



ISSN_ 2564-7164

MUHASEBE ÖĞRETİM ÜYELERİ BİLİM VE DAYANIŞMA VAKFI
THE TURKISH FOUNDATION FOR SCIENCE AND COLLABORATION OF ACCOUNTING ACADEMICIAN

MUHASEBE BİLİM DÜNYASI DERGİSİ

THE WORLD OF
ACCOUNTING SCIENCE

Cilt / Volume: 21 Sayı / Issue: 2 Haziran / June 2019



ISSN_2564-7164

MUHASEBE ÖĞRETİM ÜYELERİ BİLİM VE DAYANIŞMA VAKFI
THE TURKISH FOUNDATION FOR SCIENCE AND COLLABORATION OF ACCOUNTING ACADEMICIAN

MUHASEBE BİLİM DÜNYASI DERGİSİ

THE WORLD OF
ACCOUNTING SCIENCE

Cilt / Volume: 21 Sayı / Issue:2 Haziran/June 2019



**MUHASEBE ÖĞRETİM ÜYELERİ BİLİM VE
DAYANIŞMA VAKFI / THE TURKISH
FOUNDATION FOR SCIENCE AND
COLLABORATION
OF ACCOUNTING ACADEMICIAN**

EDİTÖRLER KURULU/EDITORIAL BOARD

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)

Baş Editör / Chief Editor

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)

Editör / Editor

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)

Doç. Dr. Can ÖZTÜRK (Çankaya Üniversitesi)

Editör Yardımcısı / Associate Editor

Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ (Yalova Üniversitesi)

Doç. Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN (Yıldız Teknik Üniversitesi)

Yayın Sekreteri / Editorial Staff

Arş. Gör. Sefa TOPUZ

YAYIN DANIŞMA KURULU / ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Durmuş ACAR (Süleyman Demirel Üniversitesi)

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Ülkü ERGUN (Dokuz Eylül Üniversitesi)

Assoc. Prof. Dr. Graham GAL (University of Massachusetts)

Prof. Dr. Yoshiaki JINNAI (Tokyo Keizai University, Japan)

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU (Atatürk Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Ganite KURT (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)

Prof. Dr. Juan LANERO (Leon University, Spain)

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Mustafa Kemal Üniversitesi)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)

Assoc. Prof. Dr. Rezarta SHKURTI (Tirana University, Albania)

Prof. Dr. Hülya TALU (İstanbul Üniversitesi)

Prof. Dr. Adriana TIRON-TUDOR (Babeş-Bolyai University, Romania)

Prof. Dr. Şaban UZAY (Erciyes Üniversitesi)

*Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfına Aittir.
All the copy rights of this journal is under the sole responsibility of the AACF
Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.*

*Bu fikirler MÖDAV'ın görüşlerini yansıtmaz.
The opinions put forwarded in this journal are belong to their writers These
opinions do not reflect the views of the AACF*

MODAV/ AACF

*Merkez/ Center Kumrular Caddesi No: 26 06440 Kızılay Ankara Tel:
(0312) 232 33 77 Fax: (0312) 231 71 17*

Makale gönderimi: Mail

to:

*Doç .Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
<http://dergipark.gov.tr/mbdd>*

*Türkçe ve İngilizce dillerinde hazırlanan bu dergi hakemli bir dergi olup, yılda
dört defa yayınlanmaktadır. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt:
10 Sayı: 1 Mart 2008 tarihinden itibaren **Ebscohost Academic Search Complete**'de,
Haziran 2014 yılından itibaren **TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal ve Beşeri
Bilimler Veri Tabanı**'nda indekslenmektedir. Aynı zamanda 2017 yılından itibaren de
DergiPark'ta yer alan dergimiz, 2018 yılı Mart ayı itibariyle de **SOBIAD**
(**Atıf Dizini**) tarafından indekslenmeye başlanmıştır.*

*This journal is prepared in Turkish and English languages, published
four times a year. Journal of The World of Accounting Science have been indexed by
Ebscohost Academic Search Complete since March 2008, Vol:10 No:1 and **TUBITAK
ULAKBİM Social and Humanities Science Database** since June 2014.
At the same time, our journal, which has been in **Dergipark** since 2017, has started to be
indexed by **SOBIAD** as of March 2018.*



HAZİRAN 2019 SAYISI BİLİM HAKEM LİSTESİ

- Prof. Dr. ALAGÖZ, Ali
Prof. Dr. AZALTUN, Murat
Prof. Dr. BEZİRCİ, Muhammet
Prof. Dr. CAN, Ahmet Vecdi
Prof. Dr. DALKILIÇ, Fatih
Prof. Dr. ERHAN, Deniz Umut
Prof. Dr. GÖNEN, Seçkin
Prof. Dr. HATUNOĞLU, Zeynep
Prof. Dr. KARCIOĞLU, Reşat
Prof. Dr. KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval
Prof. Dr. KÜÇÜKKOCAOĞLU, Güray
Prof. Dr. MARŞAP, Beyhan
Prof. Dr. ÖZTÜRK, Başaran
Prof. Dr. SAYILGAN, Güven
Prof. Dr. SEVİM, Şerafettin
Prof. Dr. TEKTÜFEKÇİ, Fatma
Prof. Dr. USUL, Hayrettin
Prof. Dr. UYAR, Süleyman
Prof. Dr. YANIK, S. Serap
Doç. Dr. AKARÇAY ÖĞÜZ, Ayça
Doç. Dr. ALKAN, Gönül
Doç. Dr. ANIL KESKİN, Duygu
Doç. Dr. ÇİL KOÇYİĞİT, Seyhan
Doç. Dr. GÜLER, Ender
Doç. Dr. GÜNGÖR TANÇ, Şükran
Doç. Dr. KARĞIN, Sibel
Doç. Dr. KIYMETLİ ŞEN, İlker
Doç. Dr. ÖZBEK, Cevdet Yiğit
Doç. Dr. ÖZDEMİR, Fevzi Serkan
Doç. Dr. ÖZTÜRK, Can
Doç. Dr. SUBAŞI, Şerife
Doç. Dr. YAŞAR, Şebnem



İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI (Derleme) Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş DEMİRCİ Ömer İSKER	282
TÜRKİYE'DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI: 2008-2017 YILLARI ARASI YAYINLANMIŞ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ İNCELENMESİ (Araştırma Makalesi) Öğr. Gör. Dr. Abdurrahman GÜMRAH Dr. Öğr. Üyesi Semih BÜYÜKİPEKÇİ	305
İŞLETMELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ (Derleme) SMMM Fatma AKSOY	324
ZAMAN SÜRÜCÜLÜ FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNA UYGULANMASI (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi CebraİL MEYDAN Öğr. Gör. Ömer KOÇ	347
TERSİNE LOJİSTİK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ: KAÇUK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi Gülay İRAK Öğr. Gör. İpek KURT	374
GZFT ANALİZİ, İŞLETMENİN STRATEJİSİNİN BELİRLENMESİ VE DENGELİ ÖLÇÜM KARTININ OLUŞTURULMASI: ANTALYA'DAKİ BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi Merih TETİK.....	393
KURUMSAL YÖNETİM VE ŞEFFAFLIĞIN GÜÇLENDİRİLMESİNDE MÜLKİYET AÇIKLAMA KURALLARININ ROLÜ VE PAY SAHİPLİĞİNİN TANIMLANMASI SORUNU (Derleme) Dr. Öğr. Üyesi Hatice Kübra KANDEMİR	427
UFRS'NİN ÇALIŞMA SERMAYESİ YÖNETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BIST 100'DE BİR ARAŞTIRMA (Araştırma Makalesi) Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL	454
KİSMİ BÖLÜNMENİN ŞİRKETLERİN PİYASA DEĞERİ ÜZERİNE ETKİSİ: OLAY ÇALIŞMASI YÖNTEMİYLE ANALİZ (Araştırma Makalesi) Prof. Dr. Fikret OTLU Öğr. Gör. Mehmet TURSUN Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ	467
LİSANS DÜZEYİNDE VERİLEN MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARINI KARŞILAMA DÜZEYİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA (Araştırma Makalesi) Yunus KAYA	482
RUSYA'DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ (Derleme) Arş. Gör. Gülnur SULTANKHANOVA Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU Prof. Dr. Serap S. YANIK.....	508
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: TR61 BÖLGESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA (Araştırma Makalesi) Doç. Dr. Osman TUĞAY	530



CONTENTS

RECOGNITION OF THE OLIVE GROWING BUSINESS UNDER THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (Review) Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ Ömer İSKER.	282
SUSTAINABILITY REPORTING IN TURKEY: A STUDY ON THE INVESTIGATION OF PUBLISHED SUSTAINABILITY REPORTS BETWEEN 2008 – 2017 (Research Article) Öğr. Gör. Dr. Abdurrahman GÜMRAH Dr. Öğr. Üyesi Semih BÜYÜKİPEKÇİ	305
SUSTAINABILITY REPORTING FRAMEWORKS IN ENTERPRISES (Review) SMMM Fatma AKSOY	324
TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING: AN APPLICATION IN A PRIVATE EDUCATION INSTITUTION (Research Article) Dr. Öğr. Üyesi CebraİL MEYDAN Öğr. Gör. Ömer KOÇ	347
ACTIVITY BASED COSTING METHOD FOR CALCULATION OF REVERSE LOGISTICS COSTS: THE CASE OF RUBBER BUSINESS (Research Article) Dr. Öğr. Üyesi Gülay İRAK Öğr. Gör. İpek KURT	374
SWOT ANALYSIS, IDENTIFYING THE STRATEGY AND BUILDING THE BALANCED SCORECARD OF THE BUSINESS: AN IMPLEMENTATION IN AN ALCOHOLIC BEVERAGE BUSINESS IN ANTALYA (Research Article) Dr. Öğr. Üyesi Merih TETİK	393
THE ROLE OF OWNERSHIP DISCLOSURE RULES IN ENFORCING CORPORATE GOVERNANCE AND TRANSPARENCY AND THE PROBLEM OF DEFINING SHARE OWNERSHIP (Review) Dr. Öğr. Üyesi Hatice Kübra KANDEMİR	427
THE IMPACT OF IFRS ON WORKING CAPITAL MANAGEMENT: AN INVESTIGATION IN BIST 100 (Research Article) Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL	454
THE EFFECT OF PARTIAL DIVISION ON MARKET VALUE OF COMPANIES: ANALYSIS WITH THE EVENT STUDY METHOD (Research Article) Prof. Dr. Fikret OTLU Öğr. Gör. Mehmet TURSUN Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ	467
A RESEARCH ON THE MEETING LEVEL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS OF ACCOUNTING EDUCATION GIVEN IN THE UNDERGRADUATE LEVEL (Research Article) Yunus KAYA	482
HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN RUSSIA (Review) Arş. Gör. Gülnur SULTANKHANOVA Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU Prof. Dr. Serap S. YANIK	508
EVALUATION OF TAX AMNESTY APPLICATIONS FROM THE PERSPECTIVE OF MEMBERS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANT: A RESEARCH IN TR61 REGION (Research Article) Doç. Dr. Osman TUĞAY	530

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI*

Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRÇİ**

Ömer İSKER***

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 282-304

ÖZ

Akdeniz iklimine sahip ülkelerde yetiştirilmesi uygun olan zeytin bitkisinin Türkiye’de de geniş bir üretim alanı bulunmaktadır. Zeytin üretimi için ekilen fidanların olgunluğa ulaşabilmesi için sekiz yıl sürenin geçmesi gerekmektedir. Sekiz yılın ardından ağaçlar verimli çağa ulaşır ve uzun yıllar (40 – 50 yıl) meyve verebilir. Zeytin üretimi yapan işletmeler için de Türkiye Muhasebe Standartlarında düzenlemeler bulunmaktadır. Tarımsal Faaliyetler ile ilgili Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler standardı bulunmaktadır. Zeytin ağacı ve zeytin meyvesi 2014 yılına kadar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamındayken, 2014 yılında yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına alınmıştır. Yapılan bu çalışmada zeytin ağacı ve zeytin meyvesinin bir yıllık yaşam döngüsü açıklanmış ve ilgili dönemde yapılacak muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Faaliyet, Türkiye Muhasebe Standartları, Taşıyıcı Bitki

JEL Sınıflandırılması: M40, N50

RECOGNITION OF THE OLIVE GROWING BUSINESS UNDER THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

In countries with a Mediterranean climate of cultivating suitable crops, it finds a large production areas in Turkey. For the olive production to reach the level of seedlings, eight years must pass. After eight years, the trees

* Makale gönderim tarihi: 30.07.2018, kabul tarihi: 16.04.2019.

Bu çalışma İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde “Türkiye muhasebe standartları kapsamında zeytin yetiştiriciliğinin muhasebeleştirilmesi” ismiyle sunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İİBF – İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr, orcid.org/0000-0002-7849-275X.

*** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Mezunlu, Bilim Uzmanı, omer.isker@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-2119-660X>.

Atıf: Demirci, Ş. D. ve İsker, Ö. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre zeytin yetiştiriciliği işletmelerinde muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 282-304. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.449329>.

reach fertile ages and can give fruit for many years (40 - 50 years). Olive production for businesses that there are arrangements in Turkey Accounting Standards. Related to agricultural activities, Turkey Accounting Standard (TAS) 41 Agricultural Activities” are standard. Olive tree and olive fruit were included in TMS 41 Agricultural Activities standard until 2014, while carrier plants were included in TMS 16 Tangible Assets standard with the amendment made in 2014. In this study, an annual life cycle of the olive tree and olive fruit is explained and the accounting for the related period is included.

Keywords: Agricultural Activities, Turkey Accounting Standards, Carrier Plant

JEL Classification: M40, N50

1. GİRİŞ

Zeytin, Akdeniz havzasında yetiştirilmesi geleneğe dönüştürülmüş bir bitkidir. Zeytinin anavatanı Kuzeybatı Mezopotamya olarak kabul edilmektedir (Özaltaş ve diğerleri 2016, 59). Zeytin ağacının diğer meyve ağaçlarından ayıran en belirgin özelliği çok uzun bir ömre sahip olmasıdır. Zeytin ağacının gövdesi zarar görüp ölse bile ufak bir kök parçası onun tekrar oluşması için yeterli olmaktadır (TBMM Meclis Araştırması 2006, 55). Türkiye’de tarım alanlarının yaklaşık %3’lük bir bölümüne sahip olan zeytin önemli bir gıda ürünü olması yanında ekonomiye sağladığı katkılar açısından da değeri oldukça büyüktür (Özaltaş ve diğerleri 2016, 59). Yetiştirilmesi Akdeniz iklimi ile uyum gösteren zeytin üretiminin büyük çoğunluğu Akdeniz havzasında gerçekleştirilmektedir. En çok üretim yapılan ülkeler arasında ise Türkiye 4. sırada yer almaktadır. İlk on ülke ise sırasıyla; İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye, Tunus, Fas, Suriye, Mısır, Portekiz ve Cezayir’dir. (www.fao.org/faostat). Görüleceği üzere üretimin çok yapıldığı ülkeler Akdeniz’e kıyısı olan ülkelerdir.

Zeytin üretimi ile doğrudan ilgili iki standart bulunmaktadır. Bunlar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standartlarıdır. Tarımsal faaliyetler için hazırlanan özellikli standart TMS 41’dir. Standart 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 2014 yılına kadar zeytin üretimiyle ilgili hem zeytin ağaçları hem de zeytin ürünü TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamındayken 2014 yılında yapılan değişiklik ile “Taşıyıcı Bitki” kavramı standarda girmiştir. Taşıyıcı bitki kavramı zeytin ağaçlarının duran varlık olarak sınıflandırılması gerektiğini belirtmiştir. Taşıyıcı bitkilerin TMS 16 kapsamına alınması bu varlıklarında aslında bir duran varlık olmasından kaynaklanmaktadır.

Standart maddi duran varlık tanımını mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla süre kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak açıklamıştır (TMS 16 md. 6). Taşıyıcı bitkilerde birden fazla dönemde kullanımı öngörülen ve mal üretiminde kullanılan fiziksel varlık oldukları için duran varlık olarak sınıflandırılması daha uygundur. Bu nedenle taşıyıcı bitkilerin raporlanmasında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümleri uygulanacaktır.

Standart maddi duran varlığın maliyetine doğrudan atfedilebilecek harcamaları aşağıdaki gibi açıklamıştır. Bu harcamalar (TMS 16 md. 17):

- (a) Doğrudan ilgili maddi duran varlığın imali veya inşası ile ilgili çalışanlara yapılan ödemelerden kaynaklanan maliyetleri,
- (b) Yerin hazırlanmasıyla alakalı maliyetler,
- (c) İlk teslimata ait maliyetler,
- (d) Kurulum ve montaj maliyetleri,
- (e) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığıyla ilgili yapılan test maliyetleri
- (f) Mesleki ücretler

Taşıyıcı bitkiler maddi duran varlık olarak sınıflandırıldığı için ilgili maddeler taşıyıcı bitkilerin maliyeti içinde geçerli harcamalardır. İşletmeler ilgili maliyetleri taşıyıcı bitkinin maliyetine ekleyeceklerdir. Standartta yukarıda belirtilen açıklamalardan taşıyıcı bitkiye ait dolaylı açıklamalardır. Standart aynı zamanda taşıyıcı bitkiyi doğrudan açıklamıştır. Buna göre; “*Taşıyıcı bitki:*

- (a) *Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,*
 - (b) *Bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve*
 - (c) *Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.”*
- (TMS 16 md. 6; TMS 41 md.5)

Yukarıda belirtilen özellikleri sağlayan bitkiler taşıyıcı bitki statüsünde değerlendirilmektedir. Bu bitkiler TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında alınarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına dâhil edilmiştir.

Standart ayrıca taşıyıcı bitki statüsünde sınıflandırılmayacak bitkileri açıklamıştır. Şayet bir bitki; tarımsal ürün olarak hasat edilmek üzere yetiştiriliyorsa (kereste vb.), işletmenin önemsiz kalıntı satışı haricinde ayrı olarak bitkiyi tarımsal olarak hasat edeceğine ve satacağına ilişkin çok düşük bir olasılığın bulunması halinde tarımsal ürün üretmek için yetiştirilen bitkiler ve yıllık mahsuller (arpa, mısır) alınıyorsa taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmamaktadır. Bu varlıklar tarımsal ürün olarak raporlanacaktır (TMS 41 md.5/B). Canlı varlık olarak elde edilen hasatlar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi şeklinde raporlanmaktadır (TMS 41 md.12).

Zeytin ağaçları, tarımsal ürünlerin üretimi için kullanılması (zeytin üretmek için büyütülmesi), bir hesap döneminden fazla ürün vermesinin beklenmesi (ortalama bir zeytin ağacı 40 sene ürün vermektedir) ve kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin düşük olması (zeytin ağaçlarının dikimindeki amaç meyve almaktır. Ağacın kendisi tarımsal ürün olarak satılması düşük

ihtimaldir). Zeytin ağaçları üç kriteri de sağladıkları için taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılır ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilirler.

Standartta belirtilen duran varlıklar ile ilgili tüm açıklamalar taşıyıcı bitkiler içinde geçerlidir. Duran varlık olarak sınıflandırılacak taşıyıcı bitkiler içinde diğer duran varlıklarda olduğu gibi amortisman ayrılır ve değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu bitkiler de maliyet ve yeniden değerlendirme modeli ile ölçülürler.

Fidanlık sahibi işletmenin zeytin ağaçları ile ilgili meyve alana kadar yaptıkları harcamalar Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecektir. İlgili işlemler ile ilgili örnek muhasebe kayıtları şöyledir: Zeytin ağaçları ilk dikildiğinde maliyet bedeli ile raporlanmaktadır. Ağaçlar meyve verene kadar geçecek sürede ağaçlara ait yapılan harcamalar Yapılmakta Olan Yatırım olarak raporlanacaktır.

/		
<u>257 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</u>		XXX
257.01 Zeytin Ağaçları		
<u>İLGİLİ HESAPLAR</u>		XXX
/		

İşletme zeytin ağaçları zeytin verene kadar geçen gelişim sürecinde zeytin ağaçlarıyla ilgili yapmış olduğu harcamaları 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edecektir. Dönem sonlarında zeytin ağaçlarının değerinde önemli bir değişiklik olması durumunda yeniden değerlendirme yapılarak varlığın değeri yeniden hesaplanır.

Çalışmada öncelikli olarak tarımsal işlemlerin muhasebesi ile ilgili literatür taramasına yer verilmiştir. Literatür taramasının ardından uygulama kısmı bulunmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Özulucan ve Deran (2008) çalışmalarında küçük ve büyükbaş hayvan yetiştiriciliği yapan işletmelerin değerlendirme ve muhasebeleştirme esaslarını TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, VUK ve Tek Düzen Hesap Planı kapsamında incelemiş ve konu ile ilgili muhasebe örneklerine yer verilmiştir. Usul ve Top (2010) büyükbaş hayvanların ilk kayda alma ve değerlemesini TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamında inceledikleri çalışmalarında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarına gerçeğe uygun değer ile kaydedilmesini, gerçeğe uygun değer belirlenemediği durumlarda ise tarihi maliyete göre kayıtlara alınacağını belirtmişlerdir. Ayrıca büyükbaş hayvanların hangi durumda dönen varlık, hangi durumda duran varlık olarak sınıflandırılacağıda çalışmada açıklanmıştır. Parlakkaya ve Tunçez (2011) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre süt sığırcılığı faaliyetinde bulunan bir işletmenin yapması gereken muhasebe kayıtlarını ve maliyet hesaplamalarını göstermişlerdir. Tokay ve Deran

(2011) meyve bahçesi işletmelerinin muhasebe düzenlerini inceledikleri çalışmalarında meyve bahçelerinin önemli bir bölümünde belge düzeninin bulunmadığını ve muhasebe işlemlerini önem arz edilmediğini belirtmişlerdir. Tunçez (2011) çalışmasında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardını detaylıca incelediği çalışmasında büyükbaş hayvancılık faaliyeti ile uğraşan şirketlerin muhasebe sistemlerine yönelik bir model önermiş ve örnek bir uygulama üzerinden göstermiştir. Yazan ve Kaya (2011) çalışmalarında büyükbaş hayvancılık yapan işletmelerin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini bir örnek uygulama üzerinden göstermişlerdir. Taştan (2013) ceviz bahçelerinde TMS 41 ve VUK'a göre amortisman ve değerlendirme işlemlerini incelediği çalışmada TMS'lerin amortisman hesaplamalarında VUK'a göre daha gerçeğe uygun raporlama yapıldığı sonucuna ulaşmıştır. Gökgöz (2012); Aksoylu (2013); Alagöz ve Antepli (2013) TMS 41 tarımsal faaliyetler standardının gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemesini ve çeşitli tarımsal alanlarda örnekler verilmiştir. Kırılıoğlu ve Gökgöz (2012) çalışmalarında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre su ürünlerinin muhasebeleştirilmesini incelemişlerdir. Çalışmada hesap planına yeni hesaplar önerilirken su ürünleri ile ilgili örneklere yer verilmiştir. Badem ve diğerleri (2013) çay yaprağı üretiminin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre muhasebeleştirme ve ölçümü ile ilgili örneklere yer vermişlerdir. Tuğay (2013) çalışmasında Türkiye Muhasebe Standartları ile uygulanmaya başlanan gerçeğe uygun değer kavramının tarımsal ürünler ve canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnekler vermiştir. Kıymetli Şen ve Karagül (2014) 2014 yılında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı içinde yer alan taşıyıcı bitkiler tanımı üzerinde yapılan değişikliği incelemiştir. Çalışmalarında yapılan değişiklik ile taşıyıcı bitkilerin duran varlık olarak sınıflandırılacağına belirtmişlerdir. Taştan (2014) çalışmasında VUK ve TMS'leri amortisman uygulamasını büyükbaş hayvancılık üzerinden incelemiştir ve VUK'un amortisman uygulamalarında TMS ile uyumlaştırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Yılmaz (2014) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre büyükbaş hayvan işi yapan bir işletmenin muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiğini göstermiştir. Çalışmada ayrıca bir yıl içinde satılacak büyükbaş hayvanlar için 16 nolu, bir yıldan uzun vadeli elde tutulacak büyükbaş hayvanlar için ise 23 nolu hesap grubunun açılması önerilmiştir. Büyükepeççi ve Kağıtçı (2015) tarımsal faaliyetler standardını inceledikleri çalışmalarında VUK ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı arasındaki farklılıkları incelemişler ve ulusal ve uluslararası düzenlemelerde tam uyumun sağlanması için tek düzen hesap planına yeni hesaplar eklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. İçöz (2015) çalışmasında tek düzen hesap planı ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde yetersiz kaldığı hesap planına tarımsal faaliyetler ile ilgili hesap grupları konulması gerektiğini belirtmiştir. Okutmuş ve Kural (2015) tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile ilgili teorik bir uygulama yaptıkları çalışmalarında gerçeğe uygun değere göre yapılması gereken muhasebe kayıtlarını göstermişlerdir. Ayrıca bir yıldan kısa sürede hasat edilecek varlıklar için 16, bir yıldan uzun süre elde tutulacak canlı

varlıklar içinse 21 nolu boş hesap gruplarının kullanılması gerektiğini belirtmişlerdir. Büyükipekçi ve Yiğit (2016) TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardını inceledikleri çalışmalarında değerlendirme yöntemleri ve muhasebeleştirme esaslarını açıklamışlardır. Çevik ve Kırılıoğlu (2016) kanatlı hayvan yetiştiriciliği yapan bir işletme üzerinde yaptıkları çalışmalarında TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre canlı varlıkların muhasebe ve değerlendirme hususlarını örnek muhasebe kayıtları üzerinden incelemişlerdir. Gökgöz ve Temelli (2016) çalışmalarında 2014 yılında tanımlanan taşıyıcı bitki kavramını ve taşıyıcı bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre muhasebeleştirilme ve değerlendirme esaslarını örnekler üzerinden göstermişlerdir. Hatunoğlu ve Kılılı (2016) bitkisel üretim yapan bir işletmenin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardına göre incelemiş ve muhasebe kayıtları örnek bir işletme üzerinden gösterilmiştir. Bitkisel üretim maliyetlerinin TMS 41 standardına göre 7/B seçeneğinde izlenmesine yönelik bir model önerisi getirmiştir. Süklüm ve Akdoğan (2016) büyükbaş hayvan yetiştirip satan bir işletmenin muhasebe işlemlerini TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında örnekler göstererek analiz etmiştir. Büyükbaş hayvanların muhasebeleştirilmesi için 16 ve 23 nolu hesap gruplarının oluşturulması önerilmiştir. Tarımsal faaliyetlerle ilgili yabancı literatürde de çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmaların bazıları aşağıda incelenmiştir.

Herbohn ve Herbohn (2006) Avustralyada UMS 41'in uygulanmaya başlamasını inceledikleri çalışmalarında muhasebe standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolarda ulusal düzenlemelere göre net kârın %50 fazla çıktığını gözlemlemişlerdir. Lefter ve Roman (2007) çalışmalarında UMS 41 standardı ile tarımsal işletmelerde uygulama alanı bulan gerçeğe uygun değeri incelemişlerdir. Bosch ve diğerleri (2012) çalışmalarında canlı varlıkların muhasebeleştirmesinde kullanılan gerçeğe uygun değer ve tarihi maliyet yöntemlerini birbirleriyle karşılaştırmış ve muhasebeleştirmede ortaya çıkan zorlukları ampirik bulgular ile ortaya koymuşlardır. Yapılan anket çalışmasında gerçeğe uygun değer yaklaşımının tarihi maliyet yöntemine göre daha kolay uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Feleagă ve diğerleri (2012); Cretu ve diğerleri (2014) çalışmalarında UMS 41 standardının uygulamaya başlanmasıyla Romanya'da tarımsal faaliyetlerde kullanım alanı bulan gerçeğe uygun değer yöntemini incelemişlerdir. Kurniawan ve diğerleri (2014) çalışmalarında tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde en uygun yolun en basit şekilde raporlanması gerektiğini bu nedenle UMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı gibi uluslararası standartların Endonezya'nın tarımsal koşullarına uygun olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Muhammad ve Ghani (2014) muhasebe standartlarında yer alan taşıyıcı bitkiler için alternatif ve geliştirilmiş farklı bir yöntem geliştirmişlerdir. Çalışmanın sonucunda bu yöntemin taşıyıcı bitkiyi finansal tablolarda daha doğru raporladığı sonucuna ulaşmışlardır. Bohušová ve Svoboda (2016) KOBİ'ler de canlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini inceledikleri çalışmalarında taşıyıcı bitkilerin tarihi maliyet, canlı hayvanlarında gerçeğe uygun değer yöntemiyle raporlanması gerektiğini sonucuna ulaşmıştır. Stárová ve diğerleri (2016) çalışmalarında Çekya'da

UMS 41'in orman işletmelerinin finansal durum tablosunu gerçeğe uygun değeri yansıtmayı yansıtmadığını incelemişlerdir. Bozzolan ve diğerleri (2016) çalışmalarında 2014 yılında UMS 41'de yapılan değişiklik ile UMS 16 kapsamına alınan taşıyıcı bitkileri standartlar kapsamında incelemişlerdir.

3. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde yapılan uygulama ile ilgili bilgilere yer verilecek ve uygulamaya konu fidanlıkla ilgili yapılan muhasebe kayıtları gösterilecektir.

3.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamada 2014 yılı itibarıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamından çıkıp TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının kapsamına giren taşıyıcı bitkilerin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilme esasları irdelenmiştir. Uygulamada taşıyıcı bitki olarak zeytin ağaçları tercih edilmiştir. Literatür taraması incelendiğinde konu ile ilgili herhangi bir çalışmanın bulunmadığı gözlemlenmiştir.

3.2. Uygulamanın Sınırları

Uygulamada zeytinin yetiştirilme süreci irdelenmiş olup zeytinin hasatından sonra satışı ile ilgili bir çalışma yapılmamıştır. Ayrıca uygulamaya konu edilen fidanlıkta bulunan zeytin ağaçlarının hali hazırda olgun olması ve hasat verdiği için zeytin ağaçlarının gelişimi çalışmaya konu edilmemiştir.

3.3. Uygulamanın Kapsamı

Uygulama çalışması İzmir ili Menemen ilçesinde bulunan 20 dekar büyüklüğünde ve 400 ağaçtan oluşan dokuz yıllık bir zeytinlik üzerinde gerçekleştirilmiştir.

3.4. Uygulama Çalışması

Zeytin üretim sürecinde aylara göre farklı işlemler gerçekleştirilmektedir. Tarımsal üretime özgü bu işlemler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1. Zeytin Üretimi ile İlgili Gerçekleştirilen İşlemler

Ocak ve Şubat:	Bahçenin budama işlemi gerçekleşir.
Şubat ve Mart:	Gübrelemenin ve koruyucu ilaçlamanın yapıldığı aylardır.
Mart ve Nisan:	Traktörlerle toprak işlenerek toprağın havalandırılması gerçekleştirilmektedir.
Mayıs:	Bu ay çiçeklenme dönemidir, herhangi bir işlem yapılmaz.
Haziran:	Zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. Bu ayda ayrıca bahçenin sulanmasına başlanır.
Temmuz ve Ağustos:	Sulama işlemi bu aylarda da devam eder. Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılır.

Eylül:	Toprak işleme gerçekleştirilir.
Ekim ve Kasım:	Bu aylarda işlem yapılmayıp olgunlaşma süreci devam etmektedir.
Aralık:	Hasat gerçekleştirilir.

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda belirtilen durumlar zeytin çiftliğini ve zeytin üretimini ilgilendiren tarımsal olaylardır. Bu açıdan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının kapsamındadır. Ayrıca zeytin ağaçları da TMS 16 Maddi Duran Varlıklara göre taşıyıcı bitki sınıfında muhasebeleştirilmektedir. Çalışmanın uygulama kısmında tabloda belirtilen özellikli durumların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıtlar gösterilecektir.

Ocak ve Şubat Ayları: Tablo 1’de belirtildiği gibi bu aylarda budama işlemi gerçekleşir. Zeytinliğin büyüklüğü ve ağaç sayısına göre budama işlemini 5 kişilik bir ekip günde 5 dekar alan budayarak 4 günde bitirmektedir. Budama işlemini yapan işçiler yevmiye üzerinden çalışmaktadırlar. Yevmiye 100 ₺ olup, işçilere nakit olarak ödenmektedir. Ayrıca zeytin ağaçlarının her yıl budanmasına gerek yoktur. Ağaçlar iki yılda bir budanmaktadır. Budama işlemi ile ilgili hesaplamalar ve yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 2. Budama İşleminin Maliyetinin Hesaplanması

Açıklama	Tutar
1 işçinin günlük yevmiyesi	= 100 ₺
5 işçinin günlük yevmiye tutarı	= 5 x 100 ₺ =500 ₺
4 gün x 500 ₺	= 2.000 ₺
2017 yılı: 2.000 ₺ / 2	= 1.000 ₺ (2017 yılına tahakkuk eden gider)

Tablo 2’de zeytin budama işlemi ile ilgili hesaplama yapılmıştır. Hesaplamaya göre budama işleminin işletmeye maliyeti 2.000 ₺’dir. Ağaçların iki yılda bir budanması yeterli olduğu için 2.000 ₺ tutarındaki maliyetinde iki yıla eşit paylaştırılması söz konusu olmaktadır. Bu yüzden 2017 yılına ait budama maliyetleri 1.000 ₺ olarak hesaplanmıştır. Aşağıda yapılan hesaplamaların muhasebe kaydı gösterilmektedir.

<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</u>		1.000	
720 01 Budama İşçiliği			
<u>280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER</u>		1.000	
280.01. 2018 Yılına Ait Budama Gideri			
	<u>100 KASA</u>		2.000

/

Budama işlemi iki yılda bir yapıldığı için ödenen 2.000 ₺'nin yarısı 2017 yarısı 2018 yılına ait giderdir. Bu işlem doğrudan üretimle alakalı direkt bir harcamadır. Bu yüzden üretime direk katkı sağlayan işçiler için ödenen 1.000 ₺'lik tutar, “720-Direkt İşçilik Gideri” hesabına izlenmektedir. Ayrıca 2018 yılına ait 1.000 ₺'lik kısım ise dönemsellik kavramı gereği gelecek yıl gider olarak kullanılmak üzere “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına kaydedilmiştir. Böylece giderin 2017 yılına ait kısmı ise “720-Direkt İşçilik Giderleri” ve 2018 yılına ait kısmı “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” olarak ayrılmıştır. “280-Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabının bakiyesi dönem sonunda “180-Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabına devredilerek izleyen yıl direkt işçilik gideri olarak giderleştirilecektir.

Şubat ve Mart Ayları: Bu aylarda zeytin ağaçlarına gübreleme işlemi yapılmaktadır. Gübreleme, ağacın çevresine çizilen bölgeye el ile yapılmaktadır. Ağaç başına yaklaşık 3 kg gübre harcanmakta olup, bu işlem 2 kişiyle 1 günde gerçekleşmektedir. Gübreleme esnasında iki çeşit gübre kullanılmaktadır. Bu gübre türleri Amonyum Sülfat ve 15-15-15 (N-P-K) isimi (15-15-15 (N-P-K) gübresi ise Haziran ayında ağaçlara verilmektedir.) verilen gübrelerdir. Amonyum Sülfat gübresi 50 kg'lık çuvallarda olup, bahçenin 1 dekarına 10 kg gübre gitmektedir. Amonyum sülfat; azot ve kükürt içerikli gübredir. Zeytinin gelişimi için etkilidir (Tatlı, 2014: 73). Amonyum sülfat Şubat ve Mart aylarında birer kez olarak toplam iki kez verilmektedir. Şubat ayında ayrıca zararlı haşerelere karşı bordo bulamacı işlemi yapılmaktadır. Bordo bulamacı, bakır sülfat ve kireç ile elde edilen bir karışımdır. Bakteriye hastalıklara karşı zeytin ağacını korur (gubretas.com, 2016). Şubat ve Mart aylarında yapılan gübreleme ve bordo bulamacı işleminin hesaplaması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Gübreleme İşlem Maliyetinin Hesaplanması

Amonyum Sülfat Gübresi	
1 Çuval Gübre (50 kg)	= 37,50 ₺
1 dekar(da) =10 kg/da	= 7,5 ₺/da (37,50 ₺/ 5)
20 dekar= 20 da x 7,5 ₺/da	= 150 ₺
150 ₺ x 2 (kez)	= 300 ₺
Gübreleme İşçiliği:	
İşçi Yevmiyesi	= 70 ₺/kişi
2 kez x 2 kişi x 70 ₺/kişi	= 280 ₺ (Şubat ve Mart ayında olmak üzere iki kez)
Bordo Bulamacı:	
4 dekar	= 20 ₺
20 dekar	= 100 ₺
İşçi Yevmiyesi	= 60 ₺
60 ₺ x 2 kişi	= 120 ₺ (2 kişi)
Bordo Bulamacı için Traktör Kirası	= 500 ₺ (Yakıt dâhil)
Toplam	= 1.300 ₺

Tablo 3 incelendiğinde amonyum sülfat gübresi için harcanan toplam tutar 580 ₺'dir. Bu tutarın 300 ₺'si gübre alımı, 280 ₺'si ise gübreleme işini yapan işçilerin toplam yevmiye tutarıdır. Amonyum

sülfat gübresi iki kez kullanıldığı için hesaplamalarda buna göre yapılmıştır. Bordo bulamacının işletmeye maliyeti ise 720 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bordo Bulamacı karışımı 4 dekar için 20 ₺ olarak belirtilmiştir. Çalışmada incelenen zeytin fidanlığı 20 dekarlık bir alan olduğu için bulamaç için ödenecek tutar 100 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bordo bulamacını ağaçlara sürmek için iki işçi çalıştırılmakta ve işçilere yevmiye olarak 60 ₺ ödeme yapılmaktadır. Ayrıca bir adet traktör bordo bulamacı işlemi için kiralanmaktadır. Traktör kirası olarak yakıt ve traktörü kullanan işçinin ücreti dahil 500 ₺ ödenmektedir. Bu işlem için ödenen toplam tutar 720 ₺ olarak hesaplanmıştır. Yukarıdaki açıklamaya göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

2019/2
291

/			
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>		400	
150 01 Amonyum Sülfat Gübresi -300			
150 02 Bordo Bulamacı -100			
<u>100 KASA</u>			400
/			

Satın alınan amonyum sülfat gübresi ve bakteriyel hastalıkları önlemek için kullanılan bordo bulamacı stoklara 400 ₺ olarak girmekte ve bu yüzden bir stok hesabı olan 150- İlk Madde ve Malzeme hesabına kaydı gerçekleşmektedir.

/			
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		400	
710 01 Amonyum Sülfat Gübresi 300			
710 02 Bordo Bulamacı 100			
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		400	
720 02 Gübreleme İşçiliği 280			
720 03 Bordo Bulamacı İşçiliği 120			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>		500	
730 01 Traktör Kirası 500			
<u>100 KASA</u>			400
/			

Satın alınan gübre ve bordo bulamacı karışımı zeytin bahçesinde kullanılmakta ve bu sebepten dolayı üretime sevk edilmektedir. “710- Direkt İlk Madde ve Malzeme” Hesabında üretime katıldığı gözlenmektedir. Aynı zamanda bu gübreleme ve bordo bulamacı işlemi için yevmiye usulü çalışan işçiler üretime bizzat katılmakta oldukları için yapılan harcamalar “720-Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmesi uygun görülmektedir. Bordo bulamacı ilaçlamasında kullanılan traktör kirası ise endirekt gider olup “730 Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenecektir. Üretime katılan ürün miktarı

kadar malzeme stoklardan azalmakta ve üretime dâhil olmaktadır. İşçilerin yevmiyesi ve traktör kirası nakit olarak ödenmektedir.

Mart ve Nisan Ayları: Bu aylarda toprak traktör yardımıyla sürülerek havalandırılır. Bu işlem bir gün sürmekte ve iki işçi ile yapılmaktadır. Toprak sürme işlemi senede iki kez gerçekleşir. Diğer sürme işlemi Eylül ayında yapılacaktır. İşlem ile ilgili hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4. Toprak Havalandırma İşleminin Maliyeti

İşçi Yevmiyesi (60 ₺):	2 x 60 =120 ₺ (iki işçi)
Traktör Kirası:	500 ₺ (Yakıt dâhil)
Toplam	620 ₺

Tablo 4'de görüleceği üzere iki işçi ve bir traktör ile yapılan toprak havalandırma işleminin işleme toplam maliyeti 620 ₺'dir. İşlem ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		120	
720 04 Toprak İşleme İşçiliği 120			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</u>		500	
730 01 Traktör Kirası 500			
	<u>100 KASA</u>		620

Zeytin bahçesinin sürümü için günlük kiralama şeklinde traktör tutulmuş ve üretimde kullanılan endirekt bir kalem olduğundan “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmektedir. İşçiler üretim ile ilgili çalıştığından yapılan harcama kalemi direkt bir gider olarak tanımlanmaktadır ve bu nedenle “720- Direkt İşçilik Giderleri” hesabında izlenmektedir.

Mayıs Ayı: Mayıs ayı zeytin ağaçlarının çiçeklenme dönemidir, bu yüzden herhangi bir işlem yapılmaz ve çiçeklenme beklenir.

Haziran Ayı: Haziran ayında zeytin sineği ve zeytin güvesine karşı ilaçlama yapılır. Şubat ve Mart ayında bahsedilen 15-15-15¹ (N – P - K) gübresi de bu ay atılır. Bu ayda ayrıca zeytin bahçesinin sulanmasına başlanır. Haziran ayında yapılan işlemlerin maliyetleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹ 15-15-15 Gübresi: Karışımında %15 azot (N), %15 fosfor (P2O5) ve %15 potasyum bulunduğundan bu ismi almıştır. Bitkinin dayanıklılığının artması ve olgunlaşması için kullanılmaktadır (egegubre.com, 2015).

Tablo 5. Haziran Ayında Yapılan İşlemlerin İşletmeye Maliyeti

<u>Hasere İlaç:</u>	
1 kg	= 90 ₺ /kg (4 da alanda kullanılmaktadır.)
90 ₺/kg x 5 kg(Alan 20 dekar olduğu için,20/4)	= 450 ₺ (20 dekara)
Traktör Kirası:	= 500 ₺ (yakıt dahil)
İşçi yevmiyesi (70 ₺/kişi x 2 kişi):	= 140 ₺ (2 işçi)
<u>15-15-15 Gübresi</u>	
40 kg (1 çuval)	= 48 ₺/da (1 da)
48 ₺/da x 20 da	= 960 ₺ (20 dekara)
İşçi yevmiyesi: 60 ₺/kişi x 2 kişi	= 120 ₺
<u>Sulama:</u>	
Su bedeli:	= 50 ₺ (Haziran, Temmuz, Ağustos)
Haziran:	= 16,66 ₺/ay (50 ₺ / 3 ay= 16,66)
İşçi yevmiyesi: 60 ₺/kişi	= 60 ₺
Toplam:	= 2.246,66 ₺

İşletme böceklere karşı ilaçlama yapmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere 1 kg ilaç ile 4 dekar arazi ilaçlanabilmektedir. Çalışmada kullanılan fidanlık 20 dekar araziye sahip olduğu için ilaçlama için 5 kg ilan gerekmektedir. İlaçlama faaliyeti için bir traktör ve iki işçi kullanılmaktadır. Bu sebeple ilaçlama faaliyetinin toplam maliyeti 1.090 ₺ olarak hesaplanmaktadır. Bu ayda ayrıca ağaçlara 15 – 15 – 15 gübresi atılmaktadır. Gübrenin bir çuvalı 40 kg büyüklüğünde olup bir dekar arazide kullanılmaktadır. Fidanlığın büyüklüğü 20 dekar olduğu için 960 ₺'lik gübre alınması gerekmektedir. Gübreleme işlemi iki işçi tarafından yapılmaktadır. İşçilere verilen toplam ücret ise 120 ₺'dir. Gübreleme işleminin toplam maliyeti 1.080 ₺ olarak hesaplanmıştır. Haziran ayında ayrıca sulama işlemi gerçekleştirilmektedir. İşletmenin ödeyeceği su bedeli üç aylık 50 ₺ olup, haziran ayına düşen miktar 16,66 ₺ olarak hesaplanmıştır. Ayrıca sulama işlemi yapmak için bir işçi kullanılmakta ve işçiye 60 ₺ ödenmektedir. Sulama işleminin maliyeti haziran ayı için 76,66 ₺ olarak hesaplanmıştır. İşlem ile ilgili yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>			
150 03 Zirai İlaç 450		1.410	
150 04 15 – 15 – 15 Gübresi 960			
	<u>100 KASA</u>		1.410

Yine gübre ve zirai ilaç alımı ilgili stok hesabına kaydedilmiştir. Üretime giren ilaç, gübre ve sulama ilgili gider hesabına kaydedilmiş ve yapılan işçilik ve üretimde kiralanan traktör ücreti gider hesaplarına kaydolmuştur. İlgili kayıt aşağıda gösterilmektedir.

<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>	1.426,66	
710 03 Zirai İlaç 450		
710 04 Gübre 960		
710 05 Su 16,66		
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u> ²	320	
720 02 Gübreleme İşçiliği 140		
720 05 İlaçlama İşçiliği 120		
720 06 Sulama İşçiliği 60		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	500	
730 01 Traktör Kirası 500		
<u>100 KASA</u>		836,66
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		1.410

İlaç atımı, gübreleme ve sulamada üretime sokulan ilk maddeler üretim aşamasında işlem görmekte olup, zeytin ağaçlarının zeytin üretimini direkt etkilediği için yapılan malzeme giderleri “710-Direkt İlk Madde ve Malzeme” hesabına kayıt edilmiştir. Yine söz konusu işlemler için yapılan işçilikler zeytin üretimi ile doğrudan alakalı olduğu için “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına kaydedilmiştir. Üretime dışarıdan fayda sağlayan traktör kirasının ücreti ise endirekt bir gider olduğu için “730- Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmektedir.

Temmuz ve Ağustos Ayları: Zeytinliğin sulanma işlemi bu aylarda da devam etmektedir. Sulamanın yanı sıra Ağustos ayında zararlı haşerelere karşı bir ilaçlama daha yapılmaktadır. İlgili aylarda yapılacak olan harcamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6. Temmuz ve Ağustos Aylarında Yapılan İşlerin Maliyeti

<u>İlaçlama:</u>	
İlaç Bedeli (20 dekar)	= 450 ₺
Traktör Kirası (Yakıt Dâhil)	= 500 ₺
İşçi Yevmiyesi (2 kişi x 60 ₺/kişi)	= 120 ₺
<u>Sulama:</u>	
Su bedeli:	= 50 ₺ (Haziran, Temmuz, Ağustos)
Aylık Su Bedeli:	= 16,66 ₺/ay (50 ₺ / 3 ay)
Temmuz ve Ağustos: (16,66 ₺/Ay x 2 Ay)	= 33,34 ₺
Sulama İşçiliği: 60 ₺/kişi x 2 kişi	= 120 ₺
Toplam:	= 1.223,34 ₺

Tablo 6’da görüldüğü üzere 20 dekar araziye ilaçlamak için 450 ₺ ödenerek ilaç alımı yapılmaktadır. İlaçlama işi için daha önceki aylarda olduğu gibi bir traktör ve iki işçi kullanılmaktadır.

² İşçilere ait vergi ve sigorta giderleri ihmal edilmiştir.

Traktör ve işçiler için ödenecek toplam tutar 620 ₺'dir. Bu aylarda ayrıca sulama faaliyetleri sürdürülmektedir. Sulama işi için su bedeli olarak 33,34 ₺, işçiler için ise 120 ₺ harcanmaktadır. Bu aylarda fidanlık için yapılan toplam maliyet ise 1.223,34 ₺ olmuştur. Tablodaki harcamalar ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmektedir.

2019/2
295

/			
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</u>		450	
150 05 Böcek İlacı 450			
<u>100 KASA</u>			450
/			

20 dekarlık bahçeye atılmak üzere ilaç alımı gerçekleştirildiğinde yukarıdaki kayıt yapılmıştır. İlaç fidanlıkta kullanılana kadar "150 İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı"nda izlenecektir. İlaç kullanımından sonra maliyet hesaplarına aktarılarak kapatılacaktır. İlacın kullanımı ve sulama ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

/			
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>		483,34	
710 03 Zirai İlaç 450			
710 05 Su 33,34			
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		240	
720 05 İlaçlama İşçiliği 120			
720 06 Sulama İşçiliği 120			
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>		500	
730 01 Traktör Kirası 500			
<u>100 KASA</u>			773,34
<u>150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</u>			450
/			

Alınan ilaç stok kaydı yapılmış ve stoklardan fidelikte kullanılmak üzere çıkışı gerçekleştirilmiştir. Kullanılan ilk madde ve malzemeler "710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME" hesabında ve bu malzemelerin kullanılması sırasında yapılan işçilik giderleri zeytin üretimi ile doğrudan ilgili olduğu için "720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ" hesabına ve traktör gideri ise üretimde dışarıdan sağlanan endirekt bir gider olduğu için "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ" hesabında izlenmiştir.

Eylül Ayı: Bu ayda ikinci kez toprak havalandırma işlemi yapılmaktadır. Eylül ayındaki toprak işleme faaliyeti ile ilgili yapılan harcamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7. Eylül Ayı Toprak Havalandırma İşleminin Maliyeti

Traktör Kirası (Yakıt Dâhil)	= 500 ₺
İşçi Yevmiesi (60 ₺/ Kişi x 1 Kişi)	= 60 ₺
Toplam	= 560 ₺

Eylül ayında yapılan toprak havalandırma işleminin maliyeti Tablo 7’de gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde yapılan havalandırma işleminin işletmeye maliyetinin 560 ₺ olduğu görülmektedir. yapılan hesaplama ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

	60	
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		
720 04 Toprak İşleme İşçiliği 60		
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	500	
730 01 Traktör Kirası 500		
<u>100 KASA</u>		560

Yapılan son toprak işleme işlemi için katılan işçilik giderleri zeytin üretimi ile doğrudan alakalı olduğu için doğrudan gider yazılmıştır. Traktör kira bedeli ise endirekt gider olduğu için 730 Genel Üretim Giderleri hesabına yazılmıştır.

Ekim ve Kasım Ayları: Bu aylar zeytinlerin olgunlaşma sürecidir. Bu yüzden bu dönemde zeytinlik için herhangi bir işlem yapılamamaktadır.

Aralık Ayı: Zeytinler aralık ayında hasat edilmektedir. Hasat işlemi gerçekleştirilirken 5 işçi kullanılmaktadır. İşçiler günde bir dekar arazinin hasadını yapabilmektedir. Uygulamada kullanılan zeytinlik 20 dekar arazide bulunduğu için hasat 20 günde tamamlanabilmektedir. Hasat işlemi için işçilere yapılan ödeme aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 8. Hasat İşçilerine Yapılan Ödemenin Maliyeti

İşçi yevmiesi: 60 ₺/işçi	
60 ₺/işçi x 5 işçi	=300 ₺ (Bir günlük işçi yevmiesi tutarı)
300 ₺/gün x 20 gün	=6.000 ₺ (20 dekar arazi 20 günde hasat edildiği için toplam işçi maliyeti)

Tabloda gösterilen hesaplama ile ilgili yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	/			
720 07 Hasat İşçiliği 6.000				
		<u>100 KASA</u>		
	/			
			6.000	
				6.000

Zeytin ağaçlarındaki olgunlaşan zeytinler hasat edilerek toplanmıştır. Bu işlemi yapan işçiler doğrudan üretim ile ilgili çalıştıkları için işçilere yapılan ödemeler 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ hesabına kaydedilmiştir. Hasat edilen zeytinler satışa kadar depoda tutulmaktadır. Zeytinlerin depoya taşınması ile ilgili nakliye giderleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 9. Zeytinlerin Depoya Taşınmasının Maliyeti

Traktör (Yakıt Dâhil)	: 500 ₺ /gün
Taşıma İşlemi (süre)	: 10 gün
10 günlük nakliye masrafı	: 500 ₺/gün x 10 gün
<u>Toplam</u>	<u>= 5.000 ₺</u>

Olgunlaşmış hasat edilen zeytinlerin depoya gönderilmesi için tutulan traktörün günlük kirası 500 ₺'dir. Taşıma işlemi 10 gün sürdüğü için toplam taşıma maliyeti 5.000 ₺ olarak belirlenmiştir. Nakliye ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	/			
730 01 Traktör Kirası 5.000				
		<u>100 KASA</u>		
	/			
			5.000	
				5.000

Yapılan taşıma faaliyeti indirekt bir gider olduğu için yapılan harcama 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Dönem Sonu Amortisman Hesabı

Zeytin ağaçları, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardının 3, 6 ve 37 inci paragrafların da yapılan değişiklik taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılmıştır. Bu değişiklik 01 Ocak 2016 tarihi ile yürürlüğe girmiştir (TMS-16, 2016: 14). Duran varlık olarak tanımlanan zeytin ağaçlarına dönem sonu itibarıyla amortisman ayrılması gerekmektedir. Bahçede bulunan ağaçların değeri 1.000 ₺ olarak

belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu 333 sıra nolu tebliğe göre zeytinliklerinin faydalı ömrü 50 yıl olarak gözüktüğü de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı varlığın yararlı ömrünün belirlenmesini işletmelere bırakmaktadır (TMS 16, 2016; 10). Uygulamaya konu olan zeytinliğin işletmecileri zeytin ağaçlarının faydalı ömrünü zeytin ağaçları olgunluğa ulaştıktan sonraki 30 yıl olarak belirlemiştir. Amortisman ayırmak için yapılan hesaplamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 10. Yıllık Amortisman Tutarı Hesaplama

Zeytin ağacının değeri	= 1.000 ₺/ağaç
Toplam Ağaç Sayısı	= 20 ağaç/da x 20 da
	= 400 ağaç
Ağaçların Toplam Değeri	= 400 ağaç x 1.000 ₺/ağaç
	= 400.000 ₺
Faydalı Ömür	= 30 yıl
Amortisman Oranı (1/Faydalı Ömür)	= 1 / 30 yıl
Yıllık Amortisman Tutarı	= 400.000 ₺ x 1/30
	= 13.333 ₺

Zeytinlik 20 dekarlık arazide bulunmaktadır. Her dekada ise 20 zeytin ağacı vardır. Toplamda 400 ağaç için amortisman ayrılacaktır. Ağaçların değeri 1.000 ₺ / adet olarak belirlenmiştir. İşletme tarafından zeytin ağaçları için belirlenen faydalı ömür 30 yıldır. Normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılan ağaçlara yıllık ayrılması gereken tutar tabloda görüldüğü üzere 13.333 ₺'dir. Yapılan hesaplamaların muhasebe kaydı aşağıda gösterilmektedir.

<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	13.333	
730 X Amortisman Gideri 13.333		
<u>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN</u>		13.333

Taşıyıcı bitki olan zeytin ağaçları mevcut hesap planına göre 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIK hesabında³ işlem görmektedir. Faydalı ömrü 1 yıldan fazla olduğu için amortisman ayrılmıştır. İlgili taşıyıcı bitki üretimle alakalı olduğu için döneme ait gider 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ hesabına aktarılmış ve ilgili yıl amortisman tutarı 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR hesabında izlenmiştir.

Dönem Sonu Yansıtma İşlemleri

Dönem içinde üretim için yapılan harcamalar 7 Maliyet Hesapları sınıfında izlenmiştir. Dönem sonunda biriken tutarlar yansıtma hesaplar vasıtasıyla bilançoya aktarılmaktadır. Dönem sonu yapılacak yansıtma işleminin kaydı aşağıda gösterilmiştir.

<u>152 MAMULLER</u>	31.283	
<u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA</u>		2.310
<u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA</u>		8.140
<u>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA</u>		20.833

Zeytin üretim sürecinde yarı mamul safhası bulunmamaktadır. Daldan toplanan zeytinler mamul halindedir. Bu yüzden maliyet hesaplarında biriken tutarlar doğrudan 152 MAMULLER hesabına aktarılmaktadır. Aktarım işleminin ardından maliyet hesapları kapatılmaktadır. Maliyet hesaplarını kapatma işlemi aşağıda gösterilmektedir.

<u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA</u>	2.310	
<u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA</u>	8.140	
<u>731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA</u>	20.833	
<u>MALZEME</u>		2.310
<u>710 DİREKT İLK MADDE VE</u>		
<u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</u>		8.140
<u>730 GENEL ÜRETİM GİDERİ</u>		20.833

³ Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan taslak hesap planına göre taşıyıcı bitkiler için 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılması uygun olacaktır.

Maliyet ve yansıtma hesapları karşılıklı çalışarak kapatılmıştır. Yapılan zeytin üretiminin dekar başına maliyeti ve zeytinin kg maliyeti aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 11. 2017 Yılı Sofralık Zeytin Ürünün Kg Maliyeti Çizelgesi

Yıllık üretim maliyeti	31.283 ₺
Toplam Ağaç Miktarı	400 Adet
Ortalama Zeytin Üretimi(Ağaç Başına)	35 Kg/Adet
Yıllık Toplam Üretim (kg)	400 Adet x 35 Kg/Adet =14.000 kg
Zeytinin kg maliyeti	= 31.283 ₺ / 14.000 kg
	= 2,23 ₺/kg

Yukarıdaki tabloda zeytin bahçesinin kilogram maliyetleri çıkarılmıştır. Maliyetler ortalama zeytin hasadına bölünüp ₺/kg maliyeti bulunmuştur. Yapılan muhasebe kayıtlarında zeytin yetiştirme sürecinde bir yıllık toplam maliyetin 31.283 TL olduğu gözlemlenmiştir. 20 dekarlık bir arazide bulunan zeytinlikte her dekada 20 ağaç bulunmaktadır. Toplamda 400 ağaç (20 dekar x 20 ağaç/dekar) vardır. Bir ağaçtan ortalama 35 kg verim alındığı için yıllık zeytin üretimi toplamda 35x400= 14.000 kg'dır. Toplam maliyeti toplam hasada bölmek suretiyle kg başına maliyet bulunur. Tablodan da görüldüğü üzere zeytin üretiminin maliyeti işletmeye 2,23 ₺/kg'dır.

