KISITLARI

Bu çalışma Türkiye’de maliyet yapışkanlığının varlığını güncel veriler ve üç farklı model kullanılarak test etmek, daha önce Türkiye ve dünyada yapılan çalışmalarla kıyaslama yapmak ve asimetrik maliyet davranışı ile ilgili literatüre katkı sunmak amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda, Borsa İstanbul İmalat endeksinde dokuz yıl boyunca aralıksız olarak faaliyet gösteren ve verilerinin tamamına ulaşılabilen 116 firmanın 2008-2016 aralığına ait yıllık faaliyet hacmi ve maliyet verilerinden faydalanılarak panel veri analizinde kullanılacak modeller oluşturulmuş ve maliyet yapışkanlığının varlığı incelenmiştir. Çalışmada özellikle imalat sanayii firmalarının seçilmesinin nedeni, modellerde kullanılan değişkenler için en sağlıklı verilerin üretim yapan firmalardan elde edilebilmesidir. Çalışmada kullanılan veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu veri tabanından elde edilmiştir.

Araştırmada birtakım kısıtlar mevcuttur: Birincisi; çalışma daha uzun zaman aralıkları ile daha fazla firma ve gözlem sayısı dahil edilerek yapılırsa daha gerçeğe yakın sonuçlar verebilir. Ancak Türkiye’de sadece borsada işlem gören firmaların mali tablo verilerine erişim sağlanabildiğinden ve holdingler, perakendeciler, finans ve sigorta firmaları vb. ve eksik firma verileri analiz sonuçlarını olumsuz yönde etkileyebileceğinden dolayı örneklem 116 firmadan oluşmuştur. İkincisi; modellere kontrol değişkenleri, yani değişken maliyetleri etkilemesi muhtemel fakat çalışmayla ilgisi olmayan bağımsız değişkenler eklenerek bu değişkenlerin etkileri minimize edilebilirdi. Ancak bu modelleri etkileyebilecek çok fazla değişken (firma büyüklüğü, sektör, borçluluk yapısı, sahiplik oranı, bağımsız denetim firması, kar/zarar durumu) olmasından ve literatürde kontrol değişkenleri ile yapılmış çalışmalara rastlanmamasından dolayı modeller bu haliyle analize tabi tutulmuştur.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmada En Küçük Kareler (EKK) yöntemi kullanılmış olup, modellerin sonuçlarının tahmin edilmesinde ise sabit etkiler modeli tercih edilmiştir. Sabit etkiler modelinin tercih edilme nedeni ise, tanımlanmış bir gruba yönelik yapılan (OECD ülkeleri, ABD eyaletleri, aynı sistem içerisindeki firmalar vd.) çalışmalarda en uygun tahmin edicinin sabit etkiler modeli olmasıdır (Baltagi, 2005: 12; Erlat, 2006: 11; Çelik ve Kök, 2013: 41).

Araştırmada önceki çalışmalardan (Anderson vd., 2003; Weidenmier ve Subramaniam, 2003; Pervan ve Pervan, 2012; Çelik ve Kök, 2013; Alavinasab vd. 2017) hareketle üç değişken kullanılarak aşağıdaki modeller oluşturulmuştur:

$$\log\left(\frac{SM_{i,t}}{SM_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \cdot SAZ \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + u_{i,t} \quad (1)$$

$$\log\left(\frac{PSDG_{i,t}}{PSDG_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \cdot SAZ \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + u_{i,t} \quad (2)$$

$$\log\left(\frac{GYG_{i,t}}{GYG_{i,t-1}}\right) = \beta_0 + \beta_1 \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + \beta_2 \cdot SAZ \cdot \log\left(\frac{SAT_{i,t}}{SAT_{i,t-1}}\right) + u_{i,t} \quad (3)$$

Her üç modelde kullanılan değişkenlerden:

SM = Satışların maliyetini

$PSDG$ = Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini,

GYG = Genel yönetim giderlerini ifade eden bağımsız değişkenlerdir.

SAT = Toplam satışları ve

SAZ = Satışlardaki azalmayı ($SAT_{i,t} - SAT_{i,t-1}$) ifade eden bağımlı değişkenlerdir.

Burada SAZ değişkeni kukla değişken olup satışlarda önceki döneme ($t - 1$) göre azalış yaşanan dönemler (t) için 1 değerini, önceki döneme göre artış yaşanan ya da değişmeyen dönemler için ise 0 değerini almaktadır.

Diğer yandan veri seti aralığı kısa olduğu için bazı çalışmalarda (Özcan ve Arı, 2010; Zeren ve Ergün, 2010; Lee ve Choi, 2015) değişkenlerin durağanlığının incelenmesine ihtiyaç duyulmamıştır.

5. BULGULAR

Çalışmanın bulguları Tablo-1 'de raporlanmıştır:

Tablo-1: BİST Maliyet Yapışkanlığı Bulguları

	Model 1	Model 2	Model 3
<i>SAT</i>	1.024*** (71.34)	1.172** (23.41)	1.094*** (12.21)
<i>SAZ</i>	-0.281** (-2.15)	-0.935** (-1.90)	-0.700* (-1.72)
<i>Sabit</i>	0.093** (2.49)	0.261** (1.86)	0.259** (2.27)
<i>F</i>	2544.84***	275.58***	74.63***
<i>R²</i>	0.99	0.81	0.83
<i>Düzeltilmiş R²</i>	0.94	0.74	0.73

Not: ***,**, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeyinde anlamlılığı ifade etmekte olup, model tahmininde oto korelasyon ve değişen varyansın varlığında dirençli tahmincilerden robust tahmincisi kullanılmıştır.

Model 1 sonuçlarına göre; satışlarda meydana gelen 1 birimlik artış, satışların maliyetinde 1.024 artış meydana getirirken, satışlarda meydana gelen 1 birimlik bir azalma ise satışların maliyetinde 0.281 azalma meydana getirmektedir.

Model 2 sonuçlarına göre; satışlarda meydana gelen 1 birimlik bir artış, pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde 1.172 artış meydana getirirken, satışlarda meydana gelen 1 birimlik bir azalma ise pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde 0.935 azalma meydana getirmiştir.

Model 3 sonuçlarına göre; satışlarda meydana gelen 1 birimlik bir artış, genel yönetim giderlerinde 1.094 artış meydana getirirken, satışlarda meydana gelen 1 birimlik bir azalma ise genel yönetim giderlerinde 0.700 azalma meydana getirmiştir.

Her üç modelin sonuçlarına göre satışlar değişkeninin işaretinin pozitif, maliyet ile ilgili değişkenlerin işaretlerinin negatif olması maliyet yapışkanlığının önemli bir göstergesidir. Sonuç olarak firma satışlarındaki değişimlerin artış ve azalış dönemlerinde aynı olmadığı, diğer bir ifade ile doğrusal olmadığı görülmektedir. Bu bulgu ise geleneksel maliyet davranışının aksine asimetrik maliyet davranışını desteklemektedir.

6. SONUÇ

Bu çalışmada maliyet yapışkanlığının test edilmesi amacı ile Borsa İstanbul'da işlem görmekte olan 116 imalat firmasının 2008-2016 dönemi verileri panel veri analizi ile incelenmiştir. Bu amaçla 3 farklı model kurulmuş ve sonuçları raporlanmıştır.

Yapılan analizler sonucunda satış gelirlerinin arttığı ve azaldığı dönemlerde; satışların maliyetini, pazarlama satış ve dağıtım giderlerini ve genel yönetim giderlerini doğrusal olarak etkilemediği (maliyet artış ve azalışlarının asimetrik olduğu) tespit edilmiştir. Bu bulgu Türkiye için daha önce farklı modeller ve değişkenler kullanılarak Yükçü ve Özkaya (2011), Çelik ve Kök (2013), Öztürk ve Zeren (2016) tarafından yapılan araştırmaların sonuçlarını destekler niteliktedir.

Model sonuçları incelendiğinde firma yöneticilerinin satışların artış ve azalış dönemlerinde kaynakları doğrusal olmayan bir şekilde düzenlediği görülebilmektedir. Yöneticilerin satışların azaldığı dönemlerde maliyetleri azaltmak yerine kaynakları kendi amaçları doğrultusunda ellerinde tutmayı tercih ettikleri görülmektedir. Yine bulgular, maliyet yapışkanlığı davranışının satışlardaki azalmanın daha küçük olduğu durumlarda ortaya çıktığını göstermektedir. Satışlardaki artışın beklenen seviyede olduğu durumlarda işletmeler mevcut sermaye yapısını değiştirmeden var olan kapasiteleri ile maliyetleri karşılamaktadırlar. Ancak satışların azalması durumunda, firma yöneticileri bu küçük azalmaları dikkate almamakta ve maliyet yapışkanlığına neden olmaktadır. Bunun nedeninin ise yöneticilerin üretim işçiliği, ilgili yasal yükümlülükler ve satın alma kontratları gibi değişken maliyetler üzerindeki yetkilerinin uzun dönemde de geçerli olması olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca modellerde yer alan ve bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünü ifade eden düzeltilmiş R^2 sonuçları incelendiğinde, birinci modelin diğer iki modelden daha açıklayıcı olduğu, yani satışların maliyeti değişkeninin; toplam satışlardan, faaliyet giderleri ve pazarlama satış ve dağıtım giderlerinden daha fazla etkilendiğini ortaya koymaktadır. Bu durum da satışların maliyeti ile satış hacmi arasında diğer değişkenlere göre daha fazla ilişki olduğunu göstermektedir. Bu sonuç ile model sonuçları birlikte değerlendirildiğinde (Model 1'de satışlar 1 birim artarken satışların maliyeti 1.024 birim artmakta ve satışlar 1 birim azalırken satışların maliyeti 0.281 birim azalmakta; Model 2'de satışlar 1 birim artarken pazarlama satış ve dağıtım giderleri 1.172 artmakta ve satışlar 1 birim azalırken bu giderler 0.935 birim azalmakta; Model 3'te ise satışlar 1 birim artarken genel yönetim giderleri 1.094 artmakta ve satışlar 1 birim azalırken genel yönetim giderleri 0.700 birim azalmaktadır.), satışların maliyeti değişkeni ile satış hacmi arasında faaliyet giderleri ile satış hacmi arasında olduğundan daha fazla asimetrik maliyet davranışı vardır denilebilir.

Bu çalışma BİST'in tamamını kapsayacak şekilde ve diğer sektörlerde faaliyet gösteren firmalar için genişletilebilir ve sektörler arası karşılaştırmalar yapılabilir. Ayrıca satışlardaki artış, Weidenmier ve Subramaniam'ın (2003) çalışmasında olduğu gibi belirli aralıklara ayrılarak hangi aralıklarda satış gelirlerine tepki olarak maliyetlerin yapışkan davranış gösterdiği incelenebilir.

KAYNAKÇA

Alavinasab, S. M., Mehrabanpour, M. R. ve Ahmadi, A. (2017). The effect of economic growth on cost stickiness in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Finance and Accounting*, 6(3), 87-94.

Anderson, M. C., Banker, R. D. ve Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general and administrative costs "sticky"?, *Journal of Accounting Research*, 41(1), 47-63.

Balakrishnan, R., Gruca, T. S. (2008). Cost stickiness and core competency: A note. *Contemporary Accounting Research*, 25(4), 993-1006.

Baltagi, B. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*, (3. Baskı). England: John Wiley & Sons Ltd.

Calleja, K., Steliaros, M. ve Thomas, D.C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons, *Management Accounting Research*, (17), 127-140.

Chen, C. X., Lu, H. Ve Sougiannis, T. (2012). The agency problem, corporate governance and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 252-282.

Çelik, M. ve Kök, D. (2013). Türkiye'de maliyet yapışkanlığının geçerliliği: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) örneğinde panel veri analizi. *Business and Economics Research Journal*, 4(4), 37-48.

Erlat, H., (2006). *Panel Data: A Selective Survey*. Ders Notları, Ankara: ODTÜ.

Garrison, R. H. (1988). *Managerial Accounting: Concepts for planning, control, decision making* (5. Baskı). Boston: BPI Irwin.

He, D. S., Teruya, J. ve Shimizu, T. (2010). Sticky selling, general and administrative cost behavior and its changes in Japan, *Global Journal of Business Research*, 4(4), 1-10.

Kokotakis, V., Mantalis, G., Garefalakis, A., Zanidakis, N. ve Galifianakis, G. (2013). The sticky cost on Greek food, beverages and tobacco limited companies. *International Journal of Economics & Business Administration*, 1(2), 49-58.

Koo, J. (2011), The effect of earnings management incentives on the asymmetric cost behavior: focusing on loss avoiding, income smoothing and big-bath. *Korean Accounting Review*, 36(3), 135-177.

Lee, M. ve Choi, M. (2015). The determinants of research and development investment in the pharmaceutical industry: Focus on financial structures. *Osong public health and research perspectives*, 6(5), 302-309.

Medeiros, O. R. ve Costa, S. (2004). Cost stickiness in Brazilian firms. *SSRN Working Paper*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=632365 (Erişim Tarihi, 05 Ekim 2018).

Namazi, M. ve Davanipour, I. (2010). Emperical evaluation of the sticky behavior of costs in the Tehran Stock Exchange Market. *Accounting and Auditing Review*, 17(62), 85-102.

Noreen, E. ve Soderstrom, N. (1997). The accuracy of proportional cost models: Evidence from hospital service departments, *Review of Accounting Studies*, (2), 89-114.

Özcan, B. ve Arı, A. (2010). Doğrudan yabancı yatırımların belirleyicileri üzerine bir analiz: OECD örneği. *Ekonometri ve İstatistik E-Dergisi*, (12), 65-88.

Öztürk, E. ve Zeren, F. (2016). Maliyet yapışkanlığının geçerliliğinin test edilmesi: Borsa İstanbul örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 31-42.

Pervan, M. ve Pervan I. (2012). Analysis of sticky costs: Croatian evidence. Z. Panian (Ed.), *Recent Researches in Business and Economics. 4th World Multiconference on Applied Economics, Business and Development* (s. 152-157) içinde. Porto, Portekiz: ISEP Business and Economics Series 1. <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2012/Porto/AEBD/AEBD-23.pdf> (Erişim Tarihi, 10 Ekim 2018)

Weidenmier, M. L. ve Subramaniam, C. (2003). Additional evidence on the sticky behavior of costs, *SSRN Working Paper*, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=369941, (Erişim Tarihi, 11 Kasım 2018)

Yang, D. H., Lee, Y. T. ve Park, K. H. (2005). Sticky cost behavior analysis of general hospitals in Korea. *Korean Journal of Health Policy and Administration*, 15(1), 78-96.

Yao, K. N. (2018). Cost stickiness, ownership concentration and enterprise risk: Empirical evidence from Chinese listed manufacturing companies. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 163-173.

Yükçü, S. ve Özkaya, H. (2011). Cost behavior in Turkish firms: Are selling, general and administrative costs and total operating costs “sticky”? *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (13)3, 1-27.

Zeren, F. ve Ergun, S. (2010). The determinants of foreign direct investment flows in EU: Dynamic panel data analysis. *Business and Economics Research Journal*, 1(4), 1-67.

MUHASEBE EĞİTİMİNDE OYUNLAŞTIRMA: DİJİTAL OYUN TABANLI ÖĞRENME*

Doç. Dr. R. Şebnem YAŞAR^a
Doç. Dr. Gönül ALKAN^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 331-352

ÖZ

Teknolojinin odağında olan ve kendilerini bildikleri anda teknolojiyle tanışıp onu yaşamlarının bir parçası haline getiren 21. yy. çocukları ve gençleri, literatürde “dijital yerliler” olarak adlandırılmaktadır. Bu grubun teknolojiye olan hakimiyeti, öğrenme özelliklerini de etkilemektedir. Dijital yerli olan günümüz öğrencileri, kendilerinin pasif kaldığı konu anlatımına dayalı dersler yerine görsel içerikli aktif öğrenme ortamlarını tercih etmektedirler.

Oyunlaştırma kavramı, öğrenmeyi çekici kılmak için oyun mekaniğinin uygulanması olarak tanımlanabilir. Dijital yerli öğrencilerin neredeyse tamamı, eğitim ortamlarında yeni teknolojilerin kullanılmasını beklemektedirler. Bunun sonucu olarak, özellikle gelişmiş ülkelerde, yükseköğretimde dijital oyun kullanımına atfedilen önem giderek artmaktadır. Son yıllarda, eğitimde dijital oyunların kullanımı ile çeşitli öğrenme çıktıları arasındaki ilişkinin incelenmesi, giderek artan bir öneme kavuşmuştur. Bu tür oyunlar, günümüz öğrencilerinin, eğitim kurumlarını yeni öğretim yöntemleri keşfetmeye zorlamasıyla ortaya çıkan arayışta uygun bir çözüm olarak görülmektedir.

Bu çalışma, dijital oyunlardan muhasebe eğitiminde nasıl faydalanılabileceği konusuna odaklanmaktadır. Literatür taraması niteliğindeki bu çalışmayla, dijital oyunların etkinliğinin anlaşılması ve dijital çağda eğitimin geleneksel kalıpların dışına çıkması gerekliliği konusunda farkındalık yaratılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Oyunlaştırma, Muhasebe Eğitimi, Dijital Oyun Tabanlı Öğrenme.

JEL Kodları: M00, M41, M49, I21.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Yaşar, Ş., Alkan, G. (2019). Muhasebe Eğitiminde Oyunlaştırma: Dijital Tabanlı Öğrenme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 331-352.

* Makalenin gönderim tarihi: 02.05.2018; Kabul tarihi: 05.11.2018, iThenticate benzerlik oranı %8

^a Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, sebnem.yasar@deu.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-6173-5148.

^b Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, gonul.ipek@deu.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-9021-3979.

GAMIFICATION IN ACCOUNTING EDUCATION: DIGITAL GAME-BASED LEARNING

ABSTRACT

The 21st century children and youngsters who are at the center of technology and make it a part of their lives are called "digital natives" in the literature. This group's technological competence also influences their learning characteristics. Today's students who are digital natives prefer active learning environments with visual content rather than lectures in which they are passive listeners.

The concept of gamification can be defined as the application of play mechanics in learning environment to make it attractive. Almost all digital native students expect new technologies to be used in educational environments. Thus, the importance attached to the use of digital gaming in higher education, especially in developed countries, is increasing. In recent years, the study of the relationship between the use of digital games in education and various learning outcomes has gained an increasing emphasis. Such games are seen as a viable solution in today's quest to explore new teaching methods that students force their educational institutions to do.

This study focuses on how to utilize digital games in accounting education. With this literature review study, it is aimed to understand the effectiveness of digital games and to raise awareness about the necessity to go beyond traditional patterns of education in digital age.

Keywords: Gamification, Accounting Education, Digital Game-Based Learning.

JEL Codes: M00, M41, M49, I21.

1. GİRİŞ¹

2000'li yıllar teknolojinin baş döndürücü bir hızla yaşamımıza girdiği ve her alanda geleneksel araçların yerini yeni araçlara bıraktığı yıllar olarak tarihte yerini almaktadır. İnternet, toplumsal hayatımıza teknolojik tabanlı bir değişim sunmuştur. Bilgi çağı olarak nitelendirilen bu dönemde bilgi odaklı teknoloji yaşamın en önemli gereksinimlerinden biri haline gelmiştir. Yeni toplumsal yapıda bireyler, bilginin üretimi kadar dağıtımını da önemsemekte, sürekli öğrenme ve bilgilenme yoluyla gelişmektedir. Bilgi toplumu olarak adlandırılan toplumsal yapının temel ögesi bilgi ve teknolojidir. Bu değişim alışılmış usullerimizi değiştirerek adeta yeni ve dijital bir kültür yaratmaktadır (Karabulut, 2015: 15).

Bilgi toplumunda değişen pek çok şey gibi çalışan profili de değişmiştir. İşgücü piyasasının istediği yeni çalışan profilinde eğitim en önemli olgudur ve her geçen gün daha ileri düzeyde eğitim almış çalışanlar iş hayatına atılmaktadır. Bu süreç, eğitim kurumlarında verilen mesleki eğitimlerin yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Eğitimlerin içeriğini değiştirmek yeterli değildir. Eğitim yöntemlerinin de bilgi toplumu bireylerine uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Konu anlatımı ve örnek

¹Bu makale, 3-7 Mayıs 2017 tarihinde Antalya'da düzenlenen 36. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulmuş olan bildirinin yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş tam metnidir.

olay analizleri yoluyla gerçekleştirilen klasik öğretim ve öğrenim, öğrencinin ilgisini çekmekte başarısız olmakta ve öğrenciler için gerçekten yararlı olan becerileri öğretmekte yeterli olamamaktadır (Gupta, 2015: 114).

Bütün bu gelişmeler, öğretmeyi merkeze alan uygulamalardan, bireyselleştirilmiş öğrenmeyi ön plana çıkartan, “öğrenmenin sürekliliği”, “yaşam boyu öğrenme” ve “öğrenmenin öğrenilmesi” gibi uygulamalara geçişi beraberinde getirmiştir. Günümüzde sadece bilginin aktarılması değil, bilginin oluşturulması ve yapılandırılması da eğitimin odak noktasıdır (Özkan, 2009: 127). Bu değişim, öğrenci merkezli eğitime, aktif öğrenmeye ve teknolojinin eğitime entegrasyonuna karşı büyük bir ilgi oluşturmuştur. Bilgi toplumu eğitim programları öğrenciyi, sınıfın duvarlarına, kitapların sayfalarına hapsedmemeli ve çeşitli öğrenme teknolojilerinden yararlanma yolunu benimsemelidir. Bu bağlamda dijital oyun tabanlı öğrenme etkili bir yöntem olarak görülmektedir.

Çalışmanın konusu, muhasebe eğitimine dijital oyunların entegre edilmesidir. Bu doğrultuda konuyla ilgili literatür incelenmiş ve gelişmiş ülkelerden uygulama örnekleri verilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. OYUN TABANLI ÖĞRENMEYE YÖNELİK LİTERATÜR

Oyun tabanlı öğrenmeyle ilgili literatür genel olarak yöntemin pedagojik etkililiğine vurgu yapmaktadır. Araştırmacılar genellikle motivasyon ve öğrenme arasında bir neden-sonuç ilişkisi olduğunu belirterek, oyunların motivasyonu arttırdığı, buna bağlı olarak öğrenmenin de arttığını vurgulamaktadırlar. Oyun tabanlı öğrenme literatürünün çoğu çocuklara ve ergenlere odaklanmakta, çok azı lisans ve lisansüstü seviyeleri ele almaktadır. Dijital öğrenmenin önemli ölçüde artmış varlığına rağmen, araştırma eksikliği muhasebe ve işletme disiplinlerinde daha da çarpıcı bir şekilde kendini göstermektedir. Yine de, özellikle son 10 yılda konuyla ilgili çalışmalarda önemli ölçüde artış yaşandığı gözlemlenmiştir.

Connolly vd. (2012: 671), gençlerin öğrenmeleri, beceri geliştirmeleri ve katılımları üzerinde oyunların potansiyel olumlu etkilerini araştırmak amacıyla bilgisayar oyunları ve ciddi oyunlar literatürünü incelemişlerdir. Yazarlar, algısal, bilişsel, davranışsal, duyuşsal ve motivasyonel etkiler ve sonuçlar üzerinde oyunların olumlu etkileri olduğu sonucuna ulaşmışlardır. En yüksek etki, bilgi edinme / içerik anlama ile duygusal ve motivasyonel sonuçlarda görülmüştür.

Seow ve Wong (2016: 436), mobil oyun uygulamalarının katılımcıyı, seyirciden öğrenme deneyiminin aktif katılımcısına dönüştürdüğünü, bu etkileşimin katılımı ve motivasyonu artırarak daha iyi öğrenme çıktılarıyla sonuçlandığını ifade etmişlerdir.

Moncada ve Moncada (2014: 10), okullarda öğretici video oyunlarının geliştirilmesi için gerekli programlama becerilerinin veya zamanın genellikle bulunmadığını, ancak öğretici materyalleri hazırlamak için PowerPoint'in nasıl kullanılacağını bildiğini vurgulamışlardır. Bu bağlamda, Connect Four ve Hollywood Squares gibi oyunların, muhasebe eğitimi için başarılı bir şekilde uyarlandığında öğrenmeyi çekici kılmak için mükemmel araçlar olabildiğini öne sürmüşler ve bu oyunlara ilişkin bir uygulama gerçekleştirerek, oyunların eğitimde kullanılmasının öğrencilerin muhasebe kavramlarını anlamalarını kolaylaştırdığını ifade etmişlerdir.

Tanner vd. (1998: 152), finansal raporlama dersinde Monopoly oyunuyla bir uygulama yapmışlardır. Takımlar halinde oynayan öğrencilerin, oyun sürecinde gerçekleştirilen alım, satım, ödeme gibi işlemlerin muhasebe kayıtlarını tutmaları ve belirlenen bir tur sayısından sonra finansal raporları hazırlamaları istenmiştir. Yazarlar bu uygulamanın, öğrencilerin finansal muhasebeye bakış açılarını, arkadaşlarıyla olan ilişkilerini ve dersteki başarılarını olumlu etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Gupta vd. (2015), 4 farklı ülkeden 300'den fazla takımın oynadığı bir yönetim muhasebesi oyunu olan Globalsym simülasyonunun 2 yıl sonundaki etkilerini incelemişlerdir. Yazarlar, genelde oyunların, özelde ise incelenen simülasyonun, kültürel farklılıklardan kaynaklanan karmaşıklıklarla, gerçekten rekabetçi bir iş dünyasıyla, çok dilli çalışma ortamıyla, yapılan hataların, alınan risklerin ve gösterilen başarıların gerçekliğiyle, öğrencileri gerçekçi bir iş ortamının dinamiklerine katmanın en iyi yollarından biri olduğunu ifade etmişlerdir.

Carenys vd. (2016), yüksek öğrenim muhasebe eğitiminde simülasyonların ve video oyunlarının etkinliğini araştırmışlar, her iki öğretim aracının da öğrencileri arzu edilen seviyede bilgi kazanımına yönlendirerek üstün bir öğrenme deneyimi sağladığını görmüşlerdir. Benzer şekilde, Merchant vd. (2014: 36) yaptıkları bir meta-analizle, bazı öğretim tasarımı ilkelerinin K-12 ve yüksek öğrenim ortamlarında sanal gerçeklik teknolojisine dayalı öğretim (video oyunları, simülasyonlar ve sanal dünyalar) üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Yazarlar, bu araçların hepsinin öğrenim çıktılarını olumlu etkilediği sonucuna ulaşmışlar, ancak oyunların simülasyonlardan ve sanal dünyalardan çok daha fazla öğrenme kazancı gösterdiğini ve bireysel olarak oynarken öğrencilerin performansının arttığını ortaya koymuşlardır.

Oyun tabanlı öğrenmenin etkililiğine ilişkin teorik ve ampirik araştırma eksikliği bulunduğunu öne süren çalışmalar da bulunmaktadır. Gosen ve Washbush (2004: 284), dijital oyun tabanlı öğrenme ile deneyimsel öğrenmenin hem bilgisayar hem de insan temelli formatlarda değerlendirilmesine ilişkin araştırmaları özetlemişlerdir. Yazarlar, dijital oyun tabanlı öğrenmenin etkili olduğuna dair iddialara rağmen, kullanılan araştırma tasarımları ve ölçümlerinde özen eksikliği olduğu sonucuna

varmışlardır. Tobias ve Fletcher (2012: 233), öğretimde kullanılan oyunlardan elde edilen 95 ampirik çalışmanın bulgularını özetlemişler ve öğrenmede oyunların etkililiğini doğrulayan genel bir ampirik kanıt olmadığını öne sürmüşlerdir. Özellikle, oyun oynamaktan oyun dışı görevler için performans göstermeye geçişle ilgili araştırma eksikliği bulunduğunu belirtmişlerdir. Benzer şekilde, Girard vd. (2013: 216), ciddi oyunların etkililiği hakkında ampirik araştırmaların eksikliğini belirtmişler ve oyun temelli eğitimin etkili olduğunu iddia etmek için daha fazla deneysel çalışmanın yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Yazarlar aynı zamanda ciddi oyunların kullanımının etkisini değerlendirmek için uzun dönemli araştırmalara ihtiyaç olduğunu savunmuşlardır. Tsai ve Fan (2013: 118), 2003-2012 yılları arasında SSCI endeksli dergilerde yayınlanan çalışmaları incelemişlerdir. Oyun tabanlı öğrenmeye yönelik araştırmalarda, oyunlarla öğrenim yoluyla öğrencilerin öğrenmelerine yardımcı olmak ve motivasyonlarını artırmak için daha kapsamlı ve bilimsel yöntemler kullanılması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Carenys vd. (2016: 2), dijital oyun tabanlı öğrenme alanındaki literatürün son yıllarda oldukça hızlı bir şekilde gelişmesine rağmen, şu sorulara cevap bulmak için araştırmalara ihtiyaç duyulduğunu vurgulamışlardır: (1) dijital oyunların kullanımı için kavramsal bir çerçevenin tanımlanması, (2) oyun tabanlı öğrenmenin farklı boyutlarının etkilerinin belirlenmesi ve (3) uygulanan öğretim aracına bağlı olarak öğrenme sürecinde oluşan belirgin farklılıkların değerlendirilmesi.

Ülkemizde oyun tabanlı öğrenme yeni tartışılmaya başlanmış bir kavramdır. Yürekli ve Şahiner (2017), muhasebe eğitiminde video oyun kullanımının etkilerini araştırmışlar ve oyunların öğrencilerin motivasyonunu olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Ülkemizde kapsamlı bir uygulama bulunmama ile birlikte, Özdoğan vd. (2018) oyunlaştırma uygulamalarının muhasebe eğitiminde ders faaliyetlerini destekleyici unsur olarak kullanımını incelemişler ve bir pilot çalışma hazırlayarak altyapı konusunda önemli bir adım atmışlardır.

3. CİDDİ (EĞİTSEL) OYUNLAR VE OYUNLAŞTIRMA

Oyunlar, oyuncuların kurallar, etkileşim ve geribildirimler içeren soyut bir mücadele içine girdiği, ölçülebilir bir çıktıyla sonuçlanan ve genellikle duygusal bir tepki yaratan sistemler olarak tanımlanabilir (Kapp, 2012: 7). Albert Einstein, oyunlara olan bakış açısını "En ileri araştırma biçimi oyundur" cümlesiyle dile getirmiştir (Moncada ve Moncada, 2014: 10). İnsanlar oyunun doğasını, yaşları, ekonomik, etnik ve sosyal geçmişleri ne olursa olsun anlarlar. Öğrenmek için oyun oynamak da yeni bir kavram değildir. Annetta'ya göre (2008: 231) oyun yoluyla öğrenme kavramı, Groos'un 1898'de ortaya attığı "yetişkinlik yaşamına hazırlık teorisine (theory of pre-exercise)" dayanmaktadır. Bu teoriye göre, insanlar çocuk ya da genç oldukları için değil, yaşam becerileri edinmek için oyun oynarlar.

Oyunlar sadece oynanmaz; oyunlar hakkında konuşulur, fantaziler kurulur; oyunlarda hile yapılır; oyunlar değiştirilir ve gündelik hayat için model haline getirilir (Annetta, 2008: 230).

“Ciddi oyun (serious game)” terimi ilk olarak, dijital oyunların hayatımıza girmesinden çok önce kullanılmıştır. Bu kavramı ilk olarak Abt (1970: 10), yalnızca eğlence için değil, aynı zamanda eğitim için tasarlanmış kutu ve kart oyunlarını tanımlamak için kullanmıştır. Bu kavram günümüzde de yaygın olarak kullanılmakta, orijinal kapsamı genişletilerek farklı tanımlamalar oluşturulmaktadır. Miller vd. (2011: 1425), ciddi oyunları, eğlenceden ziyade eğitime odaklanan oyunlar olarak tanımlamışlardır. Marsh (2011: 63) ise ciddi oyunları, öğrenme için tasarlanmış, duyarlı bir anlatı / öykü yoluyla etkinliklere katılma fırsatları sunan dijital oyunlar, simülasyonlar ve sanal ortamlar olarak tanımlamaktadır.

Oyunlaştırma, ciddi oyunlar ve gizil öğrenme (farkına varmadan öğrenme), günümüzde oyuna dayalı öğrenme ile ilişkili pedagojik tekniği tanımlamak için kullanılan popüler terimlerdir. Oyunlaştırma, öğrenmeyi daha çekici kılmak ve öğrenen motivasyonunu artırmak için oyun mekaniğinin uygulanması olarak tanımlanabilir (Moncada ve Moncada, 2014: 9). Oyunlaştırma sürecinde kullanılan araçlar ciddi oyunlardır. Ciddi oyunlar, bilimsel bakış açısının analitik ve sorgulayıcı yapısıyla, hayal ürünü ve sanatsal eylemlerin sezgisel özgürlüğünü ve ödülleri birleştirmektedir (Abt, 1970: 11). Bu oyunlar, tehdit oluşturmayan bir ortamda gerektiği kadar çok kez oynama yoluyla katılımcılara öğretmek üzere tasarlanmışlardır. Kazanmak, harcanan çabanın ödülüdür. Dolayısıyla, öğrencilerin aleni bir şekilde değil de bir oyun oynama faaliyetinden bilgi kazanımı sağlamasıyla gizil öğrenme elde edilmektedir (Annetta, 2008: 233).

3.1. Muhasebe Eğitiminde Oyunlaştırmanın Tarihçesi

20. yüzyılın başlarında yükseköğrenime giren ilk kutu oyunu özünde muhasebeyi barındırmaktaydı. Monopoly'nin öncüsü olan ve 1904 yılında Elizabeth Magie tarafından patentlenen The Landlord's Game, başlangıçta ekonomist Henry George tarafından savunulan Tek Vergi Teorisini (Single Tax Theory) tanıtmak üzere tasarlanmıştır. Oyunun bir uyarlaması, Columbia Üniversitesi de dahil olmak üzere çeşitli okullarda iktisat öğretmek için kullanılmıştır. 1936 yılına gelindiğinde, Finance Game Co. Şirketinin “Finans (Finance)”, Parker Brothers şirketinin “Finans ve Servet (Finance and Fortune)” ve Maggie'nin oyunundan türetilen Milton Bradley'nin “Kolay Para (Easy Money)” adlı işletme finansmanı ile ilgili oyunlar, popüler ev oyunları haline gelmiştir (Whitehill, 1999: 131). Bununla birlikte, bu süre zarfında oyun temelli öğretim çoğunlukla uygunsuz ve üniversite derecesine yakışmayan bir olgu olarak görülmektedir (Moncada ve Moncada, 2014: 10).

Oyunların üniversitelerde eğitim aracı olarak kullanılmasında, 20. yüzyılın ortalarına kadar bir canlanma görülmemiştir. İkinci Dünya Savaşı askeri savaş oyunlarından ve bilgisayarların yeteneklerinden etkilenen Amerikan Yönetim Derneği (American Management Association – AMA), 1956'da Üst Yönetim Karar Simülasyonunu (Top Management Decision Simulation) piyasaya sürmüştür. John Von Neuman ve Oscar Morgenstern'in öncü çalışmalarından ve AMA'nın çabalarından esinlenen Albert Schreiber (1958), Washington Üniversitesi'nde işletme politikası dersi için oluşturduğu İşletme Oyununu (Business Game), daha iyi bir öğrenme deneyimi için cazip olanaklar sunan yeni bir öğretim tekniği olarak tanımlamıştır (Schreiber, 1958: 52). Dört yıl içinde, Michigan Eyalet Üniversitesi, Los Angeles Kaliforniya Üniversitesi, Pennsylvania Üniversitesi ve Indiana Üniversitesi işletme fakültelerinde, çeşitli yönetsel karar alma oyunları eğitim araçları olarak kullanılmaya başlanmıştır (Cohen ve Rhenman, 1961: 143). Yöneylem araştırması, pazarlama stratejisi, yönetim muhasebesi gibi bir işletmenin farklı fonksiyonel alanlarında karar alma sürecine odaklanan uyarlamalar geliştirilmiştir (Moncada ve Moncada, 2014: 10).

Teknolojideki gelişmeler ve muhasebe düzenlemelerindeki kapsamlı değişiklikler, 1980'lerin sonlarında muhasebe eğitiminde değişiklik ihtiyacını gözler önüne sermiştir. Hem Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Commission - AECC) hem de Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), üniversitelerde görev alan muhasebe eğitimcilerini, muhasebe müfredatına teknolojinin yaratıcı kullanımını entegre eden aktif öğrenme - öğretme stratejilerini benimsemeleri yönünde teşvik etmişlerdir (Moncada ve Moncada, 2014: 11). Sonuç olarak, muhasebe eğitimcileri, oyun faaliyetlerini uygulanabilir bir öğretim stratejisi olarak keşfetmeye başlamışlardır. Başlangıçta, Monopoly'nin kâğıt ve kalemle oynanan uyarlamaları kullanılmış ve bunları Microsoft Office Word ve/veya Excel kullanılan uygulamalar izlemiştir. Bu oyun temelli etkinlikler, ikinci veya üçüncü sınıf finansal muhasebe derslerinde kullanılarak öğrenmeyi arttırmaya odaklanmıştır. Muhasebe eğitiminde Riziko (Jeopardy) oyununun uyarlamaları da kullanılmıştır. İlk uygulamalar asetatlar ve post-it kâğıtlarla yapılırken, daha sonraki uygulamalarda Microsoft Office PowerPoint ve/veya Excel kullanılmıştır (Moncada ve Moncada, 2014: 11).

3.2. Muhasebe Eğitiminde Oyunlaştırmanın Önemi

Muhasebe eğitiminin amacı muhasebeyi kendi sistematığı içinde özümsemiş, güncel gelişmeleri yakından izleyen, toplumsal fayda yaratabilecek yetkinlikte ve etik değerleri olan meslek mensupları yetiştirmek olmalıdır. Gerek uluslararası finansal raporlama standartları gerekse meslek etiğine yönelik düzenlemeler, muhasebenin teknik bilgi ve

beceriden öte bir düşünce tarzı ve toplumsal fayda odaklı felsefi bir yaklaşım olma yolunda ilerlediğinin bir göstergesidir (Alkan, 2015: 139). Hatunoğlu (2006: 193) muhasebe eğitiminin amacının, “öğrencilere kendi kendilerine öğrenmelerini öğretmek” olduğunu ifade etmiştir. Bunun için öğrencilere daha etkin bir şekilde öğrenmelerine yardımcı olacak yetenekler kazandırılmalı ve bu etkin öğrenme stratejilerini yaşamları boyunca öğrenmeyi sürdürmelerinde nasıl kullanacakları öğretilmelidir. Öğrenme sürecinde öğrenciler pasif bilgi alıcılarından ziyade aktif katılımcı olmalıdırlar.

Bilgi toplumunda muhasebe eğitimi, bilgi teknolojileri yardımıyla farklı yöntemlerle verilmektedir. Literatürde yer alan güncel muhasebe eğitimi yöntemleri incelendiğinde Powerpoint kullanımı, ters yüz edilmiş sınıflar, oyunlaştırma gibi temelde bilgi teknolojileri kullanımına yönelik yöntemler olduğu görülmektedir. Geleneksel muhasebe eğitimi yöntemlerinden farklı olarak bu yöntemlerde, multimedya araçları daha yoğun kullanılmaktadır. Eğitim teknolojisi araçlarının muhasebe eğitiminde kullanılması, öğretme süreci açısından zamandan tasarruf sağlamakta, öğrenme süreci açısından da öğrenme hızını artırmaktadır (Akbulut ve Marşap 1995: 7).

Bennis ve O'Toole (2005: 98), MBA programlarına ilişkin olarak, "Gerçek şu ki, işletme yönetimi bilimsel bir disiplin değil bir meslektir ve işletme fakülteleri, mesleğin gerektirdiği konuları, mesleğin gerektirdiği şekilde ele almalıdır." ifadelerini kullanmışlardır. PricewaterhouseCoopers'ın (2003: 7) hazırladığı bir çalışmada, "öğrencilerin, belirsizliklerin olduğu ortamlarda sorunları tanımlama ve çözme becerilerini desteklemek için iş ortamlarının karmaşıklığına ilişkin bir anlayışa sahip olmaları gerekmektedir" yorumu yapılmaktadır.

Muhasebe eğitiminde, geleneksel öğretim araçları problemler veya örnek olaylar olmuştur. Ancak bu yöntemler yeterli değildir. Problemler genellikle gerçekçi bir durumu yansıtmamakta ve tipik olarak idealleştirilmiş senaryolar üzerine inşa edilmektedirler. En iyi tasarlanmış problemler bile yalnızca, karar alma sürecine entegre edilmesi güç olan derin teknik becerileri öğretmektedir. Örnek olay analizleri gerçekçi olabilmektedir, ancak hem problemlerde hem de örnek olay analizlerinde ortam sabit kalmaktadır. Bir başka ifadeyle, bir öğrencinin kararının sonucuna ilişkin yeni bilgiler, örnek olayın sona ermesinden sonra erişilebilir değildir (Gupta vd., 2015: 115). Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (AECC, 1990: 309), "Dersler hem temel kavramlara hem de bu kavramların gerçek dünyada uygulanmasına odaklanmalıdır. Öğrenciler, çoklu bilgi kaynaklarının kullanılmasını gerektiren yapılandırılmamış problemleri tanımlamalı ve çözmelidir." önerisinde bulunmuşlardır.

MIT'de hazırlanan ve yükseköğretim sürecine yönelik kurumsal görüşlerinin yer aldığı bir raporda, eğitimin dönüştürülmesi gerekliliği

vurgulanarak bu doğrultuda bazı öneriler sunulmuştur. Bu önerilerden bir tanesinde, oyunların yükseköğretim sürecindeki etkisinin araştırılması ve bu doğrultuda oyun tabanlı öğrenimin keşfedilmesi, tanıtılması ve kullanımının teşvik edilmesi gerektiği belirtilmektedir (MIT, 2014: 16).

Günümüz öğrencileri, görsel içerikleri ve aktif öğrenme ortamlarını, kendilerinin pasif kaldıkları konu anlatımına tercih ettiklerini bildirmektedir (Prosperio ve Giora, 2007: 74). Oyunlaştırma etkinliği sırasında ortaya çıkan işbirlikçi ve aktif öğrenme deneyimleri, bilgi asimilasyonuna olanak tanıyan ilgi çekici bir ortam yaratmaktadır (Moncada ve Moncada, 2014: 13). Pasif öğrenme yaklaşımlarıyla karşılaştırıldığında, oyun oynamayı içeren aktif öğrenme stratejilerinin, basit ya da karmaşık muhasebe bilgilerinin daha iyi hatırlanmasını teşvik ederek öğrenci performansı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu ortaya konulmuştur (Kapp, 2012: 12).

4. DİJİTAL OYUN TABANLI ÖĞRENME

Prensky (2007) dijital oyun tabanlı öğrenmeyi “eğitim içeriği ve bilgisayar oyunlarının herhangi bir şekilde birleşmesi” veya “bir bilgisayarda ya da çevrimiçi olarak oynanan eğitsel oyunlar” olarak tanımlamaktadır. Dijital oyun tabanlı öğrenme sürecinin, öğrenmenin oyun içeriğine yerleştirilmesiyle artan katılımın sonucu olarak etkili olabileceği savunulmaktadır. Dijital oyunların motivasyon gücü, 'yaparak öğrenmeye' imkân veren yapısı ile birleşince, oyunları cazip öğrenme araçları haline getirmektedir (Carenys ve Moya, 2016: 610). Dijital oyunlar artık sadece eğlence için değil, eğitim için de değerli araçlar olarak görülmektedir. Squire (2008: 14) 'in gözlemlediği gibi, dijital oyun tabanlı öğrenmeye olan ilgi ve kayma, yeni düşünceler, yeni hareket şekilleri ve yeni dünyalar yaratmaya yönelik deneyimler tasarlamaya odaklanan yeni bir eğitim modeline doğru hareket anlamına gelmektedir.

4.1. Dijital Oyunların Faydaları

Son yıllarda, dijital oyunların kullanımı ile öğrenme çıktıları arasındaki ilişkiyi incelemek artan bir ilgi görmektedir. Bu ilgi, yükseköğretimde dijital oyun kullanımına atfedilen potansiyel faydadan kaynaklanmaktadır. Bu tür oyunların, yeni öğrenci merkezli eğitim modeliyle ve "Millennial" neslin, eğitim öğretim kurumlarını yeni öğretim yöntemlerini keşfetmeye itmesiyle oluşan yolla iyi uyduğu savunulmaktadır (Carenys ve Moya, 2016: 598). Bugüne kadar muhasebe eğitimcileri arasında, dijital oyun tabanlı öğrenmenin muhasebe ve işletme eğitiminde gerçekten etkili bir araç mı yoksa sadece motivasyonu artırmanın bir yolu mu olduğu konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Bu konu, daha geleneksel simülasyon oyunlarını tamamlamak amacıyla video oyunları gibi yeni teknolojilerin yakın

zamanda piyasaya sürülmesi ışığında önem kazanmıştır (Carenys ve Moya, 2016: 598).

Amerikan Bilim Adamları Federasyonu (The Federation of American Scientists - FAS, 2006), öğrencilerin öğrenmeye uzun saatler harcaacakları bir yol sunduğu için dijital oyunları “büyük bir icat” olarak nitelendirmektedir (Annetta, 2008: 230). Dijital oyunların faydalarını Greenfield (1984) şöyle sıralamıştır:

- Dijital oyunlar, görsel imgeleri üç boyutlu varlıkların tasvirleri olarak algılama becerisini artırır.
- Dijital oyunlardaki beceriler, “zihinsel kağıt katlama” (origami benzeri katlamaların sonuçlarının, gerçekte yapılmadan zihinde resmedilmesi) gibi düşünme becerilerini geliştirir.
- Dijital oyunlar, gözlem, deneme yanılma ve hipotez testleri yoluyla "kuralları keşfetme" becerilerini geliştirir. Greenfield (1984), konuyla ilgili şu ifadeleri kullanmıştır: "Gözlem yapma, hipotezleri formüle etme ve dinamik bir gösterimin davranışını düzenleyen kuralları bulma süreci temelde tümevarımın bilişsel sürecidir. Bu süreç, bilimsel düşüncenin arkasındaki düşünce sürecini oluşturmaktadır".
- Bilgisayar grafiklerinin ikonik tasvirlerini çözme becerisinin artması, bilimsel simülasyonların daha iyi anlaşılmasına sağlar.
- Dijital oyunları oynamak, oyuncuların "birden fazla mekânı aynı anda izleme" gibi "bölünmüş dikkat" görevlerinde "dikkatli konuşlanma stratejilerini" uygun bir şekilde ayarlamalarına yardımcı olarak, oyuncuların becerilerini geliştirir. Oyuncular, beklenen ve beklenmedik uyaranlara cevap vermede daha hızlı olurlar.

4.2. Dijital Yerliler ve Dijital Oyun Tabanlı Öğrenme

Geleneksel eğitim yöntemleri, teknolojinin içinde doğan, sürekli teknoloji ile iç içe bir yaşam süren ve literatürde “dijital yerli” olarak tanımlanan bireylerin gereksinimlerini karşılayamamaktadır. Dijital yerliler; Y kuşağı, İnternet Kuşağı, Millennial Kuşak, Zaplayan İnsan (Homo Zappiens), Oyun Kuşağı olarak da adlandırılmaktadır. 1980-2000 yılları arasında doğan, dijital araç ve ortamları hayatlarının merkezine alan, teknolojinin bir ihtiyaçtan çok gündelik hayatın gerekliliklerinden biri olduğunu düşünen ve bu dijital dünyada kendilerine özgü dilleri ile yer alan dijital yerlilerin, dünyaya geldikleri andan itibaren teknolojiyle iç içe olan ve neredeyse tüm günlük işlerini bu ortam üzerinden yürütebilen 21. yy’ın çocukları olduğu söylenebilir (Karabulut, 2015: 16). Teknoloji çağında doğmuş olmanın verdiği teknolojik ürünlere yatkınlık, bilgiye kolay ulaşabilmenin verdiği fikir özgürlüğü, yüksek beklentilerle harekete geçirilmiş bir eğitim hayatı, bu kuşağın önceki kuşaklardan farklı yönlerini oluşturmaktadır (Serçemeli vd., 2015: 263).

Dijital yerlileri, eğitim bağlamında daha önceki kuşaklardan farklılaştıran özellikler ve bu özelliklerin dijital oyun tabanlı öğrenme ile olan ilişkisi aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Prensky, 2007).

4.2.1. Hız: Dijital yerliler, bilgiyi daha hızlı işlemek konusunda çok daha tecrübeli ve başarılı bir kuşaktır. Oyunların ve İnternetin etkisiyle erken yaşta kazanılan bu özellik, gerçek hayatta da her konuda hız isteğini beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, ders içeriklerinin, öğrencilerin hız konusundaki tecrübelerini kullanabilecekleri şekilde tasarlanmış yöntemlerle aktarılması daha etkili olabilmektedir. Dijital oyun tabanlı öğrenme, bunu yapmanın yollarından biridir.

4.2.2. Paralel Bilişsel Yapı: Dijital kuşak gençlerinin çoğu ödev yaparken televizyon izleyerek ya da neredeyse her şeyi müzik dinleyerek yaparak büyümüştür. Bunun sonucu olarak, aynı anda birden fazla şey yaparken çoğu zaman kendilerini önceki nesillerden çok daha rahat hissetmektedirler. Bu bağlamda, eğitimcilerin dijital yerlilerin gelişmiş zihinsel kapasitesinden yararlanmak için paralel zihinsel işlemeyi geliştirmenin ek yollarını düşünmeleri gerekmektedir. Dijital oyun tabanlı öğrenme, bu doğrultuda faydalanılabilecek bir yöntemdir.

4.2.3. Şekillerin Önceliği: Önceki nesiller şekilleri, genellikle metinle birlikte sunulan ve bir çeşit açıklama sağlayan illüstrasyonlar olarak görmektedir. Günümüzün gençleri için ise bu ilişki neredeyse tamamen tersine çevrilmiştir. Dijital yerlilere göre metnin rolü, görüntü olarak sunulan bir şeyi aydınlatmaktır. Görselden başlamak, metin ile grafikleri daha sonra anlamlı bir şekilde birleştirmek onlar için çok doğal bir yöntemdir. Bunun sonucu olarak, bu kuşağın görsel hassasiyeti son derece keskinleşmiştir. Ancak bu durum, özellikle metin okuryazarlığı ve bilgi derinliği bakımından eksik kalmaları sonucunu beraberinde getirmektedir. Eğitimciler, görsel hassasiyeti ve bununla bağlantılı olarak oluşan bilgi zenginliğini muhafaza ederken, kavrama yeteneğini artırmaya yönelik yöntemler uygulamalıdır. Dijital oyun tabanlı öğrenme bu bağlamda etkili olabilecek bir yöntemdir.

4.2.4. Bilgiye Rasgele Erişim: Dijital yerliler, oyunlarda ve Web'de köprü metni ve "tıklama" deneyimi yaşayan ilk kişilerdir. Bu yeni ve daha düzensiz bilgi yapısı, bu kuşağın farkındalığını ve bağlantı kurma becerisini artırarak tek bir düşünme yolu kısıtlamasından kurtarmıştır. Bu, birçok bakımdan son derece olumlu bir gelişmedir. Olumsuz yanı ise, bu gençlerin doğrusal düşüncelerini ve kalıpları algılamalarını zorlaştırmasıdır. Dijital oyun tabanlı öğrenme, öğrencilere yapıları ve kalıpları daha iyi algılama yeteneğinin kazandırılmasında faydalı olabilmektedir.

4.2.5. Bağlantıda Olma: Dijital yerliler, e-postalar, yayın iletileri, çevrimiçi sohbetler, çok oyunculu oyunlar ve anında mesajlaşma gibi araçlarla dünya genelinde bağlantıya sahip olarak büyümüştür. "Bağlantılı" olmanın bir

sonucu olarak bu kuşak, bilgi edinme ve sorunları çözme konusunda farklı şekilde düşünme eğilimindedir. Bu durum, fiziksel konumlarının kısıtlarından daha az etkilenmelerini ve sanal takımlarla çalışmaya daha istekli olmalarını sağlamıştır. Eğitimciler, bağlantıda olma durumundan faydalanacak yöntemler kullanarak öğrencilerle olan iletişimlerini geliştirebilirler. Dijital oyun tabanlı öğrenme bu yöntemlerden bir tanesidir.

4.2.6. Aktiflik: Nesiller arası çarpıcı farklılıklardan bir tanesi, yeni bir yazılımın öğrenilmesi gerektiğinde gözlemlenebilir. Yaşı daha büyük kişiler hemen hemen her zaman yazılımın nasıl çalıştığını anlamamaktan veya bir şeyi bozmaktan korktukları için kullanma kılavuzunu okumak isterler. Dijital yerliler ise kullanma kılavuzuna bakmayı bile nadiren düşünürler. Yazılımla oynarlar, anlayana kadar gerekirse her tuşa basarlar. Eğer başarılı olamazlarsa, sorunun kendilerinde değil, yazılımda olduğunu varsayarlar çünkü yazılımın karşısındakine nasıl kullanılacağını öğretmesi gerekmektedir. Aktifliğin sonucu olarak, dijital yerliler öğrencinin pasif kaldığı derslere çok toleranslı olamamaktadır. Kendilerinin hem daha aktif, hem de olaylar ve konular hakkında daha fazla kontrole sahip olduğu sohbet, mesaj gönderme, bilgi sörfü ve dijital oyun tabanlı öğrenme gibi daha aktif yöntemleri tercih ve talep etmektedirler.

4.2.7. Oyun Oynama: Dijital yerliler, çoğunlukla entelektüel tembellikler olarak nitelendirilse de gerçekte problem çözmeye odaklı entelektüel bir nesildir. Mantık yürütülmesi gereken karmaşık sorunların çözümü, mekânsal ilişkilerin algılanması gibi zorlu görevler bilgisayarlarda ve dijital oyunlarda yer almaktadır. Bu nesil için oyun oynamak bir iştir. Bu bağlamda, gerçek dünyadaki sorunlar ve durumlara da oyun oynarken benimsedikleri hareket biçimiyle yaklaşmaktadırlar. Eğitimcilerin, genç neslin oyun tutumunun "gerçek dünyaya" olabildiğince hızlı ve sorunsuz girmesine izin vermeleri ve bu yönde fırsatlar yaratmaları gerekmektedir. Dijital oyun tabanlı öğrenme bu doğrultuda kullanılacak bir araçtır.

4.2.8. Fantezi Dünyası: Gençler her zaman oyunlarla fantezi dünyasına girseler de bilgisayarlar doğası gereği bunu daha kolay ve daha gerçekçi hale getirmektedir. Dijital yerlileri "büyümek ve gerçek hayata dönmek" ve zengin fantezi dünyalarından vazgeçirmek için eğitmek yerine, fantezi ve gerçekliği birleştirmenin yollarını aramak daha doğru bir yaklaşımdır. Dijital oyun tabanlı öğrenme, fantastik yapısıyla bunun için bir fırsattır.

4.2.9. Arkadaş Teknoloji: Dijital yerliler için bilgisayar bir arkadaştır. Oyunlar ise, rahatlama ve eğlence için genellikle yöneldikleri adrestir. Bu kuşağın çoğunda, bir bilgisayara sahip olmak, doğuştan gelen bir hak gibi görülmektedir. Bağlantıda olmak bir zorunluluktur. Eski nesil eğitimciler bilgisayarları ve teknolojiyi bu şekilde gören öğrencilerle iletişim kurmakta dijital oyun tabanlı öğrenmeden faydalanabilirler. Böylece, genç neslin

isteyerek katılacağı araçlar kullanılarak iletişim kurma, gerekli bilgileri aktarma ve istenen becerileri geliştirme daha kolay sağlanabilir.

4.3. Muhasebe Alanından Örnek Uygulamalar

Gelişmiş ülkelerde dijital oyun tabanlı öğrenmeye ilişkin yapılmış örnek uygulamalar uygulamalara aşağıda yer verilmektedir.

4.3.1. Net İşletme Sermayesi Simülasyonu: Büyümenin Yönetilmesi V.2 (Working Capital Simulation: Managing Growth V2)

Harvard Business School tarafından geliştirilen “Net İşletme Sermayesi Simülasyonu: Büyümenin Yönetilmesi V.2”, tek oyunculu bir simülasyondur. Öğrenciler, küçük bir şirketin CEO'su olarak hareket ederek, şirketin büyüme ve nakit akışını iyileştirmek için karşılıklarına çıkan fırsatlara yatırım yapıp yapmamaya dokuz simüle yıl boyunca üç aşamada karar vermektedirler. Her fırsat kendine özgü bir finansal profile sahiptir ve öğrenciler bu fırsatların net işletme sermayesi üzerindeki etkilerini analiz etmelidir. Öğrenciler, gelir tablosunun, bilançonun ve nakit akış tablolarının birbirine nasıl bağlandığını anlamalı ve her bir fırsatın firmanın finansal durumu üzerindeki olası etkilerini göz önünde bulundurmalıdır. Şirket kısıtlı nakit pozisyonu ve sınırlı kredi ile faaliyet göstermektedir. Öğrenciler, büyüme arzusuyla likiditeyi koruma ihtiyacını dengeleyecek şekilde fonların kullanımını optimize etmelidirler. Simülasyon, bir şirketin nakit dönüşüm döngüsü ile ilgili sezgisel gelişimi sağlamayı ve net işletme sermayesini yönetirken aynı zamanda gelir ve vergi öncesi kâr arasındaki dengeyi öğretmeyi amaçlamaktadır.

Şekil-1’de, bir potansiyel müşterinin, anlaşmaya varılması durumunda yıllık satış ve kâr tutarları üzerindeki etkisi verilerek, oyunculara bu yeni potansiyel müşteriye portföylerine ekleyip eklemeyeceklerini soran bir ekran görüntüsü yer almaktadır.

SNC is considering an opportunity to add Atlantic Wellness, a large, successful health food chain as a new corporate customer for its herbal nutraceutical product line. Taking on this customer would immediately increase SNC's sales by \$4 million per year (a one-time increase of 40%) and EBIT by \$260,000. The profit margins and net working capital terms would remain the same as for SNC's existing business.

What would you like to do about this opportunity?