4. SONUÇ

Taşıyıcı bitki statüsünde olan ve maddi duran varlık olarak sınıflandırılan zeytin ağaçları ilk sekiz yıllarında zeytin üretimi gerçekleştirilmemektedir. Olgunlaşma süreci adı verilen bu dönemde ağaçlara yapılan tüm harcamalar 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmektedir. Sekiz yılın sonunda olgunluğa ulaşan zeytin ağaçları 257 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabından 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılırlar. Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan taslak hesap planında 27 Canlı Varlıklar grubu bulunmasına rağmen taşıyıcı bitkiler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında yer almaktadır. Bu nedenle taslak hesap planına göre de taşıyıcı bitkiler maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alacaktır. Hesap planındaki değişiklikler neticesinde taşıyıcı bitki olgunlaşana kadar 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar ve Verilen Avanslar hesabında izlenecektir. Olgunluğa ulaştığında ise 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabına aktarılacaktır.

Çalışma İzmir İli Menemen ilçesinde bulunan bir zeytinlikten elde edilen veriler ışığında gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler üzerinden dönem içi ve dönem sonu yapılması gereken

muhasebe kayıtları incelemiştir. Zeytin üretiminin aşamaları belirlenerek, bu aşamalarda zeytin gelişimine etki eden ilaç, gübre gibi malzemeler stoklara alındıktan sonra ağaçlarda kullanılmak üzere üretime sevk edilmektedir. Zeytin ağaçlarıyla doğrudan ilgili olan işçilikler direkt işçilik giderleri hesabında izlenirken, üretime dışarıdan sağlanan endirekt harcamalar ise genel üretim gideri olarak işlem görüp ilgili kayıtlar gerçekleşmiştir. Dönem sonunda tüketime hazır hale gelen zeytinler mamul halini almış ve hasat edilerek depoya sevk edilmiştir. Bunun yanı sıra bir yıldan uzun süre verim alınan bu sebeple taşıyıcı bitki olarak sınıflandırılan zeytin ağaçları için itfa bedeline göre amortisman hesaplaması yapılmıştır. Standartlara göre maddi duran varlığın değerinde defter değerine göre önemli ölçüde bir değişiklik saptanmadığından yeniden değerlendirme yapılmasına gerek duyulmamış ayrıca yöntemi belirtilmiştir.

Maddi duran varlıklar standardına taşıyıcı bitki kavramı gelmesinden önce TMS 41 Tarımsal Faaliyet Standardında değerlendirilen zeytin ağaçları düzenleme sonrası TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamına girmiştir. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında açıklanan taşıyıcı bitki tanımına zeytin bitkisi de dâhil olduğundan taşıyıcı bitki olarak değerlendirilmesi yapılmıştır. TMS 41 standardında belirtildiği üzere hasat edilen zeytin, taşıyıcı bitkinin ürünü olduğu için TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardına göre değerlendirilmelidir. Muhasebe sonrası ölçüm olarak taşıyıcı bitkilerin maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modellerinden biri seçilerek değerlendirme yapılabileceği standartların açıklamalarından anlaşılmıştır. Taşıyıcı bitki maddi duran varlık kaleminden sayıldığı için maliyet bedeli ile ölçüm yapılmıştır. Amortisman hesaplamalarında ise TMS-16'da yapılan açıklama ile varlığın yararlı ömrü varlıktan beklenen faydaya göre hesaplanmıştır. Varlıkta bir değer düşüklüğü ile karşılaşılınca "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı uygulanacaktır. Uygulamada böyle bir değer düşüklüğü ile karşılaşmadığı için bu standart ile ilgili herhangi bir işleme çalışmada yer verilmemiştir.

KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. 2013. "Tarımsal Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standardı 41 (TMS - 41)'e Göre Muhasebeleştirilmesi: Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, (39).
- Alagöz, A. ve A. Antepli. 2013. "Canlı Varlıklarda Değer Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 6 (3).
- Badem, A. C., Savcı, M. ve Y. Kılınç. 2013. "Türkiye'de Çay Yaprağı Üretimi ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Uygulaması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15 (3).
- Bohušová, H. ve P. Svoboda. 2016. "Biological Assets: In What Way Should Be Measured by SMEs?", Procedia - Social and Behavioral Sciences, (220).

- Bosch, J. M., Aliberch, A. S. ve J. G. Blandon. 2012. “A Comparative Study Of Difficulties In Accounting Preparation and Judgement In Agriculture Using Fair Value and Historical Cost For Biological Assets Valuation”, *Spanish Accounting Review*, 15 (1).
- Bozzolan, S., Laghi, E. ve M. Mattei. 2016. “Amendments to the IAS 41 and IAS 16 – Implications for Accounting of Bearer Plants”, *Agricultural Economics*, 62 (4). DOI:10.17221/48/2015-AGRICECON
- Büyükepekçi, S. ve A. Kağıtçı. 2015. “Tarımsal Faaliyetlerin TMS 41’e Göre Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1).
- Büyükepekçi, S. ve E. Yiğit. 2016. “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme Sürecine Teorik Bir Bakış”, *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19 (2).
- Cretu, R. C., Cretu, R. F. ve A. Muscanescu. 2014. “Comparative Analysis of Strategic and Tactical Decisions in Agriculture Under the IAS 41 Standard in the Context of the Emerging Markets”, *Procedia Economics and Finance*, (15).
- Çevik, Z. ve H. Kırılıoğlu. 2016. “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetlerin Kanatlı Hayvan Yetiştiriciliği İşletmelerinde Uygulanması”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi (ICAFR 16 Özel Sayısı)*.
- Feleagă, L., Feleagă, N. ve V. Răileanu. 2012. “IAS 41 Implementation Challenges – The Case of Romania”, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 6 (3).
- Gökgöz, A. 2012. “Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4 (4).
- Gökgöz, A. ve F. Temelli. 2016. “Taşıyıcı Bitkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (4).
- Hatunoğlu, Z. ve M. Kılılı. 2016. “Tarım İşletmelerinde Bitkisel Üretim Maliyetlerinin TMS 41 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi”, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (1).
- Herbohn, K. ve J. Herbohn. 2006. “International Accounting Standard (IAS) 41: What Are the Implications for Reporting Forest Assets?”, *Small-scale Forest Economics, Management and Policy*, 5 (2).
- İçöz, A. 2015. “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Karşılaşılan Sorunlara Öneriler”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (41).

- Kırlıoğlu, H. ve A. Gökgöz. 2012. “TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2).
- Kıymetli Şen, İ. ve A. A. Karagül. 2014. “Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 7 (3).
- Kurniawan, R., Mulawarman, A. D. ve A. Kamayanti. 2014. “Biological Assets Valuation Reconstruction: A Critical Study of IAS 41 on Agricultural Accounting in Indonesian Farmers”, Procedia - Social and Behavioral Sciences, (164).
- Lefter, V. ve A. G. Roman. 2007. “IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting”, Theoretical and Applied Economics.
- Muhammad, K. ve E. K. Ghani. 2014. “A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal”, Journal of Agricultural Studies, 2 (1).
- Okutmuş, E. ve U. Kural. 2015. “Bir Tarım İşletmesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (29).
- Özulucan, A. ve A. Deran. 2008. “41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (25).
- Parlakkaya, R. ve H. A. Tunçez. 2011. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Hayvancılık İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 13 (4).
- Stárová, M., Čermáková, H., Hlavsa, T., Vostrovská, H. ve M. Levá. 2016. “Evaluation Of Applicability of IAS 41 – Agriculture To The Valuation of Growing Forest Stands and Their Accounting Treatment In The Czech Republic”, Journal of Forrest Science, 62(9). DOI:10.17221/59/2016-JFS
- Süklüm, N. ve H. Akdoğan. 2016. “TMS 41 Çerçevesinde Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 19(2).
- Taştan, H. 2013. “Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (60).
- Taştan, H. 2014. “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (1).

- Tokay, S. H. ve A. Deran. 2011. “Tarım Sektöründe ve Tarım Sektörünün Önemli Bir Alt Dalı Olan Meyve Bahçesi İşletmelerinde Muhasebenin Gereği, Belge ve Defter Düzeni”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 4 (1).
- Tuğay, O. 2013. “Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti ve Muhasebeleştirilmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (8).
- Tunçez, H. A. 2011. “Tarımsal Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı - 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, 14 (1-2).
- Uşul, H. ve T. Top. 2010. “TMS 41'e Göre Büyükbaş Hayvancılık Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (31).
- Yazan, Ö. ve U. Kaya. 2011. “Canlı Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardı 41'e Göre Muhasebeleştirilmesi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (1).
- Yılmaz, E. 2014. “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı Kapsamında Büyükbaş Canlı Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, (22).

TÜRKİYE'DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI: 2008-2017 YILLARI ARASI YAYINLANMIŞ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ İNCELENMESİ*

Öğr. Gör. Dr. Abdurrahman GÜMRAH**

Dr. Öğr. Üyesi Semih BÜYÜKİPEKÇİ***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 305-323

ÖZ

305

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının mevcut durumunun tespit edilmesidir. Ayrıca rapor yayınlayan işletmelerin büyüklükleri ile raporlarında yer verdikleri gösterge sayıları arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığı da araştırma kapsamında tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında yayınlanmış sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında en fazla raporun holding sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından, en az raporun kar amacı gütmeyen ve elektronik sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından yayımlandığı tespit edilmiştir. Yine çalışma sonucunda küçük ve orta ölçekli işletmeler ile büyük ve çok uluslu işletmeler arasında raporda yer verilen gösterge sayılarında istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Küresel Raporlama Girişimi, İçerik Analizi

JEL Sınıflandırması: Q56

SUSTAINABILITY REPORTING IN TURKEY: A STUDY ON THE INVESTIGATION OF PUBLISHED SUSTAINABILITY REPORTS BETWEEN 2008 – 2017

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the current state of sustainability reporting in Turkey. In addition, whether there is a relationship between the size of the companies that publish the reports or not and the number of indicators in their reports has been tried to be determined within the scope of the research. In this context, sustainability reports published between the years of 2008-2017 in Turkey were examined with content analysis

* Makale gönderim tarihi: 03.02.2019, kabul tarihi: 24.03.2019.

** Selçuk Üniversitesi, agumrah@selcuk.edu.tr, orcid.org/0000-0003-2588-7448.

*** Selçuk Üniversitesi, sbipekci@selcuk.edu.tr, orcid.org/0000-0002-8174-5682.

Atf: Gümrah, A. ve Büyükepekçi, S. (2019). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: 2008-2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 305-323. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.521540>.

method. Study results showed that the highest reports were revealed by organizations in Turkey which operate holding sector between the years 2008-2017, reports published by the non-profit organizations operating in the electronics industry the lowest. As a result of the study, it was determined that there was a statistically significant difference between the small and medium sized enterprises and large and multinational enterprises in the number of indicators included in the report.

Keywords: Sustainability Reporting, Global Reporting Initiative, Content Analysis

JEL Classification: Q56

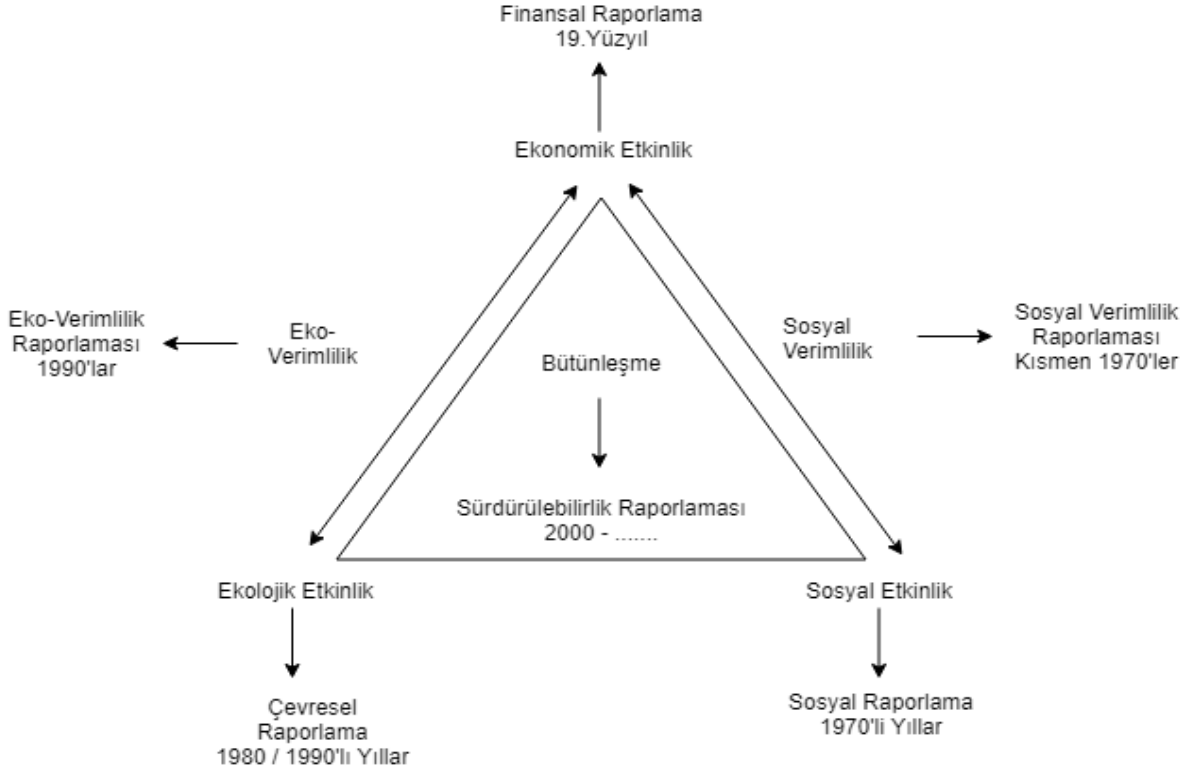
1.GİRİŞ

Sürdürülebilirlik kavramının akademik literatürde kendine yer etmesi ve tartışılmaya başlaması 19. yüzyılın sonlarına rastlamaktadır. Kavram, hemen hemen tüm akademik literatürde kabul edildiği şekilde ilk olarak Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında yayınlanan “Ortak Geleceğimiz” başlıklı raporda tanımlanmıştır (Paun 2018, 2). Raporda sürdürülebilirlik kavramı “*Gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğinden ödün vermeden günümüz ihtiyaçlarının karşılanması.*” şeklinde ifade edilmiştir (United Nations 1987, 16). İşletmeler ekonomik, çevresel ve sosyal refahın sağlanmasında en büyük katkıya sahip kuruluşlardır. Zira işletmelerin kurumsal faaliyetleri yaşamımızda önemli ve kritik bir noktaya sahiptir. Ekonominin ve toplumun uzun vadeli sürdürülebilir kalkınması için kurumsal sürdürülebilirliği bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerine doğru ilerlemelerinde karşılıklarına çıkan yada çıkabilecek zorluklarda ihtiyaç duydukları girişimlerin söz konusu işletmelerin yönetimleri tarafından sağlanması şeklinde değerlendirilmektedir (Schaltegger ve diğerleri 2006, 2).

Günümüz modern işletmelerinde, paydaşlar, işletmelerin toplumun ihtiyaç ve beklentilerini karşılaması konusunda baskı altına almaktadır (Orazalin ve Mahmood 2018, 143). İşletmeler, sürdürülebilirlik raporlarını paydaşlardan gelen söz konusu baskılara karşı etkili bir cevap aracı olarak kullanabilmektedirler (Kiliç, Kuzey ve Uyar 2015, 358). Zira işletmeler faaliyetlerine ilişkin çeşitli bilgi ve detayları açıklayarak, şeffaflık ve kurumsal itibarlarını artırabilir, meşruiyetlerini ve marka değerlerini geliştirebilir, bilgi asimetrisini azaltabilir, yönetici ve çalışanlarını motive edebilir ve genel olarak işletme imajını olumlu yönde etkilenmesine imkan tanıyabilmektedirler (Herzig ve Schaltegger 2006, 302). Ayrıca çevresel, ekonomik ve sosyal konuların yönetimi, orta ve uzun vadede bir işletmenin hayatta kalmasını garantilemek ve paydaş değeri yaratma kabiliyetine katkı sağlama açısından kilit ve önemli görev üstlendiği de bilinmektedir (Chousa ve Castro 2006, 83).

Aşağıda Şekil-1 sürdürülebilir kalkınma perspektifinde sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimini göstermektedir. Şekil-1 incelendiğinde finansal raporlamanın diğer raporlama türlerine göre daha

eskilere dayandığı görülmektedir. 19. yüzyılın ortalarından itibaren önem kazanan finansal raporlamada, işletmelerin ekonomik etkinlikleri ölçülmektedir. İşletmelerin ekolojik ve sosyal verimlilikleri ise 1970 ve 1990’lı yıllarda ayrı raporlar şeklinde paydaşlarla paylaşılmıştır. 2000’li yıllardan günümüze değin işletmelerin ekonomik, ekolojik ve sosyal verimlilikleri bütünleşmiş bir şekilde sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla bilgi kullanıcılarıyla paylaşmaktadırlar.



Şekil 1. Sürdürülebilir Kalkınma Perspektifinde Sürdürülebilirlik Raporlamasının Gelişimi

Kaynak: Schaltegger, Herzig, Kleiber ve Müller 2002, 6

Yukarıda Şekil-1’de özetlendiği üzere sürdürülebilirlik raporlaması günümüz işletmeleri açısından bilgi kullanıcılarıyla en önemli iletişim araçlarından birisi haline gelmiştir. Zira işletmeler faaliyetlerinin çevresel, ekonomik ve sosyal etkilerini bilgi kullanıcılarına sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla iletebilmektedir. Tüm bu açıklamalar ışığında sürdürülebilirlik raporlaması çağımızda gün geçtikçe önem kazanmakta ve raporlamaya olan talep artmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacını Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının mevcut durumunu 2008-2017 yılları arası 10 yıllık süreçte yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi yöntemiyle incelenerek tespit edilmesi oluşturmaktadır. Çalışma üç ana bölüme ayrılmıştır. Birinci bölüm olan giriş bölümünde sürdürülebilirlik raporlaması konusunda genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölüm olan literatür incelemesi bölümünde Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması konusunda yapılmış olan akademik çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümü olan uygulama kısmında yapılan araştırmanın

amacı, yöntemi, kısıtları ve ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümü olan sonuç bölümünde ise analiz sonucu ulaşılan bulgular yorumlanmış ve çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

2.LİTERATÜR İNCELEMESİ

Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasını konu edinen belli başlı araştırmalara yer verilmiştir. Söz konusu çalışmalar kronolojik olarak aşağıda yer almaktadır.

Yıldırım ve diğerleri (2018) çalışmalarında finansal performansın sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki etkisini BİST100 endeksinde yer alan işletmeler üzerinde incelemiştir. Çalışmada finansal performansın işletmelerin sürdürülebilirlik raporlaması ihtimalini artırdığı yönünde oluşturulan hipotez çeşitli istatistiksel yöntemlerle test edilmiştir. Bu bağlamda çalışma kapsamına alınmış olan işletmeler sürdürülebilirlik raporu yayınlayan ve yayınlamayan şeklinde ikiye ayrılmıştır. Yine çalışmada finansal performans göstergesi olarak aktif karlılığı ve özkaynak karlılığı değerleri dikkate alınmıştır. Çalışma sonucunda finansal performans ile sürdürülebilirlik raporu yayınlama ihtimali arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Şendurur ve Temelli (2018) çalışmalarında Türkiye’de faaliyet gösteren geleneksel bankalar ile katılım bankalarını sürdürülebilirlik açısından karşılaştırmışlardır. Çalışmada araştırma kapsamına alınmış olan geleneksel ve katılım bankalarının faaliyet raporlarından çevresel ve sosyal açıklamaları dikkate alınarak sürdürülebilirlik puanları hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda büyüklük, likidite, karlılık, yaş, çevre puanı ve sürdürülebilirlik puanları ile banka türleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Hancıoğlu ve diğerleri (2018) çalışmalarında işletmelerin neden sürdürülebilirlik raporu hazırladıklarını açıklamaya çalışmışlardır. Çalışmada işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlamalarında motivasyon kaynakları olarak finansal performans temelli çeşitli istatistiksel analizler yapılmıştır. Çalışma sonucunda işletmelerin sürdürülebilirlik skoru ve brüt satışlar, toplam aktifler, PD/DD değeri, aktif karlılığı değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunduğu tespit edilmiştir.

Yüksel ve diğerleri (2018) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanmasında Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language – XBRL)’nin kullanılabilmesine yönelik öneri sunmuşlardır. Çalışmada sürdürülebilirlik raporlaması, GRI ve XBRL hakkında bilgiler verilmiştir. Çalışma sonucunda işletmelerin finansal ve finansal olmayan performansının var olan raporlama standartları ve ilkelerine göre hazırlanmış spesifikasyonlar, taksonomiler kullanılarak internet ortamında raporlanmasını sağlayan ve bilgi kullanıcılarının bu raporlar üzerinde değişiklik ve analiz yapmalarına imkan tanıyan XBRL’nin sürdürülebilirlik raporu

yayınlamada da kullanılmasının işletmeler ve bilgi kullanıcıları açısından faydalı olacağı görüşü vurgulanmıştır.

Şahin ve Çankaya (2018) çalışmalarında Türkiye’de 2017 yılına kadar sürdürülebilirlik raporu yayınlamış olan 42 işletmenin 100 adet sürdürülebilirlik raporu içerik analizine tabi tutularak durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda analiz kapsamına alınmış olan sürdürülebilirlik raporlarında strateji ve profil açıklamalarının yönetim yaklaşımı ve performans gösterge açıklamalarından fazla olduğu tespit edilmiştir.

Özkan ve diğerleri (2018) çalışmalarında işletmelerin sürdürülebilirlik açıklamaları kapsamında kurumsal sosyal sorumluluğun işletme karlılığı üzerindeki etkisini incelemiştir. Söz konusu amaç doğrultusunda çalışma kapsamına BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 35 işletme alınmıştır. Çalışma sonucunda işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk açıklamalarının karlılık oranları üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Gümrah ve Tanç (2018) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporlarının içerik kalitesini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma kapsamına BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin 2014 ve 2015 yılında yayınlamış oldukları sürdürülebilirlik raporları dahil edilmiştir. Çalışmada analiz kapsamına alınmış olan işletmelerin sürdürülebilirlik raporları GRI’nin nitelikli raporda yer alması gerektiğini belirttiği altı kriter açısından değerlendirilmiş ve her bir raporun rapor kalite puanı hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının gelişimini henüz tamamlamadığı ve halen gelişime ihtiyaç duyduğu tespit edilmiştir.

Ekeril ve Göde (2017) çalışmalarında uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarına göre Türkiye’de faaliyet gösteren otellerin hazırlamış oldukları sürdürülebilirlik raporlarını inceleyerek söz konusu standartlar ve raporlar arasında benzer ve farklı yönleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda Türkiye’de faaliyet gösteren otel işletmelerinin sürdürülebilirlik raporlarını uluslararası sürdürülebilirlik raporlama standartlarına göre hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

Gökten (2017) çalışmasında su muhasebesi kavramını ele almış ve su kullanımının GRI sürdürülebilirlik raporlaması standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini incelemiştir. Çalışmada Türkiye’de sayıları az olmakla birlikte çeşitli işletmelerin su raporlamasına geçtikleri tespit edilmiştir. Ancak söz konusu işletmelerin GRI’nin su raporlaması standartlarının gerekliliklerini yerine getirmeye çalıştıkları oysa su raporlamasının su muhasebesinin bir çıktısı olduğu ifade edilmektedir. Çalışmada sürdürülebilirlik raporlarında yer alan su raporlamasının işletme düzeyinde etkin bilgi verilmesini engellediği tespit edilmiştir.

Yükü ve Kaplanoğlu (2016) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporlarının finansal olmayan ilke ve göstergelerini belirleyerek söz konusu raporlamanın sürdürülebilir kalkınma için önemini tespit

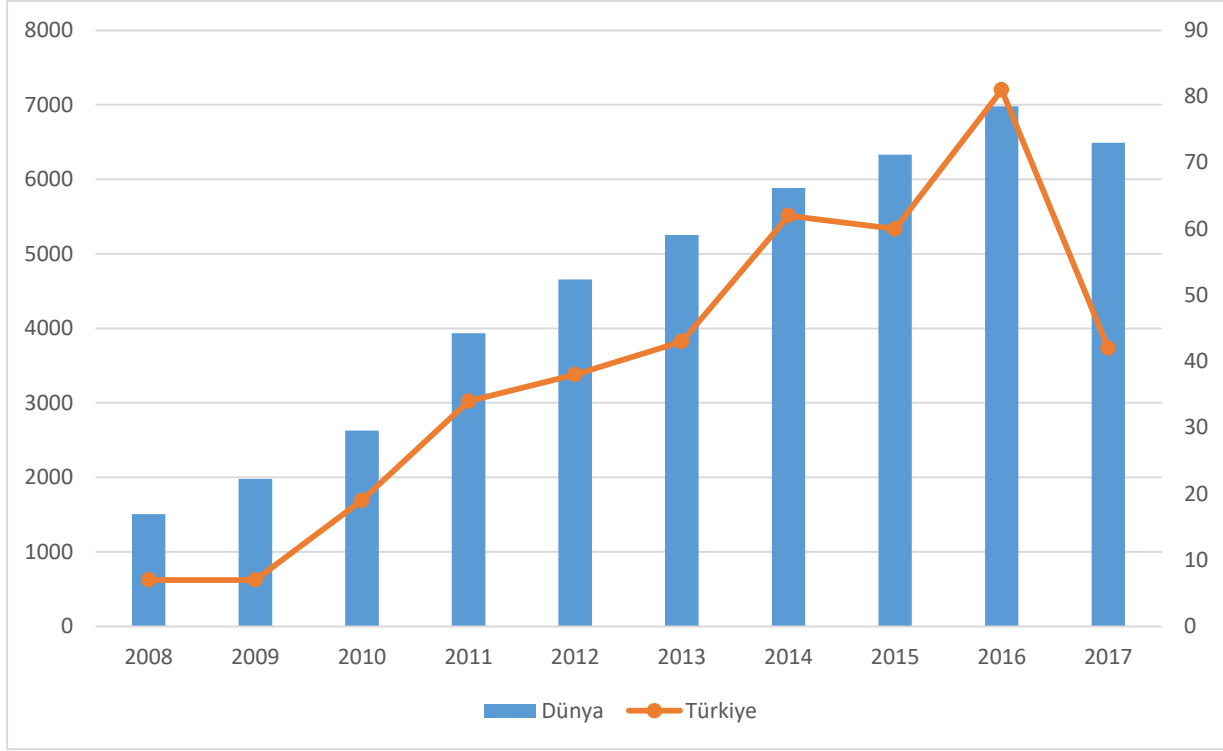
etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda sürdürülebilirlik raporlamasında raporu hazırlayan kuruluşun faaliyetlerinin sebep olduğu olumsuz etkileri daha açıklayıcı bilgi ve göstergelerle paydaşlara aktarması gerektiği vurgulanmaktadır.

Uysal ve Yazıcı (2016) çalışmalarında sürdürülebilirlik raporlamasının işletmeler tarafından gönüllü olarak yayınlandığını, finansal bilgilerin bağımsız dış denetim aracılığıyla doğruluğunun tespit edilebildiği halde finansal olmayan verilerin yoğunlukta olduğu söz konusu raporlarda rapor kullanıcılarına verilebilecek olan güveni incelemişlerdir. Çalışma sonucunda hazırlanmış olduğu sürdürülebilirlik raporuna bağımsız dış güvence hizmeti alan işletmelerin söz konusu dış güvence raporunu bir rekabet aracı olarak kullanabileceği tespit edilmiştir.

3.TÜRKİYE’DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI: 2008-2017 YILLARI ARASI YAYINLANMIŞ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ İNCELENMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Son yıllarda tüm dünya ile paralel şekilde Türkiye’de de sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan işletme sayısı ve raporlara olan ilgi artış göstermektedir. Aşağıda Grafik-1 Dünyada ve Türkiye’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin verileri göstermektedir.



Grafik 1. Dünyada ve Türkiye’de 2008-2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporları

Kaynak: <http://database.globalreporting.org/search/>

Grafik-1 incelendiğinde dünyada yayınlanan sürdürülebilirlik raporu sayısında yıllar itibariyle bir artışın olduğu görülmektedir. 2008 yılında dünya genelinde 1505 adet rapor yayınlanmışken 2017 yılında bu sayı 6491’e ulaşmıştır. 10 yıllık süreçte dünya genelinde yayınlanan rapor sayısı % 431 oranında artış göstermiştir. Türkiye’de de durum dünya genelindeki seyirle paralellik göstermektedir. Türkiye’de 2008 yılında 7 adet sürdürülebilirlik raporu yayınlanmışken 2017 yılında¹ yayınlanan rapor sayısı 42 olmuştur. Son 10 yıllık süreçte yayınlanan sürdürülebilirlik raporu sayısındaki artış %600 oranında gerçekleşmiştir. Yukarıda yer alan grafikten de anlaşılacağı üzere sürdürülebilirlik raporlaması gün geçtikçe kuruluşlar için önemli hale gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamaları kuruluşlarla ilgili ekonomik, çevresel ve sosyal konuları bir bütün halinde bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla tek bir konuda bilgi veren özel raporlamalardan farklı olarak dinamik bir yapıya ve sürece sahiptir. Raporlamanın hazırlanmasından sunulmasına değin kuruluşlar hem maddi hem manevi birçok fedakârlığa katlanmaktadırlar. Raporlarda yer alan bilgilerin elde dileyebilmesi için işletme içerisinde bilgi akış sisteminin kurulması, konuyla ilgili olarak özel birimlerin kurulması, toplanan bilgilerin işlenerek kullanıcılara sunulması için çeşitli süreçlerden geçirilmesi ve söz konusu bilgilerin toplanması için ihtiyaç duyulan zaman söz konusu fedakarlıklara örnek olarak verilebilir. Bu

¹ Çalışma 2018 yılında yapıldığından dolayı kuruluşlar 2017 yılı için halen sürdürülebilirlik raporu yayımlayabilmektedirler. Grafikte yer alan veri 10.11.2018 tarihli erişim ile elde edilmiştir.

bağlamda çalışmanın Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarını konu edinmesinin, rapor yayınlayan ve yayınlamayı planlayan kuruluşlar açısından önemli olduğunu düşünmekteyiz. Ayrıca yapılan bu çalışma ile Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması konusunda literatüre azda olsa katkı sağlanmış olacağını, gelecekte yapılacak olan araştırmalara küçük de olsa yol gösterebileceğini düşünmekteyiz.

Yukarıda belirtilmiş olan önem doğrultusunda yapılmış olan bu çalışmanın temel amacını Türkiye’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık süreçte yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarının mevcut durumlarının tespit edilmesi oluşturmaktadır. Bu temel amaç doğrultusunda çalışmanın alt amaçları ise şu şekilde belirlenmiştir;

-Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarında en çok hangi konulara yer verildiğinin tespit edilmesi.

-Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarının hangi büyüklükteki işletmeler tarafından yayınlandığının tespit edilmesi.

-Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında hangi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin sürdürülebilirlik raporu yayınladığının tespit edilmesi.

-İşletme büyüklüğü ile raporlarda yer verilen konu başlıkları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığının tespit edilmesi oluşturmaktadır.

3.2.Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını Türkiye’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde GRI’nin (Global Reporting Initiative) hazırlamış olduğu prensipler doğrultusunda hazırlanmış ve GRI’nin rapor veri tabanında yer alan sürdürülebilirlik raporları oluşturmaktadır. Çalışmada GRI’nin veri tabanında yer almasına rağmen bazı raporlara erişilememiştir. Bu bağlamda aşağıda Tablo-4’de yıllar itibariyle yayınlanan rapor sayıları ve araştırma kapsamında incelenmiş rapor sayıları yer almaktadır.

Tablo 1. Yıllar İtibariyle Yayınlanmış ve İncelenmiş Rapor Sayıları

Yıllar	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Yayınlanan Rapor Sayısı	7	7	19	34	38	43	62	60	81	42
İncelenen Rapor Sayısı	7	7	12	34	38	42	43	38	52	27
İncelenen Raporların Yüzdesi (%)	100	100	63	100	100	98	69	63	64	64

Tablo-1’de yer alan veriler incelendiğinde araştırma kapsamında yayınlanmış olan toplam rapor sayısı 393, incelenen rapor sayısı ise 300’dür. Bu şekilde yayınlanmış olan raporların % 76’lık kısmı incelenmiştir.

3.3.Araştırmada Kullanılan Yöntem

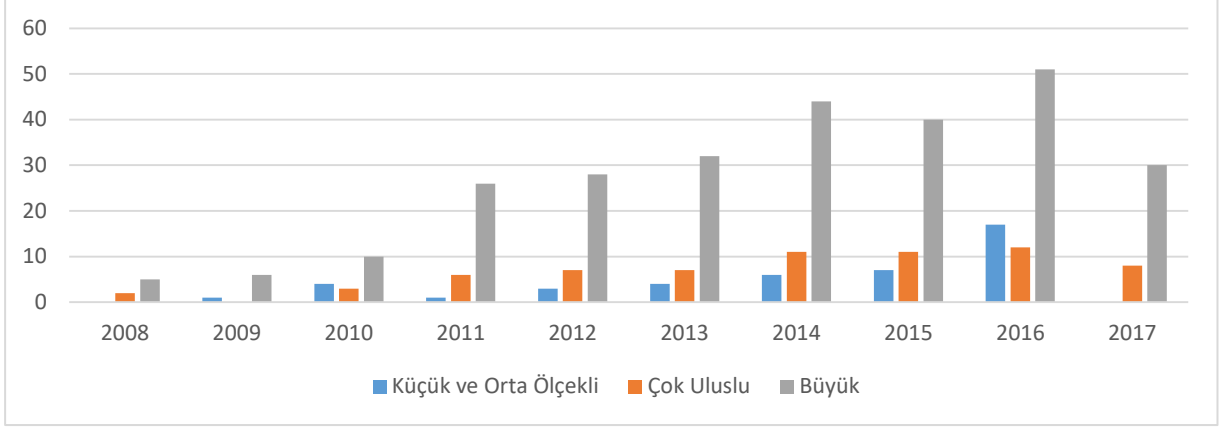
Araştırmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında belirlenmiş olan sürdürülebilirlik raporları GRI içerik indeksi doğrultusunda tek tek incelenmiştir. Ayrıca GRI’nin veri tabanından incelenen rapora erişim sağlandığı esnada söz konusu raporu yayınlayan işletmenin büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör bilgisi de elde edilmiştir. Elde edilen bilgiler SPSS-22 programına işlenmiş ve analiz edilmiştir.

3.4.Araştırmanın Kısıtları

Çalışmanın bir takım kısıtları bulunmaktadır. Öncelikli olarak araştırma kapsamına 2008-2017 yıllar arası 10 yıllık dönemde yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporları dahil edilmiştir. Dolayısıyla çalışma sonucunda ulaşılan bulgu ve analizlerin Türkiye’de yayınlanmış tüm sürdürülebilirlik raporları geneline yorumlanması yanlış olacaktır. Ayrıca araştırma kapsamına GRI’nin yayınlamış olduğu rapor hazırlama ilkelerine uygun hazırlanmış sürdürülebilirlik raporları dahil edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında şekil zorunluluğu bulunmamasında ötürü bazı kuruluşlar kendi planları dahilinde rapor hazırlayıp sunabilmektedir. Bu durum çalışmamızın bir diğer kısıtını oluşturmaktadır. Benzer şekilde GRI’nin veri tabanında yer almayan sürdürülebilirlik raporları araştırma kapsamına alınmamıştır.

3.5.Bulgular

Araştırma kapsamında ulaşılan ilk bulgu Türkiye’de 2008-2017 yılları arasında 10 yıllık dönemde sürdürülebilirlik raporu yayınlayan kuruluşların büyüklükleridir. GRI veri tabanında yer alan sürdürülebilirlik raporları küçük ve orta ölçekli işletmeler, çok uluslu işletmeler ve büyük işletmeler olmak üzere 3 başlık altında sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda aşağıda Grafik-2’de Türkiye’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde sürdürülebilirlik raporu yayınlamış olan kuruluşların işletme büyüklüklerine göre sınıflandırması yer almaktadır.



Grafik 2. 2008-2017 Yılları Arası Sürdürülebilirlik Raporu Yayınlayan Kuruluşların Büyüklük Dağılımı

Grafik-2 incelendiğinde Türkiye’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde sürdürülebilirlik raporu yayınlayan kuruluşların büyük çoğunluğunu büyük işletmeler oluşturmaktadır. Küçük ve orta ölçekli işletmeler 2016 yılı hariç diğer yıllarda en az sürdürülebilirlik raporu yayınlayan işletmeler olmuştur. Ancak 2008 yılından 2017 yılına gelinceye kadar yıllar itibariyle sürdürülebilirlik raporu yayınlayan küçük ve orta ölçekli sınıflandırması kapsamına alınan işletme sayısında yıllar itibariyle bir artış söz konusudur. Bu durum sürdürülebilirlik raporlamasının Türkiye’de ki geleceği hakkında olumlu bir durum olarak karşılanabilir. Araştırma kapsamında ulaşılan ikinci bulgu araştırma yıllar süresinde sürdürülebilirlik raporu yayınlayan kuruluşların faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkindir. Aşağıda Tablo-2’de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde Türkiye’de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan kuruluşların faaliyet gösterdikleri sektörlerle ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 2. Türkiye’de 2008-2017 Yılları Arası Sürdürülebilirlik Raporu Yayınlayan Kuruluşların Faaliyet Gösterdikleri Sektörler

Sektör	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Tekstil	1	1	3	1	3	2	2	2	1	0
Dayanıklı Tüketim Malları	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0
Holding	2	2	5	8	9	6	11	9	9	6
Yiyecek-İçecek	1	0	2	1	1	3	4	5	7	2
Metal Üretim	1	0	0	0	0	0	1	2	3	2
Enerji	1	0	0	4	2	4	6	3	7	1
Bilgisayar	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0
Kamu Kurumu	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0
Havacılık	0	1	1	1	1	2	1	2	2	1
Telekomünikasyon	0	1	1	2	3	0	3	1	2	3
Finans	0	0	2	4	3	6	9	10	10	7
Lojistik	0	0	1	1	1	1	2	1	0	0
Sağlık Ve Sağlık Ürünleri	0	0	0	4	7	4	4	3	2	3
Otomotiv	0	0	0	2	1	2	5	5	5	2

İnşaat	0	0	0	1	3	2	4	2	3	1
Üniversite	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0
Kar Amacı Gütmeyen	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Kimyasallar	0	0	0	0	1	1	1	1	2	2
Medya	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0
Metal Ürünler	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0
Perakendeci	0	0	0	0	0	1	1	1	2	0
Ekipman	0	0	0	0	0	0	0	0	13	0
Teknoloji	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1
Perakende	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Ticari Servis	0	0	0	0	0	0	1	1	1	2
Elektronik	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Diğer	0	0	0	1	1	3	4	7	9	3

Tablo-2’de yer alan bilgiler incelendiğinde Türkiye’de 2008-2017 yılları arası en çok sürdürülebilirlik raporu yayınlayan sektörün holding sektörü olduğu görülmektedir. İkinci olarak en çok rapor yayınlayan sektör finans sektörü olurken bu sektörü enerji sektörü takip etmektedir. 10 yıllık süreçte diğer sektörler göre en az sürdürülebilirlik raporu yayınlayan sektörler ise kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve elektronik sektörleri olmuştur. Çalışma kapsamında ulaşılan bir diğer bulgu 2008-2017 yılları arası yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarında GRI sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarına göre hangi göstergelere söz konusu raporlarda daha çok yer verildiğine yöneliktir. Bu bağlamda aşağıda ilk olarak ekonomi kategorisinde yer alan 9 göstergeye ilişkin yıllar itibarıyla raporlarda yer verilme durumuna ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3. Ekonomi Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	EC1	EC2	EC3	EC4	EC5	EC6	EC7	EC8	EC9
2008	5	2	3	3	2	4	2	4	2
2009	3	0	2	0	1	0	2	2	2
2010	9	6	6	8	4	5	5	5	7
2011	19	15	14	13	14	13	13	17	14
2012	22	13	14	16	14	13	16	19	13
2013	22	19	18	18	16	15	17	23	17
2014	40	28	29	30	26	28	34	39	29
2015	31	24	18	23	19	20	29	29	23
2016	39	30	22	21	22	23	36	40	27
2017	24	15	10	10	8	11	20	22	16
Toplam	214	152	136	142	126	132	174	200	150

Tablo-3’de yer alan veriler incelendiğinde 10 yıllık süreçte yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarında en fazla EC-1 göstergesine yer verildiği görülmektedir. Söz konusu göstergeye araştırma

yılları süresince 214 raporda yer verilmiştir. EC-1 göstergesi, rapor yayınlayan kuruluşların üretmiş ve dağıtmış oldukları ekonomik değerleri kapsamaktadır. İkinci olarak raporlarda EC-8 göstergesine yer verilmiştir. Söz konusu gösterge kuruluşların faaliyetlerinin dolaylı ekonomik etkilerini kapsamaktadır. Ekonomi kategorisi altında yayınlanmış raporlarda en az EC-6 göstergesine yer verilmiştir. Bu gösterge kuruluşların üst yönetim kademelerinde yerel toplum istihdamına yönelik bilgileri içermektedir. Araştırmada kapsamında ulaşılan diğer bir bulgu yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarında GRI çevre göstergelerine yer verme durumuyla ilgilidir. Aşağıda Tablo-4’de 2008-2017 yılları arası yayınlanmış sürdürülebilirlik raporlarında GRI çevresel kategorisi altında yer alan göstergelerin durumlarına ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 4. Çevre Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	EN1	EN2	EN3	EN4	EN5	EN6	EN7	EN8	EN9	EN10	EN11	EN12	EN13
2008	2	1	3	2	2	2	2	5	2	2	3	1	0
2009	1	1	1	0	1	2	1	2	0	0	1	1	1
2010	6	4	9	7	6	8	6	8	3	1	5	1	2
2011	10	11	15	13	16	16	15	18	10	8	13	8	10
2012	9	11	20	16	20	18	15	20	14	9	11	11	13
2013	14	15	23	20	19	19	18	21	17	11	18	15	17
2014	19	19	38	28	32	31	25	36	21	16	20	20	18
2015	13	13	33	14	24	28	23	25	16	13	11	7	12
2016	12	11	47	17	30	39	25	39	25	26	12	5	9
2017	8	6	23	9	10	18	12	23	12	9	5	4	5
Toplam	94	92	212	126	160	181	142	197	120	95	99	73	87
	EN14	EN15	EN16	EN17	EN18	EN19	EN20	EN21	EN22	EN23	EN24	EN25	EN26
2008	2	1	2	1	2	1	2	5	4	3	1	1	4
2009	1	0	0	0	2	0	0	1	3	1	1	0	2
2010	2	0	9	1	9	1	3	5	7	1	0	2	8
2011	8	3	13	6	17	6	9	12	18	9	7	8	19
2012	12	8	16	9	15	7	6	14	21	10	6	9	20
2013	14	12	19	15	20	13	13	16	22	13	13	14	22
2014	15	19	34	23	27	18	16	29	35	29	9	19	31
2015	5	29	29	19	21	25	9	17	26	33	9	10	18
2016	2	41	40	21	24	35	13	17	32	43	10	5	20
2017	3	20	20	9	10	14	2	7	16	20	4	2	12
Toplam	64	133	182	104	147	120	73	123	184	162	60	70	156
	EN27	EN28	EN29	EN30	EN31	EN32	EN33	EN34					
2008	3	3	2	2	0	0	0	0					
2009	0	2	1	2	0	0	0	0					
2010	4	3	8	3	0	0	0	0					
2011	11	11	8	12	0	0	0	0					
2012	11	13	11	11	1	0	0	0					

2013	15	19	17	14	0	0	0	0								
2014	23	27	19	22	6	4	2	3								
2015	30	17	23	17	17	17	11	11								
2016	36	16	32	16	29	22	12	10								
2017	17	9	16	5	13	5	3	3								
Toplam	150	120	137	104	66	48	28	27								

Tablo-4’de yer alan veriler incelendiğinde çevre kategorisi altında en fazla EN-3 göstergesine yer verildiği görülmektedir. EN-3 göstergesi kuruluş içerisindeki enerji tüketimine ilişkin bilgilerin yer aldığı göstergedir. Çevre kategorisinde ikinci olarak en fazla yer verilen gösterge EN-8 göstergesi olmuştur. Söz konusu gösterge kuruluşların kaynak bazında su tüketimlerine ilişkin bilgileri içermektedir. Çevre kategorisinde en az yer verilen gösterge ise EN-34 göstergesi olmuştur. EN-34 göstergesi kuruluşların çevresel etkilerle ilgili olarak resmi şikayet mekanizmaları kanalıyla getirilmiş, yanıtlanmış ve çözümlenmiş şikayetlerin sayısına ilişkin bilgileri içermektedir. GRI raporlama kılavuzlarında sosyal kategorisi altında 4 alt kategori mevcuttur. Bu bağlamda aşağıda iş gücü uygulamaları ve insana yaraşır iş kategorisi altında yer alan göstergelere araştırma yılları süresince raporlarda yer verilme durumlarına ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 5. İş Gücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	LA1	LA2	LA3	LA4	LA5	LA6	LA7	LA8	LA9	LA10	LA11	LA12	LA13	LA14	LA15	LA16
2008	5	0	0	2	0	0	3	1	0	3	2	1	4	1	0	0
2009	3	3	1	1	1	0	2	2	0	3	2	2	3	1	0	0
2010	8	7	5	6	5	5	8	4	3	9	8	6	10	4	0	0
2011	18	18	15	15	16	14	17	18	13	18	17	18	17	14	5	0
2012	22	20	15	12	15	16	16	18	12	22	18	18	17	13	6	0
2013	24	20	16	20	20	17	21	20	17	23	18	21	20	17	10	1
2014	43	33	26	26	34	27	34	31	26	42	31	35	33	29	20	2
2015	34	28	25	20	32	33	22	24	36	32	31	34	31	16	14	11
2016	45	27	34	23	35	48	26	31	49	39	39	42	33	14	11	16
2017	23	16	22	17	22	23	13	14	23	23	21	23	17	5	7	8
Toplam	225	172	159	142	180	183	162	163	179	214	187	200	185	114	73	38

Tablo-5’de yer alan veriler incelendiğinde araştırma yılları süresince iş gücü uygulamaları ve insana yaraşır iş kategorisi altında yayınlanmış raporlarda en fazla LA-1 göstergesine yer verilirken en az LA-16 göstergesine yer verilmiştir. LA-1 göstergesi yaş grubu, cinsiyet ve bölgeye göre işe yeni alınan çalışanların ve çalışan devrinin toplam sayısı ve oranına ilişkin bilgileri içermektedir. LA-16 göstergesi ise iş gücü uygulamalarına yönelik olarak resmi şikâyet mekanizmaları kanalıyla

geliştirilmiş, yanıtlanmış ve çözümlenmiş şikâyet sayılarına ilişkin bilgiler içerir. Tablo-6'da insan hakları kategorisi altında yer alan göstergelerin raporlarda yer alma durumuna ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 6. İnsan Hakları Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	HR1	HR2	HR3	HR4	HR5	HR6	HR7	HR8	HR9	HR10	HR11	HR12
2008	0	3	1	2	3	2	3	2	0	0	0	0
2009	0	0	2	2	2	2	2	0	0	0	0	0
2010	4	5	4	9	8	10	8	4	2	0	1	0
2011	10	12	7	16	15	18	17	12	7	4	8	0
2012	11	13	12	17	16	20	17	9	8	5	6	0
2013	13	17	12	19	17	22	20	15	13	9	11	0
2014	21	22	21	34	28	36	31	18	20	14	14	3
2015	10	12	27	27	20	22	20	14	12	13	10	12
2016	12	17	38	32	30	27	16	8	12	16	10	13
2017	8	9	17	16	15	15	7	6	4	5	3	4
Toplam	89	110	141	174	154	174	141	88	78	66	63	32

Tablo-6'da yer alan veriler incelendiğinde araştırma yılları süresinde insan hakları kategorisi altında yer alan göstergelerden en fazla HR-4 ve HR-6 göstergelerine yer verildiği buna karşın en az olarak HR-12 göstergesine yer verildiği görülmektedir. HR-4 göstergesi örgütlenme ve toplu sözleşme hakkının ihlal edilmiş olabileceği veya belirgin risk altında olabileceği belirlenen faaliyetler ve tedarikçiler ve bu hakların desteklenmesi için alınan önlemlere ilişkin bilgileri içerirken HR-6 göstergesi zorla veya cebren çalıştırma vakaları bakımından belirgin risk teşkil ettiği belirlenen faaliyetler ve tedarikçiler ve her tür zorla veya cebren çalıştırmanın ortadan kaldırılmasına katkı sağlama yönünde alınan önlemler hakkında bilgileri içermektedir. HR-12 göstergesi ise insan hakları etkileriyle ilgili olarak resmi şikâyet mekanizmaları kanalıyla getirilmiş, yanıtlanmış ve çözümlenmiş şikâyetlerin sayısına ilişkin bilgileri içermektedir. Aşağıda Tablo-7'de toplum kategorisi altında yer alan göstergelerin raporlarda yer alma sıklığına ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 7. Toplum Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	SO1	SO2	SO3	SO4	SO5	SO6	SO7	SO8	SO9	SO10	SO11
2008	2	3	2	3	4	1	1	0	0	0	0
2009	2	2	2	2	0	0	0	0	0	0	0
2010	5	8	4	5	5	4	2	2	0	0	0
2011	16	17	14	14	11	12	9	8	3	3	0
2012	15	15	13	16	7	10	9	9	4	4	0
2013	18	18	16	19	15	18	16	14	9	9	0

2014	27	28	29	31	28	20	23	25	11	14	1
2015	19	18	26	25	22	18	20	21	7	8	9
2016	17	21	30	24	25	18	21	14	5	4	9
2017	10	10	17	16	20	8	13	12	1	3	3
Toplam	131	140	153	155	137	109	114	105	40	45	22

Tablo-7’de yer alan veriler incelendiğinde araştırma yılları süresince raporlarda en fazla yer verilmiş olan toplum göstergesi SO-4 göstergesi ikin en az yer verilen gösterge SO-11 göstergesi olmuştur. SO-4 göstergesi yolsuzlukla mücadele politika ve prosedürleri ile ilgili iletişim ve eğitime ait bilgileri içerirken SO-11 göstergesi toplum üzerindeki etkilerle ilgili olarak resmi şikayet mekanizmaları kanalıyla getirilmiş, yanıtlanmış ve çözümlenmiş şikayetlerin sayısına ilişkin bilgileri içermektedir. Aşağıda Tablo-8’de son olarak ürün sorumluluğu kategorisi altında yer alan göstergelere ilişkin bulgular yer almaktadır.

Tablo 8. Ürün Sorumluluğu Kategorisi Altında Raporlarda Yer Verilen Gösterge Sayılarına İlişkin Bulgular

	PR1	PR2	PR3	PR4	PR5	PR6	PR7	PR8	PR9
2008	3	1	4	1	3	3	1	1	1
2009	0	1	2	1	2	1	0	0	0
2010	4	5	7	4	9	5	3	4	3
2011	13	9	14	9	18	11	10	12	10
2012	11	11	14	11	20	12	9	12	10
2013	14	14	17	15	20	16	15	18	15
2014	25	19	27	20	37	23	22	26	24
2015	20	16	18	16	28	14	19	23	20
2016	25	19	28	27	34	11	23	19	19
2017	11	13	12	11	15	3	10	12	8
Toplam	126	108	143	115	186	99	112	127	110

Tablo-8’de yer alan bilgiler incelendiğinde ürün sorumluluğu kategorisi altında en fazla PR-5 göstergesine yer verilirken en az PR-6 göstergesine yer verilmiştir. PR-5 göstergesi kuruluşların müşteri memnuniyetini ölçen anket sonuçları ile birlikte, müşteri memnuniyeti ile alakalı uygulamalarına ilişkin bilgileri içermektedir. PR-6 göstergesi ise kuruluşların yasaklı veya tartışmalı ürünlerin satışına ilişkin bilgileri içermektedir.

Araştırma kapsamında ulaşılan diğer bir bulgu rapor yayınlayan kuruluşların raporlarında yer vermiş oldukları gösterge sayıları ile söz konusu kuruluşların büyüklükleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığına yöneliktir. Bu bağlamda aşağıda Tablo-9’da yapılmış olan Yönelik Kruskal-Wallis test sonuçları yer almaktadır.

Tablo 9. Kuruluşların Büyüklükleri ile Raporlarında Yer Verdikleri Gösterge Kategorileri Arasındaki İlişkiye Yönelik Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

	Test İstatistiği	Standart Sapma	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi	Uyarlanmış Anlamlılık Düzeyi
Ekonomi Kategorisine İlişkin Sonuçlar					
SME-LA	-38,330	10,379	-3,693	0,000	0,001
SME-MNE	-40,235	12,419	-3,240	0,001	0,004
LA-MNE	-1,904	8,538	-0,223	0,824	1,000
Çevresel Kategorisine İlişkin Sonuçlar					
SME-LA	-36,428	40,437	-3,490	0,000	0,001
SME-MNE	-40,89	12,488	-3,274	0,001	0,003
LA-MNE	-4,462	8,585	-0,520	0,603	1,000
Sosyal Kategorisine İlişkin Sonuçlar					
SME-LA	-36,395	10,444	-3,485	0,000	0,001
SME-MNE	-38,474	12,497	-3,079	0,002	0,006
LA-MNE	-2,078	8,592	-0,242	0,809	1,000

Kuruluşların büyüklükleri ile raporlarında yer vermiş oldukları göstergeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Tablo-9'da yer alan sonuçlara göre küçük ve orta ölçekli işletmeler (SME) ile büyük işletmeler (LA) ve çok uluslu (MNE) işletmeler arasında tüm kategoriler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Buna karşın Büyük İşletmeler ile Çok Uluslu İşletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Bu durum Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler'in raporlarında her üç kategori altında yer alan göstergelere Büyük İşletmeler ve Çok Uluslu İşletmelere göre daha az önem verdiklerini göstermektedir.

4.SONUÇ

Sürdürülebilirlik raporlaması hem dünyada hem Türkiye'de gün geçtikçe yaygınlaşmaktadır. Rapor yayınlayan kuruluş sayısında ve yayınlanan rapor sayısında özellikle son 10 yıl içerisinde ciddi sayılabilecek artış söz konusudur. Dolayısıyla sürdürülebilirlik raporlamasına olan ilgi her geçen gün artmaktadır. Bu bağlamda yapılan bu çalışmada Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasının mevcut durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Söz konusu amaç doğrultusunda çalışmada Türkiye'de 2008-2017 yılları arası 10 yıllık dönemde yayınlanmış sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir.

Çalışma sonucunda Türkiye'de 2008-2017 yılları arası yayınlanmış olan sürdürülebilirlik raporlarında en fazla GRI'nin yayınlamış olduğu ekonomi ve çevre kategorilerine verildiği tespit edilmiştir. Bu durum Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasının geleceği açısından iyi olduğu

söylenebilir. Zira kuruluşların faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ekonomik ve çevresel etkilere raporlarında yer vermesi işletmeler açısından olumlu bir tablodur. Buna karşın raporlarda GRI’nin sosyal kategorisi altında yer alan göstergelere diğer kategorilere göre daha az önem verdikleri görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlarında sosyal kategorisi altında yer alan göstergelere daha fazla önem verilmesi gerekmektedir.

Çalışma sonucunda tespit edilen diğer bir durum ise işletme büyüklükleri ile raporlarda yer verilen göstergeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığına yöneliktir. Yapılan analizler sonucu küçük ve orta ölçekli işletmelerin yayınlamış oldukları raporlarda yer vermiş oldukları gösterge sayıları ile büyük ve çok uluslu işletmelerin yayınlamış oldukları raporlarda yer vermiş oldukları gösterge sayıları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu durum küçük ve orta ölçekli işletmelerin büyük ve çok uluslu işletmelere göre rapor hazırlama ve verileri toplama konusunda daha az imkana sahip olmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmış olabilir. Dolayısıyla ülkemizde yapılacak olan yasal düzenlemeler ile küçük ve orta ölçekli işletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlaması konusunda uygulanacak teşvikler ve desteklerle bu farklılığın ortadan kaldırılabileceği düşünülmektedir.

Sosyal bilimler alanında yapılmış olan tüm çalışmalarda olduğu gibi bu çalışmanın da çeşitli kısıtları bulunmaktadır. Araştırma da 2008-2017 yılları arası dönemin seçilmesi, araştırma kapsamında incelenen raporların GRI’nin sürdürülebilirlik raporlaması veri tabanından elde edilmesi söz konusu kısıtlardan bazılarıdır. Dolayısıyla araştırma sonucunda ulaşılan bulguların Türkiye’de yayınlanmış tüm sürdürülebilirlik raporlarını genelleyecek şekilde yorumlanması veya gelecekte yapılacak olan raporlamalara ilişkin kesin fikir yürütme şeklinde değerlendirilmesi doğru olmayacaktır. Konuya ilgi duyan araştırmacılar farklı yöntem ve analizlerle konuyu farklı şekilde ele alabilirler. Özellikle GRI’nin raporlama kategorileri özelinde işletme büyüklüğü, faaliyet gösterilen sektör, karlılık, halka açıklık oranı gibi çeşitli değişkenler dikkate alınarak daha geniş ve farklı çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Chousa, J. P. ve N. R. Castro. 2006. "Integrating Sustainability Into Traditional Financial Analysis", S. Schaltegger, M. Bennett ve R. Burritt (Ed.), Sustainability Accounting and Reporting, Springer.
- Ekeril, V. ve M. Ö. Göde. 2017. "Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi", Business and Economics Research Journal, 8 (4).
- Gökten, P. O. 2017. "Su Muhasebesi ve GRI 303 Su 2016 Sürdürülebilirlik Raporlaması Standardı",

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19 (4).

Gümrah, A. ve Ş. G. Tanç. 2018. "Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Kalitesi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Uygulama", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı).

Hancıoğlu, Y., İ. Gülençler ve R. K. Tünel. 2018. "Yeşil Yaklaşımlar ve Sürdürülebilirliğin Yükselişi: İşletmeler Sürdürülebilirlik Raporlarına Neden Önem Veriyor?", International Journal of Economic and Administrative Studies, 17 (Özel Sayı).

Herzig, C. ve S. Schaltegger. 2006. "Corporate Sustainability Reporting: an Overview", Sustainability Accounting and Reporting, doi:10.1007/978-1-4020-4974-3_13.

Kiliç, M., C. Kuzey ve A. Uyar. 2015. "The Impact of Ownership and Board Structure on Corporate Social Responsibility (CSR) Reporting in the Turkish Banking Industry", Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, 15 (3).

Nations, U. 1987. Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future, Oxford.

Orazalin, N. ve M. Mahmood. 2018. "Economic, Environmental, and Social Performance Indicators of Sustainability Reporting: Evidence from the Russian Oil and Gas Industry", Energy Policy, 121.

Özkan, A., Ş. G. Tanç ve B. Taşdemir. 2018. "Sürdürülebilirlik Açıklamaları Kapsamında Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Karlılık Üzerine Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (3).

Paun, D. 2018. "Corporate Sustainability Reporting: An Innovative Tool for the Greater Good of all", Business Horizons.

Şahin, Z. ve F. Çankaya. 2018. "Türkiye’de GRI Rehberine Göre Hazırlanan Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (4).

Schaltegger, S., M. Bennett ve R. Burritt. 2006. Sustainability Accounting and Reporting: Development, Linkages and Reflection. Springer.

Schaltegger, S., C. Herzig, O. Kleiber ve J. Müller. 2002. Sustainability Management In Business Enterprises Concepts and Instruments for Sustainable Organisation Development, Berlin.

Şendurur, U. ve F. Temelli. 2018. "Türkiye’de Faaliyet Gösteren Geleneksel Bankalar ve Katılım Bankalarının Sürdürülebilirlik Açısından Karşılaştırılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (2).

Uysal, T. U. ve N. Yazıcı. 2016. "Bir Rekabet Aracı Olarak Sürdürülebilirlik Raporlaması Ve Dış Güvence Gerekliliği", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 8 (2).

- Yıldırım, G., U. T. Kocamış ve S. Kuzu. 2018. "Finansal Performansın Sürdürülebilirlik Raporlaması Üzerine Etkisi: BİST 100 Şirketleri Üzerinde Bir İnceleme", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 20 (Özel Sayı).
- Yükçü, S. ve E. Kaplanoğlu. 2016. "Sürdürülebilir Kalkınmada Finansal Olmayan Raporlamanın Önemi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı).
- Yüksel, F., C. Kayalı ve N. Kayalı. 2018. "Sürdürülebilirlik Raporlaması ve XBRL", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 20 (Özel Sayı).

İŞLETMELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ*

SMMM Fatma AKSOY**

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 324-346

ÖZ

Bugün işletmelerin en önemli gündemini iş stratejilerinin ve operasyonlarının ayrılmaz bir parçası haline gelen sürdürülebilirlik konusu oluşturmaktadır. Toplum ve paydaşlardan gelen baskılar sonucu çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarını raporlayan işletme sayısı her geçen gün artmaktadır. İşletmelerin çevresel, sosyal ve ekonomik faaliyetlerini ve bu faaliyetlerinin sonuçlarını raporlayabilecekleri dünya çapında kabul görmüş raporlama çerçeveleri bulunmaktadır. Güvenilirlik, tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerinin sağlanabilmesi için belirlenmiş standartlarda raporlama yapmak, hem raporlama yapan işletmelere hem de raporların okuyucularına uygulamada ve değerlendirmede büyük fayda ve kolaylık sağlamaktadır. Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlaması farklı raporlama çerçeveleri ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: G4, İlerleme Bildirimi Raporlaması, Entegre Raporlama, Karbon Saydamlık Projesi

JEL Sınıflandırması: M14, M40, Q56

SUSTAINABILITY REPORTING FRAMEWORKS IN ENTERPRISES

ABSTRACT

The most important agenda of today's businesses is the sustainability issue that has become an integral part of business strategies and operations. The number of businesses reporting environmental, social and economic performance as a result of pressure from society and stakeholders is increasing day by day. There are globally accepted reporting frameworks that enable businesses to report their environmental, social and economic activities and the results of these activities. Reporting on designated standards to ensure reliability, consistency and comparability principles provides great benefits and convenience both for the reporting business and for the readers of the reports. In this study, sustainability reporting is tried to be explained by taking into account different reporting frameworks.

Keywords: G4, Communication on Progress, Integrated Reporting, Carbon Disclosure Project

JEL Classification: M14, M40, Q56

* Makale gönderim tarihi: 13.09.2018, kabul tarihi: 03.04.2019.

** İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, fatmaaksoysmmm@gmail.com, orcid.org/0000-0001-2345-6789.

Atıf: Aksoy, F. (2019). İşletmelerde sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 324-346. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.459841>.

1. GİRİŞ

Günümüzde karşı karşıya olduğumuz küresel ısınma, biyoçeşitlilik kaybı, doğal kaynakların tükenmesi ve kirlenmesi, artan dünya nüfusu, açlık, yoksulluk, ayrımcılık, insan hakları ihlalleri ve yolsuzluk gibi birçok etken insanlığı yeni bir düzen arayışına sürüklemektedir. Bu olumsuzluklardan iş dünyası ve toplumun tüm kesimleri etkilenmektedir. İşletmeleri yönetmek, kârlı ve sürdürülebilir bir büyümenin sağlanması bu küresel dönüşüm sürecinde hiç de kolay olmamaktadır. Geçmişte işletmelerin hayatta kalma başarısı, faaliyetlerinin sürekliliğine dayanıyordu. Bugün işletmeler çevreye ve insana duyarlı, iyi kurumsal yönetim uygulamalarını ilke edinerek farkındalıklarını artırmaktadırlar.

Toplumun tüm kesimleri tarafından hem kendi nesline hem de gelecek nesillere karşı sorumlu olma bilinci kabul görmektedir. Gelecek nesillere karşı sorumlulukların yerine getirilmesi, dünyayı daha yaşanılabilir kılmakta, çevrenin korunmasına ve insanların yaşam kalitesinin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, işletmeler için artık finansal bakış açısının yanı sıra sosyal ve çevresel boyutların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü uzun vadede kısa dönemli ve sadece kâr odaklı yaklaşımların sürdürülemez olduğu ve bu tür yaklaşımların toplumdan da tepki göreceği açıktır.

Kişisel çıkarların yerini toplumsal çıkarların aldığı bu yeni dönemde, işletme değeri de toplumsal çıkarı yansıtan farklı ölçütlere göre belirlenmektedir. İşletme paydaşlarının işletmelerin finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerine de ihtiyaç duymaları, işletmelere sürdürülebilirlik stratejileri oluşturma, sürdürülebilirlik raporları yayımlama ve bütün bu faaliyetleri iş süreçlerine entegre etme konusunda baskı oluşturmaktadır. Ayrıca, paydaşlarının beklentilerini dikkate alan işletmelerin değer kazandığı görülmektedir. Tüm bu sebeplerden dolayı ekonomik, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetime ilişkin faktörlerin bir bütün olarak işletmede gözetilmesi ve bu faktörlere bağlı risklerin ve fırsatların etkin bir biçimde yönetilmesi olarak ifade edilen kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımı benimsenmektedir.

Bu çalışmada sürdürülebilirlik raporlaması konusunda standart belirleyici kurumların yayınları ve genel kabul görmüş uygulama esasları çerçevesinde araştırma ve inceleme yapılmak suretiyle sürdürülebilirlik raporlamasının önemi, dünyada öne çıkan farklı raporlama çerçeveleri dikkate alınarak açıklanmaktadır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Günümüzde birçok işletme uzun vadeli kârlılığın, çevrenin korunması ve sosyal adaletin sağlanması ile gerçekleşeceğini düşünmektedir (GRI 2014a, 3). İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na (İMKB) göre işletme yönetimi ile paydaşlar arasındaki iletişimin ve hesap verilebilirliğin aracı olarak görülen sürdürülebilirlik raporları, paydaşlara işletmenin yönetim yaklaşımı, stratejileri ve vaatleri hakkında bilgi edinme ve değerlendirme yapma fırsatı verirken, temel özelliklerinden bir diğeri de finansal ve finansal olmayan performansları arasındaki ilişkiyi göstermesidir (İMKB 2011, 5). İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma

Derneği'nin (SKD Türkiye) belirttiği gibi sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin ekonomik değerlerinin, çevresel etkilerinin ve sosyal sorumluluk derecelerinin aynı anda hesaplanmasına aracı olan raporlardır (SKD Türkiye 2017, 58).

Borsa İstanbul'un (BİST) ev sahipliğinde 4 Aralık 2014 tarihinde düzenlenen Sürdürülebilirlik Platformu, yuvarlak masa toplantısının onur konuğu Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Başkanı ve Küresel Raporlama Girişimi Onursal Başkanı King'in katılımıyla gerçekleşti (BİST 2014b, 38).

Toplantıda King, şirketlerin piyasa değerlerinin %80'inin maddi olmayan varlıklardan oluştuğunu ve [bu durumun] finansal raporlarla açıklanamadığını ifade etmiştir. Bu nedenle, finansal raporların şirketin değerini yeterli ölçüde yansıtamayacağını ve entegre raporlama yaklaşımına ihtiyaç duyulduğunun altını çizmiştir. Geride bıraktığımız yüzyılda dünyada yalnızca 1,5 milyar insan yaşadığını ve şirketlerin dünyanın kaynaklarını sınırsız zannediyor olmalarının kabul edilebilir olduğunu belirten King, bugün dünya nüfusunun yaklaşık 8 milyar olduğunu söyleyerek yöneticilerin şirketleri geçen yüzyıldaki gibi yönetmeye devam etmelerinin uygun olmadığını ifade etmiştir (BİST 2014b, 38).

İşletmeler faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda ele almaktadırlar (Doğru 2016, 24). Sürdürülebilirlik raporlamasının temel amacı; şeffaflığı artırarak kurumsal yönetim kalitesini geliştirmek ve gelecek nesillere kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecekleri bir dünya bırakmaktır (Albayrak 2015, 32). Geleneksel yönetim anlayışında işletme yönetimi sadece işletme hissedarlarına karşı hesap verirken, kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımında hesap verebilirlik kavramının alanı genişlemiştir. İşletme hissedarları dışındaki tüm paydaşlarına karşı da sorumluluklarının olduğunu savunan bu işletme yönetimleri, paydaşların işletmeden talep ettiği şeffaflığa sadık kalarak, finansal performansları ile birlikte sosyal ve çevresel performanslarına ait bilgileri de paylaşmayı kabul etmektedirler (İMKB 2011, 5).

İşletmelerin sürdürülebilirliği ekonomik, çevresel ve sosyal gelişmelerden kaynaklanan risklerinin doğru bir biçimde yönetilebilmesine bağlıdır (Aras 2006, 20). Raporlama sürecinde işletmeler uzun vadeli amaçları ve hedefleri doğrultusunda sürdürülebilirlik ilkelerine dayanan politikalarını, iş planlarını, yönetim stratejilerini belirlemektedirler. Bu da işletme yönetimi tarafından işletmenin güçlü ve zayıf taraflarının tespit edilmesini, önemli alanlardaki fırsat ve risklerin yönetilmesini, iş dünyasındaki yeri ve itibarı güçlendirilmesi için gereken adımları atmasını sağlamaktadır (İMKB 2011, 5). İşletmenin sürdürülebilirlik performansını belirli raporlama ilkelerini dikkate alarak hazırlayıp sunması elle tutulmayan değerlerinin ortaya çıkmasına vesile olmaktadır. Bu durum aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerle karşılaştırma yapma imkânı vermekte ve işletmenin marka sadakatini ve kurumsal itibarını artırmaktadır (BİST 2014a, 33). İşletmelerin bu amaçlar doğrultusunda yaptığı çalışmalar aynı zamanda risklerin doğru tanımlanabilmesine, yönetilebilmesine ve uygun karşılıkların verilebilmesine yardımcı olmaktadır (Mengi ve

Özgül 2016). Kısa ve öz anlatımla sürdürülebilirlik raporlaması soyut konuları elle tutulur, somut hale getirmektedir (GRI 2014a, 3).

Sürdürülebilirlik performanslarını raporlayan işletmeler, sürdürülebilirlikle ilgili yaptıkları çalışmalara faaliyet raporlarında, internet sitelerinde yer verirken, büyük bir kısmı da sürdürülebilirlik raporu hazırlayarak paydaşlarını haberdar etmektedirler. Paydaşların ihtiyaçları ve talepleri doğrultusunda sürekli güncellenen dünya çapında kabul görmüş ayrı raporlama çerçeveleri bulunmaktadır. Bu raporlama çerçeveleri ve bu konuda danışmanlık yapan kuruluşlar işletmelerin kaliteli, açık, anlaşılır rapor hazırlamalarında yol gösterici olmaktadır (BİST 2014a, 33).

Dünya çapında öne çıkan raporlama çerçeveleri Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) tarafından sunulan G4, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi (Un Global Compact, UNGC) uyarınca hazırlanan İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress, COP), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council, IIRC) tarafından hazırlanan Entegre Raporlama (Integrated Reporting, IR) ve Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project, CDP) çerçevesinde hazırlanan CDP Raporlarıdır (BİST 2014a, 35).

3. GRI G4

Dünyada öne çıkan ve yaygın olarak kullanılan raporlama çerçevelerinden biri de Küresel Raporlama Girişimi tarafından sunulan ve dördüncü güncelleme olan G4 raporlama kılavuzlarıdır (Doğru 2016, 24-25). Birleşmiş Milletler Çevre Programı'nın desteğiyle ABD'deki Çevresel Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu ve Tellus Enstitüsü tarafından oluşturulan GRI, 1997 yılında Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberi'ni yayınlamıştır (BİST 2014a, 13). Kâr amacı gütmeyen ve çoklu paydaş yapısına sahip bir kuruluş olan GRI'nın misyonu, küresel olarak uygulanabilir bir sürdürülebilirlik raporlaması rehberi geliştirmek ve üçlü raporlamayı finansal raporlama gibi rutin ve karşılaştırılabilir hale getirerek yaygınlaştırmaktır (İMKB 2011, 6). Ayrıca GRI'nın temel iki hedefi arasında 2015 yılına kadar bütün büyük ve orta ölçekli işletmelere çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularına ilişkin raporlama yapma, yapmadıkları durumda da bunun nedenini açıklama yükümlülüğünün getirilmesi ve 2020 yılına kadar da işletmelerin finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının bütünlük tek bir rapor olarak yayınlanmasına yönelik uluslararası bir standart geliştirmektir (İMKB 2011, 7).

G4, diğer Küresel Raporlama Girişimi materyalleri ve hizmetleri tarafından desteklenmektedir. Bu durum hem deneyimli hem de sürdürülebilirlik raporlaması ile yeni ilgilenen işletmelerin kılavuzları kullanmasını kolaylaştırmaktadır (GRI 2014a, 3). G4, konuya özel raporlama belgelerini kaynak gösterir. Ayrıca farklı sürdürülebilirlik kod ve normlarına yönelik performansın raporlanmasına izin veren konsolide bir çerçeve olarak tasarlanmıştır (GRI 2014a, 3). G4, farklı raporlama formatlarında sürdürülebilirlik

bildirimlerinin ne şekilde sunulması gerektiğine dair rehberlik hizmeti vermektedir. Burada örnek olarak bağımsız sürdürülebilirlik raporları, yıllık raporlar, entegre raporlar, çevrimiçi raporlama veya belirli uluslararası normlara yönelik raporlar zikredilebilir (GRI 2014a, 3).

G4 küresel ölçekte geçerli bir çerçeve sunmak için dünya genelinde rapor hazırlayanlar ve rapor kullanıcıları tarafından bildirilen ihtiyaçlar dâhilinde geliştirilmiştir (GRI 2014a, 3). Küresel Raporlama Girişimi tarafından, G4'ün işleyişi hem raporlayıcılar hem de kullanıcılardan gelen geribildirimle sürekli güncellenmektedir (GRI 2014a, 3). Önemli ve olumlu olan bir diğer gelişme sürdürülebilirlikle ilgili stratejik bilgilerin öncelikli finansal bilgilerle birleştirilmesidir. Bu düşünce entegre raporların merkezini oluşturmaktadır (GRI 2014a, 3). G4'ün amacı, sürdürülebilirlik raporlamasını standart hale getirerek, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili en kritik konularını, uygulayıcılar tarafından anlamlı bilgiler halinde hazırlanıp sunulmasına yardımcı olmaktır (GRI 2014a, 3).

GRI sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarında sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasına yönelik raporlama ilkeleri, standart bildirimler ve uygulama el kitabı bulunmaktadır (Doğru 2016, 24). Uygulama El Kitabı raporlama ilkeleri ile tutarlı kararlar vermek için bir işletme tarafından izlenmesi gereken sürecin ana hatlarını vermektedir (GRI 2014a, 16). G4 standardı gerekliliklerine göre hazırlandığı beyan edilen sürdürülebilirlik raporlamalarında yer alan bilgilerin, GRI raporlama ilkeleri ve standart bildirimleriyle uyum içerisinde olması gerekmektedir (Doğru 2016, 25). Paydaşların bilinçli karar almaları, sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin uluslararası kabul görmüş raporlama ilkeleri ve standart bildirimler çerçevesinde hazırlanmasına bağlıdır (GRI 2014a, 3). G4 ilkeleri, rapor içeriğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler ve rapor niteliğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (GRI 2014a, 16).

3.1. Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler

Rapor içeriğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler¹ işletmenin faaliyetlerini, etkilerini ve paydaşlarının temel beklenti ve menfaatlerini dikkate almak suretiyle raporun içeriğinin ne olacağını belirlenmesinde uygulanacak süreci açıklamaktır (GRI 2014a, 16). Rapor içeriğinin belirlenmesine ilişkin raporlama ilkeleri işletmelere öncelikli unsurları ve bunların çerçevelerini belirlemede yardımcı olmak ve bunların etkilerinin öncelikli olarak tanımlanabileceği hususları göstermek üzere tasarlanmıştır (GRI 2014a, 43). Bütün

¹ **Paydaş kapsayıcılığı:** İşletme paydaşlarını tanımlamalı, bu paydaşların makul beklentilerine ve menfaatlerine ne biçimde cevap verdiğini açıklamalıdır.

Sürdürülebilirlik bağlamı: Rapor işletmenin performansını daha geniş sürdürülebilirlik bağlamında sunmalıdır.

Önceliklendirme: Rapor işletmenin belirgin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtan unsurları ile paydaşların değerlendirme ve kararlarını önemli biçimde etkileyen unsurları kapsamalıdır.

Eksiksizlik: Rapor işletmenin belirgin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtmalı ve paydaşların işletmenin raporlama dönemi dâhilindeki performansını değerlendirebilmelerine yetecek biçimde öncelikli unsurları ve bunların çerçevelerini kapsamalıdır (GRI 2014a, 16-17).

bu ilkelerin birlikte uygulanması Uygulama El Kitabı'nda G4-18 rehberliği kapsamında açıklanmıştır (GRI 2014b, 31-40).

GRI kılavuzlarının daha önceki sürümlerinden farklı olarak G4 ile yatırımcıların kolayca karar verebilecekleri, raporlanacak bilgilerin belirlenmesinde kullanıcı dostu “öncelikli konular” ölçütü getirilmiştir (BİST 2014a, 35). G4-20 standardına göre belirlenen unsurların neden birincil öneme sahip olduğunun ve bu unsurları önceliklendiren etkilerin neler olduğu konusunda bilgilerin açıklanmasını gerektirmektedir. Bu nedenle kuruluşlar standart unsurlar yerine kendileri için gerçekten nitelik ve nicelik taşıyan unsurların üzerinde durmalıdır. Bu unsurlar belirlenirken sektörel veriler, küresel trendler veya sivil toplum kuruluşlarının çalışma raporlarının incelenmesi yararlı sonuçlar doğuracaktır. Ayrıca önceliklendirme sürecinde paydaşlarla iletişim halinde olmak sürece olumlu katkı sağlayacaktır (Doğru 2016, 25). Şekil 1, rapor içeriğinin tanımlanmasına yönelik süreç hakkında bilgi vermektedir.



Şekil 1. Rapor İçeriğinin Tanımlanmasına Yönelik Süreç

Kaynak: GRI 2014a, 90.

Not: Öncelikli unsurların ve çerçevelerin belirlenmesi için sürece genel bir bakış sağlamaktadır.

Birinci adım tanımlama, sürdürülebilirlik bağlamı ve paydaş kapsayıcılığı ilkeleri temeline dayanmaktadır. İşletme, öncelikli unsurları ve diğer ilgili konu başlıklarını bütün faaliyetleriyle, ürünleriyle, hizmetleriyle ve ilişkileriyle ilgili etkiler temelinde, bu etkilerin işletme içinde mi yoksa dışında mı gerçekleştiğine bakmaksızın tanımlamalıdır (GRI 2014b, 32).

İkinci adım öncelik belirleme, birinci adımdaki unsurların ve diğer ilgili konu başlıklarının, öncelikli olan ve dolayısıyla raporlamaya tabi olması gerekenlerin belirlenmesidir. Öncelik belirleme; önceliklendirme ve paydaş kapsayıcılığı ilkeleri temelinde olmalıdır (GRI 2014b, 33).

Üçüncü adım doğrulama, rapor içeriğinin tanımlanmasının sonlandırılması için eksiksizlik ve paydaş kapsayıcılığı ilkelerinin uygulandığını doğrulama izlemektedir (GRI 2014b, 33).

Dördüncü adım inceleme, işletme bir sonraki raporlama döngüsüne hazırlanırken gerçekleştirilir. Bu inceleme sadece bir önceki raporlama döneminde öncelikli olan unsurlara odaklanmakla kalmayabilir, aynı zamanda paydaş kapsayıcılığı ve sürdürülebilirlik bağlamı ilkelerini de tekrar göz önüne alabilir. Görüldüğü gibi bu bulgular bir sonraki raporlama döngüsüne ilişkin tanımlama adımına bilgi ve katkı sağlamaktadır (GRI 2014b, 33).

3.2. Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler

Rapor niteliğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler² düzgün bir biçimde sunulması da dâhil olmak üzere sürdürülebilirlik raporunda kaliteli bilgilerin sağlanmasına yönelik tercihlerde yol gösterir. Bilgi kalitesi paydaşların performans hakkında doğru ve makul değerlendirmeler yapabilmelerini ve uygun önlemleri alabilmelerini sağlamak açısından önemlidir (GRI 2014a, 16). Bütün bu ilkeler Uygulama El Kitabı'nda ayrıntılı bir biçimde yer almaktadır (GRI 2014b 13-16).

GRI kılavuzlarındaki rapor niteliğinin belirlenmesine ilişkin ilkelerden biri olan denge, rapor üzerinde doğru bir değerlendirme yapılabilmesi için işletmelerin performanslarının olumlu ve olumsuz yönlerini yansıtması gerektiğini ifade eder. Bu durum okuyucuyu olumsuz yönde etkilenme riskinden korumaktadır. Örneğin işletmeler G4-EC2 standardına göre uyumluluk bildiriminde bulunurken ve iklim değişikliğinin hem gelir hem de harcama üzerindeki etkisine yer verirken aynı zamanda iklim değişikliğinden kaynaklanan risk ve fırsatlar hakkında da bilgi sağlamalıdır (Doğru 2016, 27). GRI sürdürülebilirlik kılavuzlarına göre raporlanan bilgiler mümkün olduğunca diğer işletmeler karşısında analiz yapılabilecek biçimde sunulmalıdır. Örneğin G4-EN19 standardına göre sera gazı emisyonlarının azaltım miktarı ve hesaplama dâhil edilen gazların bildirim yapılarırken, işletmenin hem kendi içinde hem de içinde bulunduğu endüstride nerede olduğunun bildiri yararlı olacaktır (Doğru 2016, 26).

² **Denge:** Rapor, işletmenin genel performansının makul bir değerlendirmesinin yapılabilmesi için işletme performansının olumlu ve olumsuz tüm yönlerini yansıtmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik: İşletme bilgilerini tutarlı bir şekilde seçmeli, derlemeli ve raporlamalıdır. Raporlanan bilgiler paydaşların işletme performansının zaman içinde geçirdiği değişiklikleri analiz edebilmesini sağlayacak ve diğer işletmelere kıyasla analizi destekleyecek bir biçimde sunulmalıdır.

Doğruluk: Raporlanan bilgiler paydaşların işletmenin performansını değerlendirebilmeleri için yeterince doğru ve ayrıntılı olmalıdır.

Zamansal tutarlılık: İşletme, paydaşların bilinçli kararlar verebilmeleri amacıyla bilgilerin ihtiyaç duyulduğunda erişilebilir olmasını sağlamak için düzenli bir takvime göre raporlama yapmalıdır.

Netlik: İşletme, bilgileri raporu kullanan paydaşların anlayabileceği ve erişebileceği bir şekilde sunmalıdır.

Güvenilirlik: İşletme bir raporun hazırlanmasında kullanılan bilgi ve süreçleri incelemeye tabi tutulabilecek ve bilginin niteliğinin ve önceliklendirme durumunun belirlenebilmesini sağlayacak biçimde toplamalı, kaydetmeli, derlemeli, analiz etmeli ve bildirmelidir (GRI 2014a, 17-18).

Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan konulardan bir kısmı bağımsız denetim sürecinden geçmektedir. Bu durum rapordaki hata riskini azaltmakta, raporlayıcı kuruluşlara ve paydaşlara güven vermekte ve sunulan verilerin kalitesini artırmaktadır. Eğer raporda yer alan herhangi bir konu bağımsız denetim sürecinden geçmişse GRI içerik indeksinde mutlaka bu rapora ilişkin bir referans bulunmalıdır. Bağımsız denetim firması tarafından hazırlanan ve iş tanımı ve kapsamı açıklanmış olan rapor sürdürülebilirlik raporuna eklenmelidir. Özellikle bu güvence sağlayıcı firmaların bağımsız olmaları, güvence faaliyetleri sırasında kalite kontrol prosedürleri uygulamaları ve raporda sundukları bilgilerin sistematik ve kanıta dayalı olması şarttır (Doğru 2016, 27).

Günümüzde raporlama yapmak artık işletmelerin bir tercihi olmaktan çıkmış olup “raporla, raporlamıyorsan açıkla” (report or explain) ilkesi giderek daha fazla kabul görmektedir. Söz konusu ilke, işletmelerin sürdürülebilirlik etkilerini paylaşmalarını, paylaşmıyorsa bunun nedenini açıklamalarını istemektedir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 34). GRI bu ilkenin daha adil bir rekabet ortamı yarattığını ve kuruluşa esneklik sağladığını, bürokrasi ile ilgili yükler getirmediğini belirtmekte ve bu yaklaşıma destek vermektedir (Mengi ve Özgül 2016, 167-168). Dolayısıyla, GRI sürdürülebilirlik kılavuzları tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için hazırlanmıştır. Bu kılavuzlarda yer alan bazı standartlar işletmeler açısından açıklanması mümkün olmayan unsurları içermektedir. Söz konusu istisnai durumlarda GRI içerik indeksindeki ilgili standarda referans verilmesi, kamuya açıklanamayan bilgilerin tarif edilmesi ve rapora dâhil olmayan bilgilerin hariç tutulma nedenlerinin belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin, işletme özel bilgisi, uygulanabilir değil vb gibi (Doğru 2016, 26). İşletmelerde, piyasalar ve toplum için sürdürülebilirlik raporlamasının standart uygulamaya dönüşmesi hayati öneme sahiptir (GRI 2014a, 3). Kılavuzlarda genel standart bildirimler ve özel standart bildirimler olmak üzere iki farklı türde standart bildirim bulunmaktadır (GRI 2014a, 20).

3.3. Genel Standart Bildirimler

Genel standart bildirimler işletmenin ve raporlama sürecinin tanımını sunmakta olup sürdürülebilirlik raporları hazırlayan bütün işletmeler için geçerlidir (GRI 2014a, 24). Genel standart bildirimler sırasıyla; (a) strateji ve analiz, (b) kurumsal profil, (c) tanımlanan öncelikli unsurlar ve çerçeveler, (d) paydaş katılımı, (e) rapor profili, (f) yönetim, (g) etik değerler ve dürüstlük olmak üzere yedi kısımdan oluşmaktadır (GRI 2014a, 24).

GRI sürdürülebilirlik kılavuzlarındaki genel standart bildirimlerin başında strateji ve analiz yer almaktadır. Bu bildirim işletme faaliyetlerinin neden olduğu ve katkıda bulunduğu belirgin ekonomik, sosyal ve çevresel etkiler ile ilgili kısa, orta ve uzun vadeli strateji, sorumluluk ve politikaların beyanını içermektedir (GRI 2014a, 4). Raporda öncelikli olarak işletmenin yönetim kurulu başkanı olmak üzere yönetim kurulu üyelerinin ve yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan kurumsal yönetim komitesi gibi resmi organların da sürdürülebilirlikle ilgili fikirlerine ve görüşlerine yer verilmelidir (Doğru 2016, 25). Paydaş katılımı rapor

içeriğini zenginleştirmek, bazı verilerin doğruluğunun teyit edilmesini sağlamak ve farklı bakış açılarından yararlanmak için rapor içerisinde işletmenin etkileşim halinde olduğu kesimlerin açıklamalarına yer verilmesi oldukça önemlidir (Doğru 2016, 26-27).

3.4. Özel Standart Bildirimler

Özel standart bildirimler işletmenin yönetimi ve öncelikli unsurlara ilişkin performansı hakkında bilgi sunmaktadır (GRI 2014b, 244). Kılavuzlar, özel standart bildirimleri üç sınıfa ayırmaktadır. Bunlar sırasıyla; (a) ekonomik, (b) çevresel ve (c) sosyal boyutlardır. Sosyal bildirim de kendi içinde işgücü uygulamaları ve insana yaraşır iş, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu olarak ayrılmıştır (GRI 2014a, 43). Sürdürülebilirliğin ekonomik boyutu işletme paydaşlarının ekonomik durumları ve yerel, ulusal ve küresel düzeydeki ekonomik yapılar üzerindeki etkileriyle ilgilidir. Kuruluşun mali durumuna odaklanmamaktadır (GRI 2014a, 43).

GRI sürdürülebilirlik raporlamalarında ele alınması gereken temel konular arasında, sürdürülebilirlik çalışmalarını başlatmak ve etkin bir biçimde yönetip koordine etmek için işletme bünyesinde sürdürülebilirlik komitesi veya çeşitli çalışma grupları oluşturmak gerekir (Doğru 2016, 25). Teknik konularda ve uzmanlık gerektiren durumlarda konunun uzmanlarından faydalanılmalıdır. Çünkü birden çok disiplinden uzmanların katıldığı ekipler kurup aralarında gerekli koordinasyonun sağlanması, yetkinlik açıkları ve boşlukları kapatmak ve gereksiz tekrarları önlemek için önemlidir (Albayrak 2015, 37).

4. UNGC İLERLEME BİLDİRİMİ RAPORLAMASI

Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, küreselleşmenin artan hızına paralel olarak, sürdürülebilirlik ve kurumsal sorumluluk anlayışı çerçevesinde politika üretmek ve uygulamaya geçirmek üzere oluşturulan en kapsamlı girişimdir. Bu girişim, iş dünyası için ortak bir kalkınma kültürü oluşturmak amacıyla evrensel ilkeler öneren, yenilikçi bir kurumsal sorumluluk yaklaşımı olarak değerlendirilmektedir (İMKB 2011, 6). Avrupa Birliği tarafından finanse edilen ve Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK) ile proje ortakları tarafından yürütülen araştırma raporunda belirtildiğine göre Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri Annan, 31 Ocak 1999 tarihinde düzenlenen Dünya Ekonomik Forumu'nda, "Binyıl Kalkınma Hedefleri" doğrultusunda bir çağrıda bulunmuştur. Annan, bu evrensel çevre ve sosyal ilkeleri desteklemek amacıyla, BM organlarını, işçi sendikalarını ve sivil toplum örgütlerini, tüm özel sektör işletmelerinin ve kamu kuruluşlarının temsilcilerini uluslararası bir girişim olan Küresel İlkeler Sözleşmesi altında toplanmaya davet etmiştir. Bunun üzerine Küresel İlkeler Sözleşmesi Projesi, BM Genel Merkezi'nde 26 Haziran 2000 tarihinde hayata geçirilmiştir (TİSK 2016, 20). Dünya liderlerinin öncülüğünde kurulan bu girişimi Borsa İstanbul 2005 yılından bu yana desteklemektedir (BİST 2014a, 14).

UNGC'nin insan hakları, işgücü, çevre ve yolsuzlukla mücadele ile ilgili 10 evrensel ilkesini kaynak gösterir³ (BİST 2014a, 35). Gönüllülük esasına dayalı bir girişim olmakla birlikte, bu konulardaki çalışmaları destekleyen işletmelerin kurumsal politikalarına, operasyonlarına ve kurum kültürlerine dâhil edebileceklerine dair açık taahhütte bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca katılımcılardan kaydettikleri ilerlemeyi her yıl raporlamaları istenmektedir. "İlerleme Bildirimi" bu raporlama sürecinin adıdır (UNGC 2008, 8). İlerleme Bildirimi'nin politikaları insanlığa karşı sorumluluk, şeffaflık ve devamlı iyi yönde ilerleme kavramlarına dayanmaktadır. Bu politikalar, işletmenin Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'ne bağlılığını pekiştirmesine, girişimin bütünlüğünün korunmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca işletmeler ile paydaşların öğrenme ve değerlendirme yapabilecekleri bilgilerin toplanması gibi önemli birçok amacı bulunmaktadır (UNGC 2008, 8). Kısacası İlerleme Bildirimi bir işletmenin Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin on ilkesinin uygulanması konusunda kendi paydaşlarına yaptığı bildirimdir (UNGC 2008, 12). Şekil 2, genel etki alanı hakkında bilgi vermektedir.

İlerleme Bildirimi, Birleşmiş Milletlerin hedeflerini ortaklar aracılığıyla desteklenmesinde, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin on ilkesinin uygulanmasında kaydedilen ilerlemeyi içermelidir (UNGC 2008, 8). İşletmeler "İlerleme Bildirimi" ile ilgili olarak Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'ne katılımı izleyen ilk iki yıl içerisinde ve takip eden her yıl için rapor hazırlamaları şartı bulunmaktadır. İşletmeler İlerleme Bildirimi'ni diğer sürdürülebilirlik raporları ya da yıllık mali raporlar ile bir bütün olarak sunmaları konusunda teşvik edilmektedirler. İşletmelerin Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi'nin aktif katılımcısı olarak kalabilmesi İlerleme Bildirimi'nde belirtilen politikalara uymasına bağlıdır (UNGC 2008, 8). Ayrıca Platform, bir çerçeve sunmakla birlikte GRI sürdürülebilir raporlama ilkelerine göre yapılan raporlamaları da kabul etmektedir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 32).

³ **İnsan hakları:** İşletmeler uluslararası geçerliliğe sahip insan haklarına destek olmalı, saygı göstermeli ve insan hakları suçlarına ortak olmamak için gerekli tüm önlemleri almalıdır.

İş gücü: İşletmeler sendika ve toplu iş sözleşmesi özgürlüğüne, zorla çalıştırma ve angaryanın her türlüünün ortadan kaldırılmasına, çocuk istihdamının ortadan kaldırılmasına, işe alma ve meslek konusundaki ayrımcılığın ortadan kaldırılmasına azami önem vermelidir.

Çevre: İşletmeler, çevresel sorunlarla ilgili olarak temkinli yaklaşımı desteklemeli; daha yüksek çevresel sorumluluğu teşvik eden girişimlerde bulunmalı, çevre dostu teknolojilerin geliştirilmesini ve yaygınlaştırılmasını teşvik etmelidir.

Yolsuzluk: İşletmeler irtikap ve rüşvet de dâhil olmak üzere yolsuzluğun her türlüüyle mücadele etmelidir (UNGC, 2008).



Şekil 2. Etki Alanı

Kaynak: UNGC 2008, 8.

Not: Merkezleri bir olan birden fazla dairenin, daireler büyüdükçe etki azalmasını göstermektedir.

Bir işletmenin evrensel on ilkeyi kendi genel etki alanı içerisinde kabul etmesi, destek olması ve uygulamaya geçirmesi istenmektedir. Belki de “etki alanı” yerine “etki alanları” ifadesini kullanırsak, merkezleri bir olan birden fazla daire canlandırırız daireler büyüdükçe etkinin azaldığını görürüz. En küçük etki alanı işletmenin çekirdek iş faaliyetlerini kapsar. Bir işletmenin ESG faktörleri olarak nitelendirilen çevre, toplum ve kurumsal yönetim performansını en fazla kontrol altında tutacağı alan burasıdır. İkinci daire tedarik zincirini içerir. Bu etki alanında kontrol zayıflamasına rağmen yine de kontrol sağlanabilmektedir. Üçüncü dairede ise işletmenin insani yardım çalışmaları, sosyal yatırımlarının toplumla etkileşimi bulunmaktadır. Dördüncü etki dairesi işletmenin kamu politikası oluşturma, kamuoyunu bilgilendirme ve bilinçlendirme evresidir (UNGC 2008, 8).

İlerleme Bildirimi üç temel adımdan oluşmaktadır. İlerleme Bildirimi'nin hazırlanması, diğer paydaşlarla paylaşılması, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi internet sayfasına yüklenmesidir (UNGC 2008, 8). İlerleme Bildirimi'nin hazırlanmasında birinci adım üç unsuru içermelidir. Bunlar sırasıyla üst düzey yönetimin imzasını taşıyan Küresel İlkeler Sözleşmesi'ne Desteğe Devam Beyanı, bir önceki yılki taahhütler, sistemler, etkinlikler gibi gerçekleştirilen eylemlerin açıklanması, mevcut ya da beklenen çıktılarının ölçülmesinden elde edilen sonuçlardır (UNGC 2008, 8). İşletmelerin İlerleme Bildirimi hazırlanır hazırlanmaz paydaşlara ne şekilde ulaştırdıklarını açıklamaları, belirli bir süre içerisinde Küresel İlkeler Sözleşmesi internet sayfasına da elektronik versiyonunu yüklemeleri istenmektedir (UNGC 2008, 12). İşletmeler paydaş iletişiminde özellikle sürdürülebilirlikle ilgili olarak yerleşik yöntemleri kullanmalıdırlar (UNGC 2008, 12). Ayrıca Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, bir performans değerlendirme mekanizması da değildir. Herhangi bir onay verilmemekte ya da performans hakkında değerlendirme yapılmamaktadır. İşletmelerin raporları, şeffaf bir şekilde herkes ile paylaşılmakta ve benzer işletmelerin ve diğer paydaşların yorum yapması teşvik edilmektedir (TİSK 2016, 20).

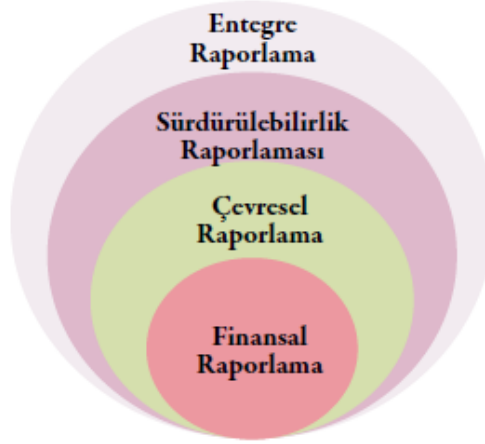
Küresel İlkeler Sözleşmesi ilkelerinin etkili bir şekilde uygulanması, büyük ölçüde paydaş katılımına bağlıdır (UNGC 2008, 12). Rapora dâhil edilmesi gereken konu ve göstergeler, kuruluşun ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtmak ya da paydaşların kararlarını etkilemek bakımından önemli olan somut ilişkileri içermelidir (UNGC 2008, 14). İşletmeler kaydettikleri, topladıkları, analiz ettikleri ve duyurdukları bu bilgilerin doğruluğundan ve güvenilir olmasından sorumludurlar (UNGC 2008, 15). Bu nedenle işletmelerin raporda adil ve makul bilgi kullanmasını sağlamak için gözden geçirme kapsamı, kullanılan yöntemler, güvence kuruluşunun bağımsızlığı gibi konuları içeren güvence süreci büyük önem taşımaktadır (UNGC 2008, 15).

5. IIRC ENTEGRE RAPORLAMA

Entegre raporlamaya ilişkin küresel boyutta çalışmaların hız kazanması 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'nin kurulması ile başlamıştır. Küresel bir koalisyon olan IIRC'nin üyeleri arasında Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, Küresel Raporlama Girişimi, Dünya Bankası, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Dünya Ekonomik Forumu gibi birçok düzenleyici kuruluşun yanı sıra işletme temsilcileri, akademisyenler, yatırımcılar ve STK'lar bulunmaktadır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 42). IIRC, 2013 yılı Aralık ayında "Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi"ni yayımlamıştır (BİST 2014a, 14). Entegre raporlama, toplumu esas alan entegre düşünce yapısını gerektiren, finansal ve finansal olmayan raporlama uygulamalarını konsolide raporlama uygulamalarına dönüştürmeyi amaçlayan, işletmenin geleceğe yönelik hedeflerine ulaşmak için kullanılan yol ve yöntemleri anlatan raporlama yaklaşımıdır (BİST 2014b, 38). Entegre raporlama, işletmenin ekonomik, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim yaklaşımına ilişkin faktörleri ile finansal performansı arasındaki ilişkiyi hedef ve amaçları doğrultusunda bir bütün olarak ele alır. Öteki raporlardan farkı, hem geçmişe yönelik bilgileri hem de geleceğe yönelik ulaşmak istediği hedefleri paylaşmasıdır (BİST 2014a, 35). Şekil 3, kurumsal raporlamanın gelişimine yönelik süreç hakkında bilgi vermektedir.

Entegre raporlama, kurumsal raporlamada büyümekte ve gelişmekte olan bir eğilim olup genel olarak bir kuruluşun mali sermaye sağlayıcılarına mevcut ve gelecekteki değer yaratma süreci için esas olan kilit faktörleri entegre bir biçimde sunmayı hedeflemektedir (GRI 2014a, 85). Finansal raporlamaların sürdürülebilirlikle ilgili bilgiler içermemesi ve yalnızca geçmişe yönelik bilgiler vermesi sebebiyle entegre raporlamaya olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Ayrıca entegre rapor, bir işletmenin finansal raporları ile sürdürülebilirlik raporlarının birleşiminden de oluşan bir rapor değildir (Mengi ve Özgül 2016, 172). Ancak sürdürülebilirlik raporlaması işletmenin öncelikli konularına, stratejik hedeflerine ve bu hedefleri gerçekleştirerek zaman içinde değer yaratma yeteneğinin değerlendirilmesine girdi sağlamak suretiyle işletmenin entegre düşünme ve bildirme süreci için temel önem teşkil etmektedir (GRI 2014a, 85). Bunun yanı

sıra sürdürülebilirlik raporları çok geniş paydaş gruplarına hitap etmesine karşın entegre raporlar yatırımcıları hedef almaktadır (Mengi ve Özgül 2016, 172).



Şekil 3. Kurumsal Raporlamanın Gelişimi

Kaynak: Aras ve Sarioğlu 2015, 38.

Not: Kurumsal raporlamanın gelişimine yönelik süreç hakkında genel bir bakış sağlamaktadır.

Entegre raporlama çerçevesinde kullanılacak bir şablon bulunmamakta ve kural bazlı değil ilke bazlı bir yaklaşım benimsenmektedir. Böylece çerçeve işletmelere belirli ilkeleri gözeterek kendi yapılarına uygun raporlama yapma imkânı vermektedir (Aras ve Sarioğlu 2015, 49). Çerçeve, entegre raporun düzenlenmesinde temel olarak kullanılan bilgilerin içeriğinin belirlenmesinde ve bu bilgilerin nasıl sunulacağını gösteren kılavuz ilkeler⁴ ile birbirine temelden bağlı ve karşılıklı olarak birbirlerini dışlamayan içerik öğelerinden⁵ oluşmaktadır (IIRC 2013, 5). Aksi belirtilmedikçe bir raporun entegre rapor olabilmesi, entegre

⁴ **Stratejik odak ve geleceğe yönelim:** Bir entegre rapor işletmenin stratejisi ve bunun, işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetiyle ve sermaye öğelerini kullanımı ve etkileşimiyle nasıl bir ilgisi olduğu hakkında bilgi vermelidir.

Bilgiler arası bağlantı: Bir entegre rapor işletmenin zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen faktörlerin birleşimi, birbirleriyle olan ilişkileri ve aralarındaki bağımlılıkların bütünsel bir resmini sunmalıdır.

Paydaşlarla ilişkiler: Bir entegre rapor işletmenin temel paydaşlarıyla kurduğu ilişkilerin doğası ve kalitesi hakkında bilgi sağlamalı ve paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerini ne ölçüde anladığını, hesaba kattığını ve karşıladığını belirtmelidir.

Önemlilik: Bir entegre rapor işletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermelidir.

Kısa ve öz olma: Bir entegre rapor kısa ve öz olmalıdır.

Güvenilirlik ve eksiksizlik: Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm maddi hususları dengeli ve maddi hata içermeyecek bir biçimde açıklamalıdır.

Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik: Bir entegre rapordaki bilgiler, zaman içinde tutarlı bir temele dayalı olarak ve işletmenin zaman içinde değer yaratma kabiliyeti açısından diğer işletmelerle karşılaştırılmasına olanak sağlayacak biçimde sunulmalıdır (IIRC 2013, 5).

⁵ **Kurumsal genel görünüm ve dış çevre:** İşletme ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor?

raporlama çerçevesinde kalın ve italik gösterilen tüm ilkelere ve ögelere atıfta bulunabilmesine bağlıdır. Entegre rapor, çerçevede belirtilen ilkeleri ve ögeleri içermemesinin haklı nedenleri arasında doğru ve güvenilir bilgilerin olmaması, açıklanmasının hukuki açıdan imkân dâhilinde olmaması veya rekabet açısından sakıncalı durumlara yol açmasıdır. Bu koşullarda, açıklanamayan bilgilerin mahiyeti, niçin açıklanamadığı, yetersiz veriler söz konusu olduğunda, açıklanması için atılacak adımlar izah edilmelidir (IIRC 2013, 34). Entegre raporu oluşturan bu ilkelerin temelinde sırasıyla; (a) organizasyon ve diğerleri için değer yaratma, (b) sermaye ögeleri, (c) değer yaratma süreci olmak üzere üç önemli kavram yer almaktadır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 50).

5.1. Organizasyon ve Diğerleri İçin Değer Yaratma

Entegre raporlamanın temelinde işletmenin yarattığı veya tahrip ettiği değerleri ve bu değerlere etki eden tüm faktörleri tespit ederek paydaşlarla iletişimin sağlanması yatmaktadır. Bugün birçok işletme hissedarları için uzun vadeli kârlılık sağlamanın yanı sıra istihdam yaratmak, toplumun ihtiyaçlarına cevap verecek yenilikler üretmek, yerel üretimi teşvik etmek gibi toplumsal değerler de yaratmaktadır. Hissedarlar ve yatırımcılar öncelikli olarak işletmenin kendisi için yarattığı değeri dikkate alsalar da işletmenin diğer paydaşları için yarattığı değer, uzun vadede işletmenin değer yaratabilme kabiliyetini de etkilemektedir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 51). Bu nedenle entegre rapor, işletmenin kullandığı ve ürettiği tüm sermaye ögelerinin bir değer yaratıp yaratmadığını, ne ölçüde ve nasıl değer yarattığını ortaya koymalıdır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 52). Yaratılan veya tahrip edilen bu değerlerin ölçülebilmesi için işletmenin rekabetçiliği, performansı ve etkilediği topluluklar, hissedarlar, tedarik zinciri ve doğal çevrenin birbiriyle bağlantısının dikkate alınması gerekir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 51). Kısacası entegre rapor ile finansal sermaye sağlayan taraflara, işletmenin kullandığı ve etkilediği kaynaklar ve ilişkiler hakkında bilgi verilerek kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyeti kısa ve öz bir şekilde anlatılmalıdır (IIRC 2013, 7).

Kurumsal yönetim: İşletmenin kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor?

İş modeli: İşletmenin iş modeli nedir?

Riskler ve fırsatlar: İşletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve işletme bunları nasıl ele almaktadır?

Strateji ve kaynak aktarımı: İşletmenin hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır?

Performans: İşletme, dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye ögelerini nasıl etkilemiştir?

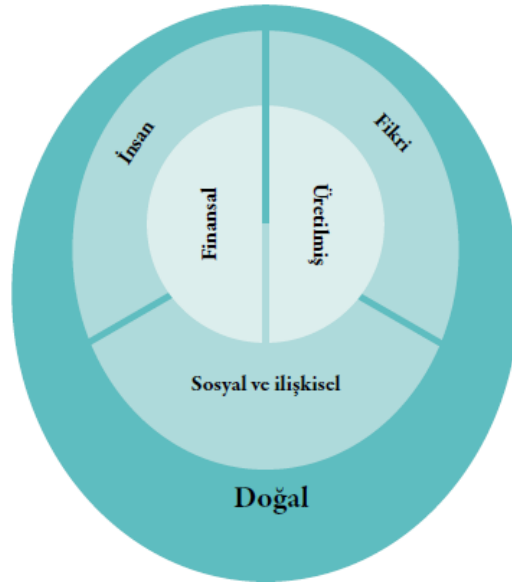
Genel görünüş: Stratejisini uygularken işletmenin karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların, iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir?

Hazırlık ve sunum temeli: İşletme entegre rapora dahil edilecek konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl incelenmekte veya değerlendirilmektedir (IIRC 2013, 5)?

5.2. Sermaye Öğeleri

İşletmeler faaliyetlerinin sürekliliği için çeşitli kaynaklara ve ilişkilere ihtiyaç duyarlar. Bu kaynaklar işletmenin kendisine ait olabileceği gibi bir başkasının mülkiyetinde de olabilir ve hatta doğal kaynaklar gibi hiç kimsenin mülkiyetinde de olmayabilir. Entegre Raporlama Çerçevesi işletmenin herhangi bir ürün veya hizmet üretmek için kullandığı bu değerleri “sermaye” olarak nitelendirmekte ve bu sermaye öğelerini finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye ile doğal sermaye olarak altı sınıfa ayırmaktadır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 53). Şekil 4, işletmeleri etkileyen sermaye öğeleri hakkında genel bir bilgi vermektedir.

İşletmenin faaliyetleri sonucunda sermaye öğeleri artar, azalır veya dönüşürken kendi aralarında ve içlerinde sürekli bir akış olur. Örneğin, bir işletme çalışanlarını eğiterek insan sermayesini iyileştirirken ilgili eğitim maliyetleri finansal sermayesini azaltır. Etki açısından finansal sermaye, insan sermayesine dönüşmüştür (IIRC 2013, 11). Çevrenin kirlenmesi nedeniyle de doğal sermayesi azalabilir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55). Tüm bu sermaye öğeleri arasındaki ilişkinin ve bu ilişkinin işletmenin uzun dönemli finansal performansına etkilerinin entegre raporda açıklanması gerekir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55-56).



Şekil 4. Sermaye Öğeleri

Kaynak: Aras ve Sarıoğlu 2015, 54.

Not: Sermaye öğeleri hakkında genel bir bakış sağlamaktadır.

Çerçevede sermaye öğeleri işletmelere kullandıkları veya etkiledikleri kaynaklara ilişkin daha geniş bir bakış açısı sunmak için verilmiştir. İşletmeler değer yaratmalarına katkıda bulunan başka öğelere de raporda yer verebilirler (Aras ve Sarıoğlu 2015, 56). Sermaye öğeleri her işletme açısından eşit derecede ilgili veya uygulanabilir değildir. Birçok işletme tüm sermaye öğeleriyle belirli bir ölçüye kadar etkileşim

kurmasına rağmen bu etkileşimler entegre rapora dahil edilecek kadar önemli olmayan, nispeten düşük seviyeli veya dolaylı etkileşimler olabilir (IIRC 2013, 12). İşletmenin sermaye öğelerinin kullanımı veya etkilerini açıklarken sayısal göstergelerden ve temel performans göstergelerinden yararlanması gerekmektedir. Bununla birlikte her sermaye öğesini ve hareketini sayısal olarak açıklamak her zaman mümkün değildir. Bu gibi durumlarda doğru olan, sözel anlatımla açıklamaktır. Burada sermaye öğeleri sırasıyla ele alınacaktır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 56).

5.2.1. Finansal Sermaye

Finansal sermaye işletmenin tüm parasal kaynaklarını ifade etmektedir (Aydın 2015, 24-25). Bir işletmenin mal üretmek veya hizmet sağlamak amacıyla kullandığı finansal kaynaklar ile borçlanma, öz sermaye veya hibe gibi finansman yoluyla ya da faaliyetler veya yatırımlar yoluyla elde ettikleridir (IIRC 2013, 11).

5.2.2. Üretilmiş Sermaye

Üretilmiş sermaye genelde başka işletmeler tarafından yaratılır, ancak raporu düzenleyen işletmeler tarafından satış amaçlı üretilen ya da kendi kullanımı için edinilen varlıkları da kapsar (IIRC 2013, 12). Diğer bir ifadeyle üretilmiş sermaye, işletmenin üretim sürecine katkı sağlayan fakat nihai ürün veya hizmetin bir parçası olmayan fiziksel altyapı olarak tanımlanan karayolları, limanlar, arıtma tesisleri ile bina ve teknolojik ekipmanları içerir. Anlaşıldığı üzere üretilmiş sermaye işletmenin kendisine veya üçüncü kişilerin mülkiyetine de ait olabilir. Üretilmiş sermayenin etkin bir biçimde kullanılması kaynak kullanımını azaltır, inovasyonu teşvik eder ve böylelikle işletmenin daha esnek ve sürdürülebilir olmasını sağlar (Aras ve Sarıoğlu 2015, 54).

5.2.3. Fikri Sermaye

Fikri sermaye işletmeye ait patent, telif hakları, yazılım ve lisanslar, sistemler, prosedürler gibi bilgiye dayalı maddi olmayan kaynakları ifade eder (IIRC 2013, 12). Fikri sermaye bir işletmede çalışanların bildiği ve işletmeye piyasada rekabet üstünlüğü kazandıran unsurların toplamıdır (Aydın 2015, 25). Aynı zamanda bu sermaye gelecekte kâr etme potansiyelinin de belirleyicisidir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55).

5.2.4. İnsan Sermayesi

İnsan sermayesi işletme çalışanlarının bilgi, beceri, tutum, eğitim ve yetkinliğini ifade etmektedir (Aydın 2015, 25). İnsan sermayesi bir işletmenin kurumsal yönetim çerçevesine, risk yönetimi yaklaşımına ve etik değerlerine çalışanlarının uyum sağlamaları ve bunları desteklemeleridir. Aynı zamanda bir kuruluşun stratejisini anlama, geliştirme, uygulama ve işbirliği yapma kabiliyetidir (IIRC 2013, 12). Kuruluşun rekabet üstünlüğü insan sermayesini doğru yönetmesine, kişisel gelişimini teşvik ve motive etmesine bağlıdır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55).

5.2.5. Sosyal ve İlişkisel Sermaye

Sosyal ve ilişkisel sermaye işletmenin toplumlar, paydaş grupları ve diğer ağların kendi içindeki ve aralarındaki gelenek ve ilişkiler ile bireysel ve toplu refahı artırmak amacıyla bilgi paylaşma kabiliyetidir (IIRC 2013, 12). İşletmenin tüm paydaşları ile ilişkileri sonucu elde ettiği kaynakları ifade eder. Bunlar paylaşılan normları, ortak değer ve davranışları, karşılıklı güven ve etkileşimleri, hükümetle ilişkileri, tedarik zinciri ve marka itibari gibi maddi olmayan varlıkları içerir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55).

5.2.6. Doğal Sermaye

Doğal sermaye işletmenin kullandığı tüm yenilenebilir ve yenilenemez doğal kaynaklar ile süreçleri kapsar. Hava, su, toprak, madenler, ormanlar, biyolojik çeşitlilik ve ekosistem sağlığı bunlara örnek gösterilebilir (IIRC 2013, 12). Tüm ekonomik ve sosyal sistemin temelini oluşturan bu kaynaklara işletmenin ne derece bağımlı olduğu, operasyonlarının bu kaynaklar üzerindeki etkisi ve olumsuz etkileri azaltmak için ne gibi tedbirler aldığı belirtilmesi önemlidir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 55).