	2013	2014	2015	Post 2015
Incremental Summary Income Statement (\$ in thousands)				
Sales	\$4,000	\$4,000	\$4,000	\$4,000
Cost of Sales	\$3,740	\$3,740	\$3,740	\$3,740
EBIT	\$260	\$260	\$260	\$260
Incremental Balance Sheet (\$ in thousands)				
Accounts Receivable	\$1,205	\$1,205	\$1,205	\$1,205
Inventories	\$922	\$922	\$922	\$922
Accounts Payable	\$420	\$420	\$420	\$420

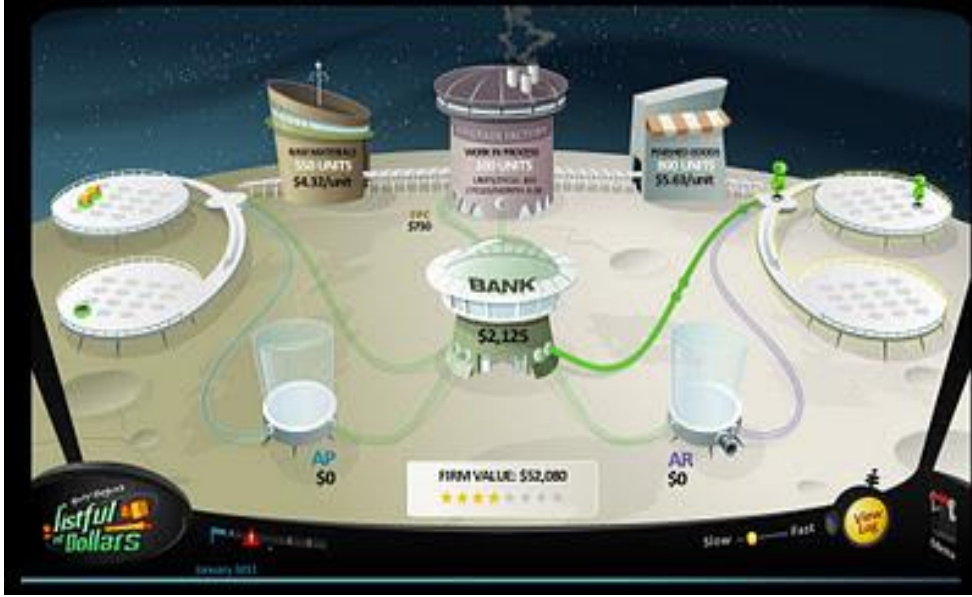
 Copy to Clipboard

Şekil-1: Net İşletme Sermayesi Simülasyonu: Büyümenin Yönetilmesi V.2

Kaynak: http://thebusinessinstitute.eu/bg/wp-content/uploads/ManagingGrowth_WorkingCapital_V2.pdf

4.3.2. Marty Raygun'un Bir Avuç Dolusu Doları (Marty Raygun's Fistful of Dollars)

ViaVivo tarafından geliştirilen Marty Raygun'un Bir Avuç Dolusu Doları, bir bilgisayar oyunudur. Oyunda, katılımcılar üretim yapan bir işletmeyi yönetirken müşteriler, tedarikçiler ve farklı envanter türleri hakkında seçim yapmakla yükümlüdürler. Oyun sırasında katılımcılar, yüksek (düşük) fiyatları ödeyen (teklif eden) müşteriler (tedarikçiler), nakit bazda (kredi bazında) ödeme yapmayı teklif eden müşteriler (tedarikçiler) ya da en fazla siparişi veren müşteriler arasından seçim yapmak durumundadırlar. Oyun, kalıp tanıma becerileri ve finansal yönetime ilişkin öngörü yaratmayı amaçlamakta ve bu doğrultuda deneme yanılma yaklaşımını kullanmaktadır. Oyun, gelirlerin (ve kârın) mevcut nakit tükenmeden mümkün olduğunca hızlı bir şekilde nasıl artırılacağı konusunda bir anlayış geliştirmeyi amaçlamaktadır. Şekil-2'de oyundan bir ekran görüntüsü yer almaktadır.



Şekil-2: Marty Raygun'un Bir Avuç Dolusu Doları

Kaynak: <http://clarkaldrichdesigns.blogspot.com.tr/2011/12/profile-marty-rayguns-fistful-of.html>

4.3.3. Globalsym Euro

Globalsym Euro, yönetim muhasebesi dersleri için tasarlanmış bir simülasyondur. Bu simülasyonda, öğrenci takımlarının sanal olarak kurduğu şirketler Avrupa'da üç ülkede üretim yaparak ve ürettiklerini satarak rekabet etmektedirler. Bu bağlamda öğrenciler, üretim, dağıtım, satış, pazarlama ve finansman ile ilgili kararlar almak zorundadır. Tüm seviyelerde başarılı bir finansal performans getiren rekabetçi bir strateji hazırlamak, uygulamak ve entegre kararların gerekliliğini anlamak, bu oyunun amacı ve zorluğudur.

Öğrenciler bilgisayara karşı değil, birbirlerine karşı oynamaktadırlar. Tüm takımlar aynı ekonomik piyasalarda yer almakta, kendi eylemleri arz ve talep eğrilerini belirlemektedir. Temel bir algoritma bulunmakla beraber, fiyatlar, tutundurma faaliyetleri ve üretim hacmine ilişkin takımların kararları, tüketici pazar parametrelerini oluşturmaktadır. Takımların temel satış hedeflerini gerçekleştirebilmeleri veya hayatta kalabilmek için ihtiyaç duydukları malzemeleri alabilmeleri için, diğer ülkelerdeki takımlarla internet, telefon veya e-posta yoluyla bağlantı kurmaları gerekmektedir.

Öğrencilerden her hafta, tam bir finansal tablolar seti hazırlamaları istenmekte, ayrıca finansal oranlar ve ayrıntılı maliyet bilgilerini içeren çeşitli muhasebe verilerini yorumlamaları beklenmektedir. Ayrıca, takımların kendi şirketleri için bir bütçe hazırlamaları da gerekmektedir. Bütçeyi oluşturabilmek için her takım değişen ekonomik verileri yorumlamalı, gelecekte oluşacak muhtemel fiyatları tahmin etmeli ve ödeme

gücünü korumak için yeterli nakit akışını sağlamalıdır. Takımlar ayrıca, varlıklara yapılan yatırımlar, satış fiyatlarının belirlenmesi, üretim bileşenlerine ilişkin harcamalar ile pazarlama ve Ar-Ge giderleri gibi genellikle yönetim muhasebe derslerinde öğretilen konularla bağlantılı birtakım kararlar almak durumundadırlar. Haftalık kararlar sisteme girildiğinde, simülasyon öğrencinin "yöneticilerine" geribildirim vermekte ve karar döngüsü yeniden başlatılmaktadır.

Şekil-3'te, tüm detaylarıyla (alıcı şirketin adı, satılan malın cinsi, adedi, birim fiyatı, ödemenin nasıl yapılacağı, nakliye şekli, nakliye ücretini kimin ödeyeceği, teslimat yeri) bir satış sözleşmesine ilişkin kararlar ile şirketin satış noktaları, satış fiyatları, tutundurma giderleri ve müşteri hizmetleri giderlerine ilişkin kararların sisteme girildiği iki ekran görüntüsü yer almaktadır. Şekil 4'te ise, şirketin gelir tablosunu gösteren bir ekran görüntüsü bulunmaktadır.

Industrial Sale Contract

Period	1
Seller Company	1
Country of origin of the units	ITALY
Buyer Company	0
Country destination of the units	ITALY
Product Type	DVD
Grade	0
Units	0
Currency	EURO
Price per unit	0
% in cash	0
% to be paid in one period	0
% to be paid in two periods	0
Transportation	Normal
Transportation paid by	Seller
Total transportation cost	0 EURO

Save

POINT OF SALES

ITALY	
Open/Close	None
Number of POS to be opened or closed	0

SALES PRICE

ITALY		
	DVD (EURO)	DVR (EURO)
Lower model Price	0	0
Higher model Price	0	0

ADVERTISING

ITALY		
	DVD (Ads)	DVR (Ads)
Number of Radio Ads	0	0
Number of Printed Ads	0	0
Number of TV Ads.	0	0

CUSTOMER SERVICE

ITALY		
	DVD (EURO)	DVR (EURO)
Amount to be spent for	0	0

Save

Şekil-3: Globalsym Euro

Kaynak: http://www.balas.org/BALAS_2013_proceedings_data/data/documents/p643512.pdf

Income Statement CONSOLIDATED					
	Period 7	Period 6	Period 5	Period 4	Avg.Industrial
	EURO	EURO	EURO	EURO	
STANDARD SALES					
Consumer	12,467,725	12,316,510	7,349,750	1,451,025	5,164,134
Company Transfers	0	0	0	0	211,227
Industrial Sales	285,000	0	0	0	9,500
Less Cost of Goods	6,186,560	5,883,217	4,701,134	685,452	2,526,096
GROSS MARGIN	6,566,165	6,433,293	2,648,616	765,573	2,858,765
DELUXE SALES					
Consumer	0	0	7,500,000	2,975,000	2,623,000
Company Transfers	0	0	0	0	0
Industrial Sales	0	0	0	0	0
Less Cost of Goods	0	0	3,463,921	1,585,228	1,343,518
GROSS MARGIN	0	0	4,036,079	1,389,772	1,279,482
NON AVAILABLE UNITS SALES					
Industrial Sales	0	0	0	0	0
Less Cost of Goods	0	0	0	0	0
GROSS MARGIN	0	0	0	0	0
TOTAL GROSS MARGIN	6,566,165	6,433,293	6,684,695	2,155,345	4,138,246
OPERATING EXPENSE					
Commercial and Admin	228,114	224,124	346,191	116,067	226,601
Advertising	28,000	25,000	22,000	27,000	61,493
Transfer	48,000	0	0	0	57,467
Inventory	201,270	76,460	0	83,995	82,597
Preventative Plant Maintenance	10,000	20,000	20,000	25,000	25,133
Post-Sale service	17,000	17,500	17,500	20,000	32,433
Human Resource development	5,000	5,000	5,000	27,500	5,367
Depreciation	150,000	150,000	150,000	150,000	155,000
Fixed Cost Manag. Plant	155,000	155,000	155,000	155,000	199,667
NET OPERATING EXPENSE	842,384	673,084	715,691	604,562	845,757
NET EARNINGS FROM OPER.	5,723,781	5,760,209	5,969,004	1,550,783	3,292,489
NET EARNINGS FROM OPER.	5,723,781	5,760,209	5,969,004	1,550,783	3,292,489
NON-OPERATING INCOME					
Interest Income	0	0	0	0	2,934
Miscellaneous Income	0	0	0	0	0
TOTAL NON-OPER. INCOME	0	0	0	0	2,934
NON-OPERATING EXPENSE					
Consulting Services	0	0	0	0	7,000
Interest Expense	0	0	0	52,000	396,561
Miscellaneous Expense	50,000	50,000	50,000	50,000	63,333
Cost Of Exchange	0	0	0	0	0
TOTAL NON-OPER. EXPENSE	50,000	50,000	50,000	102,000	466,895
Loss, Gain and adjust	2,346,138	0	0	0	110,724
GROSS EARNINGS	8,019,919	5,710,209	5,919,004	1,448,783	2,939,253
Income Tax	1,603,984	1,142,042	1,183,801	289,757	698,292
Capital Transfer Tax	0	0	0	0	0
NET EARNINGS	6,415,935	4,568,167	4,735,204	1,159,026	2,240,961
TO RETAINED EARNINGS	6,415,935	4,568,167	4,735,204	1,159,026	2,240,961

Şekil-4: Globalsym Euro – Gelir Tablosu

Kaynak: http://www.balas.org/BALAS_2013_proceedings_data/data/documents/p643512.pdf

5. SONUÇ

Üniversitelerde görev yapan pekçok muhasebe öğretim elemanı, çeşitli nedenlerle üniversite eğitimi için oyunların uygun olmadığını düşünebilir. Ancak geleneksel eğitim yöntemleri, dijital yerliler olarak da adlandırılan günümüz gençlerinin ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Muhasebe eğitiminde oyunların kullanımı üç nedenden ötürü eğitimcilerin ve profesyonellerin ilgisini çekmektedir. Bunlardan birincisi, geleneksel eğitim modelinden öğrencilerin aktif rolünü vurgulayan öğrenci merkezli eğitim modeline olan geçiştir. İkincisi, oyunların öğrenmede yararlı olabileceği algısıdır. Üçüncüsü ise oyunların derslere olan ilgiyi ve katılımı artırma potansiyelidir.

Öğrencileri, üniversite düzeyinde olsalar bile motive etmenin bir yolu, öğrenmenin oyunlaştırılmasıyla ilişkili yaratıcılığı ve yenilikçiliği kullanmaktır. Bilgisayar teknolojilerinin oyun kültürüne verdiği önem ve değer göz önüne alındığında, oyun programlarının çekiciliğinin eğitim programlarına da yansıtılması, öğrencinin öğretme-öğrenme faaliyetlerine etkin katılımını daha çok sağlayabilecektir. İyi tasarlandığında ve etkin bir şekilde yapılandırıldığında, muhasebe derslerini desteklemek için oyunlaştırma faaliyetlerini kullanmak, yalnızca uygulanabilir bir alternatif olmakla kalmamakta, aynı zamanda belirli konuları detaylandırmak için fırsatlar sunmaktadır. Sonuç olarak öğretilenler, oyun oynama faaliyetleri aracılığıyla tetiklenebilmektedir.

Bu çalışma bir literatür taramasıdır. İleride yapılacak çalışmalarda, muhasebe eğitiminde oyunlaştırmanın öğrenme çıktılarına olan etkisinin pilot uygulamalarla ölçülmesiyle konu daha da aydınlanacaktır.

KAYNAKÇA

- Abt. C. (1970). *Serious Games*. New York: Viking Press.
- Accounting Education Change Commission. (1990). Objectives of Education for Accountants: Position Statement Number One. *Issues in Accounting Education*. 5(2): 307-312.
- Akbulut, Y. ve Marşap, B. (1995). Muhasebe Eğitiminde Eğitim Teknolojisi Kullanımı. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*: Antalya.
- Alkan, G. (2015). İşletmelerin Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: İzmir’de Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(1): 137-158.
- Annetta, L. A. (2008). Video Games in Education: Why They Should Be Used and How They are Being Used. *Theory Into Practice*. 47(3): 229-239.
- Bennis, W.G. ve O'Toole, J. (2005). How Business Schools Lost Their Way. *Harvard Business Review*. 83(5): 96-104.

- Carenys, J. ve Moya, S. (2016). Digital Game-Based Learning in Accounting and Business Education. *Accounting Education*. 25(6): 598-651.
- Carenys, J., Moya, S. ve Perramon, J. (2016). Is It Worth It to Consider Videogames in Accounting Education? A Comparison of a Simulation and a Videogame in Attributes, Motivation and Learning Outcomes. *Spanish Accounting Review*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2016.07.003>
- Cohen, K. J. ve Rhenman, E. (1961). The Role of Management Games in Education and Research. *Management Science*. 7(2): 131-166.
- Connolly, T., Boyle, E., Macarthur, E., Hainey, T. ve Boyle, J. (2012). A Systematic Literature Review of Empirical Evidence on Computer Games and Serious Games. *Computers & Education*. 59: 661–686.
- Gosen, J. ve Washbush, J. (2004). A Review of Scholarship on Assessing Experiential Learning Effectiveness. *Simulation & Gaming*. 35(2): 270–293.
- Greenfield, P. M. (1984). *Mind and Media: The Effects of Television, Video Games, and Computers*. Cambridge: Harvard University Press.
- Gupta, G., Salter, S. B., Lopez, J. C. ve Dottin, H. (2015). Using a Global Simulation to Enhance Student Learning in the MBA Level Management Accounting Course. *Journal of Theoretical Accounting Research*. 11(1): 114-132.
- Hatunoğlu, Z. (2006). Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisi Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 30: 190-200.
- Kapp, K. M. (2012). *The Gamification of Learning and Instruction, Game-Based Methods, and Strategies for Training and Education*. California: John Wiley & Sons.
- Karabulut, B. (2015). Bilgi Toplumu Çağında Dijital Yerliler, Göçmenler ve Melezler. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 21: 11-23.
- Marsh, T. (2011). Serious Games Continuum: Between Games for Purpose and Experiential Environments for Purpose. *Entertainment Computing*. 2: 61–68.
- Merchant, Z., Goetz, E. T., Cifuentes, L., Keeney-Kennicutt, W. ve Davis, T. J. (2014). Effectiveness of Virtual Reality-Based Instruction on Students' Learning Outcomes in K-12 and Higher Education: A Meta-Analysis. *Computers & Education*. 70: 29–40.
- Miller, L., Chang, C., Wang, S., Beier, M. ve Klish, Y. (2011). Learning and Motivational Impacts of a Multimedia Science Game. *Computers & Education*. 57: 1425–1433.

- MIT. (2014). Institute-Wide Task Force on the Future of MIT Education (Final Report). *Massachusetts Institute of Technology*: Massachusetts. http://web.mit.edu/future-report/TaskForceFinal_July28.pdf (Erişim Tarihi: 06.01.2017)
- Moncada, S. M. ve Moncada, T. P. (2014). Gamification of Learning in Accounting Education. *Journal of Higher Education Theory and Practice*. 14(3). 9-19.
- Özdoğan, B., Güleç, T. C. ve Aktaş, R. (2018). Oyunlaştırmanın Muhasebe Eğitiminde Kullanımı, Pilot Proje: “Hesap Günü”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(1): 179-201
- Özkan, H.H. (2009). Bilgi Toplumu Eğitim Programları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 10(2): 113-132.
- Prensky, M. (2007). *Digital Game-Based Learning*. Minnesota: Paragon House.
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2003). *Education for the Public Trust: The Pricewaterhouse Coopers Position on Accounting Education*. New York: PricewaterhouseCoopers.
- Prosperio, L. ve Gioia, D. A. (2007). Teaching the Virtual Generation. *Academy of Management Learning & Education*. 6(1): 69-80.
- Schreiber, A. (1958). The Theory and Application of the Management Game Approach to Teaching Business Policy. *The Journal of the Academy of Management*. 1(2): 51-57.
- Seow, P-S. ve Wong, S-P. (2016). Using a Mobile-Gaming App to Enhance Accounting Education. *Journal of Education for Business*. 91(8): 434-439.
- Serçemeli, M., Kurnaz, E., ve Özcan, M. (2015). Y Kuşağı Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakışı: Atatürk Üniversitesi İİBF'de Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 20(1): 261-276.
- Squire, K. D. (2008). Video Game-Based Learning: An Emerging Paradigm for Instruction. *Performance Improvement Quarterly*. 21(2): 7-36.
- Şahin, S. ve Şahin, Z. (2016). Ters-Düz Sınıflar (Flipped Classroom) ve Yeni Nesil Eğitim Dijital Öğrenci Koçluğu. *International Journal of New Trends in Arts, Sports & Science Education*. 5(4): 13-19.
- Tanner, M. M. ve Lindquist, T. M. (1998). Using Monopoly and Teams-Games Tournaments in Accounting Education: A Cooperative Learning Teaching Resource. *Accounting Education*. 7(2): 139-162.
- Tobias, S. ve Fletcher, J. (2012). Reflections on “A Review of Trends in Serious Gaming”. *Review of Educational Research*. 82(2): 233–237.

Tsai, C.-W. ve Fan, Y.-T. (2013). Research Trends in Game-Based Learning Research in Online Learning Environments: A Review of Studies Published in SSCI-Indexed Journals from 2003 to 2012. *British Journal of Educational Technology*. 44(5): 115–119.

Whitehill, B. (1999). American Games: A Historical Perspective. *Board Games Studies Vol. 2*. (ss. 116-141). Leiden: CNWS Publications.

Yürekli, E. ve Şahiner, A. (2017). *Muhasebe Eğitiminde Video Oyun Kullanımına Yönelik Öğrenci Görüşleri ve Öğrencilerin Motivasyonu ile Öğrenme Çıktıları Üzerine Etkilerinin Araştırılması*. 36. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabı: 143-163.

MUHASEBE PERSPEKTİFİNDEN VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI*

Dr. Öğr. Üyesi Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY^a

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 353-376*

ÖZ

Günümüzde uluslararası ölçekte “dünya devi” olarak adlandırılan pek çok şirket, herhangi bir yasayı doğrudan çığnemedi den oldukça düşük tutarlarda vergi ödeyebilmektedir. Bu durum ekonomileri zora sokmakta, mali güveni zedelemekte, bu konuya ilişkin yapılan çalışmalara yoğun bir emek ve zaman harcanmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda gündeme gelen vergiden kaçınma kavramı her geçen gün daha da fazla araştırmacı tarafından incelenmektedir. Bu çalışmanın amacı, pek çok bilim dalı tarafından araştırılan vergiden kaçınma kavramının muhasebe literatüründeki mevcut durumunu ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında vergiden kaçınmanın benzer kavramlardan farklı yönleri ortaya konmuş, vergiden kaçınma tanımları ve vergiden kaçınmayı ölçmeye yönelik metotlara yer verildikten sonra, muhasebe literatüründe vergiden kaçınmayı etkilediği tespit edilen değişkenlerden bahsedilmiştir. Betimsel olarak bir literatür incelemesi şeklinde hazırlanan çalışma, pek çok güncel çalışmanın sonucunu geniş bir çerçeveden değerlendirmesi bakımından önem arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergiden Kaçınma, Vergi Planlaması.

JEL Kodları: H25, H26, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Şengül Çelikay, D. (2019). Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 353-376.

* Makalenin gönderim tarihi: 31.05.2018; Kabul tarihi: 22.11.2018, iThenticate benzerlik oranı %7
^a Osmangazi Üniversitesi, İşletme Bölümü, duygucecikay@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-5222-6816.

CONCEPT OF TAX AVOIDANCE FROM ACCOUNTING PERSPECTIVE

ABSTRACT

Many companies, now called "world giants" on an international scale, pay taxes at very low amounts without directly violating any law. The concept of tax avoidance is becoming a subject of more research every day due to these reasons. This situation puts economies at risk, destroys financial confidence, and the work done on this issue causes a lot of labor and time to be spent. The purpose of this study is to reveal the current situation in the accounting literature of the concept of tax avoidance, which is examined by many scholars. Within the scope of the study, different aspects of tax avoidance and similar concepts have been presented, tax avoidance definitions, methods for measuring tax avoidance, and variables that have been found to affect tax avoidance in the accounting literature have been mentioned. The study, which is prepared as a descriptive literature review, is important in terms of evaluating the result of many current studies in a wide framework.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Planning.

JEL Codes: H25, H26, M41.

1. GİRİŞ¹

İşletmecilikteki pek çok kavram gibi vergiden kaçınma da küreselleşmenin artmasıyla birlikte daha çok incelenir hale gelmiştir. Tüm dünyaya yayılmış büyük işletmelerin vergiden kaçınmak için yaptıkları işlemler pek çok habere, tartışmaya konu olmakta, vergi otoritelerinin bu durumu önlemek için özel çalışmalar yapmasına sebep olmaktadır. Zira gelir adaletsizliğindeki uçurumun derinleşmesinin en önemli sebeplerinden biri olarak gösterilen vergiden kaçınma uygulamaları (www.oxfam.org, 2018), özellikle demokratik ülkelerdeki vergilendirme sistemlerinin bütünlüğü açısından büyük bir tehdit oluşturmaktadır (Barker, 2009, ss. 229).

1980'li yıllarda Apple yöneticileri tarafından geliştirilen Çifte İrlandalı (Double Irish) ve Hollanda Sandviçi (Dutch Sandwich) gibi kimi ülkelerin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanıp, nihai gelirlerin genellikle vergi cenneti ülkelere transfer edilmesini sağlayan yöntemler, pek çok uluslararası işletme tarafından kullanılmaktadır. Starbucks, Birleşik Krallık'ta 2012 yılında 400 milyon £'luk hasılat elde etmekle beraber, kurumlar vergisi ödememiştir. Franchise sözleşmelerinden elde ettiği hakların bir kısmını Hollanda'daki kardeş işletmelere göndermiş, kahve çekirdeklerini İsviçre'den satın almış ve diğer yan işletmelerinden yüksek faizli borç almıştır. Benzer şekilde 3,35 milyar £'luk hasılat elde etmesine karşın Amazon, sadece 1,8 milyon £ vergi ödemiştir. (BBC, 2013). 2017 yılında ortaya çıkan Cennet Belgeleri (Paradise Papers), Kraliçe

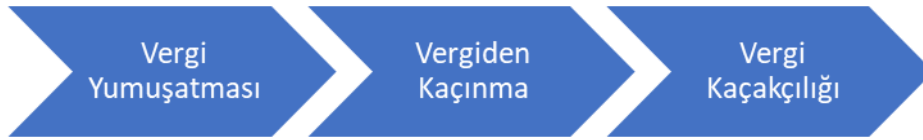
¹ Bu makale, "Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Vergiden Kaçınma Davranışı Üzerindeki Etkileri: Borsa İstanbul İşletmeleri Üzerine Bir İnceleme" başlıklı doktora tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

II.Elizabeth'in yaklaşık 500 milyon Sterlinlik kişisel servetinin 10 milyon Sterlininin vergiden kaçınma amacıyla Cayman Adaları ve Bermuda'daki offshore hesaplarda bulunduğunu, yine Nike ve Apple'ın agresif vergiden kaçınma taktiklerini ifşa etmiştir. Kimi zaman hükümetler bu duruma karşı önlemler almaya çalışsa da genellikle herhangi bir sonuç alamamaktadırlar. Avusturalya hükümeti 2015 yılı ortalarında Google, Microsoft ve Apple'ın ülkedeki en üst düzey yöneticilerini senato önünde açıklama yapmak için çağırrsa da yöneticiler, yasadışı herhangi bir faaliyet bulunmadığı konusunda ısrarcı olmuşlardır (The Sydney Morning Herald, 2013). Bu durum, ülkenin ulusal vergi dairesine, şirketlerin vergi cenneti ülkelere aktardıkları kâr üzerinden de vergi kesme yetkisi veren yeni bir düzenleme yapılmasına yol açmıştır (budget.gov.au, 2015).

Yukarıda bahsedilen tüm gelişmeler literatürde de vergiden kaçınma için ortak bir tanım ve vergiden kaçınma miktarını ölçmek için ortak bir model arayışına girilmesine yol açmış, bununla birlikte vergiden kaçınma miktarını belirleyen unsurların da özellikle son beş yılda giderek daha fazla araştırılmasına sebep olmuştur. Bu durumdan yola çıkarak, bu çalışmada sırasıyla vergiden kaçınmanın benzer kavramlardan farklı yönleri, literatürde yer alan vergiden kaçınma tanımları ve mevcut vergiden kaçınma ölçümleri özetlenecek ve mevcut uluslararası çalışmalarda tespit edilen vergiden kaçınmayı etkileyen faktörler değerlendirilecektir. Son olarak, yapılan literatür incelemesinin tartışmasına yer verilecektir.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI, VERGİ YUMUŞATMASI, PEÇELEME VE VERGİDEN KAÇINMA TANIMLARI

Vergiden kaçınma, genellikle vergi kaçakçılığı ve vergi yumuşatması kavramları ile karıştırıldığından öncelikle bu kavramlar arasındaki benzerlik ve farklar üzerinde durulacaktır.



Şekil-1: Vergi Yumuşatması, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığının Kanuna Uygunluklarına Göre Sıralanması

Vergi yumuşatması (tax smoothing), vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçakçılığını (tax evasion) Şekil 1'deki gibi aynı doğru üzerinde düşünmek mümkündür. Doğrunun bir ucunda vergi yumuşatması yer

almaktadır. Vergi yumuşatması devletin farkında olduğu ve doğrudan izin verdiği bir vergi azaltma yoludur (Prebble, 2011: 8). Örneğin devletin, vergi teşvikleri çıkararak gelişmemiş bölgelerde yapılacak yatırımlara vergi avantajı sağlaması bir vergi yumuşatmasıdır. Genellikle hükümet böyle teşviklerle vergi gelirini azaltmış olsa da bazı giderlerden de kurtulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi yumuşatması hem kanunlara hem de hukukun ruhuna uygundur ve bizzat devlet politikalarından faydalanmak anlamına gelmektedir.

Doğrunun diğer ucunda ise, vergi kaçakçılığı yer almaktadır. Kaçakçılık kasti, planlanmış ve yasadışı bir şekilde vergi yükümlülüğünün azaltılması amacıyla faaliyetler yürütülmesi olup, genel itibariyle suç teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı vergi ödemesinden kaçınmak ya da ödenecek vergi miktarını azaltmak amacıyla hileli, dürüst olmayan yollarla verilerin kasıtlı olarak tahrip edilmesi ya da gerçeklerin ve rakamların saklanması olarak tanımlanmaktadır (Farayola, 1987). Dünyanın hemen her yerinde kanunlara aykırı bir şekilde vergilerini ödemeyen ya da ödememek için çeşitli hukuk dışı yollara başvuran tüm vergi mükellefleri vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmekte ve yaptırımlara maruz kalmaktadırlar.

Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi yumuşaması kavramlarının arasında yer almaktadır. Pek çok farklı tanımı bulunmakla birlikte OECD tarafından dahi tanımlanması zor bir terim olarak nitelendirilip “genellikle bir vergi mükellefinin vergi borcunu azaltmak amacıyla işlerini (ilişkilerini) düzenlemesi ve bu düzenleme kesinlikle yasal olmasına karşın, genellikle aykırı olmadığını iddia ettiği yasanın amacıyla çelişmesi” şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2015). Bir başka ifadeyle, vergiden kaçınmak için yapılan işlemler vergi hukukundaki bazı yasa ve hükümlere dayanarak kanun koyucular tarafından planlanmayan vergi avantajları kazanılmasına sebep olmaktadır (Prebble, 2011: 8). Vergiden kaçınmak kanunlara uygun olsa da hukukun ruhuna uygun bir durum değildir. Bir başka ifadeyle, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” anlayışıyla yasal boşluklardan yararlanılarak yapılan vergiden kaçınma için herhangi bir yaptırım söz konusu olmamakta, ancak sonuçları kamu maliyesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergiden kaçınma ile karıştırılan bir başka kavram da peçeledir. En kısa anlatımıyla peçeleme, vergiden kaçınmanın yasal olmayan halidir. Daha açık olarak ise, vergi mükellefleri ya da sorumlularının daha çok kendi çıkarlarını gözeterek özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma gayesiyle düzenlenen sözleşmelere peçeleme sözleşmeleri denmektedir (Öncel ve diğ., 2010: 26). Bu bağlamda vergiden kaçınma yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle daha az vergi ödeme anlamına gelirken, peçeleme kanuna karşı hilenin özel bir türü olup, taraflar yasaya uygun davranıyor gibi gözüküp aslında yasanın özünü ihlal etmekte ve bir suç meydana getirmektedirler (Batı, 2017: 133).

Tüm bu ayrımlar yapılırken asıl sorun vergiden kaçınma adı altında yapılan eylemlerin kanunsuz boyuta ulaşarak vergi kaçakçılığına ya da ceza gerektiren peçeleme işlemlerine dönüşebilmesidir. Bu sebeple aşağıda yer alan vergiden kaçınma tanımlarından da görüleceği üzere, yazarlar genellikle vergiden kaçınmayı vergi kaçakçılığından farklılıklarını belirterek tanımlamışlardır.

2.1. Muhasebe Literatüründe Yer Alan Vergiden Kaçınma Tanımları

Vergiden kaçınma kavramı her ne kadar son 25 yılda önem kazanmış olsa da ortaya çıkışı vergi kavramı kadar eskidir.² Zira insanlar yaratılış gereği doğrudan herhangi bir çıktısını elde edemedikleri vergiyi ödeme konusunda gönülsüz davranma eğilimindedirler.

Vergiden kaçınma tanımına ve bu konudaki araştırmalara hukuk, maliye, muhasebe gibi farklı disiplinlerde rastlamak mümkündür. Hukuk alanında çalışanlar genellikle vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki farkları, vergiden kaçınma adı altında yapılan işlemlere bir yasal yaptırım uygulanıp uygulanmayacağını ve vergiden kaçınmanın hukuksal ve ahlaki boyutlarını incelemektedirler. Maliye alanında da vergiden kaçınma konusu genellikle bireylerin vergi uyumu kapsamında incelenmektedir. Muhasebe alanında ise, vergiden kaçınma kavramı, özellikle son yıllarda geniş yer bulmaktadır. İşletmelerin ödeyeceği vergi tutarının muhasebe bilgi sistemi tarafından yürütülen işlemlerin neticesinde hesaplanıyor olması, vergi ile ilgili açıklamaların finansal tablolarında ve dipnotlarında bulunması ve işletmelerin vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacıyla gerçekleştirdiği işlemlerin neredeyse tamamının muhasebe kayıt ve işlemlerine dayanması bu konunun muhasebenin içinde yer almasının doğal sebepleridir.

İşletmecilik alanındaki pek çok kavram gibi vergiden kaçınma da farklı koşullarda farklı kişilerce farklı şekillerde tanımlanmış olmakla birlikte (Hanlon ve Heitzman, 2010: 137), özellikle muhasebe alanında vergi yumuşatmasını da kapsayacak şekilde kullanılabilir. Bu durumun olumsuz yanları mevcut olmakla birlikte, kavramsal açıdan bakıldığında her ikisi de yasalara uygun eylemler olduğundan mazur görülmektedir. Ayrıca kimi işletmeler vergi yumuşatması için verilen hakları sadece vergiyi

² "Asurlu tüccarların oluşturduğu ticaret kervanları, içinden geçtikleri kentin kralına geçiş vergisi ödüyorlardı. Bu vergiler genellikle taşınan malın cinsine göre oransal olarak hesaplanıyordu. Bu tür vergileri ödemedi kentten geçme ve malını satabilme olanağı yoktu. Vergiden kurtulmanın iki yolu vardı: İlki, vergiden kaçınma biçiminde ortaya çıkıyordu. Kentin içinden geçmeyip dışarıdan dolaşırsa vergi ödeme yükümlülüğü doğmuyordu. Buna karşın kent dışında özellikle geceleri kervanın saldırıya uğraması her an söz konusu olabiliyordu. İkincisi, vergi kaçaklığıydı. Bunun yolu ise malları kente, nöbetçilerle anlaşarak, gizlice sokmaktı. Nöbetçilere verilecek pay, vergiden düşük olduğu sürece bu çekici bir seçenektir. Ama riski çok fazlaydı. Bunu yapan tüccar yakalanırsa, kent kralının onun mallarının tümüne el koyma hakkı doğuyordu. Anadolu'da bulunan Asur tabletlerinde tüccarların hangi kentte daha kolay vergi kaçaklığı yapıldığı konusunda birbirleriyle yazıştıkları görülmektedir"(Eğilmez'den aktaran Kıldış, 2007).

azaltmak için kullanıp, aradaki ayrımı dışarıdan bakınca anlaşılması imkânsız bir hale getirmektedir. Aşağıda bulunan muhasebe alanında yapılmış çalışmalardan derlenmiş vergiden kaçınma kavramları incelendiğinde bu durum daha iyi anlaşılmaktadır.

Kay (1980) vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını karşılaştırmıştır. Ona göre vergi kaçakçılığı bir işlemin doğasını gizleme ya da yanlış açıklama iken, vergiden kaçınma söz konusu olduğunda işlemdeki unsurlar kabul edilmekle beraber, unsurlar ilgili yasal düzenlemelerle amaçlanandan farklı bir vergi işlemiyle sonuçlanacak şekilde düzenlenmektedir (Kay, 1980:136; akt: Slemrod ve Yitzhaki, 2002: 1428).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki farklılığın, sadece yapılan işlemlerin yasal ya da yasadışı olma mahiyetine en önemli itirazlardan biri Weisbach'tan (2003) gelmiştir. Yazar, bu ayrımın bireyler bazında yapılmasının mümkün olduğunu, ancak işletmelerin yaptıkları işlemlerin yasal olup olmadığının her zaman belirsiz durumda olduğunu vurgulamıştır. Nitekim Weisbach, gerçekleştirilen işlemlerin birden fazla ve karmaşık basamaklardan oluşacağını ve her bir basamak yasalara uygun olsa dahi genel sonucun ürpertici olabileceğini belirtmiştir (Weisbach, 2003: 2). Kanun koyucu açısından asıl sorunun işlemlerin iddia edildiği gibi gerçekleşip gerçekleşmeme durumları olduğunu savunan Wiesbach, cezalandırılması toplumsal olarak optimal olan faaliyetlerin vergi kaçakçılığı, kabul edilmesi toplumsal olarak optimal olan diğer vergilendirme karşıtı uygulamaların ise vergiden kaçınma olarak tanımlanması gerektiğini öne sürmüştür (Weisbach, 2003: 2).

Dyrenge ve diğerleri (2008) vergiden kaçınmayı yukarıda anlatılan vergi yumuşatması ile bir bütün olarak ele alıp, “işletmelerin ödeyecekleri vergiyi azaltmalarına imkân veren ve hatta destekleyen kanun hükümlerinden faydalanmalarının yanında özellikle de karmaşık işlemlerde kanunun belirsiz durumlarının kullanılmasını” vergiden kaçınma olarak kabul etmişlerdir. Yazarlar bu kapsam doğrultusunda vergiden kaçınmayı “uzun dönemde (örneğin 10 yıl) işletmenin nakit etkin vergi oranını azaltan herhangi bir şey” olarak tanımlamışlar ancak kanuna aykırı uygulamaları hariç tutmuşlardır. Bunun yanında Hanlon ve Heitzman (2010: 137), vergiden kaçınmayı işletmeler tarafından yönetilen bir vergi planlaması süreci olarak ele almışlar, söz konusu sürecin işletmenin vergiyi azaltmada ne kadar agresif olduğuna bağlı olarak vergi yumuşatmasından vergi kaçakçılığına uzanan bütün uygulamaları kapsadığını belirtmişlerdir.

Desai ve Dharmapala (2006) ise, net bir vergiden kaçınma tanımlaması yapmayarak örneklerle kavramı açıklamayı seçmişlerdir. Yazarlara göre bir işletmenin gerçekleştirdiği eylem sonucu ödeyeceği verginin azalması o eylemin vergiden kaçınma olduğunu göstermez. Dolayısıyla, bir eylemin vergiden kaçınma olarak anılabilmesi için bahse konu eylemin

gerçekleştirilmesinin altında yatan temel sebebin ödenecek vergiyi azaltma olması gerekir.

Chen ve diğerleri (2010: 41-42), vergi agresifliği kavramını vergiden kaçınma ile eş anlamlı olarak kullanmışlardır. Bu kavramı ise, vergi planlaması faaliyetleri yoluyla vergilendirilebilir gelirin aşağı doğru yönetimi olarak tanımlamışlardır. Yazarlara göre, bu faaliyetler vergi yumuşatması gibi tamamen yasal olabileceği gibi, gri bölgelerde de bulunabilir ya da yasadışı da olabilir.

Tüm bu tanımlara bakıldığında vergiden kaçınmanın kanunlar çerçevesinde tanımlandığı gözlenmektedir. Yazarlar genellikle hangi davranışın kanunlara uygun sayılabileceğini yorumlama eğilimi içerisinde olup, kanuni çerçeve içinde kalma şartı getirmekle birlikte işletmenin daha az vergi ödemek amacıyla yaptığı vergi planlaması dâhilindeki uygulamaların neler olabileceğini incelemektedirler. Bu durumdan yola çıkarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı farklarına ilişkin durum Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo-1: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığının Karşılaştırılması

VERGİDEN KAÇINMA	VERGİ KAÇAKÇILIĞI
Kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergi yükümlülüğünü azaltmaktır.	Vergi yükümlüğünü kanunlarca yasaklanmış yöntemleri kullanarak azaltmaktır.
Tüm yasal hükümleri dikkate alır.	Kanunsuz yollar kullanılır.
Vergi yükümlülüğü doğmadan önce vergi planlamasıyla ortaya çıkar.	Vergi yükümlülüğü ortaya çıktıktan sonra gerçekleştirilir.
Daha iyi bir vergi oranı elde etmek için bir gelir yeniden tanımlanmasıdır.	Geliri az ya da gideri fazla göstermek yoluyla gerçekleştirilir.
Ortaya çıkarıldığında herhangi bir yaptırım yoktur. İşletme daha az ya da daha geç vergi ödemiş olur.	Ortaya çıkarıldığında para veya hapis cezası uygulanabilir.
Kanunları bilen muhasebeciler ve vergi uzmanları tarafından gerçekleştirilir.	Suçlular tarafından gerçekleştirilir.

3. VERGİDEN KAÇINMANIN AMAÇLARI, SONUÇLARI VE VERGİDEN KAÇINMA ÖRNEKLERİ

Vergiden kaçınmanın bireysel düzeyde sebepleri genel olarak maliye, mali hukuk ve sosyoloji araştırmacıları tarafından incelenmektedir. Literatürde; vatandaşlık bilinci, uygulanan cezalar, vergi oranları, riskten kaçınma eğilimi gibi pek çok faktörün bireylerin vergi ödemeye olan gönüllülüğünü etkilediği belirtilmektedir. İşletmeler düzeyinde ise, yöneticilerin bireysel vergiden kaçınma eğiliminin yanında kurumsallığın getirdiği pek çok faktör de bulunmaktadır.

Palan ve diğerlerine göre vergiden kaçınmanın temel olarak üç amacı vardır; “ülkenin kanunlarını mantık çerçevesinde yorumlayarak olması gerekenden daha az vergi ödeyebilmek”, “kazancın elde edildiği ülke dışındaki bir başka ülkede vergisini ödeyebilmek” ya da “kazancın vergisini olması gerekenden daha geç ödeyebilmek” (Palan ve diğerleri, 2010; akt: Fisher, 2014). Bu amaçlardan herhangi birine ulaşmak için gerçekleştirilen eylemler vergiden kaçınma uygulamalarıdır.

Vergiden kaçınmanın kuşkusuz en önemli amacı, işletmenin ödeyeceği cari vergi tutarının azaltılmak istenmesidir. Bu tutar, zaman içinde ödenebileceği gibi, hiç ödenmemesi de söz konusu olabilir. Dolayısıyla, bir işletme olması gerekenden daha az vergi ödeyerek nakit akışını güçlendirebilir, ortaklarının refahını artırabilir ve yeni yatırımlar için finansman kaynağı yaratabilir. Kârın yüksek gözükmemesini sağlayan vergiden kaçınma uygulamaları şirketin piyasa değerinin artmasını ve paydaşlarda güçlü bir finansal yapıya sahip olduğu izleniminin doğmasını sağlar.

Bahsedilen tüm bu amaçlara ulaşmak için işletmelere çeşitli faaliyet ya da muhasebe kayıtlarıyla kısa ya da uzun dönemli vergiden kaçınabilmektedirler. Ülkemizde özellikle vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınmaya sıklıkla başvurulmaktadır. Paranın bugünkü değerinin daha yüksek olması sebebiyle işletmeler vergilerini erteleyip gelecekte ödeyip daha düşük maliyetlere katlanmayı seçmektedirler. Bunun dışında (Apak, 2017):

- Vergiyi doğuran olayı, vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmek, ihracat veya ithalat işlemlerinde kârı vergisiz ülkede bırakmak, serbest bölge avantajlarından yararlanmak için buralarda faaliyet göstermek, yurtdışında imalat yaptırmak, yurtdışından yapılan mal ve hizmet tedarikini şirketin offshore merkezlerinde kurmuş olduğu grup şirketleri aracılığıyla yapmak,
- Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulamasından yararlanmak, enflasyonist dönemlerde stok maliyetlerinin belirlenmesinde son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemini uygulamak,

maliyet çalışmalarında fire oranlarını doğru tespit ederek fire hakkını kullanmak,

- KOBİ düzeyindeki imalatçı şirketlerin birleşmesi halinde, üç yıl boyunca birleşme sonrası elde edilen kazançlarının yüzde yetmiş beşi oranında kurumlar vergisi istisna hakkını kullanmak. Zararlı bir şirketi satın alarak birleşme sonrası devreden zararları kullanmak. İştirak halinde ise, iştirak kazancı istisnasından yararlanmak,
- Çeşitli leasing anlaşmaları yaparak finansal sıkıntıda olan şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkullerini bir finans kurumuna “sat-kirala-geri al” yöntemi ile satarak hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf olarak işlemi tamamlamak gibi uygulamalar vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir.

İşletmelerin ödeyecekleri vergiyi minimize edecek şekilde kanunlardaki açıklıklardan faydalanmaları, bu doğrultuda bir sermaye ve varlık yapısı oluşturmaları ve faaliyetlerine yön vermeleri oldukça normaldir. Genel hatlarıyla bakıldığında vergiden kaçınma davranışı her işletme için elindeki nakit miktarını artıran cazip bir eylem gibi gözükse de işletmeleri vergiden kaçınmayı en son noktasına kadar uygulamaktan alıkoyan bazı engeller vardır. Örneğin; işletmelerin kârının fazla olması durumunda ödeyeceği maaş ve ücretlerde artışa gitmesi gerekebilir, çok düşük vergiler ödediği ortaya çıkan işletmenin piyasadaki itibarı zarar görebilir ve her ne kadar uygulamalar yasal olsa da vergi otoriteleriyle sorunlar yaşanabilir. Ayrıca, vergiden kaçınma davranışının ileri boyutlara ulaşmasıyla ülke ekonomisinin zarar görmesi, işletmelerin yasal çerçevenin ötesine geçme eğilimlerinin artması, yüksek oranda vergi ödeyen işletmeler üzerinde psikolojik bir baskı oluşması kaçınılmazdır. Özellikle otoritelerce yasadışı ya da yasaların doğasına tamamen aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda ilgili işletmenin büyük vergi cezaları ödemek zorunda kalması mümkündür. Ayrıca, agresif vergi politikaları herhangi bir ceza doğurmasa bile, işletmenin sürekli itham altında bulunmasına sebep olarak işletme ve devlet ilişkilerini tehlikeye sokmaktadır. Sadece daha az vergi ödemek amacıyla yapılan işlem ve kayıtlar bile muhasebenin tüm bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlama amacına çelişen bir durum ortaya koymaktadır. Bu sebeple, vergiden kaçınma oranları arttıkça işletmelerin finansal sonuçlarına ve tablolarına olan güven de azalma olasılığı bulunmaktadır. Ancak, herhangi bir yasal engel olmadığı ve diğer işletmeler tarafından uygulandığı halde işletme tarafından tercih edilmeyen vergiden kaçınma uygulamaları ise, özellikle pay sahiplerinin ve muhtemel yatırımcıların kaynakların yeterince etkin olarak kullanılmadığına dair bir izlenim edinmelerine sebep olacaktır.

Bunlar gibi sebepler yüzünden işletmeler, vergiden kaçınma davranışını maksimize etmek yerine ideal bir seviyeye getirmek için vergi planlaması

adı verilen yöntemleri kullanırlar. Bu planlar doğrultusunda geliştirilen vergi politikaları, işletmenin vergi ödeme konusunda nasıl bir tutum izleyeceğine yönelik bir rehber oluşturmaktadır.

4. VERGİDEN KAÇINMANIN ÖLÇÜLMESİ

Vergiden kaçınma davranışının vergi kavramı kadar eski bir kavram olduğu ifade edilse de (Andreoni ve diğerleri, 1998), işletmelerin tutumu, vergiden kaçınmak için, başvurulan yöntemler ve vergiden kaçınmanın ölçülmesi giderek daha karmaşık bir hal almıştır (Salihu ve diğ., 2013). Çalışmanın bu kısmında, literatürde yaygın olarak kullanılan vergiden kaçınma ölçüm yöntemleri incelenecek, bunların avantajları ve dezavantajları üzerinde durulacaktır.

4.1. Ticari kâr - mali kâr farkı

Bu formül temel olarak işletmenin gelir tablosunda yer alan ve muhasebe kurallarına (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Standartları vb.) göre hesaplanan ticari kârından vergi kanunları temel alınarak hesaplanan mali kârının çıkartılmasıdır. Vergiden kaçınmayı bir oran olarak değil parasal birim cinsinden göstermektedir.

Kavramsal olarak düşünüldüğünde ticari kâr ve mali kâr arasındaki fark pek çok sebepten kaynaklanabilmekte ve aradaki fark kalıcıya da geçici olabilmektedir (Salihu ve diğerleri, 2013: 418)³. Ancak, literatürde bu iki büyüklük arasındaki fark, vergiden kaçınma faaliyetlerinin bir göstergesi olarak özellikle öncül ampirik çalışmalarda sıkça kullanılmıştır.

Bu iki kâr arasındaki farkın ortaya çıkmasının vergiden kaçınma dışındaki en önemli sebeplerinden bir tanesi de kazanç yönetimi amacıyla gerçekleştirilen işlemlerdir. Genellikle muhasebe sisteminde yer alan tahakkuk hesapları kullanılarak yapılan kazanç yönetimi uygulamaları, kârı artırmak ya da azaltmak suretiyle işletmenin çıkarlarına uygun bir kâr rakamı oluşturmayı hedefler. Bu iki kâr arasındaki farkın kazanç yönetimi uygulamalarından kaynaklanan kısmıyla vergiden kaçınmadan kaynaklanan kısmını ayırıştırabilmek için Desai ve Dharmapala (2006) tarafından düzeltilmiş ticari kâr – mali kâr farkı formülü oluşturulmuştur.

4.2. Etkin vergi oranı

Etkin vergi oranı, vergiden kaçınmayı ölçmek için en çok kullanılan formüllerden biridir. Formülün iyileştirilmesi adına araştırmacılar tarafından farklı versiyonları geliştirilen etkin vergi oranı hesaplamasında temel olarak vergi yükümlülüğüne ilişkin bir gösterge, vergi öncesi kâr ya da nakit akışı

³ Kalıcı farklılıklara; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesinde sayılan giderler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ve aynı Kanun'un 8. Maddesinde sayılan giderler örnek olarak verilebilir. Geçici farklılıklara ise, ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları örnek gösterilebilir.

göstergelerinden birine bölünmektedir (Hanlon ve Heitzman, 2010: 139). Oranlarda yer alan değişkenler literatürdeki genel ifadeler olup ülkeler, sektörler, düzenlemeler açısından hesaplamalarda farklı değişkenlere tekabül etmektedirler. Ticari kâr – mali kâr farkı hesaplamalarından farklı olarak vergiden kaçınmayı tutar olarak değil oran olarak göstermektedir.

Etkin vergi oranı ile ilgili literatürdeki genel formül; $\frac{\text{ödenen vergi yükümlülüğü}}{\text{ticari kar}}$ şeklindedir. Araştırmacılar, kullandıkları gelir tablolarındaki ödenecek vergi yükümlüğünü ve ticari kârı gösteren kalemlere göre formülü çalışmalarına uyarlamışlardır.

Oranın varyasyonlarından *muhasabe etkin vergi oranı (accounting effective tax rate)* finansal tablodaki verilerden yararlanarak hazırlanmakta $\frac{\text{toplam vergi giderleri}}{\text{vergi öncesi kar}}$ ve $\frac{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanmaktadır (Salihu ve diğ., 2013: 416). Bu formülde ertelenmiş vergiler de dâhil ilgili döneme ait toplam vergi giderinin tamamı kullanılmaktadır. Bu durum işletmenin mevcut vergilerini ertelemeye dayanan bir vergiden kaçınma politikası varsa, bunun göz ardı edilmesine sebep olmaktadır.

Cari etkin vergi oranı (current effective tax rate) ise $\frac{\text{cari yılın vergi giderleri}}{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanmaktadır. Bu formülün kullanılmasındaki temel neden muhasabe etkin vergi oranı tarafından göz ardı edilen ertelenmiş vergileri kapsam dışı bırakmasıdır. Toplam vergi giderinden ertelenmiş vergileri düşmek suretiyle elde edilen dönemin vergi giderinin kullanıldığı formül, işletmenin dönem içinde ödeyeceği vergi giderinin vergi öncesi kâra bölünmesiyle bulunmaktadır. Bu oran mevcut literatürde oldukça fazla tercih edilen vergiden kaçınma göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

$\frac{\text{nakit olarak ödenen vergiler}}{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanan *nakit etkin vergi oranı (cash effective tax rate)* diğer formüllere oranla daha gerçekçi bir yaklaşım izleyerek işletmenin dönem içinde nakit olarak ödemiş olduğu vergileri temel almaktadır. Nakit etkin vergi oranı, muhasabe kârı - mali kâr farkı yaratarak ödenecek nakit vergiyi ertelenenler de dahil olmak üzere cari dönemde ödenen nakit vergiyi azaltan herhangi bir vergiden kaçınma eylemini yansıtmaması bakımından önemlidir (Dyrenge ve diğerleri, 2008). Bu oranın uluslararası literatürdeki güncel çalışmalarda en çok tercih edilen oran olduğunu söylemek mümkündür.

Ülkemizde TFRS'ye göre raporlama yapan bir işletmenin etkin vergi oranı hesaplamalarına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

4.3. Uzun dönemli etkin vergi oranı

Genellikle 3-10 yıllık zaman dilimleri için kullanılan uzun dönemli etkin vergi oranı, ele alınan dönem boyunca ödenen vergilerin toplamının vergi

öncesi kârların toplamına bölünmesiyle hesaplanır. Bu formülün en önemli avantajı yıldan yıla değişkenlikleri elimine etmesidir (Hanlon ve Heitzman, 2010: 141).

4.4. Ödenen vergi / faaliyetlerden sağlanan nakit akımları

Vergi öncesi kâr tutarlarını olduğundan az ya da çok göstererek, işletmenin kendi avantajına bir tablo yaratmasının ya da hem ticari kârı hem de mali kârı azaltacak bazı vergiden kaçınma uygulamalarına gitmesinin oldukça ihtimal dâhilinde olduğunu savunan Hanlon ve Heitzman (2010), vergiden

kaçınmanın $\frac{\text{faaliyetlerden sağlanan nakit akımları}}{\text{ödenen vergi}}$ formülü kullanılarak hesaplanmasını önermişlerdir. Literatürde uygulaması oldukça az olan bu oranın vergiden kaçınmayı ne kadar etkin yansıttığı hala netleşmemiştir. Ayrıca, etkin vergi oranlarını mevcut vergi oranlarıyla karşılaştırılarak bir değerlendirme yapmak mümkünse de bu oran ancak işletmelerin kendi içlerinde ya da sektör ortalamaları baz alınarak karşılaştırılmasıyla birbirlerine göre görece vergiden kaçınma pozisyonları hakkında bilgi verebilir.

5. VERGİDEN KAÇINMAYI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

İşletmenin uyguladığı vergiden kaçınma oranları, başta devlet olmak üzere tüm paydaşların çıkarlarını etkilemektedir. Kullanabileceği tüm vergiden kaçınma fırsatları kullanarak, bulunduğu sektöre göre çok düşük tutarlarda vergi ödeyen işletmeler genellikle otoritelerin dikkatini çekmekte ve daha sık vergi denetiminden geçmektedirler. Ayrıca vergiden kaçınma genellikle gri alan olarak nitelendirilebileceğimiz kanunlardaki boşluklardan ya da kanunun farklı yorumlanabilmeye müsait olması gibi durumlardan kaynaklandığından, kimi zaman vergiden kaçınma amacıyla yapılan işlemler vergi kaçakçılığı boyutuna geçmekte, bu durumda da işletmeler pek çok cezayla karşı karşıya kalmaktadırlar. Uluslararası firmalar ödedikleri düşük vergilerle pek çok habere konu olmakta, toplum gözündeki itibarlarını zedeleyebilmektedirler. Bunun tersine ödeyeceği vergi tutarını hesaplarken en basit vergi avantajlarından bile faydalanmayan, sektöründeki diğer işletmelere kıyasla çok yüksek oranlarda vergi ödeyen işletmeler de yine paydaşların çıkarlarını yeterince gözetmemektedir. Bu kritik pozisyon hangi faktörlerin vergiden kaçınmayı ne yönde etkilediği konusunda pek çok çalışma yapılmasına sebep olmuştur. Kurumsal bir karar verme mekanizması olan ve alınan kararlara pek çok kişinin yön verdiği ve uygulamaları gerek içeriden gerek dışarıdan pek çok mekanizma tarafından denetlenen işletmelerin, vergiden kaçınma kararlarını etkileyen faktörler bireylerinkilerden oldukça farklılık gösterdiğinden, özellikle muhasebe alanında hala oldukça popüler bir konudur. Çalışmanın bu bölümünde literatürdeki önemli ve güncel vergiden kaçınma çalışmalarından

bahsedilecektir. Çalışmalarda ortaya konan sonuçlar genellikle zamana, örnekleme ve vergiden kaçınma ölçümlerine göre farklılık gösterdiğinden genel bir sonuca varılması çok mümkün olmamaktadır.

Vergiden kaçınmayla arasındaki ilişkiye en çok önem verilen kavramlardan ikisi kurumsal yönetim ve kurumsal sosyal sorumluluktur. Sahip yönetici ayrımının yarattığı ikilemi çözmek ve paydaşların haklarını gözetmek için oluşturulan bu mekanizmalarının vergi konusunda kimin tarafını tuttuğunu belirlemek için pek çok çalışma yapılmıştır.

Kurumsal sosyal sorumluluk ve vergiden kaçınma arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik araştırmalarda işletmelerin kurumsal olarak etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri değer ile vergiden kaçınma oranları arasında negatif yönlü ilişkinin varlığı tespit edilmiştir (Hoi ve diğerleri (2013), Lanis ve Richardson (2015)). Bununla birlikte etik ve sosyal sorumluluğu görelilik olarak daha az önemseyen vergi danışmanlarının, agresif vergiden kaçınma uygulamalarına daha fazla olanak tanıdıkları (Shafer ve Simmons (2008)) ortaya konmuştur.

Literatürde vergiden kaçınmayla olan ilişkisi en çok tartışılan kurumsal yönetim uygulamalarından biri ise sahip – yönetici çatışmasını engellemek için yöneticilere verilen teşviklerdir. Vergiden kaçınma, kurumsal yönetim ilişkisi hakkında yapılan çalışmaların çoğu bu iki değişkeni incelemektedir (Phillips, 2003; Desai ve Dharmapala, 2006; Minncik ve Noga, 2010; Armstrong ve diğerleri, 2012; Amiram ve diğerleri, 2013; Rego ve Wilson, 2012; Gaertner, 2014, Armstrong ve diğerleri, 2015, Richardson ve diğerleri, 2016). Ancak çalışma sonuçları pek çok açıdan farklılık göstermekte olup, bu araştırmalarda ilişkinin büyüklüğü, yönü ve önemi konusunda ortak bir yargıya varılamadığı görülmektedir. Bir görüşe göre, yöneticilerin alacakları ücretlerin belirli bir kısmı doğrudan kârla, hisse senedi fiyatlarıyla ya da benzer sonuç rakamlarıyla ilişkiliyse, bu durum vergiden kaçınma oranını artırmaktadır (Philips 2003, Erickson ve diğerleri, 2004, Rego ve Wilson, 2013). Ancak ücretlerin kâra bağlı olması durumunda, vergiden kaçınmanın artmasını, kurumsal yönetimin gücüne bağlayan Desai ve Dharmapala (2006), zayıf kurumsal yönetimi olan işletmelerde yöneticilere sağlanan teşvikler arttıkça, vergiden kaçınmanın azalacağını tespit etmiştir.

İşletmenin aile işletmesi olması bilindiği gibi kurumsal yönetime yönelik uygulamaları önemli ölçüde etkilemekte, aile işletmelerine yönelik kurumsal yönetimi güçlendirici çalışmalar hala popülerliğini sürdürmektedir. İşletme ortaklarının ya da yöneticilerinin genellikle aileden olması durumu, vergiden kaçınmayı da etkilemektedir. Aile işletmelerinde vergiden kaçınmanın, kurumsal sahipliğin fazla olduğu işletmelere göre farklılık göstermesi, genellikle vergiden kaçınma eğiliminin kurumsal sahiplerin fazla olduğu işletmelerde daha fazla olması gibi sonuçların elde

edildiği çalışmalar literatürde mevcuttur. (Desai ve Dharmapala (2009), Watson (2015), Ribeiro ve diğerleri (2015)).

Vergi politikalarına yön veren yöneticilerin sahip oldukları kişisel özellikler ve yönetim kurulunun yapılanması da vergiden kaçınmayı etkileyebilmektedir. Örneğin, Francis ve diğerleri (2014), yaptıkları araştırmada erkek finans direktörlerinin kadın meslektaşlarına nazaran daha agresif bir vergi politikası yürüttüklerini ortaya koymuşlardır. Lanis ve Richardson (2011), yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı arttıkça, işletmenin vergi agresifliğinin azaldığını tespit etmişlerdir. Richardson ve diğerleri (2013) ise, denetim komitesinin bağımsızlığı arttıkça, işletmenin vergi agresifliğinin azaldığını belirlemişlerdir. Bunun yanında Zemzem ve Ftouhi (2013) vergiden kaçınma ile yönetim kurulu büyüklüğü arasında pozitif, kadın yönetim kurulu üye sayısı arasında negatif yönlü ilişki tespit etmişlerdir. Ayrıca, Richardson ve diğerleri (2016) de yönetim kurulundaki kadın üye sayısı ile vergiden kaçınma arasında negatif yönlü ilişki tespit etmişlerdir. Güncel çalışmalardan birini ortaya koyan Armstrong ve diğerleri (2015), yönetim kurulunun bağımsızlığı ve finansal bilgisi ile düşük seviyelerdeki vergiden kaçınma oranları arasında pozitif yönlü, yüksek vergiden kaçınma oranları ile ise negatif yönlü bir ilişki saptamışlardır. Duan ve diğerleri (2018), CEO'ları yatırımcılar tarafından ilgi çeken şirketlerin vergiden kaçınmaya daha fazla yöneldiğini, Hsieh ve diğ. (2018) hem CFO'ları hem CEO'ları kendine aşırı güvenen şirketlerin vergiden kaçınma oranlarının daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir.

Annur ve diğerleri (2014), aile, devlet ya da yabancı ortak bulunan işletmelerde bu durumun yönetim kurulu yapısını dolaylı olarak da vergiden kaçınmayı etkilediğini tespit etmişlerdir. Bunun dışında diğer çalışmalarda da, yabancı ortakların işletme üzerindeki hakları arttıkça vergiden kaçınma oranının arttığı (Egger ve diğerleri, 2010), aile işletmelerinde vergiden kaçınma davranışının daha az görüldüğü (Chen ve diğerleri (2010), Landry ve diğerleri (2013)) ve devletin sahip olduğu işletmelerdeki vergiden kaçınma oranının da görece daha düşük olduğu (Zhang ve Han, 2008; Mahenthiran ve Kasipilai, 2012) çeşitli çalışmalarla ortaya konmuştur.

İşletmelerdeki en önemli güvence mekanizması olan iç kontrol de vergiden kaçınmayı etkilemektedir. Bauer (2011), iç kontrol zayıflıklarının bulunduğu işletmelerde daha düşük vergiden kaçınma oranları tespit etmiş, bu sonucu iç kontrolün vergi planlamalarının etkinliğinde de rol sahibi olmasına bağlamıştır. Bauer (2014) daha sonraki çalışmasında da benzer sonuçlar tespit etmiş ve iç kontrol kalitesinin yöneticiler ve hissedarlar arasındaki bağın gücünü gösterdiğini ifade etmiştir. Koester ve diğerleri (2015) vergiye yönelik iç kontrollerinde önemli zayıflıklar beyan eden işletmelerde yatırımcıların ertelenmiş vergi kazançları beyanlarına verdikleri değer düşüğünü tespit etmiştir. Gleason ve diğerleri (2014) işletmelerde iç kontrolle alakalı zayıflıkların olması durumunda yönetimin vergi

tahakkuklarıyla ilgili hesapları kullanarak kazanç yönetimi gerçekleştirmelerinin daha olası olduğunu tespit etmişlerdir. Graham ve Bedhard (2015), vergi ile alakalı iç kontrol eksikliklerinin finansal tablolarda hatalara sebep olma olasılığının yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Özellikle kontrol problemleri yüzünden kayıtlarda bir yanlışlık olduğu zaman, vergiye yönelik kontrollerin tasarımında ya da işleyişinde meydana gelen hataları işletme personelinden ziyade daha deneyimli olan bağımsız denetçilerin tespit ettiklerini ortaya koymuşlardır (Graham ve Bedhard, 2015).

Bağımsız denetçilerin vergiden kaçınmaya etkileri sadece hataları tespitle sınırlı değildir. Donohoe ve Knechel (2014), bağımsız denetim ücretlerinin belirlenmesinde işletmelerin karmaşıklığının ve riskliliğinin önemli bir etken olduğunu belirtmişlerdir. Agresif vergi uygulamalarının da bu karmaşıklık ve riskliliği artıracağını ortaya koyan yazarlar, uzun dönemli nakit veya cari efektif vergi oranı düşük olan işletmelerin ortalama %6 daha fazla denetim ücreti ödediklerini tespit etmişlerdir. Martinez ve Lessa (2014) da iki değişken arasında benzer bir ilişkinin varlığını saptamışlardır. Klassen ve diğerleri (2016), vergi beyannamelerini kendi hazırlayan ya da denetçi olmayan üçüncü kişilere hazırlatan işletmelerin vergi pozisyonlarının daha agresif olduğunu ve dört büyük bağımsız denetim şirketinin, işletmenin hem vergi beyannamesini hazırladığı hem de denetimini yaptığı durumda vergi agresifliğinin, denetçi olmadıkları duruma göre daha az olduğunu ortaya koymuşlardır. Benzer şekilde Richardson ve diğerleri (2013), dört büyük denetim firmasına denetim yaptırılan ve bağımsız denetçilerden aldıkları denetim dışı hizmetler, denetim hizmetlerinden daha az olan işletmelerin daha az vergi agresifliği gösterdiklerini belirlemişlerdir. McGuire ve diğerleri (2012) ise, işletmenin bulunduğu sektöre yönelik vergilerde uzman bağımsız denetçilerle çalışan işletmelerin, etkin vergi oranlarının daha az olduğunu tespit etmişlerdir.

Bağımsız denetçiler dışında işletmeyi devlet adına denetleyen kamu denetçileri de vergiden kaçınma miktarını etkilemektedir. Hoopes ve diğerleri (2012), işletmenin vergi denetimine uğrama olasılığının %19'dan %37'ye çıkması durumunda, nakit etkin vergi oranının %7 arttığını tespit etmişlerdir.

Bahsedilen etkileşimler dışında, işletmenin paydaşlarından tedarikçi ve müşterileriyle güçlü ilişkileri olduğunda vergiden kaçınmanın daha yüksek olduğu ortaya konmuştur (Chen ve diğerleri (2017). Yatırımcı ve toplum gözünde itibar kaybına uğrama olasılığı daha fazla olan işletmeler, daha az vergiden kaçınmakta (Austin ve Wilson (2017), şirketlerin agresif vergi stratejileri olduğunu öğrenen müşterilerin işletme hakkındaki görüşlerinin de olumsuz yönde değiştiği tespit edilmiştir (Antonetti ve Anesa (2017)).

Vergiden kaçınmanın borçlanma maliyetleri ile ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda, genellikle vergiden kaçınma arttıkça borçlanma maliyetlerinin de arttığı ortaya konmuştur (Shin ve Woo (2017), Isin (2018)). Ancak Pulido ve Barros (2017), vergiden kaçınma oranları yüksek olan işletmelerde vergiden kaçınma ve borçlanma maliyeti arasında pozitif yönlü, vergiden kaçınma oranı düşük işletmelerde ise, bu iki değişken arasında negatif yönlü ilişki olduğunu söyleyerek işletmenin genel vergiden kaçınma pozisyonunun önemini tespit etmişlerdir.

İşletmelerin vergiden kaçınma davranışıyla ilişkisi olan çalışmalar kuşkusuz sadece bahsedilenlerle sınırlı değildir. Ancak genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, vergiden kaçınmayla ilişkisi en çok ortaya konan değişkenlerin yönetim ve kurumsal yönetimi ilgilendirenler olduğu söylenebilir. Bu durum, vergi planlamasının ve vergiden kaçınmanın sadece tek bir kişinin ya da alt düzey bir yöneticinin tekelinde olmadığını, tüm yönetim kademesini kapsayan ve paydaşları doğrudan ya da dolaylı mutlaka etkileyen bir karar olduğunu göstermektedir. İşletmeler vergiden kaçınma düzeylerine karar verirken, sadece kârlılıklarını değil, tüm sosyal sorumluluklarını gözetmektedirler. Ayrıca, işletme yönetimleri ne kadar profesyonelleşmiş olursa olsun, yöneticilerin karakteristik özellikleri, geçmişleri ve birbirleriyle ve dış çevreyle olan ilişkileri vergiden kaçınmayı etkilemektedir. Bunun yanında işletmenin yönetim kurulu ve diğer yönetim birimlerinin yapılanması da bu kararların alınmasında önemli bir role sahiptir.

6. SONUÇ

Özellikle son on yıldır uluslararası alanda faaliyet gösteren bazı işletmelerin kazançlarına oranla ödedikleri verginin yok denecek kadar az olması, vergiden kaçınma kavramının detaylı olarak incelenmesine sebep olmuştur. Bu durumun bir sonucu olarak özellikle akademik olmayan çalışmalarda bir kavram karmaşası doğmuş, vergiden kaçınma yasalara aykırı bir işlem olan vergi kaçakçılığı ve devletin bilerek ve isteyerek sağladığı vergi avantajlarından yararlanma olan vergi yumuşatması kavramlarıyla sıkça karıştırılmıştır. Bu karışıklığı önlemek, hangi eylemlerin vergiden kaçınma olarak nitelendirileceğini ve hangilerinin kaçakçılık kapsamında cezalandırılacağını netleştirmek için hukuk, muhasebe ve maliye alanlarından pek çok farklı tanım ortaya konmuştur. Ancak vergiden kaçınmanın genellikle yapılan işlemin doğasına ve amacına göre ortaya çıkması, yasal mevzuatta meydana gelebilen değişiklikler tek bir vergiden kaçınma tanımının olmasını engellemektedir.

Vergiden kaçınmanın sonuçları, başta devlet ve toplum olmak üzere işletmenin tüm paydaşlarını etkilediğinden, vergiden kaçınmayı tespit etmek, büyüklüğü ölçmek ve hangi faktörlerden etkilendiğini ortaya

koymak önemlidir. Vergiden kaçınmayı ölçmek için farklı değişkenleri kullanan metotlar ve bu metotları kullanılarak vergiden kaçınmayı etkileyen değişkenleri belirlemeye yönelik oluşturulan modeller kimi zaman ilişkilerin büyüklüğü ve yönüne yönelik farklı sonuçlar ortaya koymaktadır. Bu durum, vergiden kaçınmaya ilişkin olarak net sonuçlara varmamızı engellese de çalışmalar arttıkça konu hakkında daha kesin sonuçlara ulaşmak mümkün olacaktır.

Vergi kadar eski bir tarihi olan vergiden kaçınmanın sıfırlanması mümkün değildir. Zira her zaman kanunlarda boşluklar olacak, uluslararası alanda vergi avantajları mümkün olacak, işletmeler sırf daha az vergi ödemek için bir takım işlemleri gerçekleştirecektir. Bu noktada devlete düşen temel görev kanunlarda ya da uluslararası anlaşmalarda devlet için önemli kayıplara sebep olabilecek boşlukların bulunmamasını sağlamaktır. Ayrıca bu çalışmada bahsedilen literatürdeki sonuçlar da vergiden kaçınmanın tarafları olan işletmeler ve devletler için yol gösterici niteliktedir. Yapılan çalışmalarda kurumsal sosyal sorumluluk, aile işletmesi olma, yöneticilere vergi sonrası kar üzerinden prim verme, yöneticilerin cinsiyeti, yönetim kurullarındaki bağımsız üye sayısı, yönetim kurulu büyüklüğü, yöneticilerin kendilerine güvenleri, yabancıların ya da devletin ortak olması, iç kontrol sistemi, bağımsız denetimin kalitesi, paydaşlarla ilişkiler, borçlanma maliyetleri gibi pek çok değişkenin işletmelerin vergiden kaçınma oranlarıyla ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışmaların sonuçlarından, işletmelerdeki kurumsal yönetim uygulamalarının (bağımsız yönetim kurulu üyeleri, nitelikli bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi, profesyonel yöneticiler vb.) vergiden kaçınma adına yapılan faaliyetlerin yasadışı bir boyuta geçip vergi kaçakçılığına dönüşmesini engelleyebildiğine yönelik bir çıkarım yapılabilir. Ayrıca etkili kurumsal yönetimin genellikle vergiden kaçınmayı azalttığı da gözlemlenmiştir. Bu sebeple devletin, kurumsal yönetim uygulamalarını teşvik ederek vergiden kaçınmayı da kontrol altına alması mümkündür.

Hem devlette hem işletmelerde kaçakçılık ve kaçınma işlemlerini birbirinden ayırabilecek personelin görevlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira yeterli bilgiye sahip olmayanların vergiden kaçınma amacıyla yaptığı faaliyetlerin vergi kaçakçılığı kapsamına girmesi sonucu işletmeler büyük vergi cezalarına maruz kalabilmektedir. Bu alanda yeterli deneyime sahip olmayan denetmenler yüzünden vergi kaçakçılığı olduğu halde vergiden kaçınma gibi yorumlanan işlemlerle ülke ekonomilerini zarara uğraması mümkündür.

Bunun dışında genellikle yabancı ortaklıkları bulunan ya da uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin vergiden kaçınma oranlarının daha fazla olduğu ortaya konmuştur. Özellikle vergi avantajlarının bulunduğu ülkelerde merkezleri olan işletmelerin vergilendirilmesi, elde edilen gelirle ödenen vergilerin tutarsızlık gösterdiği işletmeler için düzenlemelerin

oluşturulması vergiden kaçınmanın önlenmesi açısından önemlilik arz etmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasında yapılacak anlaşmalar da uluslararası boyuttaki vergiden kaçınma faaliyetlerinin önlenmesi adına önemli bir çözüm olabilir.

Tüm bunların yanında vergilerin toplanması ile ilgili pek çok sorunun ortak çözümlerinden olan vergi bilincinin artırılması, vergiden kaçınmanın azaltılması için de gereklidir. Vergilerin harcama şekli ve yerlerinin etkin olduğu, adil vergi oranları uygulandığı, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede devletin kararlı olduğu konusunda ikna olmuş işletmeler vergilerin kendileri için sağlayacağı katma değer farkında olacak, bu sayede vergiden kaçınma çabalarını agresifleştirmekten vazgeçeceklerdir.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemiz açısından da işletmelerin vergiden kaçınma düzeylerini ölçmek ve vergiden kaçınmayı etkileyen değişkenleri tespit etmek, başta devlet ve işletmelerin kendisi olmak üzere, tüm paydaşlar açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple bu alanda ampirik çalışmalara önem verilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Amiram, D., Bauer, A. M. & Frank, M. M. (2013). Corporate tax avoidance and managerial incentives generated by shareholder dividend tax policy. Çevrimiçi

<http://www8.gsb.columbia.edu/facultyresearch/sites/facultyresearch/files/accounting/AMIRAM.BURTON.2013.pdf>

Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), ss. 818 – 860.

Annuar, H. A., Salihu, I. A. & Obid, S. N. S., (2014). Corporate ownership, governance and tax avoidance: an interactive effects. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2014, ss. 150 – 160.

Antonetti, P., Anesa, M. (2017). Consumer reactions to corporate tax strategies: the role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, ss. 1-10.

Apak, T. (2017) “Vergi kaçırılmazsınız ancak vergiden kaçınabilirsiniz” <http://www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma/> adresinden 16.11.2018 tarihinde erişilmiştir.

Armstrong, C.S., Blouin, J. L. & Larcker, D.F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), ss. 391-411.

Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D. & Larcker, D.F. (2015). Corporate governance, incentives and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), ss. 1-17.

- Austin, C. R., Wilson R. J. (2017). An examination of reputational costs and tax avoidance: evidence from firms with valuable consumer brands. *The Journal of The American Taxation Association*, 39(1), ss. 67-93.
- Barker, W. B. (2009). The ideology of tax avoidance, *Loyola University Chicago Law Journal*, 40(2), ss. 229 – 251.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bauer, A. (2011). Internal control quality as an explanatory factor of tax avoidance. School of Accounting & Finance University of Waterloo, basılmamış yüksek lisans tezi.
- Bauer, A. (2014). Tax avoidance and the implications of weak internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), ss. 449 – 486.
- BBC. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'* Çevrimiçi <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>
- Boone, J. P., Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2013). Religiosity and tax avoidance. *Journal of The American Taxation Association*, 35(1), ss. 53-84.
- Cen, L., Maydew, E. L., Zhang, L. & Zuo, L. (2017). Customer-supplier relationships and corporate tax avoidance. *Journal of Financial Economics*, 123(2), ss. 377-394.
- Chen, K. P., Chu, C. Y. C. (2005). Internal control vs. external manipulation: a model of corporate income tax evasion. *RAND Journal of Economics*, 36, ss. 151 – 164.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95, ss. 41-61.
- Şengül Çelikay, D. (2017). *Kurumsal yönetim uygulamalarının vergiden kaçınma davranışı üzerindeki etkileri: Borsa İstanbul işletmeleri üzerine bir inceleme*, yayımlanmamış doktora tezi.
- Desai, M., Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), ss.145–179.
- Desai, M., Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), ss. 537-546.
- Donohoe, M. P., Knechel, W. B. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), ss. 284–308.
- Duan, T., Rong, D., Hou, W. & Zhang J. Z. (2018). The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance. *Journal of Business Research*, 87, ss. 90-101.

- Dyrenge, S., Hanlon, M., & Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), ss.61-82.
- Egger, P., Eggert, W. & Winner, H. (2010). Saving taxes through foreign plant ownership. *Journal of International Economics*, 81, ss. 99 – 108.
- Erickson, M., Hanlon, M.. & Maydew E. (2004). How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings. *Accounting Review*, 79, ss. 387 – 408.
- Farayola, G.O. (1987). *Guide to Nigerian Taxes*, Lagos: All Crowns Nig. Ltd.
- Fisher, J. M. (2014). Fairer shores: tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, 94, ss: 337 – 365.
- Francis, B. B., Iftekhar H., Wu, Q. & Yan, M. (2014). Are female CFOs less tax aggressive? evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2) , ss. 171 – 202.
- Gaertner, F. B. (2014). CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), ss. 1077 – 1102.
- Gleason, C., Pincus, M. & Rego, S. (2014). Consequences of material weaknesses in tax-related internal controls for financial reporting and earnings management. *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), ss. 25-44.
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. & Shroff, N. (2014). Incentives for tax planning and avoidance: evidence from the field. *The Accounting Review*, 89(3), ss. 991 – 1023.
- Graham, L., Bedard, J. C. (2015) Internal control deficiencies in tax reporting: a detailed view. *Accounting Horizons*, 29(4), ss. 917 – 942.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3), ss. 127–178.
- Hanlon, M., Slemrod, J. (2009). What does tax aggressiveness signal? evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 93, ss. 126–141.
- Hoi, C.K., Wu, Q. & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), ss. 2025-2059.
- Hoopes, J.L., Mescall D. & Pittman, J.A. (2012). Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), ss. 1603 – 1639.

Hsieh T. S., Wang, Z. & Demirkan, S. (2018). Overconfidence and tax avoidance: the role of CEO and CFO interaction. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37, ss. 241–253.

Isin, A. A. (2018). Tax avoidance and cost of debt: the case for loan-specific risk mitigation and public debt financing. *Journal of Corporate Finance*, 49, ss. 344-378.

Kay, J.A. (1980). The anatomy of tax avoidance. *Income Distribution: The Limits to Redistribution; Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research Society, University of Bristol (John Wright)*, ss. 135-148.

Kıldış, Y. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma*. Vergi Dünyası, 309.

Klassen, K.J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review*, 91(1), ss. 179 – 205.

Koester, A., Lim, S. C. & Vigeland, R.L. (2015). The effect of tax-related material weakness in internal controls on the market valuation of unrecognized tax benefits. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(1), ss. 129 – 155.

Landry, S., Deslandes, M. & Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility and ownership structure. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3), ss. 611 – 645.

Lanis, R., Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30, ss. 50 – 70.

Lanis, R., Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?. *Journal of Business Ethics*, 127(2), ss. 439-457.

Mahenthiran, S., Kasipillai, J. (2012). Influence of ownership structure and corporate governance on effective tax rates and tax planning: Malaysian evidence. *Australian Tax Forum*, 27(4), ss. 941 – 969.

Martinez, A.L., Lessa, R.C. (2014). The effect of tax aggressiveness and corporate governance on audit fees: evidences from Brazil. *Journal of Management Research*, 6(1), ss. 95 – 108.

McGuire, S.T., Omer, T.C. & Wang, D. (2012). Tax avoidance: does tax-specific industry expertise make a difference? *The Accounting Review*, 87(3), ss. 975-1003.

Minnick, K., Noga, T. (2010). “Do corporate governance characteristic influencing tax management? *Journal of Corporate Finance*, (16), ss. 703 – 718.

Multinational Anti-Avoidance Law, <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/glossy/tax/html/tax-05.htm>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). Glossary of Tax Terms, Çevrimiçi <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Oxfam International (2018). *Richest 1 percent bagged 82 percent of wealth created last year - poorest half of humanity got nothing*. Çevrimiçi <https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2018-01-22/richest-1-percent-bagged-82-percent-wealth-created-last-year>

Öncel, M., Kumrulu A. & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, 19.Baskı, Ankara, 2010.

Palan, R., Murphy, R., & Chavagneux, C. (2010). *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Ithaca, NY: Cornell University Press.

Phillips, J.D. (2003). Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives. *The Accounting Review*, 78(3), ss. 847 – 874.

Prebble, B.C. (2011). *Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory*, yayınlanmamış lisans tezi, Çevrimiçi <http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>

Pulida, M., Barros V. (2017). Corporate tax avoidance and ex ante equity cost of capital in Europe. *European Journal of Management Studies*, 22(1), ss. 51-74.

Rego, S.O., Wilson, R. (2012), “Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research*, 50, ss. 775 – 810.

Ribeiro, A.I.M. (2015), The determinants of effective tax rates: firms characteristics and corporate governance. Çevrimiçi <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/81394/2/126184.pdf>

Richardson, G., Taylor, G. & Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: an empirical analysis, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), ss. 68 – 88.

Richardson, G., Wang, B. & Zhang, X. (2016). Ownership structure and corporate tax avoidance: evidence from publicly listed private firms in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 2(2), ss. 141-158.

Salihu, I.A., Sheikh Obid, S.N. & Annuar, H.A. (2013). Measures of corporate tax avoidance: empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Business and Society*, 14(3), ss. 412-427.

- Shafer, W.E., Simmons, R.E. (2008). Social responsibility, Machiavellianism and tax avoidance: a study of Hong Kong tax professionals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(5), ss. 695 – 720.
- Shin, H-J., Woo, Y-S (2017). The effect of tax avoidance on cost of debt capital: evidence from Korea. *South African Journal of Business Management*, 48(4), ss. 83-89.
- Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. *Handbook of Public Economics*, Editörler: A.J Auerbach and M. Feldstein, Elsevier Sciences.
- The Sydney Morning Herald. (2013). *Tax avoidance hearing: Google, Microsoft and Apple tell Senate committee they fully comply with Australian laws.* (-Çevrimiçi <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>)
- Tresch, R. (2002). *Public Finance, A Normative Theory*. San Diego: Academic Press.
- Watson, L. (2015). Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(2), ss. 1-21.
- Weisbach, A.D. (2003). Corporate tax avoidance. Proceedings from National Tax Association ninety sixth annual conference. Chicago: Illinois.
- Zemzem, A., Ftouhi, K. (2013). The effects of board of directors' characteristics on tax aggressiveness. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(4), ss. 140-147.
- Zhang, H-X., Han, M-F. (2008). Tax planning analysis based on listed company with different ownership structure - the empirical evidence from state-owned listed company and private listed company in China". *China Soft Science*, 9, ss. 122 – 131.

Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY

MUVU / 2019-2

SÜT ÜRÜNLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI*

Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR^a
Öğr. Gör. Dr. Harun ÖĞÜNÇ^b
Gizem KOCAMAN^c

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 377-396*

ÖZ

Yaşanan teknolojik gelişmeler, maliyetlerini yönetebilmek amacıyla rekabetçi iş dünyasındaki işletmeleri geleneksel maliyet belirleme yöntemleri yerine çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarına sevk etmiştir. Söz konusu çağdaş maliyetleme yöntemlerinden biri; tüketici istek ve ihtiyaçları doğrultusunda ürünün tasarım aşamasından itibaren maliyetlerini kontrol etme imkânı veren hedef maliyetleme yöntemidir. Maliyet azaltma tekniklerinden biri olan bu yöntemin süt ürünleri üreten işletmelerde uygulanabilirliği, bir işletmeden alınan verilerle değerlendirilmiş ve sonucunda üretim sırasında hangi giderlerin kontrol altına alınması gerektiği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Maliyet Azaltma, Maliyet Yönetimi.

JEL Kodları: M11, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Dalğar, H., Öğünç, H., Kocaman, G. (2019). Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 377-396.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.06.2018; Kabul tarihi: 13.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, hdalgar@mehmetakif.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-9743-3766.

^b Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Hikmet Tolunay MYO, ogunc@mehmetakif.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-7349-0739.

^c Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi,
gizem_kocaman88@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-6008-7329.

IMPLEMENTATION OF TARGET COSTING METHOD IN MILK PRODUCTS PRODUCING ENTERPRICES

ABSTRACT

Technological developments have led businesses in the competitive business world to contemporary cost management approaches instead of traditional cost determination methods in order to manage their costs. This is one of the contemporary costing methods; is the target costing method which enables to control the costs from the design phase of the product in line with consumer demands and needs. The applicability of this method, which is one of the cost reduction techniques, in milk products producing enterprises, was evaluated with the data obtained from an enterprise and as a result it is determined which costs should be controlled during production.

Keywords: Target Costing, Cost Reduction, Cost Management.

JEL Codes: M11, M41.

1. GİRİŞ

Günümüz üretim endüstrisinin gelişmesi, artan rekabet ortamında geniş ürün yelpazesine sahip olan işletmelerin daha ussal davranmaya zorlanmaktadır. Bu süreç, işletmelerin üretim faaliyetlerini gözden geçirmesine ve satabileceği en düşük fiyata göre maksimum kâr elde edebilmesi için “maliyetimiz en fazla ne kadar olmalı” sorusuna odaklanılmasına yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet belirleme sistemlerini yetersiz bırakmış ve yeni maliyet yönetimi yaklaşımlarının gelişmesine neden olmuştur.

Yaşanan bu gelişmeler sonucunda işletmeler rekabet edebilmek, müşteriler tarafından tercih edilmek ve varlığını sürdürmek için daha kaliteli mamulü daha düşük maliyetle üretebilmeyi temel amaç olarak benimsemek zorunda kalmıştır. Söz konusu hedeflere ulaşılabilmesi için geliştirilmiş yaklaşımlardan biri de hedef maliyetleme yöntemidir.

Bu çalışmada; süt ürünleri üreten işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği araştırılmış ve işletmeden alınan veriler kullanılarak söz konusu yöntemle göre hedef maliyete ulaşma çalışması gerçekleştirilmiştir.

2. HEDEF MALİYETLEME

1970’li yıllardan beri Japonya’da uygulanan (Can, 2004, s.22) ve ürün maliyetlerini belirlemek için geriye dönük bir yaklaşımı benimseyen hedef maliyetleme yöntemi; 1930’lu yıllarda Almanya’da Volkswagen ve Amerika Birleşik Devletleri’nde Ford şirketleri tarafından kullanılmıştır (Feil ve diğerleri, 2004, s.10).

Hedef maliyetleme yaklaşımı; henüz tasarım aşamasındayken, mamul üretim maliyetinin yanında satış sonrası katlanılacak maliyetlerin de

belirlenmesi gerektiği fikrini kabul etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme kavramı; ürün yaşam dönemi, değer zinciri, faaliyet tabanlı maliyetleme kavramlarıyla bütünleşmiş, maliyet azaltmada etkin rol oynayan bir araçtır ve geleneksel yöntemlerin aksine ürünün tasarım aşamasına odaklanmaktadır (Basık, 2012, s.260). Çünkü bazı işletmelerde ürün için ortaya çıkacak maliyetlerin çok büyük bir bölümü tasarım aşamasında hesaplanmaktadır. Dolayısıyla bu maliyetlerden kurtulmak için ürünün yeniden tasarlanması gerekebilmektedir (Cooper & Slagmulder, 1997, s.72). Hedef maliyetleme yöntemi; “yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşürülmesi için ortaya konulan tüm alternatiflerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam boyu maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet” olarak ifade edilmektedir (Haşaoğlu, 2011, s.35). Dolayısıyla hedef maliyetleme yöntemi, müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre ürünün tasarım aşamasından itibaren maliyetlerini kontrol altına alma, pazardaki duruma göre satış fiyatı tespit etme ve arzulanın kâr marjına ulaşmak için belirlenen hedef maliyete ulaşma süreci olarak tanımlanabilir.

Hedef maliyetin hesaplanabilmesi için hedef satış fiyatı temel alınarak işletmenin uzun dönemli kâr analizlerine göre ortalama kâr marjının belirlenmesi ve birim hedef fiyattan beklenen birim kârın çıkartılması gerekmektedir. Sözü edilen hesaplama ait eşitlik aşağıda sunulmuştur (Çarıkçı, 2014, s.42):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr}$$

Tüm bunların yanında hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler sıralanacak olursa rekabet yoğunluğu, teknolojik belirsizlikler ve piyasa belirsizlikleri, işletme stratejisi, müşteri isteklerinin farklılaşması, ürün yaşam seyrinin kısılması ve üretim miktarındaki düşmeler sayılabilir (Ata, 2014, s.48).

2.1. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşamaları

Hedef maliyetleme süreci, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak ürün ve hizmetlerin tasarımı ve geliştirilmesine hizmet etmektedir. Ancak sadece müşteri beklentilerinin değil, birçok etkenin bir arada değerlendirilmesini gerektiren bu süreç, hedef maliyetin hesaplanmasıyla başlamakta olup sırasıyla aşağıda açıklanmıştır (Alagöz, 2006, ss.70-72; Kutay & Akkaya, 2013, ss.56-58; Karahan, 2018, ss.376-378);

- **Hedef Maliyetin Hesaplanması:** Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasında hedef satış fiyatı ve hedef kâr arasındaki fark alınmaktadır. Hedef satış fiyatı, tüketicilerin ürün için ödemeye razı oldukları fiyattır. Hedef maliyetleme sistemi uygulanırken, ürün

tasarımı aşamasında müşteri istek ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulmaktadır.

- **Birim Başına Maliyet Analizinin Yapılması:** İşletmeler hedef maliyeti belirlemelerinin ardından değer zinciri analizi yapmaktadırlar. Mevcut maliyet ile hedef maliyet arasındaki sapmaların analiz edilebilmesi için bir birim mamulün maliyeti, işletmeye ait tüm faaliyetlere dağıtılarak ayrıştırılmaktadır.
- **Fonksiyonel Maliyet Analizinin Yapılması:** Tüketicilerin ürüne yönelik algıladıkları fonksiyonel değerlere göre ürünün esas olarak dikkate alınacak fonksiyonlarının belirlenip hedef maliyetin bu bölümlere göre ayrıştırılmasını içermektedir.
- **Müşteri Beklenti Analizinin Yapılması:** Hedef maliyetleme, tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarına uygun ürün veya hizmet üretimi yapmaya önem vermektedir. Bu aşamada, olası tüketiciler ile yapılan görüşmeler sonucunda, tüketicilerin önem verdiği fonksiyonlar belirlenmekte ve ürünün fonksiyon yapısı oluşturulmaktadır.
- **Fonksiyonel Performans Analizinin Yapılması:** Bu analiz yapılırken üründen beklenen fonksiyonlar amacına uygun bir şekilde sıralanmakta ve söz konusu fonksiyonların gider yerleriyle ilişki düzeyi belirlenmektedir.
- **Önem Endeksinin Oluşturulması:** Önem endeksinin amacı, müşteri beklenti analiziyle fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Analiz sonucunda ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilişkisi gösterilerek önem endeksi oluşturulmaktadır.
- **Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması:** Hedef maliyet endeksi, ürünün gider yerlerindeki önem endeksleri ile gider yerlerinin maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu amaçla, önem endeksi fonksiyonel maliyet analizinde belirlenen maliyetlerin yüzdesine bölünür ve hedef maliyet endeksi bulunur. Hedef maliyet endeksinin 1'den büyük olması, ürüne ait fonksiyonların gözden geçirilmesi gerektiğini, endeksin 1'den küçük olması ise, ürünü oluşturan unsurların tüketiciler açısından pahalı olduğunu ve maliyetlerin azaltılması gerektiğini göstermektedir.
- **Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu:** Fonksiyonlara yönelik olarak gerçekleştirilen hedef maliyetleme çalışması, tüketicilerin talep ettiği performans hedeflerine ulaşılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla oluşturulan kontrol diyagramı aracılığıyla ürün bileşenleri belirlenmekte ve gerekli düzeltmeler için önlemler alınması sağlanmaktadır.

2.2. Hedef Maliyetleme Sürecinin Temel İlkeleri

Hedef maliyetleme süreci içerisinde birçok faktörün dikkate alınması gerektiği görülmektedir. Bunlar içerisinde müşteriler önemli bir yer tutarken

şirket çalışanlarının süreci tam olarak anlaması ve katkıda bulunması gibi belirli unsurlar, yöntemin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için önemli konular arasında yer almaktadır ve bunlar altı temel ilke olarak aşağıda açıklanmıştır.

- Fiyata göre maliyetleme; tüketicilerin bir ürüne ödemeyi düşündükleri fiyat üzerinden belirlenen kâr marjının satış fiyatından düşülmesiyle maliyetin belirlenmesidir (Bozdemir & Orhan, 2011, s.167).
- Müşteri üzerinde yoğunlaşma; işletmenin ürününü geliştirme faaliyetlerinde müşterinin istek ve ihtiyaçlarının ön planda tutulmasıdır (Şakrak, 1998, s.295).
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma; ürünün maliyetinin oluşturulmasında veya ürün tasarımı aşamasında maliyetlerin yönetilmesidir (Bozdemir & Orhan, 2011, s.169).
- Geniş kapsamlı katılım; ürünün tasarımı aşamasından başlayıp üretim tamamlanana kadar geçen sürede işletme içinden ve dışından katılan grupların (pazar araştırma, pazarlama, satış, üretim, tasarım, mühendislik, tedarik ve muhasebe birimlerinde çalışanlar gibi) hedef maliyetleme uygulamasına katılmasıdır (Şakrak, 1998, s.296).
- Yaşam döneminde maliyet düşürme; ürünün tasarımından satışına ve tüketici tarafından ürünün hurdaya ayrılmasına kadar geçen sürede katılan maliyetlerin azaltılmasıdır (Şakrak, 1998, s.296).
- Değerler zinciri ile ilgilenme; tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden hammadde alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar olan tüm süreçleri kapsamaktadır (Şakrak, 1998, s.297).

Maliyetlerin yönetilmesi açısından geniş kapsamlı bir yaklaşım biçimini temsil eden bu ilkeler aynı zamanda geleneksel yöntemlerden daha farklı bir şekilde maliyet ve kâr planlamasına imkân sağlamaktadır (Alagöz, 2006, s.67).

2.3. Hedef Maliyetlemenin Özellikleri

Hedef maliyetleme süreci gerek başlangıç noktası, gerekse süreç içerisindeki unsurlar ve sürece dâhil olan diğer maliyet yöntemleriyle uyumlu çalışma gerekliliği açısından bazı özelliklere sahiptir ve bunlar aşağıda sıralanmıştır (Monden & Hamada, 1991, s.18);

- Hedef maliyetleme ürün tasarımı aşamasında kullanılır ve üretim aşamasında uygulanan standart maliyet sisteminden farklıdır.
- Hedef maliyetleme sürecinde birçok yönetim bilimi kullanır; çünkü hedef maliyetleme yöntemi ürün tasarımı ve geliştirme tekniklerini içermektedir.
- Hedef maliyetleme, maliyet planlamasıdır.

- Hedef maliyetleme işletmenin bölümleri arasında iş birliğini gerektirmektedir.
- Hedef maliyetleme küçük ölçekli üretim işletmelerinde daha uygundur.

Bu özelliklerinden dolayı hedef maliyetleme muhasebeden çok mühendislik ve yönetim faaliyetlerine yönelik bir çalışmayı gerektirmektedir.

2.4. Hedef Maliyetleme ve Değer Mühendisliği İlişkisi

Değer mühendisliği, bir ürünün veya hizmetin tüketiciye sağladığı fayda değişmeden, fiyatının ve maliyetlerinin düşürülmesini veya maliyetler sabitlenirken tüketicinin elde edeceği faydanın artırılmasını amaçlayan bir yaklaşımdır (Çarıkçı, 2014, s.74). Hedef maliyetleme yönteminde işletmenin tasarım bölümü tüm bölümlerden elde ettiği bilgileri kullanarak her ürün için bir maliyet hedefi ortaya koymaktadır. Hedef maliyet ile hesaplanan maliyet arasında fark ortaya çıkması durumunda ise değer mühendisliğinden faydalanılması gerekmektedir (Monden & Hamada, 1991, s.23).

Değer mühendisliğinin amacı bir ürüne değer katmayan maliyetleri mümkün olduğunca ortadan kaldırmak ve değer yaratan maliyetlerin ilgili olduğu unsurların etkinliğini arttırmaktır (Basık, 2012, s.264). Ürünün değerini fonksiyon, kalite ve maliyet belirlemektedir. Değerin artırılması için maliyetlerin azaltılması ve işlevlerinin artırılması gerekmektedir ve bu durum, aşağıda sunulan eşitlikle gösterilebilir (Çarıkçı, 2014, s.75):

$$\text{Değer} = \text{İşlev (fonksiyon + kalite)} / \text{Maliyet}$$

2.5. Hedef Maliyetlemenin Geleneksel Maliyet Artı Yönteminden Farklılıkları

Geleneksel maliyet artı yöntemi maliyetleme konusunda yöneticilerin sorumlulukları üzerine odaklanırken hedef maliyetleme yöntemi müşteri ihtiyaçları ve ürün tasarımına odaklanmaktadır. Geleneksel maliyet artı yönteminde üretim sonrasında düzenleyici önlemler alınırken, hedef maliyetleme yönteminde ürünün tasarımı aşamasında iken ortaya çıkabilecek hatalar için önlemler alınmaya çalışılmaktadır (Şakrak, 1997, s.96). Sayılan bu farklılıkları da içerecek şekilde aşağıdaki tabloda geleneksel maliyetleme ile hedef maliyetleme karşılaştırması yapılmıştır.

Tablo-1: Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Pazara ait faktörler, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Pazar faktörleri rekabet nedeniyle maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatların belirleyicisidir.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyetlerin düşürülmesinde yönlendirici güç müşteriler değildir.	Müşteriler, maliyet düşürmede önemli bir konumdadır.
Maliyet düşürme çalışmalarından maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar, mamul tasarımından sonra dikkate alınır.	Satıcılar tasarımdan önce dikkate alınır.
Maliyetlerin düşürülmesinde odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyetlerin düşürülmesi için anahtar unsur, tasarımdır.
Müşterilerin ödeyeceği fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin toplam sahiplik maliyetlerinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002, s.126

2.6. Literatür Taraması

Hedef maliyetleme yöntemine yönelik olarak gerçekleştirilen araştırma kapsamında birçok çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda incelenmiştir.

Bülbül (2015) çalışmasında, hedef maliyetleme yaklaşımı açısından muhasebe bilgi sistemine ilişkin bir model oluşturmuş ve bu kapsamda model, sistem yaklaşımı açısından girdi-süreçleme-çıkıtı akışında ele alınarak veri kaynakları açıklanmıştır. İncelenen işletmede, üretim öncesi ve üretim sırasındaki süreçler, işletmenin genel yapısı ve maliyet hesaplama yöntemleri incelenmiş ve hedef maliyetleme yaklaşımı açısından muhasebe bilgi sistemine ilişkin model, işletmenin kullandığı hesap planıyla uygun hale getirilerek uygulamaya koyulmuştur. Araştırma sonucunda, hedef maliyetleme yönteminin maliyetleri düşürürken tasarım, üretim ve pazarlama fonksiyonları ile bütünleşmesi gerektiğine ve bu fonksiyonların, muhasebe bilgi sistemi üzerinden takip edilebilmesi; girdi-süreçleme-çıkıtı akışında ele alınıp raporlanabilmesi sonucunda işletmenin hedef maliyetlemede amaçlarına ulaşabilmesi ve finansal bilgi kullanıcılarına

kaliteli raporlama yapılabilmesi açılarından büyük kazanımlar sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Ergül (2014), konaklama işletmelerinin yaşanan değişim ve gelişmelere uyum sağlamak amacı ile hedef maliyetleme yönteminin diğer çağdaş maliyet yöntemleri ile birlikte uygulanması gerekliliğini ortaya koymak amacı ile Antalya’da faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir konaklama işletmesinde çalışma gerçekleştirmiş ve konaklama işletmelerinin sürdürülebilirlikleri ve kârlılıklarının, çağdaş maliyet yöntemlerini entegre bir şekilde kullanmalarına bağlı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Geçkin (2013) çalışmasında, hedef maliyetleme sisteminin bir yiyecek işletmesinde menü analizi ile beraber uygulanabilirliğini görmek ve sonrasında işletmeye sağlayacağı katkıları belirlemek üzerine odaklanmıştır. Çalışmada anket tekniği ve ayrıca işletmeyi derinlemesine incelemeye olanak veren olay çalışması yöntemi kullanılmıştır. Bu sayede özellikle yiyeceklere ait maliyet hesaplamalarının yapılması ve menü analizinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğinin mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Alpkan (2012), turizm sektöründe işletme açısından istenen maliyete, kaliteye, verimliliğe ve beklenen kâr marjına ulaşmada hedef maliyetin önemi ve gerekliliğini ortaya koymak amacı ile bir konaklama işletmesinde çalışma gerçekleştirmiş ve hedef maliyetleme sisteminin her işletme için kendine özgü üretim, yönetim ve organizasyon yapısına uyumlu hale getirilip uygulanabileceği sonucuna varmıştır.

Bozdemir ve Orhan’ın (2011) çalışmasında hedef maliyetleme ile ilgili teorik bilgiler verildikten sonra Türk otomotiv sektöründe uygulanabilirliği araştırılmıştır. Sektörde faaliyet gösteren 249 işletme ile anket yoluyla görüşülmüş, anket sonuçlarına göre bu işletmelerin sadece yüzde 2’sinin hedef maliyetleme yöntemini kullandıkları, hedef maliyetleme ile müşteri memnuniyetini artırmayı hedefledikleri ve bu yöntemin bazı şartlarını yerine getirdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kaya (2010) çalışmasında, kullanımı yaygınlaşan maliyet azaltma tekniklerinden biri olan hedef maliyetleme yöntemini incelemiştir. Ayrıca hedef maliyetlemenin tanımını, sürecini, özelliklerini belirtmiş ve hedef maliyetlemeyi geleneksel maliyetleme ile karşılaştırmıştır.

Gayret’in (2010) çalışmasında sofracı üretim tesisinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanmasını gerektiren faktörler verilerek bu yöntemin birçok işletme için gerekli hale geldiği gösterilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda kalitede herhangi bir azalma ve müşteri taleplerine aykırı bir durum oluşturulmadan, tasarım ve üretim sürecinde yapılan iyileştirmeler ile birlikte tedarikçilerle yapılan görüşmeler sonucunda maliyetlerin azaltılabileceği gösterilmiştir.

Bayazıtlı ve Koçsoy'un (2009) çalışmasında; 500 sanayi işletmesinde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliği araştırılmıştır. İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO 500) yayımladığı listedeki 500 işletmenin 451'ine anket formu gönderilmiş, 90 anket değerlendirmeye alınmıştır. Sonuç olarak 27 işletmenin hedef maliyetleme yöntemini kullandığı, diğer işletmelerin söz konusu yöntemi kullanmama nedenleri ile kullanan ve kullanmayan işletmelere ait bilgiler verilmiştir.

Yükçü ve Gönen (2008) çalışmasında Türkiye'de makine üretimi yapan bir işletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme yönteminin birlikte kullanılması ile gerçekleştirilecek sonuçları araştırmış ve çalışma sonucunda işletmede, tedarik zinciri yönetimi ve hedef maliyetleme kullanılarak işletmenin toplam maliyetinin önemli ölçüde düştüğü belirlenmiştir.

Coşkun (2008) çalışmasında hedef maliyetleme yönteminin Uşak'ta faaliyet gösteren battaniye üretim işletmeleri tarafından uygulanabilirlik düzeyini anket yolu ile belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma kapsamına alınan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (yüzde 80,77) hedef maliyetleme yönteminden habersiz oldukları ya da yeterli bilgi düzeyine sahip olmadıkları, işletmelerin yüzde 7,69'unun hedef maliyetleme yöntemini daha önce uyguladıkları; fakat başarılı olamadıkları, yüzde 11,54'ünün ise hali hazırda yöntemi uyguladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Kalkancı (2008) çalışmasında Bursa ilinde tekstil alanında faaliyet gösteren, iş eldivenleri ve önlüklerinin üretimini yapan bir işletmede hedef maliyetleme yönteminde bütçe yaklaşımına ilişkin mevcut uygulama ile yöntemin uygulanabilirliği incelenmiş ve araştırma sonuçları göstermiştir ki işletmeler bu sistemi kullanarak üretimde veya sonrasında ortaya çıkabilecek zararları minimum düzeye indirme imkânı bulmaktadırlar.

Nubin'in (2006) çalışmasında, rekabet ortamında hedef maliyetlemeye duyulan gereksinim ve hedef maliyetleme sürecinin aşamaları anlatılmış, sonrasında ise örnekle desteklenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, işletmede takım çalışmasının yerleşmemiş olması vb. nedenlerle hedef maliyetleme yöntemi olması gereken şekilde uygulanamamış, sadece hedeflenen maliyet belirlenmiştir.

3. SÜT ÜRÜNLERİ ÜREten BİR İŞLETMEDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Çalışmanın bu bölümünde hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten işletmelerde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmamız, hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten işletmelerde mevcut mamullerin maliyetlerini yönetmek amacıyla uygulanıp uygulanamayacağını ortaya koyma ve süt ürünleri üreten diğer işletmelere yol gösterme amacı taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Farklı sektörlerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini ve uygulama sonuçlarını gösteren birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada ise süt ürünleri üreten işletmelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak için, belirlenen bir işletmeye ait 2017 yılı verilerinden yararlanılmıştır. Bu çalışmanın yapıldığı işletme, bulunduğu ilde büyük bir pazar payına sahip olduğu için tercih edilmiştir. İşletmeden alınan verilerle yapılan bu çalışma, literatür araştırması aşamasında süt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ele alındığı herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olması nedeniyle önemlidir ve sektördeki diğer işletmelerin dikkatini çekeceği düşünülmektedir.

3.3. İşletmeye Ait Bilgiler

Sektörde 51 yıldır faaliyet gösteren ve 7620 m² alanı bulunan işletme, günlük 60 ton süt işleme kapasitesine sahiptir ve 30 kişiye istihdam sağlamaktadır. İşletmenin 6 ayrı ürün grubu bulunmaktadır ve bunlar aşağıda sıralanmıştır.

Tablo-2: İşletme Ürün Grupları ve Üretim Miktarları

Ürünler	Üretim Miktarı
Pastörize Süt	122.916 Litre
Ayran	610.880 Litre
Yoğurt	786.100 Kg
Tereyağı	17.180 Kg
Kaşar Peyniri	101.200 Kg
Beyaz Peynir	110.500 Kg

3.4. İşletme Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletmenin 2017 yılında ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerine ait tutarlar aşağıda sunulmuştur.

Tablo-3: İşletmenin Toplam Giderleri

GİDER TÜRLERİ		TUTAR (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG)		3.049.529
Direkt İşçilik Giderleri (DİG)		744.270
Genel Üretim Giderleri (GÜG)		1.368.404
Amortisman Gideri	149.990	
Elektrik Gideri	122.532	
Doğalgaz Yakıt Gideri	101.715	
Üretim Malzemeleri	243.044	
Ambalaj Gideri	625.654	
Bakım Gideri	33.107	
Analiz Gideri	31.356	
Diğer Giderler	61.006	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		677.960
Genel Yönetim Giderleri		93.786

İşletmeden elde edilen veriler, ürünlere ait maliyetlerin belirlenmesinde yetersiz kalmıştır. Bu nedenle süt ürünlerinin üretimine yönelik ortaya çıkan toplam gider içerisinde yoğurt üretimi için yapılan giderin belirlenmesi için Tablo-4'te verilen araştırma sonuçları kullanılmıştır.

Tablo-4: İşletme Ürünlerine Ait Giderlerin Dağılımı

Gider Türleri	Süt (%)	Yoğurt (%)	Tereyağı (%)	Beyaz Peynir (%)	Kaşar Peyniri (%)
Hammadde	43,0	69,6	89,7	70,6	77,3
Personel	3,5	5,4	2,4	7,8	12,0
Amortisman	11,1	3,7	0,9	3,8	3,7
Yakıt-Enerji	3,5	3,9	2,4	6,9	5,0
Ambalaj	37,0	16,4	3,7	8,2	0
Diğer İmalat Giderleri	1,9	1,0	0,9	2,7	2,0
Toplam	100	100	100	100	100

Kaynak: Önen, 1999, s.10'dan uyarlanmıştır.

Tablo-4'e göre yoğurt üretimi için yapılan 100 TL tutarındaki harcamanın örneğin 69,60 TL'lik bölümü hammadde (süt) ve 3,70 TL'lik bölümü amortisman giderinden oluşmaktadır.

İşletmeden alınan bilgiye göre 1 litre süttten 700 gr yoğurt üretilmektedir ve 2017 yılında toplam 3.244.000 litre süt tüketimi gerçekleştirilmiştir.

Buna göre 786.100 kg yoğurt üretimi için kullanılan süt miktarı $786.100 / 0,7 = 1.123.000$ litredir.

Dolayısıyla toplam sütün $1.123.000 / 3.244.000 = \% 34,6$ 'lık bölümü yoğurt üretimi için kullanılmıştır. Toplam süt giderinin (DİMMG) 3.049.529 TL olduğu dikkate alındığında yoğurt üretimi için ortaya çıkan süt gideri $3.049.529 \times \%34,6 = 1.055.137$ TL'dir.

Tablo-4 dikkate alındığında 1.055.137 TL tutarındaki süt gideri yüzde 69,6'ya karşılık gelmektedir ve yoğurt üretimi için ortaya çıkan diğer giderler için de aynı tablodaki veriler esas alınarak hesaplama yapılmış ve sonuçlar Tablo-5'te sunulmuştur.

Tablo-5: Yoğurt Üretimine Ait Gider Yerleri ve Payları

Giderler	Yoğurt Üretim Giderinin Payı (%)	Yoğurt Üretim Giderleri (TL)
DİMMG	69,6	1.055.137
DİG	5,4	81.864
Amortisman Gideri	3,7	56.092
Elektrik-Doğalgaz Gideri	3,9	59.124
Ambalaj Gideri	16,4	248.624
Diğer İmalat Giderleri	1,0	15.160
Toplam	100	1.516.001

Yoğurt üretimi beş faaliyetten geçerek gerçekleştirilmektedir ve bu faaliyetlerde çalışan işçi sayıları ile makine sayıları Tablo-6'da sunulmuştur.

Tablo-6: Gider Yerlerindeki İşçi ve Makine Sayıları

Üretim Gider Yerleri	İşçi Sayısı	Makine Sayısı
Süt taşıma	3	3
Süt tankına alım	3	2
Kaynatma	3	4
Mayalama- Paketleme	6	2
Depolama	15	5
Toplam	30	16

3.5. Maliyetlerin Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

DİMMG direkt niteliğe sahip olduğu için dağıtımının yapılmayıp doğrudan mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Amortisman gideri ve elektrik-doğalgaz giderinin dağıtımında makine sayıları dikkate alınmıştır. Ambalaj

gideri eşit şekilde dağıtılırken işçilik gideri ile diğer imalat giderlerinin dağıtımında ise işçi sayıları dikkate alınmıştır. Söz konusu giderlerin dağıtım sonuçları Tablo-7’de verilmiştir.

Tablo-7: Üretim Gider Yerlerine Ait Giderler

Üretim Gider Yerleri	İşçilik Gideri	Amortisman Gideri	Elektrik ve Doğalgaz Gideri	Ambalaj Gideri	Diğer İmalat Giderleri	Toplam
Süt taşıma	8.186	10.517	11.086	49.725	1.516	81.030
Süt tankına alım	8.186	7.012	7.390	49.725	1.516	73.829
Kaynatma	8.186	14.023	14.781	49.725	1.516	88.231
Mayalama- Paketleme	16.373	7.012	7.390	49.725	3.032	83.532
Depolama	40.932	17.528	18.477	49.725	7.580	134.242
Toplam	81.864	56.092	59.124	248.624	15.160	460.864

Yoğurt üretimi için DİMMG 1.055.137 TL iken bunun dışında kalan diğer giderler ise 460.864 TL olarak belirlenmiştir ve bu durumda yoğurt üretim maliyeti toplamı 1.516.001 TL olmaktadır. Elde edilen sonucu üretim miktarına böldüğümüzde birim maliyet $1.516.001 / 786.100 = 1,93$ TL/kg olarak karşımıza çıkmaktadır. DİMMG faaliyetlere dağıtılmayıp doğrudan mamule yükleneceği için bunun dışında kalan giderler üzerinden hedef maliyet belirleme çalışması gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla $1.055.137 / 786.100 = 1,34$ TL/kg tutarındaki birim DİMMG, hedef maliyet içerisinde dikkate alınmayacaktır.

3.6. Hedef Maliyetleme Aşamaları

Birim maliyet belirleme çalışmasından sonra aşağıda hedef maliyetleme sürecine ait aşamalar sırasıyla incelenmiştir.

3.6.1. Hedef Maliyetin Hesaplanması

İşletme 1 kg yoğurdu 2,50 TL’den satmaktadır ve dolayısıyla satış fiyatı üzerinden hesaplandığında $(2,50 - 1,93) / 2,50 = \%22,8$ kâr ile satış yapılmaktadır. İşletmenin bu satış fiyatı, piyasadaki rakipleriyle ortalama olarak aynıdır; ancak işletmenin kâr oranını yüzde 28’e çıkarması için hedef maliyetin aşağıdaki tutara indirilmesi gerekmektedir.

Hedef Maliyet = Piyasa Fiyatı - Kâr Marjı

Hedef Maliyet = $2,50 - (2,50 \times 0,28)$

Hedef Maliyet = 1,80 TL/kg

3.6.2. Birim Başına Maliyet Analizi

Üretim sürecinde ortaya çıkan birim maliyetlerin hangi faaliyette ne kadar paya sahip olduğunun hesaplanması gerekmektedir. Bunun için üretim gider yerlerinde ortaya çıkan toplam gider, üretim miktarına bölünerek hesaplamalar yapılmıştır. Ancak daha önce belirtildiği gibi, burada dikkate alınan birim maliyet içerisinde DİMMG yer almamaktadır.

Tablo-8: Üretim Gider Yerlerine Ait Birim Maliyetler

Üretim Gider Yerleri	Maliyetler (TL)	Üretim Miktarı (kg)	Birim Maliyetler (TL/kg)
Süt taşıma	81.030	781.100	0,10
Süt tankına alım	73.829	781.100	0,09
Kaynatma	88.231	781.100	0,11
Mayalama- paketleme	83.532	781.100	0,11
Depolama	134.242	781.100	0,17
Toplam	460.864		0,59

3.6.3. Fonksiyonel Maliyet Analizi

Aşağıdaki tabloda işletmenin üretim gider yerlerindeki mevcut maliyetleri ve yüzdeleri yer almaktadır. Üretim başlamadan önce maliyetlerin kontrol edilmesi amacıyla henüz tasarım aşamasında maliyetlerin düşürülmesi, hedef maliyetleme yönteminin temel ilkelerinden olduğu için öncelikle fonksiyonel maliyet analizi çalışması yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda, üretim gider yerlerinde ortaya çıkan birim maliyetlerin toplam içindeki payı hesaplanmıştır.