5.3. Değer Yaratma Süreci

İşletmelerin en önemli sürecini değer yaratma süreci oluşturmaktadır. Çünkü işletmelerde yer alan birçok sürecin ortak amacı değer yaratmaktır. Bu nedenle işletmelerde değer yaratan unsurların iyi belirlenmesi, doğru şekilde tanımlanması, değişikliklerin olası etkilerinin tahmini büyük önem taşımaktadır (Aydın 2015, 27). Diğer bir anlatımla entegre raporlama ile işletmenin uzun vadede planladığı hedeflerine ulaşmak için izleyeceği yolu, şu anki durumunu, sermaye öğelerini anlatması istenmektedir (BİST 2014a, 35). Entegre raporun içeriği işletmenin karşılaştığı koşullara göre belirlenmelidir. Bu nedenle içerik öğeleri belirli konuların bir listesi şeklinde değil, sorular şeklinde sunulmuştur. Buna göre hangi bilgilerin rapora nasıl dâhil edileceğini belirlemek için kılavuz ilkelerin nasıl uygulanacağı açıklanmıştır (IIRC 2013, 24). Ayrıca entegre rapor içerik öğeleri arasında belirgin bir bağlantı kuracak şekilde sunulmalıdır (IIRC 2013, 24). Burada sekiz içerik öğesi ile ilgili sorular ve soruların cevaplarıyla birlikte nasıl açıklanacağı ele alınmıştır (IIRC 2013, 24).

5.3.1. Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre

Bir entegre rapor, kuruluş ne iş yapıyor ve hangi koşullarda faaliyet gösteriyor sorularına cevap verir (IIRC 2013, 24). İşletmeler hayatta kalabilmek için dış çevreye uygun yapıları ve süreçleri geliştirmek zorundadırlar (Aydın 2015, 27). Dış çevre ekonomik koşulları, teknolojik değişimleri, toplumsal sorunları ve çevresel zorlukları kapsar ve işletmenin faaliyet gösterdiği bağlamı oluşturur. Misyon ve vizyon işletmenin tamamını içerir ve işletmenin amaç ve niyetini anlaşılır, kısa ve öz bir biçimde açıklamasını sağlar (IIRC 2013, 13). Misyon, işletmenin ne yapmak ve hangi amaçla yapmak üzere kurulduğunu, kendini nasıl görmek istediğini, işletmenin varlık sebebini açıklar. Misyon aynı zamanda işletmenin tarihini, yönetici ve sahiplerin tercihlerini, çevresel faktörleri, mevcut kaynakları ve özgün yeteneklerini de içermektedir. Ken-

di misyonu ve kimliğinin farkında olan bir işletme iş dünyasında hiç kuşkusuz daha başarılı olacaktır. Geleceğe ait bir tanımlama olan vizyon, çeşitli alternatifler karşısında işletmenin önceliklerinin belirlenmesine fayda sağlar. Vizyonun varlığı işletmeyi işbirliğine, yaratıcılığa ve doğru davranışa yönlendirir (Aydın 2015, 27).

5.3.2. Kurumsal Yönetim

Bir entegre rapor kuruluşun kurumsal yönetim yapısı kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl destekliyor sorularına cevap verir (IIRC 2013, 25). Kurumsal yönetim işletme yönetimi, pay sahipleri, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu arasındaki çok yönlü ilişkileri içermektedir (Aydın 2015, 27). Kurumsal yönetim sorumluları işletmenin değer yaratma kabiliyetini destekleyen uygun bir yönetim yapısı oluşturmaktan sorumludur (IIRC 2013, 13). Bir başka ifadeyle, üst yönetim değer yaratma sürecini ve bu sürecin nasıl uzun vadeli bir değere dönüşeceğini izlenmesi, yönetilmesi ve iletişimin sağlanmasından sorumludur (Aras ve Sarıoğlu 2015, 45). Yönetim, işletmenin vizyonunu, misyonunu ve hedeflerini çalışanlarının benimsediğinden emin olmalı ve bu büyük resim içerisinde her bir çalışanın nerede yer aldığını açıkça belirtmelidir. Tüm işletme çalışanlarının entegre raporu iyi anlaması ve entegre düşünce yapısını benimsemesi işletme içi koordinasyonun ve bilgi akışının sağlanması açısından önemlidir (Aras ve Sarıoğlu 2015, 66).

5.3.3. İş Modeli

Bir entegre rapor kuruluşun iş modeli nedir sorusuna cevap verir (IIRC 2013, 25). Entegre Raporlama Çerçevesi iş modelini işletmenin iş faaliyetleri yoluyla girdileri, işletmenin stratejik hedeflerini karşılamayı hedefleyen çıktılara ve sonuçlara dönüştürmekte kullandığı yapı olarak açıklamaktadır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 61). Diğer bir ifadeyle iş modeli, girdi olarak çeşitli sermaye öğelerini kullanır ve iş faaliyetleri yoluyla bunları ürün, hizmet, yan ürün ve atık olarak çıktıya dönüştürür. İşletme faaliyetleri ve çıktıları, sermaye öğeleri üzerindeki etki açısından sonuçlar doğurur. İş modelinin değişime adapte olma kapasitesi, işletmenin uzun vadedeki yaşayabilirliğini etkileyebilir. Örneğin, girdilerin bulunabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliğinde görülen değişimler gibi (IIRC 2013, 13).

İş faaliyetleri ürün planlaması, tasarımı ve üretimi ile hizmet sunmak için kullanılan uzmanlık becerilerini ve bilgiyi içerir. Yenilikçilik kültürünün teşvik edilmesi müşteri talebini öngören yeni ürün ve hizmetler yaratmada sıklıkla kullanılan temel iş faaliyetlerinden biridir. Diğer taraftan yenilikçilik teknolojinin daha etkin ve daha iyi kullanılmasını, toplum veya çevre üzerindeki olumsuz etkiyi en aza indirmek için girdilerin değiştirilmesini ve çıktılar için alternatif kullanımların bulunmasını sağlar (IIRC 2013, 13). Yenilikçiliğin işletme başarısındaki olumlu etkisi dikkate değerdir. Küresel rekabet, hızlı teknolojik değişimler ve kaynak kıtlığı altında faaliyet gösteren işletmeler büyümek, etkili olmak, hatta hayatta kalmak için yenilik yapmalıdırlar (Aydın 2015, 28). Sonuçlar, bir işletmenin iş faaliyetlerinin ve çıktılarının bir sonucu

olarak sermaye öğeleri açısından ortaya çıkan olumlu ve olumsuz durumları ortaya koyar (IIRC 2013, 14). İşletmelerin faaliyet sonuçları tüm paydaşları ilgilendirir (Aydın 2015, 28).

5.3.4. Riskler ve Fırsatlar

Bir entegre rapor kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyen spesifik risk ve fırsatlar nelerdir ve kuruluş bunları nasıl ele almaktadır sorularına cevap verir (IIRC 2013, 27). Başka bir anlatımla entegre rapor, sürdürülebilirlik açısından fırsatların veya risklerin değerlendirildiği ve bunların yönetilerek değere dönüştürüldüğü süreci açıklayan bir rapordur (Kılıç 2018, 60). Başarıya ulaşmak için dış çevrenin işletmenin misyonu ve vizyonu bağlamında sürekli izlenmesi ve analiz edilmesi kuruluşun kendisi, stratejisi ve iş modeli ile ilgili risk ve fırsatların belirlenmesine katkıda bulunur (IIRC 2013, 14). Dış çevre, işletmenin içinde faaliyette bulunduğu çevreyi ifade etmektedir (Aydın 2015, 29).

5.3.5. Strateji ve Kaynak Aktarımı

Bir entegre rapor, kuruluşun hedefi nedir ve buraya nasıl ulaşmayı amaçlamaktadır sorularına cevap verir (IIRC 2013, 27). İşletme stratejisi işletmenin risklerini azaltırken veya yönetirken ve fırsatları en üst düzeye çıkarırken nasıl bir yol izleyeceğini belirler (IIRC 2013, 14). Kuruluşun stratejik amaçları, bu stratejik amaçlara ulaşmak için uyguladığı ya da uygulamayı planladığı stratejiler ve stratejisini uygulamak için gereken kaynak aktarım planlarını içerir (IIRC 2013, 27). Başka bir ifadeyle stratejik yönetim, işletmenin uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmesi, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve dolayısı ile ortalama kâr üzerinde getiri elde edilmesi amacıyla üretim kaynaklarının etkili ve verimli kullanılması olarak tanımlanabilir (Aydın 2015, 29).

5.3.6. Performans

Bir entegre rapor, kuruluş dönem için belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmıştır ve elde edilen sonuçlar sermaye öğelerini nasıl etkilemiştir sorularına cevap verir (IIRC 2013, 28). Performans, bir işletmenin stratejik hedeflerine göre elde ettiği başarılar ve sermaye öğeleri üzerindeki etkileri açısından elde ettiği sonuçlardır (IIRC 2013, 33). İşletme, performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Dolayısıyla, karar verme mekanizmasına bilgi sağlayan ölçüm ve takip sistemleri kurması gerekmektedir (IIRC 2013, 14). Sürdürülebilirlik raporlarında sunulan verilerin işletmenin iş modeli, stratejisi ve finansal yapısı ile bağının kurulması, yatırımcıların işletmenin sürdürülebilirlik performansının işletmenin değer yaratma sürecine nasıl bir katkı sağladığını anlamasını kolaylaştırmaktadır (Aras ve Sarioğlu 2015, 36).

5.3.7. Genel Görünüş

Bir entegre rapor, kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizlikler ve bunların iş modeli ile gelecekteki performansı açısından potansiyel etkileri nelerdir sorularına cevap verir (IIRC 2013, 28). Değer yaratma süreci durağan değildir. Her bir bileşenin ve bunların diğer bileşenlerle olan etkileşimlerinin düzenli olarak incelenmesi ve işletmenin genel görünüşüne odaklanması tüm bile-

şenleri iyileştirecek revizyona ve iyileştirmeye giden yolu açmaktadır (IIRC 2013, 14). Entegre raporlama için gerekli olan entegre düşüncenin tesis edilebilmesi için işletmenin bünyesinde oluşturulan sorumlu bir ekibe ve bütün departmanların işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmenin değer yaratma sürecinde yer alan tüm birimlerden gelecek bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi sonucunda bütün resmi görevler mümkün olacaktır (Aras ve Sarıoğlu 2015, 78).

6. CDP KARBON SAYDAMLIK PROJESİ

Karbon Saydamlık Projesi İngiltere'nin başkenti Londra'da özel sektör temsilcileri, politika yapımcılar ve kurumsal yatırımcıların öncülüğünde iklim değişikliğine ve su kaynakları yönetimine karşı yürütülen ortak eyleme çözüm üretmek ve hız kazandırmak amacıyla 2000 yılında kuruldu (CDP Türkiye 2012, 2). Dünyada kullanılan geçerli bir raporlama çerçevesidir. Raporlamanın ana konuları küreselde ve yerelde iklim değişikliği, su kullanımı, ormanlara verilen zarar ve tedarik zincirlerinin çevresel riskleridir (BİST 2014a, 35). CDP, işletmeler tarafından iklim değişikliğine neden olan risklerin nasıl yönetildiğini dünya genelinde raporlayan uluslararası bağımsız tek kuruluştur (TİSK 2016, 22). CDP, kurumsal yatırımcıları temsilen işletmelere önemli çevresel verilerini ölçümlemeleri, yönetebilmeleri ve paylaşımında bulunmaları için çağrıda bulunur. Böylece her yıl işletmelerden konu ile ilgili toplanan bu veriler CDP'nin geliştirdiği derecelendirme yöntemine göre ölçümlenerek, CDP tematik analiz raporları hazırlanmaktadır (BİST 2014a, 35). CDP'nin hedefi, dünyanın dört bir yanından gelen iklim değişikliği verilerini uyumlu hale getirmek ve karbon raporlama sistemine uluslararası bir standart kazandırmaktır (CDP Türkiye 2012, 2). Söz konusu standartların belirlenmesi amacıyla çeşitli kılavuzlar geliştirilmiştir. Bunlardan en önemlileri GRI Standartları ve Sera Gazı Protokolü'dür (Okan Gökten ve diğerleri 2018, 920).

Her yıl CDP'nin bilgi talebi kapsamında hazırlanan işletme yanıtları incelenmekte, analiz edilmektedir. Ayrıca işletmeler yanıt kalitesi ve iklim değişikliğini azaltmaya yönelik faaliyet performansı yönünden değerlendirilmektedir. Değerlendirmenin sonucunda bir saydamlık puanı ve bir performans puanı ortaya konmaktadır. Saydamlık puanları, işletmenin verdiği yanıtın kalitesi ve bütünlüğünü değerlendirirken, performans puanları iklim değişikliğinin yarattığı risklerin yönetimiyle ilgili olarak işletme performansını ölçmektedir (CDP Türkiye 2012, 2). İşletmelerin CDP'ye raporlama yapma nedenleri sıralandığında; (a) sera gazı salınımı hakkında bilinçli olduklarını, (b) iklim değişikliği, ormansızlaşma ve su kıtlığı risklerinin anlaşılmasına yardımcı olduklarını, (c) sürdürülebilir ürünlerle gelir yaratabilmek için fırsatlar ürettiklerini, (d) iklim değişikliği ve su kıtlığına karşı aldıkları önlemleri kanıtlamak olduğu görülmektedir (Mengi ve Özgül 2016, 174). CDP'nin işletmelerden iklim değişikliği ile ilgili verilerini kamuoyuna açıklamalarını istediği ilk tarih 2003'tür. (CDP Türkiye 2012, 2). Hâlihazırda birçok işletme CDP'yi bir iletişim aracı görerek, azaltım hedeflerini belirlemekte ve verimliliklerini artırmak amacıyla iklim değişikliği stratejilerini, su kaynaklarının yönetimini ve sera gazı emisyonlarını ölçmekte ve açıklamaktadırlar (CDP

Türkiye 2012, 2). Çünkü karbon emisyonlarını iyi yönetmek ve işletmeleri iklim değişikliğinin etkilerinden korumak, hissedarlar için sürekli ve güçlü getiri sağlamanın temellerinden birini oluşturmaktadır (CDP 2011, 6).

PwC Türkiye (Pricewaterhouse Coopers International Limited'in), SKD Türkiye ve İMKB işbirliği ile gerçekleştirilen "Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları" konulu anket çalışmasında; özellikle karbondioksit, metan, azot oksit vb. gibi küresel ısınmanın sebebi olan sera gazlarının salınımının, doğal karbon döngüsü dışında artan sanayi, üretim ve tüketim alışkanlıkları sebebiyle arttığı görülmüştür (PwC Türkiye 2011, 30). Bilindiği üzere küresel ısınma dışında su kaynaklarının kirlenmesi, atıklar ve enerji kullanımı bugünün önemli çevre sorunları arasındadır. Artan üretim ve tüketim sonucunda ortaya çıkan atıkların bilinçsiz olarak boşaltılması, su kaynaklarını, doğal ortamları ve canlı hayatını büyük tahribata uğratmaktadır (PwC Türkiye 2011, 30). Bu nedenle işletmeler, kurumsal yatırımcılar ve hükümetler günümüzde bir tercih yapmak zorunda kalarak ya sınırlı kaynaklar için saldırganca rekabete girecekler ya da giderek kıtlaşan kaynaklara bağımlılıklarını azaltacak, sürdürülebilir ve kârlı bir büyüme yol açan düşük karbonlu bir ekonomiye yöneleceklerdir (CDP 2011, 6). Bu çerçevede sürdürülebilirlik raporları esaslı çözümler üretmek üzere bir yandan işletmelerin sürdürülebilirlik gelişimine, diğer yandan sürdürülebilir kalkınmaya katkı sağlamaktadır (PwC Türkiye 2011, 33).

7. SONUÇ

İşletmenin kısa, orta veya uzun vadede değer yaratma kabiliyetini etkileyebilecek ve stratejik hedeflerine ulaşması üzerinde etkisi olabilecek önemli konuların tümünün hem olumlu, hem de olumsuz yönlerinin finansal olmayan raporlamada ele alınması, risklerin doğru bir şekilde yönetilebilmesine ve fırsatların değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasının hedeflerine ulaşması için paydaşların da sürece katılımı kilit öneme sahiptir. Çünkü sürdürülebilirlik raporları özellikle sosyal, ekonomik ve çevresel konularda bir işletmenin paydaşları üzerinde yarattığı toplam etkiyi içermelidir. Bu nedenle, finansal olmayan raporlamanın, önemli konuların tümünü tam ve eksiksiz içermesi ve sosyal, ekonomik ve çevresel performansı ve etkilerini dengeli ve adil bir biçimde paydaşlara sunması gerekir.

Sonuç olarak sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluk ve global standartlarla uyumlu olarak sunulması, işletmelere mali ve mali olmayan performans göstergeleri arasında bağlantı kurma, orta ve uzun vadeli strateji ve iş planlarının oluşturulması, marka değerinin ve kurumsal itibarın yükselmesi, yatırımcılara karşı güven inşa edilmesi gibi pek çok katkı sağlamaktadır. Dünyada öne çıkan sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinin temel amacı, iş dünyasının konuya ilişkin farkındalığını artırarak, şeffaflığa dayalı kurumsal yönetim kalitesini geliştirmek ve nesilden nesile kendi ihtiyaçlarını karşılayan yaşanabilir bir dünya bırakmak, raporlama yapan işletme sayısını artırmak ve işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını geliştirmektir.

KAYNAKÇA

- Albayrak, M. 2015. "İç Denetçiler İçin Sürdürülebilirlik Raporlamalarına Güvence Verme Kılavuzu", İç Denetim Dergisi, 41.
- Aras, G. 2006. "İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim", İç Denetim Dergisi, 16.
- Aras, G. ve G. U. Sarıoğlu. 2015. Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, İstanbul.
- Aydın, S. 2015. Entegre Raporlama, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BİST. 2014a. Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi, Borsa İstanbul, İstanbul.
- BİST. 2014b. Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Bülteni 2014, Borsa İstanbul, İstanbul.
- CDP. 2011. CDP Türkiye-100 Raporu 2011. Carbon Disclosure Project.
- CDP Türkiye. 2012. CDP Türkiye - En İyi Uygulamalar Kitapçığı - CDP'ye Yanıt Veren Türkiye Şirketleri İçin En İyi Uygulamalar Rehberi, Carbon Disclosure Project Türkiye, İstanbul.
- Doğru, E. 2016. "GRI Sürdürülebilirlik Raporlamaları Analizi: İyi Uygulama Örnekleri ve Geliştirme Önerileri", İç Denetim Dergisi, 44.
- GRI. 2014a. G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları - Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler, Global Reporting Initiative, Amsterdam.
- GRI. 2014b. G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları - Uygulama El Kitabı, Global Reporting Initiative, Amsterdam.
- IIRC. 2013. Uluslararası (ER) Çerçevesi - Entegre Raporlama (ER), International Integrated Reporting Council, England and Wales.
- İMKB. 2011. Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, İstanbul.
- Kılıç, B. I. 2018. "Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler ve BIST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (1).
- Mengi, B. T. ve B. Özgül. 2016. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi "İç Denetim" - BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Anket Çalışması, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Okan Gökten, P., B. Marşap ve S. Gökten. 2018. "Sera Gazı Emisyon Raporlaması Bir Tercih mi Yoksa Zorunluluk mu? Kurumsal Bir Değerlendirme", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı).

PwC Türkiye. 2011. Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu, Pricewaterhouse Coopers International Limited, İstanbul.

SKD Türkiye. 2017. 100 Maddede Sürdürülebilirlik Rehberi, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, İstanbul.

TİSK. 2016. Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Projesi - Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlaması Ulusal İnceleme Raporu, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Ankara.

UNGC. 2008. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi İlerleme Bildirimi (COP) Konusunda Pratik Rehber, The United Nations Global Compact, New York.

ZAMAN SÜRÜCÜLÜ FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNA UYGULANMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Cebrail MEYDAN**

Öğr. Gör. Ömer KOÇ***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 347-373

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) Yöntemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yönteminin bir özel eğitim kurumuna uygulanması ve her iki yonteme göre yapılan hesaplamalarda ortaya çıkan maliyet farklılıklarının belirlenmesidir. Bu amaçla TRA2 bölgesinde faaliyet gösteren bir özel eğitim kurumunda uygulama yapılmıştır. Ayrıca çalışmanın temel konusunu oluşturan ZSFTM Yönteminin, maliyetlerin analiz edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesine olan etkileri de incelenmektedir. Çalışmanın kaynaklarını birincil ve ikincil veriler oluşturmaktadır. Birincil veriler, uygulamanın yapıldığı özel eğitim kurumunun personeli ile yapılan görüşmeler ve kurumda yapılan gözlemler sonucu elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: FTM, ZSFTM, Özel Eğitim Kurumları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING: AN APPLICATION IN A PRIVATE EDUCATION INSTITUTION

ABSTRACT

The purpose of this study is to apply the Time-Driven Activity-Based Costing (TD-ABC) and the Activity-Based Costing (ABC) to the private education institution and to determine the cost differences that arise in the calculations made according to both methods. For this purpose, an application was made in a private education institution in TRA2 area. In addition, the effects of analyzing the costs and evaluating the results according to the

* Makale gönderim Tarihi: 19.02.2018, makale kabul tarihi: 29.04.2019.

Bu çalışma, Dr. Öğr. Üyesi Cebrail MEYDAN danışmanlığında Ömer KOÇ tarafından hazırlanan ve Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kabul edilen “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM): Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Söke İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, cebrailmeydan@gmail.com, orcid.org/0000-0002-5747-646X.

*** Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, omer_koc36@hotmail.com, orcid.org/0000-0002-6381-789X.

Atıf: Meydan, C. ve Koç, Ö. (2019). Zaman sürücülü faaliyet tabanlı maliyetlemenin bir özel eğitim kurumuna uygulanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 347-373. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.477477>.

TD-ABC which constitutes the main subject of the study, is examined. The materials of this study is consisted of the primary and secondary datas. The primary data were obtained from interviews with the staff of the private education institution and the observations from where the application was made.

Keywords: ABC, TD-ABC, Private Education Institutions

JEL Classification: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Teknoloji alanında yaşanan köklü değişimler ve dönüşümler sonucu yoğun bir rekabet ortamı oluşmuştur. Bu durum diğer sektörlerde olduğu gibi hizmet sektöründe de rekabet hızını artırmıştır. Böyle bir ortamda faaliyet gösteren işletmelerin, varlıklarını devam ettirebilmeleri ve bununla birlikte sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri alınan doğru ve güvenilir kararlara bağlıdır. Bu nedenle alınan her kararın işletmenin varlığını ve geleceğini etkileyeceği düşünülerek karar alma sürecini etkileyen bütün faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İşletmelerin karar alma sürecinde etkili olan verilerin hem işletme içinden hem de işletme dışından tedarik edilme zorunluluğu vardır. Çünkü işletmeler kendi içinden elde ettiği veriler aracılığıyla eksik yönlerini belirleyebilir ve böylelikle işletme dışından sağlanan bilgiler doğrultusunda yapılarını değiştirebilirler. Fakat teknolojideki gelişmelerle birlikte üretim yöntemlerinde değişimler meydana gelmiş ve otomasyona dayalı üretim yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır. Bu durum işletmelerin maliyet yapılarında endirekt maliyetlerin artmasına sebep olmuş ve doğru maliyet bilgisine ulaşma zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir.

Bu nedenle, rekabetin temel bir unsuru olan maliyetlerin doğru şekilde saptanması ve hizmet işletmesi olan özel eğitim kurumlarında personel, faaliyetler ve ekipmanlarla ilgili verimliliğinin belirlenmesi son dönemlerde önemli bir sorun haline gelmiştir. Bununla birlikte özel eğitim kurumlarında belirtilen hususların tespitiyle ilgili yapılan çalışmalar incelendiği zaman daha çok geleneksel yöntemlerin kullanıldığı gözlemlenmiştir. Sonuç olarak özel eğitim kurumlarında, stratejik kararların alınması aşamasında yöneticilere yardımcı olan, kaynak ve kapasite planlanmasında kullanılabilen ve aynı zamanda daha doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sunarak hataları minimuma indiren maliyet yöntemlerine ihtiyaç olduğu da gözlemlenmiştir.

Bu noktadan hareketle stratejik bir maliyetleme yöntemi olan Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin özel eğitim kurumlarında uygulanabilirliği örnek olay yöntemiyle test edilmiştir. Ancak çalışmanın sınırlarını aştığından FTM yöntemine göre yapılan hesaplamalara çalışmada yer verilmemiştir. Ayrıca ZSFTM Yönteminin kullanılmasının sonuçlar üzerine olan etkileri, FTM yöntemine göre elde edilen sonuçlar ile karşılaştırılarak yorumlanmıştır.

2. FTM YÖNTEMİNDE KARŞILAŞILAN PROBLEMLER VE GETİRİLEN ELEŞTİRİLER

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) kavramı ilk olarak 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu'nda Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından kullanılmıştır. Kaplan ve Cooper, FTM yöntemini, mamul maliyetlerini daha doğru hesaplamanın yanında işletmenin faaliyetleri ile ilgili veri tabanı oluşturan ve işletmenin tüm fonksiyonlarıyla ilgili önemli bilgiler sunan stratejik maliyetleme yöntemi olarak tanımlamışlardır (Erduru 2015,147).

Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilen bu maliyet yönetim sistemi, işletme faaliyetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan maliyetleri iyi analiz etmeyi ve genel üretim maliyetlerinin iyi yönetilmesi gerekliliği üzerinde durmuştur (Kocaoğlu 2014, 4).

1990'lı yıllarda, FTM yöntemi iş ve yönetim çevrelerinde yoğun şekilde kullanılmış ve büyük faydalar sağlamıştır. Bu sistemi kullanan şirketler karlılığı artırıcı birçok fırsat yakalamış ve kurumsal anlamda maliyetleri daha iyi yönetebilmeyi de başarmışlardır (Saban ve İrak 2009, 99).

Fakat FTM yönteminin bu faydalarına rağmen uygulamada birçok problemle de karşılaşmıştır. Bu problemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kaplan ve Anderson 2007, 8).

- Mülakat ve araştırma süreçleri zaman alıcı ve maliyetlidir,
- FTM yöntemi için gerekli olan bilgi subjektiftir ve geçerliliği bulunmamaktadır,
- Verilerin depolanması, işlenmesi ve raporlanması pahalıdır,
- Birçok FTM yöntemi dar kapsamlıdır ve işletme geneline kapsayan karlılık fırsatlarını kapsayıcı bir bakış açısı sunmaz,
- FTM yönteminin değişen koşullara uyum sağlayacak şekilde güncellenmesi kolay değildir,
- FTM yöntemi öngörülen atıl kapasiteyi göz ardı ettiği için teorik olarak yanlıştır.

Yukarıda belirtilen problemler de dahil edilerek FTM yöntemine yöneltilen eleştiriler dört başlık altında toplanabilir (Kaplan ve Anderson 2007, 5-8; Polat 2008, 28-30; Küçüktüfekçi 2014, 34-36; Köroğlu 2012, 93-94; Cengiz 2011, 39; Koşan 2007, 156-159).

- FTM yönteminde ölçümleme kaynaklı hataların var olması
- FTM yönteminin karmaşık olması
- FTM yönteminde kurulum modelinin zaman alıcı olması
- FTM yönteminde model güncellemesinin zor olması

Bununla birlikte birçok yönetici yanlış sonuçlar, kaçınılmaz zaman gecikmeleri, süreç kapasitesinin hesaplanmasında fazla maliyetleme, çalışan memnuniyetsizliği ve uygulama maliyetlerinin artışı gibi nedenlerle FTM yöntemini bıraktıklarını açıklamışlardır (Lochner 2005, 117).

Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) Yöntemi bu problemlere çözüm bulmak amacıyla geliştirilmiş yeni bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Stouthuysen vd. 2009).

3. ZSFTM YÖNTEMİNİN TANIMI, AMACI VE TEMEL YAPISI

ZSFTM yöntemi, geleneksel FTM yönteminin sahip olduğu eksiklikleri gidermek için tasarlanan, test edilen, uygulanan ve geleneksel FTM yöntemine kıyasla daha ucuz, daha etkili ve daha basit bir maliyet yönetim sistemidir (Kaplan ve Anderson 2007, 7).

ZSFTM yöntemi, FTM yöntemine göre kurulumu ve güncellenmesi daha basit olan ve aynı zamanda etkin kapasite yönetimi sağlayabilen bir maliyet yöntemidir. İşletme yöneticileri ZSFTM yöntemi ile ürünlerin, hizmetlerin ve faaliyetlerin ihtiyaç duyduğu kaynak taleplerini önce faaliyetler bazında daha sonra ürünler, hizmetler ve müşteriler bazında tespit edebilmektedir. Ayrıca kullanılan bütün kaynakların kapasitesini ölçerek etkin karar alınmasına yardımcı olmaktadır (Kırılıoğlu ve Atalay 2014, 101).

ZSFTM yönteminin en temel amacı, zaman israfına ve yüksek maliyetlere sebep olan araştırmaların terk edilerek FTM yöntemine göre daha doğru bilgilerin elde edilmesidir. Böylece FTM yönteminin yararları artırılmakta ve eksik yönleri azaltılmaktadır (Atmaca ve Terzi 2007, 372). Yöntemin en belirgin özelliği ise, maliyet etkenlerini zaman denklemleri şekline dönüştürmesidir. Böylelikle üretim koşulları değiştiğinde bile, bu denklemlerin güncellenmesi kolay olacaktır. Ayrıca, ZSFTM yöntemi ile çok sayıda olan alt faaliyetlerin hem maliyetleri belirlenecek hem de bu yapılırken daha az maliyete katlanılacaktır. ZSFTM yöntemini, FTM yönteminden ayıran diğer önemli bir özellik ise, maliyet sürücüsü (maliyet etkeni) olarak "süre ya da zaman" sürücüsünü kullanması ve atıl kapasiteyi aktif şekilde hesaplayabilmesidir (Demireli ve Yılmaz 2013, 302).

ZSFTM yöntemi, her bir faaliyetin gerçekleşmesi için gerekli süre ile mevcut kapasitenin birim süre maliyetinin yardımıyla her birim işlemin, ürünün ya da müşterinin kaynak talebinin hesaplanmasında kullanılan ve bu yönüyle işletme yöneticilerine yarar sağlayan FTM yönteminin geliştirilmiş bir şeklidir (Saban ve İrak 2009, 99). Fakat bazı işleyiş farklılıkları da bulunmaktadır. ZSFTM yöntemi, temelde maliyet etkeni olarak zamanı kullanır. FTM yöntemi ise, kaynak maliyetlerini maliyet objelerine yüklerken farklı maliyet etkenleri kullanır ve bu durum sistemi karmaşıktır. Tam bu noktada ZSFTM yöntemi kaynak maliyetlerini işlemler, emirler, bitmiş ürünler, hizmetler ve müşteriler bazında maliyet objelerine yüklerken "zamanı" kullandığı için bu karmaşıklığı önlemiş olur (Szychta 2010, 53).

ZSFTM yönteminin yukarıda belirtilen özellikleri doğrultusunda uygulanabilmesi için iki parametreye ihtiyaç duyulur (Kaplan ve Anderson 2003, 1);

1. *Tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti,*
2. *Her bir faaliyetin ya da sürecin yerine getirilmesi için gerekli süre*

Bu iki temel parametre belirlendikten sonra ZSFTM yönteminin uygulanması için altı aşamalı bir süreç tamamlanmalıdır (Bruggeman vd. 2005, 10; Reddy vd. 2012, 1063-1064):

1. **Aşama:** Faaliyetlerin gerçekleştiği çeşitli kaynak havuzlarının (gruplarının) belirlenmesi,
2. **Aşama:** Belirlenen her kaynak havuzunun maliyetinin tespit edilmesi,
3. **Aşama:** Belirlenen her kaynak havuzu için pratik kapasitenin belirlenmesi,
4. **Aşama:** Kaynak havuzlarının toplam maliyetinin, pratik kapasiteye bölünmesi aracılığıyla her bir kaynak havuzu için birim maliyetin tespit edilmesi,
5. **Aşama:** Farklı zaman sürücülerine bağlı olan, her faaliyetin alt faaliyetleri için gerekli olan zamanın belirlenmesi,
6. **Aşama:** Her maliyet objesi için gerekli zaman ile kaynak havuzuna ait birim maliyet oranının çarpılarak maliyetin tespit edilmesi.

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde, özel eğitim kurumları üzerine yapılan çalışmaların özellikle FTM yönteminin uygulaması üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Çalışmamızın ilgili kısımlarında da değinildiği üzere, FTM yönteminin uygulanmasındaki güçlükler ve aldığı eleştiriler nedeniyle doğru bir maliyet bilgisi sunmada yetersiz kaldığı gerçekliğinden hareketle, FTM yönteminin geliştirilmiş şekli olan ZSFTM yönteminin eğitim kurumlarında uygulanmasının daha doğru maliyet bilgisine katkı sunacağı düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle ZSFTM yöntemi çalışmanın temel konusu olarak belirlenmiştir.

FTM ve ZSFTM'ye ilişkin yapılan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Polat (2008), çalışmasında, ZSFTM yönteminin sanayi işletmelerinde uygulanabilirliğini test etmiş ve aşağıda verilen sorulara cevap aramıştır.

- Örnek işletmede ZSFTM yönteminin mamul maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılıp kullanılmayacağına tespit edilmesi,
- ZSFTM yönteminin uygulanması durumunda, geleneksel FTM yöntemine göre uygulama sonuçlarında farklılık yaratıp yaratmayacağı,
- Eğer farklılık varsa sebeplerinin neler olduğu,

Uygulama sonucunda, ZSFTM yönteminin maliyetleri belirleme noktasında daha anlamlı bilgiler sunduğu ve özellikle atıl kapasite konularına getirdiği açıklık nedeniyle kullanılmasının daha uygun olduğu görülmüştür.

Bozkurt vd. (2011), tarafından yapılan çalışmada, eğitime giderek daha fazla kaynak tahsis edildiğinden bahsedilmiştir. Bununla birlikte eğitim sektöründe birçok açıdan olumlu gelişmeler görülmesine rağmen ayrılan kaynaklarla eğitimin çıktıları arasında net bir korelasyonun olmadığı gözlemlenmiştir. Bu noktada kaynakların nasıl kullanıldığı ve yönetildiği eğitim çıktıları belirleyen en önemli değişkenlerdir. Bu amaçla FTM yöntemi bir lisede uygulanarak sonuçları değerlendirilmiştir. Uygulama sonucunda, eğitim maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılmakla birlikte, eğitim faaliyetlerinin sistemli bir biçimde analiz edilmesine de imkân sağlayan FTM yöntemin daha doğru maliyet bilgisi sunduğu da gözlemlenmiştir.

Bekçioğlu ve Köroğlu (2012), Mayıs-Ekim aylarında faaliyet gösteren bir otel işletmesinde ZSFTM yöntemini uygulamışlardır. Çalışmada temel hipotez, “ZSFTM yönteminin geleneksel FTM yöntemine göre daha doğru maliyet bilgisi sağladığı” şeklinde belirlenmiştir. Sonuç olarak, otel işletmelerinde çok çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve bu faaliyetlerin istenilen süre içerisinde müşterilere sunulması gereği, ZSFTM yönteminin gerekliliğini ortaya koymuştur. Ayrıca bu yöntemin zamana dayalı olması ve özellikle atıl kapasite ve bu kapasiteye bağlı maliyet konularını dikkate alarak maliyet hesaplamasında bulunması nedeniyle daha doğru maliyet bilgisi sunduğu da tespit edilmiştir.

Coşkun ve Yılmaz (2012), özel eğitim kurumlarında FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırıp, bir model oluşturmaya çalışılmışlardır. Geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemi arasında fark olup olmadığının araştırılması çalışmanın temelini oluşturmaktadır. Çalışma sonucunda, FTM yönteminin özel eğitim kurumlarında uygulanmasının zaman alıcı ve maliyetli bir süreç olduğu sonucuna varılmıştır. Fakat FTM yönteminin daha doğru maliyet bilgisi sunması nedeniyle farklı eğitim kurumlarının fayda-maliyet analizi yaparak bu yöntemi kullanmasının da faydalı olacağı ileri sürülmüştür.

Aktaş ve Yılmaz (2015), “Özel öğretim kurumlarında faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanılması” adlı bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda, FTM yönteminin özel eğitim kurumlarında uygulanmasının uzun süreli ve maliyetli olduğunu fakat FTM yöntemi ile maliyetlerin daha doğru hesaplandığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca özel eğitim kurumlarının FTM yöntemini kullanarak eğitim piyasasında rekabet gücünü artıracabileceklerini ileri sürmüşlerdir.

5. ZSFTM YÖNTEMİNİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNA UYGULANMASI

Kurum, 2010 yılından itibaren TRA2 bölgesinde faaliyet göstermektedir. Kurumda 1 müdür, 17 öğretmen, 1 muhasebe görevlisi, 1 sekreter, 2 temizlik görevlisi ve 2 yemekhane görevlisi bulunmaktadır. Eğitim Kurumunda 9. sınıf düzeyinde 25, 10. sınıf düzeyinde 27, 11. sınıf düzeyinde 42 ve 12. sınıf düzeyinde 37 öğrenci bulunmaktadır. Özel eğitim kurumunda alınan kararlar çerçevesinde her bir sınıfın 10 öğrencinden oluşması kararlaştırılmıştır. Fakat ortaya çıkan çeşitli zorunluluklardan dolayı sınıflardaki öğrenci sayıları değişiklik göstermektedir. Kuruma ait bu bilgiler aşağıda tablo halinde sunulmuştur

Tablo 1. Özel Eğitim Kurumunun Personel ve Öğrenci Sayıları

KURUMDAKİ POZİSYONU	SAYISI	SINIFLAR	ÖĞRENCİ SAYILARI
Öğretmen	17	9. Sınıf	25
Müdür	1	10. Sınıf	27
Muhasebe Görevlisi	1	11. Sınıf	42
Sekreter	1	12. Sınıf	37
Temizlik Görevlisi	2		
Yemekhane Görevlisi	2		
TOPLAM	24		131

Özel eğitim kurumlarında FTM yönteminin ve ZSFTM yönteminin uygulanabilmesi için maliyet bilgilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bir yıllık dönem itibarıyla eğitim kurumunun yaptığı gider kalemleri ve tutarları Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Gider Kalemleri ve Tutarları

GİDER TÜRÜ	TUTARI (₺)
Personel Giderleri	709.201.44
Rehberlik Giderleri	10.842
Proje Giderleri	6.420
Kaynak Kitap Giderleri	14.500
Yaprak Test Giderleri	5.000
Kırtasiye Giderleri	10.243
Temizlik Malzemesi Alımı	9.600
Su Gideri	15.540
Elektrik Gideri	14.400
Telefon-İnternet Gideri	3.010
Doğalgaz Gideri	18.100
Kira Gideri	57.960
Yemekhane Gideri	131.880

Bakım Onarım Gideri	15.000
Noter Gideri	500
Demirbaş Amortismanı	21.910
Makine Amortismanı	7.637
TOPLAM	1.051.744

Özel eğitim kurumunda ZSFTM yönteminin uygulanabilmesi için temel iki parametreye ihtiyaç duyulur. Bu parametreler önceki bölümde belirtildiği gibi tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti ve her bir faaliyetin ya da sürecin gerçekleşmesi için gereken süredir. Belirtilen iki parametre çerçevesinde maliyetler maliyet objelerine yüklenecek ve bu yapılırken FTM yönteminden farklı olarak faaliyet merkezlerinde bulunan personelin çalışma süreleri göz önüne alınacaktır.

ZSFTM yönteminin uygulanabilmesi için altı aşamalı bir sürecin tamamlanması gerekmektedir. Bu aşamaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- 1. Aşama:** Faaliyetlerin gerçekleştiği çeşitli faaliyet merkezlerinin belirlenmesi,
- 2. Aşama:** Belirlenen her faaliyet merkezinin maliyetinin tespit edilmesi,
- 3. Aşama:** Belirlenen her faaliyet merkezi için pratik kapasitenin belirlenmesi,
- 4. Aşama:** Her faaliyet merkezi için birim maliyetin tespit edilmesi,
- 5. Aşama:** Faaliyet merkezleri için maliyet yükleme ve kapasite kullanım oranlarının belirlenmesi,
- 6. Aşama:** Faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesi

5.1. Faaliyetlerin Gerçekleştiği Çeşitli Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

Maliyetlerin hesaplanabilmesi için faaliyet merkezlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Özel eğitim kurumuna ait faaliyet merkezleri FTM yönteminin uygulanması aşamasında belirlenmiş olup her faaliyet merkezinde gerçekleştirilen faaliyetlerle birlikte Tablo 3'de sunulmuştur.

Tablo 3. Faaliyet Merkezleri ve Faaliyetler

FAALİYET MERKEZLERİ	FALİYETLER
1. Kayıt İşlemleri	1. Öğrenci velilerinin karşılanması 2. Okul müdürünün kayıt için gelen velilerle görüşme yapması 3. Kayıt yaptırmak isteyen öğrencilerin sınıflarını belirlemek için sınav yapılması 4. Sınav sonucunun değerlendirilmesi 5. Kayıt dosyasının oluşturulması 6. Öğrencilerin kaydının yapılması 7. Ödeme takviminin hazırlanması
2. Temizlik Hizmetleri	8. Dersliklerin hazır hale getirilmesi 9. Kurumun günlük temizliğinin yapılması 10. Ders sonu sınıfların temizliğinin yapılması 11. Ders sonu genel temizliğin yapılması
3. Eğitim Öğretim Hizmeti	12. Derslerin anlatılması 13. Derslerle ilgili değerlendirmelerin yapılması
4. Rehberlik Hizmeti	14. Problem tarama testinin uygulanması 15. Problem tarama testinin sonuçlarının değerlendirilmesi 16. Bireysel görüşmelerin yapılması 17. Mesleki rehberlik faaliyetleri 18. Verimli ders çalışılmasıyla ilgili rehberlik faaliyetleri 19. Öğrencinin ders içi davranışlarının takip edilmesi 20. Öğrenci durum raporunun hazırlanması
5. Yaz Kampı	21. YGS'ye yönelik derslerin anlatılması 22. Soru çözümlerinin yapılması
6. Veli Toplantıları	23. Veli toplantılarının gerçekleştirilmesi

7. Yemekhane Hizmeti	24. Öğle yemeğinin tabaklara doldurulması 25. Tabaklardaki yemeğin dağıtılması işlemi 26. Yemek sonrası tabakların toplanması 27. Genel temizliğin yapılması
8. Okul Yönetimi	28. Okul yönetimi 29. Okulun Milli Eğitim Bakanlığıyla olan resmi işlerinin yürütülmesi

5.2. Belirlenen Her Faaliyet Merkezinin Maliyetinin Tespit Edilmesi

Özel eğitim kurumuna ait her faaliyet merkezinin toplam maliyeti FTM yönteminin uygulanması aşamasında hesaplanmış olup Tablo 4’de sunulmuştur.

5.3 Belirlenen Her Faaliyet Merkezi İçin Pratik Kapasitesinin Belirlenmesi

ZSFTM yönteminde çalışanların kapasitesinin zaman cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir. Tablo 5’de personelin farklı dönemler itibarıyla çalışma süreleri ve pratik kapasitesi gösterilmiştir.

Tablo 4. Faaliyet Merkezleri ve Toplam Maliyetler

GİDER TÜRLERİ	1. Kayıt İşlemleri	2. Temizlik Hizmetleri	3. Eğitim Öğretim Hizmeti	4. Rehberlik Hizmeti	5. Yaz Kampı	6. Veli Toplantıları	7. Yemekhane Hizmeti	8. Okul Yönetimi	TOPLAM
Personel Giderleri	22.821	40.752	379.491,84	31.624,32	105.414,4	21.082,88	39.552	68.463	709.201.44
Rehberlik Giderleri	-	-	-	10.842	-	-	-	-	10.842
Proje Giderleri	-	-	6.420	-	-	-	-	-	6.420
Kaynak Kitap Giderleri	-	-	14.500	-	-	-	-	-	14.500
Yaprak Test Giderleri	-	-	3.750	1.250	-	-	-	-	5.000
Kırtasiye Giderleri	2.200	-	4.783	-	-	-	-	3.260	10.243
Temizlik Malzemesi Alımı	354,31	404,93	5466,43	506,15	379, 61	75,92	1349,73	1.062,92	9.600
Su Gideri	573,53	655,46	8.848,78	819,33	614,49	122,89	2.184,88	1.720,59	15.540
Elektrik Gideri	531,45	607,38	8199,64	759,22	569,42	114,88	2.024,60	1.594,37	14.400
Telefon-İnternet Gideri	602	60,2	301	180,6	301	451,5	60,2	1.053,5	3.010
Doğalgaz Gideri	668,01	763,44	10.306,50	954,30	715,72	143,14	2.544,81	2.004,1	18.100
Kira Gideri	2.139,2	2.444,71	33.003,58	3.055,88	2.291,91	458,38	8.149,03	6.417,36	57.960
Yemekhane Gideri	-	-	-	-	-	-	131.880	-	131.880
Bakım Onarım Gideri	300	600	6.750	300	1.200	750	3.000	2.100	15.000
Noter Gideri	-	-	-	-	-	-	-	500	500
Demirbaş Amortismanı	-	-	4.700	-	-	-	-	7.210	21.910
Makine Amortismanı	281,85	322,12	4.348,66	402,65	301,99	60,39	1073,74	845,72	7.637
TOPLAM	30.471	46.611	500.870	49.444	113.039	23.260	191.818	96.231	1.051.744

Tablo 5. Faaliyet Merkezlerinin Pratik Kapasitesinin Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZLERİ	Personel Sayısı	Faaliyetlerde Çalışılan Haftalık Gün Sayısı	Faaliyetlerde Çalışılan Aylık Gün Sayısı	Faaliyetlerde Çalışılan Ay Sayısı	Günlük Çalışılan Süre (Saat)	Günlük Molalar (Saat)	Birim Personel için Günlük Net Çalışma Süresi (Saat)	Birim Personel için Aylık Net Çalışma Süresi (Saat)	Birim Personel için Aylık Net Çalışma Süresi (Dakika)	Birim Personel için Dönemlik Çalışma Süresi (Dakika)	Toplam Personel Sayısı İçin Dönemlik Pratik Kapasite (Dakika)
1. Kayıt İşlemleri	3	5	22	3 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 3 Ay = 27.720	27.720 x 3 personel = 83.160
2. Temizlik Hizmetleri	2	5	22	12 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 12 Ay = 110.880	110.880 x 2 personel = 221.760
3. Eğitim Öğretim Hizmeti	16	5	22	9 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 9 Ay = 83.160	83.160 x 16 personel = 1.330.560
4. Rehberlik Hizmeti	1	5	22	12 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 12 Ay = 110.880	110.880 x 1 personel = 110.880
5. Yaz Kampı	16	5	22	2,5 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 2,5 Ay = 23.100	23.100 x 16 personel = 369.600
6. Veli Toplantıları	16	5	11	0,5 Ay	8	1	7	77	4.620	--	4.620 x 16 Personel = 73.920
7. Yemekhane Hizmeti	2	5	22	12 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 12 Ay = 110.880	110.880 x 2 personel = 221.760
8. Okul Yönetimi	3	5	22	9 Ay	8	1	7	154	9.240	9.240 x 9 Ay = 83.160	83.160 x 3 personel = 249.480

5.4. Her Faaliyet Merkezi İçin Birim Maliyetin Tespit Edilmesi

Birim maliyet, her bir faaliyet merkezine ait toplam maliyetin ilgili faaliyet merkezinde çalışan personelin pratik kapasitesine bölünmesi yoluyla elde edilir. Tablo 6'da faaliyet merkezleri itibarıyla hesaplanan birim maliyetler gösterilmiştir.

Tablo 6. Faaliyet Merkezlerinin Birim Maliyetinin Tespit Edilmesi

FAALİYET MERKEZLERİ	Faaliyet Merkezlerinin Toplam Maliyeti (₺)	Faaliyet Merkezlerinde Çalışan Personelin Pratik Kapasitesi (Dakika)	Birim Maliyet (₺ / Dakika)
1. Kayıt İşlemleri	30.471	83.160	0,366414141
2. Temizlik Hizmetleri	46.611	221.760	0,210186688
3. Eğitim Öğretim Hizmeti	500.870	1.330.560	0,376435485
4. Rehberlik Hizmeti	49.444	110.880	0,44592352
5. Yaz Kampı	113.039	369.600	0,30584145
6. Veli Toplantıları	23.260	73.920	0,314664502
7. Yemekhane Hizmeti	191.818	221.760	0,864980158
8. Okul Yönetimi	96.231	249.480	0,385170509
TOPLAM	1.051.744		

5.5. Faaliyet Merkezleri İçin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

ZSFTM yönteminin uygulanabilmesi için gerekli olan diğer bilgiler, maliyet yükleme oranı, gerçekleşen her faaliyetin tükettiği zaman miktarı ve faaliyet merkezleri itibarıyla kapasite bilgisinin tespit edilmesidir. Belirtilen bu bilgiler her faaliyet merkezi için ayrı ayrı olarak hesaplanıp alt başlıklar şeklinde ve oluşturulmuş tablolar vasıtasıyla gösterilecektir.

5.5.1 Kayıt İşlemleri Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 7. Kayıt İşlemleri Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)
1. Kayıt İşlemleri	Öğrenci velilerinin karşılanması	3	0,366414141	1,099242423	Öğrenci Sayısı	131	393	145
	Okul müdürünün kayıt için gelen velilerle görüşme yapması	50	0,366414141	18,32070705	Öğrenci Sayısı	131	6.550	2.400,01
	Kayıt yaptırmak isteyen öğrencilerin sınıflarını belirlemek için sınav yapılması	60	0,366414141	21,98484846	Öğrenci Sayısı	131	7.860	2.880,01
	Sınav sonucunun değerlendirilmesi	15	0,366414141	5,4962122115	Öğrenci Sayısı	131	1.965	720
	Kayıt dosyasının oluşturulması	8	0,366414141	2,931212128	Öğrenci Sayısı	131	1.048	383,98
	Öğrencinin kaydının yapılması	5	0,366414141	1,8320707005	Öğrenci Sayısı	131	655	240
	Ödeme takviminin hazırlanması	2	0,366414141	0,732828282	Öğrenci Sayısı	131	262	96
	Toplam Kullanılan						18.733	6.865
	Pratik Kapasite						83.160	30.471
	Atıl Kapasite						64.387	23.606

5.5.2. Temizlik Hizmetleri Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 8. Temizlik Hizmetleri Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)
2. Temizlik Hizmetleri	Dersliklerin hazır hale getirilmesi	0.8	0,210186688	0,16814935	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	27.667,2	5.815,28
	Ders sonu sınıfların temizliğinin yapılması	1.8	0,210186688	0,378336038	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	62.251,2	13.084,38
	Kurumun günlük temizliğinin yapılması	2.3	0,210186688	0,483429382	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	79.543,2	16.718,93
	Ders sonu genel temizliğin yapılması	0.5	0,210186688	0,105093344	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	17.292	3.634,55
	Toplam Kullanılan						186.753,60	39.253,15
	Pratik Kapasite						221.760	46.611
	Atıl Kapasite						35.006,40	7.357,85

Faaliyetlerin gerçekleşme sayısı bulunurken ilk olarak faaliyetlerin yapıldığı gün sayısı tespit edilir. Daha sonra maliyet objesi sayısı ile (toplam öğrenci sayısı) toplam çalışılan gün sayısı çarpılarak her faaliyetin dönem içinde öğrenci birim başına kaç kere gerçekleştirildiği bulunur. Formül yardımıyla ifade edecek olursak:

Bir ayda çalışılan gün sayısı x toplam çalışılan ay sayısı, 22 gün x 12 ay = 264 gün (kez)

Toplam çalışılan gün (kez) sayısı x toplam öğrenci sayısı, 264 x 131 = 34.584

5.5.3 Eğitim Öğretim Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 9. Eğitim Öğretim Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)	
3. Eğitim Öğretim Hizmeti	Derslerin anlatılması	32	0,376435485	12,04593552	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	25.938	830.016	312.448	
	Derslerle ilgili değerlendirmelerin yapılması	3	0,376435485	1,129306455	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	25.938	77.814	29.292	
	Toplam Kullanılan							907.830	341.740
	Pratik Kapasite							1.330.560	500.870
	Atıl Kapasite							422.730	159.130

Belirtilen faaliyetlerden derslerin anlatılması 320 dakika ve derslerle ilgili değerlendirmelerin yapılması 30 dakika sürmektedir. Fakat bu süreleri sınıflardaki öğrenciler ayrı ayrı değil hep birlikte tüketmektedirler. Bu yüzden, eğitim öğretim hizmeti faaliyet merkezinin günlük tükettiği toplam sürenin bir sınıfta bulunan (kurumun belirlediği) öğrenci sayısına bölünmesi gerekmektedir. Böylelikle bir sınıfta bulunan öğrenciler için öğrenci birim başına tüketilen günlük süre hesaplanmış olur. Sınıflar 10 öğrenciden oluştuğuna göre öğrenci birim başına tüketilen günlük süre şöyle hesaplanır.

Derslerin anlatılması / belirlenen sınıf mevcudu, 320 dakika / 10 öğrenci = 32 dakika

Derslerle ilgili değerlendirmelerin yapılması / belirlenen sınıf mevcudu, 30 dakika / 10 öğrenci = 3 dakika

Faaliyetlerin gerçekleşme sayısı bulunurken ilk olarak faaliyetlerin yapıldığı gün sayısı tespit edilir. Daha sonra maliyet objesi sayısı ile (toplam öğrenci sayısı) toplam çalışılan gün sayısı çarpılarak her faaliyetin dönem içinde öğrenci birim başına kaç kere gerçekleştirildiği bulunur. Formül yardımıyla ifade edecek olursak:

Bir ayda çalışılan gün sayısı x toplam çalışılan ay sayısı, 22 gün x 9 ay = 198 gün (kez)

Toplam çalışılan gün (kez) sayısı x toplam öğrenci sayısı, 198 x 131 = 25.938

5.5.4 Rehberlik Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 10. Rehberlik Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)
4. Rehberlik Hizmeti	Problem tarama testinin uygulanması	40	0,44592352	17,8369408	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	10.480	4.673
	Problem tarama testinin sonuçlarının değerlendirilmesi	15	0,44592352	6,6888528	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	3.930	1.753
	Bireysel görüşmelerin yapılması	40	0,44592352	17,8369408	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	10.480	4.673
	Mesleki rehberlik faaliyetleri	40	0,44592352	17,8369408	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	10.480	4.673
	Verimli ders çalışmayla ilgi rehberlik faaliyetleri	20	0,44592352	8,9184704	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	5.240	2.337
	Öğrencinin ders içi davranışlarının takip edilmesi	10	0,44592352	4,4592352	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	2.620	1.168
	Öğrenci durum raporunun hazırlanması	25	0,44592352	11,148088	Öğrenci Sayısı	131 x 2 = 262	6.550	2.921
	Toplam Kullanılan						47.780	22.198
	Pratik Kapasite						110.880	49.444
	Atıl Kapasite						63.100	27.246

131 x 2 = 262 olarak belirtilen ifade, her faaliyetin dönemlik olarak yerine getirildiğini ve iki dönem itibarıyla faaliyetlerin öğrenci birim başına iki kere gerçekleştirildiğini ifade etmektedir.

5.5.5 Yaz Kampı Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 11. Yaz Kampı Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)
5. Yaz Kampı	YGS'ye yönelik derslerin anlatılması	28	0,30584145	8,5635606	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	2.035	56.980	17.426,85
	Soru çözümlerinin yapılması	6	0,30584145	1,8350487	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	2.035	12.210	3.734,4
	Toplam Kullanılan						69.190	21.162
	Pratik Kapasite						369.600	113.039
	Atıl Kapasite						300.410	91.877

Belirtilen faaliyetlerden YGS'ye yönelik derslerin anlatılması 280 dakika ve soru çözümlerinin yapılması 60 dakika sürmektedir. Bu süreleri sınıflardaki öğrenciler ayrı ayrı değil hep birlikte tüketmektedirler. Bu yüzden, yaz kampı faaliyet merkezinde yer alan faaliyetlerin günlük tükettiği toplam sürenin bir sınıfta bulunan (kurumun belirlediği) öğrenci sayısına bölünmesi gerekmektedir. Böylece bir sınıfta bulunan öğrenciler için, öğrenci birim başına tüketilen günlük süre hesaplanmış olacaktır. Sınıflar 10 öğrenciden oluştuğuna göre öğrenci birim başına tüketilen günlük süre şöyle hesaplanır.

YGS'ye yönelik derslerin anlatılması / belirlenen sınıf mevcudu, 280 dakika / 10 öğrenci = 28 dakika

Derslerle ilgili değerlendirmelerin yapılması / belirlenen sınıf mevcudu, 60 dakika / 10 öğrenci = 6 dakika

Faaliyetlerin gerçekleşme sayısı bulunurken ilk olarak faaliyetlerin yapıldığı gün sayısı tespit edilir. Daha sonra maliyet objesi sayısı ile (yaz kampına katılan öğrenci sayısı 12. Sınıflar 37 kişi) toplam çalışılan gün sayısı çarpılarak her faaliyetin dönem içinde öğrenci birim başına kaç kere gerçekleştirildiği bulunur. Formül yardımıyla ifade edecek olursak:

Bir ayda çalışılan gün sayısı x toplam çalışılan ay sayısı, 22 gün x 2,5 ay = 55 gün (kez)

Toplam çalışılan gün (kez) sayısı x yaz kampına katılan öğrenci sayısı, 55 x 37 = 2.035

5.5.6 Veli Toplantıları Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 12. Veli Toplantıları Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)	
6. Veli Toplantıları	Veli toplantılarının gerçekleştirilmesi	30	0,314664502	9,43993506	Öğrenci Sayısı	9. Sınıf = 25 x 4 = 100	3.000	943,99	
						10. Sınıf = 27 x 3 = 81	2.430	746,63	
						11. Sınıf = 42 x 3 = 126	3.780	1.189,43	
						12. Sınıf = 37 x 5 = 185	5.550	1.746,38	
	Toplam Kullanılan							14.760	4.627
	Pratik Kapasite							73.920	23.260
Atıl Kapasite							59.160	18.633	

Veli toplantıları faaliyet merkezinde gerçekleştirilen veli toplantıları faaliyeti, öğrenci ve öğrenci velileri ile bireysel görüşmeler sonucu gerçekleştirilmiş olup öğrenci birim başına farklı sayılarda gerçekleştirilmiştir. Her veli toplantısı öğrenci birim başına 9. sınıflar için 4, 10. sınıflar için 3, 11. sınıflar 3 ve 12. sınıflar için 5 kez gerçekleştirilmiştir.