Tablo-9: Üretim Gider Yerlerine Ait Maliyet Payları

Üretim Gider Yerleri	Mevcut Birim Maliyetler (TL/kg)	Birim Maliyet İçindeki Payı
Süt taşıma	0,10	0,18
Süt tankına alım	0,09	0,16
Kaynatma	0,11	0,19
Mayalama- paketleme	0,11	0,18
Depolama	0,17	0,29
Toplam	0,59	1,00

3.6.4. Müşteri Beklenti Analizi

Müşteri istekleri, hedef maliyetleme yönteminde önemli bir konuma sahiptir ve bu nedenle maliyetlerin azaltılması noktasında müşterinin önem verdiği hususlar dikkate alınmaktadır. Müşterinin üründe tat, koku ve kıvam fonksiyonlarına önem verdiği belirlenmiş olup bu fonksiyonların önem derecesinin belirlenmesinde müşteri ile yakın ilişkide bulunan satış bölümündeki personelden bilgi alınmıştır. Buna göre ürün fonksiyonlarının önem dereceleri ve toplam içindeki payı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo-10: Müşteri Beklenti Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Önem Derecesi	Fonksiyonun Payı
Tat	5	0.45
Kıvam	4	0.37
Koku	2	0.18
Toplam	11	1.00

3.6.5. Fonksiyonel Performans Analizi

Bu bölümde ürünün fonksiyonları üzerinde üretim gider yerlerinin hangi ölçüde etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bilgiler, üretim bölümünde çalışan personelden elde edilmiştir.

Tablo-11: Fonksiyonel Performans Analizi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma (%)	Süt Tankına Alım (%)	Kaynatma (%)	Mayalama-Paketleme (%)	Depolama (%)	Toplam
Tat	0.15	0.15	0.20	0.35	0.15	1,00
Kıvam	0.10	0.10	0.15	0.50	0.15	1,00
Koku	0.20	0.20	0.15	0.15	0.30	1,00

3.6.6. Önem Endeksi

Bu aşamada, müşteri beklenti analizinde yer alan ürün fonksiyonlarının önem derecesi içindeki payı ile fonksiyonel performans analizi arasındaki ilişki dikkate alınmıştır. Örneğin; tat ürün fonksiyonu ile süt taşıma gider yeri arasındaki önem endeksi $0,45 \times 0,15 = 0,0675$ olarak hesaplanmıştır.

Tablo-12: Önem Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma	Süt Tankına Alım	Kaynatma	Mayalama-Paketleme	Depolama
Tat	0,0675	0,0675	0,0900	0,1575	0,0675
Kıvam	0,0370	0,0370	0,0555	0,1850	0,0555
Koku	0,0360	0,0360	0,0240	0,0240	0,0540
Önem Endeksi	0,1405	0,1405	0,1695	0,3665	0,1770

Yukarıdaki tabloda ürün fonksiyonlarının gider yerleri ile ilişkisi gösterilmiş ve buna bağlı olarak önem endeksi oluşturulmuştur. Süt taşıma 0,1405, süt tankına alım 0,1405, kaynatma 0,1695, mayalama-paketleme 0,3665 ve depolama 0,1770 önem endeksine sahiptir.

3.6.7. Hedef Maliyet Endeksi

Hedef maliyet endeksi, ürün fonksiyonlarına ait önem endeksi ile ürüne ait maliyet yüzdeleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, önem endeksindeki değer, ürüne ait maliyet yüzdesine bölünür ve hedef maliyet endeksi bulunur. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in altında ise bu gider yerine yatırımın fazla yapıldığı ve maliyetlerin azaltılması gerektiği anlaşılmalıdır. Eğer bir gider yerinin hedef maliyet endeksi 1'in üstünde ise bu gider yerinin fonksiyonel olarak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmalıdır (Kutay ve Akkaya, 2013, s. 62).

Tablo-13: Hedef Maliyet Endeksi

Ürünün Fonksiyonları	Süt Taşıma	Süt Tankına Alım	Kaynatma	Mayalama-Paketleme	Depolama
Önem Endeksi	0,1405	0,1405	0,1695	0,3665	0,1770
Maliyetlerin Yüzdesi	0,18	0,16	0,19	0,18	0,29
Hedef Maliyet Endeksi	0,78	0,88	0,89	2,04	0,61

Tablo-13 incelendiğinde süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma ve depolama bölümlerindeki hedef maliyet endeksinin 1'in altında kaldığı görülmektedir. Buna göre, bu gider yerlerine fazla yatırım yapılmıştır ve maliyetlerin azaltılması gerekmektedir. Mayalama-paketleme bölümünde ise hedef maliyet endeksi 1'in üzerine çıkmıştır. Dolayısıyla bu bölümde faaliyetlerin

geliştirilmesi gerekmekte olup özellikle paketlemeyle ilgili müşterinin ilgisini çekebilecek paket tasarımı yapılabilir ve paket üzerindeki resim veya yazıların daha dikkat çekici hale getirilmesi sağlanabilir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Süt ürünleri üreten işletmelerin temel girdisi olan sütün fiyatı, özellikle yem fiyatlarındaki yükseliş nedeniyle sürekli olarak artış göstermektedir. Dolayısıyla paketli süt, yoğurt, tereyağı ve peynirin üretim maliyeti de yükselmektedir. Bunun bir sonucu olarak ulusal düzeyde satış yapan işletmelerle rekabet etmeye çalışan yerel veya bölgesel işletmelerin işletme içi ve işletme dışı koşulları göz önünde bulundurarak hareket etmesi, özellikle de müşteri beklentilerini daha fazla dikkate alması gerekmektedir. Bu kapsamda hedef maliyetleme yöntemi işletme içinde ve dışındaki koşulları ve müşteri beklentilerini dikkate alması nedeniyle oldukça faydalı bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır ve bu çalışmada, süt ürünleri üreten bir işletmede hedef maliyetleme yönteminin uygulaması yapılmıştır. Bu amaçla öncelikle işletmedeki gider yerleri ve maliyetleri ile ilgili bilgiler elde edilmiş ve analiz edilmiştir. İşletmede üretim aşamasında 5 gider yeri bulunmaktadır ve bunlar; süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma, mayalama-paketleme ve depolamadır.

İşletme ürünleri içerisinde yoğurt üretiminin ele alındığı çalışmada mevcut birim maliyet 1,93 TL olarak hesaplanmış ve piyasa fiyatlarına uyumlu bir şekilde 2,50 TL'den satış yaparak yüzde 22,8 kâr elde edildiği belirlenmiştir. Ancak bu düzeydeki kâr marjının yetersiz olduğu ve kârın yüzde 28'e çıkarılmasına yönelik olarak birim maliyetin 1,80 TL'ye düşürülmesi gerektiği belirlenmiştir. Bu işlem hedef maliyet belirleme çalışmasının başlangıcını oluşturmuştur.

İşletmenin her bir üretim gider yeri için birim maliyetleri hesaplanmıştır. Üretim gider yerlerinden en fazla maliyetin depolama üretim gider yerinde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Fonksiyonel maliyet analizi ile hesaplanan üretim gider yerlerinin birim maliyet içindeki payına baktığımızda ise sırasıyla depolama ve kaynatma gider yerlerinin en fazla paya sahip olduğu, üçüncü sırayı süt taşıma ve mayalama-paketlemenin aldığı görülmektedir. En düşük pay ise süt tankına alım gider yerinde ortaya çıkmaktadır.

Tüketici istekleri ön planda tutularak müşterilere göre önemli olan ürün fonksiyonları belirlenmiş ve üretim gider yerleri ile ilişkilendirilmiştir. Bunun sonucunda mayalama ve paketleme üretim gider yerinin müşteri isteklerini karşılamada en önemli alan olduğu ortaya çıkmaktadır. Sonrasında ise sırasıyla depolama ve kaynatma gider yerleri gelmekteyken son sırayı süt taşıma ve süt tankına alım gider yerleri paylaşmaktadır.

Hedef maliyet endeksi analizi gerçekleştirilerek, ürün fonksiyonlarına ait önem endeksi ile ürüne ait maliyet yüzdeleri arasındaki ilişki ortaya koyulmaktadır. Bunun sonucunda mayalama-paketleme üretim gider yerinin faaliyet olarak geliştirilmesi gerektiği ve buna yönelik olarak ilgi çekecek paket tasarımı üzerinde durulması gerektiği; süt taşıma, süt tankına alım, kaynatma ve depolama alanlarında ise fazla harcamalar gerçekleştirildiği ve bu alanlarda maliyet azaltma çalışmalarının yapılması gerektiği görülmektedir.

Araştırma sonucunda hedef maliyetleme yönteminin süt ürünleri üreten bir işletmede uygulanabilir olduğu, maliyet azaltma çalışması yapılırken sektördeki diğer işletmelerin, müşterilerin tercih ve taleplerinin ve tesisin durumunun da dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme yönteminin yanında diğer maliyet düşürme veya belirleme yöntemlerinin de aynı sektör için uygulanmasının gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Alagöz, A. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 63-83.

Alpkan, S. (2012). *Turizm İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Ata, İ. F. (2014). *Hedef Maliyetleme ve İnşaat İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Analizi*, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.

Basık, F.O. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Bayazıtlı, E. & Koçsoy, M. (2009). Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 42, 58-75.

Bozdemir, E. & Orhan M.S. (2011). Maliyet Kontrol Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yönteminin Türk Otomotiv Sanayinde Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 163-179.

Bülbül, S. (2015). *Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi ve Bir İşletme Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.

Can, A.V. (2004). *Hedef Maliyetleme Kuram ve Uygulama*, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland.

Coşkun, A. (2008). *Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

Çarıkcı, O. (2014). *İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Hastane Yöneticileri Tarafından Algılanma Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

Ergül, A. (2014). *Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Antalya.

Feil, P., Yook, K.H., & Kim, I.W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective, *International Journal of Strategic Cost Management*, Spring, 10-19.

Gayret, A. (2010). *Hedef Maliyetleme Sistemi ve Sistemin Sofra Camı İmalat İşletmesinde Uygulanması*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Geçgin, E. (2013). *Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçlar*, Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin.

Hacırüstemoğlu, R. & Şakrak M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Haşaoğlu, U. (2011). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

- Kalkancı, N. (2008). *Hedef Maliyetleme Sisteminde Bütçe Yaklaşımı, Yöneticilerin Eğitimi ve Bir İşletmede Uygulama*, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karahan, M. (2018). Hedef Maliyetleme: Halı İşletmesinde Bir Uygulama, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 362-378.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 313-332.
- Kutay, N. & Akkaya, G.C. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması, *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 51-66.
- Monden, Y. & Hamada, K. (1991). Target Costing And Kaizen Costing In Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, 3, 16-34.
- Nubin, S. (2006). *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği*", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Önen, M.O. (1999). *Süt ve Süt Ürünleri Sektörü*, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Sektörel Araştırmalar, Ankara.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*", Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şakrak, M. (1998). Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye "Maliyet Bir Çıktı (Sonuç) Değil Girdidir", *6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, "2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim" Bildiri Kitabı*, Antalya, 293-303.
- Yükçü, S. & Gönen, S. (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 71-83.

FAALİYETE DAYALI YÖNETİMİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA*

Prof. Dr. Ali KARTAL^a
Dr. Merih TETİK^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 397-426*

ÖZ

İşletmeler faaliyetlerini yöneterek performanslarını arttırabilir. Faaliyetlerin yönetilmesi, performansın ölçülmesini ve yönetilmesini gerektirirken; performansın artırılması da faaliyetlerin yönetilmesine bağlıdır. Faaliyete dayalı yönetim, işletmenin faaliyetleri yönetme ihtiyacını karşılarken; dengeli ölçüm kartı da performansın ölçülmesi ve yönetilmesi konusunda işletmeye yardımcı olmaktadır. Faaliyete dayalı yönetimin işletmenin performansı üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla bir alkollü içecek işletmesinde uygulama yapılmıştır. Uygulamada; gözlem, çalışanlar ve yöneticilerle görüşme ve onların deneyimlerinden yararlanma yöntemleri kullanılmıştır. Performansın ölçülmesi ve yönetilmesi için ürün temelinde dengeli ölçüm kartı oluşturulmuş ve işletme performansı bu ölçüm kartıyla yönetilmiştir. İşletmenin şişeleme faaliyeti bir süreç şeklinde ele alınmış ve dolun faaliyetinde tespit edilen dolun da şişe kırılması problemi önerilen çözümlerle azaltılmıştır. Ayrıca, şişeleme süresi içerisinde bu problemten kaynaklanan duruş süresi de kısalmıştır. Ürün temelinde dengeli ölçüm kartına göre, faaliyete dayalı yönetimin uygulanması sonucunda işletmenin performansının arttığını söylemek mümkündür.

Anahtar Sözcükler: Faaliyete Dayalı Yönetim, Sürekli İyileştirme, Dengeli Ölçüm Kartı, İşletme Performansı, Alkollü İçecek Sektörü.

JEL Kodları: M41, M11, L25.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kartal, A., Tetik, M. (2019). Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Bir Alkollü İçecek İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 397-426.

* Makalenin gönderim tarihi: 24.09.2018; Kabul tarihi: 30.12.2018, iThenticate benzerlik oranı %2

^a Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., akartal@anadolu.edu.tr

ORCID: 0000-0001-7281-8010.

^b merihtetik@gmail.com, ORCID: 0000-0003-1272-1318.

THE EFFECT OF ACTIVITY-BASED MANAGEMENT ON BUSINESS PERFORMANCE: AN IMPLEMENTATION IN AN ALCOHOLIC BEVERAGE BUSINESS

ABSTRACT

Businesses can improve their performance by managing their activities. While managing the activities requires measuring and managing the performance, improving performance also depends on managing the activities. Balanced scorecard helps the business to measure and manage its performance while activity-based management meets the need of managing activities of it. An implementation has been done in an alcoholic beverage business with the aim of identifying the effect of activity-based management on the business performance. The methods of observation, meeting with managers and employees, and applying to their experiences have been used in the implementation. For measuring and managing the performance, product-based balanced scorecard has been built, and the business performance has been managed by it. Bottling activity of the business has been handled as a process, and the bottle breaking in filling problem identified in the filling activity was reduced by the suggested solution. Furthermore the stopping time stemmed from this problem in the bottling time has also been shortened. According to the product-based balanced scorecard, it is possible to say that the business performance has been improved as a result of implementing activity-based management.

Keywords: Activity-Based Management, Continuous Improvement, Balanced Scorecard, Business Performance, Alcoholic Beverage Industry.

JEL Codes: M41, M11, L25.

1. GİRİŞ¹

Günümüzde işletmeler faaliyet düzeyinde rekabet etmektedir. Bu rekabette ayakta kalmak isteyen işletmeler, faaliyete dayalı yönetim uygulamaktadır (Miller, 1996, s.3). Faaliyete dayalı yönetimde, sürekli iyileştirmeyle faaliyetler iyileştirilir iken; hangi faaliyetin iyileştirileceğine karar vermek ve seçilen faaliyetin ne kadar iyileştirildiğini görmek için faaliyetlerin performansını ölçmek gerekmektedir. Dengeli ölçüm kartı; işletmenin stratejisiyle faaliyetleri arasındaki ilişki hakkında bilgi vermesi, işletmenin ihtiyaçlarına göre özelleştirilerek oluşturulabilmesi, performans ölçütlerinin değerlerinin yanı sıra hedeflerini de içermesi ve sürekli iyileştirmeyi desteklemesi nedeniyle işletmelerde faaliyete dayalı yönetimle birlikte kolaylıkla uygulanabilir. Kısacası, işletmeler dengeli ölçüm kartını kullanarak performanslarını ölçebilir ve yönetebilir.

Faaliyete dayalı yönetim ve dengeli ölçüm kartı alkollü içecek sektöründeki işletmeler tarafından da uygulanabilir. Alkollü içecek sektörü; tarıma dayalı sanayi içindeki sektörlerden biri olup Türkiye'ye önemli gelir getirmekte,

¹ Bu makale, Dr. Merih TETİK'in Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Ali KARTAL'ın danışmanlığında hazırlanmış ve 30.05.2018 tarihinde kabul edilmiş olan "Stratejik Yönetim Kapsamında Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Performansına Etkisinin Dengeli Ölçüm Kartı ile Ölçülmesi" başlıklı doktora tezinden güncellenerek üretilmiştir.

istihdam sağlamakta ve topluma doğrudan veya dolaylı katkı sağlamaktadır (Sevilmiş, 2014).

Türkiye’de, alkollü içecek sektörünü düzenleyen ve denetleyen kurum, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu’dur (TAPDK). Ancak, bu kurum “24.12.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 696 sayılı Olağanüstü Hal kapsamında bazı düzenlemeler yapılması hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca kapatılmış olup, görev ve yetkileri Tarım ve Orman Bakanlığı’nın Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir” (Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018a).

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı’nın verilerine göre, alkollü içecek üretimi 2008 ve 2017 yılları ele alınarak incelendiğinde son on yılda %0,945 artmıştır (2018 yılı tamamlanmadığı için, bu yılın alkollü içeceklerine ilişkin toplam üretim, ithalat, ihracat vb. verileri yayımlanmamıştır. Bu nedenle 2018 yılı verileri hesaplamalara dahil edilmemiştir). Üretim miktarı en fazla olan fermente alkollü içecekler bira ve şarap iken; distile alkollü içecekler ise rakı ve votkadır. Bira üretimi 2017 yılında 2008 yılına kıyasla %1,918 azalır ve şarap üretimi %74,056 artar iken; rakı üretimi %16,336 azalmış, votka üretimi ise %32,686 artmıştır. Türkiye’de 2017 yılında 906.707.644 litre bira, 64.368.310 litre şarap, 37.316.029 litre rakı ve 10.161.578 litre votka üretilmiştir (Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018b).

Rakı, “yalnızca suma veya tarımsal kökenli etil alkol ile karıştırılmış sumanın, 5000 litre veya daha küçük hacimli geleneksel bakır imbiklerde, anason tohumu (*Pimpinella anisum*) ile ikinci kez distile edilmesiyle sadece Türkiye’de üretilen distile alkollü içkidir” (Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu [TAPDK], 2016, s. 2). Tanımından da anlaşılacağı üzere yerel bir alkollü içecek olan rakının üretiminde hammadde olarak Türkiye’de yetiştirilen tarım ürünleri kullanılmaktadır. Türkiye’de bir yılda yaklaşık 40 milyon litre rakı tüketilmektedir. Bu tüketim miktarı; 20 cl, 35 cl, 70 cl ve 100 cl’den oluşan 80 milyon şişeye karşılık gelmektedir (“Rakı fiyatları el yakıyor”, tarihsiz). Rakı satışlarının %80’ini 35 cl ve 70 cl’lik rakılar oluşturmaktadır (“Rakının vergi oranları arttırıldı”, 2013, 26 Nisan). Türkiye’de tüketilen rakı miktarı 2004-2014 (dahil) yılları arasında 40 milyon litrenin üzerindeyken 2015 yılında 39.201.309 litre ile bu miktarın altına inmiştir. 2017 yılında bir önceki yıla göre artarak 37.316.029 litreye ulaşan rakı tüketim miktarı, 2018 yılının ilk yedi ayında (Ocak-Temmuz) toplam 19.580.009 litre olmuştur. Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018 yılının diğer aylarına ilişkin rakı tüketim verilerini henüz yayımlamamıştır. (2018c).

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı’nın verilerine göre 2004 yılından itibaren rakı, ihracatı en çok yapılan ikinci alkollü içecektir. Buna ilaveten, distile alkollü içecekler arasında ihracatı en çok yapılan içecek rakıdır (Tütün ve

Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018b). Rakı dünyada 32 ülkeye ihraç edilmekte ve bu ülkeler arasından Almanya, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) ve Gürcistan ilk üç sırada yer almaktadır (Geleneksel Alkollü İçki Üreticileri Derneği, tarihsiz). İhraç edilen rakı miktarı yıllar içerisinde azalış ve artışlar göstermekle birlikte büyüme eğilimindedir. 2008 yılından itibaren son on yılda rakı ihracatı %27,717 oranında artmıştır. 2017 yılında 3.463.098 litre rakı ihraç edilmiştir (Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018b).

Türkiye’de rakının üretimi incelendiğinde, 2006 yılına kadar artan rakı üretiminin, 2007 yılında 2006 yılına göre azaldığı görülmektedir. Rakı üretimi 2007 yılından sonra tekrar artmaya başlamış ve 2011 yılında 48.810.329 litre ile en üst seviyeye ulaşmıştır. Ancak, 2011 yılından sonra rakı üretimi 2017 yılındaki artış dışında sürekli azalmıştır. Rakı üretimi 2013 yılından itibaren son beş yılda %11,859 oranında azalmıştır. Rakı pazarındaki büyüme ya da küçülmenin hesaplanmasında rakı üretim miktarları kullanıldığında rakı pazarının 2013 yılından itibaren son beş yılda %11,859 oranında küçüldüğü görülmektedir (Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018b).

Türkiye’de 2018 yılı itibarıyla distile alkollü içecek üretme izin belgesine sahip 14 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerden biri Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ’dir (Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, 2018d). Alkollü içecek sektörüyle ilgili fazla çalışma olmaması, faaliyete dayalı yönetimin ve dengeli ölçüm kartının bu sektöre uygulandığına ilişkin hiçbir çalışmanın alanyazınında olmaması ve işletme yöneticilerinin faaliyete dayalı yönetimle ilgili bu çalışmanın yapılması konusundaki pozitif yaklaşımları, araştırmacının bu sektörü ve işletmeyi tercih etmesine neden olmuştur.

İşletmede yapılan uygulamanın amacı, faaliyete dayalı yönetimin işletme performansına etkisini belirlemektir. Bu amaçla, işletmenin şişeleme faaliyeti bir süreç şeklinde ele alınmış ve bu süreçte faaliyete dayalı yönetim uygulanmışken; işletme performansı da önceden oluşturulan ürün temelinde dengeli ölçüm kartıyla yönetilmiştir. Gözlem, yöneticilerle ve çalışanlarla görüşme ve onların deneyimlerinden yararlanma tekniklerinin kullanıldığı bu uygulamanın sonucuna göre; faaliyete dayalı yönetim, işletmenin performansını arttırmıştır.

2. FAALİYETE DAYALI YÖNETİM VE DENGELİ ÖLÇÜM KARTI İLİŞKİSİ

Faaliyete dayalı yönetim, müşterinin elde ettiği değeri ve bu değeri sağlayarak ulaşılabilecek karı arttırmak için faaliyetlerin yönetilmesine odaklanan bir disiplindir (Miller, 1996, s. 12). Hangi ürünün karlı, hangi

müşterinin en değerli olduğunu, hangi süreçlerin değer kattığını, hangilerinin değer katmadığını ve iyileştirme çalışmalarının nerede yapılması gerektiğini faaliyete dayalı yönetimle belirleyen işletme yöneticileri, değer katmayan faaliyetleri inceledikten sonra bu faaliyetlerin elenmesi konusunda rasyonel kararlar alabilmektedir (Ghicajanu, 2008, s. 220; Gupta & Galloway, 2003, s. 132).

Faaliyete dayalı yönetim, faaliyet analizi ve sürekli iyileştirme olmak üzere iki aşamada ele alınabilir. *Faaliyet analizi* faaliyete dayalı yönetimin temelidir. Faaliyet analizinde faaliyetler, çıktılar, müşteriler, maliyet etkenleri, faaliyetlerin maliyeti, faaliyetlerin değerli olup olmadığı ve performans ölçütleri belirlenmektedir (Miller, 1996, s. 69, 70).

Sürekli iyileştirme, ürünlerini üretir ve satarken veya hizmetlerini sunarken işletmenin karşılaştığı problemlerin temel nedenlerini belirlemek ve bu nedenleri ortadan kaldırmak amacıyla işletmede büyük iyileştirmelerden (süreç mühendisliği) ziyade, küçük iyileştirmelerin sürekli yapıldığı yönetim felsefesidir (Chase, Aquilano, & Jacobs, 1998, s. 212; Wisner & Stanley, 2008, s. 485). Sürekli iyileştirme; planlama, uygulama, çalışma ve eylemde bulunma olmak üzere dört aşamadan oluşan Deming çevrimiyle uygulanmaktadır (Evans, 1997, s. 445).

İşletme, süreçlerini sürekli iyileştirmedeği takdirde aynı problemlerle karşılaşmaya devam edecektir (Reid & Sanders, 2005, s. 158). Süreçlerini sürekli iyileştiren işletme ise, hem ürün veya hizmetlerini daha kaliteli ve daha az maliyetle üretebilir ya da sunabilir hem de bunları pazara daha hızlı ulaştırabilir (Nicholas, 1998, s. 35). Burada *süreç*; fiziki tesislerden yararlanarak ve sermaye, ekipman, insan ve enerjiyi kullanarak malzemelerden ürünlerin üretildiği ya da hizmetlerin sunulduğu birbirine bağlı faaliyetlerdir (Wisner & Stanley, 2008, s. 5). *Problem* ise, bir konuda gerçekten ne olduğu ile ne olması gerektiği arasındaki farktır ve bu fark, problem çözme takımı tarafından kapatılmak istenecek kadar önemlidir (Evans & Lindsay, 1989, s. 435).

Faaliyete dayalı yönetimde çözülebilecek problemlere; müşteri tatminini arttırma, pazar payını arttırma, maliyetleri azaltma, süreyi kısaltma, kaliteyi arttırma, hizmet karlılığını arttırma, esnekliği arttırma, müşteri karlılığını arttırma ve hizmet uzaklığını azaltma konuları örnek olarak verilebilir (Brimson & Antos, 1994, s. 109).

Dengeli ölçüm kartı; işletmenin vizyonu ve stratejisini finansal, müşteri, iç süreçler ile öğrenme ve gelişme olmak üzere dört farklı boyut içerisinde, farklı hedeflere ve performans ölçütlerine dönüştüren stratejik performans yönetim sistemidir (Bengü ve Demirgüneş, 2006, s. 61; Coşkun, 2006, s. 128). Dengeli ölçüm kartı, iki yönetim ihtiyacına cevap vermektedir. Birincisi; müşteri odaklı olmak, kaliteyi iyileştirmek, takım çalışmasını vurgulamak, cevap verme ve yeni ürünü pazara sunma süresini kısaltmak

gibi pek çok farklı unsuru tek yönetim raporunda bir araya getirmektedir. İkincisi; işletme yöneticilerinin, faaliyetlerle ilgili bütün ölçütleri birlikte düşünmelerini ve bir alandaki iyileşmenin diğer alanlarda da iyileşmeye yol açıp açmadığını görmelerini sağlamaktadır (Kaplan & Norton, 1992, s. 73).

Farklı pazar koşulları, ürün stratejileri ve rekabet çevresi, farklı dengeli ölçüm kartları oluşturmayı gerektirmektedir. İşletmeler; dengeli ölçüm kartını kendi vizyon, misyon, strateji, teknoloji ve kültürlerine uygun bir şekilde özelleştirerek kullanmalıdır. Kısacası, dengeli ölçüm kartı, işletmeler ya da sektör için genelleştirilebilecek bir şablon değildir (Kaplan & Norton, 1993, s. 135). İşletmenin dengeli ölçüm kartının yanı sıra bir bölüme ya da personele ait dengeli ölçüm kartları da oluşturulabilir (DeBusk & Crabtree, 2006, s. 46).

Faaliyete dayalı yönetim ve dengeli ölçüm kartı birbiriyle ilişkilidir. *Faaliyete dayalı yönetimin maliyet dağıtımı bakışı*; faaliyete dayalı maliyetleme olarak bilinmektedir (Turney, 2005, s. 79). İşletme, faaliyete dayalı maliyetleme sayesinde, ürün ve hizmetlerinin maliyetlerini doğru hesaplayabilir (Kaplan & Norton, 2001, s. 157). Bu, işletmenin karlılığının doğru belirlenmesini ve iyileştirme çabalarının doğru olarak önceliklendirilmesini sağlayacaktır. İşletme performansının yönetilmesinde kullanılan dengeli ölçüm kartının finansal boyutu, maliyetlerin azaltılmasını bir stratejik amaç olarak içerebilmekte ve bu konudaki performans ölçütlerini de kapsayabilmektedir (Kaplan & Norton, 1996, s. 55). Dengeli ölçüm kartı ayrıca, belirlenen hedeflere ulaşmaları için yönetici ve çalışanları, iyileştirme girişimlerinde bulunmaya teşvik etmektedir (Kaplan & Norton, 1996, s. 230).

Faaliyete dayalı yönetimin süreç bakışı; faaliyetlerin performansını etkileyen etkenlerle (maliyet etkenleri) ve işlerin nasıl yapıldığını gösteren performans ölçütleriyle ilgili bilgi vermektedir. İşletme, bu bilgiyi performansını iyileştirmek için kullanmaktadır (Turney, 2005, s. 80). Bu iyileştirme sürekli olarak yapılmaktadır. İşletme, faaliyetlerini sürekli iyileştirerek (faaliyetlerini yöneterek) performansını arttırmaya çalışmaktadır. İşletme yöneticileri için faaliyetleri yönetmek, asla tek seferlik bir görev değildir. Kısacası, faaliyete dayalı yönetim, sürekli iyileştirmeyi kapsamaktadır (Turney, 2005, s. 136).

Dengeli ölçüm kartı, sürekli iyileştirme gibi girişimlerle ilişkilidir (Kaplan & Norton, 1992, s. 79). İşletme yöneticileri, önceden belirledikleri ve dengeli ölçüm kartına yerleştirdikleri hedeflere ulaşmak için, sürekli iyileştirme mi yoksa süreç mühendisliği mi uygulayacaklarına karar vermelidir. *Süreç mühendisliği*, yeni bir süreç geliştirmek ya da bir sürecin işleminde yeni bir yöntem bulmak ile ilgili iken; *sürekli iyileştirme* ise mevcut süreçler ile ilgilidir. Sürekli iyileştirmede; geç teslimler, değer katmayan süreler, hatalı/kusurlu ürünler, süreç hataları ve beceriksiz

çalışanlar gibi hatalar azaltılmaya ve hatta ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır (Kaplan & Norton, 1996, s. 232).

3. BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1. İşletmenin tanıtımı

Antalya'nın Organize Sanayi Bölgesi'nde 2005 yılında kurulan Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ, 2008 yılında üretim faaliyetine başlamış ve 2009 yılında satış, pazarlama ve dağıtım işletmesi olan Topkapı İçecek Dağıtım Pazarlama AŞ'yi kurmuştur. İşletme; rakı, votka, cin ve likör üretmektedir. Ayrıca, bu ürünleri üretmek için kullanılacak olan gıda alkolünü de kendisi üretmektedir. Ürünlerin ve gıda alkolünün üretimi tam otomasyonla yapılmaktadır. İşletme, ürünlerini KKTC'ye, Amerika Birleşik Devletleri'ne (ABD), Almanya'ya, Çin'e, İngiltere'ye, Irak'a ve Ürdün'e ihraç etmektedir (Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ, tarihsiz, <http://www.aai.com.tr>).

3.2. Çalışmanın amacı ve yöntemi

Uygulamanın amacı, faaliyete dayalı yönetimin işletme performansı üzerindeki etkisini belirlemektir. Bu amaçla Antalya'daki distile alkollü içecek işletmesinde bir uygulama yapılmıştır. Faaliyete dayalı yönetimin uygulanması ve performansın yönetilmesi için, işletmede gözlem yapılmış, yönetici ve çalışanlarla yüz yüze görüşmeler yapılarak şişeleme sürecine ve bu süreçteki problemlere ilişkin bilgi edinilmiş ve onların deneyimlerine başvurulmuştur. Veriler, liste şeklinde toplandıktan ve kontrol tablosuna aktarıldıktan sonra, problemlerin belirlenmesinde pareto grafiğinden, çözümün bulunmasında da beyin fırtınasından yararlanılmıştır.

3.3. İşletmede faaliyete dayalı yönetimin uygulanması ve performans ölçümünün yapılması

Bu kısımda işletmede uygulanan faaliyete dayalı yönetim ile ilgili açıklama yapılmıştır.

3.3.1. İşletmede faaliyet analizi

Şişeleme süreci; palet bozma, dolum, etiketleme, bandrolleme, paketleme ve paletleme faaliyetlerinden oluşmaktadır. Palet bozma faaliyeti, boş şişe paletlerinde bulunan boş şişelerin palet bozma makinesi aracılığıyla paletlerden ayrılarak ve konveyöre verilerek dolum makinesine gönderildiği faaliyettir. Palet bozma faaliyetinin çıktısı, boş şişeler; çıktı ölçütü de boş şişe sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi, dolum faaliyeti iken; performans ölçütü de kırılan şişe oranıdır.

Dolum faaliyeti; boş şişelerin yıkıldığı, rakıyla doldurulduğu ve bu şişelere kapak takıldıktan sonra bunların inspektör makinesi ve ışık bandında kontrol

edildiği faaliyetidir. Dolum makinesinin çıktısı, rakıyla dolu şişeler; çıktı ölçütü de rakıyla dolu şişe sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi de etiketleme faaliyetidir. Dolum faaliyetinin performans ölçütleri ise; yüksek seviyeli şişe oranı, düşük seviyeli şişe oranı, boş şişe oranı, kırık şişe oranı, dolumda kırılan şişe oranı, kapak firesi oranı ve zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranıdır.

Etiketleme faaliyeti, rakıyla dolu şişelerin etiketlendiği ve tarihlendirildiği faaliyetidir. Etiketleme faaliyetinin çıktısı, etiketli şişe; çıktı ölçütü de etiketli şişe sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi bandrolleme faaliyetidir. Etiketleme faaliyetinin performans ölçütleri ise etiket firesi oranı ve kırılan şişe oranıdır.

Bandrolleme faaliyeti, etiketli şişelere bandrol basıldığı faaliyetidir. Bandrolleme faaliyetinin çıktısı, bandrollü şişe; çıktı ölçütü de bandrollü şişe sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi, paketleme faaliyeti iken; performans ölçütleri de bandrol firesi oranı ve kırılan şişe oranıdır.

Paketleme faaliyeti, bandrollenmiş rakı şişelerinin gruplara ayrıldığı, altlarına tabla verildiği ve üzerlerine shrink sarılarak kolilendiği faaliyetidir. Paketleme faaliyetinin çıktıları, koli ve bu makineden kolilenmeden çıkan şişeler iken; çıktı ölçütleri de koli sayısı ve paketleme makinesinden kolilenmeden çıkan şişe sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi paletleme faaliyetidir. Paketleme faaliyetinin performans ölçütleri ise, tabla firesi oranı ve kırılan şişe oranıdır.

Şişeleme sürecinin son faaliyeti olan paletleme, paketleme makinesinden çıkan kolilerin paletlere dizildiği ve streçlendiği faaliyetidir. Paletleme faaliyetinin çıktısı, palet; çıktı ölçütü de palet sayısıdır. Değerli olan bu faaliyetin müşterisi, depolama faaliyeti iken; performans ölçütü de kırılan şişe oranıdır.

3.3.2. İşletmede sürekli iyileştirme

Sürekli iyileştirme, planlama ile başlamakta ve eylemde bulunma ile sona ermektedir. Sürekli iyileştirme uygulandıktan sonra işletmenin performansını iyileştirmek için önerilerde bulunulmuştur.

3.3.2.1. Planlama

Planlama aşaması; problem ve sürecin seçilmesi ile başlamakta uygulama planı ile son bulmaktadır.

3.3.2.1.1. Problemin ve sürecin seçilmesi

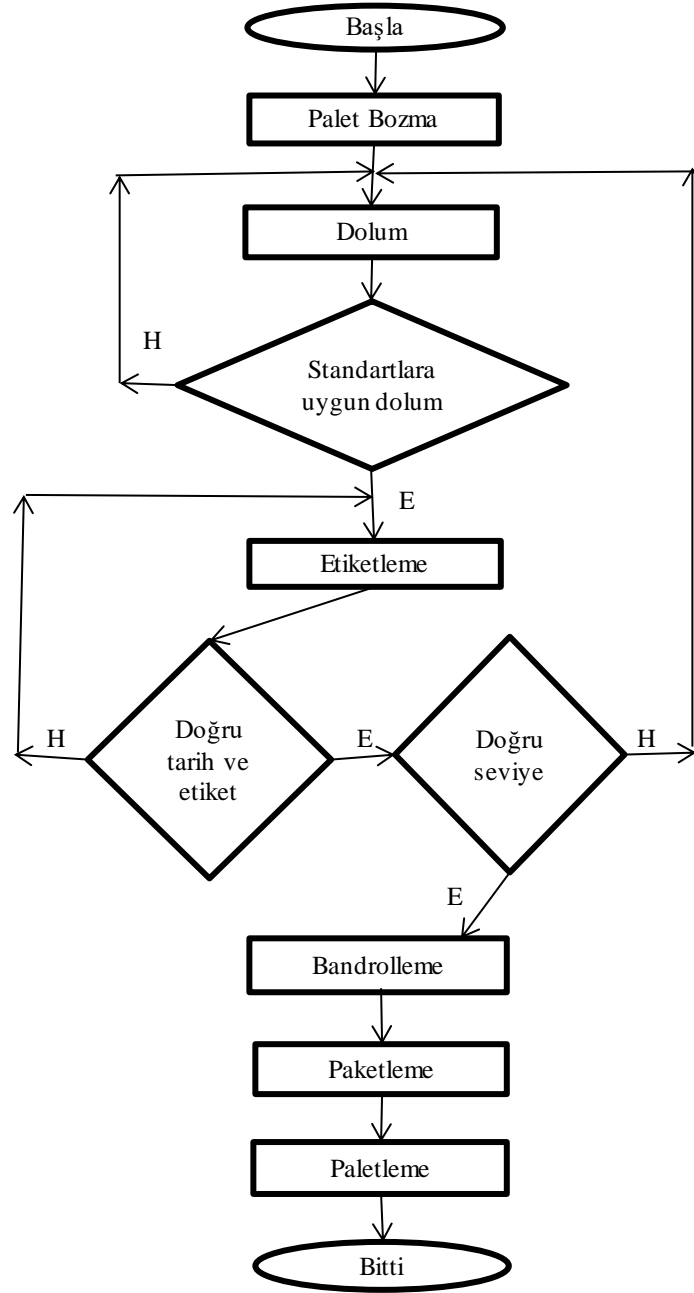
Eylül ayında yöneticiler bir araya gelerek işletmedeki problemleri belirlemiştir. Ürünlerin pazara sunulma süresini hedeflenen süreye indirmek bu problemler arasında ön plana çıkmıştır. Bu, ürünlerin üretim sürecini de içermektedir. Araştırmacı ve işletme yöneticileri, üretim süresini kısaltmak için üretim sürecinin şişeleme faaliyetini bir süreç olarak ele almaya karar

vermiştir. Şişeleme çalışanları, üst yönetimi temsil eden stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisi tarafından problem çözme takımı olarak 14.09.2016 tarihinde kurulmuştur. On bir kişiden oluşan takımın lideri, aynı zamanda şişeleme bölümünün de şefidir. Takım üyeleri, süreci izlemekten ve bu süreçte meydana gelecek problemlerin kaydedilmesinde araştırmacıya destek olmaktan sorumlu iken; lider, süreçteki değişikliklerin kayıtlarını belgelendirmekten (dosyalamak) sorumludur.

3.3.2.1.2. Şişeleme süreci ve performans ölçütleri

Takım kurulduktan sonra, araştırmacı ve takım, şişeleme sürecini incelemiştir. Araştırmacının liderden edindiği bilgiye göre, şişeleme sürecinin faaliyetleri arasında dolum faaliyetinin ayrı bir önemi vardır. Dolum faaliyeti, şişeleme hattının hızını belirleyen faaliyettir. Dolum faaliyetinden sonra gelen etiketleme faaliyetini yapmak için, etiketleme makinesinin hızı dolum makinesinin hızına göre ayarlanmaktadır. Ayrıca, şişelerin dolumu yapılmadan palet bozma dışındaki diğer faaliyetlerin hiçbirisi yapılamamaktadır.

İşletmede daha önce sürekli iyileştirme hiç uygulanmamış ve sürecin ve faaliyetlerin geçmiş performanslarına ilişkin bilgiler oluşturulmamış olsa da liderin ve takım üyelerinin deneyimlerine göre dolum makinesinde birçok problemle karşılaşmaktadır. İleride de dolum makinesinde problemlerle karşılaşma ihtimali, diğer makinelere kıyasla daha fazladır. Buna bağlı olarak, şişeleme sürecinde dolum makinesi diğer makinelere kıyasla daha önemlidir. Araştırmacı ve takım, şişeleme süresini kısaltmak için iyileştirme çalışmalarını dolum makinesine yönlendirmeye karar vermiştir. Şişeleme sürecini daha iyi anlamak için araştırmacı ve takımın çizdiği akış şeması Şekil-1'de sunulmuştur.



Şekil-1. Şişeleme Sürecinin Akış Şeması

Şişeleme sürecinin misyonu; işletmenin misyonuna bağlı kalarak, çevreyi temiz tutarak, dürüstlük ve adalet içerisinde çalışarak, takım ruhunu benimseyerek ve planlanan çerçevede ürünlerin şişelenmesini gerçekleştirmektir.

Şişeleme sürecinin amacı ise; standartlara uygun dolum yaparak her şişede aynı kaliteyi sağlamak, ürünlerin şişelenmesi sırasında ortaya çıkan firelerin oranlarını azaltmak ve ürünlerin müşterilere mümkün olan en kısa sürede ulaştırılabilmesi için ürünlerin şişelenme sürelerini kısaltmaktır. Bu misyon ve amaca bağlı olarak şişeleme sürecindeki faaliyetler, bu faaliyetlerin performans ölçütleri ve bu ölçütlere ait hedefler Tablo-1’de sunulmuştur.

Tablo-1: Faaliyetlerin Performans Ölçütleri ve Hedefleri

Faaliyetler	Faaliyetlerin Performans Ölçütleri	Hedefler
Palet Bozma	Kırılan şişe oranı	%0,022750
Dolum	Yüksek seviyeli şişe oranı	%0,022750
	Düşük seviyeli şişe oranı	%0,022750
	Boş şişe oranı	%0,022750
	Kırık şişe oranı	%0,022750
	Dolumda kırılan şişe oranı	%0,022750
	Kapak firesi oranı	%0,022750
	Zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı	% 10
Etiketleme	Etiket firesi oranı	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	%0,022750
Bandrolleme	Bandrol firesi oranı	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	%0,022750
Paketleme	Tabla firesi oranı	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	%0,022750
Paletleme	Kırılan şişe oranı	%0,022750

Palet bozmada, etiketlemede, bandrollemede, paketlemede ve paletlemede kırılan şişe oranı hesaplanırken kırılan şişe sayısı, seçilen ürünün şişelenmesinde kullanılan şişe sayısına bölünmüştür. Yüksek seviyeli şişe, düşük seviyeli şişe ve boş şişe oranları hesaplanırken ise bu şişelerin sayısı, bandrollenen şişe sayısına bölünmüştür. Kırık şişe oranı, kırık şişe sayısının kullanılan şişe sayısına bölünmesiyle hesaplanmıştır. Dolumda kırılan şişe oranı, dolumda kırılan şişe sayısının kullanılan şişe sayısına bölünmesiyle hesaplanmıştır. Zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı hesaplanırken; zorunlu duruşlar (molalar, ürün

değişimleri, etiket ve bandrol değişimleri vb.) dışındaki duruşların toplam süresi, toplam şişeleme süresine bölünmüştür.

Dolum, etiketleme, bandrolleme ve paketleme faaliyetlerindeki fire oranları hesaplanırken; bu faaliyetlerde kullanılan malzemelerin fire sayısı, ilgili faaliyette kullanılan malzemenin toplam sayısına bölünmüştür. Örneğin, etiket firesi oranı, etiket firesi sayısının kullanılan toplam etiket sayısına (hem bandrollemede kullanılan etiketler hem de fire olan etiketler) bölünmesiyle hesaplanmıştır.

3.3.2.1.3. Ürünün seçilmesi

Ürünler arasında seçim yapılırken, içinde bulunan dönem ve bu dönemde şişelenmesi en çok yapılacak ürünler göz önünde bulundurulmuştur. Araştırmacı ve takım burada iki konuya dikkat etmiştir. Birincisi, yeterli veri toplanabilmesi için, seçilecek ürünün tek seferde çok miktarda şişelenmesidir. İkincisi, yapılacak iyileştirmenin etkisini ölçebilmek için seçilen ürünün incelenen dönemde en az iki kere şişelenmesidir. Üst yönetimi temsil eden stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisinin desteğiyle birlikte araştırmacı ve takım 14.09.2016 tarihinde ürünler içerisinde 70 cl Burgaz Export rakısını seçmiştir.

3.3.2.1.4. Verilerin toplanması ve performansın ölçülmesi

Araştırmacı ve takımın seçtiği ürün olan 70 cl Burgaz Export'un şişelenmesine 22.09.2016 tarihinde başlanmıştır. Bu ürünün şişelenmesi 23.09.2016 tarihinde tamamlanmıştır. Şişeleme tek vardiyayla yapılmaktadır. Eylül ayındaki kontrol tablosunun sonucuna göre hattı durdurmaya büyük problemlerden biri kırık şişelerdir (45 adet). Kırık şişeler problemi hem çatlak şişeleri hem de kırık şişeleri içermektedir. Burada *çatlak şişeler*, dolum makinesinde kırılmayan ve üzerinde çatlak olan şişelerdir. *Kırık şişeler* ise dolum makinesinin dolum veya kapaklama ünitesinde kırılmış; ancak, dolum makinesini durdurmamış şişelerdir. Hattı durduran problemler içerisinde ise dolumda şişe kırılması problemi (10 adet) ilk sırada gelmektedir. Bu probleme bağlı olarak dolumda 22 adet şişe kırılmıştır (dolumda kırılan şişeler). Araştırmacı, verileri topladıktan sonra, *faaliyetlerin performansını* ölçerek mevcut durumun tespitini yapmıştır. Araştırmacı tarafından düzenlenen ve faaliyetlerin performansını gösteren Tablo-2 aşağıda verilmiştir.

Tablo-2: 22.09.2016 ve 23.09.2016'da Faaliyetlerin Performansı

Faaliyetler	Faaliyetlerin Performans Ölçütleri	Faaliyetlerin Performans Ölçütlerinin Hesaplanması	22 ve 23 Eylül 2016'da Mevcut Durum	Hedefler
Palet bozma	Kırılan şişe oranı	19/(26677+86)	%0,071	%0,022750
Dolum	Yüksek seviyeli şişe oranı	117/26677	%0,439	%0,022750
	Düşük seviyeli şişe oranı	3/26677	%0,011	%0,022750
	Boş şişe oranı	3/26677	%0,011	%0,022750
Dolum (Devam)	Kırık şişe oranı	45/(26677+86)	%0,168	%0,022750
	Dolumda kırılan şişe oranı	22/(26677+86)	%0,082	%0,022750
	Kapak firesi oranı	73/(26677+73)	%0,273	%0,022750
	Zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı	54 dk 26 sn/ 655 dk	%8,31	%10
Etiketleme	Etiket firesi oranı	305/ [(26677x2)+305]	%0,568	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(26677+86)	0	%0,022750
Bandrolleme	Bandrol firesi oranı	0/26677	0	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(26677+86)	0	%0,022750
Paketleme	Tabla firesi oranı	10/2233	%0,448	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(26677+86)	0	%0,022750
Paletleme	Kırılan şişe oranı	0/(26677+86)	0	%0,022750

Eylül ayında, dolum faaliyetinde, kırık şişe oranı hedeflenen değerin üzerindeyken; zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı hedeflenen değerin altındadır. Dolumda kırılan şişe oranı ise hedeflenen değerin biraz üzerindedir.

3.3.2.1.5. Eylül-Ekim döneminde performansın ölçülmesi

Faaliyetlerin performansını ölçtüktan sonra, araştırmacı, 70 cl Burgaz Export için işletmenin ve şişeleme bölümünün dengeli ölçüm kartıyla ilişkili

olan ürün temelinde dengeli ölçüm kartını oluşturmuştur. Bu, Tablo-3'de sunulmuştur.

Tablo-3: Eylül-Ekim Döneminde 70 cl Burgaz Export'un Ürün Temelinde Dengeli Ölçüm Kartı

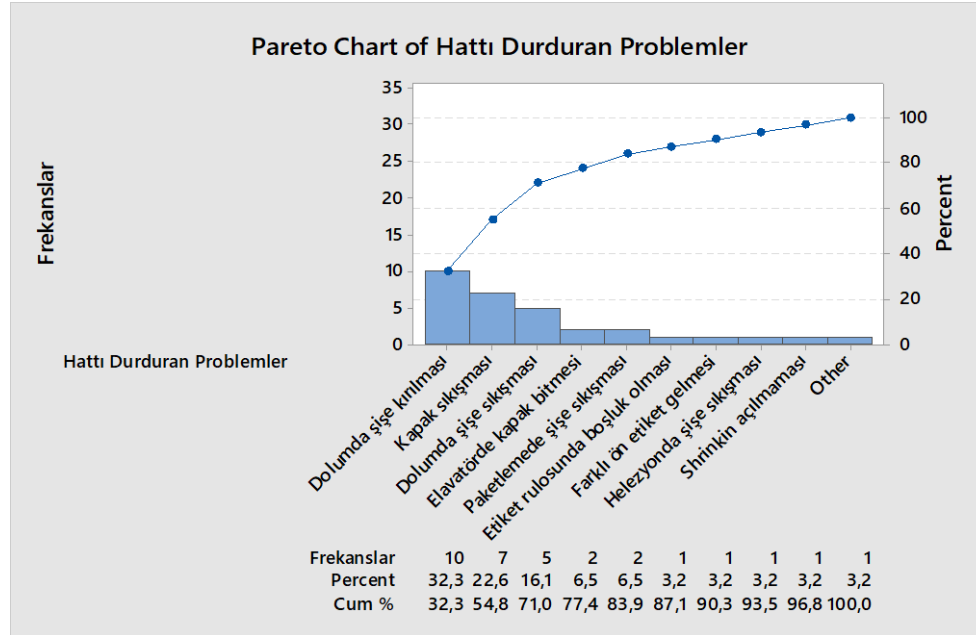
Boyutlar	Stratejik Amaçlar	Performans Ölçütleri	Performans Ölçütlerinin Hesaplanması	Mevcut Durum	Hedefler
İç Süreçler Boyutu	Her şisede aynı kaliteyi sağlamak	Standart dışı dolum seviyesi oranı	123/26677	%0,461	%0,022750
İç Süreçler Boyutu (Devam)	Yeniden işleme oranını azaltmak	Yeniden işleme oranı	6/26677	%0,022	%0,022750
	Fire oranlarını azaltmak	Şişe firesi oranı	86/(26677+86)	%0,321	%0,022750
		Kapak firesi oranı	73/(26677+73)	%0,273	%0,022750
		Etiket firesi oranı	305/[(26677x2)+305]	%0,568	%0,022750
Öğrenme ve Gelişme Boyutu	Fazla mesai saatlerini azaltmak	Toplam fazla mesai saati	İnsan kaynakları yöneticisinden bilgi alınmıştır.	0	0
	İyileştirmelerin önerilerinin sayısını arttırmak	Çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı	Sayım yoluyla	1	En az 1
	İyileştirmelerin önerisinde bulunan çalışan sayısını arttırmak	İyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısı	Sayım yoluyla	1	En az 1
	Uygulamaya konulan öneri sayısını arttırmak	Uygulamaya konulan öneri sayısı	Sayım yoluyla ve gözlemlerle	0	1

Ekim ayında 70 cl Burgaz Export'un şişelenmesi yapılmadığı için, Eylül-Ekim döneminde 70 cl Burgaz Export'un dengeli ölçüm kartının iç süreçler boyutundaki performans ölçütlerinin değerleri, ürünün Eylül ayında şişelenmesi ile ilgili değerlerden oluşmaktadır. Standart dışı dolum seviyesi oranı (yüksek seviyeli, düşük seviyeli ve boş şişelerin oranı), hedeflenen değer üzerindedir. Yeniden işleme oranı (düşük seviyeli ve boş şişelerin oranı) ise hedeflenen değer altındadır. İşletmenin fire oranları, hedeflenen değer üzerinde olup bu değere kıyasla yüksektir.

Öğrenme ve gelişme boyutunda, fazla mesai ile ilgili hedef sıfır olarak belirlenmiştir; çünkü işletmede fazla mesai yapılması istenmemektedir. Eylül-Ekim döneminde, fazla mesai yapılmadan ürün üretildiği için bu hedefe ulaşılmıştır. Çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı ve iyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısının en az bir olmasının hedeflendiği işletmede, Eylül-Ekim döneminde, ürünün şişelenmesi ile ilgili sadece bir çalışandan bir öneri gelmiştir. Ancak, bu öneri uygulamaya konulmadığı için, uygulamaya konulan öneri sayısını artırma hedefine ulaşamamıştır.

3.3.2.1.6. Sürekli iyileştirme yapılacak problemin seçilmesi

Araştırmacının ve takımın temel amacı, zorunlu duruşlar dışındaki süreyi kısaltarak şişeleme süresini kısaltmaktır. Bu nedenle, araştırmacı 22.09.2016 ve 23.09.2016 tarihlerinde yapılan 70 cl Burgaz Export şişelenmesinde şişeleme hattını durdurarak sürenin uzamasına yol açan problemlere ilişkin pareto grafiğini kontrol tablosundan yararlanarak ve Minitab-17 programını kullanarak çizmiştir. Bu grafik, Şekil-2'de verilmiştir.



Şekil-2: Eylül ayında hattı durduran problemlerin pareto grafiği

Pareto grafiği, “problemin sıralanan nedenlerinden sadece birkaçının esas nedeni gösterdiği” şeklinde yorumlanacağı için, araştırmacı ve takım, tüm problemlerin %71’ini oluşturan dolumda şişe kırılması, kapak sıkışması ve dolumda şişe sıkışması problemlerine odaklanmıştır. Pareto grafiği kullanılarak problem seçilirken, grafikteki ilk problem araştırmacı ve takım tarafından çözülmek üzere seçilebilir. Ancak, problem seçilirken, problemlere ait duruş sürelerinin de incelenmesi yararlı olacaktır.

Pareto grafiğindeki ilk üç problemin duruş süreleri incelendiğinde, zorunlu duruşlar dışında hattın dolumda şişe kırılması nedeniyle 14 dk, kapak sıkışması nedeniyle 1 dk 26 sn, dolumda şişe sıkışması nedeniyle 10 dk durduğu görülmüştür. Duruş sürelerine göre hattı en uzun süre durduran problem dolumda şişe kırılmasıdır. Araştırmacı ve takım için bu, dolumda şişe kırılmasının ortadan kaldırılması ve başka bir problemin ortaya çıkmaması durumunda şişeleme süresinin 14 dk kısalacağı anlamına gelmektedir.

Dolumda şişe kırılması, şişe ve kapak firesine de yol açmaktadır. Buna ilaveten, kırılan şişelerin içerisindeki ürün de kullanılmadan tamamen fire olmaktadır. Araştırmacı ve takım, dolumda şişe kırılmasını azalttıklarında, şişeleme süresinin kısalmasının yanı sıra şişe ve kapak firesinin de azalacağını düşünmüştür. Ayrıca, dolumda şişe kırılması ile bağlantılı olan dolumda kırılan şişe oranı %0,082’dir. Bu, hedef değer olan %0,022750’nin biraz üzerinde bir değerdir. Dolumda kırılan şişe oranının değeri ile hedef değer arasındaki fark %0,059250’dir. Araştırmacı ve takım, bu farkı ortadan kaldırmak istemektedir. Bu nedenle araştırmacı ve takım, dolumda şişe kırılması problemi üzerinde çalışmaya karar vermiştir.

3.3.2.1.7. Problemin nedeninin belirlenmesi

Dolum makinesi çalışanları, 23.09.2016 tarihinde 70 cl Burgaz Export’un şişelenmesi sırasında molalarda ve şişeleme sonunda dolum makinesini incelediklerinde, şemsiye üstü burçların contalarında ve dolum çubuklarında (ventil; şişe doldurma parçası veya çubuğu; dolum makinesinde sıvının şişelere doldurulmasını sağlayan parça veya çubuk) aşınma olduğunu farketmiştir. Dolum çubuklarında ve şemsiye üstü burç içi contalarda görülen aşınma dışında dolumda şişe kırılmasına yol açan başka bir neden yoktur. Araştırmacı ve takım, dolumda şişe kırılması problemini azaltmak için beyin fırtınası yapmıştır.

3.3.2.1.8. Probleme önerilen çözümler

İlk birkaç beyin fırtınası toplantısında, şemsiye üstü burçların içindeki contaların ve dolum çubuklarının değiştirilmesi dışında bir öneri gelmemiştir. Ancak, 11.11.2016 tarihinde yapılan beyin fırtınası toplantısında takım üyelerinden biri yaratıcı bir öneri sunmuştur: Şemsiye üstü burçların içindeki contalara etiket sarmak.

İlk öneriden farklı olarak, eğitim gerektirmemesi, ürünün şişelenmesi sırasında zaten fire olacak etiketlerin kullanılması nedeniyle maliyetinin olmaması, seçilen ürünün ikinci kez şişelenmesi öncesinde uygulanabilecek olması, etiketin ürüne kesinlikle temas etmemesi ve çözümün insan sağlığına zarar vermemesi nedeniyle araştırmacı ve takım, şemsiye üstü burçların içindeki contalara etiket sarma önerisini uygulamaya karar vermiştir.

3.3.2.1.9. Uygulama planı

Şemsiye üstü burç içi contaların ve dolun çubuklarının aşınması nedeniyle, dolun ünitesi ile dolun çıkış yıldızı arasında şişeler sıkışmakta ve kırılmaktadır. Dolun makinesinin iki günde %32,258 (10/31) oranında durmasına yol açan bu problem, dolun makinesini 14 dakikalık süreyle en uzun süre durduran problemdir.

Problem için önerilen çözüm, şemsiye üstü burçların içindeki contalara etiket sarmaktır. Bu çözümü uygulamak yarım saat sürecektir. Çözüm; onu öneren takım üyesi tarafından dolun makinesinde şişelerin kırılmasını önlemek için Hat-1'de (70 cl Burgaz Export rakısının şişelendiği hat), Kasım ayı sonuna doğru planlanan ikinci şişelemede (pilot uygulama yapılacak) ve Aralık ayı başı için planlanan üçüncü şişelemede, ürüne ait etiketler kesilip küçük parçalara ayrılarak, bu parçalar şemsiye üstü burçların içindeki contalara sarılarak ve bu contalar, şemsiye üstü burçların içindeki yuvalarına yerleştirilerek uygulanacaktır. Dolun makinesi çalışanı olarak görev yapan takım üyelerinden biri de diğer takım üyesine önerilen çözümün uygulanmasında yardımcı olacaktır. Etiketleme makinesi çalışanı olan takım üyesi ise çözüm için gerekli etiketleri çözümü uygulayacak takım üyelerine vererek bu çözümün uygulanmasına yardımcı olacaktır. Bu çözüm, pilot uygulamanın başarılı olması, başka bir ifadeyle problemin azalması durumunda 70 cl Burgaz Export'un Aralık ayı başındaki şişelemesinde sona erecektir.

3.3.2.2. Uygulama

Uygulama aşaması; çözümün pilot olarak uygulanmasını, çözümün uygulanmasını ve Kasım-Aralık döneminde performansın ölçülmesini kapsamaktadır.

3.3.2.2.1. Çözümün pilot olarak uygulanması

Planda belirtilen çözüm, 23.11.2016 tarihinde 70 cl Burgaz Export'un şişelenmesinde *pilot olarak uygulanmıştır*. Şişeleme öncesinde takım üyeleri tarafından yapılan kontrolde, şemsiye üstü burçların aşağıya doğru kayarak şemsiyeye yapışmalarının engellendiği görülmüştür. Önerilen çözüm dolunda kırılmaya yol açan beş muzuldan (5, 12, 16, 18 ve 21 numaralı muzullar) üçünün (12, 16 ve 18 numaralı muzullar) şemsiye üstü

burçlarına uygulandığı için, uygulama süresi (20 dk) planlanan süreden daha kısa sürmüştür.

70 cl Burgaz Export'un 23.11.2016 tarihinde şişelenmesi için, palet bozmadan şişelemeye altı palet ve 1.396 şişe olmak üzere toplam 10.846 şişe verilmiştir. Ürünün şişelenmesi tamamlandığında 15 palet, iki koli ve 11 şişe olmak üzere toplam 10.835 şişe bandrollenmiştir.

Çözümün pilot olarak uygulandığı Kasım ayındaki şişelemede hattı durdurmaya problemlerin içerisinde kırık şişelerin oranı %0,168'den %0,009'a düşmüştür. Hattı durduran problemler arasında dolumda şişe kırılması problemi çok azalmıştır. Dolumda şişe kırılması probleminin oranı %32,258'den %25'e düşer iken; bu problemle bağlantılı olan dolumda kırılan şişelerin oranı da %0,082'den %0,037'ye gerilemiştir. Ayrıca, dolumda şişe kırılması nedeniyle hattın duruş süresi 14 dakikadan 11 dakikaya inmiştir.

Araştırmacı, verileri topladıktan sonra, *faaliyetlerin performansını ölçerek mevcut durumu tespit etmiştir*. 70 cl Burgaz Export'un 23.11.2016 tarihindeki şişelenmesinde zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı (41 dk 20 sn/ 310 dk = %13,333), hedefe (%10) yakın; ancak, bu hedefin üzerindedir. Uygulanan pilot çözüm sayesinde, kırık şişe oranı (%0,009), hedefin (%0,022750) altına inmiştir. Ayrıca, dolumda şişe kırılması problemiyle bağlantılı olan dolumda kırılan şişe oranı (%0,037) da hedefin (%0,022750) biraz üzerindedir.

Pilot çözümün, kırık şişe oranı ve dolumda kırılan şişe oranı performans ölçütlerini etkilemesi nedeniyle, bu iki ölçütün değerlerinin hedefe uzaklığı önemlidir. Kırık şişe oranının hedefin altına inmesi ve dolumda kırılan şişe oranının Eylül ayındaki değerine kıyasla azalarak hedefe yaklaşması, pilot çözümün başarılı olduğunu göstermektedir. Diğer performans ölçütlerinin çoğunun değeri, hedeflerinin altında ya da çok az üzerindedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, uygulanan çözümün başarılı olması nedeniyle, araştırmacı ve takım, üst yönetimi temsil eden stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisinin desteğini alarak, bu çözümü 70 cl Burgaz Export'un Aralık ayı başındaki şişelenmesinde de uygulamaya karar vermiştir.

3.3.2.2.2. Çözümün uygulanması

70 cl Burgaz Export'un Aralık ayındaki şişelenmesi 02.12.2016 ve 05.12.2016 tarihlerinde yapılmıştır. Daha önce pilot olarak uygulanan çözüm, 02.12.2016 tarihinde ürünün şişelenmesi öncesinde yapılan hazırlık süresi içerisinde, dolum makinesinin dolumda şişe kırılmasına yol açan bütün muzullarına (5, 12, 16, 18 ve 21 numaralı muzullar) takımın iki üyesi tarafından uygulanmıştır.

Aralık ayındaki kontrol tablosunun sonucuna göre, hattı durdurmamayan problemler içerisindeki en büyük problemin yüksek seviyeli şişeler (1342 adet) olduğu, hattı durduran problemler içerisindeki en büyük problemin ise kapak yolu ağızı fotoselinin kapaklı şişeyi okumaması (17 adet) olduğu görülmüştür. Uygulanan çözümün ardından kırık şişeler (2 adet), dolumda şişe kırılması (2 adet) ve dolumda kırılan şişeler (6 adet) problemleri, ürünün şişelenmesinde en az karşılaşılan problemlerden bazıları olmuştur.

Çözümün süreç üzerindeki etkisi değerlendirilmeden önce, hattı durduran problemlerin duruş süreleri de incelenmelidir; çünkü temel amaç, bu problemlerden birini azaltarak şişeleme süresini kısaltmaktır. Bu nedenle, belirlenen problemin Aralık ayında gerçekleşmeye devam etmesi durumunda bu problem nedeniyle hattın ne kadar süre durduğu önemli bir bilgidir. Duruş süresi bakımından Eylül ayındaki şişelemede hattı durduran problemler arasında birinci problem olan dolumda şişe kırılması, Aralık ayındaki şişelemede dokuz dakikalık duruş süresiyle üçüncü sıraya gerilemiştir. Zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresi ise 106 dk 20 sn olmuştur.

Araştırmacı, verileri topladıktan sonra, *faaliyetlerin performansını ölçerek mevcut durumu tespit etmiştir*. Araştırmacı tarafından hazırlanan ve 02.12.2016 ve 05.12.2016'de faaliyetlerin performansını gösteren tablo, aşağıda Tablo-4'de sunulmuştur.

Tablo-4: 02.12.2016 ve 05.12.2016'da Faaliyetlerin Performansı

Faaliyetler	Faaliyetlerin Performans Ölçütleri	Faaliyetlerin Performans Ölçütlerinin Hesaplanması	2 ve 5 Aralık 2016'da Mevcut Durum	Hedefler
Palet bozma	Kırılan şişe oranı	19/(39924+27+8+3)	%0,048	%0,022750
Dolum	Yüksek seviyeli şişe oranı	1342/39924	%3,361	%0,022750
	Düşük seviyeli şişe oranı	17/39924	%0,043	%0,022750
	Boş şişe oranı	20/39924	%0,05	%0,022750
	Kırık şişe oranı	2/(39924+27+8+3)	%0,005	%0,022750
	Dolumda kırılan şişelerin oranı	6/(39924+27+8+3)	%0,015	%0,022750
	Kapak firesi oranı	(44+82)/ (39924+126+8+3)	%0,315	%0,022750
	Zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı	106 dk 20 sn/ 1035 dk	%10,274	%10
Etiketleme	Etiket firesi oranı	428/[(39924x2)+428]	%0,533	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(39924+27+8+3)	0	%0,022750
Bandrolleme	Bandrol firesi oranı	1/39925	%0,003	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(39924+27+8+3)	0	%0,022750
Paketleme	Tabla firesi oranı	15/3337	%0,45	%0,022750
	Kırılan şişe oranı	0/(39924+27+8+3)	0	%0,022750
Paletleme	Kırılan şişe oranı	0/(39924+27+8+3)	0	%0,022750

Aralık ayında 70 cl Burgaz Export'un şişelenmesinde, uygulanan çözüm sayesinde, kırık şişe oranı ve dolumda kırılan şişe oranı hedefin altına inmiştir. Buna ilaveten, Eylül ayındakine kıyasla daha çok sayıda şişe bandrollendiği için şişeleme süresi uzamış olmasına rağmen, zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı hedefin çok az üzerinde gerçekleşmiş ve hedefe çok yaklaşmıştır.

3.3.2.2.3. Kasım-aralık döneminde performansın ölçülmesi

Faaliyetlerin performansını ölçtüktan sonra araştırmacı, 70 cl Burgaz Export için Kasım-Aralık dönemine ilişkin ürün temelinde dengeli ölçüm kartını oluşturmuştur. Bu tablo, aşağıda Tablo-5'te sunulmuştur.

Tablo-5: Kasım – Aralık Döneminde 70 cl Burgaz Export'un Ürün Temelinde Dengeli Ölçüm Kartı

Boyutlar	Stratejik Amaçlar	Performans Ölçütleri	Performans Ölçütlerinin Hesaplanması	Mevcut Durum	Hedefler
İç Süreçler Boyutu	Her şişede aynı kaliteyi sağlamak	Standart dışı dolum seviyesi oranı	(1379+30)/ (39924+10835)	%2,776	%0,022750
	Yeniden işleme oranını azaltmak	Yeniden işleme oranı	(37+2)/(39924+10835)	%0,077	%0,022750
	Fire oranını azaltmak	Şişe firesi oranı	(27+5)/ (39924+27+8+3+10835+5)	%0,063	%0,022750
		Kapak firesi oranı	(126+15)/ (39924+27+8+3+10835+15)	%0,277	%0,022750
		Etiket firesi oranı	(428+120)/ (80276+21790)	%0,434	%0,022750
Öğrenme ve Gelişme Boyutu	Fazla mesai saatlerini azaltmak	Toplam fazla mesai saati	İnsan kaynakları yöneticisinden alınmıştır.	0	0
	İyileştirme önerilerinin sayısını arttırmak	Çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı	Sayım yoluyla	1	En az 1
	İyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısını arttırmak	İyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısı	Sayım yoluyla	1	En az 1
	Uygulamaya konulan öneri sayısını arttırmak	Uygulamaya konulan öneri sayısı	Sayım yoluyla ve gözlemle	1	1

70 cl Burgaz Export hem Kasım hem de Aralık ayında şişelendiğı için Kasım-Aralık döneminde 70 cl Burgaz Export'un ürün temelinde dengeli ölçüm kartının performans ölçütlerinin değerleri, Kasım ve Aralık ayındaki

şişelemeyle ilgili değerlerden oluşmaktadır. Bu dönemde, iç süreçler boyutu ile ilgili performans ölçütleri içerisinde en çok dikkat çeken performans ölçütü, standart dışı dolun seviyesi oranı olmuştur. Bu oran, hedefin çok üzerinde çıkmıştır. Çünkü özellikle Aralık ayındaki şişelemede çok sayıda dolun seviyesi yüksek şişe gözlemlenmiştir. Kasım-Aralık döneminde, yeniden işleme oranı da hedefe yakın ve hedefin biraz üzerindedir.

Fire oranları incelendiğinde; şişe, kapak ve etiket firesi oranlarının değerleri hedefin üzerindedir. Bu oranlar içerisinde en yüksek olanı etiket firesi oranı iken; en düşük olanı ise şişe firesi oranıdır. Uygulanan çözüm sayesinde, kırık şişe oranı ve dolumda kırılan şişe oranı azaldığı için, şişe firesi oranının değeri de hedefe yaklaşmıştır.

Öğrenme ve gelişme boyutunun performans ölçütlerinin değerleri ise hedeflenen değerlere ulaşmıştır. Bununla birlikte, bu ölçütler içinde çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı ve iyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısının değerleri hedefe ulaşsa da bunlar en az sayıda gerçekleşmiştir. Hedefin tutturulması olumlu olsa da işletme yöneticilerinin desteği alınarak çalışanların bu konuda motive edilmesine ihtiyaç vardır.

3.3.2.3. Çalışma

Seçilen ürünün Eylül ayında şişelenmesiyle ilgili hazırlanan kontrol tablosu ile Aralık ayında şişelenmesiyle ilgili hazırlanan kontrol tablosu, *uygulanan çözümün etkisini görmek için* karşılaştırılabilir. İki kontrol tablosu karşılaştırıldığında, hattı durdurmaya sebep olan problemler bakımından kırık şişeler probleminin hem miktar hem de oran olarak azalış gösterdiği görülmektedir. Kırık şişelerin miktarı 45'ten ikiye düşer iken; oranı da %0,168'den $[45/(26677+86)]$ %0,005'e $[2/(39924+27+8+3)]$ düşmüştür.

Hattı durduran problemler bakımından iki kontrol tablosu incelendiğinde ise seçilen ürünün Aralık ayı şişelenmesinde dolumda şişe kırılması probleminin hem miktar hem de oran olarak azaldığı görülmektedir. Dolumda şişe kırılması probleminin miktarı 10'dan ikiye düşer iken; oranı da %32,258'den $(10/31)$ %3,333'e $(2/60)$ düşmüştür. Dolumda kırılan şişelerin miktarı 22'den altıya düşer iken; oranı da %0,082'den $[22/(26677+86)]$ %0,015'e $[6/(39924+27+8+3)]$ düşmüştür.

Uygulanan çözüm değerlendirilir iken; çözümden sonra aynı problemin tekrarlanıp tekrarlanmadığının belirlenmesinin yanı sıra bu problem nedeniyle hattın ne kadar süreyle durduğunun bilinmesi de önemlidir. Eylül ayında dolumda şişe kırılması problemi nedeniyle hattın duruş süresi 14 dk iken; aynı problem nedeniyle Aralık ayında hattın duruş süresi, azalarak dokuz dk olmuştur.

Kontrol tablolarının karşılaştırılmasına ilaveten, ürünün şişelenmesi ile ilgili faaliyetlerin performansları aylar itibarıyla karşılaştırılarak şişeleme

faaliyetlerinin ne kadar iyileştiğini belirlemek mümkündür. Dolum faaliyetinde, Eylül ayında %0,168 olan kırık şişe oranı uygulanan çözüm sayesinde, Kasım ayında azalarak (%0,009) hedefin (%0,022750) altına inmiştir. Aralık ayında da kırık şişe oranı azalmaya (%0,005) devam etmiştir. Dolumda kırılan şişe oranı, Eylül ayında %0,082 ile hedefin (%0,022750) üzerinde çıkmıştır. Uygulanan çözüm sayesinde, dolumda kırılan şişe oranı Kasım ayında azalarak (%0,037) hedefe yaklaşmıştır. Aralık ayında ise bu oran %0,015 ile hedefin altına inmiştir.

Dolum faaliyeti ile ilgili son performans ölçütü olan zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı, Eylül ayında %8,31 (54 dk 26 sn/ 655 dk) ile hedefin (%10) altında iken; Kasım ayında ise, uygulanan pilot çözüme rağmen %13,333 (41 dk 20 sn/310 dk) ile hedefin üzerine çıkmıştır. Çünkü beklenmedik bir şekilde arka etiketler ön etiketlerin yanına yapışmıştır. Bu durumun düzeltilmesi için 21 dk zaman harcanmıştır. Aralık ayında ise, etiketleme makinesi çalışmasının bu konudaki dikkati ve şişelerin kırılmasını azaltmak için uygulanan çözüm sayesinde, zorunlu duruşlar dışında toplam duruş süresinin toplam şişeleme süresine oranı azalarak hedefe yaklaşmıştır. Bandrollenen şişe miktarındaki artışa bağlı olarak şişeleme süresinin uzamış olmasına rağmen, bu oranın %10,274 (106 dk 20 sn/ 1035 dk) ile hedefe (%10) çok yaklaşmış olması araştırmacı ve takım tarafından başarı olarak görülmüştür.

Kontrol tablolarının ve faaliyetlerin performanslarının karşılaştırılmasına ilaveten, ürünün dengeli ölçüm kartı da dönemler itibarıyla karşılaştırılarak işletmenin performansının ne kadar iyileştiğini belirlemek mümkündür.

Ürün temelinde dengeli ölçüm kartının iç süreçler boyutunun performans ölçütlerinden biri olan şişe firesi oranı, Eylül-Ekim döneminde %0,321 iken; uygulanan çözüm sayesinde Kasım-Aralık döneminde azalarak (%0,063) hedefe (%0,022750) yaklaşmıştır. Diğer performans ölçütleri ise hedefin üzerindedir.

Dengeli ölçüm kartının öğrenme ve gelişme boyutunun performans ölçütlerinden biri olan toplam fazla mesai saati incelendiğinde, 70 cl Burgaz Export'un fazla mesai yapılmadan şişelendiği görülmektedir. Buna bağlı olarak, toplam fazla mesai saati bakımından işletme, hem Eylül-Ekim döneminde (0) hem de şişeleme yoğun olduğu Kasım-Aralık döneminde (0) hedefine (0) ulaşmıştır.

Çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı ve iyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısı bakımından hem Eylül-Ekim döneminde (1) hem de Kasım-Aralık döneminde (1) hedefe (En az 1) ulaşılmıştır. Ancak, bu iki performans ölçütünün değerinin az olması, çalışanların bu konuda motive edilme ihtiyacını göstermektedir. Son olarak, uygulamaya konulan öneri sayısı bakımından Kasım-Aralık döneminde (1) hedefe (1) ulaşılmıştır.

Kontrol tabloları, faaliyetlerin performansları ve ürün temelinde dengeli ölçüm kartları karşılaştırıldığında, uygulanan çözüm sayesinde, araştırmacı ve takım tarafından seçilen dolumda şişe kırılması probleminin hem miktarında hem de oranında azalma görülmektedir. Ayrıca bu problemde kaynaklanan duruş süresi de azalmıştır. Buna ilaveten, ürün temelinde dengeli ölçüm kartları karşılaştırıldığında görüleceği üzere, şişe firesi oranı da dolumda şişe kırılması problemindeki azalışa bağlı olarak azalmıştır. Bu nedenle uygulanan çözüm başarılıdır.

3.3.2.4. Eylemde bulunma

Araştırmacı ve takımın 70 cl Burgaz Export'un şişelenmesi ile ilgili seçtiği problem olan dolumda şişe kırılmasına uygulanan çözümün sonucu, araştırmacı tarafından 06.02.2017 tarihinde önce üst yönetimi temsil eden stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisine sözel olarak iletilmiştir. Sonra, aynı tarihte, çözümün sonucu araştırmacı tarafından öğle molasında işletmedeki diğer çalışanlara sözel olarak iletilmiştir.

3.3.3. İşletme performansının iyileştirilmesi için önerilerin sunulması

İşletmede üretimin ve şişeleme verimliliğinin artırılması için uzun vadede, dolum makinesinin şemsiye üstü burç içi contaları ve dolum çubukları yenilenmelidir. Şişelerin çatlaması ve kırılması önlediği takdirde, şişe, ürün ve kapak firesi de azalacaktır. Bu durum, üretim maliyetlerinin de azalmasını sağlayarak işletmenin uygulamaya devam edeceği maliyet liderliği stratejisini de destekleyecektir. Üretim süresini kısaltarak ürünlerin pazara sunulma süresini kısaltmayı başardığı takdirde işletme, ürünlerini müşterilerine daha hızlı bir şekilde ulaştıracak ve rakipleriyle daha iyi mücadele edecektir. Buna ilaveten, işletme yöneticilerinin, yaptıkları işleri ve işletme faaliyetlerini iyileştirmek için yeni fikirler bulmaları konusunda çalışanlarını motive etmesi ve sürekli iyileştirme konusunda onları eğitmesi durumunda işletmenin performansının artması beklenmektedir.

4. SONUÇ

Uygulamada, maliyet liderliği stratejisinde başarılı olabilmesi için, işletmenin şişeleme sürecine faaliyete dayalı yönetim uygulanmıştır. Faaliyete dayalı yönetim kapsamında, şişeleme süreci faaliyetlere ayrılmış ve bunlar arasından en önemli faaliyet olan dolum faaliyeti seçilerek iyileştirilmeye çalışılmıştır.

Uygulama süresi boyunca faaliyetlerin performansının ölçülmesinde ve yönetilmesinde dengeli ölçüm kartı kullanılmıştır. Çünkü dengeli ölçüm kartında bulunan amaç, ölçüt ve hedefler işletmenin stratejisiyle ilişkilidir. Buna ilaveten, dengeli ölçüm kartı sayesinde, iyileştirme çalışmasının nereye odaklanması gerektiğini görmek ve yapılan iyileştirmenin sonucunu değerlendirmek araştırmacı, işletme yönetici ve çalışanları için daha kolay

olmuştur. Uygulamada, işletmenin performansının yönetilmesi için ürün temelinde dengeli ölçüm kartı oluşturulmuş ve kullanılmıştır.

İşletmenin karşılaştığı dolunda şişe kırılması ve buna bağlı olarak dolunda kırılan şişeler problemi, faaliyete dayalı yönetim uygulanarak azaltılmıştır. Dolunda şişe kırılması probleminin azaltılması, bu problemten kaynaklanan şişeleme süresinin uzunluğunun kısaltılmasına da yardımcı olmuştur. Eylül ayında dolunda şişe kırılması problemi nedeniyle hattın duruş süresi 14 dk iken; Aralık ayında aynı problemten kaynaklanan bu süre azalarak dokuz dk olmuştur. Artık, seçilen ürünün şişelenme süresinin uzun olmasının nedeni; dolunda şişe kırılması problemi değildir. Bu sürenin uzamasına neden olan temel etken, şişelenen ürün miktarındaki artış ve ürünlerin şişelenmesi sırasında karşılaşılan bandrolün kapakta yanlış yere yapışması, fotoselin kapaklı şişeyi okumaması vb. diğer problemlerdir.

Bu çalışmanın bazı sınırlılıkları vardır. Çalışmada faaliyete dayalı maliyetleme uygulanamamıştır. Çünkü işletmenin maliyet bilgileri gizlilik kapsamındadır. Uygulamada, işletmenin performansının yönetilmesi için sadece ürün temelinde dengeli ölçüm kartı oluşturulmuş ve kullanılmıştır. Faaliyete dayalı yönetimin uygulanması sırasında belirlenen problemin tek nedeni olduğu için neden ve etki şeması çizilmemiştir. Ayrıca, sektörün özelliği gereği, ürün üretimleri ve üretime bağlı şişeleme süreci kesikli bir yapıya sahip olduğu için, belirlenen problem ile bunun nedeni arasındaki ilişkiyi gösterecek dağılım grafiği de veri yetersizliği nedeniyle çizilememiştir. Buna ilaveten, araştırmanın yapıldığı dönemde 70 cl Burgaz Export rakısının başka bir şişelenmesi yapılmadığı için, probleme uygulanan çözüm başarılı olsa da bu çözümün uzun vadedeki etkisi belirlenememiş ve çözüm standartlaştırılamamıştır.

Ancak, faaliyete dayalı yönetimin, işletmenin performansını arttırdığını söylemek mümkündür. Çünkü işletmenin performansının yönetilmesinde kullanılan ürün temelinde dengeli ölçüm kartına göre, çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı, iyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısı ve uygulamaya konulan öneri sayısı performans ölçütlerinde hedefe ulaşılmıştır. Ayrıca, şişe firesi oranı da azalarak hedefe yaklaşmıştır.

Sonuç olarak, dengeli ölçüm kartı, performansın ölçülmesinde ve yönetilmesinde ve faaliyete dayalı yönetim, işletmenin vizyonuna, misyonuna, amaçlarına, hedeflerine ve stratejisine bağlı olarak faaliyetlerin iyileştirilmesinde (yönetilmesinde) işletmeye yardımcı olmuştur. Bu nedenle, faaliyete dayalı yönetim ve dengeli ölçüm kartını birlikte uygulamak diğer işletmelerin de stratejilerini başarıyla uygulamalarına yardımcı olabilir. Önemli olan; her işletmenin, kendi vizyonuna, misyonuna, amaçlarına, hedeflerine ve stratejisine bağlı olarak kendine özgü dengeli ölçüm kartını oluşturması ve faaliyetlerini faaliyete dayalı yönetimle yönetebilmesidir.

İşletmeler faaliyete dayalı yönetimi uygular iken; kendi faaliyetlerini belirlemeli ve bir çözümü doğrudan alıp uygulamak yerine, önce kendi problemlerini ve bu problemlerin temel nedenlerini tespit etmeli, sonra bu nedenleri azaltacak ya da ortadan kaldıracak çözümleri aramalı ve bulmalıdır. Kısacası, işletmeler hazır çözümleri uygulayarak sonuç almaya çalışmak yerine, her işletmenin farklı olduğu gerçeğini akıllarında bulundurarak faaliyete dayalı yönetim ve buna bağlı olarak sürekli iyileştirmenin aşamalarını işletmelerinde uygulamalıdır.

Bu çalışma, sürenin kısaltılması amacıyla faaliyete dayalı yönetimin nasıl uygulanacağını ve özellikle faaliyete dayalı yönetimin sürekli iyileştirme boyutunun aşama aşama nasıl uygulanacağını ayrıntılı bir şekilde açıklayan ilk çalışmadır. Bu çalışma ile distile alkollü içecek sektöründeki bir işletmeye ilk kez faaliyete dayalı yönetim uygulanmıştır. Ayrıca, bir işletmenin performansını ölçmek ve yönetmek için alanyazınında ilk kez bu çalışma ile ürün temelinde dengeli ölçüm kartı oluşturulmuştur. Buna ilaveten, distile alkollü içecek sektöründeki bir işletmenin ürün temelinde dengeli ölçüm kartı alanyazınında ilk kez bu çalışma ile oluşturulmuş ve performansı da bu ölçüm kartı kullanılarak ilk kez ölçülmüş ve yönetilmiştir.

İleride, faaliyete dayalı maliyetlemenin alkollü içecek sektöründe kullanılarak maliyetlerin sürekli iyileştirme ile azaltıldığı bir çalışma yapılabilir. Dengeli ölçüm kartı kullanılarak alkollü içecek sektöründeki bir işletmenin performansının ölçülüp değerlendirildiği bir çalışma yapılabilir. Faaliyete dayalı yönetimin ve dengeli ölçüm kartının alkolsüz içecek sektöründe de kullanıldığı çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ, <http://www.aai.com.tr> (Erişim tarihi: 18.08.2016).

Bengü, H. ve Demirgüneş, K. (2006). Ekonomik katma değer ve balanced scorecard yaklaşımlarının entegrasyonu. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 6(20), 57-70

Brimson, J. A., & Antos, J. (1994). *Activity-based management: for service industries, government entities, and nonprofit organizations*. (1st ed.). New York: John Wiley&Sons Inc.

Chase, R. B., Aquilano, N. J., & Jacobs, F. R. (1998). *Production and operations management: manufacturing and services*. (8th ed.). Boston, Mass: Irwin/ McGraw-Hill.

Coşkun, A. (2006). Stratejik performans yönetiminde performans karnesi kullanımı: Türkiye'deki sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(1), 127-153

DeBusk, G. K., & Crabtree, A. D. (2006). Does the balanced scorecard improve performance?. *Management Accounting Quarterly*, 8(1), 44-48. Çevrimiçi

<https://search.proquest.com/docview/222799897/fulltextPDF/15695AEDF6684FB4PQ/1?accountid=7181> (Erişim tarihi: 25.10.2017).

Evans, J. R. (1997). *Production/operations management quality, performance, and value*. (5th ed.). St. Paul, Minneapolis: West Publishing Company

Evans, J. R., & Lindsay, W. M. (1989). *The management and control of quality*. (1st ed.). St. Paul, MN, USA: West Publishing Company

Geleneksel Alkollü İçki Üreticileri Derneği. (tarihsiz). Çevrimiçi <http://gisder.org/ihracat.html> (Erişim tarihi: 19.08.2016).

Ghicajanu, M. (2008). Activity-based management – efficiency method of the management control systems. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 8(1), 219-222. Çevrimiçi <http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e06edc4a-dc8f-4791-8ce7-bf874b695be1%40sessionmgr110&vid=1&hid=125> (Erişim tarihi: 06.12.2011).

Gupta, M., & Galloway, K. (2003). Activity-based costing/management and its implications for operations management. *Technovation*, 23(2), 131-138. Çevrimiçi

http://www.sciencedirect.com/science?_ob=MiamiImageURL&_cid=271734&_user=736614&_pii=S0166497201000931&_check=y&_origin=browse&_zone=rslt_list_item&_coverDate=2003-02-28&wchp=dGLzVIV-zSkzS&md5=6217b33585fdb8fbb13d4b893dcc487/1-s2.0-S0166497201000931-main.pdf (Erişim tarihi: 25.12.2011).

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard-measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79. Çevrimiçi <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=0f5a67c7-f3b8-4714-b668-f61558812234%40sessionmgr102> (Erişim tarihi: 15.08.2017).

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, 71(5), 134-147. Çevrimiçi <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=acc2e2e-d-ab5e-4ba6-8dd7-f2105dc6a142%40sessionmgr4008> (Erişim tarihi: 26.10.2017).

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating strategy into action: the balanced scorecard*. (1st ed.). Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: part II. *Accounting Horizons*. 15(2), 147-160. Çevrimiçi <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=2d3dcd43-5f7a-43bf-83a3-b1771b3a2f4d%40sessionmgr4010> (Erişim tarihi: 25.10.2017).

Miller, J. A. (1996). *Implementing activity-based management in daily operations*. (1st ed.). New York: John Wiley&Sons Inc.

Nicholas, J. M. (1998). *Competitive manufacturing management: continuous improvement, lean production, and customer-focused quality*. (1st ed.). Boston, Mass: Irwin/ McGraw-Hill

Rakı fiyatları el yakıyor. (tarihsiz). Çevrimiçi <http://www.ekonometre.net/haber/raki-fiyatlari-el-yakiyor> (Erişim tarihi: 18.08.2016).

Rakının vergi oranları arttırıldı. (2013, 26 Nisan). Çevrimiçi <http://t24.com.tr/haber/rakinin-vergi-oranlari-arttirildi,228649> (Erişim tarihi: 18.08.2016).

Reid, R. D., & Sanders, N. R. (2005). *Operations management: an integrated approach*. (2nd ed.). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Sevilmiş, G. (2014). *Alkollü içkiler ve tütün mamulleri sektörlerine bakış*. Çevrimiçi http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/alkolluickilertutunmamulleri_sevilmis.pdf (Erişim Tarihi: 18.08.2016).

Turney, P. B. B. (2005). *Commen cents: how to succeed with activity-based costing and activity-based management*. (Gözden Geçirilmiş Baskı), New York: McGraw-Hill Companies, Inc.

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı. (2018a). *Hakkımızda*. Çevrimiçi <http://www.tapdk.gov.tr/tr.aspx> (Erişim tarihi: 01.10.2018).

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı. (2018b). *Piyasa istatistikleri: 2004-2017 Yılları (Litre)*. Çevrimiçi <http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/alkollu-ickiler-piyasasi/kamuoyuna-yonelik-bilgiler.aspx> (Erişim tarihi: 01.10.2018).

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı. (2018c). *Piyasaya arz edilen ürünler: kategori bazında aylık satış verileri*. Çevrimiçi <http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/alkollu-ickiler->

piyasasi/kamuoyuna-yonelik-bilgiler/kategori-bazinda-aylik-satis-verileri.aspx (Erişim tarihi: 01.10.2018).

Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı. (2018d). *TAPDK-alkollü içki üretim izin belgesine (ÜİB) haiz firmalar.* Çevrimiçi <https://pd.tapdk.gov.tr/webUibList.aspx> (Erişim tarihi: 03.10.2018).

Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu. (2016). *Türk Gıda Kodeksi Distile Alkollü İçkiler Tebliği.* (16/03/2005 tarih ve 25757 No'lu Resmi Gazete). Çevrimiçi http://www.tapdk.gov.tr/mevzuat/ilgili_tebliğler/ilgili_tebliğ_25757.pdf (Erişim tarihi: 18.08.2016).

Wisner, J. D., & Stanley, L. L. (2008). *Process management: creating value along the supply chain: text & cases.* (1st ed.). Mason: Thomson South-Western.

TÜRKİYE’DE VERGİ ENTEGRASYONU OLGUSU***Arş. Gör. Arzu POLAT^a
Öğr. Gör. H. Muhammet KEKEÇ^b**Teorik İnceleme
(Theoretical Research)*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 427-438***ÖZ**

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan vergilerdir. Esasen kurumların sahipleri de kişilerdir ve kurum kazançları en nihayetinde kişilerin kazançlarına dahil olmakta ve paylarıyla orantılı olarak gelir vergisi ödemektedirler. Aynı kaynağın mükerrer vergilendirilmesi çifte vergileme sorununa sebep olmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi adına, vergide entegrasyon çalışmaları yapılmış ve yapılmaya devam edilmektedir. Vergi entegrasyonunun sağlanması hem etkin vergi sisteminin oluşturulmasına hem vergi tabanının genişletilmesine hem de vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olacaktır.

Anahtar Sözcükler: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Entegrasyonu.**JEL Kodları:** H24, H25.**APA Stili Kaynak Gösterimi:**

Polat, A., Kekeç, H. M. (2019). Türkiye’de Vergi Entegrasyon Olgusu. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 427-438.

* Makalenin gönderim tarihi: 27.01.2018; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Gazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, arzuakyildiz@gazi.edu.tr,

ORCID: 0000-0002-6251-8214.

^b İstanbul Üniversitesi, SBMYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, muhammet.kecec@istanbul.edu.tr,

ORCID: 0000-0001-6508-272X.

THE FACT OF TAX INTEGRATION IN TURKEY

ABSTRACT

Income and corporate tax are taxes which are collected on income. In fact, owners of corporations are individuals and eventually corporate income is included in the earnings of individuals and so they pay income tax in proportion to their share. Twice taxation of same source causes double taxation problem. For the purpose of eliminating this problem; tax integration studies have been made and are continuing to be done. Ensuring integration of tax will help to establish an efficient tax system, to expand the tax base and to ensure tax justice.

Keywords: Income Tax, Corporate Tax, Tax Integration.

JEL Codes: H24, H25.

1. GİRİŞ

Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olup esasen kurumların sahipleri de kişilerdir ve kurum kazançları en nihayetinde kişilerin kazançlarına dahil olmakta ve kişiler paylarıyla orantılı olarak gelir vergisi ödemektedirler. Kurumlar vergisinin ayrıca alınıp alınmaması yönünde farklı görüşler mevcuttur. Ancak, kurum olmanın sağladığı hukuki kişilik ve avantajlardan dolayı bu gelirlerin ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı kaynağın mükerrer vergilendirilmesi çifte vergileme sorununa sebep olmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi adına, vergide entegrasyon çalışmaları yapılmış ve yapılmaya devam edilmektedir. Vergide entegrasyonun sağlanması, hem etkin vergi sisteminin oluşturulmasına, hem vergi tabanının genişletilmesine, hem de vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olacaktır.

Vergi entegrasyonunun sağlanmış olması, kurum kazancı elde edenler açısından oluşan vergi yükünün, başka kaynaklardan elde edilen gelir vergisinin son dilimine isabet eden orandan fazla olmaması anlamına gelmektedir. Dünyada gelir ve kurumlar vergisi arasında entegrasyonu sağlayan ülkelere karşı, entegrasyonu sağlamayan ülkeler bir vergi rekabeti ile karşı karşıya kalacak ve entegrasyonu sağlamamış ülkeden entegrasyonu sağlamış ülkeye vergi transferi söz konusu olacaktır.

Bu kapsamda çalışmada vergi entegrasyonundan, entegrasyona neden ihtiyaç duyulduğundan, entegrasyonun etkilerinden, entegrasyon modellerinden ve Türkiye’de entegrasyon uygulamalarından bahsedilecektir.

2. VERGİ ENTEGRASYONU

Entegrasyon kelime olarak bütünleşme, uyum anlamına gelmektedir. Vergi entegrasyonu ise herhangi bir kurumda kar payı elde eden gerçek kişinin, bu kar payı dolayısıyla muhatap olduğu vergi yükünün, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergi yükü ile aynı olması olarak tanımlanmaktadır (Ozansoy, 2010:135).

Vergi entegrasyonu kişilerin kurum kazançlarından sağladıkları gelirler ile diğer yollardan direk elde ettikleri gelirlerin, aynı vergi pozisyonunda olmasının gerekliliği olarak tanımlanabilir. Günümüzde vergi entegrasyonu denildiğinde, kurumlar vergisi ve gelir vergisinin entegrasyonu, bütünleştirilmesi akla gelmektedir. Zira kurumlar vergisinin, gelir vergisinden ayrı olarak alınması çifte vergileme sorununu gündeme getirmiştir. Buna göre kurum kazancına kurumlar vergisi uygulandıktan sonra, dağıtılan kısım hissedarların geliri olarak mükerrer olarak gelir üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır (Kulu, 1998:1).

Gelir vergisinin yanında kurumlar vergisi uygulamasına yönelik eleştirilere rağmen, kurumlar vergisinin uygulamasını savunan çeşitli görüşler de bulunmakta olup, şu şekilde özetlenebilir (Şen & Sağbaş, 2016:200-202).

- Kurumların, ortaklarından ayrı bir kişilik olması,
- Kurumların, ortaklarından ayrı bir vergi ödeme gücüne sahip olması,
- Kurumlara tanınan ayrıcalıkların olması,
- Devletin kurumlara çeşitli hizmetler sunuyor olması,
- Kurumlar vergisinin ekonomik ve sosyal denetleme aracı olması,
- Gelir vergisini tamamlama aracı olması,
- Ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olması,
- Verimli bir gelir kaynağı olması.

Tamamının dağıtılmasına karar verilen bir kurum kazancını elde edenler açısından oluşan vergi yükünün, başka kaynaklardan elde edilen bir kazançla ilişkin gelir vergisinin son dilimine isabet eden orandan daha fazla veya az olmaması vergi entegrasyonunun oluşturulmasıyla sağlanabilir (Karaca, 2001:89).

2.1. Entegrasyona Neden İhtiyaç Vardır

John Stuart Mill tarafından ortaya atılan çifte vergileme, hem gelir vergisinin hem de kurumlar vergisinin kaynağını gelirden alması sebebiyle aynı gelirin mükerrer vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir (Budak, 2006:1). Bu bağlamda bakıldığında günümüzde aynı kaynaktan mükerrer vergi alındığı düşünülen kurumlar vergisi ve gelir vergisinin çifte

vergilemeye sebep olduğu düşünülmektedir. Mükellefler üzerinde vergi yüküne neden olan bu çifte vergilemenin sebep olacağı sorunlar entegrasyona neden ihtiyaç duyulduğunun göstergesi olup, şu şekilde sıralanabilir (Taş, 2012:1-2).

- Kurumların finansman şekillerini etkilemekte, kurumlar sermayeden ziyade borç ile finansmana yönlendirmekte,
- Kurumların öz kaynakları ile kendi kendilerini finanse etme veya dışarıdan sermaye temin etme kararlarını etkilemekte,
- Kurumlaşma kararlarını etkilemekte, kurumsallaşan firma ile kurumsallaşmayan firma arasında vergi yükü farklılıkları yaratmaktadır.

Birinci sorun kurumların öz sermaye yerine borçla finansmana yönelmesidir. Bunun sebebi, borçla finansmanın indirim söz konusu edilebiliyor olması, öz sermaye giderlerinin ise indirilemiyor olmasıdır. Borçlanma ile finansmana iten bir diğer sebep ise, entegrasyonun söz konusu olmadığı durumlarda yatırımların öz sermaye kullanılarak yapılmasının maliyetinin, çifte vergileme sorunu nedeniyle borçlanma maliyetini aşıyor olmasıdır (Hubbard, 1993:124). Bir diğer ifade ile entegrasyon, öz sermaye finansmanı ile borçlanma finansmanı arasındaki vergi yükü farklılığını azaltmaktadır. İkinci sorun birinci sorun olarak ortaya konan finansman şekli ile ilişkilidir. Çifte vergileme sorunu nedeniyle kurumlar öz sermaye ile değil yabancı kaynak, bir diğer ifadeyle borçlanma ile finansmana yönelmektedir. Üçüncü sebep ise firmaların kurumsallaşma kararlarına ilişkindir. Bu noktada aynı işi, aynı sermaye ile kurumsallaşmış bir çatı altında sürdürenler, bireysel şekilde bu işi yürütenlere göre daha ağır vergi yüküne maruz kalmaktadır.

2.2. Entegrasyonun Etkileri

Entegrasyonun olmadığı bir durumda, etkinliğin ne ölçüde düşeceğinin belirlenmesi zor olmakla birlikte, etkileşim içerisinde olan mükelleflerin tepkisine bakmak gerekmektedir. Vergi entegrasyonunun olmadığı bir ortamda, diğer bir ifadeyle gelir üzerinden mükerrer vergi alınması halinde, karşılaşılan çifte vergileme sorunu, ekonomik birçok karar üzerinde etkisini göstermektedir.

Vergi entegrasyonunun sağlanmasıyla öncelikle çifte vergileme sorununun önüne geçilmesi sağlanacaktır. Çifte vergileme sorunun ortadan kalkması kurumların finansman kararlarını ve kurumsallaşma kararlarını etkileyecektir.

Entegrasyonun sağlanması borçla finansman yerine öz sermaye ile finansmanı tercih edecek olan firmaların daha güçlü ekonomik yapıya sahip olmasına neden olacaktır. Ayrıca entegrasyon, kamu gelirlerini nötrale

etse ve sermaye gelirlerinde daha yüksek vergi ödense dahi ekonomik etkinliği artıracaktır (Ozansoy, 2010:157).

Entegrasyonun bir diğer etkisi ise, mükelleflerin refah düzeyi üzerinde olacaktır. Entegrasyon ile çifte vergileme sorunundan kurtulan bireylerin harcanabilir gelirlerinde -entegrasyon olmaması halinde vergiye gidecek kısım kadar olmasa da- bir artış görülecek, bu da refah artışına sebep olacaktır (Ozansoy, 2010:157). Özetle vergi entegrasyonu, ekonomik anlamda vergi sisteminde etkinliği sağlamakta ve vergi tabanının genişlemesine yardımcı olmaktadır.

3. VERGİ ENTEGRASYON MODELLERİ

Vergi entegrasyon modelleri, klasik model, tam entegrasyon modeli ve kısmi entegrasyon modeli olarak üçe ayrılmakta olup; vergi entegrasyon modeli seçerken dikkat edilmesi gereken hususlar şöyledir (Hubbard, 1993:121-122):

Kurumların faydalandığı vergi indirimi, hissedarları kapsayacak şekilde genişletilmemelidir. Tek bir yapı içerisinde kişisel ve kurum kazancı vergilerinin entegrasyonu, kurumlar vergisindeki indirimlerden kişilerin doğrudan faydalanıp faydalanamayacağı sorusunu beraberinde getirmektedir. Kurum geliri üzerinden yapılan indirimin büyük olması halinde firmaların organizasyonel yapılarında olumsuz etkilere neden olacaktır.

Vergi entegrasyonu, vergiden muaf yatırımcıların sermaye gelirleri üzerinden ödedikleri vergileri düşürmemelidir. Entegrasyonun olmadığı vergi sistemi, kurum seviyesindeki vergilemede hissedarların vergilendirilebilir ya da vergiden muaf olup olmadıklarını dikkate almamaktadır. Entegrasyon modeli oluşturulurken, vergiden muaf hissedarın elde ettiği kar payının kurum bünyesinde vergilendirilmiş olmasının sağlanmasına dikkat edilmelidir.

Entegrasyonun sağladığı faydalar, karşılıklı uluslararası anlaşmaların olduğu durumlar hariç, yabancı hissedarlara genişletilmemelidir. Çünkü yabancı hissedarlar, karlarını kendi ülkelerine transfer ederek vergi kaybına neden olabilir.

Şirketlerin yabancı vergi mevzuatına göre ödedikleri vergiler, kendi ülkelerine ödedikleri vergilerle aynı şekilde düşünülmemelidir. Yabancı kaynaklı gelirler için entegrasyonun faydasının genişletilmesi, iki taraflı vergi anlaşmaları ile sağlanabilir.

Bu modeller arasında klasik modelde, kurumlar ve ortaklar bağımsız ve farklı olarak kabul edilmekte, vergide herhangi bir entegrasyon söz konusu

olmamaktadır (Karaca, 2000:48), bu nedenle de bu modelin bir entegrasyon modeli olduğunu ifade etmek güçtür.

3.1. Tam Entegrasyon Modeli

Tam entegrasyon modelinde sadece bireyler veya sadece kurumlar vergiye tabi tutulmaktadır (Ozansoy, 2010:145). Bir diğer ifade ile ya karın dağıtılıp dağıtılmamasına bakılmaksızın, kurumun tüm kazançlarının ortaklara düşen payı bulunmakta ve böylece her ortak gelir vergisine tabi olmakta, ayrıca bir kurumlar vergisi söz konusu olmamaktadır; ya da gelir vergisi uygulaması söz konusu olmadan, mükellefler sadece kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun ortaklarının, tam entegrasyon modeli altında ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo-1: Tam Entegrasyon Modeli

Kazanç: 60.000	A	B	C
Dağıtılan Kar Payı Oranı	%0	%50	%100
Kurumlar Vergisi (%20)	12.000	12.000	12.000
Net Kar	48.000	48.000	48.000
Kişisel Gelir	0	24.000	48.000
Vergilendirilebilir Gelir	60.000	60.000	60.000
Gelir Vergisi	13.450	13.450	13.450
(-) Kurumlar Vergisi	12.000	12.000	12.000
Net Vergi Ödemesi	1.450	1.450	1.450

Tablo-1’de görüldüğü üzere tam entegrasyon uygulamasında, kurum kazancı tamamı dağıtıldığında, yarısı dağıtıldığında veya hiç dağıtılmadığında ödenen vergi miktarı değişmemektedir.

3.2. Kısmi Entegrasyon Modeli

Bu model daha çok karın dağıtılması noktasına odaklanmakta olup, 4 farklı uygulama yöntemi bulunmaktadır (Ozansoy, 2010:147-156).

3.2.1. Temettü İndirim Yöntemi

Bu yöntemde, kurumlar vergisi matrahından dağıtılan kazançlar çıkarılmakta, bir diğer ifadeyle vergi sadece dağıtılmamış kazançlara uygulanmaktadır. Temettülerin matrahtan indirim sisteminde temettüler üzerinden kurumlar vergisi alınmadığından çifte vergileme sorunu ortadan kaldırılmaktadır.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun ortaklarının, temettü indirim yöntemi altında ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo-2: Temettü İndirim Yöntemi

Kurum Aşamasında	
Kazanç	60.000
Temettü İndirimi (%50)	30.000
Kurumlar Vergisi (%20)	6.000
Ortaklar Aşamasında	
Kar Payı Geliri (60.000-6.000)	54.000
Kişisel Gelir Vergisi	11.830
Toplam Vergi	17.830

Tablo-2’de görüldüğü üzere, temettü indirim yönteminde dağıtılmamış kazançlara uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi toplamı vergi yükünü artırmakta ve ödenecek vergi tam entegrasyona göre daha fazla olmaktadır.

3.2.2. Farklılaştırılmış Oran Yöntemi

Bu yöntemde, dağıtılmayan kurum kazançları, dağıtılan kurum kazancına göre daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Dağıtılan kazançlara uygulanan vergi oranı ile dağıtılmayan kazançlara uygulanan vergi oranı arasındaki fark azaldıkça yöntem klasik yönteme yaklaşmakta, vergi oranı farkı arttıkça da yöntem dağıtılmamış kazançların vergilendirilmesine yönelik olan temettü indirim yöntemi haline gelmektedir.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun farklılaştırılmış oran yöntemi altında ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo-3: Farklılaştırılmış Oran Yöntemi

	A (%0)	B (%50)	C (%100)
Dağıtılmayan Kar	60.000	30.000	0
Dağıtılan Kar	0	30.000	60.000
Dağıtılmayan Kar KV (%30)	18.000	9.000	0
Dağıtılan Kar KV (%20)	0	6.000	12.000
Vergi sonrası Kar	42.000	45.000	48.000
Kişisel Gelir	0	24.000	48.000
Gelir Vergisi	0	4.150	10.210
Toplam Vergi	18.000	19.150	22.210

Tablo-3’de görüldüğü üzere, dağıtılmayan kurum kazançları dağıtılan kurum kazançlarına göre daha yüksek oranda vergilendirilse de, kar payı arttıkça ödenecek vergi miktarı da artmaktadır. Bu yöntem, tam entegrasyon modeline göre daha az avantajlıdır.

3.2.3. İsnat Yöntemi

Bu yöntem, kurum kazancının ortaklara dağıtılan kısmı kurum aşamasında vergilendirildiğinden, ortaklar aşamasında yapılan vergilemede bir vergi kredisi sağlanması gerektiği esasına dayanmaktadır.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun isnat yöntemi altında ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo4: İsnat Yöntemi

Kurumlar Vergisi (%20)	12.000
Net Kar Payı	48.000
İsnat Edilen KV (%50)	6.000
Arttırılmış Gelir	54.000
Kişisel Gelir Vergisi	12.140
Vergi Alacağı	6.000
Net Gelir Vergisi	6.140
Toplam Vergi	18.140

Bu yöntemde de temettü indirim yöntemine benzer bir sonuç ortaya çıkmaktadır. İsnat edilen KV oranı ülke uygulamalarına göre değişmektedir, örneğin Avustralya, Fransa, Meksika ve Yeni Zelanda tam mahsup vergi alacağı sistemi uygulamaktadır (Ozansoy, 2010:153).

3.2.4. Kar Payı İstisnası Yöntemi

Bu yöntemde, dağıtım öncesi kurum kazancı normal kurumlar vergisi oranı ile vergilendirilmekte, dağıtılan kar payları ise ortaklar aşamasında kısmen vergilendirilmekte, kısmen ise istisna edilmektedir.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun kar payı istisnası yöntemi altında ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo-5: Kar Payı İstisnası Yöntemi

	A	B
Kurumlar Vergisi (%20)	12.000	12.000
Net Kar Payı Geliri	48.000	48.000

İstisna Oranı	% 100	% 50
Kişisel Gelir	0	24.000
Gelir Vergisi	0	4.250
Toplam Vergi	12.000	16.250

Tablo-5’den görüldüğü üzere, dağıtılan kazancın tamamı istisna edildiğinde (A), aşırı vergileme ortadan kalkmaktadır. Diğer yöntemlere göre ödenen vergi miktarı da düşmektedir.

4. TÜRKİYE’DE VERGİ ENTEGRASYONU

Türkiye’de vergi entegrasyonuna dair birçok çalışma yürütülmüş olup, konuya ilişkin yürütülen en önemli çalışma, 2003 yılında hazırlıkları başlatılan ve 12 Haziran 2013 yılında TBMM’ye sunulan “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı”dır.

Bu tasarı ile gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergi birleştirilerek tek bir kanun bünyesinde toplanması amaçlanmıştır. Tasarı hazırlanırken Gelir Vergisi Kanunu’nun yeniden yapılandırılması ile daha basit, kolay, anlaşılır ve sade hale getirilmesi, vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması ilkeleri esas olarak benimsenmiştir (Maliye Bakanlığı)¹. Bu doğrultuda mevcut düzenlemede gerçek kişilerin ve kurum kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunu olmak üzere iki ayrı kanunun birleştirilmesi, tek bir kanun haline getirilmesi hedeflenmiştir.

4.1. Mevcut Düzenleme

Kar dağıtımı yapılmaması durumunda, vergilendirme KVK’nın 32.maddesine göre, %20 kurumlar vergisi alınarak yapılmakta, kurum kazancı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. (27.09.2017 tarihinde meclise sevk edilen torba yasaya göre, sermayeye eklenen kar payları hariç, dağıtılmayan karlardan %1 oranında gelir vergisi stopajı yapılması öngörülmüştür.)

Kar dağıtımı yapılması durumunda ise, önce %20 oranında kurumlar vergisi alınmakta, daha sonra da GVK’nın 22.maddesine göre, kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilerek, istisna edilen tutar üzerinden %15 oranında tevkifat yapılmaktadır.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun mevcut sistemde ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

¹ Ayrıntılı bilgi için bakınız: T.C. Maliye Bakanlığı, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YENI%20GELIR%20VERGISI%20KANUNU/GVK_SUNUM.pdf, (Erişim: 23.08.2014, s.3).

Tablo-6: Mevcut Düzenlemeye Göre Türkiye’de Kurumların Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi (%20)	12.000
Gelir Vergisi Matrahı	48.000
Gelir Vergisi Tevkifatı (%15)	7.200
Kar Payı İstisnasından Kalan (%50)	24.000
Gelir Vergisi	4.250
Tevkifat	7.200
İade (4.250-7.200)	- 2.950
Toplam Vergi (12.000+7.200-2.950)	16.250

Tablo-6’da görüldüğü üzere istisna ve tevkifattan sonra ödenecek vergi miktarı 16.250TL olmaktadır. Vergi entegrasyon modellerine göre aynı tutarda kazanç için, ödenecek vergi miktarı çok da yüksek değildir, hatta çoğu modele göre daha da azdır.

4.2. Tasarıda Yer Alan Düzenleme

Tasarıda kar dağıtımı yapılmaması durumunda bir değişiklik olmayıp, kar payı dağıtılması durumunda ise tek değişiklik tevkifat oranının %15’den %25’e çıkarılması yönündedir.

60.000 TL kazancı olan bir kurumun tasarıda yer alan düzenlemeye göre ödeyeceği vergiyi bir örnekle açıklamak gerekirse;

Tablo-7: Tasarıda Yer Alan Düzenlemeye Göre Türkiye’de Kurumların Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi (%20)	12.000
Gelir Vergisi Matrahı	48.000
Gelir Vergisi Tevkifatı (%25)	12.000
Kar Payı İstisnasından Kalan (%50)	24.000
Gelir Vergisi	4.250
Tevkifat	12.000
İade (4.250-12.00)	- 7.750
Toplam Vergi (12.000+12.000-7.750)	16.250

Tablo 7'den de görüldüğü üzere vergi tasarısı, sadece tevkifat oranında bir değişiklik yapmakta, ödenen vergi miktarında ve doğal olarak vergi yükünde bir değişiklik yaratmamaktadır.

5. SONUÇ

Vergi entegrasyonu, herhangi bir kurumda kar payı elde eden gerçek kişinin, bu kar payı dolayısıyla muhatap olduğu vergi yükünün, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergi yükü ile aynı olması olarak tanımlanmaktadır. Gelir ve Kurumlar vergisi arasında herhangi bir entegrasyonun bulunmaması durumunda klasik bir yöntem uygulanmış olup, çifte vergilendirme sorununun aşılması amacıyla tam entegrasyon ve kısmi entegrasyon sağlayan yöntemler geliştirilmiştir.

Vergi entegrasyonunun nihai amacı, kar elde eden hissedarın bu kar payına ilişkin vergi yükünün diğer gelirleri için uygulanacak gelir vergisi yüküyle aynı olmasıdır. Entegrasyon çalışmasının bu yönde bir adım içermesi gerekmektedir. Zira kurumların vergilendirilmesinde vergi yükünde önemli bir azalma görülmemektedir. Mevcut kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve vergi oranları tasarıda da aynı şekilde kalmıştır. Bu ise tasarının gelir vergisi ile kurumlar vergisini arasında bir birleşme sağlamadığını, sadece kanunların birleştirildiğini göstermektedir.

Vergi entegrasyonu anlamında Ülkemizde 2003 yılına kadar vergi alacağı yöntemi, bir diğer ifade ile isnat yöntemi uygulanmış olup, 2003 yılı sonrasında ise kar paylarının yarısının istisna edilmesi ve getirilen tevkifat ile yarım beyan sistemine geçilmiştir. Bu düzenleme ile gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yaklaşık oranlarda vergilendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Türkiye'de vergi entegrasyonunun durumu ele alındığında;

- 2017 yılı itibari ile 500.000TL geliri olan bir gerçek kişi;

Toplamda **166.650** lira gelir vergisi (70.000 için **16.250** ve 430.000 için ise %35 üzerinden **150.500**) öderken ve

Vergi yükü **%33,3** (166.650/500.00) iken,

- Aynı tutarda kazancı olan bir KV mükellefi (karın tamamının bir kişi tarafından alındığı varsayımı altında) ;

Toplamda **161.650** lira vergi ödemekte (kurumlar vergisi **100.000**, gelir vergisi tevkifatı **60.0000** [500.000-100.000x%15], %50 kar payı istisnası sonrası gelir vergisi 61.650 [200.000 liranın 70.000 lirası için 16.150 lira ve 130.000 lirası için 45.500 lira toplamı], tevkifat sonrası gelir vergisi ise **1.650** lira) ve vergi yükü ise **% 32,3** (161.650/500.00) olmaktadır.

500.000 TL geliri olan gerçek bir kişinin vergi yükü %33,3 iken, yine 500.000 TL kazancı olan bir kurumlar vergisi mükellefinin vergi yükü de %32,3 olmaktadır. Bu veriler ışığında “ülkemizde vergi entegrasyonu sağlanmıştır” demek yanlış olmayacaktır, ki bu nedenle 2013 yılında çıkarılan tasarı TBMM’den geçmeyerek düzenlemeden vazgeçilmiştir.

KAYNAKÇA

Budak, T. (2006). Kurumlar Vergisinde Entegrasyon: 5479 ve 5520 Sayılı Yasa ile Nereden Nereye? *Vergi Sorunları Dergisi*.

Hubbard, R. G. (1993). Corporate Tax Integration: A View From The Treasury Departmant. *Journal of Economic Perspectives*.

Karaca, Y. (2000). Vergi Entegrasyonu ve Bu Bağlamda Türk Kurumlar Vergisi Sistemine İlişkin Genel Bir Değerlendirme. *Active Dergisi*.

Karaca, Y. (2001, Haziran), “Vergi Entegrasyonu: Teori ve Tartışmalar-I”, *Yaklaşım Dergisi*.

Kulu, B. (1998). Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Arasında Vergisel Entegrasyon Teorileri ve Yürürlükteki Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi. *Vergi Dünyası Dergisi*.