5.5.7. Yemekhane Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Tablo 13. Yemekhane Hizmeti Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

FAALİYET MERKEZİ	FAALİYETLER	HER FAALİYETİN GERÇEKLEŞME SÜRESİ (DK)	BİRİM MALİYET	HER FAALİYET İÇİN YÜKLEME ORANI	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ SEÇİMİ	ZAMAN SÜRÜCÜSÜ MİKTARI	TOPLAM KULLANILAN SÜRE (DK)	HER FAALİYETİN TOPLAM MALİYETİ (₺)
7. Yemekhane Hizmeti	Öğle yemeğinin tabaklara doldurulması	1.5	0,864980158	1,297470237	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	51.876	44.872
	Tabaklardaki yemeğin dağıtılması işlemi	1	0,864980158	0,864980158	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	34.584	29.915
	Yemek sonrası tabakların toplanması	1	0,864980158	0,864980158	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	34.584	29.915
	Genel temizliğin yapılması	2.5	0,864980158	2,162450395	Faaliyetin Gerçekleşme Sayısı	34.584	86.460	74.787
	Toplam Kullanılan						207.504	179.489
	Pratik Kapasite						221.760	191.818
	Atıl Kapasite						14.256	12.329

Yemekhane hizmeti faaliyet merkezinde gerçekleşen faaliyetler maliyet objelerinin tamamı için her gün düzenli şekilde gerçekleştiğinden zaman sürücüsü seçiminde faaliyetlerin gerçekleşme sayısı kullanılmıştır. Faaliyetlerin gerçekleşme sayısının bulunma şekli temizlik hizmetleri faaliyet merkezinin maliyet yükleme ve kapasite kullanım oranlarının belirlenmesi kapsamında açıklandığı için burada tekrardan açıklanmayacaktır.

5.5.8 Okul Yönetimi Faaliyet Merkezinin Maliyet Yükleme ve Kapasite Kullanım Oranlarının Belirlenmesi

Özel eğitim kurumuna ait faaliyet merkezlerinden biri olan okul yönetimi faaliyet merkezinde gerçekleştirilen faaliyetlerin bir kısmı öğrenciler için gerçekleştirilen faaliyetler olmasına rağmen bir kısmı da personel yönetimi ve okulun resmi işlerinin yürütülmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu yüzden, öğrencileri (maliyet objeleri) için gerçekleştirilen faaliyetler ve faaliyetlerin tükettiği sürelerle ilgili kesin belirlemeler yapılamamış ve okul yönetimi faaliyet merkezine ait maliyetlerin FTM yöntemine göre dağıtılması kararlaştırılmıştır.

5.6. ZSFTM Yöntemine Göre Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

Bu bölümde, sınıf düzeyinde maliyetlerin hesaplanabilmesi için, her faaliyet için yükleme oranı ile zaman sürücüsü miktarı çarpılmıştır. Yaz kampı faaliyet merkezinde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesi aşamasında ayrı bir hesaplama yapılmayacaktır. Çünkü yaz kampı faaliyet merkezinde gerçekleştirilen faaliyetlerin tamamı 12. sınıflar için gerçekleştirilmiş olup diğer sınıflar bu faaliyet merkezinden pay almamıştır. Yaz kampı faaliyet merkezinin maliyet yükleme ve kapasite kullanım oranlarının belirlenmesi aşamasındaki maliyetler (Tablo 11'de) aynı şekilde maliyet objelerine aktarılacaktır. Veli toplantıları faaliyet merkezinin maliyet yükleme ve kapasite kullanım oranlarının belirlenmesi aşamasında belirtilmiş olduğu gibi (Tablo 12'de) maliyetler sınıf düzeyleri için ayrı ayrı hesaplanmış olup bu merkezde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine yüklenmesi aşamasında farklı bir hesaplama yapılmayacaktır. Okul yönetimi faaliyet merkezinin maliyet yükleme ve kapasite kullanım oranlarının belirlenmesi aşamasında belirtildiği gibi bu faaliyet merkezinde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili kesin belirlemeler yapılamamış ve faaliyet merkezinde toplanan maliyetlerin maliyet objelerine dağıtılması işlemi FTM yöntemine göre yapılmıştır.

Tablo 14. ZSFTM Yöntemine Göre Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Objelerine Yüklenmesi

FAALİYET MERKEZLERİ	9. SINIF	10. SINIF	11. SINIF	12. SINIF	TOPLAM
1. Kayıt İşlemleri	1.310,114504	1.414,923664	2.200,992366	1.938,969466	6.865
2. Temizlik Hizmetleri	7.491,05916	8.090,343893	12.584,97939	1.1086,76756	39.253,15
3. Eğitim Öğretim Hizmeti	65.217,55725	70.434,96183	109.565,4962	96.521,98473	341.740
4. Rehberlik Hizmeti	4.236,259542	4.575,160305	7.116,916031	6.269,664122	22.198
5. Yaz Kampı	-	-	-	21.162	21.162
6. Veli Toplantıları	943,99	746,63	1.189,43	1.746,38	4.627
7. Yemekhane Hizmeti	34.253,62595	36.993,91603	57.546,0916	50.965,36641	179.489
8. Okul Yönetimi	18.364,69466	19.833,87023	30.852,68702	27.179,74809	96.231
TOPLAM	131.819,75	142.092,56	221.053,21	216.600,21	711.565

2019/2
368**5.7. ZSFTM Yöntemine Göre Maliyet Objelerinin Birim Maliyetinin Hesaplanması**

ZSFTM yöntemine göre öğrenci birim maliyetlerinin hesaplanabilmesi için her sınıf düzeyinin faaliyetlerden aldıkları maliyet paylarının hesaplanması gerekmektedir. Bu verilerden hareketle ZSFTM yöntemine göre hesaplanan öğrenci birim maliyetleri Tablo 15'de gösterilmiştir.

Tablo 15. ZSFTM yöntemine Göre Maliyet Objelerinin Birim Maliyeti

SINIFLAR	SINIF DÜZEYİNDE TOPLAM MALİYET (₺)	SINIF DÜZEYİNDE TOPLAM ÖĞRENCİ SAYISI	ÖĞRENCİ BİRİM MALİYETİ
9. Sınıf	131.819,75	25	5.272,79
10. Sınıf	142.092,56	27	5.262,69
11. Sınıf	221.053,21	42	5.263,18
12. Sınıf	216.600,21	37	5.845,06
TOPLAM	711.565	131	

6. FTM YÖNTEMİ İLE ZSFTM YÖNTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde FTM yöntemine ve ZSFTM yöntemine göre öğrenci birim maliyetleri ve sınıf düzeyi toplam maliyetler karşılaştırılacaktır. Bu amaçla Tablo 16 ve Tablo 17 oluşturulmuştur.

Tablo 16. FTM Yöntemi ve ZSFTM Yöntemine Göre Sınıf Düzeylerinde Toplam Maliyetlerin Karşılaştırılması

SINIFLAR	FTM YÖNTEMİ	ZSFTM YÖNTEMİ	FARK
9. Sınıf	180.906	131.819,75	49.086,25
10. Sınıf	193.331	142.092,56	51.238,44
11. Sınıf	298.153	221.053,21	77.099,79
12. Sınıf	379.354	216.600,21	162.753,79
TOPLAM	1.051.744	711.565	340.179

Tablo 17. FTM Yöntemi ve ZSFTM Yöntemine Göre Sınıf Düzeylerinde Öğrenci Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

SINIFLAR	FTM YÖNTEMİ	ZSFTM YÖNTEMİ	FARK
9. Sınıf	7.236,24	5.272,79	1.963,45
10. Sınıf	7.160,4	5.262,69	1.897,71
11. Sınıf	7.098,88	5.263,18	1.835,7
12. Sınıf	10.252.81	5.845,06	4.407,75

Tablo 16 ve Tablo 17'de özel eğitim kurumuna uygulanan FTM yöntemi ile ZSFTM yönteminin sonuçları yer almaktadır. Tablolardan görüleceği üzere öğrenci birim maliyetlerinin ve sınıf düzeyi toplam maliyetlerin hesaplanması aşamasında yöntemlere göre farklılıklar oluşmuştur. Bu farklılıklar, FTM yönteminde kullanılan maliyet etkenlerinin subjektif olarak seçilmesinden ve atıl kapasite maliyetlerinin göz önüne alınmamasından kaynaklanmaktadır. Böylece, ZSFTM yönteminin hem süre (zaman) sürücülerini kullanmasından hem de atıl kapasite maliyetlerini ayırmasından dolayı daha doğru bir maliyet bilgisi sunduğu sonucuna ulaşılabilir.

7. SONUÇ

Eğitim kurumları, özel amaçlarına, farklı programlarına ve hizmet ettikleri öğrenci gruplarının çeşitli özelliklerine göre değişiklik göstermekle birlikte mülkiyet açısından devlet okulları ve özel eğitim kurumları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Günümüzde eğitim-öğretimin bütün alanlarında faaliyet gösteren özel eğitim kurumları devletin yükümlülüğü olan eğitim-öğretim hizmetinin büyük bir kısmını yüklenmiş durumdadır. Fakat değişim hızının artması ve niteliğinin değişmesi ile birlikte müşteriye sunulan seçenekler artmış ve bu durum özel eğitim kurumları arasında büyük bir rekabete sebep olmuştur. Böyle bir ortamda başarılı olmak isteyen özel eğitim kurumları rakiplere göre daha kaliteli bir hizmet sunmak durumunda kalmışlardır. Bu durum çeşitli müşteri grupları bazında maliyetleri artırmış ve maliyetlerin etkin kontrolü daha fazla önem kazanmaya başlamıştır.

Belirtilen açıklamalar çerçevesinde özel eğitim kurumları bu zorlu rekabet ortamında gelişimlerini sağlamak ve devamlılıklarını sürdürebilmek için maliyetlerinin yapısını anlamaya ve maliyetlerini daha iyi yönetebilmeye ihtiyaç duymuşlardır.

Bu noktadan hareketle ZSFTM yöntemi çalışmanın temel konusu olarak belirlenmiştir. Bu amaçla FTM ve ZSFTM yöntemleri örnek olay yöntemi kullanılarak TRA2 bölgesinde faaliyet gösteren bir özel eğitim kurumuna uygulanmıştır.

Özel eğitim kurumuna uygulanan her iki maliyet hesaplama yöntemine göre; sınıf düzeyinde toplam maliyetlerin ve öğrenci birim maliyetlerinin hesaplanması konularında farklılıklar oluşmuştur. Belirtilen farklılıklar ve elde edilen sonuçlar aşağıda maddeler şeklinde sıralanmıştır.

- Tablolardan görüleceği (Tablo 16 ve Tablo 17) üzere sınıf düzeyi toplam maliyetlerin karşılaştırılması aşamasında 340.179 ₺'lik bir atıl kapasite maliyeti ortaya çıkmıştır. Bu durum toplam maliyetin yalnızca % 67,66'sının maliyet objelerine yansıtılabildiğini göstermektedir. Ayrıca sınıf düzeyi birim maliyetlerin karşılaştırılmasında yöntemler arası farklılıklar oluşmuş ve bu fark en fazla 12. sınıf düzeyinde gerçekleşmiştir. Belirtilen bu farklılıkların tamamı atıl kapasiteden kaynaklanmaktadır. Çünkü FTM Yöntemi, çalışanların zamanlarının tamamını faaliyetlere harcadıklarını kabul eder. Fakat ZSFTM yönteminde atıl kapasite maliyetleri ayrıştırılarak net durum görülebilir. Bu noktada belirtilmesi gereken en önemli husus; bir hizmet işletmesi olan eğitim kurumunda çalışan personelin kuruma ait faaliyetleri yerine getirmese dahi hazır bekleme zorunluluğunun olmasıdır. Böylece yöntemler arası farkın değerlendirilmesinde bu durumun göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- Özel eğitim kurumuna ait faaliyet merkezlerinden biri olan okul yönetimi faaliyet merkezinde gerçekleştirilen faaliyetlerin bir kısmı öğrenciler için gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmakta ve bir kısmı da personel yönetimi ve okulun resmi işlerinin yürütülmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu yüzden, öğrenciler (maliyet objeleri) için gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin tükettiği süreler tam olarak belirlenememiş ve dolayısıyla ZSFTM yöntemi uygulanamamıştır. Böylelikle, bu bölümle ilgili maliyetlerin FTM yöntemine göre dağıtılması kararlaştırılmıştır. Buradan hareketle, faaliyetlerin gerçekleşmesi için gereken

standart sürelerin belirlenemediği durumlarda ZSFTM yönteminin uygulanmasının sakıncalı sonuçlara neden olacağı ortaya çıkmaktadır. Fakat bu durum olumlu bir sonucun varlığına da işaret etmektedir. Şöyle ki, bu durumla karşılaşan işletmeler bu yöntemlerin sadece birini kullanmak zorunda kalmayacak duruma ve amaçlara göre her ikisini de birlikte kullanabileceklerdir.

- ZSFTM yöntemi göre yapılan hesaplamalar sayesinde özel eğitim kurumuna ait yaz kampı faaliyet merkezi başta olmak üzere atıl kapasite kullanımının fazla olduğu faaliyet merkezlerinde kullanılmayan kapasite oranını düşürmek için tekrardan personel planlaması yapılabilecektir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar ve uygulama sonuçları çerçevesinde, ZSFTM Yönteminin, maliyetlerin hesaplanması aşamasında FTM Yöntemine göre fark yarattığı görülmüştür. Bu farkın temel nedeninin atıl kapasiteden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Böylelikle, ZSFTM yöntemi, gerek atıl kapasite ve bu atıl kapasiteye bağlı maliyetleri göz önüne alarak hesaplama yapmasından gerekse elde edilen bilgileri bütçeleme, kaynak yönetimi, müşteri karlılık analizi vb. gibi pek çok konuya olumlu katkı sağlayacak şekilde kullanmasından dolayı özel eğitim kurumlarında bu yöntemin kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaş R., ve Ş. Yılmaz. 2015. “Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Dumlupınar University Journal of Social Sciences, 44.
- Atmaca, M., ve S. Terzi. 2007. “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.
- Bekçioğlu, S., ve Ç. Köroğlu. 2012. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 37: 1-24.
- Bozkurt İ., R. Karakuş ve S. Öksüz. 2011. “Öğrenci Maliyetlerinin Belirlenmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Yapraklı Çok Programlı Lisesi Örneği”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 31.
- Bruggeman, W., P.Everaert, S. R. Anderson ve Y. Levant. 2005. “Modeling Logistics Costs Using Time-Driven ABC: A Case In A Distribution Company”, Universiteit Gent, (September).

- Cengiz E. 2011. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar - Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 50.
- Coşkun A., ve M. Yılmaz. 2012. “Ortaöğretim Kurumlarında Öğrenci Birim Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Bir Yöntem”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 33.
- Demireli C., ve M. Yılmaz. 2013. “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi”, CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2).
- Erduru, İ. 2015. Tersine Lojistik Kanal ve İşlem Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi, Niğde.
- Kaplan, R. ve S. R. Anderson. 2003. “Time-Driven Activity-Based Costing”, Available at SSRN:1-18.
- Kaplan, R. ve S. R. Anderson. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits. Boston: Harvard Business School Pres.
- Kırlıoğlu, H. ve B. Atalay. 2014. “Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kapasite Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Hastane Uygulaması”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 10 (23).
- Kocaoğlu, S.Ü. 2014. Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Diş Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Koşan, L. 2007. “Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, 84.
- Köroğlu, Ç. 2012. Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Aydın.
- Küçüktüfekçi, M. 2014. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana.
- Lochner, F. 2005. “A Cost Maturity Model for Community Informatics Projects in the Developing World”, The Journal of Community Informatics, 1 (2).
- Polat, L. 2008. Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

- Reddy, K., H. S. Venter ve M. S. Oliver 2012. “Using Time-Driven Activity-Based Costing To Manage Digital Forensic Readiness In Large Organisations”, *Information Systems Frontiers*, 14 (5).
- Saban, M., ve G. G. İrak. 2009. “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (10).
- Stouthuysen, K., M. Swiggers, A. M. Reheul ve F. Roodhofs. 2010. “Time-Driven Activity-Based Costing For A Library Acquisition Process: A Case Study In A Belgian University”, *Library Collections, Acquisitions, and Technical Services*, 34 (2-3).
- Szychta, A. 2010. “Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries”, *Social Science*, 67 (1).

TERSİNE LOJİSTİK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ: KAÜÇUK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ*

Dr. Öğr. Üyesi Gülay İRAK**

Öğr. Gör. İpek KURT***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 374-392

ÖZ

Tersine lojistik kullanılmış, modası geçmiş ürün ve ambalajlarının geri toplanarak tekrar üretim aşamasına sokulması veya uygun yöntemlerle imha edilmesi olarak ifade edilmektedir. Günümüzde, tersine lojistiğin ekonomik faydaları işletmeler açısından dikkate alınmakta ve rekabet avantajı elde etmede bir araç olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, kauçuk sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin tersine lojistik faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi'nin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Böylece, işletmenin katlandığı maliyetleri hesaplamada gerçeğe daha yakın sonuçlar elde edilmesi planlanmakta ve rekabet stratejileri tekrar gözden geçirilebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tersine Lojistik, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Tersine Lojistik Maliyetleri

JEL Sınıflandırması: M41

ACTIVITY BASED COSTING METHOD FOR CALCULATION OF REVERSE LOGISTICS COSTS: THE CASE OF RUBBER BUSINESS

ABSTRACT

Reverse logistics is expressed as the recycling of used, outdated products and packages putting them back into the production phase or destruction by appropriate methods. Today, economic benefits of reverse logistics are also considered in terms of businesses and is a tool to gain competitive advantage. The purpose of this study is to investigate the applicability of an Activity Based Costing Method, one of the contemporary costing systems, in calculating the reverse logistic activity costs of company which is operating in the rubber sector. So

* Makale gönderim tarihi: 01.10.2018, kabul tarihi: 22.02.2019.

** Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve İşletmecilik Bölümü, gulay.girak@beun.edu.tr, orcid.org/0000-0002-0756-7937.

*** Artvin Çoruh Üniversitesi Arhavi Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, ipekurt@artvin.edu.tr, orcid.org/0000-0001-8862-2848.

Atıf: Irak, G. Ve Kurt, İ. (2019). Tersine lojistik maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi: kauçuk işletmesi örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 374-392. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.466170>.

calculating the costs incurred by the operator, it is planned to obtain more realistic results and the competition strategies can be reviewed again.

Keywords: Reverse Logistic, Activity Based Costing, Reverse Logistic Costs

JEL Classifications: M41

1. GİRİŞ

Günümüz koşullarında rekabet avantajı sağlamak ve bunun yollarını araştırmak, işletmeler ve dağıtım kanalları için küresel pazarda varlığını devam ettirebilmek açısından hayati önem arz etmektedir. Tersine lojistik de maliyetleri azaltmak ve rekabet üstünlüğü elde etmek için bir yol olabilmektedir. Tersine lojistik yaşam süresi dolmuş, modası geçmiş ürünlerin çeşitli yöntemlerle toplanıp ayrıştırmaya tabi tutulduktan sonra kullanılabilir kısımlarının yeniden üretime dahil edilmesi ya da kullanılmayacak kısımların uygun yöntemlerle imha edilmesi süreçlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda, hammadde tüketiminin azaltılması, geri kazanılmış maddelerden değer elde edilmesi ile işletmelere ekonomik açıdan ek fayda sağlamaktadır.

Tersine lojistik çevresel açıdan da firmalara fayda sağlamaktadır. Geri dönüşüm, yeniden kullanım vasıtasıyla atıkların çevreye zararının minimuma düşürülmesi mümkün olabilmektedir. Aynı zamanda tersine lojistik faaliyetlerine verilen önem işletmelere saygınlık kazandırmakta ve firma değerlerini artırmaktadır.

Ekonomik ve çevresel nedenlerden başka kurumsal ve sosyal sorumluluklar, yasal düzenlemeler, doğal kaynakların korunması, daha az malzeme ve kaynak tüketimi gibi sürdürülebilirlik çalışmaları işletmelerin tersine lojistik faaliyetlerine önem vermelerini gerekli kılmıştır. Etkin tersine lojistik uygulaması, firmanın hammadde ve kaynak kullanım maliyetini azaltmakta, fiyat iyileştirmesi sağlamakta, müşterinin satın almama riskini düşürmekte, tepki süresini kısaltmakta ve çevreci firma imajını iyileştirerek firmaya rekabet avantajı sağlamaktadır.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, kauçuk sektöründe faaliyette bulunan ve tersine lojistik uygulayan bir işletme üzerinde tedarik, depolama, ikincil ürün üretimi, kalite kontrol ve dağıtım faaliyetlerinden oluşan tersine lojistik süreci maliyetlerinin çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarından biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile hesaplanabilirliğini araştırmaktır. Literatürde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yönteminin farklı sektörlerde uygulandığı çalışmalara sıklıkla rastlanmaktadır. Ancak, tersine lojistik faaliyetleri üzerinde FTM yöntemini uygulayan çalışmalara çok az rastlanmıştır. Bu nedenle çalışmanın literatürde önemli bir boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

2. İLERİ LOJİSTİKTEN TERSİNE LOJİSTİĞE

Lojistik birçok alanda farklı anlamlarda kullanılmaktadır. En yaygın kullanılan tanımı Tedarik Zinciri Yönetimi Profesyonelleri Konseyi (CSCMP) tarafından yapılmıştır. CSCMP 'ne göre lojistik, “müşteri gereksinimlerini karşılamak amacıyla malların, hizmetlerin ve ilgili bilgilerin, üretim noktasından tüketim noktasına, etkin akışı ve depolanmasını planlayan, yürüten ve kontrol eden, tedarik zinciri sürecinin bir aşamasıdır” (Tanyaş ve Düzgün 2016, 3).

İleri lojistik ürünlerin, son kullanıcılara ulaştırılmasıdır ve üreticiye geri dönmeyeceği varsayımına dayanmaktadır. Tersine lojistik ise ürünün kullanıldıktan sonra üreticiye geri dönüşünü içermektedir.

Tersine lojistik ile ilgili en eski tanımlamalardan biri 1981 yılında Lambert ve Stock tarafından yapılmıştır. Lambert ve Stock tersine lojistiği, “ürün sevkiyatının büyük çoğunluğu tek yönde aktığı için tek yönlü sokakta yanlış yola çıkmak” şeklinde tanımlamıştır (Nakıboğlu 2007, 183; Rogers ve Tibben-Lembke 2001, 129). Lambert ve Stock mal ve hizmetlerin, klasik lojistiğin (ileri lojistik) üreticiden tüketiciye olan akışının aksi yönde hareketlerine vurgu yapmaktadır. Fleischman ve diğerleri (1997)'e göre tersine lojistik, kullanıcı tarafından artık kullanılmayan ürünlerden bir piyasada tekrar kullanılabilen ürünlere kadar olan tüm lojistik faaliyetleri kapsamaktadır.

“Ters” kavramı kullanılmış ürünlerin son kullanıcıdan üreticiye fiziksel olarak taşınmasını ifade etmektedir. Bu terim başlangıçta tedarik zincirinin çevresel etkilerini azaltmaya yönelik olarak kullanılmaya başlanmıştır. Tersine lojistik, doğal kaynakların korunması, çevre tahribatlarının önlenmesi amacıyla ortaya çıkmış olsa da sonraları işletmelere rekabet avantajı ve saygınlık sağlamaya başlamıştır. İşletmeler geri dönmüş ürünlerden geri dönüşüm yoluyla yeni ürünler elde etmekte, kaynak kullanımını, enerji tüketimini azaltmakta ve değer kazanımı elde etmektedir. Bu da daha az maliyet ve daha fazla kar anlamına gelmektedir. Bu nedenle, Lojistik Yönetim Konseyi tersine lojistiği şu şekilde tanımlamıştır; “Hammaddelerin, yarı mamullerin, mamullerin tüketim noktasından üretim noktasına doğru olan akışının etkili ve maliyet açısından etkin olacak şekilde planlama, uygulama ve kontrol etme sürecidir.” (Rogers ve Tibben-Lembke 2001, 130)

Tersine lojistik kavramı, dünya nüfusunun artması ile doğal kaynakların azalması ve hammadde kaynaklarının azalması ile hammadde yerine kullanılacak malzemelerin geri dönüşümü ihtiyacından doğmuştur. Doğa tahribatı, çevresel kirlilik ve sürdürülebilir kalkınma, yaşamı tehdit eder boyutlara ulaşıncaya tersine lojistik kavramı akademisyenler, yasa koyucular, politikacılar ve medya tarafından ele alınmaya başlanmıştır. Tersine lojistiğin öneminin anlaşılmasıyla çevre koruyucu yasal düzenlemeler oluşturulmuş ve işletmeler de tersine lojistik faaliyetlerine daha fazla önem vermeye başlamıştır.

3. TERSİNE LOJİSTİKTE MALİYETLER

İşletmeler tersine lojistikle artık kullanım süresi dolmuş, modası geçmiş, hasarlı ürünleri ve/veya bunların ambalajlarını geri kazanım veya uygun yollarla imha etmek için geri toplamaktadırlar. Bu süreç bir dizi faaliyetler içermektedir. Bu faaliyetler tersine lojistik faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Tersine lojistik sürecinde, toplama, kontrol etme ve ayrıştırma, ürün yerleştirme, üründen parça alma, geri dönüşüm, yeniden üretim, tamir, dağıtım ve imha gibi birçok faaliyet gerçekleştirilmektedir (Çekerol 2013, 21; Erduru 2015, 108). Tersine lojistik faaliyetleri ve tanımları Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1. Tersine Lojistik Faaliyetler ve Tanımları

Faaliyetler	Tanımlar
Toplama	Tüketicilerden, aracıardan (bayilerden, toptancılardan ve perakendecilerden) kullanılmış ürünleri toplanması
Kontrol Etme Ve Ayrıştırma	Toplanan ürünlerin geri kazanım noktasına getirilip kontrol edilmesi, kalitesine ve yapılacak işlemlere göre sınıflandırılması
Ürün Yerleştirme	Ürünün kalitesi yüksekse yeniden kullanıma veya dağıtımına gönderilmesi
Üründen Parça Alma	Ürünün yeniden kullanılabilir parçalarının geri kazanım için ayırma tabi tutulması
Geri Dönüşüm	Ayrıştırılan ürün ve malzemelerin geri dönüşüm işlemine tabi tutulması
Yeniden Üretim	Kullanılmış ürünün, yeni ürün düzeyinde veya daha yüksek düzeyde kalite, güvenilirlik ve performans özelliklerine sahip olmasını sağlayan işlemlerden geçirilmesi
Tamir	Ürünün hizmet süresi boyunca fonksiyonlarının devam etmesi için veya ömrü sonunda geri dönmüş ürünün fonksiyonlarına devam etmesi için alınan önlemler
Dağıtım	Geri kazanım faaliyetleri sonucu elde edilen ürünlerin yeniden dağıtımı
İmha	Ürünün kendisi veya üretimi sırasında oluşan tehlikeli atıkların, uygun teknoloji kullanılarak çevreye zarar vermeden yok edilmesi

Kaynak: Parkinson ve Thompson 2003, 249; Nakıboğlu 2007,159.

İşletmeler tersine lojistik faaliyetlerini yerine getirmek için belirli maliyetlere katlanmaktadır. Toplama aşamasında katlanılan maliyetler, satın alma(satın alma fiyatı, komisyonculara ödenen ücretler, sigorta bedelleri vb.), taşıma (vergi, yakıt, işçilik, amortisman, kira vb.) ve depolama (kira/yatırım, elektrik, yakıt, işçilik, stok vb.) maliyetlerinden oluşmaktadır (Karaçay 2005, 325; Fröderberg 2005, 14; Koban ve Keser 2011, 102). Toplanan ürünlerin kontrol edilip istenmeyen ürünlerden ayıklanması, sökme, parçalama gibi faaliyetler kontrol etme ve ayrıştırma maliyetlerini ifade etmektedir (Erduru 2015, 115). Yeniden üretim faaliyetlerinde işletmeler ürünü aynı kaliteye yeniden ulaştırmak için, yedek parça, elektrik, işçilik, havalandırma gibi bir takım maliyetlere maruz kalmaktadır. Aynı şekilde bir ürünü eski fonksiyonlarına kavuşturmak için yapılan bir dizi bakım ve temizleme gibi faaliyetlerde tamir faaliyeti ile ilgili maliyetleri ifade etmektedir. İmhası gereken ürünlerin uygun yöntemlerle (yakma, gömme, kompostlama, proliz gibi) yok edilmesi de katlanılan imha maliyetleri olarak adlandırılmaktadır. Geri dönüştürme işlemlerine tabi tutulan ürünlerin süreç içerisinde oluşturdukları işçilik, yakıt, makine ve ekipmanın amortisman bedelleri gibi maliyetler de

geri dönüştürme maliyetleridir. Özetle denilebilir ki; işletmelerin tersine lojistik sürecinde gerçekleştirdiği her faaliyet aynı zamanda tersine lojistik maliyetlerini oluşturmaktadır.

4. TERSİNE LOJİSTİK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ

Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemi (FTM), geleneksel maliyet yöntemlerinin günümüzde yetersiz kalması ve özellikle emek yoğun üretim yerine otomasyona dayalı üretimin kullanılması ile ürünün maliyet yapısında sahip olduğu endirekt sabit giderlerin artan pay problemini ele almak amacıyla Cooper ve Kaplan tarafından geliştirilmiştir (Almeida ve Cunha 2017, 934; Babad ve Balachandran 1993, 564).

FTM Yöntemi, faaliyetlerin, kaynakların ve maliyet nesnelерinin maliyetini ve performansını ölçmenin bir yöntemidir. FTM yönteminde, GÜG'ni ürünlere yüklerken kaynak maliyetleri faaliyetlere ve faaliyet maliyetleri ise maliyet nesnelерine onları kullanma esasına göre dağıtılmaktadır (Saban ve Erdoğan 2017: 536).

FTM yöntemiyle ilgili literatürde yer alan olumlu ve olumsuz sonuçlar elde edilmiş çalışmalar mevcuttur. Yapılan bazı çalışmalarda FTM yöntemi ile maliyetlerin azaldığı ve ürün fiyatlarına yansiyarak rekabet avantajı sağladığı görülmektedir (Narayanan ve Sarkar 2002; Acar ve Papatya 1997). Narayan ve Sarkar (2002) FTM yönteminin ürün ve müşteri kararlarını etkileyip etkilemediğini, yöneticilere yeni bilgiler sağlayıp sağlamadığını bir demir-çelik işletmesinde araştırmıştır. FTM kullanımından sonra işletmenin maliyet tasarruflarında iyileşmeler olduğu görülmüştür. FTM yöntemi müşterilerin kararlarını etkileyen fiyatlar üzerinde etkin sonuçlar vermiştir. Narayanan ve Sarkar, FTM yönteminin hem stratejik hem de operasyonel kararları etkilediğini kanıtlamıştır. Acar ve Papatya (1997) ise FTM yönteminin tam zamanlı üretim işletmesinde faaliyetleri iyileştirip iyileştirmediğini araştırmıştır. Araştırma sonucunda maliyetlerin kontrolü ve rekabet gücü açısından uygulanabilir olduğunu ortaya koymuştur.

FTM yönteminin geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha gerçekçi sonuçlar verdiği de yapılan çalışmalarla kanıtlanmaktadır (Dumanoglu 2005; Unutkan 2010). Dumanoglu (2005) FTM yöntemini, yönetim ve maliyet muhasebesi açısından ele almış ve bir dijital baskı işletmesinde uygulamıştır. Çalışma sonucunda FTM yöntemi ve işletmenin mevcut kullandığı yöntem karşılaştırılmış, FTM yönteminin daha doğru sonuçlar verdiği ve dijital baskı sektöründe uygulanabilir olduğu görülmüştür. Aynı şekilde Unutkan (2010) da deri konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren orta ölçekli bir firma üzerinde FTM yöntemini uyguladığı çalışmasında FTM ve mevcut geleneksel maliyet yöntemi sonuçlarını karşılaştırmıştır. İşletmede geleneksel sistem ile yapılan hesaplama sonuçları ile FTM

yöntemi ile yapılan hesaplama sonuçları arasında çok büyük bir fark olmamakla birlikte FTM yöntemi ile yapılan hesaplamanın daha doğru ve gerçekçi sonuçlar verdiği bulgusuna ulaşılmıştır.

Literatürde “Tersine Lojistik Faaliyetlerinde FTM Uygulamaları” ile ilgili çalışmalar incelendiğinde çok fazla çalışmaya rastlanamamıştır. Tersine lojistik sürecinde gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan ürünlere ilişkin maliyetlerin FTM yöntemi ile hesaplanması ve analizi ile ilgili literatürde yer alan çalışmaları aşağıdaki gibi incelemek mümkündür.

Goldsby ve Closs (2000), ABD'nin Michigan Eyaletinde yer alan toptancılar ve perakendeciler için geri dönüşüm amacıyla boş içecek kaplarını toplama amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin ortalama maliyetlerini FTM yöntemini kullanarak hesaplamışlardır. Çalışmada maliyet tasarrufu açısından anlamlı sonuçlar bulunmuştur.

Gürel (2006), çalışmasında FTM yönteminin endüstriyel faaliyetler sonucu ortaya çıkan plastik katı atıkları geri dönüşüm faaliyetiyle geri kazanarak poşet imalatı yapan bir imalat işletmesinde uygulanabilirliğini araştırmıştır. Bu kapsamda atık plastiklerin geri dönüşümü sonunda elde edilen farklı kalitedeki poşetlerin maliyetleri, hem FTM yöntemi hem de geleneksel maliyetleme yöntemi ile hesaplanmış ve sonuçlar karşılaştırılmıştır.

Tsai ve Hung (2009) elektrik ve elektronik malzeme atıklarının geri dönüşümünü FTM yöntemi ile ele almıştır. FTM yönteminin tersine lojistik faaliyeti uygulamak isteyen yöneticilerin karar vermelerinde uygulanabilir bir yöntem olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Erduru (2015), Aksaray ilinde faaliyet konusu tersine lojistik olan bir işletmede, ortaya çıkan kanal ve işlem maliyetleri FTM yöntemi kullanılarak hesaplanmıştır. Ayrıca çalışmada, işletmenin tersine lojistik maliyetlerinin hesaplanmasında FTM yönteminin yanı sıra geleneksel maliyetleme yöntemi de kullanılmıştır. Bu kapsamda geleneksel maliyetleme yönteminin, tersine lojistik kanal ve işlem maliyetlerini hesaplama konusundaki yetersizliği sayısal veriler yardımıyla ortaya koyulmuştur.

Kılınç (2017) demir çelik geri kazanım sektöründe FTM yöntemini uygulamıştır. Çalışma sonucunda FTM yöntemi ile hesaplanan maliyetlerin geleneksel yöntemle göre daha gerçekçi sonuçlar verdiği görülmüştür.

Bu çalışmanın amacı, tersine lojistik faaliyetlerinde FTM yöntemi ile maliyet hesaplaması yapmaktır. Bu bağlamda, Türkiye’de faaliyet gösteren ve tersine lojistik uygulayan küçük işletmesinde tersine lojistik faaliyetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında FTM yönteminin uygulanabilirliği, nasıl sonuçlar vereceği ve mevcut kullandıkları yöntem ile farklılıkları araştırılacaktır.

5. KAUCUK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

Uygulamanın gerçekleştirildiği kauçuk işletmesi, İstanbul'da İmes sanayi sitesinde faaliyet göstermektedir. İşletme 600 metrekarelik bir alanda geri dönüşüm faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. İşletme 1990 yılında kurulmuştur. Birçok ülkedeki kauçuk mamul üreticilerine kullanıma hazır kauçuk hamuru tedariki sağlamaktadır. İşletme lastik üreticilerinden çıkan standart dışı kauçuk hamurlarını müşterilerin istekleri doğrultusunda hazır kauçuk hamuru haline getirmektedir.

Çalışmanın temel amacı, faaliyet konusu tersine lojistik olan bir işletmede ortaya çıkan faaliyet maliyetlerinin hesaplanması, analiz edilmesi, yorumlanması amacıyla çağdaş maliyet yönetim yaklaşımlarından biri olan FTM yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktır. Araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay yöntemi, maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında sıkça kullanılmakta ve özel bir durumun veya örneğin sistematik araştırmasını yapan yöntem olarak ifade edilmektedir (Köroğlu 2012, 128). Bu nedenle, daha doğru ve gerçekçi maliyet bilgisi sunan FTM yönteminin nasıl uygulandığını göstermek amacıyla bu yöntem seçilmiştir. Ayrıca seçilen işletmenin tersine lojistik maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin kullandığı geleneksel maliyetleme yöntemi verileri ile FTM yöntemini kullanması durumundaki maliyet verilerinin karşılaştırılması sonucu oluşacak tablo ve finansal performansına olan etkileri değerlendirilmiştir.

5.1. İşletmenin FTM Yöntemine Göre Tersine Lojistik Maliyetlerinin Hesaplanması

Bu çalışmada GÜG'nin ürünlere yüklenmesinde FTM yöntemi kullanılacak ve hesaplamalarda kauçuk işletmesine ait Nisan 2016 dönemine ait maliyet verilerinden yararlanılacaktır. Uygulamanın gerçekleştirildiği işletmede tersine lojistik süreci sonunda birinci kalite ve ikinci kalite kauçuk üretilmektedir. Ürünlere ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri işletme dokümanlarından ve çalışanlarla yapılan görüşmelerden yararlanılarak hesaplanmıştır.

Uygulama modelinde FTM yönteminin ilk aşamasında, kauçuk işletmesinde tersine lojistik sürecinde gerçekleştirilen faaliyetler analiz edilecek ve faaliyet merkezleri belirlenecektir. Daha sonra kaynak maliyetleri faaliyetlere dağıtılacak (1. Dağıtım) ve faaliyet maliyet havuzları oluşturulacaktır. Son aşamada ise faaliyetlerin maliyet sürücüsü belirlenip, faaliyet maliyetleri işletmede üretimi gerçekleştirilen ürünlere ayrı ayrı yüklenecektir (2. Dağıtım).

Uygulama kapsamında ilk olarak kauçuk işletmesi tersine lojistik sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenebilmesi için literatür incelemesi ve çalışanlarla yapılan görüşmeler sonucunda Tablo 2'de yer alan faaliyetler ve faaliyetlerin toplandığı faaliyet merkezleri belirlenmiştir.

Tablo 2. Kauçuk İşletmesinde Tersine Lojistik Süreci

Faaliyet merkezi	Faaliyetler
Tedarik	Satın alma ve Nakliyat
Depolama	Gelen ürün depolama Nihai ürün depolama
İkincil ürün üretimi	Kauçukların sınıflandırılması Kütle kauçuk kesimi Kütle ve katlı kauçuk kırma Yumuşatma Ezerek ayrıştırma Hamur Suya yatırma
Kalite kontrol	Belli aralıklarla sertlik, kopma, yoğunluk değerlerine bakma
Dağıtım	Geri kazanım sonucu elde edilen kauçuk hamurunun müşterilere satışı ve nakliyesi.

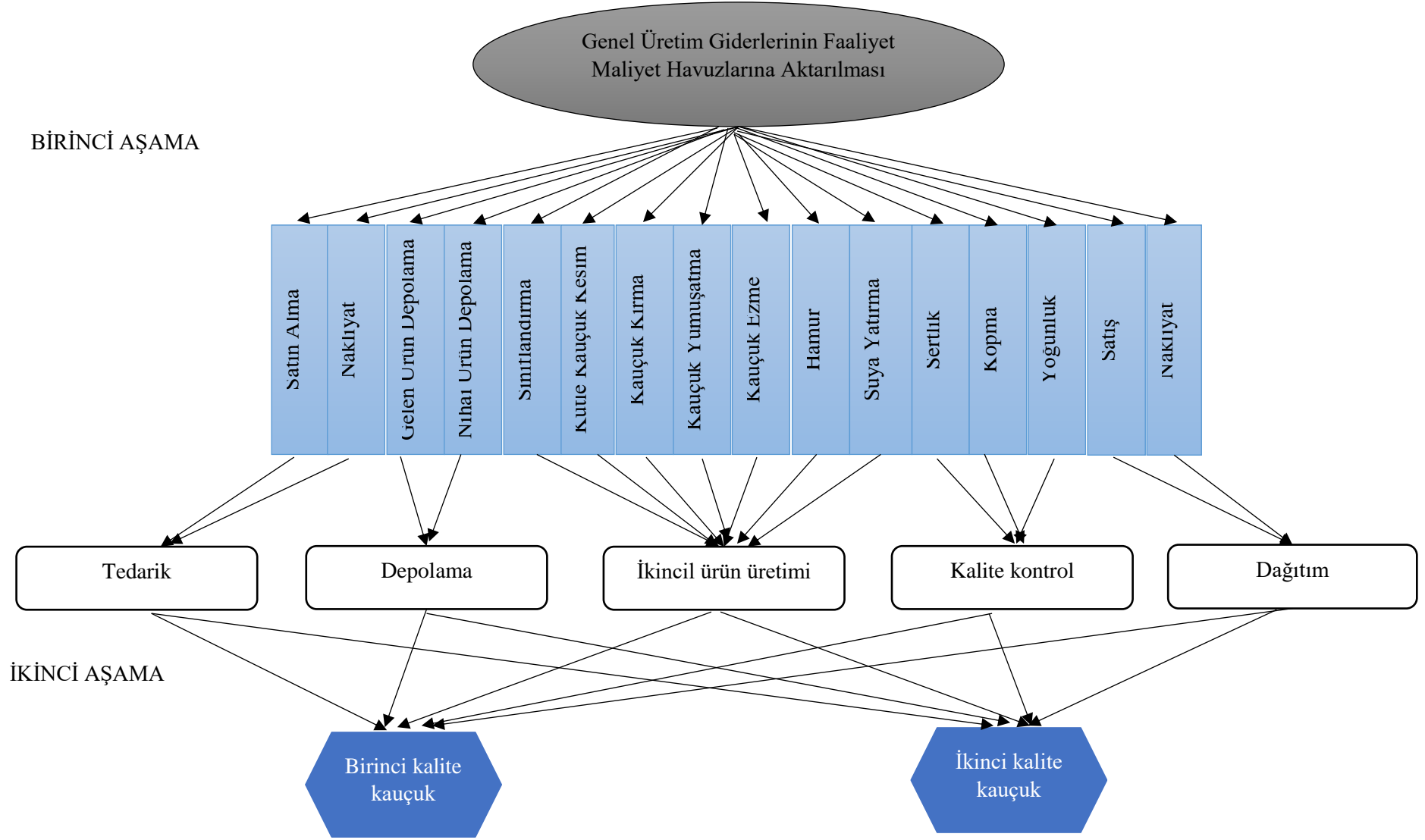
Kauçuk hamurunun tersine lojistik sürecine ilişkin temel faaliyetler, faaliyet merkezleri olarak ve bu merkezlerde gerçekleştirilen süreçler alt faaliyetler olarak ele alınmaktadır. Faaliyetler, kauçuk tersine lojistik sürecine ilişkin tüm işleri kapsamaktadır. Faaliyet merkezleri ise bu işlerin birbiri ile ilişkilerine göre gruplandırılarak oluşturduğu havuzdur. Faaliyet merkezleri aynı zamanda faaliyetlere dağıtılan maliyetlerin toplandığı maliyet havuzu olarak da ifade edilmektedir. Çalışmada faaliyet merkezleri, tedarik, depolama, ikincil ürün üretimi, kalite kontrol ve dağıtım olarak belirlenmiştir.

Şekil 1, Kauçuk işletmesinde tersine lojistik sürecinde, FTM yönteminin uygulanmasına yönelik oluşturulmuş modeli göstermektedir. Modele göre ilk olarak genel üretim giderleri faaliyetlere direkt olarak ya da birinci aşama dağıtım anahtarları (maliyet sürücüsü) ile dağıtılmaktadır. Dağıtım anahtarları faaliyetlerin maliyetlerine katkı yapan her türlü maliyet unsurlarıdır ve her bir faaliyetin o maliyetten yararlanma derecelerine göre belirlenmiştir. Genel üretim giderleri faaliyetlere dağıtıldıktan sonra her bir faaliyetin maliyeti, ilgili faaliyet merkezlerinde (maliyet havuzu) toplanmaktadır. Daha sonra faaliyet merkezlerinde toplanan maliyetler ikinci aşama dağıtım anahtarları (faaliyet sürücüsü) yardımıyla ürünlere aktarılmakta ve direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri eklenerek ürünlerin toplam maliyetleri belirlenmektedir.

Söz konusu işletmeye ait kauçuk tersine lojistik sürecinde ortaya çıkan genel üretim giderleri (Nisan 2016) ve dağıtım anahtarları Tablo 3’de yer aldığı gibidir.

Tablo 3. Kauçuk İşletmesi Genel Üretim Giderleri (Nisan 2016)

Gider türü	Maliyetler	Dağıtım anahtarı
Endirekt malzeme gideri	1.160 TL	Direkt
Endirekt işçilik gideri	3.600 TL	Çalışan sayısı
Elektrik gideri	12.848 TL	Kilowat
Su gideri	236,8 TL	Direkt
Nakliyat gideri	10.200 TL	Direkt
Haberleşme gideri	224 TL	Direkt
Amortisman gideri	1.200 TL	Direkt
Kira gideri	12.800 TL	Bina kullanım alanı (m ²)
Bakım onarım gideri	250 TL	Makine saati



Şekil 1. Kauçuk İşletmesinde Tersine Lojistik Sürecinde FTM Yönteminin Uygulanması

İşletmenin genel üretim giderlerinden indirekt malzeme gideri, su gideri, nakliyat gideri, haberleşme gideri, amortisman gideri faaliyetlerle doğrudan ilişki kurulabildiği ve hangi faaliyet için ne kadar tüketildiği hiçbir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan belirlenebildiği için direkt kaynak maliyeti olarak nitelendirilmiştir. Bu giderler dışında kalan indirekt işçilik gideri, elektrik gideri, kira gideri ve bakım onarım gideri ise faaliyetlerle doğrudan ilişki kurulamadığı ve bu giderlerin faaliyetlere yüklenmesinde çeşitli maliyet sürücülerine ihtiyaç duyulduğu için indirekt kaynak maliyeti olarak sınıflandırılmıştır. Maliyet sürücüleri belirlenirken yapılan gözlemler, personelle yapılan görüşmeler ve literatür incelemesinden yararlanılmıştır. Tablo 4’de uygulama kapsamında gerçekleşen her bir indirekt kaynak maliyeti için tanımlanmış maliyet sürücüleri yer almaktadır.

Tablo 4. Endirekt Kaynak Maliyet Sürücüleri

Faaliyet merkezi	Kilowat (kw)	m ²	Çalışan sayısı	Makine Saati
Tedarik- Dağıtım*	560	36	1	260
Depolama	985	144	2	-
İkincil ürün üretimi	53.865	420	7	1820
Kalite kontrol	-	-	1	-
Toplam	55.410	600	11	2080

*Tedarik ve dağıtım faaliyeti için ayrı departmanlar olmadığı ve işlemler aynı çalışan tarafından gerçekleştirildiğinden bu merkezdeki toplam maliyet iki merkeze eşit dağıtılacaktır.

İşletmenin maliyet sürücülerinin faaliyet merkezlerine dağılımı belirlendikten sonra, dağıtım anahtarları kullanılarak söz konusu indirekt kaynak maliyetleri faaliyet merkezlerine aşağıdaki şekilde dağıtılmıştır:

Endirekt İşçilik Gideri; İşletmenin indirekt işçilik gideri faaliyetlere çalışan sayısına göre dağıtılmaktadır. Endirekt işçilik gideri dağıtımına Tedarik ve Dağıtım faaliyeti örneği verilmiştir.

Endirekt işçilik birim maliyeti: $3.600 \text{ TL}/11 \text{ işçi} = 327,27 \text{ TL}/\text{işçi}$

Tedarik ve Dağıtım faaliyeti indirekt işçilik gideri: $1 \text{ kişi} * 327,27 = 327,27 \text{ TL}$

Endirekt işçilik giderinden Tedarik ve Dağıtım faaliyetlerine eşit pay verildiğinde, indirekt işçilik gideri Tedarik için; $327,27/2 = 163,63 \text{ TL}$ ve Dağıtım için; $163,63 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

Elektrik Gideri; İşletmenin, uygulamanın yapıldığı Nisan ayındaki elektrik giderinin o ayda harcadığı elektriğe (kwh) bölünerek elektriğin birim maliyeti bulunmuştur. Daha sonra, faaliyetlerde kullanılan enerji tüketimine göre dağıtım yapılmış ve faaliyet merkezlerinin elektrik giderleri hesaplanmıştır.

İşletmenin uygulama yapıldığı aydaki elektrik faturası tutarı 12.848 TL’dir. Bu gideri faaliyetlere yüklemeye dağıtım anahtarı olarak kwh belirlenmiştir. Elektrik giderinin dağıtımına tedarik ve dağıtım faaliyeti (aynı çalışan tarafından aynı bilgisayar kullanılarak yapılmaktadır) örneği verilmiştir. O halde birim maliyet; $12.848 \text{ TL}/55.410 \text{ kwh} = 0,231 \text{ TL}/\text{kwh}$ dir.

Tedarik ve Dağıtım Faaliyeti elektrik gideri; $0,231*560= 129,85$ TL' dir.

Elektrik giderinden her iki faaliyet merkezine eşit pay verirsek, Tedarik faaliyeti için $129,85/2=64,925$ TL olarak hesaplanmıştır. Dağıtım faaliyeti de elektrik giderinden 64,925 TL pay almıştır.

Su Gideri; İşletme kartlı su yükleme sistemini kullanmakta ve her ay 450 TL'lik su yükleme yapmaktadır. 450 TL'lik yükleme yaklaşık olarak 38 ton suya denk gelmektedir. İşletmede tüketilen su geri dönüşüm faaliyetlerinde sadece kauçuğun hamur makinasından çıkınca sabunlu suya yatırılarak soğutulması işleminde kullanılmaktadır ve ilgili ayda toplam 20 m^3 su tüketilmiştir. Buna göre Birim maliyeti: $450 \text{ TL}/38\text{m}^3= 11,84 \text{ TL}/\text{m}^3$ olarak hesaplanmıştır.

İkincil ürün üretimi faaliyeti (Soğutma su gideri): $11,84 \text{ TL}*20 \text{ m}^3= 236,8$ TL'dir.

Amortisman Gideri; İşletmenin sahip olduğu araç ve makinalar için ayrılan aylık amortisman tutarları (Nisan 2016) aşağıdaki gibidir:

Giyotin makası	100 TL
Dışli silindir makinası	200 TL
Düz silindir makinası (2 adet)	300 TL
Hamur makinası	150 TL
Forklift	150 TL
Çekme makinası	250 TL
Bilgisayar	50 TL

Makinalar için ayrılan amortisman gideri her faaliyet merkezinde kullanılan makinaya göre faaliyet merkezlerine doğrudan yüklenmiştir. Örnek olarak ikincil ürün üretimi faaliyet merkezi verilmiştir. İkincil ürün üretimi toplam amortisman gideri: $100+ 200+ 300+ 150+ 150+ 250= 1.150$ TL olarak hesaplanmıştır.

Kira Gideri; İşletmenin aylık kira gideri 12 800 TL' dir. İşyeri 600 m^2 alanı kaplamaktadır. Söz konusu maliyet için dağıtım anahtarı, alan kullanımı olarak belirlenmiştir. Kira giderinin hesaplanmasında depolama faaliyet merkezi örneği verilmiştir. İlk olarak m^2 başına kira gideri: $12.800/ 600= 21,33 \text{ TL}/\text{m}^2$ olarak hesaplanmıştır. Depolama faaliyeti kira gideri ise; $144 \text{ m}^2* 21,33= 3.072 \text{ TL}/\text{m}^2$ 'dir.

Bakım Onarım Gideri; İşletmede bakım onarım giderinin faaliyet merkezlerine dağıtımında bölümlerde kullanılan makinelerin aylık kaç saat çalıştığı esas alınmaktadır. Örnek işletmede aylık bakım onarım gideri 250 TL olduğu belirlenmiştir. Bölümlerde kullanılan makineler ise toplam 2080 saat çalışmaktadır. Makine saati başına bakım onarım gideri: $250 \text{ TL}/ 2080 \text{ saat}=0,120 \text{ TL}/\text{mks}$ olarak hesaplanmıştır. Örnek olarak ikincil ürün üretimi faaliyet merkezi için bakım onarım gideri: $1820 \text{ mak.saati}*0,120 \text{ TL}/\text{mks}=218,75 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

Tablo 5. Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Merkezlerine Dağıtılması (TL)

Faaliyet merkezleri	Elekt. Gid.	Su Gid.	Kira Gid.	Hab. Gid.	Bakım Onarım Gid.	Amort. Gid.	End.İşç. Gid.	End.Malz. Gid.	Nakliyat Gid.	Toplam maliyet
Tedarik	64,925	-	384	112	15,625	25	163,63	30	10200	10995,18
Depolama	228,393	-	3072	-	-	-	654,54	-	-	3954,93
İkincil ürün üret.	12489,75	236,8	8960	-	218,75	1150	2290,90	1120	-	26466,20
Kalite-Kont.	-	-	-	-	-	-	327,27	-	-	327,27
Dağıtım	64,925	-	384	112	15,625	25	163,63	10	-	775,18
TOPLAM	12848	236,8	12800	224	250	1200	3600	1160	10200	42518,8

Tablo 5’de her bir faaliyet merkezinin Genel üretim giderlerinden aldığı pay yer almaktadır. Faaliyet merkezlerine dağıtılan maliyetler toplandıktan sonra, bu maliyetlerin maliyet objelerine (ürün ya da hizmetlere) dağıtılmasını sağlayacak uygun faaliyet sürücüsünün belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyet sürücüsü, faaliyetlerde toplanan kaynak maliyetlerini maliyet objelerine dağıtılmasını sağlamakta ve faaliyetler ile maliyet objeleri arasındaki ilişkiyi temsil etmektedir. Tablo 6’da Kauçuk işletmesi tersine lojistik sürecinde gerçekleşen her bir faaliyet merkezi için belirlenmiş faaliyet sürücülere yer almaktadır.

Tablo 6. Kauçuk Tersine Lojistik Faaliyet Merkezlerine ait Faaliyet Sürücülere

Faaliyet Merkezi	Faaliyet Sürücüsü	Maliyet
Tedarik	Satın alma dosya sayısı	10995,18
Depolama	Kapladığı alan	3954,93
İkincil ürün üretimi	İşçilik saati	26466,20
Kalite kontrol	Kontrol süresi	327,27
Dağıtım	Satış dosya sayısı	775,18
Toplam		42518,8

Faaliyet merkezlerinde biriken maliyetler ürünlere o faaliyetten yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır. Örnek işletmede tersine lojistik süreci sonucunda iki çeşit ürün üretilmektedir. Bu ürünler, birinci kalite kauçuk ve ikinci kalite kauçuktur. Aşağıda her bir ürünün faaliyet merkezi maliyetlerinden aldığı payların hesaplanması yer almaktadır.

Tedarik faaliyet merkezi maliyetinin ürünlere dağıtımı; Tedarik faaliyet merkezi geri dönüştürülecek ürünlerin elde edilmesi ile ilgili faaliyette bulunmakta olup burada biriken maliyet 10.995,18 TL’dir. Bu merkezde biriken maliyetin ürünlere aktarılmasında satın alma dosya sayısı dağıtım anahtarı olarak belirlenmiştir. Toplam satın alma dosya sayısı 24’tür. Bu bilgilere göre tedarik faaliyet merkezi maliyet yükleme oranı = 10.995,18 TL/24 dosya sayısı= 458,1325 TL/dosya sayısı

Tablo 7. Tedarik Faaliyet Merkezi Maliyetinin Ürünlere Dağıtımı

Maliyet taşıyıcı	Satın Alma Dosya Sayısı (Adet) (A)	Maliyet yükleme oranı (TL) (B)	Toplam maliyet (TL) (A*B=C)	Toplam miktar (D)	Birim maliyet (C/D)
1.kalite kauçuk	10	458,1325	4.581,325	7000 kg	0,654
2.kalite kauçuk	14	458,1325	6.413,855	14000 kg	0,458
Toplam	24	458,1325	10.995,18	21000 kg	0,523

Depolama faaliyet merkezi maliyetinin ürünlere dağıtımı; Depolama faaliyet merkezi geri dönüştürülecek ürünlerin ve geri dönüşüm sonucu çıkan ikincil ürünlerin saklanmasına ilişkin faaliyettir. Bu faaliyet merkezinde biriken maliyet tutarı 3.954,93 TL' dir. Söz konusu faaliyet merkezi için dağıtım anahtarı olarak kullanılan alan esas alınmıştır. Kullanılan alan 144 m², dir. Bu verilere göre depolama faaliyet merkezi maliyet yükleme oranı= 3.954,93 TL /144 m²= 27,465 TL/ m² 'dir.

Tablo 8. Depolama Faaliyet Merkezi Maliyetinin Ürünlere Dağıtımı

Maliyet taşıyıcı	Alan (m ²) (A)	Maliyet yükleme oranı (TL) (B)	Toplam maliyet (A*B=C)	Toplam miktar (D)	Birim maliyet (C/D)
1.kalite kauçuk	62	27,465	1.702,82	7000 kg	0,243
2.kalite kauçuk	82	27,465	2.252,11	14000 kg	0,160
Toplam	144	27,465	3.954,93	21000 kg	0,188

İkincil ürün üretimi faaliyet merkezi maliyetinin ürünlere dağıtımı; İkincil ürün üretimi faaliyet merkezi ürünlerin geri dönüştürülme sürecine ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Söz konusu faaliyet merkezi maliyet tutarı 26.466,20 TL'dir. Faaliyet merkezinin faaliyet sürücüsü işçilik saati olarak belirlenmiştir. Faaliyet merkezine ilişkin direkt işçilik saati (DİS) 1980 saat olarak hesaplanmıştır. Bu bilgiler ışığında maliyet yükleme oranı = 26.466,20 TL/1980 DİS= 13,366 TL/DİS' dir.