Ozansoy, A. (2010). Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu. *Mali Çözüm*, S.97.

Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.

Taş, B. (2002). OECD Üyesi Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyonu ve Türkiye İçin Yeni Bir Model Önerisi. *Vergi Dünyası Dergisi*.

T.C. MaliyeBakanlığı. Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı. http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YENI%20GELIR%20VERGISI%20KANUNU/GVK_SUNUM.pdf adresinden 23.08.2014 tarihinde alınmıştır.

GEÇİCİ İTHAL EDİLEN KARA TAŞITLARINDA MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ SORUNU*

Doç. Dr. Levent Yahya ESER^a
Arş. Gör. Sedat POLAT^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 439-460

ÖZ

Motorlu kara ve hava taşıtları üzerinden alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) uzunca süre servet vergisi niteliğini korumuştur. Bu vergi aynı zamanda fayda ilkesi bağlamında alınan kullanıcı ücreti veya emisyon salınımlarını dikkate alan çevre vergisi niteliği de taşımaktadır. Bu çalışmada motorlu kara taşıtlarından alınan MTV, çevre vergisi bağlamında ele alınmaktadır. Bu düşüncenin temelinde, bu verginin çevreye yönelik dışsallıkların içselleştirilmesinde bir araç olarak kullanılabilmesi fikri yatmaktadır. Fakat bu etkinin yaratılabilmesi için MTV'nin çevresel faktörleri göz önüne alan bir yapıda ve geniş kapsamlı oluşturulmuş olması gerekmektedir. Bu noktada ise vergiden kaçınmanın bir yolu olarak görülebilen geçici ithal edilen motorlu kara taşıtları sorun oluşturmaktadır. 2015 yılında yapılan bir düzenleme ile birlikte bu araçların Türkiye'de kalma süresinin iki yıla çıkarılması vergiden kaçınmanın yolunu aralamıştır. Bu çalışma, geçici ithal edilen kara taşıtlarının MTV karşısındaki durumunu incelemek amacıyla hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda bu araçların Türkiye'de kalma süresinin iki yıla çıkarılması nedeniyle çevreye vermiş oldukları zararların dikkate alınması ve bu bağlamda bir vergilendirme dönemini (6 ay) aşan kullanımların MTV'ye tabi olması gerektiği kanaatine varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Çevre Vergisi, Geçici İthal Edilen Kara Taşıtları, Vergiden Kaçınma.

JEL Kodları: H23, R41, H26.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Eser, L. Y., Polat, S. (2019). Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarında Motorlu Taşıtlar Vergisi Sorunu. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 439-460.

* Makalenin gönderim tarihi: 05.03.2018; Kabul tarihi: 05.06.2018, iThenticate benzerlik oranı %15

^a Karadeniz Teknik Üniversitesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, leventyahyaeser@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9293-8957.

^b Karadeniz Teknik Üniversitesi, Maliye Bölümü Öğretim Elemanı, sedatpolat@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2288-9448.

MOTOR VEHICLE TAX PROBLEM IN TEMPORARILY IMPORTED LAND VEHICLES

ABSTRACT

Motor Vehicle Tax, which is based on motor vehicles and aircraft, has been a property tax for a long time. This tax also carries user charge in the context of benefit principle or the nature of environmental tax, which takes into account emission swings. In this study, MTV from motor land vehicles is considered in the context of environmental tax. On the basis of this idea, it has been underlain by the opinion that environmental taxes can be used as a tool of internalizing of environmental externalities. But to be able to create this effect, MTV has to be designed in a structure that takes environmental factors into consideration and must be extensively constructed. At this point, temporarily imported motor vehicles, which can be seen as a way of avoiding taxation, constitute a problem. With an arrangement made in 2015, the duration of these vehicles to be kept in Turkey has been increased to 2 years, has opened the way for tax avoidance. This study is intended to evaluate temporarily imported vehicles in terms of MTV. In conclusion, temporary imported vehicles whose length of duration in Turkey exceeding a taxation period (6 month) must be subject to MTV for damaging the environment as a natural consequence of increasing the length of duration up to 2 years.

Keywords: Motor Vehicle Tax, Environment Tax, Temporary Imported Land Vehicles, Tax Avoidance.

JEL Codes: H23, R41, H26.

1. GİRİŞ

Konularına göre vergi sınıflandırmasına bakıldığında vergilerin; gelir, servet ve tüketim vergileri şeklinde ele alındığı görülmektedir. Bu sınıflandırmaya göre bir servet vergisi olarak kabul edilen MTV uzunca yıldır uygulanagelmıştır. Bu verginin Türkiye'deki uygulamasına bakıldığında ilgili motorlu aracın servet değerini tam olarak dikkate almadığı söylenebilir. Bir verginin dahil olduğu vergi konusu içerisinde değerlendirilebilmesi için vergi konusuyla ilişkili bir tarife yapısına sahip olması gerekir. Servetin ödeme gücünün göstergelerinden birisi olduğu kabul edildiğinde MTV'nin tarife yapısı itibariyle gerekli nitelikleri taşımadığı görülmektedir. MTV'nin servet değerini dolaylı yoldan dikkate aldığı tek uygulama; aracın yaşı arttıkça değerinin düşeceği ve bu nedenle de ödenecek vergi miktarının azalacağı durumdur. 2017 yılında MTV'de yapılan düzenleme ile birlikte araç değerlerinin dikkate alındığı tarife yapısına geçilmiştir. Bu gelişme, ilgili verginin servet konusuna girmesi bakımından olumlu olarak değerlendirilebilir. Fakat MTV konusunda son yıllardaki eğilim farklıdır. Bu vergi artık çevreye duyarlı hale gelmiştir¹. Bunun arkasında yatan temel neden, çevrenin öneminin daha çok artması ve bu verginin negatif dışsallıkları içselleştirilebileceği fikridir.

¹ Bknz. Polat, S., L. Y. Eser, "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, 2014.

Vergilerin Pigoucu düşünce çerçevesinde negatif dışsallıkların içselleştirilmesinde kullanılabileceği fikrinden hareket eden politikacılar, otomobillerin yaymış oldukları emisyon miktarlarını azaltmak adına MTV'yi kullanmaya başlamışlardır. Özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkeler bu hususta öncülük etmişlerdir. Daha fazla emisyonu sahip motorlu araçların daha fazla vergi ödemesi sağlanarak, daha az emisyon yayan araçların kullanımını artırılmaya çalışılmaktadır. Bu gelişme MTV'nin servet vergisinden ziyade çevre vergisi olarak anılmaya başlanmasına neden olmuştur. Günümüzde birçok ülke MTV'yi çevre vergisi kategorisinde değerlendirmeye başlamıştır.

MTV konusunda geline noktada her motorlu aracın çevreye vermiş olduğu zarar nispetinde vergi ödemesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Fakat bazı motorlu araçların çeşitli nedenlerle MTV kapsamında olmadığı ve çevreye vermiş oldukları zararların göz ardı edildiği görülmektedir. Geçici ithal edilen kara taşıtları bu grupta yer almaktadır. Gümrük mevzuatında yapılan düzenlemeler kapsamında Türkiye dışında bir ülkede 185 gün süreyle ikamet eden bir kişiye Türkiye'ye dönerken yanında motorlu araç getirebilme ve bu aracı iki yıl süreyle ülkede kullanabilme hakkı tanınmaktadır. 2015 yılı öncesine kadar 6 ay olan bu süre 2015 yılı sonrasında iki yıla çıkarılmıştır. Bu sürenin uzamasını ekonomik ve sosyal ilişkileri geliştirme açısından olumlu olarak değerlendirmek mümkün olabileceği gibi vergiden kaçınmaya olanak sağlaması şeklinde de okumak mümkündür. Vergiden kaçınmak şeklinde değerlendirilmese bile fosil yakıtla çalışan ve çevreye zarar veren bu araçların MTV kapsamında değerlendirilmesi bu vergi türünde son dönemlerde yaşanan çevresel reformlar kapsamında ele alınabilir.

Bu çalışma geçici ithal edilen kara taşıtlarının MTV karşısındaki durumunu ele almak amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaçla hazırlanan çalışmada öncelikle MTV hakkında bilgi verilmiş, ardından geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin yasal mevzuattan bahsedilmiştir. Son olarak da bu araçların MTV bağlamında değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çalışmada ele alınan konu geçici ithal edilen kişisel kullanıma mahsus kara taşıtlarıdır ve çalışma içerisinde bu kavramın yerine bazen motorlu araç veya araç ifadeleri de kullanılmaktadır.

2. GENEL OLARAK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Kamu giderlerinin en önemli finansman kaynağını oluşturan vergiler, vergi politikasının temel esaslarını belirleme, çeşitli vergi türlerini belirli amaçlar altında değerlendirmeye tabi tutma, mevcut vergi sisteminin aksayan yönlerini ele alma ve yeni bir verginin dizaynını ortaya koyma gerekçeleriyle çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır (Turhan, 1998: 91).

Genel itibariyle sınıflandırma, verginin konusu, tarifesi, tahsilatı yapan otoritelerin türü, kişisel durumu dikkate alıp almadığı vb. kıstaslardan yola çıkılarak yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalar arasında en çok kullanılanı, vergileri konularına göre; gelir, servet ve tüketim vergileri şeklinde ele alan sınıflandırmadır (Pehlivan, 2014: 119).

Kökene ilk çağa kadar dayanan ve vergilemenin en eski örneklerinden olan servet vergileri, kişilerin sahip olmuş oldukları menkul ve gayrimenkul varlıkların değeri üzerinden alınan vergilerdir. Servet transferi veya servette meydana gelen artışlara odaklanan bu vergi türü mükellefin bütün servet unsurlarını ele alabileceği gibi servet unsurlarından bir kısmına da odaklanabilmektedir. Vergi tahsilatı açısından ise devamlı veya geçici nitelikte olabilmektedir (Turhan, 1998: 170-176). Bu sınıflandırma kapsamında servet vergisi içerisinde değerlendirilen MTV, servet üzerinden alınan özel ve devamlı bir vergidir.

Köklü bir geçmişe sahip olan MTV, başta ulaşım olmak üzere maliye, enerji, çevre ve sağlık politikalarıyla yakın bir ilişki içerisinde (Ulusoy ve Akdemir, 2013: 90). Bu verginin uluslararası düzeyde uygulanış biçimine bakıldığında bir kısım ülkelerin motorlu taşıt sahipliğini bir servet göstergesi olarak ele aldığı ve vergilemeyi bu amaçlar kapsamında şekillendirdiği görülürken, diğer ülkelerin ise bu vergiyi yakıt tüketimi nedeni ile çevreye verdiği zarar çerçevesinde değerlendirildiği görülmektedir. Bu kapsamda MTV'nin servet vergisi mi yoksa zararlı tüketimden kaynaklanan bir çevre vergisi mi olması gerektiği noktasında tartışmalar süregelmektedir.

MTV'nin uluslararası düzeyde uygulama örneklerine bakıldığında 2000'li yılların başına kadar servet vergisi kapsamında ele alındığı görülmektedir (EC, 2017). Servet vergisi kapsamında değerlendirilen MTV'de motorlu araca sahip olmak servetin bir göstergesi olarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme aracın bedeli veya bu bedeli dolaylı yollardan etkileyen kriterler üzerinden yapılmaktadır. Aracın değeri, motor gücü, yaşı, toplam ağırlığı, yolcu kapasitesi gibi göstergeler vergilemede esas alınan temel kriterlerdendir (Polat ve Eser, 2014: 271). Türkiye, Rusya, Ukrayna, Arjantin, Brezilya, Hindistan, Çin, ABD'nin bazı eyaletleri, Macaristan, Slovakya, Letonya, Estonya gibi ülkelerde MTV servet vergisi kapsamında ele alınmaktadır (Pwc, 2015: 1-571; EC, 2017).

Konularına göre vergi sınıflandırmasında MTV, tüketim vergileri arasında da değerlendirilmektedir. Burada tüketimden kast edilen şey araç kullanımına bağlı olarak ekosistem üzerinde yaratılan çevresel tüketimdir. Çevre vergileri, çevre üzerinde negatif etki yaratan fiziksel birimlerden veya bu birimleri meydana getiren bileşenlerden alınan vergileridir. Enerji vergileri, ulaşım vergileri, kirlilik vergileri ve kaynak vergileri şeklinde sınıflandırılmaktadır (EC, 2001: 12). Ancak bu sınıflandırmanın ötesinde

günümüzde birçok vergi türünde dolaylı olarak çevresel amaçların gözetildiği görülmektedir. Bu nedenle başta tüketim vergileri olmak üzere birçok vergi türünü dolaylı yoldan çevre vergisi kapsamında değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Artan çevresel sorunlarla mücadele etmek amacıyla 80'li yıllardan itibaren birçok OECD üyesi ülke vergi sistemlerinde çevresel reformlara yer vermeye başlamıştır. Üretim ve tüketim kalıplarını çevre lehine değiştirme, atık miktarını azaltma, aşırı doğal kaynak kullanımının önüne geçme, geri dönüşüm mekanizmasını teşvik etme, enerji kullanımında yenilenebilir kaynaklara yönelme ve çevresel dışsallıkları içselleştirme amacına odaklanan çevre vergileri kirleten öder prensibini benimseyerek kirlilik maliyetini kirleticilere yüklemeyi amaçlamaktadır (Jamali, 2007: 77-84).

Nüfus artışıyla beraber motorlu araç sayısında meydana gelen artış ve büyük motor gücüne sahip olan araçlara olan ilginin artması küresel ısınmanın hakim olduğu evren üzerindeki baskıların artmasına ve hava kirliliğinin önemli seviyelere ulaşmasına neden olmaktadır (Fullerton ve West, 2002: 135). Ulaşım sektöründen kaynaklanan kirliliğin toplam kirlilik içerisindeki payı azımsanmayacak derecededir. Küresel sera gazı emisyonları içerisinde %65'lik bir paya sahip olan karbondioksit gazının (EPA, 2017) %42'lik kısmı elektrik ve ısı üretiminden kaynaklanırken %23'lük kısmı ise ulaşım sektörü kaynaklıdır (IEA, 2016: 12; Chapman, 2007: 355). Bu kapsamda araç kullanımına bağlı çevre kirliliğinin kontrol altına alınmasında kirletenin maliyete katlanmaya zorlandığı Pigoucu verginin varlığı çoğu ülke tarafından kabul görmeye başlamıştır.

1990'lı yılların başında başlayan çevreci akım kapsamında iklim değişikliğine yönelik çalışmaların hız kazanması ve sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar akabinde 1997 yılında yapılan Kyoto Protokolü bu verginin çevresel amaçlar dâhilinde alınmasına öncülük etmiştir (Chapman, 2007: 355). Çevresel bazlı MTV'ye geçiş ile birlikte karbondioksit emisyon salınım oranlarında azalmalar meydana gelmiş, bireylerin daha az kilometre katetmesi ve yakıt tasarrufu sağlayan araçlara yönelmesi ile birlikte vergi çevresel amaçlarla uyumlu hale gelmiştir (Fullerton ve West, 2002: 136).

Günümüzde Avrupa'da bulunan ülkeler başta olmak üzere birçok ülke emisyon salınım bazlı veya kilometre bazlı çevresel MTV uygulamaktadır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin hemen hemen hepsi, ABD'nin bazı eyaletleri, Japonya, Güney Afrika gibi ülkeler MTV'yi çevresel amaçlar kapsamında uygulamaktadır (Pwc, 2015, 1-571).

Sonuç olarak MTV'nin günümüzde çevre vergisi bağlamında değerlendirildiği görülmektedir. Sürdürülebilir büyüme kavramının önem arz ettiği bir dönemde MTV'nin çevre vergisi kapsamında ele alınması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği istatistiklerine bakıldığında

da MTV'nin çevre vergisi bağlamında ele alındığı görülmektedir. Nüfus ve insan ihtiyaçlarındaki artış çevrenin öneminin daha da artmasına neden olmaktadır. Çevreye duyarlı bir vergileme, politikacılarının görevi olmalıdır. Bu bağlamda MTV'nin çevre vergisi olarak görülmesi ve negatif dışsallık yayan motorlu araçların vergilendirilmesi ile negatif dışsallıkların içselleştirilmesi sağlanmalıdır.

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

Türkiye'de MTV, 1957 yılında yürürlüğe giren 6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu'na² dayanmaktadır. Bu kanun kapsamında hususi otomobiller ve kamyonetler toplam ağırlıklarına göre altı aylık periyotlar kapsamında yılda iki kez vergiye tabi tutulmuşlardır. Bu vergi 1963 yılında yerini 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu'na³ bırakmıştır. Bu değişiklikle birlikte vergiye tabi araçların kapsamı genişletilmiş ancak vergi, araç ağırlıklarına göre alınmaya devam edilmiştir. 1980 yılında yapılan değişiklikle de verginin konusuna hava ve kara taşıtları dahil edilmiş; vergi ölçü ve hadleri değiştirilerek halihazırda uygulanmakta olan Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)⁴ uygulamaya koyulmuştur (Karadeniz, 2009: 24). Son olarak 2017 yılında çıkarılan torba yasa ile birlikte I sayılı tarife kapsamında yer alan araçlara ilişkin vergi tarifesinde değişikliğe gidilmiştir.

197 sayılı MTVK'ya göre verginin konusu; Kanunun 5. ve 6. maddelerinde yer alan ve Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları⁵ ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterlerdir. Verginin mükellefi ise trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'na tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Mükellefiyet, kanunda gösterilen araçların ilgili bürolarda kayıt ve tescilinin yapılması ile başlamakta olup kayıtların silinmesi halinde sona ermektedir (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1980 [MTVK], Md. 3-8). Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksit halinde ödenen vergide üç adet tarife bulunmaktadır. Ancak 2017 yılında 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında yapılan düzenleme ile I sayılı tarife, 2018 yılı öncesi kayıt ve tescil edilen araçlar ile 2018 yılı sonrası kayıt ve tescil edilen araçlar bakımından farklılaştırılmıştır.

² Ayrıntılı bilgi için bkz;

<http://tutanaklar.kanunum.com/TBMM/d10/c017/tbmm10017048ss0137.pdf>

³ Ayrıntılı bilgi için bkz; <http://pwcmevzuat.com/MALIKITAP/k197GEREKCE.pdf>

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz; <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197.pdf>

⁵ Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları, motosiklet, minibüs, panelvan, motorlu karavan, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleridir.

Bu kapsamda I sayılı tarifeye I/A sayılı tarife eklenerek araçlar için iki farklı vergi tarifesi oluşturulmuştur. 2018 yılından önce kayıt ve tescil edilerek I/A sayılı tarife kapsamında değerlendirilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve motosikletler motor silindir hacmi ve yaş kriterine göre vergilendirilmektedir. 2018 yılı sonrası kayıt ve tescil edilen araçlar için uygulanacak olan I sayılı tarifede belirtilen araçların vergilendirilmesinde yaş ve motor silindir hacimlerine ek olarak taşıt değeri kriteri eklenmiştir (7601 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2017, Md.23). Buna göre oluşturulan yeni tarife Tablo-1'deki gibidir;

Tablo-1: 01.01.2018 Tarihinden İtibaren Kayıt ve Tescil Altına Alınan Taşıtlar İçin Uygulanacak Olan I Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi	Taşıt Değeri	1-3 Yaş	4-6 Yaş	7-11 Yaş	12-15 Yaş	16 Yaş ve üzeri
1300 cm ³ ve aşağısı	40.000 TL'ye kadar	743	518	290	220	78
	40.000-70.000 TL arası	817	570	319	242	86
	70.000 TL üzeri	892	622	348	264	94
1301- 1600 cm ³	40.000 TL'ye kadar	1.294	970	563	398	153
	40.000-70.000 TL arası	1.243	1.067	619	437	168
	70.000 TL üzeri	1.553	1.164	675	477	183
1601- 1800 cm ³	100.000 TL'ye kadar	2.512	1.964	1.156	705	274
	100.000 TL ve üzeri	2.741	2.142	1.262	770	299
1801-2000 cm ³	100.000 TL'ye kadar	3.957	3.048	1.792	1.067	421
	100.000 TL ve üzeri	4.317	3.326	1.955	1.164	459
2001-2500 cm ³	125.000 TL'ye kadar	5.936	4.309	2.692	1.609	637
	125.000 TL ve üzeri	6.476	4.701	2.937	1.755	695
2501-3000 cm ³	250.000 TL'ye kadar	8.276	7.200	4.498	2.420	888
	250.000 TL ve üzeri	9.029	7.854	4.907	2.640	969
3001- 3500 cm ³	250.000 TL'ye kadar	12.603	11.340	6.831	3.410	1.251
	250.000 TL ve üzeri	13.749	12.371	7.452	3.720	1.365
3501- 4000 cm ³	400.000 TL'ye kadar	19.815	17.111	10.077	4.498	1.792
	400.000 TL ve üzeri	21.617	18.666	10.994	4.907	1.955
4001 cm ³ ve üzeri	475.000 TL'ye kadar	32.431	24.320	14.403	6.474	2.512
	475.000 TL ve üzeri	35.379	26.531	15.713	7.062	2.741

Kaynak: 7601 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2017, Md.23.

7601 sayılı kanun kapsamında yapılan düzenleme ile sadece I sayılı tarifede değişikliğe gidilmiştir.⁶ Tablo-1'de görüleceği üzere yeni düzenleme ile MTV tarifesine aracın değeri de eklenerek verginin servet konusu olduğu pekiştirilmiştir. MTV, servet vergisi olarak kabul edilecekse yapılan

⁶ II ve III sayılı tarifede yer alan araçlara uygulanacak vergi tarifesi 197 sayılı MTVK'ya göre devam edecektir. 197 sayılı MTVK'ya göre, II sayılı tarifede yer alan minibüsler yaş, panelvan ve karavanlar motor silindir hacmi ve yaş, otobüsler oturma yeri ve yaş, kamyonet, kamyon çekici vb.'leri ise ağırlık ve yaş kriterine göre vergiye tabi tutulmaktadır. IV sayılı tarifede yer alan uçak ve helikopterler ise yaş ve azami kalkış ağırlığı kriterine göre vergiye tabi tutulmaktadır. 2009 yılına kadar vergi kapsamında olan deniz taşıtları ise 5897 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında kanun ile vergi dışı bırakılmıştır.

uygulamanın yerinde olduğu ifade edilebilir. Taşıt değerine göre yapılacak olan vergilendirmede taşıtın değeri; taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşan değere göre belirlenmektedir. 31.12.2017 tarihine kadar kayıt ve tescil altına alınan otomobil, kaptı kaçı, arazi taşıtları ve motosikletler için vergilendirmeye geçmişte uygulanan tarife üzerinden devam edilecektir (7601 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2017, Md.26). Yapılan düzenleme kapsamında aynı vergi içerisinde iki farklı uygulama olması, diğer bir deyişle 01.01.2018 öncesi kayıt ve tescil edilen taşıtlar için taşıt değerinin dikkate alınmaması verginin servet konusu olmasını zedeleyen bir uygulama olarak değerlendirilebilir.

7601 sayılı kanun kapsamında I sayılı tarifede yapılan düzenlemeler ile servet unsurunun daha net şekilde kavranabilmesi adına önemli bir adım atılmıştır. Son düzenleme ile de uzun yıllar boyunca dile getirilmesine rağmen zararlı emisyon salınımına dayalı çevresel bir vergi tarifesine geçiş noktasında bir adım atılmamıştır. Buna rağmen motor gücüne göre ve toplam ağırlığa göre yapılan bir vergilendirme dolaylı yoldan çevresel amaçlarla da uyuşmaktadır. Burada esas amaç gelir elde etmek olmasına rağmen dolaylı yoldan çevresel kazanımlar da sağlanması, ülkemizde uygulanan MTV'nin ikincil bir çevre vergisi kategorisinde değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır (Çelik, 2014: 3). Son yıllarda hükümet tarafından yapılan açıklamalara bakıldığında MTV'nin çevresel amaçlar kapsamında alınmasına yönelik çalışmaların yapıldığı bilinmektedir. Ancak henüz somut bir adım atılamamıştır. Kanaatimiz MTV'de çevresel amaçların ön plana çıkarılması ancak servet unsurunun da göz ardı edilmemesidir.⁷

Türkiye'de MTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını görmek adına aşağıdaki tablo önem arz etmektedir.

⁷ Bknz. Polat, S., L. Y. Eser, "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 15, Sayı 2, 2014

Tablo-2: Türkiye’de MTV Mükellef Sayısı ve Elde Edilen Vergi Geliri

Yıllar	Toplam Vergi Hasılatı	Motorlu Taşıtlar Vergisi Hasılatı	Motorlu Taşıtlar Vergisinin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı	I Ve II Sayılı Liste Kapsamında Yer Alan Trafığe Kayıtlı Motorlu Kara Taşıtı Sayısı	IV Sayılı Liste Kapsamındaki Sivil Havacılık Kurumuna Kayıtlı Uçak Sayısı ⁸
2000	30.869.214	237.236	0,75	8320449	-
2001	46.165.050	470.555	1,01	8521956	145
2002	65.188.479	773.439	1,18	8655170	138
2003	89.893.112	1.321.892	1,47	8903843	138
2004	111.335.368	1.934.115	1,73	10236357	142
2005	131.948.778	2.559.398	1,93	11145826	202
2006	151.271.701	3.037.610	2,00	12227393	245
2007	171.098.466	3.556.797	2,07	13022945	250
2008	189.980.827	4.001.749	2,10	13765395	262
2009	196.313.308	4.585.854	2,33	14316700	299
2010	235.714.637	5.128.667	2,17	15095603	332
2011	284.490.017	6.060.243	2,13	16089528	349
2012	317.218.619	6.773.827	2,13	17033413	370
2013	367.517.727	7.397.824	2,01	17939447	385
2014	401.683.956	7.834.252	1,95	18828721	422
2015	465.229.389	8.984.030	1,93	19994472	489
2016	529.607.901	10.029.095	1,89	21090424	540

Kaynak: GİB ve TÜİK’ten alınan veriler kapsamında tarafımızca oluşturulmuştur

Toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık %2 civarında payı olan bu vergide hasılatın önemli bölümü I ve II sayılı tarifede yer alan araçlardan sağlanmaktadır. 2016 Ocak ayı TÜİK verilerine göre trafiğe kayıtlı toplam kara taşıtlarının %53’ünü otomobil, %16,3’ünü kamyonet, %14,6’sını motosiklet, %8,5’ini traktör, %4’ünü kamyon, %2,3’ünü minibüs, %1,1’ini otobüs, %0,2’sini ise özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır (TÜİK, 2017). Binek araçların kayıtlı araçlar arasındaki payının çokluğu vergi hasılatının da büyük bir bölümünün bu araçlardan sağlanmasını beraberinde

⁸ Veri yetersizliğinden dolayı helikopter sayılarına yer verilmemiştir.

getirmektedir. Ayrıca yıllar itibariyle araç sayılarındaki artışa bağlı olarak vergi hasılatının da sürekli arttığı görülmektedir.

Her vergide olduğu gibi MTV’de de çeşitli amaçlara binaen birtakım istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Bu muafiyetler sürekli veya kısmi olabilmektedir. MTVK’nın 4. Maddesine göre; genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler gibi kurumlar adına tescil edilmiş araçlar, karşılıklı olmak kaydıyla uluslararası resmi kuruluşlarda çalışanlara ait araçlar, belirli şartları sağlaması kaydı ile engellilere ait araçlar ve TMSF’ye devredilen bankalara ait araçlar vergiden müstesna tutulmuştur. Bu muafiyetlerin dışında MTVK’da yer almayan hiçbir kişi ve kurum için muafiyet hakkı bulunmamaktadır. Bu durumun tek bir istisnası uluslararası anlaşmalar yoluyla sağlanan kolaylıklardır. Yurtdışında yerleşik şahısların araçlarına yönelik MTV muafiyeti, 1990 yılında taraf olunan Uluslararası Geçici İthalat Sözleşmesi kapsamında düzenlenmiştir.

4. GEÇİCİ İTHAL EDİLEN KARA TAŞITLARINA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

Gümrük mevzuatı kapsamında turizmin teşviki ve yurtdışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının Türkiye sınırlarında rahat dolaşımı amacıyla uygulamaya koyulan geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin düzenlemeler ile bu haklardan yararlanacak olan kişiler ve dolaşım koşulları düzenlenmiştir. Bu kapsamda yurtdışında yerleşik olan kişiler, özel kullanıma mahsus araçları ile ilgili mevzuatlarda belirtilen şartların sağlanması koşuluyla Türkiye Cumhuriyeti devleti sınırlarında dolaşım hakkına sahip olabilmektedirler.

Geçici ithalat kapsamında eşya ve araçların dolaşımı ile ilgili birtakım imtiyazların tanınması Türkiye’ye özgü bir uygulama değildir. Bu kapsamda uluslararası çerçevede de birtakım yasal kolaylıklar tanınmaktadır. 26.06.1990’da gümrük rejimlerinin basitleştirilmesi, uyumlaştırılması ve geçici ithalata ilişkin tek bir uluslararası belgenin kabulü amacıyla aralarında Türkiye’nin de bulunduğu Dünya Gümrük İşbirliği Konseyine taraf olan ülkeler arasında Geçici İthalat Sözleşmesi imzalanmıştır. Adı geçen sözleşmenin Ek C-9. Maddesi ile “Özel kullanıma mahsus taşıma araçları, sürekli olsun olmasın, her on iki ayda bir altı ay süreyle geçici ithalat ülkesi sınırları içerisinde bulunabilir” hükmü ile araçların geçici ithaline ilişkin yasal bir kolaylık tanınmıştır (Milletlerarası Geçici İthalat Sözleşmesi, 1990, Md. Ek C-9). Buna göre yurtdışında altı ay süreyle ikametgahı bulunan bir kişi Türkiye sınırları içerisinde aracını 6 ay süreyle kullanabilmektedir.

Motorlu kara taşıtlarının Türkiye'ye giriş şekilleri incelendiğinde iki farklı uygulamanın olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki ikametgâhını Türkiye'ye taşıyan kişilerin araçları ile ilgilidir. Türk vatandaşlığına geçerek ikametgâhını Türkiye'ye taşıyan şahısların binek araçları, özürsüz vatandaşların kullanımına yönelik koruma araçları ve belirli bir süreliğine yurtdışında çalışan, eğitim gören ve uluslararası kuruluşlarda görevlendirilen vatandaşların dönüşleri esnasında beraberinde getirmiş oldukları araçlar bu kapsamda değerlendirilmektedir (Yeşilbayrak, 2016: 13). Bu araçların Türkiye'ye girişi ve diğer süreçleri hakkındaki temel esaslar gümrük mevzuatlarında düzenlenmektedir. Bu şekilde giriş yapan araçlar ilgili gümrük mevzuatlarına göre değerlendirilmekte ve sonrasında Türk vatandaşlarının yerel mevzuat kapsamında yerine getirmesi gereken bütün idari ve mali müeyyidelere tabi olmaktadır.

Bu çalışmanın temel konusu ise, geçici süreliğine tanınan muafiyet uygulamasına bağlı olarak ülkeye giriş yapan araçlardır. Bu şekilde ülkeye giren araçlar geçici ithalat rejimi kapsamında değerlendirilerek bazı hak ve yetkilere tabi tutulmaktadır. Geçici ithalat kolaylıklarından yararlanarak Türkiye'ye araç getirmeye yetkili olan kişi ve gruplar üç kategoriye ayrılarak incelenebilir. Bunlar; i) turistik kolaylıklar kapsamında araç geçişine izin verilen kişiler, ii) Türkiye'ye belirli bir süreliğine eğitim ve çalışma amaçlı gelenler, iii) ticari yük taşımacılığı yapan transit araçlardır (Yeşilbayrak, 2016: 13). Bu üç gruba bakıldığında hepsinin haklı gerekçelerle belirlendiği; sınırlar arasında ekonomik ve sosyal gelişmenin önünün açılmasını sağlamaya yönelik olarak oluşturulduğu söylenebilir. Bu çalışma ise birinci başlıkta yer alan grupları ele almaktadır. Çünkü bu gruptaki giriş çıkışlar diğerlerinden farklı olarak vergiden kaçınmanın bir aracı olarak da kullanılabilir. İkinci grupta yer alan kişilere tanınan haklardan sadece ikametgâhı Türkiye olmayan yabancı vatandaşlar yararlanabilmektedir. Bu kişilerden çalışma amacı ile gelenlerin çalışma belgesini; öğrenim amacı ile gelenlerin ise öğrenim belgelerini ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu belgeleri ibraz edip gerekli koşulları sağlayan kişiler adına yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi düzenlenmektedir. Yabancı taşıtlar geçici giriş karnesi kapsamında geçici olarak ithal edilen araçlara Emniyet Müdürlüğü tarafından MA-MZ serisini taşıyan plakalar verilmektedir. Bu araçlar, sadece bu haktan yararlanmaya haiz yabancı vatandaşlara satılabilmektedir. Çalışma ve eğitim koşullarının kesintisiz olması koşuluyla ilk etapta iki yıllık dolaşım hakkı tanınan araçlara ilgili belgelerin tekrar ibrazı ile dolaşım süresi iki yılı geçmemek üzere süre uzatımı yapılmaktadır (Kızılbey,2015: 5). Bu araçlar yurttan kalış süreleri boyunca MTV'ye tabi oldukları için çalışma kapsamında ele alınmamıştır. Üçüncü kategoride yer alan araçlara tanınan kolaylığın temel amacı uluslararası ticaretin gelişimine katkı sağlamaktır. Çalışmanın kapsamı binek araçlar üzerine olduğu için bu kategoride yer alan araçlara tanınan kolaylıklar da çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Geçici ithal kolaylıklarından yararlanan kara taşıtlarına ilişkin ülkemizde yer alan yasal mevzuata bakıldığında 1972 yılından bugüne çeşitli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Konu ile ilgili hazırlanan yasal metinler arasındaki farklar Tablo-3'te belirtilmiştir.

Tablo-3: Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarının Türkiye Gümrük Sınırları İçerisinde Dolaşımını Düzenleyen Yasal Metinler ve Sağladıkları Haklar

İlgili Düzenleme	Sağlanan Kolaylıklar
1615 Sayılı Gümrük Kanunu (1972)	Asıl yerleşim yeri yurtdışı olan Türk ve yabancı turistlerin birlikte veya kendilerinden iki ay önce veya sonraki süreler içerisinde getirdikleri kişisel kullanıma haiz seyahat vasıtaları turistik kolaylıklar kapsamında yurda giriş yapma hakkına sahip olmaktadır. Bu kapsamda giriş yapan araçlar, asıl ikametgâh yeri yurtdışı olan Türk veya yabancı şoför veya asıl ikametgâhi yurtdışı olan araç sahibinin vekâletine haiz eş, çocuk, anne ve babası tarafından da kullanılabilir. Bu kişilerin uyruğunun bir önemi yoktur (Md. 12). Bu şartlar altında yurda giriş yapan kişisel kullanıma mahsus kara taşıtları Türkiye gümrük sınırlarında iki yıl boyunca dolaşım hakkına sahiptirler (Md. 119).
4458 Sayılı Gümrük Kanunu (1999)	Araç kullanımına ait şartların ihlali halinde özel kullanıma mahsus taşıtlar için gümrük vergileri tutarının dörtte biri oranında para cezası uygulanacağı belirtilmiş (Md. 238) ve transit geçişlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında BKK (2000)	Kanuni ikametgâhını Türkiye gümrük bölgesine nakleden gerçek kişilere ait kullanılmış motorlu veya motorsuz özel kara nakil vasıtalarına ilişkin gümrük vergisi düzenlemelerine yer verilmiştir (Md. 6-13).
Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar (2009)	Aracın kullanımında acil durumlar saklı kalmak kaydı ile Türkiye dışında yerleşik olan kişilere hak tanınmayacaktır (Md. 17), Süreklilik arz etmemek koşuluyla ve kullanım sırasında izin hak sahibinin Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunması şartıyla aracın Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik kişiler tarafından kullanılabilir (Md. 18), Geçici ithalat kolaylıkları kapsamında yurda giriş yapan araçların çıkış süreleri aşağıdaki gibidir; (Md.20) <ul style="list-style-type: none"> • Ticari kullanıma mahsus demiryolu taşıtlarında 12 ay demiryolu taşıtları dışındaki diğer ticari kullanıma mahsus araçlarda geçici ithal talebine esas olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gereken süre kadar • Kişisel kullanıma mahsus hava taşıtlarında altı ay, kişisel kullanıma mahsus deniz taşıtlarında 18 ay • Öğrenim amaçlı gelen öğrenciler için öğrenim süresi kadar, belirli bir görevin ifası için gelen çalışanlar için görev süresi kadar • Türkiye dışında yerleşik olan emekliler için 1 yıl, Türkiye'de oturma iznine sahip yabancı ülke vatandaşı emeklileri için oturma izni süresi kadar • Kişisel kullanıma mahsus binek kara taşıtlarında altı ay

Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1) (2011)	Türkiye gümrük bölgesi dışında yerleşik kişilere 1 yıl içerisinde altı ay, Türkiye dışında yerleşik olan emeklilere 360 gün, öğrenim ve çalışma amaçlı gelen kişilere yurtdışı kalış süreleri kadar kişisel kara taşıtları ile yurtdışı dolaşım hakkı tanınmaktadır (Md.6) Kullanılan süreler sona erdikten sonra tekrar taşıt getirilebilmesi için kişi ve taşıtın çıkış tarihinden itibaren en az 185 gün yurtdışında bulunulması gerekmektedir (Md.6) Mücbir sebepler dolayısıyla süre uzatımı talebinde bulunulabilir (Md. 17)
Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 2) (2015)	Türkiye dışında yerleşik olan emeklilere 730 gün hak tanınmıştır
Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) (2015)	Yurt dışında ikamet eden kişilerin geçici ithalat kapsamında getirdikleri kişisel kullanıma mahsus kara taşıtlarına verilen süre iki yıla çıkarılmıştır.
Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4) (2016)	Emekliler, kişisel kullanımına mahsus kara taşıtları ile yurtdışına çıkışları halinde tekrar aynı taşıt ile yurda giriş yapabilmeleri için 185 gün yurtdışında kalma şartından muaf tutulmuşlardır. Ayrıca ilk defa taşıt getirecek olan emekliler için Türkiye'ye son giriş tarihinden itibaren 185 gün yurtdışında kalma şartı aranmayacaktır (Md. 1) Avrupa Birliği ve Avrupa Serbest Ticaret Birliği ülkelerinde yerleşik kişilere ait kişisel kullanıma mahsus kara taşıtlarının yurda sokulması için gerekli olan ikametgâh şartını veya dolaşım süresi hakkını sağlayamadığı durumlarda Türkiye'ye girmek istedikleri tarihten geriye doğru 365 gün içinde yılda bir kez olmak üzere bir ay süre verilecektir (Md. 1)

Kaynak: İlgili mevzuatlar derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo-3'e bakıldığında, 1972 yılından bugüne gümrük kanunları, bakanlar kurulu kararları ve genel tebliğler vasıtası ile çeşitli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Geçici ithal edilen kara taşıtlarına tanınan imtiyazlara ilişkin ilk yasal düzenleme 1615 sayılı Gümrük Kanunu ile yapılmıştır. 1615 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında gerekli şartları sağlayan araçlara iki yıllık serbest dolaşım hakkı tanınmıştır. Geçiş hakkı tanınan araçlardan Triptik Belgesi⁹ ibraz etmeleri istenmiştir. 1990'lı yıllar ile birlikte yurtdışında ikamet eden Türk vatandaşlarının yoğun şekilde araçları ile yurda girmeye başlaması nedeniyle yasal süreci basitleştirmek ve geçişleri hızlandırmak amacıyla Araç Giriş-Çıkış Takip Formu kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1999 yılında gümrük kapılarındaki giriş çıkış işlemleri, bilgisayar programları kullanarak yapılmaya başlanmıştır. 2006

⁹ Türkiye Tücing ve Otomobil Kurumu tarafından düzenlenen uluslararası nitelikte, gümrüklerden geçiş belgesidir.

yılından itibaren ise günümüzde de geçerli olan taşıt takip programları kullanılmaya başlanmıştır (Yeşilbayrak, 2016: 12). 1 No'lu Taşıt Takip Programı ile kara taşıtları, 2 No'lu Taşıt Takip Programı ile de ticari kullanıma mahsus kara taşıtlarının giriş-çıkış işlemleri kayıt altına alınmakta ve aracın dolaşım süresi bu yol ile takip edilmektedir (Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1), 2011, Md. 4).

Bakanlar Kurulu 2009 yılında “Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar” ile konu ile ilgili önemli değişiklikler yapmıştır. Bu karar kapsamında kara taşıtlarının yurtdışı kalış süresi altı aya indirilmiştir; araç türüne ve aracın yurtdışı giriş amacına göre süreler belirlenmiştir. Ayrıca aracın kullanımında acil durumlar halinde Türkiye’de yerleşik kişilere kullanım hakkının tanınması ve (Md. 17), süreklilik arz etmemek koşuluyla ve kullanım sırasında izin hak sahibinin Türkiye Gümrük Bölgesinde bulunması şartıyla aracın Türkiye gümrük bölgesinde yerleşik kişiler tarafından kullanılabilmesi (Md.18) (Gümrük Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, 2009) ibareleri ile usulsüz kullanım oluşturmaya mahal verebilecek birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Çıkarılan kanunların haricinde bu konuda yapılan temel düzenleme 2011 yılında yürürlüğe giren Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'dir. Tablo-3'ten de görüldüğü üzere bu tarihten sonra konu ile ilgili yapılan yasal düzenlemeler bu tebliğe dayanarak hazırlanmıştır. Bu tebliğ kapsamında imtiyazlardan yararlanacak kişi ve kurumlar, imtiyaza tabi olmanın şartları, yurtdışında dolaşım süresi ve şartları, mevzuata uyulmaması durumunda tatbik edilecek idari ve mali yaptırımlar düzenlenmiştir. Öncelikli olarak belirtmek gerekir ki bu imtiyazlardan yararlanma hakkı sadece asıl ikametgâhı yurtdışında olan yerleşik kişilere yöneliktir. Yani asıl ikametgâh yeri Türkiye olan vatandaşlar bu hükümlerden yararlanmamaktadır. Asıl yerleşim yeri, kişinin Türkiye gümrük sınırından giriş yapmak istediği tarihten geriye doğru 365 günlük süre içerisinde en az 185 gün yaşamış olduğu yeri ifade etmektedir (Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1), 2011, Md. 4). İkametgâh şartını sağlayan yurtdışında bulunan ve belirli aralıklar ile Türkiye gelen T.C. vatandaşları, çalışmak amacıyla çalışma izni kapsamında Türkiye'ye gelen yabancı ülke vatandaşları, öğrenim görmek amacıyla Türkiye'ye gelen yabancı ülke vatandaşları ve turistik amaçlı olarak ülkeye giriş yapan yerli ve yabancı vatandaşlar geçici ithalat kapsamında binek araçları ile birlikte yasal mevzuatta tanınan süreler içerisinde Türkiye’de dolaşım hakkına sahip olmaktadır. Ayrıca yurtdışında bulunan şirket üzerine kayıtlı araç ile de bu haktan yararlanılabilmektedir. Ancak yurtdışında bulunan şirketin Türkiye sınırları içerisinde acente veya şubesinin olması durumunda aracın bu şubeler tarafından kullanılması mümkün değildir (GGM, 2017). Belirli süreliğine eğitim görmek ve çalışmak amacı ile yurtdışı giriş yapan araçlara Türk plakası

takılırken; kısa süreliğine giriş yapan turistik kolaylıklar kapsamında gelen kişiler ile transit yük taşıt araçları kendi plakaları ile Türkiye sınırları içerisinde dolaşım hakkına sahip olmaktadır (Yeşilbayrak, 2016: 14). Araç getirme hakkına sahip olma hususunda vatandaşlık sınırlaması bulunmamaktadır. Ancak kişinin getireceği aracın getirmiş olduğu ülke kayıtlarında bulunması zorunludur. Yani Gürcistan'da yerleşik olan bir vatandaşın geçici ithal kapsamında tanınan imtiyazlardan yararlanabilmesi için getireceği aracın Gürcistan devletinde kayıtlı olması gerekmektedir. Araçların yaşı, markası, modeli vb. özellikleri hakkında herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır (Kızılbey,2015: 1).

Sürelerle ilgili değinilmesi gereken en önemli nokta, yurda araç ile giriş hakkı elde eden kişilerin araçlı veya araçsız çıkışlarında uygulanacak kriterlerdir. Geçici ithal kapsamında Türkiye sınırlarına geçen araç iki yıl süreyle yurtdışı kalma hakkına sahiptir. Bu süre içerisinde araç sahibi gümrüğe haber vermek kaydı ile yurda giriş yapmış olduğu aracın haricinde başka yollar ile yurtdışına giriş-çıkış yapabilmektedir ve bu süre içerisinde dolaşım hakkı saklı kalmaktadır. Bu şekilde yurtdışına çıkılması halinde taşıt gümrüğe bırakılabilmekte veya taşıtın başkaları tarafından kullanılmayacağına dair bir vekâletnamenin teslimi ile araçsız şekilde çıkış yapılabilmektedir (Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1), 2011, Md. 4). Ancak yurda giriş yapılan araç ile çıkış yapılması halinde tekrar ikametgâh şartının sağlanması zorundadır. Yani kişi, 185 gün boyunca yurtdışında yerleşik olarak yaşadıkten sonra tekrar aracı ile yurda giriş yapabilme hakkına sahip olacaktır. Sürelerle ilgili diğer önemli husus geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin kolaylıklar kapsamında tanınan sürenin bitimi halinde kişi ve taşıtın çıkış tarihinden itibaren en az 185 gün yurtdışında bulunması gerekliliğidir (Kızılbey,2015: 5).

Geçici ithal edilen kara taşıtlarının kimler tarafından kullanılabileceğine ilişkin düzenlemelere bakıldığında, bu araçların hiçbir şekilde Türk vatandaşları tarafından kullanılmayacağına dair ibareler açıkça görülmektedir. Bu kapsamda yurda giriş yapan araçlar, hakka sahip olan kişinin haricinde o kişinin yurtdışında ikamet eden annesi, babası, eşi ve çocukları tarafından kullanılabilir (GGM, 2017). Bu kişilerin dışında kullanılması, bu kişilerin haricinde başka kişilere ödünç verilmesi, satılması veya devredilmesi halinde yurda araç ile girme hakkına sahip olan kişiye ve usulsüz kullanımı yapan kişiye altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası uygulanarak araç yurtdışı edilir (Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 2007, Md. 3). Ayrıca geçici ithalat kolaylıklarından yararlanarak yurda giriş yapan araçların süresi bittiği halde yurtdışına çıkarılmaması durumunda 3 ayı geçmeyen süre aşımı ihlallerinde 6 kat usulsüzlük cezası, 3 ayı geçen süre aşımı ihlallerinde ise aracın gümrük

vergisi tutarının ¼'ü oranında para cezası verilmekte ve araç yurtdışı edilmektedir (Kızılbey,2015: 4).

Geçici ithal edilen kara taşıtları hiçbir suretle Türkiye'de yerleşik olan Türk vatandaşlarına satılamamaktadır. Bu araçlar sadece yasa hükümleri gereğince geçici ithalat kapsamında Türkiye'ye araç getirme hakkına sahip olan gerçek veya tüzel kişilere satılabilir. Aracı satın alan kişinin en az 185 gün yurtdışında ikamet etmiş olması ve diğer bütün şartları sağlaması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan satış işlemi ile aracın Türkiye'de dolaşım süresi, tanınan süreden arta kalan süre kadardır. Bu araçların satış işlemleri aracın kaydının bulunduğu ülkede yapılabileceği gibi söz konusu ülkenin Türkiye'de ki konsoloslukunda da yapılabilmektedir (GGM, 2017).

2011 yılında yürürlüğe giren Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde yer alan ikametgâh şartı, araçların kullanım hakkı, satış ve devir işlemleri, çıkış işlemleri gibi temel hususlar geçici ithal edilen kara taşıtlarına ilişkin daha önce yapılmış düzenlemelerle benzerlik göstermektedir. 2011 yılında yayınlanan 1 Seri No'lu Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliğinin uygulamaya girmesinin ardından esas itibariyle bu tebliğe bağlı kalınmakla birlikte çeşitli aralıklarla konu ile ilgili yeni tebliğler yayınlanmıştır. Bu kapsamda 2015 yılında Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 2) ile daha sonra tüm kara taşıtları için geçerli olacak olan iki yıllık dolaşım hakkı önceden emeklilere tanınmıştır. Ardından, Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) ile bu süre tüm kara taşıtları için iki yıla çıkarılmıştır. Konuyla ilgili son değişiklik 2016 yılında Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4) ile yapılmıştır. Bu düzenleme ile emekliler ve Avrupa Birliği üyesi ülke vatandaşları için ikametgâh şartı esnetilmiştir.

5. GEÇİCİ İTHAL EDİLEN KARA TAŞITLARININ MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Geçici ithal kapsamında Türkiye gümrük sınırına giriş yapan kara taşıtlarına ilişkin gümrük mevzuatı kapsamında tanınan imtiyazlara bir önceki başlık altında değinilmişti. Bu kısımda ise yurda bu şekilde giriş yapan araçların MTV karşısındaki durumu incelenecektir. 197 sayılı MKYK'ya göre kara taşıtlarında vergi mükellefiyeti, trafik sicilinde kişilerin adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmesiyle başlamaktadır. Aynı kanunun 4. maddesi vergiden istisna tutulan kişi ve kurumları açıklamaktadır. Bu maddenin içeriğine bakıldığında geçici ithal edilen kara taşıtlarının vergiden istisna tutulduğu yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellefiyetin

başlangıcının kayıt ve tescile bağlı olması, bu tür araçların MTV kapsamında değerlendirilmesini hükümsüz kılmaktadır. Çünkü yurda geçici ithalat kapsamında giriş yapan araçlar, trafik siciline kayıt edilmemektedir. Ayrıca geçici ithalata ilişkin esasları düzenleyen uluslararası alanda imzalanan Geçici İthalat Sözleşmesi, özel kullanıma mahsus taşıma araçlarının serbest dolaşımına ilişkin imtiyazlar içermektedir. Yurda bu şekilde giren araçlardan MTV alınmaması bu uygulamanın istisna kapsamında değerlendirilebilmesini sağlamaktadır.

2015 yılında Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) ile geçici ithal edilen kara taşıtlarının Türkiye sınırları içerisindeki serbest dolaşım hakkı iki yıla çıkarılmıştır. MTV'de vergilendirme dönemi altı aylık periyotlar halinde oluşturulmuştur. Bu tür araçlara tanınan istisna ile yurda giriş yapan kişiler dört vergilendirme dönemi boyunca yurtda kalabilme hakkına sahip olmalarına rağmen bu süre içerisinde MTV'ye tabi olmamaktadır. 1990 yılında taraf olunan Uluslararası Geçici İthalat Sözleşmesi, bu tür araçların bir yıl içerisinde altı aylık süre boyunca yurt içerisinde serbest dolaşımına hak tanımaktadır. Dolayısıyla geçici ithal edilen kara taşıtlarının mütekabiliyet ilkesi çerçevesinde altı aylık dönem süresince MTV'ye tabi tutulmaması uluslararası anlaşmanın bir gerekliliği olarak değerlendirilebilir. Öte yandan yurtdışında yerleşik olan Türk vatandaşlarının sayıca çokluğu ve bu vatandaşların tatil sürelerini yurtiçinde geçirme sıklığı düşünüldüğünde bu vatandaşlara makul bir serbest dolaşım hakkının tanınması vergilemenin sosyal amaçları kapsamında ele alınabilir. Burada tartışılan temel nokta altı aylık sürenin iki yıl gibi uzun bir süreye çıkarılmış olması ve bu tür araç kullanımının vergiden kaçınma aracı haline gelmesidir. Bugün internette ikinci el satış yapılan sitelere bakıldığında geçici ithal kapsamında olan ve sayısı azımsanmayacak derecede aracın satışa sunulduğu görülmektedir. Bu satışlar vergilemedeki ekonomik ve sosyal gerekçe ile oluşturulan bir istisnanın vergiden kaçınmaya neden olduğunu göstermektedir. Araçların serbest dolaşım süresinin iki yıl gibi uzun bir süreye çıkarılması spekülatif amaçlı kullanımların önünü açmaktadır. Bu noktada yaşanan vergisel sorunların yanı sıra bu araçların takibinin yapılması noktasında gümrük idarelerinin iş yükü de artmaktadır.

Geçici ithal edilen kara taşıtlarına sağlanan imtiyaz süresinin altı aydan iki yıla çıkarılmasında akla gelen temel soru bu süre uzatımının gerekli olup olmadığıdır. 2012 yılında mecliste yöneltilen yazılı bir soru önergesine¹⁰ dönemin Gümrük Bakanı'nın cevabı incelendiğinde, 2007-2010 yılları arasında bu hüküm kapsamında yurda giriş hakkına sahip araçların %89 gibi büyük bir oranının giriş tarihinden itibaren ilk bir ay içerisinde çıkış yaptığı

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz;

https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/yazili_sozlu_soru_gd.sorgu_baslangic; Soru Önergesi (7/2181).

dikkati çekmektedir. Ayrıca bu araçların %9'u ikinci ay, %1'i üçüncü ay, %0,4'ü dördüncü ay, %0,3'ü beşinci ay ve %0,3'ü de altıncı ayda sınır kapılarından çıkış yapmıştır. Verilerden de anlaşılacağı üzere geçici ithalat edilen kara taşıtlarına tanınan serbest dolaşım hakkını kullanan araçların yaklaşık %90'luk bölümünün ilk bir ay içerisinde ülkeyi terk ettiği görülmektedir. Ayrıca Bakan, süre uzatımının araç takibini zorlaştıracağı ve suistimallere neden olabileceğini ifade etmiştir. 2015 yılında ise çıkarılan Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) ile bu araçlara tanınan serbest dolaşım süresi iki yıla çıkarılmıştır.

2015 yılında yapılan değişikliğin ardından geçici kolaylıklar kapsamında yurda giriş-çıkış yapan kara taşıtlarına ilişkin bilgiler Tablo-4'te gösterilmektedir. 2015-2017 yılları arasında geçici ithalat kolaylıklarından yararlanarak yurda giriş yapan toplam araç sayısı 2.692.817'dir. Bu girişlerin yıllara göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo-4: Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına Tanınan Serbest Dolaşım Kapsamında Gümrük Kapılarından Giriş-Çıkış Yapan Araç Sayısı (2015-2017)

Yıl	Yurda Giren Araç Sayısı	Çıkış Yapan Araç Sayısı
2015	992.413	987.600
2016	876.419	865.055
2017 (Ekim ayı itibarıyla)	823.985	817.436

Kaynak: Gümrükler Genel Müdürlüğü, Geçici İthalat ve Hariçte İşleme Dairesi

Tablo-4'te görüldüğü üzere geçici ithalat kolaylıklarından yararlanarak yurda giriş yapan araç sayısı azımsanmayacak miktardadır. Bu araçların Türkiye içerisinde önemli bir hava kirliliğine neden olduğu ifade edilebilir. 1990'lı yıllarla birlikte uluslararası alanda motorlu taşıtlar vergisi tarifeleri çevresel niteliklere bürünmeye başlamıştır. Daha önce de değinildiği gibi araçların neden oldukları zararlı gaz salınımı çevre kirliliğinin en önemli nedenleri arasındadır. Türkiye'de uygulanan MTV tarifesi her ne kadar emisyon bazlı bir vergilendirmeye sahip olmasa da bu araçların emisyon salınımlarından kaynaklı tüketimin en azından mevcut MTV tarifesi kapsamında değerlendirmeye tabi tutulması yerinde olacaktır. Vergilemede fayda teorisi gereği bu tür araçların Türkiye sınırları içerisindeki karayolu kullanımı da vergi mükellefiyeti için haklı bir sebeptir.

Türk vergi sisteminde birçok istisna ve muafiyet uygulamaları mevcuttur. Benzer uygulamanın bu tarz araçlar için de söz konusu olabileceği söylenebilir. Fakat bu araçların Türkiye'de kalmış oldukları sürenin iki yıla çıkarılması vergiden kaçınmanın yolunu açmaktadır. Bu nedenle altı aydan

fazla süreyle yurtiçinde kalan aracın MTV'ye tabi tutulabileceğini söylemek yanlış olamayacaktır. Zira 1990 yılında taraf olunan Uluslararası Geçici İthalat Sözleşmesinde bu araçlara altı aylık serbest dolaşım hakkı tanımıştır (Yeşilbayrak, 2016: 44). altı aylık süre için vergilendirme yapmamak makul kabul edilebilir. Buna göre iki yıl süreyle yurtiçinde kalan bir aracın 3 vergilendirme dönemi boyunca MTV ödemesi çevreye yayılan zararlı gazların azaltılmasını sağlamak adına faydalı olacaktır.

Sonuç olarak çevrenin öneminin arttığı ve karbondioksit salınımına dayalı vergilendirmelerin giderek yaygınlaştığı bir dönemde, bu tarz araçların MTV'ye tabi tutulması fayda vergisi bağlamında rahatlıkla değerlendirilerek çevre korunabilir ve vergiden kaçınma engellenebilir. Geçici ithal edilen kara taşıtlarının MTV kapsamına dahil edilebilmesi için mükellef tanımının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vergiden istisna tutulan haller kapsamına, bu tür araçların altı aylık dolaşımının eklenmesi hem uluslararası anlaşmanın gerekliliği hem de bu kişilere tanınan kolaylığın devamı açısından olumlu olacaktır.

6. SONUÇ

Türkiye'de motorlu taşıtlara yönelik olarak 1957 yılından beri uygulanmakta olan kanunlara bakıldığında temelde serveti vergilendirmeyi amaç ettiği görülmektedir. Uygulamada ise uzunca yıllar aracın değerinin ön planda olmadığı ve motor silindir hacmine dayalı olarak bir vergileme yapıldığı görülmektedir. 2017 yılında yapılan bir değişiklik ile araç değerinin de açık olarak dikkate alınmaya başlandığı görülmektedir. Fakat araç emisyonları henüz dikkate alınmamaktadır. Bir servet vergisi olarak algılanan bu vergi zamanla çevreye olan duyarlılığın artmasıyla birlikte çevre vergisi olarak değerlendirilmiş; başta Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede motorlu kara taşıtlarının emisyon miktarlarına bağlı olarak alınmaya başlanmıştır. Türkiye'deki mevcut sistemin her ne kadar motor büyüklüğüne bağlı olarak dolaylı yoldan emisyonu hedef aldığı söylenebilse de Dünya'daki eğilimle henüz uyuşmadığı görülmektedir. MTV'nin artık bir çevre vergisi olarak ele alınması ve fayda vergisi bağlamında değerlendirilmesinin doğru olacağı söylenebilir. Diğer taraftan servet unsuru olarak değerlendirilip iki yönlü bir tarife ile vergilendirilmesi de mümkündür. Bu haliyle hem çevreye duyarlı bir vergi olacaktır hem de serveti dikkate alarak ödeme gücünü yakalayabilecektir.

MTV'nin çevreye duyarlı bir vergi olması gerektiği fikri ve vergilemede genellik ilkesi gereği emisyon salınımı yapan motorlu araçların vergilendirilmesi gerektirmektedir. Fakat uygulamada bazı araçların çeşitli nedenlerle kapsam dışında tutulduğu görülmektedir. Kapsam dışı kalan araçların bir bölümünü geçici ithal edilen kara taşıtları oluşturmaktadır. İlk olarak 1972 yılında Gümrük Kanunu'nda yapılan değişiklikle Türkiye'ye

girişleri serbest bırakılan bu araçlar hakkında ilerleyen yıllarda çıkarılan tebliğlerle çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan yasal düzenlemeler ile birlikte bu araçların altı ay kadar yurtiçinde kalabilmesine imkân tanınmıştır. Fakat 2015 yılında yapılan değişiklik ile birlikte bu süre iki yıla çıkarılmıştır.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde, ekonomik ve sosyal amaçlı olarak görülebilen bu düzenlemenin uygulamada vergiden kaçınmaya neden olabileceği söylenebilir. 2007-2010 yılları arasındaki verilere göre bu araçların %90'lık kısmının ilk bir ay içerisinde ülkeyi terk ettiği görülmektedir. Sürenin iki yıla çıkarılması ile ülkede kalacak araçların önemli bir bölümünün vergiden kaçınma amacını taşıyacağı söylenebilir. Ayrıca bir ülkede iki yıl süreyle kalan bir aracın (getirilen araçların yüksek motor hacmine sahip araçlar olduğu düşünüldüğünde) çevreye vermiş olduğu zararın önemli miktarlarda olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Vergileme fayda, genellik ve adalet ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde bu araçların MTV ödemesi gerektiği rahatlıkla söylenebilir.

KAYNAKÇA

Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2017). T. C. Resmi Gazete, 30261 ,(05.12.2017).

Chapman, L. (2007). Transport and climate change: a review, Journal of Transport Geography 15, 354-367.

Çelik, A. (2014). Taşıt Vergilerinde Yeni Yaklaşım Yeşil Vergi, Konya Ticaret Odası Etüd-Araştırma Servisi, <http://www.kto.org.tr/d/file/yesil-vergi---tasit-vergilerinde-yeni-donem.pdf>.

EC, (2001). Environmental Taxes- A Stastical Guide, Luxembourg.

EC, (2017). Taxes in Europe Database, http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html (31.01.2017).

EPA, (2017). Global Greenhouse Gas Emissions Data, <https://www.epa.gov/ghgemissions/global-greenhouse-gas-emissions-data> (31.01.2017).

Fullerton, D. and West, S. E. (2002). Can Taxes on Cars and on Gasoline Mimic an Unavailable Tax on Emissions?, Journal of Environmental Economics and Management, 43, 135-157.

Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1) (2011). T. C. Resmi Gazete, 27913, (22.04.2011).

Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 2) (2015). T. C. Resmi Gazete, 29447, (16.07.2015).

Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3) (2015). T. C. Resmi Gazete, 29532, (14.11.2015).

Geçici İthal Edilen Kara Taşıtlarına İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 4) (2016). T. C. Resmi Gazete, 29884, (10.11.2016).

GİB, Çeşitli Vergi İstatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler> (01.09.2017).

Gümrük Kanunu (1999). T. C. Resmi Gazete, 23866, (04.11.1999).

Gümrük Kanunu, (1972). T. C. Resmi Gazete, 14263, (01.08.1972).

Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar, (2009). T. C. Resmi Gazete, 27369, (07.09.2009).

Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı (2000). T. C. Resmi Gazete, 23955, (05.02.2000).

Gümrükler Genel Müdürlüğü (GGM). Sık Sorulan Sorular- Yolcu Beraberi Taşıtlar, <https://ggm.gtb.gov.tr/sikca-sorulan-sorular/bireysel/yolcu-beraberi-tasitlar> (01.09.2017).

Gümrükler Genel Müdürlüğü. Geçici İthalat ve Hariçte İşleme Dairesi, Bilgi Edinme Yasası Kapsamında Alınan Veri.

Hususi Otomobil Vergisi Kanunu (1957). T. C. Resmi Gazete, 9548, (28.02.1957).

IEA, (2016). CO₂ Emissions From Fuel Combustion Highlights, https://www.iea.org/publications/freepublications/publication/CO2Emission_sfromFuelCombustion_Highlights_2016.pdf.

Jamali, T. (2007). Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, (2007). TC. Resmi Gazete, 26479, (21.03.2007).

Karadeniz, K. H. (2009). Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi, Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

Kızılbey, O. Y. (2015). Geçici İthal Edilen Kara Taşıtları Hakkında Bilgi Notu, İstanbul Ticaret Odası (İTO), http://www.ito.org.tr/Dokuman/DisTic/Kara_tasit_bilgi.pdf.

- Milletlerarası Geçici İthalat Sözleşmesi (1990). TC. Resmi Gazete, 25620, (21.10.2004).
- Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (1963). T. C. Resmi Gazete, 11342, (23.02.1963).
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (1980). T. C. Resmi Gazete, 17172, (26.11.1980).
- Pehlivan, O. (2014). Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Polat, S. ve Eser, L. Y. (2014). “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 15, 2, 269-289.
- Pwc, (2015). 2015 Global Automotive Tax Guide, Nowember, 2015, <https://www.pwc.com/gx/en/automotive/pdf/pwc-global-automotive-tax-guide-2015.pdf> .
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜİK, Haber Bültenleri, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1051 (01.09.2017).
- TÜİK, Ulaştırma İstatistikleri, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1051 (01.09.2017).
- Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2013). “Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi”, Sosyo Ekonomi, 1, 87-116.
- Yeşilbayrak, N. (2016). Geçici İthal Edilen Kişisel Kullanıma Mahsus Yabancı Plakalı Kara Taşıtlarına İlişkin Araştırma Ve Çalışma Raporu 2016/1, Gümrük Muayene Memurları Derneği (GMMD), , <http://www.gmmd.org.tr/>.

MUHASEBE BİLİMİNİN BİR AKSİYOMU OLARAK ADALET KAVRAMI*

Öğr. Gör. Kemal NALÇIN^a
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 461-474

ÖZ

Muhasebe geçmişten tevarüs ettiği zengin tecrübe birikimi ve günümüze kadar ulaşan sürekliliği nedeniyle çoğu bilim adamı tarafından bir bilim olarak kabul edilir. Tüm bilim dallarında olduğu gibi muhasebe bilimine de temel teşkil edecek kavram veya kavramların var olması kaçınılmazdır. Bilim dünyasında bu temele karşılık gelen kavram aksiyom olarak ifade edilir. Muhasebe literatürü incelendiğinde birçok aksiyom ile karşılaşmak mümkündür. Bu çalışmada muhasebe biliminin temel aksiyomunun adalet olduğu varsayımından hareketle muhasebenin aksiyomatik yapısı üzerine düşünsel bir analiz gerçekleştirilecektir. Analize konu olan adalet kavramı salt muhasebe biliminin değil birçok bilim dalının aksiyomu olduğu iddiası, analizin dayanak noktasını oluşturacaktır. Dolayısıyla adalet kavramı analiz edilirken temel bilim dallarından ve bu bilim dallarının aksiyomatik yapısından hareketle muhasebe biliminin aksiyomu olarak varsayılan adalet kavramının önemi vurgulanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Adalet, Aksiyom.

JEL Kodları: M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Nalçın, K., Can, A. V. (2019). Muhasebe Biliminin Bir Aksiyomu Olarak Adalet Kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 461-474.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.10.2017; Kabul tarihi: 30.07.2018, iThenticate benzerlik oranı %14

^a Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Ferizli MYO, kemalnalcin@sakarya.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-6296-1654.

^b Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, acan@sakarya.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-1105-144X.

CONCEPT OF JUSTICE AS AN AXIOM OF ACCOUNTING SCIENCE

ABSTRACT

Accounting is regarded as a science by most scientists because of its accumulation of remarkable experience gained from the past and its continuity reaching to the present. Such as in the other branches of science, it is inevitable that there is a notion or notions being the basis of accounting science. The concept that corresponds to this starting point in the scientific world is expressed as axiom. When accounting literature is examined, it is possible to meet with many axioms. An intellectual analysis on the axiomatic structure of the accounting will be carried out in this study based on the assumption that the basic axiom of accounting science is justice. The notion of justice, which is the subject of analysis, is not just the axiom of accounting science but the axiom of many disciplines will constitute the main point of analysis. Therefore, when the concept of justice is analyzed, it will be tried to emphasize the importance of the concept of justice, which is supposed to be the axiom of accounting science, based on branches of fundamental science and the axiomatic structure of these branches of science.

Keywords: Accounting, Justice, Axiom.

JEL Codes: M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Muhasebe teori ve uygulamalarının mantıksal bir silsilede açıklanmasına imkân verecek yaklaşımlar, muhasebe biliminin sürekliliğini ve gelişimini sağlaması açısından son derece önemlidir. Bu yaklaşımlar; kavramlar, ilkeler ve standartlar gibi bir takım temel ifadelerle anılırlar. Muhasebe teorileri ve uygulamalarının oluşumu esnasında kullanan kavramlar, muhasebenin ne olduğu ile ilgili açıklamaları ifade ederler. Burada oluşturulacak kavramsal çerçeve ne denli sağlam olursa oluşturulacak yapı kaçınılmaz olarak kendine güçlü bir ifade alanı bulmuş olacaktır. İşte bu gibi yapılarda özellikle matematik gibi soyut bilim alanında ortaya çıkan aksiyom kavramı üretilecek sistematik bilgilerin öncülü ve temeli olarak kendine yer bulur. Peki, aksiyom kavramı nedir? Belit olarak da bilinen bu kavram Kubbealtı Lugatı'nda "*Doğruluğu ispat edilmesi gerekmeyecek kadar apaçık olan, böylece başka hükümlerin ispatına yarayan temel önerme, belit, mütearife.*" olarak tanımlanmaktadır. Bahsi geçen tanımı matematikten bir örnek ile açıklamak aksiyom kavramını anlamlandırmaya yönelik çabamıza yardımcı olacaktır. Örneğin klasik analitikte sayma sayıların tanımı yapılırken kullanılan bir ifade vardır. Sayma sayılar, bir üstüyle bir altının toplamının yarısına verilen isimdir. Fakat bu tanımı "bir" sayısına uyguladığımızda problemlerli bir alana girmiş oluruz. Çünkü bir sayısının altı yoktur. Yani bir sayısını tanımlarken kullanacağımız bir altındaki sayı olmadığı için zorunlu olarak bu sayıya sayma sayıların

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

aksiyomu denmektedir. Burada bir sayısının açıklanmaya veya kanıtlanmaya ihtiyacı yoktur ve buradan türetilecek her sayının bu başlangıç ile zorunlu bir ilişkisi olacaktır. Bu özelliği ile aksiyom tüm zihinsel faaliyetlerde olduğu gibi bilimsel bir teoride ve özellikle muhasebe teori ve uygulamalarında kendisine bir yer bulur. Bu yerin tespit edilmesiyle oluşacak aksiyomlar bir bilim alanının veya bir teorinin neden var olduğuna yönelik ontolojik izahlar sağlayacaktır.

Bu çalışma özellikle muhasebe teori ve uygulamalarının bir aksiyomu olarak adalet kavramının imkânlarını sorgulamaya yönelik bir girişimdir. Bu yüzden adalet kavramı çeşitli açılardan tanımlanarak literatüre sağlayacağı düşünsel imkânları tartışılacaktır.

2. LİTERATÜR

Muhasebe biliminin kökenine dair zihinsel faaliyet gerçekleştirmiş, bu alana yönelik önemli katkılar sağlamış çalışmalara literatürde rastlamak mümkündür. Bunlardan Amerikan Muhasebe Birliği'nin (American Accounting Association- AAA) akademik araştırmaları destekleyen çalışmaları dikkat çekicidir. AAA'nın katkıları ile 1940 yılında W.A. Paton ve A.C. Littleton tarafından hazırlanan "An Introduction to Corporate Accounting Standards" başlıklı çalışmada muhasebenin/muhasebe kayıt sisteminin kuramsal yapısını oluşturmak ve muhasebe teorisinin unsurlarını belirlemek amaçlanmaktadır (Gaffikin 2005:8). Paton ve Littleton'un bu çalışması muhasebe teorisinin oluşturulmasının gerekliliğini vurgulayan ilk çalışmadır. Mattessich'in 1957 yılındaki çalışması muhasebede aksiyomatik yöntemi anlatan ilk çalışmalar içerisinde yer almaktadır (Carlson ve Lamb,1981:555). Ardından Moonitz'in 1961 yılındaki çalışması da muhasebenin ilkelerinin ve postulatlarının belirlenmesine yönelik çalışmaların gerekliliğini vurgulayıcı niteliktedir (Gaffikin 2005:9). Yine İjiri'nin 1964 yılındaki "Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement" isimli çalışması ile 1967 yılındaki "Foundation of Accounting Measurement" isimli çalışması muhasebenin aksiyomatik yapısının oluşturulmasına ve muhasebe ölçümlerinin nasıl olması gerektiğine yönelik bilgiler içermektedir (Carlson ve Lamb 1981:555).

3. MUHASEBE TEORİLERİ VE UYGULAMALARINDA OLUŞTURULMUŞ AKSİYOMLAR

İjiri'ye göre (1965:36-37), geleneksel muhasebe ölçümlerinin matematiksel ölçümler açısından değerlendirilmesi ve muhasebe ölçümlerinin aksiyomlar seti üzerine kurulması modern muhasebenin kayıt sisteminin anlaşılması için bir gerekliliktir. Geleneksel muhasebe birçok farklı muhasebe ilkesini ve bu ilkelerin uygulamalarını içermektedir. Bu nedenle geleneksel

muhasebenin bu ilkelerinin ve uygulamalarının çok sayıdaki aksiyomlar ve ölçüm kuralları ile açıklanması uygulamaların daha kolay anlaşılmasına imkân tanımaktadır. Aksiyomlar sadece kavramlar listesi değildir aynı zamanda geleneksel muhasebeye mantıksal ve matematiksel olarak bağlantılı ölçüm kuralları setidir. Bu da muhasebe ölçümlerinin geçerliliği sağlanmış olan ölçüm kuralları yardımıyla her ilgi ya da çıkar grubu tarafından aynı şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Geleneksel muhasebe teorisine ilişkin bu mantıksal ölçüm kuralları aynı zamanda modern muhasebe teorisinin gelişimine ve yeni teorilerin oluşturulmasına da zemin hazırlamaktadır.

Ijiri'ye (1965:37-40) göre, muhasebe ölçümlerinde üç temel aksiyom vardır. Bunlar: miktar aksiyomu, kontrol aksiyomu ve değişim aksiyomudur. Bu aksiyomlar sayesinde gerek muhasebe teorisinin oluşturulması gerekse muhasebe ölçümlerinin yapılması kolaylaşmaktadır.

3.1. Kontrol Aksiyomu

Ijiri'ye (1965:37-40) göre, muhasebe genel ekonomik kaynaklarla ilgilenmemektedir; yalnız belirli bir kişiliğin (entity) kontrolü altında olanlarla ilgilenmektedir. Bu sebeple hangi kişilikle ilgilenilecek ise bunun netleştirilmesi gerekir. Bu, ilgili kişiliğin, korunması gereken mülkiyetini temsil ettiği için son derece önemlidir ve muhasebenin temelini teşkil etmektedir. Muhasebe, bir kişilik oluşturduğu kabul edilmediği sürece, yığınları ifade eden basit bir bireyler topluluğu için var olmaktadır. Benzer şekilde muhasebe, bir kişiliğin kontrolü altında olmayan ekonomik varlıkları temsil etmez.

Mademki bir kişilik ve bu kişiliğin varlıkları arasındaki kontrol ilişkisi muhasebenin temelidir, her bir varlığın kişiliğin kontrolü altında olup olmadığını saptayabilmek için kontrol ölçütüne sahip olmalıyız. Geleneksel muhasebede yasal mülkiyet kontrol aracıdır. (1965:69-70).

Bir kişiliğin aktifleri mevcut aktifler ve gelecekteki aktiflerden ibarettir. Mevcut aktifler, belirli bir kontrol ölçütü setine göre bir kişiliğin halen kontrolü altında olan varlıklardır. Gelecekteki aktifler gelecekte kişiliğin kontrolü altında olması beklenen (gelecek olumlu, pozitif aktifler) ve gelecekte kişiliğin kontrolünden çıkması beklenen (gelecek negatif aktifler) varlıklardır. Belirleme ölçütü (recognition criteria), kontrol ölçütüyle birlikte, bu tür gelecekteki varlıkların ne zaman aktif olarak kayıt edileceğini saptar.

Yukarıdaki açıklamalara bağlı olarak kontrol aksiyomu şu şekilde ifade edilmektedir:

Belirli bir kişiliğin herhangi bir “t” zamanında kontrolü (mevcut veya gelecekteki; pozitif veya negatif) altındaki varlıkların bu zamanda veya daha sonraki bir zamanda tek bir şekilde saptanabileceği bir yöntem vardır

(1965:90). Bu yöntem ise muhasebenin kişiliğinin varlıkları üzerinde bir kontrolü olduğu varsayımından hareketle elde edilen kontrol aksiyomudur.

3.2. Miktar Aksiyomu

İşletme faaliyetlerinde varlıkların tekiliği daha geniş bir varlık sınıfı ile değiştirilmelidir. Çünkü işletmeler malları (antik mallar gibi özel olanlar dışında) tekil kişiliğiyle satın almaz ve satmaz. Malların sahip oldukları nitelikler satın alınmak istenen mal sınıflarını belirler ve bu niteliklere uygun olan mallar arasındaki kayıtsızlığın iletişimini sağlar.

Aktiflerin ve kârın bir miktarlar seti aracılığıyla temsil edilmesi için tüm homojen varlıklar önce bir sınıfa yerleştirilmeli ve bu sınıf için bir miktar ölçüsü belirlenmelidir. Bu ölçüde homojenlik, miktar aynı olmak koşuluyla, bu sınıftaki varlıklara kayıtsızlık yoluyla saptanmalıdır. Tüm varlıkları sınıflara ayırdığı zaman bir kişiliğin aktifleri bir miktarlar seti düzeni tarafından temsil edilebilir. Aktiflerin ve kârın miktar ölçüleri aracılığıyla temsil edilmesi zorunlu olarak çok boyutludur. Çünkü aktifler her zaman sınıflar arasında homojen değildirler (1965:80).

Özetle miktar aksiyomu şu şekilde ifade edilebilir:

Tüm kaynakların bir sınıflar toplamına ayrılabilceği bir yöntem vardır; öyle ki her bir sınıf için negatif olmayan ve toplanabilir bir miktar ölçüsü belirlenir ve yalnız miktarları aynı olduğu takdirde aynı sınıftaki herhangi iki varlık setine kayıtsız kalınabilir (1965:90).

3.3. Değişim Aksiyomu

Değişim aksiyomu da muhasebede ölçümün (ölçümün?) temeli olarak eşit derecede önem taşır. Bir değişimi belirleme yeteneğine sahip olmaksızın (vazgeçilen şeyler ve elde edilen şeyler arasındaki neden -ve- sonuç ilişkisi) ekonomik varlıklar dahi tanımlanamaz, belirlenemez. Bir anlamda bir kişiliğin ekonomik faaliyetleri, varlıkların değişimi dizisidir. Değişimin özünde ise değer kavramı vardır. Ancak bir şeyin değeri varsa değişime konu edilebilir. Bu nedenle yalnız kişiliğin kontrolü altındaki varlıklarda artma ve azalmaları izlemekle yetinilmemeli aynı zamanda hangi varlıkların hangileriyle değişildiği de belirlenmeli ve kabul edilmelidir. (1965:80). Değişimleri kayda almak için elde edilen varlıklar (basitçe artış diye anılır) vazgeçilen varlıklarla (bir azalma) ilişkilendirilmelidir.

Artışlar ve azalışların bu tür kombinasyonlarını nasıl yapılabilir? Bunu yapmanın esası nedir?

Değişimleri belirlemeyi olayların birliğine oturtabilir veya biri biriyle bir neden ve bir sonuç olarak bağlı olan belirli bir gruptaki olaylarda iki olay alt grubu bulabiliriz. Özellikle, bunları kısmen tamam olan grupları dahil ederek olayların birliğini gevşeterek bulabiliriz.

Bizim inancımız odur ki geçmişte görülen düzenlilik gelecekte de işlemeye devam edecektir. Yani benzerlik varsayımı geleceği tahmin edebileceğimiz biricik temeldir.

4. ÇEŞİTLİ BİLİM DALLARINDA ADALET AKSİYOMU

Aksiyomu bir düşünsel faaliyetin öncül ilkesi olarak tanımlamıştık. Çalışmanın bu kısmında tarihte ortaya çıkmış bir takım bilim dallarının kendilerini gerçekleştirmek için adalet kavramına duyduğu ihtiyacı neden sonuç ilişkisi içerisinde ele almaya çalışacağız.

Adalet kavramı farklı açılardan ele alınmış ve tanımlanmıştır. Bunları siyasi anlamda adalet, hukuki anlamda adalet, ahlaki anlamda adalet vs. gibi sınıflandırmak mümkündür. Biz burada adaleti ahlaki anlamda ele alacağız. Bu anlamda adaletin İslam ansiklopedisinde adl köküyle irtibatlandırıldığını görmekteyiz (Çağrı, 2016:341): “*adl kelimesi, doğru olmak, doğru davranmak, adaletle hükmetmek; eşitlemek*” vb. manalara gelen bir mastardır. Ayrıca “*doğruluk, hakkaniyet ve adalet*” anlamlarıyla isim olarak kullanıldığı gibi, “*çok âdil*” anlamında sıfat olarak da kullanılır.” Dolayısıyla adalet kelimesinin “adl” mastarından ortaya çıkan bir isim olduğu söylenebilir. Ahlak felsefesinde adalet kavramı ise “düzen, denge, denklik, eşitlik, gerçeğe uygun hükmetme, doğru yolu izleme, dürüstlük, tarafsızlık” gibi anlamlarda kullanılmıştır. Adaletin ilişki içinde olduğu bir başka kavram ise yine aynı kökten ortaya çıkan “itidal” kavramıdır. İtidal ise yine denge, orta yol vs. gibi anlamlara gelmektedir.

Adalet kavramı yukarıda ifade edildiği gibi çeşitli anlamlara gelmektedir. Peki adalet kavramının bir aksiyom olarak imkanları nelerdir? Bu konuda adalet kavramının kendini işlevsel olarak konumlandığı ilk örneğe klasik tıp ilminde rastlıyoruz.

Tıp kelimesi TDK’da “Hastalıkları iyileştirmek, hafifletmek veya önlemek amacıyla başvurulan teknik ve bilimsel çalışmaların tümü” olarak tanımlanmıştır. Buna göre tıp bir bilim alanının adıdır ve bu alanda başvurulan bilimsel teknik ve uygulamaları içinde barındırır. Öte yandan evreni kuşatan tüm canlılarda olduğu gibi insanda da var olan sistematik yapıyı anlamak ve olası riskleri tespit etmek ve düzeltme çabasının bir sonucu olarak bir sanat alanıdır. Yani denilebilir ki, sağlıklı bir bünyenin sağlıkla devamını sağlamak başlı başına bir sanattır. Çünkü hastalanan bir bünyenin sağlığa kavuşturulmasından daha önemlisi, onu hiç hastalandırmayacak şekilde muhafaza edebilmektir. Bu muhafaza etmeyi mümkün kılmak için insan bedenindeki düzeni anlamaya çalışan İlkçağ ve Ortaçağ tıp bilgileri insanın biyolojik, ahlâkî ve psikolojik fonksiyonlarını etkilediği kabul edilen dört sıvı maddeden söz etmişlerdir. Kan, balgam, kara safra ve sarı safra olarak sınıflandırılan bu maddelere Ahlat-ı Erbaa

denilmektedir. Bu dönemdeki tıp anlayışına göre, insan bedenindeki bu dört sıvının bazı özellikleri vardır. Damarlardaki kan akıcı ve sıcak, beyinde bulunan balgam akıcı ve soğuk, dalak ve midede bulunan kara safra (sevda) kuru ve soğuk, karaciğerde bulunan sarı safra ise kuru ve sıcak. Bedene giren besinler bu dört maddeye dönüştüğüne inanılır ve ilkbahar kanı, yaz safrayı, sonbahar sevdayı, kış da balgamı harekete geçirirdi. Hastalık (maraz) ve sağlık (sihhat) bu sıvılar arasındaki denge veya dengesizliğe bağlı olduğu gibi mizaçlar da bu sıvıların oranına bağlı idi. Buradan ortaya çıkan karakterler; demevî, safravî ve melankolik olarak sınıflandırılan tipler de ayrılmış bulunuyordu (Erdemir, 2016:24). Bu açıklamalardan yola çıkarak tıp ilminin ilgilendiği temel mesele sağlık ve maraz olduğu düşünülürse; sağlık bu sıvıların birbiriyle uyumu, dengesi yani itidali, adaleti ile mümkün olan bir şey iken burada ortaya çıkan bir dengesizliğin yani adaletsizliğin maraza yani hastalığa dönüştüğünü söyleyebiliriz. Bu da adalet kavramının tıp ilmi için bir aksiyom yani daha öncesine götürülemeyen başlangıç ilkesi olduğu sonucunu doğuracaktır.

Adaletin bir aksiyom olarak kendini gösterdiği bir diğer alan ise klasik psikolojidir. Burada Aristo ve Platon'dan beri süregelen ve İslam âlimleri tarafından geliştirilen, insan psikolojine dair bir yapıdan bahsetmek mümkündür. Bu yapı içerisinde adalet kavramı kilit bir rol üstlenmiştir. Geleneksel ahlak felsefesinde temeli olan bu psikolojik yapıda insanın üç temel gücü olduğu varsayılır. Bunlar: Öfke Gücü, Arzu Gücü ve Düşünme Gücüdür (Çağrı, 2016: 342). Yine tüm semavi dinlerin temelinde insanın bu üç gücüne atıf vardır. İnsanda var olduğuna inanılan bu üçlü yapıyı Platon “üç ruh” olarak kavramsallaştırırken, Aristo ise “bir ruhun üç yönü” olarak kavramsallaştırır. Arzu gücü ve öfke gücü bedene ait kabul edilirken, düşünme gücünün ise ruha ait olduğu kabul edilir. Dolayısıyla insan beden ve ruhtan oluşan bir varlık olduğu düşünülürse arzu ve öfke gücü bedensel, düşünme gücü ise ussaldır. Burada bu yapının oluşturulmasındaki amaç ise insanın nihai amacına hizmet etmesidir. Bu amaç ise erdem olarak ifade edilir. Yani insanın temel amacı erdeme ulaşmaktır. Peki, insanın erdeme ulaşması için ne yapması gerekir? İşte bu yapıda Platon ve Aristo ve sonrasında bu yapıyı geliştiren İslam filozofları erdemi, bu üç gücün itidalde olması ve birbiriyle uyumundan ortaya çıkacak bir fazilet olarak ifade etmişlerdir. Örnek vermek gerekirse, öfke gücünde kişi saldırgan olursa ifrat, korkak olursa tefrit hali ortaya çıkar. Erdemin gerçekleşmesi için bu iki uç halin itidali olan bir hal gerekir. Buna ise cesaret eski adıyla şecaat denir. Yani kişi öfke gücünü dengede tuttuğu ölçüde adil olmuş olur. Arzu gücünde ise kişi örneğin yemek yeme eyleminde denge gözetmeyip aşırıya kaçarsa (ki günümüzde bir hastalık olarak ifade edilen obezite bu eylemin bir sonucudur) ifrat, kişi hiç yemek yemez ya da bedenin ihtiyaç duyduğu miktardan çok daha az yemek yerse (ki bu hal de bir hastalığın adıdır: anoreksiya) ifrat hali ortaya çıkar. Bu iki halin itidalinden ise iffet erdemi belirir. Düşünce gücünde kişi ya ifrat derecesinde hiperaktif bir zekâya

sahiptir ya da ebleh diye tabir edilen tefrit derecesinde kıt bir zekâya sahiptir. Bu iki halin itidali ise hikmetli bir düşünce gücüne sahip olmak ile gerçekleşir. Toparlayacak olursak bu psikolojik yapı, öfke gücünün itidali: cesaret, arzu gücünün itidali: iffet, düşünme gücünün itidali: hikmet olarak özetlenebilir. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. O da kişinin bu üç gücünden birinin itidalde olmamasının bir eksiklik olacağıdır. Bu yüzden bu yapıyı tamamlayan bir skaladan bahsedilir. Bu skalada bu üç gücün toplamının itidalde olmasına ise adalet denir. Kişi ancak bu üç gücünü itidalde tutar ise adalet erdemine ulaşmış olur. Görüldüğü üzere adalet kavramı başta Aristo ve Platon olmak üzere önde gelen birçok İslam âlimi için insan psikolojisini temellendiren öncül bir ilke olarak görülmüştür.

5. MUHASEBE BİLİMİNDE ADALET AKSİYOMU

Muhasebenin temel kavramları ve uygulamaları incelendiğinde yukarıda örnekleri verilen bilim dallarında olduğu gibi adalet kavramının bu kavramların öncül kavramı olduğu görülmektedir. Bu kavram ve uygulamalardan yola çıkarak adalet kavramının muhasebenin nedenselliğini oluşturan temel bir aksiyomu olduğu anlaşılır.

Muhasebe günümüzde her ne kadar modern bir amaca yani kar maksimizasyonuna hizmet ediyor olsa da tarihte muhasebenin adaletin temini için bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu iddiayı güçlendirecek uygulamalara tarih sahnesinde rastlamak mümkündür. Buna ilk örnek İslam devletinin 642 yılında İskenderiye şehrinin fethedilmesinden sonra inşa edilen mimari bir yapıdır. O dönemde Mısır'da bulunan İskenderiye şehri İslam devleti için kritik bir öneme sahipti. Bu kritik önem onun içinde barındırdığı verimli buğday tarlalarına sahip zenginlik sunan özelliğiyle ilgiliydi. Tarihte bütün imparatorlukların gelişme yönünü belirleyen ekonomik olgulardır. Bu yüzden İslam orduları da bu zenginlikten yararlanmak için bu seferi düzenlemiş ve Mısır'ı sonsuza kadar İslam'ın gelişimine ev sahipliği yapacak bir vatan parçası olmasını gaye edinmişti. İskenderiye şehri İslam devletinin egemenliğine geçtikten sonra dönemin Emevi halifesi Süleyman b. Abdülmelik, 247'de (861) Mütevekkil-Alellah'ın emriyle matematikçi Fergânî'ye ihya ettirilen el-Mikyâsü'l-kebîr adında bir mimari yapı inşa ettirdi (Kaya, 2016:53). Nilometre adıyla da bilinen bu mimari yapı, çağdaş kavramlarla ifade etmek gerekirse, bütçeleme faaliyetine hizmet eden bir özelliğe sahipti. Suyun sâkin vaziyette tutulup seviyesinin hassas biçimde ölçülebilmesi için nehrin özel olarak hazırlanmış ıskalalı bir havuzla irtibatlandırılması esasına dayanan mikyâsü'n-Nîl (Nilometre) ana yapısı itibarıyla, ortasında üzeri taksimatlı beyaz mermerden sekizgen bir sütun bulunan etrafı duvarlarla çevrili kare şeklinde bir havuzdan ibarettir (Kaya, 2016:53). O dönemlerde

Nil nehri her yıl taşıyordu. Sular bu havuza belirli seviyelerde açılmış kanallardan girer ve havuzun seviyesi, ortada bulunan sekizgen sütun üzerinde bulunan kübit birimlerle ölçülürdü. Buradaki ölçüler her gün kaydedilip su seviyesi gözlemlenirdi. Çünkü verilerin bir önceki yıl ile ve daha önceki yıllarla karşılaştırılması gerekirdi. Eğer Nil nehrinin seviyesi iyi ve tatminkâr ise her şey yolunda gider sulama yeterli düzeyde ve hasat iyi olurdu. Hasat neticesinde satışlar ve ticaret hacmi genişler bu da vergi gelirlerinin adaletli bir şekilde gerçekleşmesini sağlardı. Görüldüğü gibi, İslam'ın ilk dönemlerinde adaletin tecelli edilmesinde başvurulan yöntem muhasebe fikrinden ortaya çıkmıştır. Nilometre, insanların adaletli bir şekilde vergilendirilmesini amaç edinmiş bir düşüncenin muhasebe biliminde bulunduğu bir icattır ve muhasebe tarihi literatürü için de son derece canlı bir örnektir.

Adalet kavramının insanlığın ulaşmaya çalıştığı ortak bir erdemi olduğunu ve muhasebe biliminin de temel bir aksiyomu olduğu düşünülürse, yararlanılacak kaynaklardan biri de kuşkusuz Kuran-ı Kerim'dir. Kuran-ı Kerim bilindiği üzere ayetlerin toplandığı surelerden oluşan İslam dininin en temel kaynağıdır. Can (2009)'ın kaleme aldığı "Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı" adlı çalışması, muhasebe teori ve uygulama esaslarının İslam anlayışı ile paralel ve uyumlu olduğunu ortaya koyması açısından önemlidir. Adı geçen çalışmada, Kuran-ı Kerim'de geçen Müdayene ayetinin muhasebenin temel kavramlarına atıf yaptığı ve bu atıfların adalet temelli bir düşünceyle ifade edildiği açıkça belirtilmiştir. Müdayene ayetinin Ahmet Tekin mealinde Türkçe çevirisi şöyle yer almaktadır:

"Ey iman edenler, belirli bir vade ile birbirinize borçlandığınız zaman ihmal etmeyin, alacak-borç ilişkisini yazın. Aranızda, yazı yazmayı bilen birisi adaletten ayrılmadan yazsın. Yazı bilen birisi, Allah'ın kendisine lütfederek yazı öğrettiği gibi, resmî-ticarî belgelerdeki usûl ve geleneklere göre, adalet ve hakkaniyet ölçüleri içinde, yazmaktan kaçınmasın, yazsın. Üzerinde sorumluluk olan kimse, borçlu da yazdırsın. Günahlardan korunup Allah'a, Rabbine sığınsın, emirlerine yapışsın. Borcunu, teslimatını asla eksik ve değerinden düşük yazdırmamasın, hak zayi etmesin, hakkın zayiine sebep olmasın. Üzerinde sorumluluk olan, borçlu, akılsız, sefih veya akli zayıfsa veya yazdıramayacak durumda ise, velisi adaletten ayrılmadan yazdırsın. Erkeklerinizden, konuya vâkıf, ehil, güvenilir iki de şahit gösterin. Eğer iki ehil, güvenilir erkek mevcut değilse, rıza göstereceğiniz ehil, güvenilir bir erkek, ehil, güvenilir iki kadın şahit gösterin. Kadınlardan birinin dikkatinin dağınıklığı, yanılma, vukufsuzluk veya yanılma ihtimaline karşı, diğerinin ona hatırlatması mümkün olsun. Şahitler, çağırıldıkları vakit gelmemelik etmesinler. Küçük veya büyük, alacak veya borcu, vadesine kadar hiçbir şeyi yazmaktan sakın üşenmeyin. Böyle yapmanız ekonomik haklarınızın korunması için Allah nezdinde daha

adaletli, şahitlik için daha doğru ve sağlam, şüpheye düşmemeniz için daha uygundur. Ancak bedelini peşin ödeyerek, malı teslim ve tesellüm ile gerçekleştirdiğiniz menkul mallarla ilgili ticarî alışverişler müstesnadır. Bu durumda, yazılı sözleşme yapmamanızda size bir vebal yoktur. Karşılıklı ticarî ve hukukî sözleşme yaptığınız zaman şahit gösterin, belgelendirin. Kâtipler ve konuya vâkif uzmanlar, şahitler zarara uğratılmasın. Eğer onları zarara uğratarsanız, bu, toplumunuzda ilâhî düzene riayetsizlik, doğru yoldan ayrılma ve hukuku çiğnemektir. Allah'a sığınıp, emirlerine yapışarak, günahlardan arınıp, azaptan korunun. Allah size ayrıntılarıyla, gerekeni öğretiyor. Allah bütün amellerinizi, her şeyi bilir, bunlara göre sizi mükâfatlandırıp cezalandırır.”

Adı geçen ayetin muhasebe mesleğine, muhasebe meslek ahlakına, kurumsal yönetim ilkelerine, tahakkuk esasına, çift yanlı kayıt sistemine ve muhasebenin temel kavramlarına önemli atıflar içerdiği görülmektedir. Bunların dışında yapılan her finansal muamelenin temelinde adalet fikrinin olduğu, yapılacak tüm işlemlerin temel amacının adaletle hizmet etmesi gerektiği sıklıkla tekrarlanmakta ve muhasebeden kastedilenin adalet fikri olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Adalet kavramının muhasebe bilimi için temel bir aksiyom olduğunu göstermesi açısından ilgili ayet önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

Muhasebe ve adalet kavramları arasındaki ilişkiyi çağdaş muhasebe teori ve uygulamaları bağlamında ele alırsak birçok kavram ve uygulama alanıyla karşılaşırız. Bunların en başında çift taraflı muhasebe kayıt sistemi yer alır. Çift taraflı kayıt sistemi analiz edildiğinde adaletin bu sistem için zorunlu bir aksiyom olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebede girişi yapılan her kayıt denklik esasına yani adalet esasına dayanır. Varlıklarda meydana gelen bir azalış zorunlu olarak ya başka bir varlıkta artışa ya da kaynakta aynı nispette bir azalışa neden olur. Burada oluşacak bir hata bizi yanlış kayıta, yanlış kayıt yanlış tutara yanlış tutar gerçeği yansıtmayan bir kara bu da işletme üzerinde hak sahibi olan kişilerin hakkının korunmadığı veya bu kişilerin fazladan bir hakka sahip olduğu sonucuna götürecektir. Bu da adaletin tecelli etmediği bir durum yaratacaktır. Bu durum devam ederse işletmenin varlığı sarsıntıya uğrayacak ve işletmenin iflasına yani yokluğuna sebep olacaktır.

Muhasebenin kendini gerçekleştirdiği kavramlardan bir diğeri de tarafsızlık kavramıdır. Tarafsızlık, muhasebe kayıtlarının kabul edilebilir delillere dayandırılması ve ön yargılı olarak yapılmamasını ifade eder. Objektif belge kavramı, muhasebenin mali tabloları ve gerçekleri tam olarak yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiğini ortaya koyar. Bu anlamda tarafsız yapılan kayıtlar adaletin tecelli etmesi için gerekli asgari koşulu meydana getirir. Kayıtların tarafsız ve objektif belgelerle sağlanıyor oluşu adaletin tecelli etmesine yardımcı olur. Bu kavram da yine tarafların menfaatini yani

hakkını koruyan adaletin gerçekleşmesini sağlayacak bir sistemi mümkün kılması açısından önemlidir.

Son zamanlarda önemi gittikçe artan kurumsal yönetimin de adalet üzere ortaya çıktığı söylenebilir. Kurumsal yöntemin nedenselliği açıklanırken işletmelerin kişiliğinin sahiplerinden bağımsız bir kişiliğe sahip olması gerektiği vurgulanmakta ortaya konan kurumsal yönetim ilkeleri bu esas üzerinde şekillenmektedir. Bu düşüncenin arkasında ise yine tarafsızlık dolayısıyla adalet kavramı yer almaktadır. Kurumsal yöntemin ilkelerinden bahsederken bunu görmek mümkündür. Adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kurumsal yönetimin dört temel esasını oluşturur. Görüleceği üzere bunlardan ilki adilliktir. Çünkü kurumsal yönetimin adalet düşüncesi olmaksızın oluşturulması söz konusu değildir. Buradan hareketle kurumsal yönetimin öncül ilkesi yani temel aksiyomunun adalet olduğunu söyleyebiliriz. Şeffaflık yine adaletin gerçekleşmesi için uygulamaların tüm tarafların denetimine açık olmasını gerektirir. Hesap verebilirlik şeffaflığın bir sonucu ortaya çıkan her an yürürlükteki işletme politikalarının sebebinin izaha hazır halde tutulmasını sağlayan başat bir unsur olarak yöneticinin taşınması gereken vasfı ifade eder. Bunun için ise sorumluluğun yöneticinin yalnız işletmeye karşı değil işletmenin çıkar guruplarının tümüne karşı olması gerektiğini ifade eder. Tüm bu ilkeler bir arada düşünüldüğünde kurumsal yöntemin ontolojik olarak varlığını dayandırdığı temel aksiyomunun adalet olduğu söylenebilir.

6. SONUÇ

Adalet insanlık medeniyetinin hatta kâinatın başlangıcından beri kendini her alanda gösteren temel bir kavramdır. Bu kavramın muhasebe teori ve uygulamalarındaki yeri, bu alandaki araştırmalara yön göstermesi açısından önemli olduğu kanaatindeyiz. Aksiyom bilimlerin ve bu bilimlerde ortaya konan teorilerin öncül ilkesidir. Bu öncül ilke olmaksızın bir bilimsel çalışma oluşturulamaz. Burada oluşan aksiyomlar düşünce yapısının sınırlarını belirlemesi açısından da son derece önemlidir.

Aslında insan aklı bir öncül ilke olmaksızın bir düşünce üretemez. Zihin mantık silsilesi içinde sürekli neden sonuç ilişkisi kurar ve bunun sınırı yoktur. Fakat bir düşünce vücuda kavuşturulması için aksiyomlara yani öncül ilkelere ihtiyaç duyar. Kişi bir nokta tespit eder ve düşüncesini bu noktadan hareketle şekillendirir. Bu bir çocuğun sistematik olmayan sorgulamalarından anlaşılabilir. Çocuklar sürekli soru sorar. Her bir cevap onu yeni bir soruya yöneltir. Bu süreç onun dikkatini dağıtana kadar devam eder. Ancak erginliğe ulaşmış bir akıl düşüncenin bu sonu gelmez sorularla oluşmayacağını bir yerde durup orayı başlangıç noktası olarak belirleyip harekete geçilmesi gerektiğini öğrenir.

Adalet dünyadaki nizamın temini için gereken tüm düşüncelerin başlangıç ilkelerinden biridir. Bu kaçınılmaz olarak muhasebe düşüncesini de etkiler ve buradan bir imkân doğurur. Adalet bir aksiyom olarak muhasebe düşüncesinde yerini alır. Başka bir deyişle muhasebe adaletin sağlanmasının önemli bir aracıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N ve Aydın, H. (1987) Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Beaver, W. H. And J. Demski. (1979) The Nature of Income Measurement, The Accounting Review, January.

Can, A. Vecdi (2009), "Bir Ayetin Işığında İslam Dininin Muhasebeye Bakışı", Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:15.

Carlson Marvin L. and James W. Lamb. (1981) Constructing a Theory of Accounting -- An Axiomatic Approach, The Accounting Review, Volume: 56, Number: 3, July, pp. 554-573.

Chambers, Raymond J. (1972) Measurement in Current Accounting Practice: A Critique, The Accounting Review, July, pp.488-509.

Çağrıçı, Mustafa (2016) "Adalet", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.1, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Demski, J. and D. Sappington. (1990) Fully Revealing Income Measurement, The Accounting Review, April.

Erdemir, Ayşegül Demirhan (2016) "Ahlat-ı Erbaa", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.2, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Gaffikin, M.J.R. (2005) Creating a Science of Accounting: Accounting Theory to 1970, Working Paper Series 05/08, <http://www.ro.uow.edu.au/acffinwp/49/> (Erişim Tarihi:10.05.2010).

Gibbins, Michael and Roger J. Willett. (1997) New Light on Accrual, Aggregation and Allocation, Using Axiomatic Analysis of Accounting Numbers' Fundamental and Statistical Character, ABACUS, Volume:33, Number:2, pp.137-167.

Ijiri, Yuji. (1965) Axioms and Structures of Conventional Accounting Measurement, The Accounting Review, Volume:40, January, pp. 36-53.

Kaya, Mahmut (2016), " MİKÿÂSÛ'n-NÎL", TDV İslâm Ansiklopedisi, C.30, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, İstanbul.

Mattessich, Richard. (2005) A Concise History Of Analytical Accounting: Examining The Use of Mathematical Notions in Our Discipline, Spanish Journal of Accounting History, Number:2, June, pp.123-153.

Popper, Karl R. (2005) Bilimsel Araştırmanın Mantığı, Çevirenler: İlknur Aka- İbrahim Turan, Kazim Taşkent Klasik Yapıtlar Dizisi, Yapı Kredi Yayınları, 3. Baskı, Mayıs, İstanbul.

Spencer, Milton H. (1963) Axiomatic Method and Accounting Science, The Accounting Review, Volume:38, Number:2, April, pp. 310-316.

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN PERFORMANS RAPORLAMASINA BAKIŞ AÇISI: 1989'DAN 2018'E NE DEĞİŞTİ?*

Dr. Pınar OKAN GÖKTEN^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Temmuz 2019; 12 (2): 475-496

ÖZ

Gelirlerin ve giderlerin yayınlanan tüm kavramsal çerçevelerde varlıkların ve yükümlülüklerin türevi olarak tanımlanması, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun 1989'dan günümüze kadar bilanço yaklaşımını benimsemeye devam ettiğini göstermektedir. Diğer taraftan, 2018'de yayınlanan kavramsal çerçeve içeriğinde kapsamlı gelir kavramının yer alması, performans raporlamasına verilen önemin arttığını ortaya koymaktadır. Ancak, Kurul halen hangi kalemlerin diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanacağına ilişkin ilkesel bir yaklaşım belirlememiştir. Bu nedenle Kurul, performans raporlamasına ilişkin özgün bir çerçeve ortaya koyamadığı için eleştirilmektedir. Bu çalışma, geçmişten günümüze literatürde ortaya çıkan eleştirilere dayalı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından performans raporlamasına biçilen rolü irdelemektedir. Ayrıca, kapsamlı gelir sunumunun faydalı olup olmadığına ilişkin literatürde yapılan çalışmaların bulguları ele alınmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Gelir, Kapsamlı Gelir, Kavramsal Çerçeve.

JEL Kodları: M41, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Okan Gökten, P. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Performans Raporlamasına Bakış Açısı: 1989'dan 2018'e Ne Değişti?. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 475-496.

* Makalenin gönderim tarihi: 20.11.2018; Kabul tarihi: 01.02.2019, iThenticate benzerlik oranı %6

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Uluslararası Ticaret Bölümü, pinar.okan@hotmail.com,
ORCID: 0000-0003-2037-0087.

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD'S PERSPECTIVE ON PERFORMANCE REPORTING: WHAT HAS CHANGED FROM 1989 TO 2018?

ABSTRACT

Defining income and expenses as derivatives of assets and liabilities in all published conceptual frameworks shows that the International Accounting Standards Board has continued to adopt the balance sheet approach from 1989 to present. On the other hand, the inclusion of the concept of comprehensive income in the conceptual framework published in 2018 reveals that the importance given to performance reporting has increased. However, Board has not yet determined a principle approach to which items will be reported in other comprehensive income. Therefore, the Board is criticized for failing to provide a specific framework for performance reporting. This study examines the assigned role to performance reporting by International Accounting Standards Board from past to present based on the criticisms emerged in the literature. In addition, findings of the studies in literature on the usefulness of the comprehensive income presentation are discussed.

Keywords: Income, Comprehensive Income, Conceptual Framework.

JEL Codes: M41, M48.

1. GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurumu tarafından, önde gelen finansal analistler ve farklı bilgi kullanıcıları ile çeşitli mülakatlar yapılmış ve bunların sonuçları yayınlanmıştır. FASB (2002)'da yer bulan mülakat sonuçlarını firma (hisse) değerlemesi yapan analistler ve kredi değerliliğinin tespitine yoğunlaşan analistler açısından ele almakta fayda bulunmaktadır.

Firma değerlemesi yapan analistlerin en çok ilgi gösterdiği bilgilerin kazançlar ve nakit akışları olduğu görülmüştür. Bu açıdan, gelir tablosu öncelikli ve temel bilgi kaynağı olarak; bilanço ise kazançların kalitesinin değerlendirilmesi çerçevesinde bilgi sağlayan bir kaynak olarak kullanılmaktadır. Firma değerlemesinde temel alınan ve Uluslararası Değerleme Standartları çerçevesinde de kabul edilen üç temel yaklaşım söz konusudur. Bunlar; karşılaştırılabilir piyasa fiyatlarına dayalı yöntemler¹ (piyasa çarpanları veya piyasa kotasyon fiyatlarına dayalı değerlendirme), nakit akışları veya kazançlara dayalı yöntemler² (indirgenmiş nakit akışları veya kazançlara dayalı değerlendirme) ve net varlıkların hesaplanmasına dayalı yöntemler³. Piyasa fiyatlarına dayalı yöntemlerde finansal tablolar temel

¹ Gerek değerlendirme literatüründe gerekse de UFRS13 çerçevesinde piyasa yaklaşımı olarak da isimlendirilir. Piyasa çarpanları veya piyasadaki kotasyon fiyatlarına dayalı olarak yapılan değerlemeyi ifade eder.

² Gerek değerlendirme literatüründe gerekse de UFRS13 çerçevesinde gelir yaklaşımı olarak da isimlendirilir. İndirgenmiş nakit akışları veya indirgenmiş kazançlara dayalı olarak yapılan değerlemeyi ifade eder (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018).

³ Gerek değerlendirme literatüründe gerekse de UFRS13 çerçevesinde maliyet yaklaşımı olarak da isimlendirilir. Firma değerlemesi, özelinde maliyet yaklaşımı, net varlıkların değerinin tespitini içerir.

bilgi kaynağı olarak kullanılmazken; diğer iki yaklaşım değerlendirildiğinde nakit akışları veya kazançlara dayalı yöntemler gelir (performans) tablosunu, net varlık hesaplamasına dayalı yöntem ise bilanço (finansal durum tablosu) esas almaktadır. FASB (2002) çerçevesinde analistlerin kazançlar ve nakit akışlarına ilgi göstermelerinin temel dayanağı; yatırım, satın alma veya birleşme kararlarının işletmelerin gelecekteki performans beklentilerine göre şekillenmesidir. Diğer bir deyişle, bilanço nezdinde yapılan net varlık değeri hesaplaması sadece cari durum itibarıyla varlıkların makul değerini ifade ettiğinden yatırımcılara gelecekle ilgili herhangi bir bilgi sunmamaktadır. Bu nedenle, kazançlar yani performans sunumu yatırımcılar için önceliklidir.

Bunun yanı sıra FASB (2002)'in mülakat sonuçları itibarıyla, kredi değerliliğinin tespitine yoğunlaşan analistler içinse bilançoda sunulan bilgilerin öncelikli olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü bilanço bilgileri işletmenin finansal esnekliğini, likiditesini ve yükümlülüklerini karşılama gücünü ortaya koyan temel unsurları içermektedir.

Her ne kadar Francis ve Schipper (1999), Givoly ve Hayn (2000), Cooper (2007), Hail (2013) gibi araştırmacılar kazançların bilanço unsurlarına nazaran kullanıcılar açısından daha öncelikli bilgiler olduğunu iddia etseler de; bu şekilde bir genelleme yapmak doğru olmayacaktır. FASB (2002) tarafından da ortaya konulduğu üzere kullanıcının kim ve amaçlarının ne olduğuna göre ihtiyaç duyulan bilgilerin önceliği değişmektedir. Bu bakımdan gerek bilanço bilgileri gerekse de gelir tablosu bilgileri muhasebe açısından eş öneme sahip hususlardır.

Cooper (2007), Dichev (2008), Barker (2010), Rees ve Shane (2012), Kusano (2012), Brouwer ve diğerleri (2014), Walton (2018), Barker ve Teixeira (2018) gibi muhasebe teorisyenleri tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na, performans raporlamasını geri plana ittiği yönünde ciddi eleştiriler yöneltilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bilanço yaklaşımına odaklanarak finansal raporlamanın bilgi kullanıcıları nezdindeki işlevliliğini gün be gün azalttığı vurgulanmaktadır. Eylül 2013'de Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG, 2013) tarafından yayınlanan bültende de bilanço yaklaşımına dayalı finansal raporlamanın kazançlar hakkındaki bilgilere önem veren kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamadığı belirtilmiştir. Özetlenirse, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na yapılan eleştirilerin çerçevesini varlık ve yükümlülükler nezdinde finansal durum raporlanmasına odaklanılarak performans raporlamasının finansal durum raporlamasının türevi konumuna getirilmesi; gelirler ve giderler için özgün birer tanım yapılmayarak bunların muhasebeleştirilmesinin varlık ve

Geçmişten günümüze net varlık hesaplamasına dayalı değerlemenin maliyet yaklaşımı altında sınıflandırılmasının temel nedeni; muhasebenin varlıkların ölçülmesinde ağırlıklı olarak tarihi maliyet esasını kullanmasıdır.

yükümlülüklerin tahakkukuna bağlandığı hususları oluşturmaktadır (Brouwer ve diğerleri, 2014).

Bu çalışmada, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun geçmişten günümüze performans raporlamasına bakış açısı ele alınmıştır. Bu bağlamda, takip eden bölümde 1989-2018 döneminde yapılan düzenlemeler ve değişiklikler ile bunlara yöneltilen eleştiriler çerçevesinde performans raporlamasının bilanço yaklaşımı karşısındaki konumu irdelenmiştir. Çalışma performans raporlamasına odaklandığı için, performans dışındaki unsurlarla ilgili yapılan düzenleme ve değişiklikler çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Üçüncü bölümde ise performans raporlamasının etkinliğinin artırılması çerçevesinde diğer kapsamlı gelirlerin bilgi kullanıcıları açısından ne ölçüde fayda yarattığı literatürde yer bulmuş bulgulara dayalı olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, kapsamlı gelirlerin kar veya zarar karşısındaki konumu üzerine yapılan çalışmaların sonuçları tartışılmıştır. Çalışma, dördüncü bölümde konunun değerlendirmesi yapılarak sonlandırılmıştır.

2. PERFORMANS RAPORLAMASININ KONUMU

Performans raporlamasının, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu nezdindeki konumunu anlamak için 1989-2018 arası dönemdeki gelişmelerin ele alınması ve bu dönemde yayınlanan kavramsal çerçevelerin irdelenmesi gerekir. Nisan 1989'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından onaylanan 'Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Çerçeve' (KÇ1989) Temmuz 1989'da yayınlanmıştır. Takiben 'Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve' adıyla Eylül 2010'da metnin ikinci versiyonu (KÇ2010), Temmuz 2013'de kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesini hedefleyen tartışma metni (TM2013) ve Mart 2018'de kavramsal çerçevenin son versiyonu (KÇ2018) yayınlanmıştır. Ayrıca 1989-2018 döneminde UMS1 kapsamında 16 Haziran 2011 tarihinde diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin düzenlemelerin yayınlanması, performans sunumunun etkinliğinin artırılmasına yönelik önemli bir adımdır.

Yayınlanan kavramsal çerçevelerin amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından geliştirilen ve güncellenen standartlar için dayanak teşkil edecek kavram ve tanımları ortaya koymak, standartlar tarafından ele alınmayan hususlarda benimsenecek muhasebe politikaları için yol göstermek ve tüm tarafların uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını anlaması ve yorumlaması için katkı sağlamaktır. Bu bahisle, şimdiye kadar oluşturulan kavramsal çerçeveler esasen uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında benimsenen muhasebe yaklaşımını ortaya koymaktadır. Şayet Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun finansal raporlama yaklaşımı ve performans raporlamasına

bakış açısı irdelenmek isteniyorsa; bu bahisle bakılacak en doğru yer yayınlanan kavramsal çerçevelerdir. Takip eden alt bölümlerde 1989-2018 dönemindeki düzenlemeler, yayınlanan kavramsal çerçeveler dayanak alınarak gözden geçirilmiş; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun performans raporlamasına bakış açısı ve buna yönelik olarak ortaya çıkan eleştiriler irdelenmiştir.

2.1. Kavramsal Çerçeve 1989: Bilanço Yaklaşımının Tesisi

KÇ1989'un 12. paragrafında finansal tabloların amacı, '*çok çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlarında kullanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişim hakkında bilgi sağlamak*' şeklinde ifade edilmiştir. Bu bağlamda işletmenin nakit üretme yeteneğini analiz etmek isteyen kullanıcıların, işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişim üzerinde yoğunlaşmaları gerekmektedir. Dolayısıyla ortaya konulan amaç çerçevesinde, KÇ1989'un hem finansal duruma hem de performansa ilişkin bilgi sunumuna eş derecede önem verdiği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, finansal durumu ortaya koyan varlıklar ve yükümlülükler ile performansı ortaya koyan gelirler ve giderler bilgi kullanıcıları açısından eşit derecede önemlidir. Buna karşın Barker (2010), Brouwer ve diğerleri (2014), Walton (2018), Barker ve Teixeira (2018) gibi muhasebe teorisyenlerinin literatürde yer bulan çalışmaları ele alındığında, finansal tabloların amacı tanımlanırken finansal durum ve performans için ortaya konulan eş önem düzeyinin, finansal tablo unsurları tanımlanırken varlıklar ve yükümlülükler lehine ortadan kalktığı ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle KÇ1989, bilançoya dayalı bir yaklaşımı temel alarak takip eden standartların oluşmasında performans sunumunun ikinci planda kalmasına neden olmuştur. Nitekim Cooper (2007), Rees ve Shane (2012), Dichev (2008), Kusano (2012) gerek KÇ1989'dan başlayarak kavramsal çerçevelerde gerekse de standartlarda açık, ayrı ve yeterli bir performans tanımlaması bulunmadığını ortaya koyarak bilanço yaklaşımını eleştirmiştir. Barker (2010)'e göre performans sunumunun geri plana atıldığını gösteren bulgular, KÇ1989'da yer bulan finansal tablo unsurlarına ilişkin tanımlardan rahatlıkla anlaşılabilir.