Tablo 9. İkincil Ürün Üretimi Faaliyet Merkezi Maliyetinin Ürünlere Dağıtımı

Maliyet taşıyıcı	İşçilik saati (DİS) (A)	Maliyet yükleme oranı (B)	Toplam maliyet (A*B=C)	Toplam miktar (D)	Birim maliyet (C/D)
1.kalite kauçuk	660	13,366	8.822,06	7000 kg	1,260
2.kalite kauçuk	1320	13,366	17.644,13	14000 kg	1,260
Toplam	1980	13,366	26.466,2	21000 kg	1,260

Kalite kontrol faaliyet merkezi maliyetinin ürünlere dağıtımı; Kalite kontrol faaliyet merkezi geri dönüştürülmüş kauçuğun sertlik, kopma ve yoğunluk değerlerine ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı faaliyet merkezidir. Faaliyet merkezi maliyet toplamı 327,27 TL' dir. Bu faaliyet merkezinin dağıtım anahtarı kontrol süresi olarak belirlenmiştir. Faaliyet merkezi toplam kontrol süresi 63 dk'dır. Buna göre maliyet yükleme = 327,27 TL/63 dk= 5,194 TL/dk' dir.

Tablo 10. Kalite Kontrol Faaliyet Merkezi Maliyetinin Maliyet Taşıyıcılara Dağıtımı

Maliyet taşıyıcı	Kontrol süresi (dk) (A)	Maliyet yükleme oranı (B)	Toplam maliyet (A*B=C)	Toplam miktar (D)	Birim maliyet (C/D)
1.kalite kauçuk	21	5,194	109,09	7000	0,015
2.kalite kauçuk	42	5,194	218,18	14000	0,015
Toplam	63	5,194	327,27	21000	0,015

Dağıtım faaliyet merkezi maliyetinin ürünlere dağıtımı; Dağıtım faaliyet merkezi geri dönüştürülmüş ürünlerin satılması ve alıcıya ulaştırılmasına ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Faaliyet merkezi maliyet tutarı 775,18 TL' dir. Bu faaliyet merkezi için dağıtım anahtarı satış dosya sayısı

olarak belirlenmiştir. Merkezin satış dosya sayısı 21'dir. Buna göre maliyet yükleme oranı = 775,18 TL /21 dosya sayısı= 36,91 TL/Dosya Sayısı

Tablo 11. Dağıtım Faaliyet Merkezi Maliyetinin Ürünlere Dağıtımı

Maliyet taşıyıcı	Satış dosya sayısı (Adet) (A)	Maliyet yükleme oranı (B)	Toplam maliyet (A*B=C)	Toplam miktar (D)	Birim maliyet (C/D)
1.kalite kauçuk	7	36,91	258,39	7000	0,036
2.kalite kauçuk	14	36,91	516,79	14000	0,036
Toplam	21	36,91	775,18	21000	0,036

Kauçuk işletmesinde her bir ürüne, faaliyet maliyetleri dağıtıldıktan sonra her bir ürün için değişik faaliyet havuzlarından yüklenen maliyetler toplanarak, söz konusu ürünlerin toplam genel üretim giderleri (GÜG) elde edilecektir. Tablo 12'de her bir ürünün GÜG'den aldığı maliyet payları yer almaktadır.

Tablo 12. Faaliyet Merkezlerinde Biriken Maliyetlerin Ürünlere Aktarılması

Maliyet taşıyıcı	Tedarik	Depolama	İkincil ürün üretimi	Kalite kontrol	Dağıtım	Birim Maliyet A	Üretim Miktarı B	Toplam Maliyet A*B=C
1.kalite kauçuk	0,654	0,243	1,260	0,015	0,036	2,208	7000 kg	15.456 TL
2.kalite kauçuk	0,458	0,160	1,260	0,015	0,036	1,929	14000 kg	27.006 TL

İşletmenin herbir ürünü için Genel Üretim Giderleri paylarına direkt ilk madde ve malzeme (DİMG) ile direkt işçilik giderleri (DİG) ilave edilerek ürünlerin toplam üretim maliyeti belirlenmiş olacaktır.

Ürünlerin DİMG'den alacağı pay, geri dönüştürülecek ürünlerin satın alma bedelinin maliyet taşıyıcısı miktarına bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Uygulamada, bu ürünlerin taşınması için katlanılan nakliye gideri, satın alınan malzemenin maliyetine dahil edilmeyip, Genel Üretim Giderleri içinde Tedarik faaliyet merkezi maliyeti kapsamında değerlendirilmiştir.

Tablo 13. İşletmenin Maliyet Taşıyıcılarına İlişkin Birim DİMG'nin Hesaplanması

Maliyet taşıyıcı	Toplam DİMG (TL)	Toplam miktar (kg)	Birim DİMG
1.kalite kauçuk	518	7000	0,074
2.kalite kauçuk	1036	14000	0,074

İşletmenin ana faaliyet konusu kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde rol alan personelin brüt ücretleri toplamı DİG kapsamında değerlendirilmektedir. Direkt işçilik gideri işletmenin, esas faaliyet yerlerine ilişkin (söz konusu işletmede ikincil ürün üretimi) işçilik giderlerinin toplamından oluşmaktadır. Bu giderler maliyet taşıyıcılarına dağıtım anahtarına gerek duyulmaksızın aktarılmaktadır. İşletmenin ürünlerine ilişkin direkt işçilik giderleri Tablo 14'de yer almaktadır.

Tablo 14. İşletmenin Maliyet Taşıyıcılarına İlişkin Birim DİG'nin Hesaplanması

Maliyet taşıyıcı	Toplam DİG (TL)	Miktar (kg)	Birim DİG
1.kalite kauçuk	8.000	7.000	1,142
2.kalite kauçuk	6.000	14.000	0,428

İşletmenin maliyet taşıyıcılarına ilişkin birim DİMG, birim DİG ve birim GÜG'leri hesaplandıktan sonra bu giderlerin toplamından oluşan birim tersine lojistik maliyetlerinin hesaplanması Tablo 15'te yer almaktadır.

Tablo 15. FTM Yöntemine Göre Hesaplanmış Tersine Lojistik Maliyetler

Maliyet taşıyıcı	DİMG kg/TL	DİG kg/TL	GÜG kg/TL	Tersine lojistik birim maliyeti
1.kalite kauçuk	0,074	1,142	2,208	3,424
2.kalite kauçuk	0,074	0,428	1,929	2,431

FTM yöntemine göre işletmenin tersine lojistik maliyetlerinin doğru ve gerçekçi bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığının değerlendirilmesi açısından geleneksel maliyet yöntemine göre tersine lojistik maliyetlerin de hesaplanıp karşılaştırılması önem arz etmektedir. İşletmenin geleneksel yöntemine göre tersine lojistik maliyetleri Tablo 16'da gösterilmektedir.

5.2. İşletmenin Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Tersine Lojistik Maliyetlerinin Hesaplanması

Söz konusu işletmenin mevcut maliyet sisteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri ürünlere doğrudan yüklenirken, genel üretim giderleri geleneksel maliyetleme yöntemi kullanılarak ürünlere dağıtılmıştır. İşletmede, faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşmiş olan genel üretim giderlerinin I., II. ve III. dağıtımları belirlenmiş olan dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılmış olup, sonuç olarak geleneksel yöntemine göre ürünlere ait toplam maliyetleri gösteren rakamlar Tablo 16'da yer almaktadır.

Tablo 16. Geleneksel Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanmış Tersine Lojistik Maliyetler

Maliyet taşıyıcı	DİMG kg/TL	DİG kg/TL	GÜG kg/TL	Tersine lojistik birim maliyeti
1.kalite kauçuk	0,559	1,142	1,539	3,240
2.kalite kauçuk	0,559	0,428	1,539	2,526

İşletmenin maliyet taşıyıcılarına ait FTM yöntemine ve geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanmış tersine lojistik maliyetleri Tablo 17'de karşılaştırılmaktadır.

Tablo 17. FTM Ve Geleneksel Yönteme Göre Tersine Lojistik Maliyetlerin Karşılaştırılması

Maliyet taşıyıcı	FTM yöntemi	Geleneksel maliyetleme yöntemi	Fark	
			TL/kg	%
1.kalite kauçuk	3,424	3,240	0,184	3,26
2.kalite kauçuk	2,431	2,526	-0,095	-1,74

İşletmenin maliyet taşıyıcılarına ilişkin tersine lojistik maliyetleri her iki yöntemine göre hesaplanmıştır. Tablo 17 incelendiğinde maliyet taşıyıcılarından birinci kalite kauçuk için FTM

yöntemine göre hesaplanan tersine lojistik maliyetlerinin geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanan tersine lojistik maliyetlerinden daha yüksek olduğu, ikinci kalite kauçuk için geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanan tersine lojistik maliyetin FTM yöntemine göre hesaplanandan daha yüksek olduğu görülmektedir. Maliyet taşıyıcılarının her iki yöntemde göre hesaplanan birim tersine lojistik maliyetleri arasındaki rakamsal ve yüzdesel farklar incelendiğinde FTM yöntemine göre hesaplanan 1.kalite kauçuk ürününün tersine lojistik maliyetinin % 3,26 daha fazla gerçekleştiği Tablo 17’de görülmektedir.

Ortaya çıkan farklılıklar temelde iki noktadan kaynaklanmaktadır. Bunlardan ilki, geri dönüştürülecek ürünlerin nakliye giderinin FTM yönteminde Genel Üretim Gideri içinde yer alıp, tedarik faaliyet merkezine doğrudan yüklenmesidir. Geleneksel yöntemde ise nakliye gideri, Genel üretim gideri içinde yer almayıp, direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca nakliye gideri geleneksel maliyetleme yönteminde satın alınan miktara göre, FTM yönteminde ise satın alma dosya sayısına göre ürünlere yüklenmektedir.

Diğer nokta ise, geleneksel maliyetleme yönteminde genel üretim giderleri çıktı sayısı temel alınarak ürünlere yüklenmektedir. Bu da daha az faaliyet gerektiren ürünlere daha fazla maliyet yüklenmesine veya daha fazla faaliyet gerektiren ürünlere daha az maliyet yüklenmesine sebep olabilmektedir. Oysa FTM yönteminde ürünlere her bir faaliyetten yararlanma derecelerine göre dağıtım yapılmakta ve böylece ürün bazında eksik veya fazla maliyet yüklenmesine engel olmakta ve daha doğru, gerçekçi maliyet bilgisi ortaya çıkmaktadır.

6. SONUÇ

Çalışmada kauçuk sektöründe faaliyet gerçekleştiren bir işletmenin Nisan 2016 dönemine ait giderleri göz önünde bulundurularak tersine lojistik süreci sonucu her bir ürünün maliyeti FTM yöntemine göre hesaplanmış ve sonuçlar işletmenin geleneksel yöntemde göre hesaplanan maliyetleri ile karşılaştırılmıştır. Bu çalışmada maliyet hesaplamasında FTM yönteminin tercih edilmesinde sebep, FTM yönteminin genel üretim giderlerini daha ayrıntılı olarak ele alması ve dolayısıyla gerçeğe daha yakın maliyet bilgisi sunarak daha doğru analizler yapmaya olanak vermesidir. Ayrıca literatür araştırması sonucunda tersine lojistik sürecinde maliyetlerin hesaplanmasında FTM yöntemini uygulayan çalışmaların az olması ve bu anlamda çalışmanın literatürde önemli bir boşluğu dolduracağı düşünülmesidir.

Bu doğrultuda çalışma sonucunda geleneksel maliyet yöntemine göre 3,240 TL olan 1.kalite kauçuk birim maliyeti, FTM yöntemine göre 3,424 TL olarak hesaplanmıştır. Geleneksel yöntemde göre 2,526 TL olan 2.kalite kauçuk birim maliyeti ise FTM yöntemine göre 2,431 TL olarak hesaplanmıştır.

Her iki yöntemle göre maliyet hesaplamaları sonucunda farklılıklar olduğu görülmüştür. Farklılıklar iki noktadan kaynaklanmaktadır. Bunlardan ilki, geri dönüştürülecek ürünlerin nakliye giderinin FTM yönteminde Genel Üretim Gideri içinde yer alıp, tedarik faaliyet merkezine doğrudan yüklenmesi; geleneksel yöntemde ise nakliye giderinin, direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak hesaplanmasıdır. Diğer nokta ise, geleneksel maliyetleme yönteminde genel üretim giderlerinin çıktı sayısı temel alınarak ürünlere yüklenmesi; FTM yönteminde ise ürünlerin maliyet hesaplaması yapılırken, genel üretim giderlerinin ürünlere faaliyetlerden yararlanma derecelerine göre çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılmasıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve N. Papatya. 1997. "Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2.
- Almeida, A. ve J. Cünha. 2017. The Implementation of an Activity Based Costing System in a Manufacturing Company, Manufacturing Engineering Society International Conference, (28-30 Haziran).
- Babad, Yair M. ve B. V. Balachandran. 1993. "Cost Driver Optimization in Activity Based Costing", The Accounting Review, 3.
- Çekerol, G. S. 2013. Lojistik Ve Tersine Lojistik, Lojistik Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Dumanoğlu, S. 2005. "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, 27.
- Erduru, İ. 2015. Tersine Lojistik Kanal ve İşlem Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fröderberg, A. 2006. Cutting Logistics Costs with A Centralized Distribution Model for ABB's Distribution of LV Products in Asia Pacific, Lulea University of Technology, Singapore.
- Goldsby, T. J. ve D. J. Closs. 2000. "Using Activity Based Costing to Reengineer the Reverse Logistic Channel", International Journal of Physical Distribution and Logistics Management, 6.
- Gürel, S. 2006. Plastik Sektöründe Endüstriyel Atıklardan Geri Dönüşüm Sonucu Elde Edilen Mamullerin Maliyetlemesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Karaçay, G. 2005. “Tersine Lojistik Kavram ve İşleyiş”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1.
- Kılınç, M. 2017. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Geri Dönüşüm Sektöründe Kullanılması: Demir Geri Kazanım Sektöründe Örnek Bir Uygulama, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koban, E. ve Y. Keser. 2011. Dış Ticarete Lojistik, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Nakıboğlu, G. 2007. “Tersine Lojistik: Önemi Ve Dünyadaki Uygulamaları”, Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(2).
- Narayanan, V. G. ve R. G. Sarkar. 2002. “The Impact of Activity Based Costing On Managerial Decisions at Insteel Industries: A Field Study”, Journal of Economics and Management Strategy, 2.
- Parkinson, H. J. ve G. Thompson. 2003. “Analysis and Taxonomy of Remanufacturing Industry Practice”, Journal of Process Mechanical Engineering, 3.
- Rogers, D. ve R. T. Lembke. 2001. “An Examination of Reverse Logistics Practices”, Journal of Business Logistics, 22.
- Saban, M. ve N. Erdoğan. 2017. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Beta Yayınevi, 7. Baskı, İstanbul.
- Tanyaş, M. ve M. Düzgün. 2016. An Analytic Hierarchy Process Based Logistics Model Proposal In Line With Turkey’s Foreign Trade Targets: Turkey-Africa Application, 14. International Logistics And Supply Chain Congress, 1-2 Aralık, İzmir.
- Tsai, W. H. ve S. J. Hung. 2009. “Treatment and Recycling System Optimisation with Activity Based Costing in WEEE Reverse Logistics Management: An Environmental Supply Chain Perspective”, International Journal of Production Research, (19).
- Unutkan, Ö. 2010. “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, (97).

GZFT ANALİZİ, İŞLETMENİN STRATEJİSİNİN BELİRLENMESİ VE DENGELİ ÖLÇÜM KARTININ OLUŞTURULMASI: ANTALYA'DAKİ BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA*

Dr. Öğr. Üyesi Merih TETİK**

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 393-426

ÖZ

Strateji, işletmelerin çevredeki değişikliklere karşı hazırlıklı olmasını sağlamaktadır. Bu nedenle işletmeler çevredeki değişiklikleri belirleyip değerlendirmeli ve doğru stratejiyi seçmelidir. Bu amaçla çalışmada bir alkollü içecek işletmesine GZFT analizi uygulanmıştır. Analize göre, sektörde otomasyonun gelişmesi en büyük fırsat iken; reklam yasakları en büyük tehditlerden biridir. İşletme, tam otomasyonla üretim ve pazara yakınlık gibi bazı konularda esas rakibine kıyasla güçlüyken; müşteri ilişkileri gibi bazı konularda zayıftır. Analizin sonucunda işletmenin maliyet liderliği stratejisi uyguladığı ortaya çıkmıştır. İşletme bu stratejiyi uygulamaya devam edecektir. Ayrıca, analize ve stratejiye bağlı olarak işletmenin dengeli ölçüm kartı da oluşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: GZFT Analizi, Rekabet Analizi, Strateji, Dengeli Ölçüm Kartı, Alkollü İçecek Sektörü.

JEL Sınıflandırması: M41, M10, M14, L10, L11, L21, L25, D40.

SWOT ANALYSIS, IDENTIFYING THE STRATEGY AND BUILDING THE BALANCED SCORECARD OF THE BUSINESS: AN IMPLEMENTATION IN AN ALCOHOLIC BEVERAGE BUSINESS IN ANTALYA

ABSTRACT

Strategy allows businesses to be prepared for changes in the environment. Hence the businesses should determine and evaluate the changes in the environment, and choose accurate strategy. With this aim, in the

* Makale gönderim tarihi: 21.10.2018, kabul tarihi: 2.05.2019. 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 İle Ölçülmesi" başlıklı doktora tezinden kısaltılarak, özetlenerek ve güncellenerek üretilmiştir. Makalenin uygulama kısmında bulunan ve alkollü içecek sektörü ile ilgili olan veri ve bilgiler güncellenmiştir.

** Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, mtetik@bandirma.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1272-1318.

Atıf: Tetik, M. (2019). GZFT Analizi, İşletmenin Stratejisinin Belirlenmesi ve Dengeli Ölçüm Kartının Oluşturulması: Antalya'daki Bir Alkollü İçecek İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 393-426. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.472893>.

article, a SWOT analysis was implemented to an alcoholic beverage business. According to the analysis, advertising bans is one of the most serious threats while development of automation in the industry is the greatest opportunity. The business is weak on some issues like customer relationships while it is strong on some issues such as using fully automated production system and proximity to the market in comparison with its main competitor. As a result of the analysis, it was revealed that the business is implementing a cost leadership strategy. It will continue to implement this strategy. Furthermore, the balanced scorecard of the business was built based on the analysis and strategy.

Keywords: SWOT Analysis, Competitive Analysis, Strategy, Balanced Scorecard, Alcoholic Beverage Industry.

JEL Classification: M41, M10, M14, L10, L11, L21, L25, D40.

1. GİRİŞ

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren işletme alanında sıklıkla kullanılan strateji kavramı, günümüzde de işletmeler için önemini korumaktadır (Erol ve diğerleri 2013, 77). Strateji, işletmelerin çevredeki değişikliklere karşı hazırlıklı olmasını sağlamaktadır. Stratejisi olan işletmeler, içerisinde buldukları çevreyi analiz ederek çevredeki fırsatları ve tehditleri önceden tahmin edebilir. Bu fırsatlardan yararlanmanın veya tehditlere karşı önlem alınmasının yollarını belirleyerek fırsatlarını ve tehditlerini en iyi şekilde değerlendirebilir (Dinçer 2007, 25). Stratejisi olmayan işletmelerde ise yöneticiler, kendi düşüncelerini uygulamaya çalışabilir. Ancak, yöneticinin çevreyi algılamakta hata yapması ve işletmenin kaynaklarını iyi kullanamaması, işletmeyi zor bir durumda bırakabilir. Bu nedenle işletmelerin stratejiye sahip olması çok önemlidir (Eren 2013, 29-30).

İşletme; stratejisini belirlerken, çevresini incelemeli ve çevredeki değişiklikleri, planlama ve uygulamalarına dahil etmelidir. Çünkü işletme, çevresini incelediğinde çevredeki fırsatlar ve tehditler ile kendisinin güçlü ve zayıf yanlarının farkına varacaktır. Tehditlere karşı önlem almak, fırsatlardan yararlanmak, güçlü yanlarını geliştirmek ve zayıf yanlarını azaltmak veya ortadan kaldırmak işletmenin rekabete dayanıklılığını artırarak ona rekabet avantajı kazandıracaktır. Ancak, işletmenin bunları yapabilmesi için, önce mevcut durumunu tespit etmesi gerekmektedir. İşletme mevcut durumunu GZFT analizi ile tespit edebilir ve buna bağlı olarak stratejisini belirleyebilir.

Seçilen stratejinin sadece uygulanması, işletmenin rekabette başarılı olması için yeterli değildir. İşletme, stratejisini uygularken, performansını da sürekli değerlendirmelidir. Çünkü bir işletme; ancak performansını ölçer ve yönetirse, stratejisini başarılı uygulayıp uygulamadığını anlayabilir (Otley 1999, 364; Parida ve diğerleri 2015, 6; Ghalayini ve diğerleri 1997, 207; Wongrassamee ve diğerleri 2003, 14).

Alan yazınında GZFT analizi, strateji belirleme ve dengeli ölçüm kartı konularında uygulamaya yönelik çeşitli çalışmalar bulunmaktadır (sektör uygulamaları kapsam dışı bırakılmıştır). Sayın ve Kozak, bir yazılım işletmesinin GZFT analizini yapmış, stratejilerini belirlemiş ve işletmenin dengeli ölçüm kartını oluşturmuştur. Bu ölçüm kartı, küçük ve orta ölçekli yazılım işletmeleri için bir örnek teşkil etmektedir (2010). Harmankaya, Aydın ve Zerenler, bir hazır giyim işletmesinin GZFT analizini yaptıktan sonra işletmenin misyonunu, vizyonunu ve stratejisini yapılandırmış ve dengeli ölçüm kartını oluşturup performansını ölçmüşlerdir. Çalışmanın sonucuna göre işletmenin performansı artmıştır (2010). Karadal ve Çelikdin'in çalışmasında ise süt ve süt ürünleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler grubunun yem üretim tesislerinde dengeli ölçüm kartı ile ilgili bir uygulama yapılmıştır. İşletmenin rekabet analizinin sonucuna bağlı olarak GZFT analizi yapıldıktan sonra stratejik hedefleri belirlenmiş, dengeli ölçüm kartı oluşturulmuş ve bu ölçüm kartının performans ölçütleri AHP yöntemi kullanılarak önceliklendirilmiştir. İşletme ileride, bu önceliklendirmelerdeki değişiklikleri analiz ederek görev tanımlarını ve iş yapış biçimlerini değiştirebilecektir (2014).

Alparslan ve Çarıkçı, bir işletmenin 10 yıllık süre içerisinde izlediği stratejileri değerlendirerek, işletmenin hangi dönemde hangi strateji oluşturma yaklaşımını benimsediğini, hangi stratejileri izlediğini, bu stratejilere bağlı olarak performansındaki başarı ve başarısızlıkları belirlemişler ve işletmenin stratejileri ile performansı arasındaki ilişkileri açığa çıkarmaya çalışmışlardır. Yaptıkları analize göre, işletme büyüdükçe daha fazla planlanan stratejileri tercih ediyor olsa da onu daha doğru bir konuma taşıyan stratejiler oluşan stratejilerdir. Çalışmanın sonucunda, planlanan stratejilerin işletmeye yol gösterdiği, fakat işletmenin performansını esas arttıran stratejilerin oluşan stratejiler olduğu ortaya çıkmıştır (2014). Çetinkaya ise çalışmasında portföy analizi yardımıyla TARİŞ'in uygulaması gereken rekabet stratejisini belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda, TARİŞ'in izleyebileceği en uygun stratejinin; kuru incir ve üzüm konusunda maliyet liderliği stratejisi; pamuk ve zeytinyağı konusunda ise maliyette odaklanma stratejisi olduğu açığa çıkmıştır (2006).

Yıldız, Kethüda ve Kurutkan, özel bir hastanenin dengeli ölçüm kartını oluşturmuşlardır. Bu çalışma, hastane işletmelerinde dengeli ölçüm kartının oluşturulabileceğine ve kullanılabilmesine dair bir örnek oluşturmaktadır (2013). Köse ise, dengeli ölçüm kartının nasıl oluşturulduğunu ve kullanıldığını göstermek için bir üretim işletmesinde uygulama yapmıştır. Çalışmanın sonucunda, işletme yöneticileri, ölçüm kartındaki her performans ölçütü için belirlenen hedefler ile gerçekleşen değerler arasındaki farkı görmüştür. Yöneticiler, bu farkların kapatılması için gerekli iyileştirmeleri yaptıkları takdirde işletmenin performansını arttırabileceklerdir. Ayrıca, işletmenin tümünü kapsayan detaylı bir stratejik yönetim sistemi kullanmanın da temelini atmışlardır (2007).

Alanyazınındaki çalışmalardan da anlaşılacağı üzere işletmeler performanslarını arttırmak için strateji belirleyip uygulamak zorundadır. Dengeli ölçüm kartı ise, performansın yönetilmesini

işletmeler için kolaylaştırmakta ve stratejilerin başarıyla uygulanması konusunda onlara yardımcı olmaktadır. Bu çalışmada, performansın yönetilmesi amacıyla Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'de (AAİ) bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada, GZFT analizi yapıldıktan sonra işletmenin stratejisi belirlenmiş, bu analiz ve stratejiye bağlı olarak işletmenin dengeli ölçüm kartı da oluşturulmuştur. GZFT analizini, strateji belirlemeyi ve dengeli ölçüm kartını, distile alkollü içecek sektörüne uygulayan hiçbir çalışma olmaması sektörün ve işletmenin tercih edilmesinde etkili olmuştur.

2. STRATEJİ KAVRAMI

Alan yazınında stratejiyle ilgili çeşitli tanımlar bulunmakla birlikte Hofer ve Schendel'in strateji tanımı GZFT (güçlü yanlar, zayıf yanlar, fırsatlar ve tehditler) analizinin unsurlarını içerisinde bulundurduğu için GZFT analizinin yapılışındaki yaklaşımı da yansıtmaktadır. Hofer ve Schendel'a göre strateji; işletmenin iç kaynakları ve yetenekleri ile dış çevrenin fırsatları ve tehditleri arasında uyum sağlayacak faaliyetlerdir ve strateji, üst yönetimin iç ve dış değişikliklere uyum sağlamasındaki bir araçtır (Erol ve diğerleri 2013, 77). İşletmelerin uygulayabileceği çeşitli stratejileri alanyazınına kazandıran Michael E. Porter'a göre, bir işletmenin, rakiplerini geride bırakabilmek için uygulayabileceği stratejiler; maliyet liderliği stratejisi, farklılaştırma stratejisi ve odaklanma stratejisidir (Porter 2015b, 42).

Maliyet liderliği stratejisi; ürün ve hizmetleri, müşterilere rakiplerinkine kıyasla en az maliyetle ve kabul edilebilir özellikte üretmek için yapılan bütünleşik eylemlerdir (Hitt ve diğerleri 2005, 114). Maliyet liderliği stratejisini uygulayan işletmeler, müşterilerinin asgari ihtiyaçlarını karşılayan standart ürün ve hizmetler sunmaktadır (Hitt ve diğerleri 2005, 114).

Farklılaştırma stratejisinde, işletme, endüstride benzersiz olarak algılanan ürünler üretmektedir ya da hizmetler sunmaktadır. Farklılaştırma; tasarım, marka imajı, teknoloji, ürün özellikleri, müşteri hizmetleri, bayi ağı ya da başka boyutlarda yapılabilir (Porter 1980a, 37).

Odaklanma stratejisi; belli bir müşteri grubuna, ürün yelpazesinin bir bölümüne ya da coğrafi pazara odaklanmaktır. Odaklanma stratejisinin hedefinin kapsamı diğer iki stratejinin hedeflerine kıyasla dardır. Sonuçta, işletme, bu belirli ve dar hedefine erişmeye çalışırken farklılaştırma ya da maliyet liderliği stratejisinden birini uygulamayı tercih edebilir veya bunları birlikte uygulayabilir (Porter 1980a, 38).

3. GZFT ANALİZİ

İşletmeler stratejilerini belirlemeden önce çevrelerini analiz etmelidir (Hunger ve Wheelen 2014, 45). *İşletme çevresi* "işletmelerin gerçekleştirdikleri tüm işlevleri etkileyen işletme dışı her türlü şartların toplamı olarak ifade edilebilir" (Ayan 2014, 116). İşletme çevresi, dış çevre ve iç çevre olmak

üzere iki boyutta ele alınabilir. Dış çevre analizi sonucu belirlenen fırsat ve tehditler ile işletmenin iç çevre analizi sonucu belirlenen güçlü ve zayıf yanları bir matriste toplanabilir. Fırsatların, tehditlerin, işletmenin güçlü ve zayıf yanlarının değerlendirildiği analize *GZFT analizi* adı verilmektedir (Ülgen ve Mirze 2014, 160).

Fırsatlar “işletmenin dış çevresindeki işletme yararına olan olumlu gelişmelerdir”. *Tehditler* “işletmenin dış çevresindeki arzu edilmeyen durumlar, olumsuz gelişmelerdir” (Pearce ve Robinson 2015, 140). *Güçlü yanlar* işletmenin rakiplerine kıyasla daha iyi olan kaynak ve yetenekleridir. *Zayıf yanlar* ise işletmenin rakiplerine kıyasla iyi olmayan kaynak ve yetenekleridir (Ülgen ve Mirze 2014, 161).

GZFT analizi işletmenin, güçlü yanları ile fırsatlardan yararlanarak tehditlerini ve zayıf yanlarını azaltabileceği ve bu şekilde başarılı bir strateji oluşturabileceği varsayımına dayanmaktadır (Pearce ve Robinson 2015, 140). Bu analiz işletmenin hem mevcut durumunu ortaya koymaya hem de gelecekte durumunun ne olacağını tahmin etmeye yaramaktadır (Akgemci 2015, 156). Bununla birlikte, GZFT analizini yaparken işletme yöneticilerinin dikkatli olması gerekmektedir.

Yöneticilerin, işletmenin güçlü yanlarına fazla odaklanmaları tehditleri göz ardı etmelerine neden olabilir. Bu analizin işletme yöneticileri tarafından bir kez yapıp bırakılması, çevredeki değişikliklerin gözden kaçırılmasına neden olabilir. Ayrıca, işletmenin güçlü yanları her zaman işletmeye rekabet avantajı kazandırmayabilir (Pearce ve Robinson 2015, 144-145). İşletme yöneticilerinin bunları dikkate alarak GZFT analizini yapmaları analizin başarısı için önemlidir.

4. DENGELİ ÖLÇÜM KARTI

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 (Coşkun 2006, 128; Bengü ve Demirgüneş 2006, 61). Dengeli ölçüm kartında anafikir, işletmenin stratejisini hedeflerle ilişkilendirip bu ilişkileri gösteren ölçütleri izleyerek stratejilerin gerçekleşip gerçekleşmediğini kontrol etmektir (Güner 2008, 251).

İşletmeler; kendi vizyonu, misyonu ve amaçlarını belirlemek ve çalışanlarına iletmek, işletmenin başarısında örgütsel ve bireysel katkıyı belirlemek, işletmeye ölçülebilir ve objektif performans beklentileri sağlamak ve performansı izleyip arttırmaları için işletme yöneticilerine geri bildirim vermek amacıyla dengeli ölçüm kartını kullanmaktadır (Hicks ve Moseley 2011, 42).

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 kullanılmalıdır. Kısacası, dengeli ölçüm kartı, işletmeler ya da sektör için genelleştirilebilecek bir şablon değildir (Kaplan ve Norton 1993a, 135). Ancak, dengeli

ölçüm kartının finansal, müşteri, iç süreçler ile öğrenme ve gelişme boyutu sadece bir şablondur. İşletmeler, bu dört boyutun sayısı ve çeşidini değiştirerek kendilerine özgü dengeli ölçüm kartları oluşturabilir (Kaplan ve Norton 1996a, 34). Boyutların yanı sıra dengeli ölçüm kartında kaç adet performans ölçütünün bulunması gerektiği, bu ölçüm kartının oluşturulma ve düzenlenme şekliyle ilgili de bir kural yoktur (Güner 2008, 256-251; Kaplan ve Norton 1996a, 300).

Kaplan ve Norton, dengeli ölçüm kartındaki performans ölçütlerinin toplam sayısının 20 ile 30 adet arasında olmasının normal karşılanacağını ifade etmiştir. Norton ise, toplamda 23 ile 25 adet arasında olması gereken bu sayının, dengeli ölçüm kartının boyutları arasında dengeli bir şekilde dağıtılması gerektiğini belirtmiştir. Norton'a göre, dengeli ölçüm kartının finansal boyutunda beş, müşteri boyutunda beş, iç süreçler boyutunda sekiz ile 10, öğrenme ve gelişme boyutunda beş adet performans ölçütü bulunmalıdır (Coşkun 2006, 132).

Kaplan ve Norton'a göre, işletmeler birbirinden farklıdır ve bu nedenle, dengeli ölçüm kartını oluştururken (boyutları ve performans ölçütlerini belirlerken) her işletme kendi yolunu bulmalıdır (Kaplan ve Norton 1996a, 300). Bununla birlikte, Kaplan ve Norton, bir işletmede dengeli ölçüm kartı oluşturulurken, üst yöneticilerle görüşmeler yapılmasını ve bu yöneticilerle çalıştaylar düzenlenmesini bir yol olarak önermiştir (Neely ve diğerleri 2000, 1129).

Yine de bu bir kural değildir. Örneğin, Apple Computer'ın dengeli ölçüm kartı, bu işletmenin stratejisiyle ilgili olarak yöneticilerin düşüncelerini bilen küçük bir yönetim kurulu tarafından geliştirilmiştir (Kaplan ve Norton 1993a, 140). FMC Corporation'da ise, işletmenin bölüm yöneticileri, kullanacakları boyutlara ve performans ölçütlerine kendileri karar vererek kendi bölümlerinin dengeli ölçüm kartlarını oluşturmuşlardır (Kaplan ve Norton 1993b, 144-145). Bölüm yöneticileri, kendi dengeli ölçüm kartlarını oluştururlarken, amaçlar konusunda FMC Corporation'ın üst yöneticileriyle iletişim kurmuşlardır (Kaplan ve Norton 1993b, 145).

İşletmeler, dengeli ölçüm kartlarını oluştururken; kısa ve uzun vadeli hedefler, finansal ve finansal olmayan performans ölçütleri ve paydaşlarının tamamı arasında bir denge kurmalıdır (Tanış ve Güner 2008, 29). Ortaklar ve hissedarlar, işletmelerinin, kısa vadeli hedeflerinde başarılı olmalarını beklemekteyken; işletmeler ise yaşamlarını sürdürebilmek için kısa vadeli hedeflerin yanı sıra uzun vadeli hedeflerinde de başarıya ulaşmak istemektedir. Kısa vadeli hedeflerin arka arkaya gerçekleştirilmesiyle, uzun vadeli hedeflerde başarıyı yakalamak mümkündür. Bununla birlikte, kısa vadeli hedeflerin, uzun vadeli hedefleri gerçekleştirmede sadece bir adım olduğu da unutulmamalıdır. Bu nedenle işletmeler, dengeli ölçüm kartlarını oluştururken, hem kısa vadeli hedeflere hem de uzun vadeli hedeflere yer vermelidir (Güner 2008, 258).

Buna ilaveten işletmeler, finansal performans ölçütlerini kullandıkları gibi finansal olmayan performans ölçütlerini de kullanarak dengeli ölçüm kartlarını oluşturmalıdır. Çünkü sadece finansal

performans ölçütlerinden yararlanırlarsa işletmeler, kendi performanslarını ölçmede yetersiz kalacaktır. Zaten dengeli ölçüm kartının çıkış noktası da finansal performans ölçütlerinin yetersizliği olmuştur. Ayrıca işletmeler, hem işletme çalışanları gibi iç müşterilerin hem de işletmenin ürünlerini satın alanlar veya hizmetlerinden yararlananlar ile devlet gibi dış müşterilerin bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde performans ölçütlerini oluşturmalıdır (Güner 2008, 258).

Dengeli ölçüm kartının düzenlenme şekli ile ilgili bir kural yoktur. Ancak boyutlar, boyutlara ilişkin performans ölçütleri, performans ölçütlerine ait hedefler ve performans değerleri bu ölçüm kartında mutlaka bulunmalıdır. Dengeli ölçüm kartında, dönemlerin ne kadar süreceği ile ilgili de bir kural yoktur. Aylık, üç aylık ya da dört aylık dengeli ölçüm kartları oluşturulabilir (Güner 2008, 251). Kaplan ve Norton; dengeli ölçüm kartına ilişkin bilgilerin, tartışılması için bölüm yöneticilerine ve gözden geçirilmesi için üst yönetime her ayın ya da önceden belirlenen her dönemin sonunda iletilmesini önermiştir (Neely ve diğerleri 2000, 1129).

Dengeli ölçüm kartı, bir taraftan kullanılacak performans ölçütü sayısını sınırlandırırken; diğer taraftan işletme yöneticilerinin işletmenin başarısı için en önemli performans ölçütlerine odaklanmasını sağlamaktadır (Ritter 2003, 47). Performans ölçütleri ile strateji arasındaki bağı vurgulaması, dengeli ölçüm kartının güçlü bir yanındır (Wongrassamee ve diğerleri 2003, 19). Dengeli ölçüm kartı ayrıca, hem vizyon, misyon, amaçlar ve stratejinin geliştirilmesini desteklemekte ve bunların işletmenin tüm kademelerine iletilmesini kolaylaştırmakta hem de işletmenin stratejisi hakkında yönetim kurulu üyelerinin, bölümlerin ve çalışanların birbirleriyle iletişime geçmesini teşvik etmektedir (Ritter 2003, 47).

Dengeli ölçüm kartı kavramı ortaya çıktıktan sonra, bu ölçüm kartıyla ilgili bazı eleştiriler alanyazınında yer almıştır. Dengeli ölçüm kartının sınırlılıklarından biri, bu ölçüm kartındaki performans ölçütlerinin birbirleriyle ilgisini kuran bir mekanizmanın bu ölçüm kartında bulunmamasıdır (Hudson, Smart ve Bourne 2001, 1102).

Kaplan ve Norton, 1996 yılında yayımladıkları “Linking the Balanced Scorecard to Strategy” başlıklı makalede dengeli ölçüm kartının performans ölçütleri arasında neden-sonuç ilişkilerinin kurulması gerektiğini belirtmiştir. Örneğin, eğer çalışanlar, ürünlerle ilgili olarak eğitilirse; o zaman, sattıkları ürünler konusunda daha bilgili olurlar. Eğer çalışanlar, ürünler hakkında daha bilgili olurlarsa; daha çok ürün satarlar. Eğer çalışanlar, daha çok ürün satarlarsa sattıkları ürünlerin kârı artar (Kaplan ve Norton 1996b, 65).

Dengeli ölçüm kartı ile ilgili başka bir eleştiri; dengeli ölçüm kartının, insan kaynakları, çalışanların tatmini, tedarikçilerin performansı, ürün ya da hizmet kalitesi ve çevre ya da toplum gibi farklı boyutları ve bu boyutlarla ilgili performans ölçütlerini içermemesidir (Anderson ve McAdam 2004, 472).

Kaplan ve Norton, 1996 yılında yayımladıkları “Translating Strategy Into Action: The Balanced Scorecard” başlıklı kitapta dengeli ölçüm kartının, hissedarlar ve müşterilerle ilgili boyutları açıkça içerdiğini; çalışanlar, tedarikçiler ve toplum gibi önemli paydaşlara ilişkin boyutları ise açıkça içermediğini belirtmiştir. Ancak, Kaplan ve Norton’a göre, dengeli ölçüm kartının öğrenme ve gelişme boyutu, çalışanları kapsarken; müşteri ya da finansal boyutu, tedarikçileri kapsamaktadır. Dengeli ölçüm kartı, paydaşların tamamıyla ilgili boyutlar içermemektedir; çünkü performans ölçütleri, işletmeye rekabet avantajı kazandıracak en önemli etkenleri ölçmelidir. Yine de, dengeli ölçüm kartı, işletmenin başarısında önemli olan paydaşlara ait boyutları içerecek şekilde tasarlanabilir (Kaplan ve Norton 1996a, 34-35).

Dengeli ölçüm kartının başka bir sınırlılığı, işletmenin stratejisinin başarısız olması durumuyla ilgilidir. Dengeli ölçüm kartı, “Başarısız stratejinin nedeni, stratejinin yanlış uygulanması mıdır yoksa strateji mi yanlıştır?” sorusuna net bir cevap vermemektedir (Otley 1999, 376). Kaplan ve Norton; stratejinin başarısız olması durumunda, dengeli ölçüm kartının, işletme yöneticilerini işletmenin stratejisi ve onun uygulanması konusunda tekrar düşünmeye sevk ettiğini belirtmekle yetinmişlerdir (Kaplan ve Norton 1992, 78). Öyleyse, stratejide mi yoksa onun uygulanmasında mı hata olduğunu araştırıp bulmak, işletme yöneticilerine düşmektedir.

Dengeli ölçüm kartı, içerdiği performans ölçütlerinin nasıl yönetileceği¹ konusunda pek fazla rehberlik etmemektedir. Çünkü bir performans ölçütünün dengeli ölçüm kartında bulunmaması, onun artık ölçülmeyeceği ve dengeli ölçüm kartına dahil edilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Hangi ölçütün, ne kadar süre ölçülmeye devam edileceğine işletme yöneticileri karar vermektedir (Otley 1999, 376).

5. UYGULAMA

Bu kısımda alkollü içecek sektörü ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra sırasıyla; uygulama yapılan işletme tanıtılmış, uygulamanın yöntemine ve sınırlılıklarına değinilmiş, işletmenin GZFT analizi yapılmış, uyguladığı strateji belirlenmiş ve ileride uygulayacağı stratejiye karar verilmiştir.

5.1. Alkollü İçecek Sektörü

Alkollü içecek sektörü; tarıma dayalı sanayi içindeki sektörlerden biri olup Türkiye’ye önemli gelir getirmekte, istihdam sağlamakta ve topluma doğrudan veya dolaylı katkı sağlamaktadır. Fermente (mayalanmış) ve distile (damıtık) alkollü içeceklerden sağlanan vergi gelirleri her yıl artmaktadır (Sevilmiş 2014).

¹Dengeli ölçüm kartında hangi ölçütler ne zaman yer alacak, bu ölçütler ne zamana kadar ölçülmeye devam edilecek, dengeli ölçüm kartından ne zaman çıkartılacak vb. konular.

Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK), Türkiye'deki alkollü içecek sektörünü düzenlemekte ve denetlemektedir. Ancak, 24.12.2017 tarihinde bu kurum kapatılmıştır. TAPDK'nın kapatılmasının ardından bu sektörü Tarım ve Orman Bakanlığı'nın Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB) düzenlemekte ve denetlemektedir (TADB 2018a). Bu kurumun yayımladığı veriler, Türkiye'de toplam alkollü içecek üretim miktarının son beş yılda (2013-2017 yılları) %3,204 arttığını $([1.026.384.755 - 994.514.858] / 994.514.858)$ göstermektedir (2018 yılı tamamlanmadığı için bu yıla ait toplam alkollü içecek üretim miktarı, ihracat miktarı vb. veriler de daha yayımlanmamıştır). Kurumun yayımladığı litre bazındaki sektör verilerine göre; distile alkollü içecek üretim miktarının son beş yılda 6.448.800 (49.329.148 - 55.777.948) litre azalmasına rağmen toplam alkollü içecek üretim miktarındaki artışın nedeni, fermente alkollü içecek üretim miktarının 38.318.697 (977.055.607 - 938.736.910) litre artmasıdır (TADB 2018b).

Ayrıca, 2013 yılında toplam alkollü içecek üretim miktarının %94,391'i $(938.736.910/994.514.858)$ fermente, %5,608'i $(55.777.948/994.514.858)$ distile alkollü içeceklerden oluşurken; 2017 yılında bu dağılım %95,193 $(977.055.607/1.026.384.755)$ fermente, %4,806 $(49.329.148/1.026.384.755)$ distile alkollü içecek şeklinde olmuştur. Fermente alkollü içecek üretim miktarının toplam alkollü içecek üretim miktarı içerisindeki payı, son beş yılda %0,802 oranında artarken; distile alkollü içecek üretim miktarının payı ise %0,802 oranında azalmıştır (TADB 2018b).

Son beş yıllık dönemde alkollü içecekler içerisinde üretim miktarı en fazla olan fermente ürünler bira ve şarap, distile ürünler ise rakı ve votkadır. Bu dönemde (2013-2017) bira üretimi %3,499 $([906.707.644 - 876.050.971] / 876.050.971)$, şarap üretimi %6,552 $([64.368.310 - 60.410.206] / 60.410.206)$ oranında artarken; rakı üretimi %11,859 $([37.316.029 - 42.336.790] / 42.336.790)$ ve votka üretimi %10,892 $([10.161.578 - 11.403.751] / 11.403.751)$ oranında azalmıştır (TADB 2018b). Türkiye'de en çok üretilen bu dört alkollü içeceğin geçen yıla (2017 yılına) ait üretim miktarları incelendiğinde 906.707.644 litre bira, 64.368.310 litre şarap, 37.316.029 litre rakı ve 10.161.578 litre votkanın üretildiği görülmektedir. (TADB 2018b).

Türkiye'de alkollü içeceklerin üretimini ve satışını yapan TEKEL, 2004 yılında özelleştirilmiştir. TEKEL'in bağlı ortaklığı Alkollü İçkiler Sanayi ve Ticaret AŞ, 292 milyon dolar karşılığında Nürol-Limak-Özaltın-TÜTSAB Ortak Girişim Grubu'nun kuracağı işletmeye Aralık 2003'te satılmıştır. Mey İçki Sanayi ve Ticaret AŞ 2004 yılında bu ortaklık tarafından kurulmuştur (Atalık 2009, 19 Ağustos).

Üretime başlayan Mey İçki Sanayi ve Ticaret AŞ'den sonra, alkollü içecek sektörüne 2004 yılında Elda İçecek AŞ, Burgaz Alkollü İçecekler Ticari İktisadi Bütünlüğü AŞ ve Tariş-Tat AŞ girmiştir. Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ 2005 yılında bu sektöre girer iken; Sarper İçecek AŞ de 2007 yılında girmiştir (<http://arsiv.ntv.com.tr>; <http://www.aai.com.tr/giris.php#hakkimizda>; www.sarper.com). Türkiye'de 2016 yılında distile alkollü içecek üretme izin belgesine sahip 12

işletme bulunmaktayken; Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı'nın verilerine göre 2018 yılında bu sayı 14'e yükselmiştir (TAPDK 2016.; 2018c).

5.1.1. Alkollü İçecek Sektöründeki Problemler

Alkollü içecek sektörünün özelleştirilmesinden sonra ilk dokuz yılda (2004 ile 2012 yılları arasında) yerli alkollü içecek üretimi (aynı zamanda tüketimi) %24,607 ([1.111.022.994 – 891.615.084] / 891.615.084) oranında artarken; ithal alkollü içecek tüketimi %164,976 ([16.260.623 – 6.136.638] / 6.136.638) oranında artmıştır. Son beş yılda ise yerli alkollü içecek üretimi %3,204 ([1.026.384.755 – 994.514.858] / 994.514.858), ithal alkollü içecek tüketimi %50,889 ([25.954.636 – 17.201.124] / 17.201.124) oranında artmıştır (TADB 2018b).

İthal edilen alkollü içecek tüketiminin yerli alkollü içecek üretimine göre ilk dokuz yılda yaklaşık 7 kat, son beş yılda (2013-2017 yılları arasında) ise yaklaşık 16 kat artması sonucunda, ithal alkollü içecekler, yerli alkollü içeceklere karşı son yıllarda ciddi bir tehdit oluşturmaya başlamıştır (TADB 2018b; www.sozcu.com.tr). Bu problemin temel nedenlerinden biri, 2012 yılından itibaren Özel Tüketim Vergisi'ndeki (ÖTV) değişikliklerle birlikte ithal ürünlere uygulanan vergi oranlarının yerli ürünlere uygulanan vergi oranlarına kıyasla daha az olmasıdır. Diğer bir neden de dünyanın en büyük alkollü içecek üreticisi Diageo Plc'nin, eski TEKEL markalarının birçoğunu satın alarak sektördeki diğer işletmelerin rekabet gücünü azaltması ve sektörü tekelleşmeye doğru sürüklemesidir (www.sozcu.com.tr).

Alkollü içecek sektöründe görülen başka bir problem ise, alkollü içeceklerin hammaddesini oluşturan üzüm ve anasonun üretim alanlarının yıllar içerisinde azalış göstermesidir. Birçok ülke üzüm üretimini teşvik eder iken; Türkiye'de üzüm üretimi ile ilgili bir teşvik bulunmamakta, üzüm bağlarının bakım maliyetleri üretici için daha fazla olmakta ve üreticiler üzüm üretmekten vazgeçmektedir. Örneğin; 1988 yılında 6.000.000 dekarlık üzüm üretim alanı, 1998 yılında yaklaşık 5.500.000 dekara ve 2015 yılında da yaklaşık 4.500.000 dekara düşmüştür (<http://gis-der.org>). Üzüm üretim alanı, 2015 yılından sonra da azalmaya devam etmiş ve 2017 yılında 4.170.000 dekara inmiştir (Toprak Mahsülleri Ofisi Genel Müdürlüğü 2018, 4).

Akdeniz havzası ve etrafında yetiştirilip fırıncılık, ilaç, kozmetik ve kimya gibi sanayilerde kullanılmak üzere ihraç edilen anasonun üretim alanı da 1988 yılında 200.000 dekarın biraz üzerinde iken; 1998 yılında 400.000 dekarın üzerine çıkmıştır. (<http://gis-der.org>). Anason üretim alanı 2011 yılında 211.542 dekar ile tekrar 200.000 dekarın üzerine çıksa da 2011 yılından sonra tekrar azalarak 200.000 dekarın altına inmiştir. 2011 yılından itibaren sürekli azalan anason üretim alanı 2017 yılında 121.833 dekar olmuştur (Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK], 2018a).

Buğday üretim alanı da 2000 yılında 93.500.000 dekar iken; 2000 yılından itibaren azalarak 2013 yılında 77.726.000 dekara düşmüştür. 2014 yılında 79.192.084 dekara çıkan buğday üretim alanı, 2014 yılından sonra sürekli azalmış ve 2017 yılında 76.688.785 dekar olmuştur (TÜİK 2018b).

Buna ilaveten, alkollü içeceklerin şişelenmesinde kullanılan cam şişeleri üreten az sayıda işletme olmasının yanı sıra cam şişelerin alkollü içecek işletmelerine istenen kalitede, zamanda ve az maliyetle ulaştırılması da bu sektörün önde gelen problemlerindendir (<http://gis-der.org>).

5.2. Uygulama Yapılan İşletme

Antalya'nın Organize Sanayi Bölgesi'nde 2005 yılında kurulan Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ, 2008 yılında 18.000 m²'si kapalı olmak üzere toplamda 62.200 m² alan üzerinde üretim faaliyetine başlamış ve 2009 yılında satış, pazarlama ve dağıtım işletmesi olan Topkapı İçecek Dağıtım Pazarlama AŞ'yi kurmuştur (www.aai.com.tr).

Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ; 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. Üretilen ürünler altı bölgedeki bölge müdürlüklerine bağlı olarak çalışan toplam 45 distribütör aracılığıyla müşterilere ulaştırılmaktadır (www.aai.com.tr).

İşletmede 66'sı Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'de olmak üzere toplam 104 çalışan bulunmaktadır. İşletme HACCP, ISO 9001:2008 KYS, ISO 22000:2005 GYS kalite belgelerine sahip olup ürünlerini yurtiçine ve yurtdışına satmaktadır. İşletme, ürünlerini Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne (KKTC), Amerika Birleşik Devletleri'ne (ABD), Almanya'ya, Çin'e, İngiltere'ye, Irak'a ve Ürdün'e ihraç etmektedir (www.aai.com.tr).

5.3. Uygulamanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Alkollü içecek sektörü konusunda yapılan araştırmalar ve Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'nin stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisiyle yüz yüze yapılan ön görüşmeler sonucunda işletmenin dış çevre etkenleri (makro çevre etkenleri) belirlenmiştir. Bu etkenleri içeren bir tablo hazırlandıktan sonra, stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisi ve stratejik planlama ve iş geliştirme yöneticisiyle görüşülmüştür. Etkenler, dış çevre etkenlerinin ölçülmesi tablosuna göre yöneticiler tarafından sözel olarak puanlandırılmıştır. Dış çevre etkenlerinin ölçülmesi tablosu aşağıda Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Dış Çevre Etkenlerinin Ölçülmesi

Olasılık	Puan	Etki	Puan	Önem Derecesi (ÖD) (-/+)	Olası Çevre Etkenlerine Karşı İşletmenin Hazırlık Durumunun Belirlenmesi	Puan	Olası Çevre Etkenlerine Karşı İşletmenin Kaynak Yeterliliği	Puan
% 100 olasılık	6	İşletmeyi çok yüksek derecede etkiler.	6	Olasılık X Etki = (-/+) ÖD İşletme için tehdit ise (-) işaretleyiniz. İşletme için fırsat ise (+) işaretleyiniz.	Tam hazırlıklı	6	Yüksek derecede kaynak yeterliliği	6
% 83 olasılık	5	İşletmeyi yüksek derecede etkiler.	5		Oldukça hazırlıklı	5	İyi derecede kaynak yeterliliği	5
% 66 olasılık	4	İşletmeyi oldukça etkiler.	4		Orta derecede hazırlıklı	4	Orta derecede kaynak yeterliliği	4
% 50 olasılık	3	İşletmeye etkisi düşüktür.	3		İyi hazırlıklı değil	3	Yeterli kaynak bulunmaktadır	3
% 34 olasılık	2	İşletmeye etkisi oldukça düşüktür.	2		Hazırlıklı sayılmaz	2	Az kaynak yeterliliği	2
% 17 olasılık	1	İşletmeye etkisi son derece önemsizdir	1		Hiç hazırlıklı değil	1	Çok düşük derecede kaynak yeterliliği	1

Kaynak: Mirze 2014, 82-83-84

Dış çevre analizi yapılırken sektör analizi kapsamında işletmenin rekabet analizi de yapılmıştır. *Rekabet analizi*; rakipler arasındaki rekabetin şiddeti, sektöre girebilecek yeni işletmelerin oluşturduğu tehdit, tedarikçilerin pazarlık gücü, müşterilerin pazarlık gücü ve ikame ürünlerin oluşturduğu tehdit olmak üzere beş temel etkenin ve bu temel etkenlere bağlı oluşturulan çeşitli etkenlerin değerlendirilmesi ve puanlandırılmasıyla yapılmaktadır. Temel etkene bağlı etkenlere 1 ile 5 arasında puan verilmektedir. Puanlandırmada 1 puan işletme bakımından düşük tehdidi; 5 puan ise yüksek tehdidi ifade etmektedir (Mirze 2014, 107). Temel etken başına puanların tamamı toplandıktan sonra toplam puan, temel etkenlere bağlı etkenlerin sayısına bölünerek temel etken başına ortalama puan hesaplanmaktadır. Bu puan, beşe yaklaştıkça o temel etkenle ilgili tehdidin arttığı ifade edilebilir (Ülgen ve Mirze 2014, 148).

İşletmenin stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisiyle rekabet analizi konusunda görüşülmüştür. Görüşme öncesinde rekabet analizinin temel etkenleri ve bunlara bağlı etkenler distile alkollü içecek

sektörüne uyarlanarak bir tablo hazırlanmıştır. Yönetici, etkenlerle ilgili değerlendirme ve puanlamayı sözel olarak yapmıştır.

İşletmenin dış çevresi analiz edilerek fırsat ve tehditleri belirlendikten sonra, iç çevresi analiz edilerek güçlü ve zayıf yanları belirlenmiştir. Bunun için hem işletmede gözlem yapılmış hem de yöneticilerle yüz yüze ön görüşmeler yapılarak onlardan işletme ile ilgili bilgi alınmıştır. İşletmenin kaynak ve yeteneklerinin değerlendirilmesi konusunda stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisiyle yüz yüze görüşülmüştür. İşletmenin kaynak ve yeteneklerinin değerlendirilmesinde kullanılan ölçüm tablosu aşağıda yer almaktadır. Tablo 2 aracılığıyla yapılan değerlendirmeye göre, taşıdığı özellikler (değerli olma, nadir olma, taklit edilememe ya da taklit edilmenin pahalı olması, ikame edilememe) nedeniyle dört puan alan ve rakibe üstünlük sağlayan kaynak ve yetenekler işletmenin temel yetenekleridir (Mirze 2014, 116-117-118).

Tablo 2. Kaynak ve Yetenek Etkenlerinin Ölçülmesi

Rakibe Göre Üstünlük		Temel Yetenek Özelliği		
Mevcut Durum	Puan	Özellikler	Mevcut Durum	Puan
İşletme rakibe kıyasla üstün	+1	Değerli olma	Özelliklerin dördünü kapsar.	4
		Nadir olma	Özelliklerin üçünü kapsar.	3
İşletme rakibe kıyasla zayıf	-1	Taklit edilememe ya da taklit edilmenin zor ve pahalı olması	Özelliklerin ikisini kapsar.	2
			Özelliklerin birini kapsar.	1
		İkame edilememe	Özelliklerin hiçbirini kapsamaz.	0

Kaynak: Mirze 2014, 117-118

İşletmenin kaynak ve yeteneklerinin değerlendirilmesinin ardından, insan kaynakları yöneticisi ile işletmenin yapısı ve kültürü konusunda yüz yüze görüşülmüştür. Bu görüşmeler sonucunda işletmenin güçlü ve zayıf yanları belirlenerek GZFT analizi tamamlanmıştır.