KÇ1989'un 49. paragrafının a bendinde varlık '*geçmiş olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışını temin etmesi beklenen bir kaynak*' olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle, varlığın kısaca gelecekte sağlanacak ekonomik faydalara ilişkin kontrol edilebilir bir hak olduğu aşıkardır. Nitekim KÇ2018'de varlık '*ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak*' olarak tanımlanmış (4.4); bu sayede varlığın niteliksel özelliklerine ilişkin çerçeve, hakların biçimleri ortaya konularak genişletilmiştir. Yükümlülük ise KÇ1989'un 49. paragrafının b bendi kapsamında '*geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak unsurlar*' olarak tanımlanmış,

KÇ2018’de ise ‘*ekonomik kaynağın devrine ilişkin mükellefiyet*’ şeklinde (4.26) revize edilmiştir. Anlaşılacağı üzere, gerek varlıklar gerekse de yükümlülükler açısından KÇ2018 nezdinde yapılan tanım değişiklikleri ilgili unsurların sırasıyla işletmeye ekonomik fayda girişi ve işletmeden ekonomik fayda çıkışı yaratma özellikleri çerçevesinde bakış açısında önemli bir değişiklik içermemektedir. Varlıkların hak, yükümlülüklerin ise mükellefiyete dayalı devri hususlarının tanıma dahil edilmesi, özellikle son 15 yılda ortaya çıkan bilanço yapılandırma ve finansal mühendislik tekniklerinin muhasebe standartlarına etkisinin bir sonucu olarak görülebilir. Varlık üzerindeki hakların önceliklendirilerek farklı mükellefiyetlere dayalı yeni yükümlülükler yaratılmasını hedefleyen yapılandırılmış finans alanı; günümüz itibariyle varlıkların hak, yükümlülüklerin ise mükellefiyete dayalı devir olarak ön plana çıkmasında başrol oynamıştır (Gökten, 2016:s72-76; Gokten ve Gokten, 2017).

Varlık ve yükümlülük tanımlamalarına dayalı olarak, gerek KÇ1989’da (49d) gerekse de KÇ2018’de (4.63) özkaynaklar ‘*işletmenin tüm yükümlülükleri düştükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklar*’ olarak ifade edilmektedir. Hiç şüphesiz ki, özkaynaklar için yapılan bu tanım varlıklar ve yükümlülüklerle bağlı olarak oluşan çift taraflı muhasebenin mantıki sonucudur. Örneğin, bedelli sermaye artırımının sonucunda nakit artışı nedeniyle varlıklara borç kaydı yapılması ve karşılığı olarak elde edilen nakit üzerinde hakların oluşması nedeniyle özkaynaklara alacak kaydı yapılması, ortaya konulan tanımlar çerçevesinde tartışmaya mahal vermeyecek şekilde tamamıyla açık ve nettir. Buna karşın Barker (2010)’e göre, aynı açıklık ve netlik gelirlerin ve giderlerin tahakkuku açısından söz konusu değildir. KÇ1989’un 70. paragrafının a bendinde gelir ‘*özkaynak katılımcılarının katkıları ile ilgili olanlar haricinde, hesap dönemi boyunca girişler veya varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar şeklinde özkaynak artışıyla sonuçlanan ekonomik faydalardaki artış*’ olarak tanımlanmıştır⁴. Dolayısıyla bu tanım gereği Barker (2010)’e göre gelirin ‘*net varlıklardaki artış nedeniyle özkaynakta artış yaratması*’ beklenmelidir. Buna karşın uygulamada bu tanım anlamsal karşılığını bulmamaktadır. Örneğin, vadeli bir hasılat işleminde çift taraflı kayıt sisteminin bir sonucu olarak alacaklara borç, satışlara alacak kaydı yapılmaktadır ve temel muhasebe denklemi eşitliği sayısal olarak temin edilmektedir. Buna karşın anlamsal olarak borç kaydı varlıklardaki değişimi, alacak kaydı ise varlıklar üzerindeki hakkın değişimini ifade etmektedir. Yani söz konusu işlemde anlamsal bir kargaşa mevcuttur; temel muhasebe denklemi çerçevesinde tutarların eşitliği sağlanmış ancak tanımın anlam bütünlüğü sağlanamamıştır. KÇ1989’daki tanım gereği gelirin net varlıklardaki artış sonucunda özkaynak artışı yaratması beklenirken, bu işlemde iki yönlü ilişki

⁴ Giderler, gelirlerin tersi etki yarattığı için ayrıca çalışma kapsamında ele alınmamıştır. Diğer bir ifadeyle, gelirler için yapılan tanım özelinde yapılan değerlendirmeler, giderler için de söz konusudur.

mevzubahis olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, varlıklar üzerindeki hak arttığı için mi yoksa net varlık arttığı için mi özkaynak artışı oluşmuştur? KÇ1989 gelirin tanımında temel muhasebe denkleminde odaklanarak ilişkinin bu iki yönünü, yani anlamsal farklılığını göz ardı etmiştir.

Ekonomik fayda kuramı çerçevesinde varlıkların yapısal oluşumu yükümlülükler ve özkaynaklardan bağımsızdır. Şöyle ki, en basit şekliyle tahakkuk esaslı çerçevesinde bir işletme kar elde edebilir ancak bunun karşılığı nakit girişi gerçekleşmemiş olabilir. Hiç şüphesiz ki nakit girişi varlıkların ekonomik değerini artıracak ancak kar varlıklar üzerindeki hakkı artıracaktır. Bu ayırım, gelir tanımının yetersizliği noktasında önemli ipuçları sağlamaktadır. Fisher (1906, 1930) ve Knight (1921)'in öncül çalışmalarını takiben Hicks (1946: s.174) tarafından kar kavramı, net varlıkların ekonomik değeri sabit tutulmak üzere belirli bir dönemde hissedarlara yapılabilecek maksimum dağıtılabilir ekonomik fayda olarak tanımlanmıştır. Edwards ve Bell (1973), MacNeal (1979) ve Chambers (1974) gibi muhasebe teorisyenleri Hicks'in tanımından yola çıkarak gelir kavramını sermayenin korunması gerekliliği çerçevesinde ele almışlardır. MacNeal (1979:s.87) gelirin doğru olarak tespiti için tüm muhasebe unsurlarının ekonomik değerleriyle ölçülmesi gerektiğini ifade ederek, günümüz finansal raporlama paradigmasında temel yer teşkil eden gerçeğe uygun değer muhasebesinin gerekliliğini ilk ifade eden muhasebe teorisyenlerinden biridir. Bu bakımdan kar, hissedarlarla olan işlemler hariç olmak üzere işletmenin net varlıklarının ekonomik değerlerindeki değişime eşittir. Dolayısıyla gelirler net varlıklarda artışa ve giderler net varlıklarda azalışa neden oluyorsa; kar, gelir ve gider arasındaki farka eşit olmalıdır.

Ancak KÇ1989, 69. paragrafta belirtildiği şekliyle gelir ve giderin kar ölçümünde doğrudan kullanılacak unsurlar olduğu ifade etmesine karşın kar tanımlaması yapmaktan kaçınmıştır. Bunun sebebi sermayenin korunmasına ve yeniden sınıflandırmaya ilişkin düzeltmelerin mevcudiyetidir. Özkaynak sahipleriyle gerçekleştirilen işlemler hariç olmak üzere, net varlıklarda değişim yaratan gelir ve giderlerden sermayenin korunması ve yeniden sınıflandırma düzeltmeleriyle ilgili olanlar, karın hesaplanmasında kapsam dışı bırakılmaktadır. Bu nedenle KÇ1989 çerçevesinde kar, gelir ve gider farkına eşit olarak tanımlanmamıştır. Ayrıca, KÇ1989 71. paragrafta '*gelir ve gider tanımları bunların temel özelliklerini belirler, ancak gelir tablosunda muhasebeleştirilmeden önce yerine getirilmesi gereken kriterleri belirlemeye çalışmaz*' ifadesi yer almaktadır. Bu ifade çerçevesinde, KÇ1989 yaptığı gelir tanımının gelirin temel özelliklerini belirlediğini, ancak gelirin gelir tablosunda raporlanması için bu temel özelliklerin yeterli olmadığını belirtmektedir. Halbuki UMS1 88. paragrafta '*işletmenin, bir UFRS aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderleri kâr veya zarara yansıtır*' ifadesi mevcuttur.

Barker (2010) ve Nobes (2012)'a göre gelir tanımının yetersizliğine ilişkin olarak ortaya çıkan bu çelişkilerin temel nedeni, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ilkesel tanımlar geliştirirken çift taraflı kayıt sistemini yani muhasebe denklemi algoritmasını bilanço esas alarak merkeze oturtmasıdır. Bilanço yaklaşımının eleştirilmesi çerçevesinde literatürde yer edinmiş olan bu araştırmacılar, KÇ1989'da varlık, yükümlülük ve özkaynak tanımlarının açık ve net olduğunu, kendi içlerinde tutarlı olduğunu ve bu nedenle söz konusu finansal tablo unsurları açısından çift taraflı kayıt sisteminin anlam kaybına mahal vermeyecek şekilde uygulanabilir olduğunu ifade ederken; aynı durumun gelir ve giderler için yapılan tanımlar çerçevesinde söz konusu olmadığını öne sürmektedirler. Çünkü gelir ve giderler varlık ve yükümlükler üzerinden tanımlanmıştır. Bu nedenle, ekonomik olarak her şartta öyle olmadığı halde; gelirler net varlıklardaki artış sonucu özkaynakta artış yaratan unsurlar olarak ifade edilmiştir. Kısacası Barker (2010) ve Nobes (2012) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun gelir tanımında bilançonun yanlış tarafını esas aldıklarını iddia etmektedirler ve onlara göre gelir '*net varlıklardaki değişikliklerle ilişkilendirilmeksizin, özkaynak katılımcılarıyla yapılan işlemler ile sermayenin korunmasına ve yeniden sınıflandırmaya ilişkin düzeltmeler hariç tutulmak üzere özkaynaklardaki artışlar*' şeklinde tanımlanmalıdır.

2.2. Kavramsal Çerçeve 2010 ve Uluslararası Muhasebe Standardı 1 2011 Düzenlemesi: Bilanço Yaklaşımına Dayalı Performans Sunumu

UMS1 kapsamında 6 Mayıs 2010 tarihinde özkaynak değişimlerinin raporlanması hususlarına açıklık kazandırılmasına ilişkin yapılan eklemeler, 27 Mayıs 2010 tarihinde diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin taslak metnin yayınlanması ve 16 Haziran 2011 tarihinde diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin düzenlemenin kabulü ile 2010 yılında kavramsal çerçevenin ikinci versiyonunun yayınlanması, literatürde yukarıda ana hatları çizilen eleştirilere yönelik yapılan düzeltmelerdir. Bu bağlamda UMS1 kapsamında ortaya konulan diğer kapsamlı gelir raporlaması, gerek kar ve zararda yeniden sınıflandırılacaklar gerekse de sınıflandırılmayacaklar itibarıyla kullanıcılara işletmenin performansı açısından gelecek odaklı bilgi sağlanmasını temin etmeye çalışmaktadır.

KÇ2010 kapsamında, özellikle A4 ve A12 paragrafları çerçevesinde performans sunumuna verilen önemin arttığı gözlemlenmektedir. KÇ2010 A4 paragrafında yer bulan '*mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekte beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, işletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ...*' ve A12 paragrafında yer bulan '*genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. İşletmenin finansal durumunu gösteren bilgi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep*

haklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar.' ifadelerinden anlaşılacağı gibi, özkaynaklardaki değişiklik itibarıyla oluşan hak değişimlerinin finansal durum değişimine esas teşkil ettiği ortaya konulmuştur. Diğer bir deyişle, KÇ2010 gelecekte elde edilecek getiri potansiyelinin ölçülmesi için işletmenin finansal performansına ilişkin bilgilerin kullanılması gerekliliğine vurgu yapmıştır. Buna karşın, performans (gelir ve gider) halen bilançodaki değişim ile ilişkilendirilmiş, özgün olarak tanımlanmamış ve bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bilanço yaklaşımına odaklanmaya devam etmiştir.

Gelirin bilanço unsurlarının türevi olarak tanımlanması, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bilanço yaklaşımını benimseyerek performans sunumunu ikinci plana attığını göstermesi bakımından literatürde üzerinde sıkça tartışılan konuların başında gelmeye devam etmiştir. Buna örnek olarak verilebilecek çalışmalar arasında yer alan Kusano (2012)'nin çalışmasında, bilanço yaklaşımının finansal raporlamanın değerlendirme kabiliyetini olumsuz etkilediği öne sürülmektedir. Ona göre, standart koyucunun öncelikli olarak varlıklara ve yükümlülüklerle odaklanması, defter değerleri ile kazançların birlikte ele alınması sonucunda yaratılacak faydayı azaltılmaktadır. Bir başka deyişle Kusano (2012), gelir oluşumunun varlıklar ve yükümlülüklerdeki değişime bağlı olarak açıklanması çabasının; kazançların açıklama gücünü düşürdüğünü öne sürmektedir. Rees ve Shane (2012) ise gelirlerin hangilerinin kar veya zararlar içerisinde; hangilerinin ise diğer kapsamlı gelirler içerisinde yer alacağına ilişkin net ve açık kriterlerin bulunmadığını; bu bağlamda KÇ2010 ve UMS1 kapsamında kazançların açık bir şekilde tanımlanmadığını ifade etmektedir. Rees ve Shane (2012) Cooper (2007)'in görüşlerini savunarak, KÇ2010 ve UMS1 kapsamında performansın halen açıkça ve özgün olarak tanımlanmadığını ve kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelirler ayırımında esas alınacak kavramsal ve ilkesel çerçevenin ortaya konulmadığını belirtmişlerdir. Dichev (2008), Kusano (2012) ve Brouwer ve diğerleri (2014) çalışmalarında bilanço yaklaşımının performans sunumuna yönelik tabloları⁵ olumsuz yönde etkilediğini iddia etmişlerdir. Bu durumu negatif şerefiyenin muhasebeleştirilmesi üzerinden basitçe örneklemek mümkündür. 'Arm's length' (kol boyu) prensibi⁶ çerçevesinde negatif şerefiye, gelecekteki kayıpların bugünkü değerinin

⁵ Kar veya zarar tablosu ile diğer kapsamlı gelirler tablosu ayrı iki tablo halinde sunulabilmektedir.

⁶ İlişkili taraf işlemlerinde, yani transfer fiyatlandırması konusu içerisine giren uygulamalarda, fiyat tespitinde 'arm's length' (kol boyu) prensibinin dikkate alınması tavsiye edilmektedir. Bu prensibe göre, ilişki taraflar arasında yapılan işlemler objektif fiyatlara ve koşullara göre yapılmalıdır. Arm's length prensibine dayalı olarak tesis edilen işlem, hem Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddeyle hem de UMS 24 ile tutarlılık gösterir (Gökten ve Karabudak, 2017: s.554).

satın alma işlemine esas olan fiyata etkisi nedeniyle ortaya çıkar. Bu bağlamda, ekonomik olarak negatif şerefiye bir kazanç değildir ve bu nedenle yatırımcılar negatif şerefiyeyi kazanç olarak görmez. Buna karşın, tanım gereği negatif şerefiye yükümlülük olarak muhasebeleştirilemediğinden, UFRS'ler negatif şerefiyeyi kazanç olarak tahakkuk ettirmektedir. Hiç şüphesiz ki bu ve benzeri durumlar, performans tablolarının gerçeğe uygun sunum kabiliyetini olumsuz etkilemektedir. Yapılan eleştiriler çerçevesinde, Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) Eylül 2013'de varlık ve yükümlülük odaklılığının yani bilanço yaklaşımının finansal raporlamanın kalitesini olumsuz etkileyebileceğine ilişkin görüşü kısmen onaylayan bir bülten yayınlamıştır. EFRAG (2013), finansal tablo kullanıcılarının kazançlar hakkındaki bilgilere özel önem verdiğini ve performans raporlaması çerçevesinde farklı bir yaklaşıma duyulan ihtiyacın gün be gün arttığını ifade etmektedir.

2.3. Tartışma Metni 2013 ve Kavramsal Çerçeve 2018: Bilanço Yaklaşımının Devamı, Performans Sunumunun Önemi

Gelen eleştirilere cevap olmak ve performans raporlamanın etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Temmuz 2013'de kavramsal çerçevenin gözden geçirilmesini hedefleyen tartışma metnini (TM2013) yayınlamıştır. TM2013'de KÇ2010'da yer bulan tanımlara ilişkin düzeltme önerileri yer almaktadır. Yapısal olarak bakıldığında TM2013'ün gelir ve gider tanımına üç sayfada toplam 14 paragraf ayırdığı, buna karşın varlık, yükümlülük ve öz kaynak tanımına dokuz sayfada toplam 30 paragraf ayırdığı; bölüm 3, 4, 5 ve 6 kapsamında bilançoya toplam 98 sayfada toplam 352 paragraf ayrıldığı görülmektedir. Bu bağlamda, TM2013'ün ağırlıklı olarak varlık ve yükümlülüklerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve bunların ne şekilde ölçüleceği üzerinde durduğunu; gelir ve giderin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ve bunların ne şekilde ölçüleceğine ilişkin hususlara ise açık ve detaylı bir şekilde değinmediğini söylemek mümkündür (Brouwer ve diğerleri, 2014). Kısacası, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde varlık ve yükümlülük yaklaşımı yani bilanço yaklaşımı korunmuş, gelir tablosunun unsurlarının yani performans ölçümünün ne zaman ve ne şekilde muhasebeleştirileceğine ve ölçüleceğine ilişkin özgün bir kriter ortaya konulmamıştır. Örneğin, UFRS2 kapsamında hisse bazlı ödemelerin gelir tablosunda tahakkuk ettirilmesi gerekliliği, TM2013 2.40 paragrafında ortaya konulan '*işletme ihraç ettiği özkaynak araçlarının değişimine dayalı olarak hizmet alıyorsa, alınan hizmetler birer varlıktır; ve işletme bu varlıkları tükettiğinde bunlar gider olarak tahakkuk ettirilmelidir*' ifadesinin bir sonucudur. Bu ilişkiden rahatlıkla anlaşılacağı gibi; TM2013 gelir ve gider tahakkuklarını, varlıklar ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilme ilkeleri üzerinden açıklamaya devam etmiştir.

Buna karşın TM2013, KÇ1989 ve KÇ2010 ile kıyaslandığında performans raporlamasına daha fazla önem atfetmiştir. 8. Bölümde yer alan 31 sayfada toplam 71 paragraf, kapsamlı gelir kalemlerinin raporlanmasına ayrılmıştır. Her ne kadar hangi kalemlerin kapsamlı gelir içerisinde raporlanacağı UMS1'de belirtilmekte ise de; UMS1'in hangi unsurların kapsamlı gelir içerisinde raporlanacağına ilişkin net bir kavramsal yani ilkesel çerçeve sunmadığı söylenebilir.

TM2013 Bölüm 8, iki temel hususu ortaya koymaktadır; (1) kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelirler arasındaki farklar ve (2) diğer kapsamlı gelirlerin kar ve zararda yeniden sınıflandırılması. Bu iki hususa ilişkin olarak üç yaklaşım tartışmaya açılmıştır (TM2013, 8.27 paragraftan itibaren). Birinci yaklaşım, diğer kapsamlı gelirleri gelir tablosunun diğer kalemlerinden ayırmamaktadır. Yani, birinci yaklaşım çerçevesinde yeniden sınıflandırma gereksinimi söz konusu değildir. Bu yaklaşım, kar veya zarar kavramını işletmenin döneme ait en açık sonuçları olarak görmekte ve gelir tablosu içerisinde alt bir toplam olarak raporlamayı benimsemektedir. Dolayısıyla bu yaklaşım çerçevesinde kar veya zararın diğer kapsamlı gelirlerden ayrı olarak tanımlanmasına gerek olmadığı gibi, diğer kapsamlı gelir tanımlanmasına da gerek yoktur. Yeniden sınıflandırma gereksinimini ortadan kaldıran bu yaklaşım çerçevesinde her türlü gelir ve giderin sadece bir kez tahakkuk edildiği ve bu bağlamda yeniden sınıflandırmadan doğan karmaşıklığın azaltılacağı aşikardır. Ne var ki, bu yaklaşımın ilkesel olarak uygulanabilirliği gelir ve giderin net bir şekilde özgün olarak tanımlanmasına bağlıdır. Aksi takdirde bu yaklaşıma dayalı olarak faaliyetlerle ilgili olmayan, gerçekleşmemiş, üst yönetimin kontrolü dışında gelişen ve muhasebe dönemiyle ilgili olmayan çok sayıda gelir ve giderin performans tablosunda raporlanması mümkündür.

İkinci ve üçüncü yaklaşım ise yeniden sınıflandırma gereksinimi yaratan *'kar veya zararın diğer kapsamlı gelirlerden farklı bir kategori olduğunu'* benimseyen yaklaşımdır. İkinci yaklaşım diğer kapsamlı gelirlerin belirlenmesinde *'dar'* bir bakış açısına, üçüncü yaklaşım ise *'geniş'* bir bakış açısına sahiptir. İkinci yaklaşım çerçevesinde *'bir işletmenin belirli bir dönemde, ekonomik kaynaklarına dayalı olarak elde ettiği getiri hakkında birincil kaynak olarak kullanılan gelir ve gider kalemlerinin kar veya zarar içerisinde sunulacağı'* ifade edilmektedir (TM2013, paragraf 8.40). Üçüncü yaklaşımda ise, *'diğer kapsamlı gelir içerisinde tahakkuk ettirilmediği sürece hesap döneminde kar veya zarar ilgililiğini artıran her türlü gelir ve gider kalemi kar veya zarar içerisinde sunulmalıdır'* (TM2013, paragraf 8.81).

Dar yaklaşım çerçevesinde, finansal durum tablosunda kullanılan ölçüm esasları ile kar veya zarar hesaplaması için kullanılan ölçüm esasının farklılaştığı veya gerçekleşme döneminin işlem döneminden farklı olduğu kazanç ve kayıplar öncelikle diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanır ve

sonrasında kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır. Bu sayede, finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosu arasında bir köprü kurulur. Finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeriyle ölçülen ancak kar veya zarara esas miktarın hesaplanmasında itfa edilmiş maliyetin kullanıldığı finansal varlıklar ile korunma (hedge) pozisyonu alındığı dönem ile pozisyonun sonlandırılarak işleminin gerçekleştirdiği dönemin farklı olduğu türev araçlar dar yaklaşım kapsamında diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanması gereken unsurlara örnektir. Bu yaklaşımın temelini zamansal ve ölçüm esaslı farklılıklarından dolayı finansal durum tablosu ile performans tablosu arasında bir bağ kurulması ihtiyacı oluşturmaktadır.

Geniş yaklaşımda gelir ve giderlerin diğer kapsamlı gelirler içerisinde yer alması hususu, kazanç ve kayıpların geçici olup olmaması çerçevesinde ele alınmıştır. UMS16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında ortaya çıkan kazanç ve kayıpların, diğer kapsamlı gelir içerisinde raporlanması ve sonrasında kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılması geniş yaklaşıma ilişkin temel örnektir. UMS16 kapsamında değerlendirilen bir arazinin 8 milyon TL bedelle edinildiğini düşünelim. Şayet takip eden raporlama döneminde bu arazinin değeri 10 milyon TL ise, yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan 2 milyon TL'lik kazanç performans tablosunda diğer kapsamlı gelirlerde ve finansal durum tablosunda diğer özkaynak kalemlerinde raporlanacaktır. Takip eden dönemde şayet arazi 11 milyon TL bedelle satılırsa, 1 milyon TL'lik kısım kar veya zarar içerisinde raporlanacak ve diğer özkaynak kalemlerindeki 2 milyon TL dağıtılmamış karlar içerisinde yeniden sınıflandırılacaktır. Bu basit örnek, geçici olarak yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kazancın (2 milyon TL) performans sunumu kapsamında bilgi kullanıcılarına iletilmesi ve takiben ilgili hesap döneminde oluşan gelirin (1 milyon TL) kar veya zarar içerisinde sunulması gerekliliği açısından geniş yaklaşımın bakış açısını net olarak göstermektedir. Dolayısıyla geniş yaklaşım, bilgi kullanıcılarına performans hakkında gelecekle ilgili fikir vermeyi amaç edinmekte; diğer kapsamlı gelir unsurlarını geçici yani muhtemel kazanç ve kayıplar olarak ele almaktadır.

Özellikle uygulamada, kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanıp raporlanmayacağına yönelik olarak kazanç ve kayıpların gerçekleşme durumlarının belirleyici olduğu düşünülebilir. Ne var ki, gerçekleşmiş kazanç veya kayıpların kar veya zararda; gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde raporlanacağına ilişkin bu inanış doğru değildir. Örneğin UMS40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında değerlendirilen bir maddi duran varlığa ilişkin yeniden değerlendirme artışı, UMS16 çerçevesinde yapılan muhasebeleştirilmeden farklı olarak ilgili döneminin kar veya zararı içerisinde raporlanır. Benzer şekilde, özkaynağa dayalı yatırıma ilişkin finansal varlıklar UFRS9 Finansal Araçları Standardı çerçevesinde

değerlendiriliyorsa gerçeğe uygun değerleri üzerinden ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, diğer kapsamlı gelirlerde ve diğer özkaynak kalemlerinde raporlanır. Ancak, şayet üst yönetim bu varlıkları UFRS9 kapsamında ele almazsa, bu varlıklara yapılan yatırımdan oluşan kazanç ve kayıplar, kar veya zararda ve dağıtılmamış karlarda raporlanır. Bu iki örnekten rahatlıkla anlaşılacağı gibi Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde gerçekleşmiş kazanç veya kayıpların kar veya zararda; gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde raporlanacağına ilişkin ilkesel bir görüş bulunmamaktadır. Geniş yaklaşımda esas alınan husus kazanç ve kayıpların gerçekleşip gerçekleşmediği değil; geçici olup olmadığıdır. Ancak geçicilik hususunun TM2013 kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmadığı görülmektedir.

Mart 2018'de yayımlanan kavramsal çerçevenin son versiyonu, performans sunumu itibarıyla TM2013'ün ortaya koyduğu hususların ötesine geçmeyerek, hangi tür kazanç ya da kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde sunulacağına ilişkin ilkesel bir açıklama ortaya koymamıştır.

KÇ2018'in 4.71 paragrafındaki '*...gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkında bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir.*' ifadesi, performans sunumuna verilen önemi ortaya koymaktadır. Buna karşın, KÇ2018'de gelir '*özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.*' ve gider '*özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.*' şeklinde tanımlanmaya devam etmiştir. Diğer bir deyişle, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, performansa verilen önemi artırmış ancak gelir ve gideri varlıklar ve yükümlülükler üzerinden tanımlamaya devam ederek bilanço yaklaşımını korumuştur.

KÇ2018 7.17 paragrafındaki '*kâr veya zarar tablosu, işletmenin dönemdeki finansal performansı ile ilgili bilginin temel kaynağı olduğundan, temelde tüm gelir ve giderler bu tabloya dâhil edilir. Bununla birlikte Kurul, Standartları geliştirirken istisnai koşullarda, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin, diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesinin kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlamasına neden olacağı durumda söz konusu değişikliklerin diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir.*' ifadesinden, gelir ve giderlerin diğer kapsamlı gelirlerde yer alıp almamasına ilişkin olarak ilkesel bir çerçeve sunulmadığı; buna karşın söz konusu hususların kural odaklı olarak standartlarca belirleneceği anlaşılmaktadır.

Diğer kapsamlı gelirlerde raporlanacak hususların standartlar çerçevesinde kural bazlı belirlenmesi ve yabancı para çevrim farkları, türev araçlar veya çalışanlara sağlanan faydalar gibi zamansal ve ölçüm esaslı farklılıklarından kaynaklı unsurlar itibariyle dar yaklaşımın; UMS16, UFRS9 itibariyle geniş yaklaşımın uygulanması Kurul'un performans sunumu için halen hangi yaklaşımı benimsediğinin netleşmediğini ortaya koymaktadır. İlkesel olarak ortaya konulan bir görüşün eksikliği, özellikle uygulayıcıların gerçekleşmiş kazanç veya kayıpların kar veya zararda; gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirlerde raporlanacağına ilişkin doğru olmayan ilkesel tutumlar belirleme eğiliminde olmalarına neden olmaktadır. Tüm bunlara rağmen, gerek KÇ2018'de performans sunumunun öncekilere nazaran daha çok vurgulanması gerekse de UMS1 çerçevesinde diğer kapsamlı gelirler çerçevesinde süregelen raporlama iyileştirmeleri ve tartışmalar; performans sunumunun halen Kurul'un en öncelikli konularının başında geldiğini ortaya koymaktadır.

3. KAPSAMLI GELİRİN KONUMU

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, bilanço yaklaşımında ısrar etmekle birlikte performans raporlamasının etkinliğinin artırılması çerçevesinde diğer kapsamlı gelir raporlamasına ciddiyle önem atfediyor olması; muhasebe teorisyenlerini kapsamlı gelir sunumunun performans raporlamasının başarısına sağladığı katkıyı incelemeye yöneltmiştir. Bu bağlamda, literatürde yer bulan araştırmalar ışığında kapsamlı gelir raporlamasının başarısından söz edebilmek için iki beklentinin karşılanması gerekmektedir.

Bunlardan ilki, diğer kapsamlı gelir kalemlerinin kar veya zarara dahil edilmesi neticesinde ortaya çıkan kapsamlı gelir sunumunun, işletmenin gelecekteki performansını tahmin etmeye yönelik olarak bilgi kullanıcılarının kabiliyetini artıracığı beklentisidir. Diğer bir ifadeyle, bilgi kullanıcıları diğer kapsamlı gelir kalemlerini de göz önünde bulundurarak nakit akış tahmini yapacaklar ve bu şekilde gelecekte oluşması beklenen nakit akışları daha kolay ve daha doğru tahmin edebileceklerdir.

İkincisi ise, kar veya zarara nazaran daha yüksek değer ilgililiğine sahip bir performans ölçüsünün tesis edilmesi beklentisidir. Performans raporlaması çerçevesinde değer ilgililiği, kazanç açıklamalarının hisse senedi değerindeki ya da getirilerindeki değişiklikleri açıklama gücüdür. Bu bağlamda değer ilgililiği kavramı esasen, Türkçeye '*ihtiyaca uygun sunum*' şeklinde çevrilmiş olan ve kavramsal çerçevelerde finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinden biri olarak ifade edilen '*relevance*' kelimesinin pozitif muhasebe teorisindeki karşılığıdır. Diğer bir ifadeyle, finansal

bilginin kalitesinin istatistiki olarak ortaya konulmasıdır⁷. Şayet kapsamlı gelirin değer ilgiliği kar veya zararın değer ilgiliğinden yüksek ise; bu durum bilgi kullanıcılarının (özellikle yatırımcılar) hisse senedi alım ya da satım kararlarında kar veya zarara nazaran öncelikli olarak kapsamlı gelirden faydalandıklarını ortaya koymaktadır. Bu açıdan kapsamlı gelirin kar veya zarara kıyasla daha yüksek değer ilgiliği içermesi; diğer kapsamlı gelirlerin raporlanmasının performans sunumunun etkinliğinin artırılması açısından faydalı olduğu sonucunu ortaya koyacaktır.

Söz konusu iki beklentinin varlığına ilişkin literatürde çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. Bu çalışmaların bulguları, diğer kapsamlı gelir ve kar veya zarar ayırımının performans sunumu açısından fayda yaratıp yaratmadığına ilişkin fikir yürütülmesine yardımcı olmaktadır.

Dhaliwal ve diğerleri (1999), Biddle ve Choi (2006), Goncharov ve Hodgson (2011) ve Jones ve Smith (2011) kapsamlı gelirler ile kar veya zararı, bunların gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesindeki kullanışlılıklarına göre karşılaştıran araştırmacılarıdır. Bu araştırmaların sonuç itibarıyla hemfikir olduğu husus, kapsamlı gelire kıyaslandığında kar veya zararın kuşkusuz olarak en iyi değerlendirilme ölçütü olduğudur. Bunun sebebi olarak, kar veya zararın nakit akışları tahmininde kapsamlı gelire kıyasla çok daha güçlü ve net bilgiler sunması gösterilmiştir. Zülch ve Probonis (2011) söz konusu çalışmaları doğrular şekilde, kapsamlı gelirin gelecekteki performans kabiliyeti hakkında abartıldığı kadar kullanışlı olmadığını öne sürmüştür. Kapsamlı gelirlerin, kar veya zararlarla kıyaslandığında nakit akışlarıyla ilgili daha muğlak bilgiler içermesi kapsamlı gelirlerin faydasının değerlendirilebilmesi için yeterli değildir. Dolayısıyla, kapsamlı gelirin kar veya zarar karşısındaki konumu itibarıyla değer ilgiliği açısından da mukayeseye tabi tutulması gerekir. Çünkü Choi ve Zang (2006)'ın ifade ettiği şekliyle kapsamlı gelir aslında kar veya zarardaki olası değişimi tahmin etmek için kullanışlı bir bilgidir. Bu çerçevede, kapsamlı gelirler nakit akışlarının belirlenmesinde doğrudan net bilgiler sunmasa da; gelecekteki kar veya zarar değişiminin tahmin edilmesinde fayda sağlayarak nakit akışları tahminini dolaylı olarak pozitif etkileyebilir.

Cheng ve diğerleri (1993) ve O'Hanlon ve Pope (1999) tarafından kapsamlı gelirin kar veya zarar ile kıyaslandığında daha düşük değer ilgiliğine sahip

⁷ Bilgi kullanıcıları kararlarını finansal bilgilere dayalı olarak verirler. Bu ön kabul, ilgililik (ihtiyaca uygun sunum) çerçevesinde finansal bilgilerin, hisse değerleri veya getirileri üzerinde anlamlı etki göstermesi gerekliliğine işaret eder. Bu bahisle, şayet raporlanan bir bilginin işletmenin hisse değerleri veya getirileri üzerinde anlamlı bir etkisi yoksa; bu bilginin değer ilgiliğinden bahsedilemez ve pozitif muhasebe teorisi çerçevesinde bu bilgi kaliteli (gerekli) değildir. Dolayısıyla, değer ilgiliğindeki artış finansal bilginin kalitesindeki artışı ifade etmektedir (Gökten ve diğerleri, 2017).

olduğu raporlanmıştır⁸. Bu çalışmalarda; sınırlı bulgulara dayalı olarak kapsamlı gelirin değer ilgili olduğu ancak kar veya zararla mukayese edildiğinde kapsamlı gelirin değer ilgililiğinin göreceli olarak düşük kaldığı tespit edilmiştir. Bu görüş Lin ve diğerleri (2007) ve Ernstberger (2008) tarafından da desteklenmiştir. Ancak Ernstberger (2008) kar veya zararla mukayese edildiğinde diğer kapsamlı gelirin hisse getirilerini açıklama gücünden bahsedilemeyeceğini belirterek, aslında diğer kapsamlı gelir raporlamasının fayda yaratmadığını öne sürmüştür. Chambers ve diğerleri (2007) ve Mechelli ve Cimini (2014) kapsamlı gelirlerin değer ilgililiğinin bulunduğunu ancak kar veya zarar ile karşılaştırıldığında kapsamlı gelirlerin değer ilgililiğinin düşük kaldığını doğrulayan diğer araştırmacılarıdır. Chambers ve diğerleri (2007)'ne göre kapsamlı gelirin değer ilgililiğinin düşük olmasının temel nedeni diğer kapsamlı gelirlerin geçicilik özelliği içermesidir. Yatırımcıların geçici olabilecek unsurlara kalıcı unsurlara nazaran daha düşük değer biçtiklerini söylemek mümkündür.

Wang ve diğerleri (2006) Hollanda Borsası'nda işlem gören firmalar özelinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında, kar veya zararın hisse getiriliyle yüksek ilgililiğe sahip olduğunu; buna ek olarak varlıkların yeniden değerlendirilmesine ve yabancı para çevrim farklarına dayalı diğer kapsamlı gelir raporlamalarının da hisse getirileriyle değer ilgili olduğunu bulmuşlardır. Aslında Wang ve diğerleri (2006) kapsamlı gelirlerin değer ilgililiği açısından dolaylı etkisini ortaya koyarak, farklı pencerelerden olsa da Choi ve Zang (2006) ile paralel bir görüş sunmuşlardır.

Kanagaretnam ve diğerleri (2009) ve Davella ve Magarini (2012) açık bir şekilde kapsamlı gelir sunumunun performans raporlamasının etkinliğini artırdığını ve bu açıdan faydalı bir bilgi olduğunu öne süren araştırmacılarıdır. Kanagaretnam ve diğerleri (2009) Kanada firmaları ve Kanada Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine dayanarak yaptıkları çalışmalarında, kapsamlı gelirin hisse fiyatları ve getirileri ile ilişkisinin kar veya zarara nazaran çok daha güçlü olduğunu bulmuşlardır. Araştırmacılar, kapsamlı gelir ile kar veya zararın mukayesesinde değer ilgililiği ile nakit akışı tahmin kabiliyetinin farklı sonuçlar doğurduğunu ifade etmektedirler. Onlara göre, kapsamlı gelirin değer ilgililiği yüksek iken kar veya zarar gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesinde kapsamlı gelire nazaran daha iyi bir ölçüttür. Davella ve Magarini (2012) ise Birleşik Krallık, Fransa, Almanya, İspanya ve İtalya'yı kapsayan ve UFRS'lere dayanan çalışmalarında kapsamlı gelirin performans sunumuna dahil edilmesi

⁸ Cheng ve diğerleri (1993) çalışmalarını ABD firmaları üzerinde ve ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne; O'Hanlon ve Pope (1999) ise çalışmalarını Birleşik Krallık firmaları üzerinde ve Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne dayandırarak gerçekleştirmişlerdir. Her iki çalışma, kapsamlı gelirlerin değer ilgililiğini araştıran öncül çalışmalar olarak ilgili literatürde yer bulmuştur.

neticesinde kar veya zararın değer ilgililiğinin artığına ilişkin bulgular saptamışlardır.

4. SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bilanço temel alan bir muhasebe yaklaşımı benimseyerek performans raporlamasının ikinci planda kalmasına neden olduğu ve bu durumun bilgi kullanıcıları açısından finansal tabloların yarattığı faydayı negatif yönde etkilediği; muhasebe teorisyenleri tarafından literatürde yer bulan eleştirilerin başında gelmektedir. 1989 yılından bu yana yayınlanan kavramsal çerçeve metinleri incelendiğinde gelir ve gidere ilişkin olarak özgün tanımların bulunmaması, gelir ve giderin varlık ve yükümlülüklerin türevi olarak tanımlanması ve bu açıdan gelir tablosunun bilançonun türevi olarak konumlanması Kurul'a yapılan eleştirilerin temel dayanaklarını oluşturmaktadır. Bununla birlikte her ne kadar Kurul bilanço yaklaşımından geri adım atmasa da kapsamlı gelir kavramını kavramsal çerçeve bünyesine dahil ederek performans raporlamasına verdiği önemi artırmıştır. Ancak hangi gelir unsurlarının kar veya zararda, hangi gelir unsurlarının ise diğer kapsamlı gelirler içerisinde yer alacağına ilişkin olarak ilkesel bir yaklaşım ortaya konmamış; sınıflandırmanın Kurul tarafından yayınlanan Standartlar özelinde kural bazlı belirlenmesi öngörülmüştür. Kapsamlı gelirler açısından ortaya çıkan ilkesel yaklaşım eksikliği, gerçekleşmiş kazanç ya da kayıpların kar veya zararda, gerçekleşmemiş kazanç ya da kayıpların ise diğer kapsamlı gelirlerde raporlanması gibi doğru olmayan bir yaklaşımın özellikle uygulayıcılar nezdinde genel kabul görmesine ve kapsamlı gelirlerin performans sunumundaki belirleyici etkisinin sınırlı kalmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, Kurul'un kapsamlı gelirlerin sunumuna ilişkin halen ne tür bir ilkesel yaklaşım belirlediği açık olmamakla beraber; 1989'dan 2018'e yapılan düzenlemeler irdelendiğinde performans sunumunun Kurul nezdinde öncelikli konular arasındaki yerini aldığı rahatlıkla söylenebilmektedir.

Kapsamlı gelir sunumunun performans sunumu açısından fayda yaratıp yaratmadığı konusunda literatürde ön plana çıkan araştırmaların sonuçları değerlendirildiğinde, genel olarak kapsamlı gelirlerin değer ilgili olduğunu ve performans raporlamasına konu gelir kalemlerinin kullanılabilirliğini artırdığını söylemek mümkündür. Hiç şüphesiz ki, zaman içerisinde gerek bilgi kullanıcılarının sürekli değişen ve gelişen finansal tablolara ilişkin okuryazarlık seviyelerinin süreç içerisinde istenen düzeye gelmesi; gerekse de piyasaların gelişmesine bağlı olarak fiyatlama hatası düzeylerinin azalması⁹ yapılan çalışmaların sonuçlarını kapsamlı gelirler lehine

⁹ Piyasalar etkinleştikçe, fiyatların içerdiği bilgi düzeyi artar. Etkin piyasalar hipotezi çerçevesinde zayıf, yarı-güçlü ve güçlü piyasa formları tanımlanmıştır. Zayıf piyasalarda oluşan fiyatlar geçmişteki

değiştirebilir. Nitekim literatürde çok sayıda çalışmada (ör: Moriarity, 1979; Stock ve Watson, 1984; Bloomfield ve Libby, 1996; Hirst ve Hopkins, 1998; Maines ve McDaniel, 2000; Frederickson ve Miller, 2004; Elliott, 2006; Andersson ve Hellman, 2007) finansal bilginin sunulmuş şeklinin, finansal bilginin sunulduğu yerin veya bilgi kullanıcılarının finansal tablo okuma ve analiz kabiliyetinin yatırımcı davranışları üzerindeki etkisini doğrulamıştır. Haliyle kapsamlı gelirlere ilişkin okuryazarlığın gelişmesi ve/veya tabi ki Kurul tarafından süregelen iyileştirmelerin etkisiyle, zaman geçtikçe kapsamlı gelir sunumunun özellikle yatırımcı kararlarında etkisinin artacağı rahatlıkla öngörülebilir. Kısaca, literatürde yer alan mevcut bulgular ışığında kapsamlı gelir halen kar veya zararın bir adım gerisinde kalsa dahi; performans raporlamasının etkinliğinin artırılması açısından diğer kapsamlı gelirlerin sunulmasına yönelik atılan adımların ve iyileştirmelerin yerinde olduğunu söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

- Andersson, P., & Hellman, N. (2007). Does pro forma reporting bias analyst forecasts? *European Accounting Review*, 16(2), 277-298.
- Barker, R. (2010). On the definitions of income, expenses and profit in IFRS. *Accounting in Europe*, 7(2), 147-158.
- Barker, R., & Teixeira, A. (2018). Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 15(2), 153-166.
- Biddle, G. C., & Choi, J. H. (2006). Is comprehensive income useful? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 2(1), 1-32.
- Bloomfield, R., & Libby, R. (1996). Market reactions to differentially available information in the laboratory. *Journal of Accounting Research*, 183-207.
- Brouwer, A., Faramarzi, A., & Hoogendoorn, M. (2014). Does the new conceptual framework provide adequate concepts for reporting relevant information about performance? *Accounting in Europe*, 11(2), 235-257.
- Chambers, D., Linsmeier, T. J., Shakespeare, C., & Sougiannis, T. (2007). An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures. *Review of Accounting Studies*, 12(4), 557-593.
- Chambers, R. J. (1974). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Houston, Scholars Book, 1974.

tüm bilgileri, yarı-güçlü piyasalarda oluşan fiyatlar geçmiş ve kamuya açık tüm bilgileri, güçlü piyasalarda oluşan fiyatlar ise geçmiş, kamuya açık ve özel tüm bilgileri içermektedir. Fiyatlama hatası ise, fiyatlar tarafından açıklanamayan bilgi düzeyini ifade etmektedir. Açıklanamayan bilgi düzeyi arttıkça, fiyatlama hatası artacaktır. Dolayısıyla piyasalar etkinleştikçe, fiyatlama hatası azalacaktır.

Cheng, A.C.S., Cheung, J. K., & Gopalakrishnan, V. (1993). On the usefulness of operating income, net income and comprehensive income in explaining security returns. *Accounting and Business Research*, 23(91), 195-203.

Choi, J., & Zang, Y. (2006). Implications of comprehensive income disclosure for future earning and analysts' forecasts. *Seoul Journal of Business*, 12(2), 77-109.

Cooper, S. (2007). Performance measurement for equity analysis and valuation. *Accounting in Europe*, 4(1), 1-49.

Devalle, A. (2012). Assessing the value relevance of total comprehensive income under IFRS: an empirical evidence from European stock exchanges. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 8, 43-68.

Dhaliwal, D., Subramanyam, K. R., & Trezevant, R. (1999). Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance? *Journal of Accounting and Economics*, 26(1-3), 43-67.

Dichev, I. D. (2008). On the balance sheet-based model of financial reporting. *Accounting Horizons*, 22(4), 453-470.

Edwards, E. O. & Bell, P. W. (1973). *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley, University of California Press.

EFRAG, (2013) Getting a Better Framework – The Asset/Liability Approach, European Financial Reporting Advisory Group (Brussels: EFRAG).

Elliott, W. B. (2006). Are investors influenced by pro forma emphasis and reconciliations in earnings announcements? *The Accounting Review*, 81(1), 113-133.

Ernstberger, J. (2008). The value relevance of comprehensive income under IFRS and US GAAP: Empirical evidence from Germany. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 5(1), 1-29.

FASB, (2002) Summary of User Interviews – Reporting Financial Performance by Business Enterprises, Norwalk, CT:FASB.

Fisher, I. (1906). *The Nature of Capital and Income*. New York, Macmillan.

Fisher, I. (1930). *The Theory of Interest*. New York, Macmillan.

Francis, J., & Schipper, K. (1999). Have financial statements lost their relevance? *Journal of Accounting Research*, 37(2), 319-352.

Frederickson, J. R., & Miller, J. S. (2004). The effects of pro forma earnings disclosures on analysts' and nonprofessional investors' equity valuation judgments. *The Accounting Review*, 79(3), 667-686.

Givoly, D., & Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29(3), 287-320.

Gokten, S., & Gokten, P. O. (2017). Recent Financial Crisis and the Structured Finance: Accounting Perspective for Future. *In Risk Management, Strategic Thinking and Leadership in the Financial Services Industry* (pp. 277-285). Springer, Cham.

Goncharov, I., & Hodgson, A. (2011). Measuring and reporting income in Europe. *Journal of International Accounting Research*, 10(1), 27-59.

Gökten, S. (2016). *Yapılandırılmış Finans*. Nobel Bilimsel Eserler, Ankara.

Gökten, S., & Karabudak,, Ç. Ö. (2017). Uluslararası vergi planlaması: Türkiye'nin merkez olarak kullanıldığı bir vaka çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(2):547-566.

Gökten, S., Başer, F. & Yalçın, İ.S. (2017). F-skor göstergelerinin hisse senedi değeri üzerindeki etkisinin defter değerinin aracılık rolü çerçevesinde incelenmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 837-857.

Hail, L. (2013). Financial reporting and firm valuation: relevance lost or relevance regained? *Accounting and Business Research*, 43(4), 329-358.

Hicks, J. (1946). *Value and Capital: An Inquiry into Some Fundamental Principles of Economic Theory*, Oxford: Clarendon Press.

Hirst, D. E., & Hopkins, P. E. (1998). Comprehensive income reporting and analysts' valuation judgments. *Journal of Accounting Research*, 36, 47-75.

Jones, D. A., & Smith, K. J. (2011). Comparing the value relevance, predictive value, and persistence of other comprehensive income and special items. *The Accounting Review*, 86(6), 2047-2073.

Kanagaretnam, K., Mathieu, R., & Shehata, M. (2009). Usefulness of comprehensive income reporting in Canada. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(4), 349-365.

KÇ1989. (1989). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

KÇ2010. (2010). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.

KÇ2018. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü).

- Knight, F. H. (1921). *Risk, Uncertainty, Profit*. Boston, Houghton Mifflin.
- Kusano, M. (2012). Does the balance sheet approach improve the usefulness of accounting information? *The Japanese Accounting Review*, 2(2012), 139-152.
- Lin, S. W., Ramond, O. J., & Casta, J. (2007). Value relevance of comprehensive income and its components: Evidence from major European capital markets. Working Paper. Universite of Paris Dauphine, Paris.
- MacNeal, K. (1979). *Truth in Accounting*. Houston, Scholars Books.
- Maines, L. A., & McDaniel, L. S. (2000). Effects of comprehensive-income characteristics on nonprofessional investors' judgments: The role of financial-statement presentation format. *The Accounting Review*, 75(2), 179-207.
- Mechelli, A., & Cimini, R. (2014). Is comprehensive income value relevant and does location matter? A European study. *Accounting in Europe*, 11(1), 59-87.
- Moriarty, S. (1979). Communicating financial information through multidimensional graphics. *Journal of Accounting Research*, 205-224.
- Nobes, C. (2012). On the definitions of income and revenue in IFRS. *Accounting in Europe*, 9(1), 85-94.
- O'Hanlon, J. F., & Pope, P. F. (1999). The value-relevance of UK dirty surplus accounting flows. *The British Accounting Review*, 31(4), 459-482.
- Rees, L. L., & Shane, P. B. (2012). Academic research and standard-setting: The case of other comprehensive income. *Accounting Horizons*, 26(4), 789-815.
- Stock, D., & Watson, C. J. (1984). Human judgment accuracy, multidimensional graphics, and humans versus models. *Journal of Accounting Research*, 192-206.
- Sultanoğlu, B. & Özerhan, Y. (2018). Muhasebe teorisi ve yeni kavramsal çerçeveye göre varlık, borç ve özkaynak kavramlarının tanımı ve sunumu: Ülkelerarası karşılaştırma. 15.Uluslararası Muhasebe Konferansı. 13-15 Eylül 2018.
- TM, (2013). Discussion Paper: A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting, International Accounting Standards Board (IASB) July (London: IASB).
- TM2013. (2013). A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting.
- Walton, P. (2018). Discussion of Barker and Teixeira ([2018]. Gaps in the IFRS Conceptual Framework. *Accounting in Europe*, 15) and Van Mourik

and Katsuo ([2018]. Profit or loss in the IASB Conceptual Framework. *Accounting in Europe*, 15). *Accounting in Europe*, 1-7.

Wang, Y., Buijink, W., & Eken, R. (2006). The value relevance of dirty surplus accounting flows in The Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 387-405.

Zülch, H., & Pronobis, P. (2010). The Predictive Power of Comprehensive Income and Its Individual Components under IFRS [Working Paper N. 95]. HHL-Leipzig Graduate School of Management.

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Çalışmanın adı (diğer dildeki adı da aynı biçimde) Times New Roman, 14 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Çalışmada metin kısmı Times New Roman, 12 punto ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
3. Dipnotlar, öz ve abstract bölümleri ise Times New Roman, 10 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
4. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 30'dur.
5. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır.
6. Kaynakçaya numara **verilmemelidir**.
7. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
8. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
9. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
10. İlk sayfada Times New Roman 12 punto ile çalışmanın başlığının hemen altında yazar(lar)ın unvanı, adı ve bunlara eklenmiş dipnotlar (*, **, ***, yazar sayısı kadar) da yazar(lar)ın bağlı olduğu kurum/kuruluş ile e-mail adresi yer almalıdır.

ÖRNEK:

**KURUMSAL İTİBARIN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ
VE DENETİM FİRMASI SEÇİMİNDEKİ ROLÜ: BİST
İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Öğr. Gör. Mehmet ÜNAL*

ÖZ

Anahtar Sözcükler:**Jel Kodları:**

*Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, munal@kho.edu.tr

11. Ayrıca teşekkür notu, yazar(lar)ın çalışmada kullandıkları verileri paylaşma istekleri, ortak çalışmalarda yazarların çalışmaya olan katkıları gibi çalışmaya dair çeşitli açıklamaların verilmesi isteniyor ise bunlar “1. GİRİŞ” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile refere edilmeli ve dipnotta gösterilmelidir.

ÖRNEK:**1. GİRİŞ**

§ Çalışmanın analiz kısmındaki yardımlarından ötürü Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İstatistik ABD doktora öğrencisi Mehmet Bayar'a, verilerin konsolidasyonu sırasındaki desteklerinden ötürü Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na teşekkür ederiz.

veya

§ Bu çalışma, Sezin Demir'in Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD'nda Prof. Dr. Ayla Yılmaz'ın danışmanlığında yürütülen "Vergi Reformları ve Maliye Bakanlığının Performansına Katkısı" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

12. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz örnek dosyanın referans alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmalıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde "%" işareti yerine doğrudan "yüzde" ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar Sözcükler:

Özün ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Öz ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığında bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığında bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Öz ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Öz okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar sözcükler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.
6. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.
7. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.
2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde, iki yana yaslanmış olarak,
Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları
3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında, iki yana yaslanmış olarak,
Grafik-1: Örnekleme İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
5. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
6. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısımda parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.
2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

<p>Kıtaplar</p> <p>Standart form 1.Yazar, Adının Baş Harfi., 2.Yazar, Adının Baş Harfi., & 3.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). <i>Kitabın başlığı</i> (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.</p> <p>Örnek Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). <i>Teaching and training in post-compulsory education</i> (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Crene and Lea (2003, p. 51) indicate that ... It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...</p>
--

<p>Makaleler</p> <p>Standart form Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. <i>Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise</i> (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.</p> <p>Örnek Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. <i>Global and Planetary Change, 18</i>(3-4), 113-128.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ... Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ... Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...</p>

İnternet sayfaları**Standart form**

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcrio.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).
4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası *üst simge* biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.
2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmediği yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.

7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların “Özellikler” kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.
13. Yazar(lar) ulusal ve uluslararası geçerli **etik kurallara** uymak zorundadır. MUVU dergisine başvuruda bulunan her yazarın bu kurala uyduğu varsayılır ve bu konuda doğabilecek sorunlar karşısında yazar(lar) sorumlu tutulacaktır.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in “upper case” and others should be written in “title case”.
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “§” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION**§
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.
7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

<p>Books</p> <p>Standard form 1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). <i>Book Title</i> (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher</p> <p>Example Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). <i>Teaching and training in post-compulsory education</i> (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.</p> <p>In-Text Citation examples Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ... It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...</p>
--

<p>Articles</p> <p>Standard form Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . <i>Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)</i>, beginning and ending page numbers.</p> <p>Example Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. <i>Global and Planetary Change, 18</i>(3-4), 113-128.</p> <p>In-Text Citation examples Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ... Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ... Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...</p> <p>Web pages</p>
--

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).
4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.
2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.
3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Dergipark](#), [article should be submitted to JatsEdit@gmail.com](#) via electronic mail.
4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).
5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.
6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.
7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.
8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.
10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.
11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.
12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

AMPİRİK ARAŞTIRMA

Şerife ÖNDER	İŞLETMELERİN KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUKLARI VE FİNANSAL PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ÇİFT YÖNLÜ İNCELENMESİ	181
Güler Ferhan ÜNAL UYAR Murat ERDOĞAN	SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN HATA VE HİLEYE BAKIŞI: İDARİ PARA CEZASI	197
Ömer Faruk GÜLEÇ Erkan ÖZTÜRK	MUHASEBE ALANINDA TÜRKİYE'DEKİ TEZLERLE ULUSLARARASI ALAN ENDEKSLERİNDE TARANAN DERGİLERDE YAYINLANAN MAKALELERİN KARŞILAŞTIRILMASI	215
Ersin KURNAZ	MUHASEBE EĞİTİMİ ALAN LİSANS ÖĞRENCİLERİNİN ÖĞRENME YAKLAŞIMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	237
Ayşegül ŞAHİN Emre BİLGİN SARI	ENTROPİ TABANLI TOPSİS VE VİKOR YÖNTEMLERİYLE BİST-İMALAT İŞLETMELERİNİN FİNANSAL VE BORSA PERFORMANSLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	255
Soner GÖKTEN Buket ATALAY	BİLANÇO DIŞI VARLIKLARIN MUHASEBE BİLGİSİNİN DEĞER İLGİLİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TÜRKİYE'YE ÖZGÜ BULGULAR	271
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Şuayyip Doğu DEMİRCİ	BENFORD YASASI'NIN MALİ DENETİM ALANINDA KULLANIMI ÜZERİNE BİR UYGULAMA	289
Mehmet Emin KARABAYIR	MALİYET YAPIŞKANLIĞININ YENİDEN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ: BORSA İSTANBUL İMALAT SANAYİ ÖRNEĞİ	317

DERLEME

Şebnem YAŞAR Gönül ALKAN	MUHASEBE EĞİTİMİNDE OYUNLAŞTIRMA: DİJİTAL OYUN TABANLI ÖĞRENME	331
Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY	MUHASEBE PERSPEKTİFİNDEN VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI	353

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Hüseyin DALĞAR Harun ÖĞÜNÇ Gizem KOCAMAN	SÜT ÜRÜNLERİ ÜRETEN İŞLETMELERDE HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI	377
Ali KARTAL Merih TETİK	FAALİYETE DAYALI YÖNETİMİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA	397

TEORİK İNCELEME

Arzu POLAT H. Muhammet KEKEÇ	TÜRKİYE'DE VERGİ ENTEGRASYONU OLGUSU	427
Levent Yahya ESER Sedat POLAT	GEÇİCİ İTHAL EDİLEN KARA TAŞITLARINDA MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ SORUNU	439
Kemal NALÇIN Ahmet Vecdi CAN	MUHASEBE BİLİMİNİN BİR AKSİYOMU OLARAK ADALET KAVRAMI	461
Pınar OKAN GÖKTEN	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU'NUN PERFORMANS RAPORLAMASINA BAKIŞ AÇISI: 1989'DAN 2018'E NE DEĞİŞTİ?	475