İşletmenin GZFT analizinin yapılmasında, stratejik planlama ve iş geliştirme yöneticisinin (dış çevre etkenlerinin değerlendirilmesi konusunda) ve insan kaynakları yöneticisinin (işletmenin yapısının ve kültürünün değerlendirilmesi konusunda) katkıları olmasına rağmen, bu analiz ağırlıklı olarak stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisiyle yapılmıştır. İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin ve diğer yöneticilerinin de bu konuyla ilgili görüşleri alınsaydı, daha etkin bir GZFT analizi yapılabilirdi. Ancak, onların bu konuyla ilgili görüşleri alınmamıştır.

GZFT analizinin tamamlanmasının ardından bu analiz dikkate alınarak önce işletmenin vizyonu ve misyonu gözden geçirilmiş, sonra bu vizyon ve misyona bağlı olarak amaçlar ve hedefler oluşturulmuştur. Ancak, stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisiyle yapılan görüşmede, bilgilerin gizliliği nedeniyle işletmenin hedefleriyle ilgili ayrıntılı bilgi edinilememiştir.

İşletmenin stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisi, insan kaynakları yöneticisi ve işleme şefiyle görüşülmüş ve işletmenin amaçları, hedefleri ve stratejisi dikkate alınarak işletmenin dengeli ölçüm kartı oluşturulmuştur. Ancak, işletmenin gelir, maliyet, müşteri vb. bilgileri gizlilik kapsamında olduğu için işletmenin dengeli ölçüm kartında bu bilgilere yer verilememiş ve işletmenin genel performansı ölçülememiştir.

5.4. İşletmenin GZFT Analizi

İşletme yöneticilerinin işletmenin ekonomik, politik ve yasal, teknolojik, uluslararası ve sosyokültürel çevre etkenleri ile ilgili yaptıkları değerlendirmelere göre işletmenin fırsatları ve tehditleri olarak görülen etkenler alt alta sıralanarak bir tablo düzenlenmiştir. Sıralamada, önce bunların ait oldukları etken grubu, sonra da bunların yöneticilerden aldığı puanlar dikkate alınmıştır. Yöneticilerden aynı puanı alan etkenler, ait oldukları etken grubundaki sıraya göre tabloya yerleştirilmiştir. İşletmenin fırsat ve tehditleri Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. İşletmenin Fırsat ve Tehditleri

Fırsatlar ve Tehditler		ÖD (-/+)
Fırsatlar		
Ekonomik Çevre Etkenleri	GSMH ve GSYH'nın artması	+30
	Döviz kurlarının (dolar ve euro) artması	+30
	Türkiye'deki yaşam standartlarının iyileşmesi	+24
Politik ve Yasal Çevre Etkenleri	Rakının milli alkollü içecek olarak tescili	+30
Teknolojik Çevre Etkenleri	Distile alkollü içecek sektöründe otomasyonun gelişmesi	+36
	Bilgi teknolojisinin gelişmesi	+20
Tehditler		
Ekonomik Çevre Etkenleri	Yurtiçi üretici fiyat endeksinin artması	-36
	İthal alkollü içecek tüketiminin artması	-36
	Cari açık/GSYH oranının artması	-20
Politik ve Yasal Çevre Etkenleri	Türkiye'de politik istikrarın olmaması	-36
	ÖTV'nin ürünlerdeki alkol derecesine göre hesaplanması	-36
	ÖTV'deki fiyat artışı	-36
	Reklam yasalarının olması	-36
	Distile alkollü içecek satışı yapan noktaların lisans alma kriterlerinin arttırılması	-36
	Distile alkollü içecek sektörüyle ilgili teşviklerin olmaması	-36
	Türkiye'nin uyguladığı tarım politikaları (üzüm ve anason üretim alanlarının azalması)	-24
	20 cl ve altında ambalajlanan distile alkollü içeceklerin perakende satış kanallarında satışlarının durdurulması	-4

Tablo 3. (Devam) İşletmenin Fırsat ve Tehditleri

Fırsatlar ve Tehditler		ÖD (-/+)
Tehditler (devam)		
Uluslararası Çevre Etkenleri	Türkiye'nin politik durumu	-36
	Dünyanın en büyük alkollü içecek işletmesi Diageo Plc'nin Mey İçki Sanayi ve Ticaret AŞ'yi satın alması	-30
Sosyokültürel Çevre Etkenleri	Toplumun sosyokültürel yapısının distile alkollü içecek sektörüne etkisi	-36
	Kültürel alışkanlıkların değişmesi (rakı-balık ikilisinden uzaklaşılması, bayramlarda likör ikramından vazgeçilmesi)	-24

Tablo 3 incelendiğinde işletmenin çok sayıda tehditle karşı karşıya olduğu görülmektedir. Bu tehditlerle başa çıkabilmek için işletmenin sadece birkaç fırsatı vardır. İşletmenin en önemli fırsatı, teknolojik çevre etkenlerinden biri olan distile alkollü içecek sektöründe otomasyonun gelişmesidir. Otomasyonla ilgili gelişmeler işletmeyi ve sektörü çok yakından ilgilendirmektedir. Çünkü distile alkollü içecek sektörü, işletmelerin yüksek teknoloji kullanarak üretim yapmalarını gerektirmektedir. İşletme ürünlerinin üretimini tam otomasyonla gerçekleştirdiği için üretim süreci ve maliyetleri otomasyonla ilgili gelişmelerden doğrudan etkilenmektedir.

İşletmenin diğer önemli fırsatları ekonomik çevre etkenleri ile politik ve yasal çevre etkenleri boyutlarında yer almaktadır. İşletme, ürünlerini hem yurtiçine hem de yurtdışına sattığı için gayri safi milli hasıla (GSMH), gayri safi yurtiçi hasıla (GSYH) ve döviz kurlarının artması işletmenin satışlarını olumlu yönde etkileyecektir. Ayrıca yöneticilere göre, rakı, milli alkollü içecek olarak tescil edildiğinde rakıdan elde edilen gelir de artacaktır.

Tehditler incelendiğinde, çevre etkenlerinin her boyutunda işletmenin çok yüksek derecede (36 puanlı) tehditlerle karşı karşıya kaldığı görülmektedir. İşletme, ürünlerinin satış fiyatlarını belirlerken yurtiçi üretici fiyat endeksini dikkate almaktadır. Yurtiçi üretici fiyat endeksi arttıkça ürünlerin satış fiyatı da artmaktadır. Viski gibi ithal alkollü içeceklerin tüketiminin artması da işletme için başka bir tehdittir. Çünkü viski rakının ikamesidir; ancak, işletme viski üretmemektedir.

Türkiye'de politik istikrarın henüz tam olarak sağlanamamasına bağlı olarak otellerin müşteri sayılarında azalış olmuştur. Bu azalışa bağlı olarak işletmenin satış miktarı ve gelirleri azalacaktır. Çünkü işletme ürünlerinin çoğunu otellere satmaktadır.

Tehditlerden biri de ÖTV'nin ürünlerdeki alkol derecesine göre hesaplanmasıdır. Ürünün alkol derecesi arttıkça satış fiyatına eklenecek ÖTV tutarı da artmaktadır. Sonuçta, alkol derecesi yüksek ürünlerin ÖTV tutarı ve satış fiyatı, diğer ürünlere kıyasla daha yüksek olmaktadır. Bu durum, alkol

derecesi yüksek ürünlerin satış miktarlarının ve onlardan elde edilen satış gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Örneğin, rakının alkol derecesi, viskiye kıyasla yüksektir. Bu nedenle, rakı için hesaplanan ÖTV tutarı ve dolayısıyla rakının satış fiyatı artmaktadır. Buna bağlı olarak, rakının rekabet gücü viskiye karşı azalmaktadır. İşletmenin bu tehditle başa çıkabilmesinin yolu ürünlerinin satış miktarını arttırmaktır. Ancak, reklam yasakları işletmenin kendisini ve ürünlerini müşterilere yeterince tanıtmaya engel olmaktadır. Bu durum sektör liderinin elini güçlendirmektedir. Çünkü lider, viski gibi ithal ürünler de üretmekte ve satmaktadır.

Distile alkollü içecek satışı yapan noktaların lisans alma kriterlerinin artırılmış olmasına bağlı olarak distile alkollü içecek satış noktalarının sayısının artmaması da işletmenin ürünlerinin daha çok sayıda müşteriye ulaşmasını engelleyen bir diğer nedendir. Ayrıca, sektöre hiçbir teşvik verilmediği için işletmeler bu sektöre pek yatırım yapmamakta ve sektör lideriyle rekabet etmekte zorlanmaktadır.

Türkiye'nin politik durumu da yüksek tehditlerden biridir. Fakat, rakının milli alkollü içecek olarak tescil edilmesi, müşteriler tarafından algılanan değerini arttıracaktır. Bu, satışlarını daha çok otellere yapan işletmenin ürünlerine olan talebi de arttırabilir. Ayrıca, döviz kurlarının artması da Türkiye'nin politik durumu konusunda işletmenin algıladığı tehdidi azaltabilir.

İşletmeye karşı en büyük tehdidi oluşturan etkenlerden biri de toplumun sosyokültürel yapısıdır. Bu yapıya bağlı olarak toplumun alkolsüz içeceklere daha fazla yönelmesi işletmenin satışlarını miktar ve tutar bakımından olumsuz yönde etkilemektedir. Bu yöneliş devam ettiği sürece işletmenin ürünlerini satması her geçen gün biraz daha zor olacaktır.

İşletmenin fırsat ve tehditleri değerlendirilirken, rekabet analizinin sonuçları da göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmenin rekabet analizine ilişkin tablo aşağıda Tablo 4'te verilirken; analiz sonuçları da fırsat ve tehditlerle birlikte değerlendirilmiştir.

Tablo 4. İşletmenin Rekabet Analizi

Distile Alkollü İçecek Sektöründe Temel Etkenler ve Etkenler	Puan
Distile Alkollü İçecek Sektöründe Rakipler Arasındaki Rekabetin Şiddeti	2,6
Distile alkollü içecek sektöründeki işletme sayısı	1
Distile alkollü içecek sektöründe sektör liderinin pazar payı	4
Distile alkollü içecek sektöründe sektör liderinin ürün çeşitliliği	3
Distile alkollü içecek sektöründe çıkış engellerinin yüksek olması	2
Distile alkollü içecek sektöründe farklı ürünler üretilmesi	3
Distile Alkollü İçecek Sektörüne Girebilecek Yeni İşletmelerin Oluşturduğu Tehdit	1,88
Distile alkollü içecek sektörünün büyüklüğü	2
Distile alkollü içecek sektörünün içinde bulunduğu yaşam dönemi	2

Tablo 4. İşletmenin Rekabet Analizi (Devam)

Distile Alkollü İçecek Sektöründe Temel Etkenler ve Etkenler (devam)	Puan
Distile Alkollü İçecek Sektörüne Girebilecek Yeni İşletmelerin Oluşturduğu Tehdit (devam)	
Distile alkollü içecek sektörünün gelişim hızı	3
Distile alkollü içecek sektörünün kârlılık derecesi	2
Distile alkollü içecek sektörüne giriş engellerinin yüksek olması	1
Distile alkollü içecek sektöründe talebin dengeli olması	2
Distile alkollü içecek sektöründe ortaya çıkabilecek problemlerin karmaşıklık derecesi	2
Distile alkollü içecek sektöründe belirsizlik ve risk derecesi	1
Distile Alkollü İçecek Sektöründe Tedarikçilerin Pazarlık Gücü	3,8
Distile alkollü içecek sektöründe az sayıda tedarikçi olması veya tedarikçinin ürünlerini farklılaştırması	5
Distile alkollü içecek sektöründe başka tedarikçilere geçiş maliyetinin yüksek olması	4
Distile alkollü içecek sektöründe tedarikçinin ürünlerinin ikamesinin olmaması	5
Tedarikçilerin toplam satış tutarları içinde distile alkollü içecek sektörüne yapılan satışların önemli tutarlara ulaşmaması	4
Tedarikçilerin distile alkollü içecek sektörüne girme olasılığı	1
Distile Alkollü İçecek Sektöründe Müşterilerin Pazarlık Gücü	3,4
Distile alkollü içecek sektöründe müşterilerin alım miktarlarının işletmenin satış miktarında önemli bir oranı oluşturması	3
Distile alkollü içecek sektöründe müşterilerin işletmenin ürünlerinin alternatiflerini kolayca bulabilmeleri	5
Müşterilerin distile alkollü içecek sektörüne girme olasılığı	1
Müşterilerin distile alkollü içecek sektörü ve sektördeki işletmeler hakkında bilgi sahibi olmaları	3
Distile alkollü içecek sektöründe müşterilerin işletmeyi değiştirme maliyetinin az olması ya da hiç olmaması	5
Distile Alkollü İçecek Sektöründe İkame Ürünlerin Oluşturduğu Tehdit	4
Distile alkollü içecek sektöründe müşteri eğiliminin değişmesi	4
Distile alkollü içecek sektöründe ikame ürünlere geçiş maliyetinin olmaması	4
Distile alkollü içecek sektöründe ikame ürünlerin fayda, fiyat ve kalite bakımından üstün olması	4

Tablo 4'te görüldüğü üzere rakipler arasındaki rekabetin şiddeti pek yüksek değildir. Bunun nedeni sektörde çok az sayıda işletme olması ve çıkış engellerinin yüksek olmamasıdır. Ancak, sektör liderinin neredeyse sektörün tamamına egemen olması, sektördeki diğer işletmelere kıyasla daha fazla çeşitte ürün üretmesi ve işletmelerin bu sektörde çok farklı ürünler üretebilmelerine rağmen bunlar arasındaki tat farklılığının algılanmasının müşteriler için zor olması rakipler arasındaki rekabeti arttırmaktadır.

Tatlar ve ürünler arasındaki farkı algılama zorluğu bir taraftan müşterileri fiyata karşı çok duyarlı hale getirmekte, diğer taraftan müşterilerde marka bağlılığının yüksek olmasına yol açmaktadır. Üstelik bu markaların bazılarını da sektör lideri üretmektedir. Bu durumda, işletme kendisini daha iyi

tanıtılabilmek ve farklılığını ortaya koyabilmek için reklama ihtiyaç duymakta; ama yasaklar nedeniyle reklam yapamamaktadır.

Reklam yasakları, ÖTV'nin hesaplanma yöntemi, satış noktalarının lisans alma kriterlerinin artırılması ve bu noktaların sayısının pek artmaması, sektör liderinin egemenliği, müşteriler için ikame ürünlere geçişin kolaylığı ve bunun için katlanılan geçiş maliyetinin az olması ya da hiç olmaması; müşterilerin tercihlerini (rakı yerine viski, votka yerine bira, alkollü yerine alkolsüz içecekler vb.) etkilemekte, sektöre yeni girişleri azaltmakta, müşterilerin işletmeyi ve ona ait ürünleri yeterince tanıyamamasına yol açmakta, işletmenin müşterilerle ilişkilerini sınırlandırmakta, kendi dağıtım ağını genişletmesini zorlaştırmakta ve pazar payını zayıflatmaktadır. İşletmenin kendisinin ve ürünlerinin bilinirliğini artırma, müşteri ilişkilerini geliştirme ve pazar payını artırma konusunda yararlanmaya devam edeceği en temel fırsatı sahip olduğu bilgi teknolojisidir. Bu teknolojiye ve diğer fırsatlardan yararlanarak işletmenin karşı karşıya olduğu problemleri çözüme kavuşturmada çalışanlara çok iş düşmektedir.

Fiyata karşı duyarlı müşterilerin rakı yerine viskiyi tercih etmesine bağlı olarak, viski gibi ithal alkollü içeceklerin tüketimi artmıştır. Bu tehdide karşı korunabilmesi için, işletmenin en önemli fırsatı sektördeki otomasyonun gelişmesi sonucu maliyetlerini azaltabilmesidir. Buna ilaveten, milli alkollü içecek olarak tescil edilmesi viskiye karşı rakının değerini arttıracaktır. Döviz kurları, GSMH ve GSYH'daki artış da işletmenin satış gelirlerine olumlu yansıtacaktır.

İşletmenin stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisine göre, distile alkollü içecek sektörüne yeni işletmelerin girme ihtimali ve oluşturdukları tehdit çok azdır. Yıllık en az 1 milyon litre üretim kapasitesi şartının olması, sektöre girmek için en az 10 milyon TL gerekmesi, yüksek teknolojiyle üretim yapılmasının gerekmesi, müşteriler arasında marka bağlılığının yüksek olması vb. nedenler yeni işletmelerin sektöre girmesini zorlaştırmaktadır.

Ürünün kalitesinde, ambalajında ve pazarlama faaliyetlerinde belirsizlikler yaşanabilmektedir. Ayrıca, alkol üretmek çok tehlikeli bir iş olduğu için, işletmeler çok yüksek bir risk taşımaktadır. Devletin bu sektöre hiçbir teşvik vermediği de düşünüldüğünde, işletme sektöre girişlerin olmasını pek beklememektedir.

Yöneticiye göre tedarikçiler bu sektöre girmeyi düşünmemektedir. Yine de tedarikçilerin pazarlık gücü yüksektir. Çünkü işletme az sayıda ve ürünlerini farklılaştırmış tedarikçilerle çalışmaktadır ve tedarikçinin ürünlerinin ikamesi yoktur. Örneğin; patentli şişe ve kapak gerekliliği birlikte çalışılacak tedarikçi sayısını sınırlandırmaktadır. Üstelik şişenin² ve kapağın ikamesi de yoktur.

²Bu sektörde cam şişe kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, bu sektörde hammaddelerin ve diğer ürünlerin hızlı temin edilmesi gerekmektedir. İşletme başka bir tedarikçiyle anlaşığında hammaddelerin ve malzemelerin temin edilme süresi bakımından yüksek bir geçiş maliyetine katlanmak zorunda kalmaktadır.

Buna ilaveten tedarikçiler, distile alkollü içecek sektörü dışında başka sektörlerde de ürünlerini satmakta; bu sektörler, distile alkollü içecek sektörüne kıyasla onlar için daha önemli ve kârlı olabilmektedir. Örneğin, cam fabrikaları için alkolsüz içecek sektörü, buğday satan tedarikçiler için unlu mamuller, anason satan tedarikçiler için pastacılık, melas satan tedarikçiler için ilaç sektörü distile alkollü içecek sektörüne göre daha önde gelmektedir.

Müşterilerin (son kullanıcılar ve distribütörler) pazarlık gücü de neredeyse tedarikçilerinki kadar yüksektir. Çünkü müşteriler işletmenin ürünlerinin alternatiflerini kolayca bulabilmektedir. Örneğin, bir distribütör olarak oteller kendi müşterilerine rakı, votka vb. ürünler satarken markayı göz ardı etmektedir. İşletmenin ürünlerinin ikamesini kolayca bulabildikleri için de oteller fiyata karşı çok duyarlıdır. Buna ilaveten müşteriler ürünlerdeki farklılığı algılamakta zorlandığı için, işletme hedeflediği satış gelirlerine ve kârlılığa kolay ulaşamamaktadır. İkame ürünlere geçiş yapmanın kolaylığı da müşterilerin pazarlık gücünü arttırmaktadır. Sadece distribütörler ellerinde bulunan stoklar nedeniyle bir miktar geçiş maliyetine katlanmaktadır.

Müşterilerin içecek konusundaki tercihlerini değiştirmeye başlamaları ve bayramlarda likör ikram etme geleneğinden uzaklaşmaları işletmenin satış miktarını ve gelirlerini azaltmaktadır. Buna ilaveten, bira ve viski; fayda, fiyat ve kalite bakımından votka ve rakıya karşı üstün durumda olduğu için, işletme ikame ürünlerle ilgili olarak orta derecenin üzerinde bir tehdit algılamaktadır.

Fırsatlarına kıyasla tehditlerinin sayıca fazla olması ve bu tehditlerin işletmeye etkisinin çok büyük olması nedeniyle işletmenin güçlü ve zayıf yanlarının neler olduğu da çok önemlidir. İşletme hem güçlü yanlarını daha fazla geliştirmek hem de zayıf yanlarını iyileştirmek zorundadır. İşletmenin güçlü ve zayıf yanları Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. İşletmenin Güçlü ve Zayıf Yanları

Güçlü ve Zayıf Yanlar	Temel Yetenek Özelliğine Göre Puanlar
Güçlü Yanlar	
Tedarikçi sayısı	4
Tedarikçilerle ilişkiler	3
Ürün analizi yapan özel cihazlar	4
Tam otomasyonla üretim	4
İşletmenin distile alkollü içecek ürünlerini üretebilmesi	3
Üretilen ürünün kalitesi	3
Tam otomasyona bağlı olarak üretim maliyetlerinin az olması	3
Pazara yakınlık	4

Tablo 5. İşletmenin Güçlü ve Zayıf Yanları (Devam)

Güçlü ve Zayıf Yanlar (devam)	Temel Yetenek Özelliğine Göre Puanlar
Güçlü Yanlar (devam)	
İşletme çalışanlarının demografik özellikleri	4
Zayıf Yanlar	
İşletmenin hammadde pazarına yakınlığı	4
İşletmenin hammadde pazarına yakınlığı	4
Dağıtım ağı	4
Bazı markaların bilinirliği	4
Müşterilerle ilişkiler	4
İşletmenin pazardaki imajı	2
Distile alkollü içecek sektörü değerlendirildiğinde işletmenin pazar payı	2

Hammadde pazarına yakınlık, dağıtım ağı, bazı markaların bilinirliği ve müşterilerle ilişkiler stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisine göre temel yetenekler olmasına rağmen, işletme çeşitli nedenlerle bu yeteneklerde esas rakibinin gerisinde kalmaktadır. Bu yetenekler, işletmenin en önemli zayıf yanlarını oluşturmaktadır. Buna karşılık tedarikçi sayısı, ürün analizi yapan özel cihazlar, tam otomasyonla üretim, pazara yakınlık ve işletme çalışanlarının demografik özellikleri işletmenin temel yetenekleridir. Çünkü işletme bu temel yeteneklerde esas rakibinden üstündür.

Hammadde pazarına yakınlık konusundaki zayıflığın giderilmesi için çözüm, işletmenin ürünlerinin üretilmesinde hammadde olarak kullanılan üzüm, buğday ve anason gibi ürünlerin tarım alanlarının artırılması olabilir. Ancak, Türkiye’de tarım alanları giderek azalmaktadır. İşletmenin hammadde pazarına yakınlık konusundaki zayıflığının üstesinden gelebilmesi ve tarım alanlarının yok olması tehdidine karşı kendisini savunabilmesi için, tedarikçileriyle iyi ilişkiler kurması gerekmektedir. Az sayıda tedarikçiyle çalışmak işletmenin temel yeteneklerinden birisidir. Bu konuda işletme çalışanları da çok gayret göstermektedir. Gelişen bilgi teknolojisi işletme çalışanları ve yöneticilerinin tedarikçileriyle iletişimini daha kolay ve hızlı hale getirir iken; Türkiye’deki yaşam standartlarının daha iyi hale gelmesi, tarım alanlarının korunmasını ve hatta artmasını sağlayacaktır.

İşletme, dağıtım ağını genişletmekte biraz zorlanmaktadır. Bunun nedenleri arasında dünyanın en büyük alkollü içecek işletmesi Diageo Plc’nin Mey İçki Sanayi ve Ticaret AŞ’yi satın alması da vardır. İşletme, kendi pazarına yakınlığı ve işletme çalışanlarının nitelikleri sayesinde dağıtım ağı konusundaki zayıflığının üstesinden gelebilir. Yönetici ve çalışanlar ile distribütörler arasındaki iletişimi kolaylaştıran, hızlandıran ve az maliyetle yapılmasını sağlayan bilgi teknolojisi gelişmeleri çalışanların (özellikle satış elemanlarının) çabalarını destekleyen en önemli fırsattır.

Daha önce belirtilen nedenlere ilaveten, müşterilerin esas rakibin markalarına duydukları bağlılık ve fiyata karşı duyarlılıkları da işletmenin ürünlerinin müşteriler tarafından daha az bilinmesine yol açmaktadır. Ayrıca işletme, müşterileriyle sadece satış noktalarında iletişim kurabilmektedir.

İşletme, ürünlerini müşterilere tanıtmada konusunda kendisine avantaj sağlayacak iki önemli güçlü yana sahiptir: Kendi pazarına esas rakibine kıyasla daha yakın olması ve çalışanlarının nitelikleridir (yetenekleri, aldıkları eğitimler, takım çalışmasına yatkın olmaları, çalışkan olmaları vb.). İşletme çalışanları, pazara hızlıca ulaşarak müşterilerle ilişkileri daha iyi hale getirmek amacıyla çok çalışmaktadır. Bilgi teknolojileri geliştikçe, GSMH ve GSYH arttıkça ve Türkiye'deki yaşam standartları iyileştikçe, müşteriler de farklı tatları keşfetmeye ve farklı ürünleri almaya daha açık olacaktır. İşletme bu sayede, ürünlerini yeni müşterilere daha kolay tanıtabilecektir.

İşletmenin pazarda oldukça yeni olması ve markalarının pazardaki bilinirliğinin az olması esas rakibine yaramakta ve müşteriler esas rakibin ürünlerini daha fazla talep etmektedir. Sonuçta da işletmenin pazardaki imajı esas rakibi karşısında zayıflamaktadır. Bu imajı güçlendirmede, işletmenin en güçlü yanları ürünlerinin en az rakibininki kadar kaliteli olması ve işletme çalışanlarının demografik özellikleridir. Çalışanlar, işletmenin bilgi teknolojisini kullanarak müşterileri ürünler konusunda bilgilendirmek ve bunların yüksek kalitesinin müşteriler tarafından algılanmasını sağlamak için büyük bir uğraş vermektedir.

Esas rakibi karşısında işletmenin pazar payının zayıf kalmasına neden olan pek çok tehdit vardır. Reklam yasakları, Diageo Plc'nin Mey İçki Sanayi ve Ticaret AŞ'yi satın alması, distile alkollü içecek satışı yapan noktaların lisans alma kriterlerinin arttırılması, ithal alkollü içecek tüketiminin artması, ÖTV'nin alkol derecesine göre hesaplanması, Türkiye'de politik istikrarın olmaması, Türkiye'nin politik durumu, distile alkollü içecek sektörüne teşvik verilmemesi, toplumun sosyokültürel yapısı ve toplumun kültürel alışkanlıklarının değişmesi işletmenin pazar payının rakibininkine yaklaşmasına izin vermemektedir. Buna karşılık, kendisini savunmada, işletmenin elindeki en önemli fırsat otomasyonun gelişmesi iken; buna ilaveten diğer fırsatlar da işletmenin müşteri sayısını, satış gelirlerini ve pazar payını arttıracaktır. Ayrıca, işletmenin temel yetenekleri de işletmeye bu konuda yardımcı olacaktır.

GZFT analizi yapılırken işletmenin yapısı ve kültürü de dikkate alınmıştır. Fonksiyona dayalı bir bölümlendirmeye ve hiyerarşik bir yapıya sahip olan işletmenin değerlerinden bazıları; işletme imajının güçlü olmasının istenmesi, iş güvenliğine verilen önem, çalışanlar arası ilişkilerde dürüstlük ve yardımseverliğin ön planda olması, çalışanların sağlıklı olmalarına ve işlerini huzur içerisinde yapmalarına verilen önemdir.

İşletmede gıda güvenliğinin ve insan sağlığının her şeyden daha önemli olduğuna inanılmaktadır. Herkesin inançlarına saygı duyulmaktadır. İşlerin yapılışında ayrıntılar önemlidir. İşletmedeki

çalışanlar, ürünlerin kaliteli olduğuna inanmaktadır. Ayrıca, işletmenin temel amaçları arasında kârlılığın ve büyümenin olduğu inancına tüm çalışanlar sahiptir.

Çalışanlar; düşüncelerini birbirlerine saygılı, açık ve samimi bir şekilde iletmekte, nadiren resmi kıyafetler giymekte, çalışma alanlarını temiz ve düzenli tutmaktadır. İşletmenin önemli normlarından biri de her yıl yapılan yılbaşı ve doğumgünü kutlamalarıdır. Yemeği, hediye çekilişini ve müzikli eğlenceyi kapsayan personel gecesi de işletmede bazen düzenlenmektedir.

5.5. İşletmenin Stratejisinin Belirlenmesi

Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'nin vizyonu; faaliyetlerini sürekli iyileştirmeye odaklayan, ortak hedeflere ulaşmak için takım ruhuyla çalışan, yenilikçi ve yaratıcı yapısıyla üretim yapan, müşterileri, tedarikçileri, hissedarları ve toplumla ilişkilerinde şeffaf olan, yasalara uyarak yükümlülüklerini her zaman yerine getiren örnek bir işletme olmak, yenilikçi, yaratıcı ve güvenilir yapısıyla, hissedarlarına, iş ortaklarına, çalışanlarına ve müşterilerine en üst düzeyde değerler katarak Antalya'dan dünya markaları çıkartmaktır (www.aai.com.tr).

Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'nin misyonu; müşteri memnuniyetini sağlayarak en az maliyetle, yüksek verimlilikle, sağlıklı bir biçimde üretim yapan, toplum sağlığını önemseyerek çalışan, müşterilerine, çalışanlarına, hissedarlarına ve ülkesine değer sunan, kaliteli, güvenilir ve yenilikçi yapısıyla alkollü içecek sektöründe sağlam bir yere sahip olarak sektörü geliştiren ve Antalya'dan dünya markalarını üreten bir işletme olmak için var olmaktır (www.aai.com.tr).

İşletmenin en önemli amacı kârlılığını arttırmaktır. Bunun için işletme, satış gelirlerini arttırmalı veya maliyetlerini azaltmalıdır. Ancak işletme, ürünlerine ait satış fiyatlarını istediği kadar arttıramamaktadır. Çünkü distile alkollü içecek sektörünün lideri, çok yüksek bir pazar payına sahiptir ve sektördeki birçok ürünün satış fiyatını da belirlemektedir. İşletme ise sadece yerli cinde sektör lideridir. Müşterilerin yüksek fiyatlı ürünleri satın almaması, fiyata karşı çok duyarlı olması, farklı ürünlerin tatları arasındaki farkı algılamakta zorlanması, müşteriler arasındaki mevcut marka bağlılığı (özellikle Yeni Rakı'ya yönelik) ve reklam yasakları; işletmeyi satış miktarını arttırmaya, maliyetlerini azaltmaya ve faaliyet ve süreçlerindeki verimliliği arttırmaya yönlendirmektedir. Ayrıca işletme, rakibininkine kıyasla zayıf olan dağıtım ağını ve müşterileriyle olan ilişkilerini de geliştirmek istemektedir. İşletmenin finansal amaçlarından bazıları ve bu amaçlara ilişkin olarak 2016 yılı sonuna kadar ulaşmak istediği finansal hedefleri aşağıda sunulmuştur:

- Satış gelirleri oranını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, satış gelirleri oranını önceki döneme kıyasla %15 arttırmaktır.
- Müşteri başına satış geliri oranını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, müşteri başına satış geliri oranını önceki döneme kıyasla %15 arttırmak,

- İşletmenin kârlılığını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, işletmenin kârlılığını 2015 yılına kıyasla %18 arttırmaktır.
- Distribütör başına kâr oranını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, distribütör başına kâr oranını 2015 yılına kıyasla %10 arttırmaktır.
- Satış noktası başına kâr oranını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, satış noktası başına kâr oranını 2015 yılına kıyasla %10 arttırmaktır.
- Birim maliyetlerin oranını azaltmak. Bu amaca ilişkin hedef, birim maliyetleri 2015 yılına kıyasla %5 azaltmaktır.

İşletmenin kârlılığını arttırabilmesi için pazar payını mutlaka arttırması gerekmektedir. Bunun için işletme hem mevcut müşterilerine daha fazla ürün satmalı hem de yeni müşteriler kazanmalıdır. Ancak işletme; pazar payı, satış miktarı ve müşteri sayısını arttırmada kendisini kısıtlayan pek çok tehditle karşı karşıyadır. Tehditlere ilaveten işletme, esas rakibine kıyasla pazar payı, pazardaki imaj, müşteri ilişkileri vb. bazı konularda da zayıftır. Satışlarını arttırması ve yeni müşteriler kazanması için işletmenin, müşterileriyle ilişkilerini güçlendirmesi gerekmektedir. İşletmenin müşterilerine yönelik amaçlarından bazıları ve bu amaçlara ilişkin 2016 yılı sonuna kadar müşterilerle ilgili ulaşmak istediği hedefleri aşağıda sunulmuştur:

- Pazar payını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, pazar payını 2015 yılına kıyasla %15 arttırmaktır.
- Müşteri başına satış miktarındaki büyümeyi arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, müşteri başına satış miktarı oranını önceki döneme kıyasla %15 arttırmaktır.
- Müşteri sayısını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, yeni müşteri sayısının toplam müşteri sayısına oranını 2015 yılına kıyasla %5 arttırmaktır.

İşletmenin, finansal amaç ve hedeflerine, müşterilerle ilgili amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için faaliyet ve süreçlerinin verimliliğini arttırması gerekmektedir. Rekabet avantajı kazanmak için, işletme bir taraftan maliyetlerini azaltmalı ve kaliteli ürünler üretmeli diğer taraftan da ürünlerini kaliteli ve hızlı bir şekilde üretmeli ve hızla pazara sunmalıdır. İşletmenin süreçlerine yönelik amaçlarından bazıları ve bu amaçlara ilişkin 2016 yılı sonuna kadar süreçleriyle ilgili ulaşmak istediği hedefler aşağıda sunulmuştur:

- Her şişede aynı kaliteyi sağlamak. Bu amaca ilişkin hedef, her şişede aynı kaliteyi sağlama konusunda standart dışı dolun seviyesi oranında %99,96 başarı elde etmektir.

- Yeniden işleme sayısını azaltmak³. Bu amaca ilişkin hedef, yeniden işleme oranını azaltmada %99,96 başarı elde etmektir.
- Fire oranlarını azaltmak. Bu amaca ilişkin hedef, fire oranlarını azaltmada %99,96 başarı elde etmektir.
- Yeni ürünü pazara sunma süresini kısaltmak. Bu amaca ilişkin hedef, yeni ürünü pazara sunma süresini beş aya indirmektir.
- Ürünün doğru sevkiyatını doğru distribütöre zamanında ulaştırmak. Bu amaca ilişkin hedef, ürünün doğru sevkiyatını doğru distribütöre zamanında ulaştırmada %99,96 başarı elde etmek. Bu konuyla ilgili olarak ürün siparişinin alınmasından bu siparişin onaylanmasına kadar geçen süreyi iki güne ve siparişin onaylanmasından ürünün teslim edilmesine kadar geçen süreyi iki güne indirmektir.

İşletmenin, finansal, müşterilerle ve süreçleriyle ilgili amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için, çalışanlarıyla ilgili de amaç ve hedefler oluşturması gerekmektedir. Çünkü işletmenin, dağıtım ağı, bazı markalarının bilinirliği, müşterilerle ilişkiler, işletmenin pazardaki imajı ve pazar payı ile ilgili zayıflıklarının üstesinden gelebilmesinde ve tehditlerle başa çıkabilmesinde, çalışanların demografik özellikleri önemli bir rol oynamaktadır. Pazar payının, satış miktarının, müşteri sayısının, kârlılığın ve verimliliğin artırılması ve maliyetlerin azaltılması çalışanların gayretine bağlıdır. Bu nedenle, çalışanların aldıkları eğitimler artırılmalı; yetenek ve becerileri de geliştirilmelidir. Eğitimli çalışanlar, sunacakları önerilerle ve problemlere bulacakları çözümlerle işletme performansının artmasını sağlayacaklardır. İşletmenin, çalışanlarına yönelik amaçlarından bazıları ve bu amaçlara ilişkin 2016 yılı sonuna kadar ulaşmak istediği hedefler aşağıda sunulmuştur:

- Fazla mesai saatlerini azaltmak. Bu amaca ilişkin hedef, fazla mesai saatlerini azaltarak sıfıra indirmektir.
- İyileştirme önerilerinin sayısını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, iyileştirme önerilerinin sayısını arttırarak 20 öneri hedefine ulaşmaktır.
- İyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, iyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısını arttırarak 13 çalışan hedefine ulaşmaktır.
- Uygulamaya konulan öneri sayısını arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, uygulamaya konulan öneri sayısını arttırarak beş öneri hedefine ulaşmaktır.
- Kişi başına düşen eğitim süresini arttırmak. Bu amaca ilişkin hedef, kişi başına düşen eğitim süresini arttırarak 6 saat hedefine ulaşmaktır.

³Dengeli ölçüm kartında yeniden işleme konusundaki amaç “yeniden işleme oranını azaltmak” olarak ele alınmıştır. Her bir üretim serisinde binlerce şişelik ürün bulunduğu ve üretime ilişkin oranlar değişebildiği için (üretim [özellikle şişeleme] süreci henüz tam olarak standardize edilememiş olduğu için), uygulamanın etkisini belirlerken sayı yerine oran kullanmak daha doğru bir karardır.

5.6. İşletmenin Stratejisinin Seçilmesi

İşletmede yönetim merkezileşmiş, başka bir ifadeyle karar alma yetkisi üst yönetimde (yönetim kurulunda) toplanmıştır. Örneğin, bir üründe kullanılan etikette herhangi bir değişiklik yapılması için dahi yönetim kurulunda karar alınmakta ve yönetim kurulunun onayı gerekmektedir.

Buna ilaveten, işletmede ürünlerin tam otomasyonla üretilmesi nedeniyle özellikle üretim faaliyeti rutin bir şekilde yapılmaktadır. Yönetim faaliyetlerinde biraz esneklik olsa da çalışanlar genellikle işlerini rutin bir şekilde yapmaktadır. Çalışanlar kendi başlarına işleriyle ilgili kararlar alamamaktadır.

Ürünler üretilirken hemen her aşamada çeşitli kontrollerden geçirilmektedir. Ayrıca yönetim kurulu, üretim ve satış hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı ile ilgili olarak fabrika yöneticisini ve diğer yöneticileri değerlendirmektedir. Örneğin, satış hedeflerindeki sapmaları değerlendirmek üzere, bölge müdürleri işletmede iki ayda bir toplanmaktadır. Kısacası, işletmede sıkı bir kontrol vardır.

İşletmenin stratejisinin seçilmesinde göz önünde bulundurulması gereken diğer etkenler ise işletmenin, ürünlerini yüksek miktarda üretmesi, fiyatın pazarda belirlenmesi, müşterilerin fiyata karşı duyarlı olması ve ürünlerdeki farklı tatların müşteriler tarafından algılanmasındaki zorluktur.

İşletme, ürünlerini yüksek miktarda üreterek ölçek ekonomisinden yararlanmaya çalışmakta ve stok bulundurmaktadır. Çünkü bu sektör esnek değildir. Örneğin, işletme bakımından hammaddelerin temininde en kısa elde etme (termin) süresi 25-30 gündür. İşletmede üretilen bazı ürünlerin en az 45 gün dinlendirilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak, işletme herhangi bir talep artışına karşılık üretimini arttırmak istediğinde, ürünlerini müşterilere hızlı ulaştırılmama problemiyle karşı karşıya kalacağı için, ürünlerini yüksek miktarda üretmek zorundadır. Bu nedenle, işletme yüksek miktarda ürün üreterek ölçek ekonomisinden yararlanmaya çalışmaktadır.

İşletme, ürünlerini müşterilere satmak istediğinde, fiyatın sektör lideri tarafından belirlenmesi durumuyla karşılaşmaktadır. Bu nedenle işletme, maliyetlerini azaltmaya odaklanmaktadır. Ayrıca, müşteriler distile alkollü içecek ürünlerindeki farklı tatları algılamakta zorlanmakta ve seçimlerini genellikle fiyata göre yapmaktadır. Tüm bu nedenler göz önünde bulundurulduğunda, işletmenin, maliyet liderliği stratejisi uyguladığı ortaya çıkmaktadır ve işletme bu stratejiyi uygulamaya devam edecektir.

5.7. İşletmenin Dengeli Ölçüm Kartının Oluşturulması

İşletmenin dengeli ölçüm kartı ve bu ölçüm kartında yer alacak performans ölçütleri oluşturulurken dikkat edilen hususlar, işletmede bu ölçütlere ilişkin veri bulunması veya verinin toplanabilmesi ve işletmenin vizyonu, misyonu, amaçları ve hedefleridir. Stratejik yönetim ve pazarlama yöneticisi, insan kaynakları yöneticisi ve şişeleme şefinin desteğiyle araştırmacı tarafından hazırlanan işletmenin dengeli ölçüm kartı Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. İşletmenin Dengeli Ölçüm Kartı

Boyutlar	Stratejik Amaçlar	Performans Ölçütleri	Ölçüm Dönemi	Mevcut Durum	Hedefler
Finansal Boyut	Satış Gelirlerini Arttırmak	Önceki döneme kıyasla satış gelirleri oranı	2 aylık		% 15 Artış
	Müşteri Başına Satış Gelirini Arttırmak	Önceki döneme kıyasla müşteri başına satış geliri oranı	2 aylık		% 15 Artış
	İşletmenin Kârlılığını Arttırmak	Net Kâr/Öz sermaye	Yıllık		%18 Artış
	Distribütör Başına Kârı Arttırmak	Önceki döneme kıyasla distribütör başına kâr oranı	Yıllık		%10 Artış
	Satış Noktası Başına Kârı Arttırmak	Önceki döneme kıyasla satış noktası başına kâr oranı	Yıllık		%10 Artış
	Birim Maliyetleri Azaltmak	Birim maliyetlerin önceki döneme kıyasla azalış oranı	Yıllık		%5 Azalış
Müşteri Boyutu	Pazar Payını Arttırmak	Pazar payı (toplam üretilen alkollü içecekler)	Yıllık		%15 Artış
	Müşteri Başına Satış Miktarındaki Büyüme Arttırmak (Toplam üretilen alkollü içecekler)	Önceki döneme kıyasla müşteri başına satış miktarı oranı	2 aylık		%15 Artış
	Müşteri Sayısını Arttırmak	Yeni müşteri sayısının toplam müşteri sayısına oranı	Yıllık		%5 Artış
İç Süreçler Boyutu	Her Şişede Aynı Kaliteyi Sağlamak	Standart dışı dolun seviyesi oranı	2 aylık		En fazla %0,04
	Yeniden İşleme Oranını Azaltmak	Yeniden işleme oranı	2 aylık		En fazla %0,04
	Fire Oranını Azaltmak	Şişe firesi oranı	2 aylık		En fazla %0,04
		Kapak firesi oranı	2 aylık		En fazla %0,04
		Etiket firesi oranı	2 aylık		En fazla %0,04
	Yeni Ürünü Pazara Sunma Süresini Kısaltmak	Yeni ürünü pazara sunma süresi	Yıllık		5 ay
	Ürünün Doğru Sevkiyatını Doğru Distribütöre Zamanında Ulaştırmak	Siparişin işletmeye ulaşmasından itibaren onaylanıncaya kadar geçen süre	2 aylık		2 gün
		Sipariş onaylandıktan sonra sevkiyata kadar geçen süre	2 aylık		2 gün
Öğrenme ve Gelişme Boyutu	Fazla Mesai Saatlerini Azaltmak	Toplam fazla mesai saati	2 aylık		%0
	İyileştirme Önerilerinin Sayısını Arttırmak	Çalışanların sundukları iyileştirme önerilerinin sayısı	2 aylık		20 öneri

Tablo 6. İşletmenin Dengeli Ölçüm Kartı (Devam)

Boyutlar (Devam)	Stratejik Amaçlar	Performans Ölçütleri	Ölçüm Dönemi	Mevcut Durum	Hedefler
Öğrenme ve Gelişme Boyutu (devam)	İyileştirme Önerisinde Bulunan Çalışan Sayısını Arttırmak	İyileştirme önerisinde bulunan çalışan sayısı	2 aylık		13 çalışan
	Uygulamaya Konulan Öneri Sayısını Arttırmak	Uygulamaya Konulan Öneri Sayısı	2 aylık		5 öneri

Dengeli ölçüm kartı oluşturulurken, her bir performans ölçütüne ilişkin ölçüm dönemlerinin ne kadarlık bir süreyi kapsayacağına da dikkat edilmiştir. Bu ölçüm dönemleri iki aylık ve yıllık olarak belirlenmiştir. Çünkü uygulama süresince performansı iyileştirmek için yapılacak çalışmanın etkilerini daha net belirleyebilmek ve izleyebilmek istenmiştir. İşletme istediği veya ihtiyaç duyduğu takdirde iki aylık ölçüm dönemleriyle izlenen performans ölçütlerini üç aylık, dört aylık, altı aylık, yıllık vb. çeşitli dönemler halinde de izleyebilir. İleride, kendi koşullarında veya çevre koşullarında meydana gelen değişikliklere bağlı olarak işletme; performans boyutlarını, amaçlarını, hedeflerini, performans ölçütlerini, ölçüm dönemlerini vb. değiştirerek dengeli ölçüm kartını farklılaştırabilir ve oluşan yeni koşullarına uygun hale getirebilir. Örneğin, işletme “çevre boyutu”, “tedarikçiler boyutu” vb. farklı boyutları dengeli ölçüm kartına dahil edebilir.

Sektör, işletme, işletmenin amaçları, ürünleri, dengeli ölçüm kartının oluşturulması vb. konularla ilgili bilgiler verilirken, kullanılan ifadeler de mümkün olduğunca dikkat edilmiştir. Ürünlerin sevkiyatı ile ilgili amacın “Ürünün Doğru Sevkiyatını Doğru Distribütöre Zamanında Ulaştırmak” şeklinde ifade edilmesi bu konuya iyi bir örnek oluşturmaktadır.

İşletme yöneticilerinden ve çalışanlarından uygulama süresince öğrenilen bilgiler nedeniyle, distile alkollü içecek sektörüne değinilirken ve işletmenin amaçları, hedefleri, stratejisi, dengeli ölçüm kartı vb. belirlenirken doğru ürün, yanlış ürün, hatalı ürün, kusurlu ürün vb. kavramlar özellikle kullanılmamıştır. Bu tür kullanımlar, sektörün özelliği gereği yanıltıcı olabilir veya anlam karışıklığına yol açabilir. Çünkü bu sektörde ürünler, testlerden geçirilerek ve doğru olarak üretilmelidir. Sadece doğru (güvenli) ürünler depolanmalı veya sevkiyata hazır hale getirilmelidir (TADB 2019b, md.13; 2019c, md.5).

Yanlış/hatalı/kusurlu ürünler (güvenli olmayan ürünler) ise yasal prosedürlere (yasalar, tebliğler, yönetmelikler vb.) uygun olarak kısmen ya da tamamen bertaraf edilmelidir (TADB, 2019c, m11). Çünkü bu tür ürünler insan sağlığını doğrudan ve olumsuz etkilemekte ve çok vahim sonuçlara (zehirlenmeye, körlüğe, komaya ve hatta ölüme) yol açabilmektedir (Baduroğlu ve Durak 2010, 66-70). Bu tür ürünlerin tespit edilmesi durumunda bu ürünlerin tüm üretimleri (bir ürün tankından bir ürüne ait her biri binlerce şişeden oluşan birden fazla seri üretim yapılabilir.) piyasadan toplanıp yasal

prosedürlere göre bertaraf edilebilmekte ve işletmeye ağır yaptırımlar uygulanabilmektedir (TADB, 2019c, md.11, md.12; TADB 2019a, md.24; 2019b, md.20).

İşletme bu durumda piyasadaki itibarını da kaybedebilmektedir. Bu itibarın tekrar kazanılması ise işletme için ya imkânsız ya da çok zor olacaktır. Ancak yaratabileceği en olumsuz sonuç insan sağlığına vereceği zarardır. Bunun önüne geçebilmek için işletmeler gerekli tüm önlemleri almalıdır. Sektördeki işletmelerin kalite kontrol noktaları oluşturmalarının yasal bir zorunluluk olması alınabilecek önlemlerden biridir. Üstelik işletmeler, gerekli kaliteyi sağlayabilmek şartıyla kalite kontrol noktası sayısını istediği kadar belirleyebilir. Bu konuda üst limit yoktur. (TADB 2019a, md.11). Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ'nin, işletmede oluşturduğu 101 kalite kontrol noktasında analitik ve duyuşsal testler yaparak ürünlerini üretmesi bu konuya bir örnek teşkil etmektedir (<http://www.aai.com.tr/technology.php>).

Ürünleri doğru distribütöre ulaştıramamak (ürünleri, anlaşma yapılan distribütör yerine başka bir distribütöre teslim etmek) veya distribütörlere ulaştırmada geç kalmak (anlaşmadaki teslim tarihine uyamamak) bu sektördeki işletmelerin karşılaşabilecekleri problemlerden bazılarıdır. Bu nedenle ürünlerin sevkiyatıyla ilgili amaç ifade edilirken “doğru distribütör” ve “zamanında ulaştırma” kavramları kullanılmıştır. Sektördeki işletmelerin, sevkiyatları sırasında karşılaşabilecekleri diğer problemler (anlaşma yapılan A ürünü yerine B ürününü teslim etmek, anlaşmadaki ürün miktarını teslim etmemek, çeşitli nedenlerle ürünlerin sevkiyatta zarar görmesi vb.) ise “doğru sevkiyat” kavramının kapsamı içindedir.

6. SONUÇ

GZFT analizi sonucunda işletmenin birkaç fırsata sahip olmasına rağmen pek çok tehditle karşı karşıya kaldığı ortaya çıkmıştır. İşletmenin en önemli fırsatı, distile alkollü içecek sektöründe otomasyonun gelişmesi ve buna bağlı olarak kullanılan teknolojinin işletmenin üretim sürecini desteklemesi ve maliyetlerini azaltması iken; en önemli tehdidi ise bu sektörde reklamın (gazeteye, televizyona, radyoya ilan verilmesi, bedava ürün verilmesi, distile alkollü içecek hediye edilmesi, herhangi bir etkinliğe sponsor olunması vb.) yasak olmasıdır.

Reklam yasaklarıyla aynı puanı (36 puan) alan pek çok başka tehdit olsa da işletmenin bu tehditler üzerinde çok fazla etkisi yoktur. Oysaki, reklam yasaklarının ileride kaldırılması durumunda, işletme kendisini ve ürünlerini tanıttacak pek çok reklam yapabilecek ve hatta stratejisini dahi değiştirebilecektir. Ancak, analizin dış çevre etkenleriyle ilgili sonucuna göre, özellikle reklam yasaklarının devam etmesi, sektöre teşvik verilmemesi, toplumun alkolsüz içeceklere veya viski gibi ithal alkollü içeceklere yönelmesi ve ithal alkollü içeceklerin tüketiminin artması, sektör liderinin sektörün neredeyse tamamına egemen olması işletmeyi maliyet liderliği stratejisi uygulamaya

yönlendirmektedir. Ayrıca, sektör analizi kapsamında yapılan rekabet analizinin sonuçları da bu yönelişi desteklemektedir.

Rekabet analizine göre, işletmenin algıladığı en büyük tehdit ikame ürünlerdir (4 puan). Bu tehdidi sırasıyla tedarikçilerin pazarlık gücü (3,8 puan) ve müşterilerin pazarlık gücü (3,4 puan) izlemektedir. Ürünlerini farklılaştıran ve farklı ürünler sunan tedarikçiler pazarlıkta da güçlü hale gelmektedir. Şişe ve kapağın ikamesinin olmaması da bu ürünleri temin eden tedarikçilerin pazarlık gücünü arttırmaktadır. Buna karşılık işletme, tedarikçileriyle iyi ilişkiler kurmuştur. Az sayıda tedarikçiyle çalışmak da işletmenin temel yeteneklerinden biridir.

Diğer taraftan, müşteriler hem yüksek bir pazarlık gücüne sahiptir hem de işletmeyi ve ürünlerini çok fazla tanımamaktadır. Buna ilaveten işletme, bir temel yetenek olan müşterilerle ilişkiler konusunda esas rakibe kıyasla zayıf kalmaktadır. Müşterilerin fiyata karşı duyarlılığı, sektör liderinin bazı ürünlerine yönelik bağlılığı ve farklı tatları algılamada zorlanmaları da işletmeyi maliyet liderliği stratejisine yönlendiren nedenlerden bazılarıdır.

İşletmenin, ithal alkollü içecek tüketimi ve ikame ürünler gibi tehditlerle başa çıkabilmesi ve müşteri ilişkileri gibi zayıf yanlarının üstesinden gelebilmesi için en önemli fırsatı teknolojiye yapacağı yatırımlardır. Otomasyon geliştikçe ve işletme kendi teknolojisine daha fazla yatırım yaptıkça, ürünlerinin maliyetleri azalacak kaliteleri de müşteriler tarafından fark edilebilecektir. Ayrıca işletme, maliyet liderliği stratejisini de devam ettirecektir.

Sonuç olarak GZFT analizi sayesinde hem işletmenin hangi stratejiyi uyguladığı hem de ileride hangi stratejiyi uygulaması gerektiği açığa çıkmıştır. GZFT analizinin sonucunda işletme yöneticileri maliyet liderliği stratejisini uygulamaya devam etmeye karar vermiştir. Bu stratejiye uygun olarak işletmenin dengeli ölçüm kartı oluşturulmuştur. Maliyet, gelir, kâr, müşteri vb. bilgilerinin gizli olması nedeniyle işletmenin genel performansı ölçülememiş olsa da distile alkollü içecek sektöründeki bir işletmenin dengeli ölçüm kartı alanyazınında ilk kez bu çalışma ile oluşturulmuştur.

Distile alkollü içecek sektöründe rekabet analizini de kapsayan GZFT analizinin yapılışı, stratejinin belirlenişi ve dengeli ölçüm kartının oluşturulması bakımından bu çalışma bir çerçeve sunmaktadır. Bu çalışmanın ileride alkollü ya da alkolsüz içecek sektörlerine ilişkin yapılacak diğer çalışmalarda sektörle ilgilenen araştırmacılara ve uygulamacılara katkı vermesi beklenmektedir. Ayrıca, alkollü ya da alkolsüz içecek sektöründe faaliyette bulunan diğer işletmeler de GZFT analizini kendi koşullarına uyarlama, stratejilerini belirleme, kendi özelliklerine, koşullarına ve amaçlarına uygun olarak kendilerine özgü dengeli ölçüm kartlarını oluşturma konusunda bu çalışmadan yararlanabileceklerdir.

KAYNAKÇA

- Akgemci, T. 2015. Stratejik Yönetim, 4. Baskı, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Alparslan, A. M. ve İ. H. Çarıkçı. 2014. “İşletmede Strateji Oluşturma Yaklaşımlarını Değerlendirmeye Yönelik Bir Vaka Çalışması”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, 25 (76).
- Anderson, K. ve R. McAdam. 2004. “A Critique of Benchmarking and Performance Measurement: Lead or Lag?”, Benchmarking: An International Journal, 11 (5).
- Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ (AAİ). www.aai.com.tr (Erişim Tarihi: 18.08.2016).
- Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ (AAİ). Hakkımızda, <http://www.aai.com.tr/giris.php#hakkimizda> (Erişim Tarihi: 25.08.2016).
- Antalya Alkollü İçecek Sanayi ve Ticaret AŞ (AAİ). Teknoloji, ARGE, <http://www.aai.com.tr/technology.php> (Erişim Tarihi: 27.04.2019).
- Atalık, A. 2009, 19 Ağustos. TEKEL'in Özelleştirilmesinin Ardından, <http://www.karasaban.net/tekel'in-ozellestirilmesinin-ardindan/> (Erişim Tarihi: 25.08.2016).
- Ayan, M. 2014. “Stratejik Analiz-I: Dış Çevre Analizi (Fırsat ve Tehditler)”, G. Gümüştekin ve İ. İpçioğlu (Editörler), Stratejik Yönetim, 1. Baskı, Lisans Yayıncılık, Avcılar, İstanbul.
- Baduroğlu, E. ve D. Durak. 2010. “Alkol İle İlgili Adli Tıp Sorunları”, Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, 36 (2).
- Bengü, H. ve K. Demirgüneş. 2006. “Ekonomik Katma Değer ve Balanced Scorecard Yaklaşımlarının Entegrasyonu”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 6 (20).
- Coşkun, A. 2006. “Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8 (1).
- Çetinkaya, Ö. 2006. “Rekabet Stratejilerinin Belirlenmesinde Portföy Analizi ve TARIŞ Üzerine Bir Araştırma”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (3).
- Dinçer, Ö. 2007. Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 8. Baskı, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- Eren, E. 2013. Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 9. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Erol, Y., A. R. İnce ve M. Aras. 2013. “Türk Sanayi Sektöründe Stratejik Yönetim Yaklaşımları Tercihi: ISO 1000 Firmalarında Bir Araştırma”, Business and Economics Research Journal, 4 (3).
- Geleneksel Alkollü İçki Üreticileri Derneği (GİSDER), <http://gis-der.org/sektorel.html> (Erişim Tarihi: 19.08.2016).

- Ghalayini, A. M., J. S. Noble ve T. J. Crowe. 1997. "An Integrated Dynamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness", *International Journal of Production Economics*, 48 (3).
- Güner, M. F. 2008. "Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced Scorecard", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (1).
- Harmankaya, H., S. Aydın ve M. Zerenler. 2010. "Balanced Scorecard Sisteminin Hazır Giyim İşletmesinde Uygulanması", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10 (20).
- Hicks, K. ve J. L. Moseley. 2011. "Developing and Executing Strategy: Using the Balanced Scorecard for Alignment and Accountability", *Performance Improvement*, 50 (8).
- Hitt, M. A., R. D. Ireland ve R. E. Hoskisson. 2005. *Strategic Management Competitiveness and Globalization: Concepts and Cases*, 6th Edition, Thompson South-Western, USA.
- Hudson, M., A. Smart ve M. Bourne. 2001. "Theory and Practice in SME Performance Measurement Systems", *International Journal of Operations and Production Management*, 21 (8).
- Hunger, J. D. ve T. L. Wheelen. 2014. *Essentials of Strategic Management*, 5th Edition, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, England.
- <http://arsiv.ntv.com.tr/news/399198.asp> (Erişim Tarihi: 25.08.2016).
- <http://www.sarper.com/hakkimizda.html> (Erişim Tarihi: 25.08.2016).
- <http://www.sozcu.com.tr/2016/ekonomi/rakidan-vazgectik-viski-iciyoruz-1178330/> (Erişim Tarihi: 18.08.2016).
- Kaplan, R. S. ve D. P. Norton. 1992. "The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, 70 (1).
- Kaplan, R.S. ve D. P. Norton. 1993a. "Putting The Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, 71 (5).
- Kaplan, R. S. ve D. P. Norton. 1993b. "Implementing The Balanced Scorecard at FMC Corporation: An Interview with Larry D. Brady", *Harvard Business Review*, 71 (5).
- Kaplan, R. S. ve D. P. Norton. 1996a. *Translating Strategy Into Action: The Balanced Scorecard*, 1th Edition, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan, R. S. ve D. P. Norton. 1996b. "Linking The Balanced Scorecard to Strategy", *California Management Review*, 39 (1).

- Karadal, H. ve A. E. Çelikdin. 2014. "Balanced Scorecard Sisteminde SWOT Analizi ile AHP Kullanımı: Yem Sektöründe Bir Uygulama", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 23 (1).
- Köse, T. 2007. "Stratejik Bir Yapı Çerçevesinde Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard) ve Bir Uygulama", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8 (1).
- Mirze, S. K. 2014. İşletmelerde Stratejik Planlama El Kitabı, 1. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Neely, A., J. Mills, K. Platts, H. Richards, M. Gregory, M. Bourne ve M. Kennerley. 2000. "Performance Measurement System Design: Developing and Testing a Process-Based Approach", International Journal of Operations and Production Management, 20 (10).
- Otley, D. 1999. "Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research", Management Accounting Research, 10 (4).
- Parida, A., U. Kumar, D. Galar ve C. Stenström. 2015. "Performance Measurement and Management for Maintenance: A Literature Review", Journal of Quality in Maintenance Engineering, 21 (1).
- Pearce, J. A. ve R. B. Robinson. 2015. Stratejik Yönetim Geliştirme, Uygulama ve Kontrol, (Çeviri Ed.: Mehmet Barca), 12. Basımdan çeviri, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Porter, M. E. 1980a. Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors, 1st Edition, Free Press, New York.
- Porter, M. E. 2015b. Rekabet Stratejisi: Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri, (Çeviren: Gülen Ulubilgen), 3. Baskı, Agora Kitaplığı, İstanbul.
- Ritter, M. 2003. "The Use of Balanced Scorecards in The Strategic Management of Corporate Communication", Corporate Communications: An International Journal, 8 (1).
- Sayın, E ve N. İ. Kozak. 2010. "Strategic Planning and Implementation of Balanced Scorecard in a Software Company", Cankaya University Journal of Humanities and Social Sciences, 7 (2).
- Sevilmiş, G. 2014. Alkollü İçkiler ve Tütün Mamulleri Sektörlerine Bakış, http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/alkolluickilertutunmamulleri_sevilmis.pdf (Erişim Tarihi: 18.08.2016).
- Tanış, V. N. ve F. Güner. 2008. "Stratejik Performans Ölçmede Dengeli Sonuç Kartı: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama", Muhasebe ve Denetime Bakış, 8 (25).

- Toprak Mahsülleri Ofisi Genel Müdürlüğü. 2018. 2017 Yılı Çekirdeksiz Kuru Üzüm Sektör Raporu, Ankara, <http://www.tmo.gov.tr/Upload/Document/kuruuzumsektorraporu2017.pdf> (Erişim Tarihi: 05.10.2018).
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). 2018a. Baharat Bitkileri, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001 (Erişim Tarihi:13.10.2018).
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). 2018b. Tahıllar ve Diğer Bitkisel Ürünlerin Alan ve Üretim Miktarları (Seçilmiş Ürünlerde), http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001 (Erişim Tarihi: 13.10.2018).
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB). 2018a. Hakkımızda, <http://www.tapdk.gov.tr/tr.aspx> (Erişim Tarihi: 01.10.2018).
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB). 2018b. Piyasa İstatistikleri: 2004-2017 Yılları (Litre), <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 (TADB). 2018c. Alkollü İçki Üretim İzin Belgesi Sahibi Firmalar, <https://pd.tapdk.gov.tr/webUibList.aspx> (Erişim Tarihi: 13.10.2018).
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB). 2019a. Alkol ve Alkollü İçki Tesislerinin Haiz Olmaları Gereken Teknik Şartlar, Kurulmaları, İşletilmeleri ve Denetlenmelerine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 26/09/2002 tarih ve 24888 No'lu Resmi Gazete, https://www.tarimorman.gov.tr/TADB/Belgeler/Y%C3%B6netmelikler/yonetmelik_24888.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2019).
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB). 2019b. Alkol ve Alkollü İçkilerin İç ve Dış Ticaretine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 06/06/2003 tarih ve 25130 No'lu Resmi Gazete, https://www.tarimorman.gov.tr/TADB/Belgeler/Y%C3%B6netmelikler/yonetmelik_25130.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2019).
- Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı (TADB). 2019c. Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun 4703, 11/07/2001 tarih ve 24459 No'lu Resmi Gazete, https://www.tarimorman.gov.tr/TADB/Belgeler/Kanunlar/kanun_4703.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2019).
- Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK). 2016. Alkollü İçki Üretim İzin Belgesi Sahibi Firmalar, <http://pd.tapdk.gov.tr/webUibList.aspx> (Erişim Tarihi: 19.09.2016).
- Ülgen, H. ve S. K. Mirze. 2014. İşletmelerde Stratejik Yönetim, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul.

Wongrassamee, S., P. D. Gardiner ve J. E. L. Simmons. 2003. "Performance Measurement Tools: The Balanced Scorecard and The EFQM Excellence Model", *Measuring Business Excellence*, 7 (1).

Yıldız, M. S., Ö. Kethüda ve M. N. Kurutkan. 2013. "Dengeli Ölçüm Kartı'nın Hastane İşletmelerinde Uygulanması: Örnek Olay Çalışması", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (4).

KURUMSAL YÖNETİM VE ŞEFFAFLIĞIN GÜÇLENDİRİLMESİNDE MÜLKİYET AÇIKLAMA KURALLARININ ROLÜ VE PAY SAHİPLİĞİNİN TANIMLANMASI SORUNU*

Dr. Öğr. Üyesi Hatice Kübra KANDEMİR**

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 427-453

427

ÖZ

Kurumsal yönetimin temel prensiplerinden biri olan kamuyu aydınlatma ilkesi, şirketi gerçekte kimin kontrol ettiğini ve şirketin sahiplerinin kimler olduğunu açıklamayı gerektirir. Mülkiyetin ifşası, mevcut hissedarların ve yatırımcıların şirketteki vekil maliyetlerini öngörebilmesini sağlar ve hisselerin doğru fiyatlanması yoluyla piyasa etkinliğine katkıda bulunur. Ancak mevcut sistemde, pay sahipliğine ilişkin şeffaflığın sağlanmasının önünde bir takım engeller mevcuttur. Bu çalışma, mülkiyet ifşa kurallarının bu iki temel amacı yerine getirmede kullandığı mekanizmaları ele almaktadır. Ayrıca, paylar üzerinde nihai hak sahibinin kimliğinin tespitinde ve yönetim haklarını elinde bulunduran hissedarların tanımlanmasında mevcut sistemdeki eksiklikler ortaya konmuştur. Bu eksiklikler, pay sahipliğinin yasal olarak tanımlanması ve oy haklarını kullanacak olan nihai hak sahibinin tespiti problemi ile şirketlerin pay sahibi ile ilgili bilgilere ulaşımının önündeki engeller olarak ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mülkiyet Açıklama Kuralları, Pay Sahipliği, Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK)

JEL Sınıflandırması: G32, G34, K22

THE ROLE OF OWNERSHIP DISCLOSURE RULES IN ENFORCING CORPORATE GOVERNANCE AND TRANSPARENCY AND THE PROBLEM OF DEFINING SHARE OWNERSHIP

ABSTRACT

One of the basic principles of corporate governance is the principle of public disclosure that requires to disclose who actually owns and controls a firm. Ownership disclosure enables existing shareholders and investors to anticipate agency costs in the company and contributes to market efficiency through share price

* Makale gönderim tarihi: 06.09.2018, kabul tarihi: 08.05.2019

** İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İşletme Bölümü, haticekubra.kandemir@ikc.edu.tr, orcid.org/0000-0001-9722-1798.

Atıf: Kandemir, H. K. (2019). Kurumsal yönetim ve şeffaflığın güçlendirilmesinde mülkiyet açıklama kurallarının rolü ve pay sahipliğinin tanımlanması sorunu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (2), 427-453. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.457884>.

accuracy. However, there are obstacles to achieving transparency in share ownership in the current system. This study addresses the mechanisms that the ownership disclosure rules use to fulfill these two main objectives. In addition, deficiencies in the current system have been introduced in the identification of the beneficial owner of the shares and in the identification of shareholders holding management rights. These deficiencies can be defined as the legal definition of shareholding and the problem of determination of the beneficial owner who will use the voting rights and the barriers to the access of the information about the shareholder by companies.

Keywords: Corporate Governance, Principle of Public Disclosure, Ownership Disclosure Rules, Share Ownership, Central Securities Depository (MKK)

JEL Classification: G32, G34, K22

1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının gelişmesi ve finansal yenilikler, yatırımcıların, şirketlere ekonomik açıdan dahil olabilecekleri yeni tip finansal araçların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu araçlar, şirketlerde hisseleri gizlice elde etmek amacıyla kullanılarak piyasa dolandırıcılığı gibi eylemlere sebep olabilir ve halka açık şirketlerin ekonomik mülkiyeti hakkında yanlış ve yanıltıcı bir tablo ortaya koyabilir. Bu tip piyasa bozucu eylemlerin önüne geçebilmek için şirketin sahiplik yapısı ile ilgili güvenilir bilgilere erişimin sağlanması gerekir.

Kurumsal yönetim ilkeleri içerisinde yer alan “kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi”, şirket düzeyinde pay sahiplerine yönelik düzenli bilgilendirme sistemi oluşturulması ve bu kapsamda şirketin finansal durumu, performansı ve ortaklık yapısı ile ilgili konularda tüm pay sahiplerinin zamanında ve doğru bir şekilde bilgilendirilmelerini esas alır. Özellikle mülkiyetin yoğun olduğu firmalarda, azınlık pay sahiplerinin haklarının korunması temel mesele olarak görülür. Mülkiyet yapısına dair açıklama yapma yükümlülüğü, büyük hissedarı ve elinde bulundurduğu oy haklarının açıklanmasını sağlayarak, yatırımcılara azınlık hissedarların nasıl korunduğu ile ilgili bir fikir vererek vekalet maliyetlerini öngörmelerine olanak tanır. Ancak, şirketlerin açıklamakla yükümlü olduğu belirli bir oranı aşan pay sahipliği ve oy oranlarını belirlemesinin önünde bazı engellerden bahsedilebilir. Bunlardan ilki, pay sahipliğinin yasal olarak tanımlanması ve oy haklarını kullanacak olan nihai hak sahibinin tespiti problemidir. Bir diğeri ise, şirketlerin pay sahibi ile ilgili bilgilere ulaşımının önündeki engeller olarak ifade edilebilir.

Bu çalışma, mülkiyet açıklama kurallarının kamuyu aydınlatma ilkesi kapsamında şirket düzeyinde kurumsal yönetimi geliştirme ve ülke düzeyinde piyasa etkinliğini artırmadaki işlevi ile ilgili bir değerlendirme yapmayı amaçlamıştır. Bu çalışmada ayrıca ifşa yükümlülüğünü tetikleyen payların

gerçek sahibinin tespitinde Merkezi Kayıt Kuruluşu¹ (MKK)'nın oynadığı rol değerlendirilmiştir. Buna ek olarak son bölümde mülkiyet açıklama kurallarının etkinliğini kısıtlayan mevcut sistemdeki unsurlar ele alınmış diğer yandan sahiplik ifşa kurallarının kapsamını genişletmenin neden olacağı olası risklerden bahsedilmiştir.

2. KURUMSAL YÖNETİM

Kurumsal yönetimi, sahiplik ve kontrolün ayrıldığı şirketlerde, vekil/yönetici ile hissedar/yatırımcı arasında ortaya çıkan çıkar çatışmalarını azaltmaya yönelik bir yönetim mekanizması olarak tanımlamak mümkündür. Kurumsal yönetimin temel kabul ettiği bu vekil probleminde, bir tarafta şirketin varlıklarını şirket adına kullanan yöneticiler, diğer tarafta yöneticilerin fırsatçı davranışları karşısında yönetim üzerinde denetim ve izleme mekanizması kurma arayışında olan hissedarlar vardır. Vekil probleminin sebep olduğu maliyetlerin başında hissedarların, şirket varlıklarının bireysel çıkarlar için kullanılmadığından emin olmak için, yöneticilerin faaliyetlerini izlemek üzere kurduğu bu kontrol sistemi gelir. Yönetim kurulunda icradan sorumlu olmayan bağımsız yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmesi ve çeşitli komitelerin kurulması gibi kurumsal yönetim dahili/iç sistemleri, yöneticilerin fırsatçı davranışlarını izlemeye ve karşı önlem almada etkili olabilir. Buna bir örnek de, yönetici tayininde şirket ile yöneticiler arasında kurulan sözleşmeye eklenebilecek olan temin ve tazmin edici hükümlerin varlığıdır.

Prensipte, kurumsal yönetimin temel ilkelerinde; eşitlik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk, OECD (*The Organisation for Economic Co-operation and Development* - Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) öncülüğünde dünya genelinde bir mutabakat olsa da, uygulamada, kurumsal yönetim mekanizmalarının ülke bazında yerleşik olan firmaların sahiplik yapılarına göre farklılık gösterdiği bilinmektedir. Bu temel farklılığın kaynağı, literatürde bazı yazarlara göre, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi ve sermayenin yoğunluk derecesine olan etkisidir (La Porta ve diğerleri 1999). Buna göre, özellikle Birleşik Krallık 'ta ve ABD'de görülen sermayenin dağınık olduğu firma modelinde, çok sayıda küçük hissedar, şirketin yönetimini profesyonel bir vekile devretmiş ve yönetimi izlemekten daha çok yatırımların getirisi ile ilgilenmektedir. Diğer yandan, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, sermaye yapısı gelişmiş ülkelere göre daha yoğundur. Sermaye-yoğun firma modelinde, en az bir hakim hissedarın yönetimi izleme ilgisi ve göreve getirme veya görevden alma gücü vardır. Daha çok kıta Avrupa'sı ülkelerinde ve Doğu Asya ülkelerinde görülen bu tip firma modelinde, sermayeyi elinde bulunduran kişi(ler) bireysel veya aile şirketlerinden oluşur ve yönetimi

¹ MKK 2001 yılında kurulmuş ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kaydileştirilmesine karar verilmiş sermaye piyasası araçları için Türkiye'nin Merkezi Saklama Kuruluşu'dur. 28.11.2005 tarihinde İMKB'de işlem gören pay senetlerinin topluca kaydileştirilmesine başlanmıştır (www.mkk.com.tr).

yakın kontrol altında tutarlar. Türkiye’de de sıklıkla rastlanan bu tip firmalarda, büyük hissedarların varlığının yarattığı bu yakın kontrol, klasik sahip-vekil ilişkisindeki çıkar çatışması gibi temel kurumsal yönetim problemlerini hafifletmeye yarayabilir. Ancak, mülkiyetin yoğun olduğu firmalarda da başka tür maliyetler öne çıkar. Örneğin, bu tip firmalarda azınlık pay sahipliği haklarının hakim hissedarlara karşı korunması temel mesele olarak görülür (Cools 2005, 738–50). Burada, büyük hissedarlar kişisel çıkarlarını diğer hissedarlarından üstün tutabilir ve tünel açma yöntemi ile azlık hissedarların haklarını sömürme yoluna gidebilirler (Morck ve Yeung 2003). Kişisel çıkarıcılığın ve azlık hissedarların haklarının sömürülmesinin yarattığı vekil maliyetlerini önlemek için ise kurumsal yönetim dahili/iç sistemlerini tamamlayıcı rol üstlenen kurumsal yönetim harici/dış sistemleri devreye sokulabilir. Bu sistemde, şirket içi mekanizmalardan ziyade dışsal çevre eliyle (piyasa düzenleyiciler, yasa koyucular vb.) kurulan bir kontrol mekanizmasından bahsedilir. Örneğin, bir ülkede azınlık hissedarların ve yatırımcıların korunması ile ilgili yasal yükümlülüklerinin işletilmesi gibi.

Özetle, kurumsal yönetimin ilgilendiği vekil maliyetlerinin kaynağı iki türlü sermaye yapısından ortaya çıkar; dağınık ve yoğun sermaye tipi. İlkinde vekil maliyetlerinin kaynağını yönetsel fırsatçılık oluştururken, ikincisinde hakim hissedarların azınlık hissedar haklarını sömürmesi temel problem olarak görülür. Mülkiyet açıklama kuralları, ana ortakların açıklanması ile yatırımcıların, şirketi kimin kontrol ettiği bilgisine sahip olmalarını ve dolayısıyla karşılaşacakları vekil maliyetlerini hesaplayabilmelerini sağlar. Bir sonraki bölümde, kurumsal yönetim kapsamında şirketin kontrolünün sermaye veya yönetim üzerinden elinde bulundurulduğu iki farklı senaryoda mülkiyet açıklama kurallarının işlevi açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

3. KAMUYU AYDINLATMA İLKESİ

3.1. Amacı ve Kapsamı

Kamuyu aydınlatma kurallarının amacı, mevcut hissedarların menfaatlerini korumak ve sermaye piyasalarının etkinliğini ve verimliliğini muhafaza etmektir (Duman 2011, 112). Kanuni yükümlülükten doğan kamuyu aydınlatma belgeleri, şirketlerin² hem sermaye piyasası araçlarının ilk halka arzı sırasında oluşturulacak izahname ve pay alım tekliflerinde hazırlanan bilgi formunu kapsarken, hem de şirketlerin olağan işleyişi sırasında gereksinimi duyulan birleşme ve bölünmede hazırlanan duyuru metinlerini, finansal raporları, sermaye piyasası araçlarının değerini, fiyatını veya yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek nitelikteki bilgi, olay ve gelişmeler ile ilişkili taraf işlemlerini kapsar (SPKn. md. 14/5, 15/1, 17/3).

² Payları halka arz edilmiş olan ve pay sahibi sayısı beş yüzü aşan anonim ortaklıkları ifade eder.

Kamuya açıklanması gereken bilgiler, bilgilerin elektronik imzalı olarak iletildiği bir elektronik sistem olan Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) ve bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerinin internet sitesinde kamunun kullanımına sunulur (TTK md. 1524). Kamuya açıklanacak bilgilerin, açıklamadan yararlanacak kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve düşük maliyetle kolay erişilebilir biçimde olması gerekliliği aranmıştır (Kurumsal Yönetim İlkeleri, md. 2.1.2).

Kamuyu aydınlatma kuralları, piyasalardaki asimetrik bilgi problemine karşı sunulan bir mekanizma olarak görüldüğünde piyasa etkinliğini artırma gibi bir işlev üstlenebilir.

3.2. Piyasa Etkinliği İle İlişkisi

Etkin bir piyasa, fiyatların her zaman mevcut bilgileri tam olarak yansıttığı bir piyasadır. Ancak, gerçekte, hisse senedi piyasalarının mükemmel bir etkinlikte işlediğini söylemek oldukça güçtür. Bunun nedeni, bazı yatırımcıların, “*özellikle sofistike profesyonel yatırımcılar ve analistlerin*”, henüz hisse fiyatlarına yansımamış temel bilgileri toplamak ve analiz etmek için gerekli kaynaklara sahip olmalarıdır (Goshen ve Parchomovsky 2006). Kamunun bu bilgileri elde etmesi ve yorumlaması güç iken, bu bilgilerin alışverişinden kazanç sağlayacak bir kesimin olması, piyasalarda bilginin simetrik olarak dağıtılmadığı anlamına gelir. Bilgi asimetrisinin olduğu ortamda, bilgilendirilmiş yatırımcılar, payın satılması ya da satın alınması yoluyla payın aşırı değerlendirildiği ya da değerlendirmediği sonucuna varabilir (Goshen ve Parchomovsky 2006, 723). Örneğin, Warren Buffett iyi bilgilendirilmiş olarak algılanan bir yatırımcı örneğidir (Bozcuk ve Lasfer 2005, 638).

Piyasaların etkinliği için, bilgilendirilmemiş yatırımcılar aleyhine olan bu durumun elimine edilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile bilgi asimetrisine maruz kalmış bu hissedarların/yatırımcıların bilgilendirilmeleri gerekir. Borsadaki işlem raporlama sistemleri, potansiyel bilgi kaynaklarından biridir. Ancak, bunlar işlemlerin iç yüzünü anlamada sınırlı bir görüş sağlar. Örneğin, işlem hacmi farklı zamanlarda bir dizi küçük işlem yaparak gizlenebilir (Chakravarty 2001). Ayrıca aracılardan kullanımı yoluyla gerçek işlem sahibi anonim olarak kalabilir. Bu nedenle, bilgisiz hissedarların önemli işlemlerden haberdar olmasının yolu, bu bilgilerin kamuya açıklanmasından geçmektedir (Schouten 2009, 142). Özetle, zorunlu açıklama kuralları, normalde açıklanmayacak olan anlamlı bilgilerin ifşasını sağlar, dolayısıyla da hisse fiyatlarının doğru bir şekilde fiyatlandırılmasına katkı sunar (Fox ve diğerleri 2003, 342). Çünkü kamuyu aydınlatma kurallarının yokluğunda/yetersiz olması durumunda hisse fiyatlarına yansıyan bilgiler sınırlı/yetersiz olacaktır.

Bilgi asimetrisini elimine etmesinin yanı sıra, kamuyu açıklama kuralları, içeriden öğrenenlerin ticareti gibi yasaklı işlemleri engelleyerek de piyasa etkinliğini artırabilir (Kyle 1985). Dünya genelinde meydana gelen finansal krizler ve şirket skandallarından tecrübe edildiği, üzere şeffaflık ve kamuyu aydınlatma uygulamalarının hem yasal hem de denetim eksikliği büyük maliyetlere yol

açmıştır. Bu durum, başta Avrupa Birliği olmak üzere tüm dünyada yasaların ve standartların şeffaflığı artırıcı bir yönde geliştirilmesine zemin hazırlamıştır.³

Etkin bir sermaye piyasasının varlığı, şeffaflığın sağlanması ile hukuksuz işlemlerin önüne geçmenin yanı sıra, işletmelerin faaliyetleri sırasında meydana gelen önemli olay ve gelişmelerin açıklanmasına da bağlıdır. Örneğin, mülkiyet yapısına dair açıklama yükümlülüğü, bir şirketin kontrolünün el değiştirmesi durumunda, hissedar haklarının ne derece korunduğu ile ilgili bir veri sunar (Siems 2008b, 119). Diğer yandan, mülkiyet açıklama kurallarının kapsamı ve işlevi de sermayenin yoğunluk derecesine göre farklılık gösterebilir. Bu nedenle, literatürde hissedar haklarının korunması ile ilgili mekanizmaların varlığı sermayenin yoğunluk derecesine göre ilişkilendirilmiştir (La Porta ve diğerleri 1999; Schouten ve Siems 2010).

4. MÜLKİYET AÇIKLAMA KURALLARI

4.1. Amacı

Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma kriterlerinin bir parçası olan mülkiyeti açıklama kuralları, ortaklık yapısına ilişkin bilgilerin paylaşımını öngörür ve hissedarların/yatırımcıların korunması ile ilgilendirir. Mülkiyet açıklama kurallarının amacı, bir şirkette ana ortakların ve oylama yapısının açıklanması ile yatırımcılara gerçekte şirketi kimin kontrol ettiğini ifşa ederek sahiplik yapısının ortaya çıkarılmasıdır. Böylece, piyasa etkinliğinin artması ve şirket düzeyinde kurumsal yönetimin gelişmesi hedeflenir (Schouten 2009, 133).

Bir şirketin mülkiyet yapısı, firmadaki ortak sayısı, ortakların pay sahipliği oranları, sermayenin az sayıda hissedarda yoğunlaşması ya da çok sayıda hissedara yayılması gibi durumların belirlenmesi ve kontrol hakları ve oylama yapısı ile ilgili bilgilerin ifşası ile ortaya çıkar.

Bir pay bir oy ilkesinden uzaklaşarak imtiyazlı oy hakları sunulması durumunda, piramit/zincir yapıların oluşturduğu holdingleşmelerde, ya da hisse senetlerinin karşılıklı olarak elde bulundurulması (*cross-holdings*) durumunda; hissedarlara daha düşük ortaklık payı ile daha güçlü bir kontrol hakkı elde etme fırsatı verilmiş olur (Yılğör ve Yücel 2012). Bu durum, özellikle hakim hissedarların yoğun olduğu Türkiye⁴ gibi ülkelerde çoğunluk ve azınlık hissedarlar arasındaki çıkar çatışmalarının neden

³ 2013 yılında güncellenen Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin, menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem göremeye kabul edildiği ihraççılarla ilgili bilgilerin şeffaflık şartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin 22 Ekim 2013 tarihli Şeffaflık Direktifi 2013/50/EU, anlık ve periyodik düzenlenmiş bilgilerin kamuya açıklanması yoluyla yatırımcılara yönelik şeffaflığın sağlanmasını amaçlamıştır. Düzenlenmiş bilgiler, finansal raporlar, ana hissedarın sahip olduğu oy hakları ve Piyasa İstisnaları Direktifi 2003/6/EC uyarınca açıklanacak bilgilerden oluşmaktadır (2013/50/EU sayılı Şeffaflık Direktifi).

⁴ Türkiye'de halka açık firmaların %80'inden fazlasının sermayesi hakim ortağın/şirketin elinde bulunuyor (Demirag ve Serter 2003; Yurtoglu 2000).

olduğu temsil maliyetlerinin artmasına neden olur (Claessens ve diğerleri 2000; La Porta ve diğerleri 1999).⁵

Bu nedenle işletmelerin sahiplik yapılarının ifşası, yatırımcıların vekil maliyetlerini öngörebilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca, işletmenin sahipliği ile ilgili bilgi, esaslı bilgidir ve ifşası gerekir çünkü gelecekte sahiplik hakları üzerinden yapılacak kar dağıtımları, kontrolün tahsisine bağlı olarak değişebilir (Schouten 2009, 134).

4.2. İşlevi

Bir şirkette önemli derecede bir paya sahip olan, diğer bir ifade ile oy oranı belirli bir eşiğe erişen veya bu eşiği aşan hissedarların kamuya açıklanması, şirketi kimin kontrol ettiğini veya kontrolü ele geçirmek istediğini ifşa eder. Bu, öncelikle genel olarak sermaye piyasasının şeffaflığını ve işlevselliğini artırmaya hizmet eder (Fox 2009, 252–69; Schouten 2009, 133).

Halka arz sırasında izahname ile büyük hissedarın kimliğinin ve elinde bulundurduğu oy haklarının açıklanması, özellikle azınlık hissedarların vekalet maliyetlerini öngörmesini sağlar. Örneğin, hakim hissedarın varlığı, kişisel fayda elde etme riskinin yüksek olmasından dolayı vekil maliyetlerini artıran bir unsur olarak değerlendirilir. Benzer şekilde, hisselerin işlem görmeye başlaması sırasında da büyük satın almaların açıklanması, yatırımcıların payın değeri için bilinçli bir tahminde bulunmasına yardımcı olur ve hakim hissedarların sebep olabileceği potansiyel tehlikeleri daha iyi hesaplayarak, yatırım yapıp yapmama konusunda daha bilinçli bir değerlendirme yapabilmelerini sağlar (Jensen ve Meckling 1976, 313).

Mülkiyet yapısına dair açıklamaların kurumsal yönetimin gelişmesine yardımcı olduğu varsayımı vekil maliyetlerinin öngörülmesi üzerinde durmuştur (Schouten 2009). Mülkiyetin yoğun olduğu firmalarda, kontrolü elinde bulunduran hissedar, yöneticiyi izlemek için büyük bir teşvike sahiptir. Bu izlemeyi sürdürdükleri ölçüde sahip-vekil arasındaki klasik vekil maliyetlerini azaltabilirler. Ancak, hakim hissedarlar, aynı zamanda kişisel çıkarlara hizmet etme potansiyeli nedeniyle yeni vekil maliyetlerine de yol açabilirler. Bir şirkette büyük hissedarlar ile ilgili şeffaflığın sağlanması, sadece vekil maliyetlerinin öngörülmesinde değil, aynı zamanda bu tip maliyetlerin azaltılmasında da etkin rol oynar. Böylece kurumsal yönetimin iyileştirilmesine katkı sağlar (Mahoney 1995). Bu kapsamda bu bölümde, mülkiyet açıklama kurallarının sahiplik yapısından kaynaklanan vekil maliyetlerinin öngörülmesinde (a) yürütme aracı ve (b) iletişim aracı fonksiyonları değerlendirilecektir.

⁵ Literatürde boş oylama (empty voting) olarak ifade edilen bu durumda, küçük ekonomik çıkarlar karşısında oy gücünü elinde bulunduran hissedarlar, oy haklarını kullanırken, diğer hissedarların çıkarlarından ziyade bireysel çıkarlarını artırmaya yönelik hareket edebilir ve bu durum da mevcut hissedarların zarar görmesine neden olacaktır (Hu ve Black 2006, 815–16).

4.2.1. Yürütme Aracı Olarak

Mülkiyet açıklama kurallarının bir işlevi de, sermaye piyasalarında hisse senedi ihraççıların bağlı oldukları yasal yükümlülüklerle uyup uymadıklarının etkin kontrolünü sağlamaktır. Sahiplik yapısının ifşası yoluyla sağlanan şeffaflık, yasalara uyumun izlenmesini kolaylaştırır (Kraakman 2009, 96). Dahası, bu ifşa, şirket içinde özel çıkarlara hizmet etmesi için alınan kararları engelleyebilir ve tünel açma yöntemleri ile şirket varlıklarının başka taraflara yöneltilmesinin önüne geçebilir (Djankov vd. 2008, 437). Örneğin, firmanın kontrolünü elinde bulunduran kişinin açıklanması, ilgili taraf işlemlerinin incelenmesini kolaylaştırır ve böylece hakim hissedarların ilk etapta suiistimale yönelik davranışlarda bulunmalarını engelleyebilir (Schouten ve Siems 2010).

Dağınık mülkiyetli firmalarda, bireysel pay sahiplerinin yönetim üzerinde kontrol kurmaya yönelik güçlü bir teşvikleri olmadığından, yönetim kontrolün elindedir. Bu tip firmalarda, mülkiyet ifşa kurallarının amacı, şirket devralmalarını etkinleştirerek, yönetimin devralmalar ve bunların tehdidine karşı uyarıldığı ve piyasanın disipline edildiği bir mekanizmaya (*market for corporate control*) hizmet etmektir (Commission Staff Working Document 2007, 3).

Sermayesi yoğun şirketlerde ise, kontrolü elinde bulunduran hissedarların yönetim üzerinde kontrol kurmaya yönelik güçlü bir teşvikleri vardır. Bu nedenle, bu tip firmalarda ana hisselerin ifşası oldukça önemlidir. Hakim/büyük hissedarlar, yönetim üzerindeki hakimiyetleri nedeniyle, şirket içi bilgileri, küçük hissedarlara göre, daha kolay erişebilirler. Ana hisselerin ifşası yoluyla, şirket içi bilgilerin menfaat sağlamaya yönelik kullanımı/paylaşımı veya diğer piyasa bozucu eylemlere yönelik potansiyel işlemlerin ortaya çıkarılması sağlanabilir. Böylece, fiyata duyarlı bilgi üzerinden manipülasyona yönelik bilgi paylaşımı engellenmiş olur. Avrupa Birliği'nde bu işlevi sağlayan araç, 2003/6/EC sayılı Piyasanın İstismarı Direktifidir. 2013/50/EU sayılı Şeffaflık Direktifi, bu kapsamda tamamlayıcı fonksiyondadır ve şirkette büyük hissedar olmayan ancak yine de içsel bilgileri kullanmaya teşvik edilmiş hissedarların ifşasını gerektirir.

Türk sermaye piyasalarında bilgi suiistimalini önlemeye yönelik olarak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu dahilinde, henüz kamuya duyurulmamış bilgilere dayalı olarak sermaye piyasası araçlarının fiyatını, değerini veya yatırımcıların kararlarını etkileyebilecek nitelikteki alım-satım işlemleri ile ilgili bir bilginin veya şüphenin bulunduğu hallerde bildirim yapma yükümlülüğü getirilmiştir (SPKn md. 106/1).⁶

Şirketi gerçekte kontrol eden kişinin açıklanması, şirket varlıklarının başka kaynaklara yönlendirilmesinin tespitini kolaylaştırabilir (Ferrell 2007, 89). Örneğin, diğer hissedarların bilgisi ve onayı ile uygunluğu alınmadan ilişkili taraf işlemleri yoluyla kişisel çıkarlara hizmet gerçekleştirilebilir.

⁶ Ayrıca bkz. Bilgi Suiistimali veya Piyasa Dolandırıcılığı Suçları Hakkında Bildirim Yükümlülüğü Tebliği (V-102.1) R.G. 21.02.2014, 28889, md. 6/2.

Avrupa Birliği regülasyonlarına (AB 2017/828 sayılı Direktifi md. 9) paralel şekilde, Türkiye’de de kamuyu aydınlatma kuralları, ilişkili taraf işlemlerinin ifşasını gerektirir. Kurumsal Yönetim İlkeleri’ne (2014) göre, payları borsada işlem gören şirketlerin her türlü ilişkili taraf işlemlerinde ve üçüncü kişiler lehine teminat, rehin ve ipotek verilmesine ilişkin yönetim kurulu kararlarında bağımsız üyelerin çoğunluğunun onayı aranır (Kurumsal Yönetim İlkeleri 2014, md. 4.4.7). Bağımsız üyelerin özel onaylarının aranmasının nedeni, hakim hissedarların oy üstünlüğü ile kendi çıkarları doğrultusunda karar almalarının önüne geçebilmektir. Bağımsız üyelerin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması halinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde kamuya duyurulur ve işlem genel kurul onayına sunulur (Kurumsal Yönetim İlkeleri (2014, md. 4.4.7). Yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinin bir hesap dönemi içerisindeki tutarının, şirketin yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10’una veya daha fazlasına ulaşması durumunda, söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilmesi gerekmektedir.⁷ Bu düzenleme ile payları borsada işlem gören şirketlerin ilişkili taraflarla yaptıkları işlemlere ilişkin azınlık hissedarların ve yatırımcıların etkin bir şekilde bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu sayede, yatırımcılar (ve azınlık hissedarlar) bu tip işlemlerin yaratacağı potansiyel çıkar çatışmalarına karşı önceden bilgilendirilmiş olacak ve yönetimi daha sıkı bir şekilde izlemeye başlayacaktır. Bu durum, hakim hissedarların ilk etapta, şirket varlıklarının başka kaynaklara aktarımı yoluyla, şirketin içini boşaltma gibi eylemlere başvurmasını engelleyebilir (Schouten 2009, 149).

Mülkiyet açıklama kuralları diğer yandan, hissedarların, yöneticileri seçerken veya temel hissedar haklarının kullanımı ile ilgili işlemleri yaparken bilinçli şekilde hareket etmelerini sağlayabilir. Örneğin, şirketteki sahiplik yapıları ile ilgili yapılacak olan mülkiyet açıklamaları, olası çıkar çatışmalarını açığa çıkararak, hissedar haklarının korunmasına katkıda bulunabilir. Yine de, özellikle sermayesi yoğun firmalarda, bir çıkar çatışmasının olduğu açık olsa bile, kontrolü elinde bulunduran pay sahibi pratikte oylamanın sonucunu belirleyebilecektir. Küçük pay sahiplerinin yönetime karşı ilgisizliği nedeniyle belirli bir kesimin hakimiyetindeki yönetimi ifade eden bu durum literatürde “güç boşluğu” kavramı ile ifade edilir (Tekinalp ve diğerleri 2000). Bu durum, özellikle azınlık haklarının temsili başta olmak üzere, birçok probleme yol açar. Aslında bu nedenle, mülkiyet açıklama mekanizmasını sermaye yoğun şirketlerde, özellikle azınlık hissedarların karar alma sürecine katılımına etkisini sınırlandırılmış öne sürülebilir (Schouten 2009). Ancak bu azınlık hissedarların oy kullanmasının hiçbir amaca hizmet etmediği anlamına gelmez. Örneğin, 6102 sayılı TTK md. 434/4’e dayanan bir tebliğ ile halka açık olmayan anonim şirketlerde, azınlık pay sahiplerine birikimli oy

⁷ Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, R.G. 20.07.2011, 28000, md. 2.

sistemini kullanarak şirketin yönetim kuruluna üye seçtirebilmelerine olanak sağlanmıştır.⁸ Halka açık anonim ortaklıklarda ise, azınlık pay sahiplerinin vekil tayin ettikleri kişiye verecekleri hangi yönde oy kullanacağını gösteren talimatname ile yönetim kurulu üyelerinin seçimi dahil genel kurul gündemindeki tüm konularda söz sahibi olmaları mümkündür.⁹

Burada belirtmek gerekir ki, azınlık hissedarların haklarının ne derece korunduğu, büyük ölçüde azınlık hissedarların kontrolü elinde bulunduran hissedardan hesap sorma (*accountability*) yeteneğine bağlıdır. Örneğin, hissedarlara genel kurul kararlarına karşı iptal davası açma (TTK md. 445) olanağının verilmesi, azınlık haklarının korunmasına olumlu etki yapabilir.

4.2.2. İletişim Aracı Olarak

Sahiplik ifşasının kurumsal yönetimi geliştirebileceği bir diğer mekanizma, hissedarlar arasındaki iletişimi sağlamaktır. Mülkiyetin açıklanması, şirket ile hissedarlar arasında ve hissedarların kendi aralarında iletişim sağlamlarına hizmet eder (Schouten 2009, 28).

Diğer hissedarların kimler olduğunun bilinmesi, hissedarların düşüncelerini paylaşmalarına, kendi aralarında anlaşmaya varmalarına ve haklarını etkin bir şekilde savunmalarına olanak tanır (Siems 2008a, 135). Ancak hissedarları belirlemek ve kimliklerini teşhis etmek her zaman kolay olmayabilir. Hissedarlar bunun için mülkiyet açıklamasına güveneceklerdir.

Şirket ve hissedarlar arasındaki iletişim de önem taşımaktadır. Şirketlerin yatırımcı ilişkilerini etkin bir şekilde yönetebilmeleri için, hissedar tabanına ilişkin bilgilere sahip olmaları gerekir (Siems 2008a, 132–47).

4.3. Kapsamı

Avrupa Birliği Komisyonu şeffaflık düzenlemeleri, hisseleri borsaya kote olan şirketler için ana hissedarın yanında, oy hakkına sahip olanlar ya da oy hakkına erişimi olanların da ana hisselerinin açıklanması zorunluluğunu getirmiştir. Ana ortakların açıklanması, yatırımcıların “oylama yapısını değiştiren”, “elde edilen veya elden çıkarılan” oylar hakkında tam bilgiye sahip olmalarını sağlayacak şekilde yapılmalıdır (Şeffaflık Direktifi 2004/109/EC, bölüm 2). 2013 yılında değişikliğe uğrayan Direktif, özellikle türev ürünlerle elde edilen oy hakları ile ilgili bilgilerin yayınlanması yükümlülüğünü getirerek, üye ülkelerde şeffaflık sisteminin verimliliğini artırmayı amaçlamıştır. Buna göre, menkul kıymet ihraç eden şirketler, oy haklarında meydana gelen değişiklikleri gecikmesizin kamuya açıklamakla yükümlüdür. Buna göre, oy hakkı oranları belirli eşiklere (%5, %10, %15, %20,

⁸ Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Birikimli Oy Kullanımına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, R.G. 29.08.2012, 28396, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı.

⁹ Vekaleten Oy Kullanılması ve Çağrı Yoluyla Vekalet Toplanması Tebliği (II-30.1) R.G. 24.12.2013, 28861, md. 5 ve 11.

%25, %30, %50 ve %70) ulaştığında veya bu eşiklerin altına indiğinde/üzerine çıktığında ihraççının kamuyu bilgilendirme zorunluluğu vardır (2013/50/EU sayılı Şeffaflık Direktifi, md. 9).

Avrupa Birliği'nde üye ülkeler nezdinde Şeffaflık Direktifinin tutarlı bir şekilde uygulanmasına katkıda bulunmak amacıyla, Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA – *The European Securities and Markets Authority*), önemli ölçüde oy hakkına sahip olan pay sahiplerinin gerekli bildirimleri yapmaları için standart bir form yayınlamıştır. Her ne kadar bu standart form yasal bir gereklilik değilse de kullanımı, yatırımcılara büyük hissedarlar hakkında karşılaştırılabilir bilgiler sağlayacak olması ve bildirim yükümlülüğüne tabi kişiler için süreci basitleştireceği için tavsiye edilmektedir (www.esma.europa.eu).

Halka açık şirketler tarafından açıklanan bilgilere erişimin sağlanmasında kullanılan ulusal veri tabanlarının yeterince birbirine bağlı olmaması nedeniyle, Avrupa çapında verilere ulaşımın tek elden sağlandığı bir tür pan-Avrupa temelli bilgiye erişim mümkün değildir. Bu sorunu çözmeye yönelik, ESMA, farklı depolama mekanizmalarına erişim sağlayan merkezi bir Avrupa elektronik erişim noktası (EEAP – *European Electronic Access Point*) geliştirilmesine karar verdi (www.esma.europa.eu). Bu format, pay sahipleri ve yatırımcılar için bilginin erişilebilirliğini, analizini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracak olması açısından önemlidir.

Türk hukukunda, sermaye piyasası araçlarının değerini, fiyatını veya yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek nitelikteki bilgi, olay ve gelişmelerin, ihraççılarca veya ilgili taraflarca kamuya açıklanması zorunluluğu benimsenmiştir (SPKn. md. 15/1). Kurul'un yayınladığı Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (IV-56)'in Eki'nde yer alan Kurumsal Yönetim İlkeleri de halka açık şirketlerin ortaklık yapısının, dolaylı ve karşılıklı iştirak ilişkilerinden arındırılarak, pay sahiplerinin, isimleri, pay miktarı ve oranları ile hangi imtiyaza sahip oldukları gösterilecek şekilde açıklanmasını öngörür (Kurumsal Yönetim İlkeleri 2014, md. 2.2.3).

Diğer yandan, Özel Durumlar Tebliği (II-15.1)¹⁰ AB Şeffaflık Direktifi hükümleri doğrultusunda, bir gerçek veya tüzel kişinin ya da bu kişilerle birlikte hareket eden diğer kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak payları borsada işlem gören bir ihraççının sermayesindeki payının veya toplam oy haklarının %5, %10, %15, %20, %25, %33, %50 ve %67 veya %95'ine ulaşması veya söz konusu oranların altına düşmesi halinde kamuya açıklama yapma yükümlülüğü getirmiştir (md. 12/1). Bu düzenleme ile halka açık bir şirketteki büyük pay sahiplerinin kamuya açıklanması ve şirkette hangi oranlarda hisseye sahip olanlar ile hangi oranların altında kalan hisse sahiplerinin açıklanacağı ile ilgili başlangıç eşikleri hükme bağlanmıştır.

¹⁰ Özel Durumlar Tebliği (II-15.1) R.G. 23.01.2014, 28891.

Genel kurulda çoğunluğu elinde bulundurma açısından, hissedarın elinde bulundurduğu oy oranlarının yanı sıra, diğer oylar üzerinde sahip olunan dolaylı etki de ayrıca önemlidir. Dolayısıyla, mülkiyet açıklama yükümlülüğünün kapsamını, oy haklarına sahip olan diğer kişilerle birlikte hareket etme (*act in concert*) hallerini de dahil edecek şekilde genişletmek anlamlıdır. Bu doğrultuda, Özel Durumlar Tebliği (II-15.1), koalisyon durumunda, bir ihraççının sermayedeki payın veya toplam oy haklarının %25, %50 veya %67'sine ulaşması veya söz konusu oranların altına düşmesi halinde, açıklama yapma yükümlülüğü getirmiştir (md. 22). Burada pratikte sorun, birlikte hareket emenin nasıl tespit edileceğidir. Bunu belirlemek, özellikle yabancı firmaların hisseleri elinde bulundurdukları durumlarda bilgiye erişim kısıtlanabildiğinden, daha zordur (Siems 2008a, 145–46).

Özel Durumlar Tebliği (II-15.1), md. 12 kapsamında belirlenen eşiklere ulaşılması veya altına düşmesi halinde yapılacak olan açıklama yükümlülüğünde, söz konusu kişilerin oy oranlarının belirlenmesinde; oy haklarını aynı doğrultuda kullanmak üzere ihraççının yönetiminde ortak bir politika belirlemek için yazılı bir sözleşme imzaladığı üçüncü kişilerin sahip olduğu oy hakları ve paylar üzerinde işlem yapan gerçek kişinin hayatta olması veya tüzel kişinin tüzel kişiliğini sürdürmesi şartına bağlı olan intifa haklarından doğan oy haklarının dikkate alınması gerektiğini belirtir (md. 13/1). Bu hususlar, etkili hissedarların oy kullanma gücünü açıklamalarını sağlayabilir.

Bu tebliğin hükümleri uyarınca ihraççıya ilişkin yapılacak açıklamalar, bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik bir sistem olan KAP, ilgili form kullanılarak yapılır (md. 16/1). Bu elektronik platformun, tüm paydaşların kamuya açıklanacak bilgilere eksiksiz, doğru, eş zamanlı ve ücretsiz bir şekilde ulaşabilmelerinin sağlanması amaçlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri uyarınca, kamuya açıklanacak her türlü bilgi ve belgenin KAP'a gönderilmesi gerekliliği¹¹ sonucu, Türkiye'deki borsa şirketlerinin finansal bilgilerine tek elden erişim olanağı sunması ve bu bilgilerin diğer ülke verileri ile kıyaslanabilme olanağı açısından ayrıca önemlidir.

Birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye'de de 2005 yılı itibari ile hisselerin ticareti maddesel olmaktan çıkmış, paylar ve üzerindeki hakların elektronik ortamda izlenmesi bir diğer ifade ile pay senetlerinin kaydileştirilmesi (*dematerialization*) sistemine geçilmiştir. Borsa İstanbul AŞ'de işlem gören şirketlerin tüm pay senetleri ile ilgili ihraç işlemleri, payların el değiştirmesi ve hak sahibi bazında hesaplarda tutulması, bunlara ilişkin hakların tesis edilmesi gibi işlemler Türkiye'nin Merkezi Saklama Kuruluşu (*Central Securities Depository*) olan Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ (MKK) tarafından üstlenilmiştir.

Bu doğrultuda, borsaya kote edilmiş paylar için, Özel Durumlar Tebliği (II-15.1), md. 12 kapsamında yapılması gereken açıklama MKK tarafından yapılır (md. 12/4). Yine, payları borsada işlem gören ihraççıların sermayesinde doğrudan %5 veya daha fazla paya veya oy hakkına sahip

¹¹ Kamuyu Aydınlatma Platformu Tebliği (VII-128.6) R.G. 27.12.2013, 28864.

gerçek ve tüzel kişileri gösteren tablo, değişiklik olması durumunda MKK tarafından derhal güncellenir. Bu fıkra uyarınca yayımlanan veriler, 12. md. kapsamındaki açıklama yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz (md. 16/2).

5. PAY SAHİPLİĞİNİN TANIMLANMASI SORUNU

Açıklama yükümlülüğü, yasal olarak, sermayenin %5 veya üzeri bir oranla ilişkilendirilmiş olsa da (Özel Durumlar Tebliği (II-15.1), md. 12/4), burada önemli olan husus, hissedarın oylar üzerindeki dolaylı etkisidir. Bu nedenle, açıklama yükümlülüğünde açıklamayı gerektiren payın tanımını yapmak önemlidir. Burada dolaylı olarak oy haklarına erişimi elinde bulunduran nihai sahibin yani gerçek faydalanıcının tanımlanması gerekir. Bu nedenle, bu bölümde, öncelikle pay sahibinin tanımı yapılacak, daha sonra pay sahipliğinden doğan hakların devri ve kullanımı gibi hususlar ele alınacaktır.

5.1. Pay Sahipliği Tanımı

Hissedar (*shareholder*) kavramının “şirketin sahibi” olarak tanımlanması yaygın bir görüştür. Bu görüşe göre, paylar, bir şirketin tapuları olarak kabul edilir ve hissedarlar, ellerinde buldukları pay nedeniyle, şirketin toplam mülkünün bir kısmına sahip olur (Siems 2008a, 61). Ekonomik verimlilik bakış açısı sunan bu yaklaşım, hissedarları şirkete yatırım yaparak yatırımlarının karlılığı ve sağlamlığı ile ilgili riski üstlendikleri için şirketin sahibi olarak meşrulaştırma eğilimindedir (Chassagnon ve Hollandts 2014, 50).

Bir diğer görüş ise, bir şirketin yasal olarak hissedarlara veya diğer paydaşlara ait olamayacağını çünkü kimsenin şirkete sahip olamayacağını ifade eder. Bu görüş, şirketi, yasal bir sözleşme dahilinde hissedarların haklarının ve yükümlülüklerinin belirlendiği bir kurum olarak görür. Bu yasal kılıf, şirkete hissedarlardan ayrı ve bağımsız bir tüzel kişilik oluşturur. Dolayısıyla şirketin hisselerini elinde bulunduranlar (kendi paylarının sahibi olsalar da) şirketin sahibi olarak kabul edilemezler. Bu hukuki bakış açısı, pay sahipliğini, hissedarın şahsından ayrı tutarak, pay sahipliğinden doğan hakların ve borçların tümünü ifade eden soyut bir mevki olarak niteler (Pulaşlı 2017).

Yasal olarak tanınan tüzel kişilik sayesinde, (Armour ve diğerleri 2009) şirketin yerine getirebileceği bazı temel fonksiyonları sıralamıştır. Bunlardan birincisi, şirketin hisseleri devredilebilir. Böylece hissedarlar değişse dahi şirketin aktiviteleri sekteye uğramadan devam edebilecektir. Dahası, bu hissedarların yatırımlarının likidite kalitesini artırır ve yatırımcıların çeşitlendirilmiş yatırım portföyü oluşturmalarına izin verir (Armour ve diğerleri 2009, 12). İkincisi, hissedarlar tarafından seçilmiş ve atanmış bir yönetim kurulu oluşturulur. “Aktif” hissedarlar, şirketin geleceği ile ilgilenip oy verme yoluyla şirket içinde yönetime katılma arzusundadırlar. Sahiplik modeli

görüşüne göre, oy verme hakkı temel hissedar hakkı olarak görülür (Shleifer ve Vishny 1997, 751). Bunun nedeni, hissedarlar şirketin katlandığı sermaye maliyetini dolaylı olarak üstlenirler ve genellikle kendi çıkarlarını sözleşmeyle koruyamazlar. Bu iki temel nedenin yarattığı maliyetlerin telafisi için de hissedarlara oy hakkı tanınır (Siems 2008a, 88). Üçüncüsü, şirket tüzel kişiliği, aktif hissedarlığın aksine, yönetimle ilgilenmeyen sadece sermaye katılımı ile şirkete katılarak kar payından ve paydaki değer artışından yararlanmayı amaçlayan pay sahipliğini ifade eden yatırımcı pay sahipliğine izin verir (Armourve diğerleri 2009, 14). Özellikle halka açık anonim şirketlerde hissedarlar yatırımcı pay sahibi olarak değerlendirilebilir (Pulaşlı 2017, 270). Gerçekten de halka açık anonim şirketlerde çoğu hissedar, şirketi yönetmekten çok yatırımlarının karşılığı olarak düzenli bir temettü ödemesi ile ilgilenir. Bu tip “kar-odaklı” hissedarlar, kar dağıtımındaki başarısızlık da dahil olmak üzere şirketten memnun olmadıklarında, şirketin yönetim politikasına müdahale etmek yerine hisselerini satmayı tercih eder.

Tüm bu tanımlara ek olarak, gerçekte, genellikle, kısa, orta ve uzun vadeli yatırımcılar arasında bir ayrım yapılır. Ancak, uzun vadeli ya da spekülatif hissedarlık çeşitleri yasa koyucular için bir fark göstermemelidir. Çünkü hissedarın hukuki pozisyonu, onun yatırım niyetlerine dayanmamalıdır (Siems 2008a, 65).¹² Çoğu ülkede, genellikle, tüm pay sahipleri aynı haklara sahiptirler ve çoğu hissedar tipi tüm hissedarlara oy verme hakkı sunar. Türkiye’de de “eşit işlem” ilkesi ve “bir pay bir oy” ilkesi kapsamında tüm pay sahipleri aynı haklara sahiptir (TTK md. 357, 434/2). Yine de bu temel prensiplerden ayrılarak esas sözleşmede farklı hissedar tiplerine yer vermek mümkündür. Bu kapsamda, Türkiye’de Ticaret Kanunu imtiyazlı hisse senetlerinin kullanımına izin verir (TTK md. 479/1).

5.2. Payların Devrinde Kayıt

Borsaya kote edilmiş hisselerin devredilebilirliği, her ne kadar hisselerin likiditesini artırmada ve şirkete sermaye artırımında esneklik sağlamada etkili olsa da, şirket yönetiminin kontrolünde ve karar almaya katılmada anlaşmazlıklara neden olabilir.

Anonim şirket hissedarlarının bir özelliği de kendi şahıslarının, şirketin arkasında bir “sermaye rezervuarı” olarak gizlenmesidir. Ancak, anonim şirket terimi hissedarların genel olarak anonim kalabileceği anlamına gelmez. Bunun yerine, hissedarlardan bağımsız bir şirket ismine izin verilmesi anlamına gelir. Böylece hissedarlar ilk bakışta tanınabilir değildir. En azından, sadece sermaye sağlayıcısı olarak “yatırımcı hissedar” için arka planda anonim olarak kalmak isteği makul olarak görülebilir. Yine de, bu bilinmezliğe karşı çıkan bazı argümanlar öne sürülebilir. İlk olarak, hissedar haklarının tanınması, öncelikle hissedarın kimliğini ifşa etmesi şartını gerekli kılabilir. İkincisi,

¹² Tekinalp, bu görüşten ayrılarak, sermaye piyasasının kanuni düzenlemelerinde yatırımcı kategorilerinin ayrımının yapılması gerektiğini ifade eder (Tekinalp ve Çamoğlu 2018, 13).

yönetim, yatırımcı ilişkilerini geliştirmek amacıyla, yasal zorunlulukların ötesinde bilgi vermeye yönelik hissedarlara hitap etmek ve onlarla iletişim kurmak isteyebilir. Üçüncü olarak, kimliğin ifşası aynı zamanda paydaşların genel kurulda bir araya gelmelerindeki engellerin üstesinden gelebilmelerine ve çıkarlarını etkili bir şekilde savunabilmelerine yardımcı olur. Son olarak, nama yazılı hisse senetlerinde satma veya satın alma durumunda payın sahibinin kaydında değişiklik yapmak için gerekli olabilir (Siems 2008a, 136).

Klasik olarak, pay senetleri hamiline ve nama yazı olarak çıkarılabilir. Hamiline payın devri zilyetliğin devri ile mümkündür. (TTK md. 484). Pay senetlerinin; şirketin unvanını, sermaye tutarını, kuruluş tarihini, senedin türünü ve itibari değerini, kaç payı içerdiğini belirtmesi şarttır. Nama yazılı pay senetlerinin ayrıca, sahiplerinin adı ve soyadını veya ticaret unvanını, yerleşim yerini, pay senedi bedelinin ödenmiş olan miktarını da açıklaması gerekir. Bu senetler şirketin pay defterine kaydedilir (TTK md. 487). Bu sayede, yönetim, tüm nama yazılı hisse senedi sahiplerinin kimliğini ve yerleşim yerini bilir (TTK md. 487/2).

Ülkeler arası hisselerin ticaretinin giderek yaygınlaşması ile birlikte, çoğu ülkede klasik hamiline ve nama yazılı hisse senetlerinin yerini hisselerin kaydileştirilmesi (*dematerialization*) sistemi almıştır. Hisseler, günümüzde sadece ülkelerin merkezi kayıtlarındaki girişinin değiştirilmesi suretiyle el değiştirilebilmektedir. Türkiye’de, MKK, SPKn. md. 10/A kapsamında sermaye piyasası araçlarını ve bunlara ilişkin hakları kayden izlemek üzere kurulmuştur. Borsaya kote edilmiş nama yazılı payların borsada iktisap edilmeleri halinde, MKK, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerine uygun olarak devreden kimliğini ve satılan payların sayısını şirkete bildirir veya şirketin bu bilgilere teknik erişimini sağlar (TTK md. 496). Yatırımcı alt hesabı oluşturularak buraya aktarılan işlem ile birlikte, paylar ve paylardan doğan haklar payların devri ile birlikte devralana geçer (TTK md. 497/1; Kaydileştirme Tebliği (II-13.1)¹³, md. 17/2).¹⁴

TTK md. 496’daki düzenlemede, MKK’nın bildirim yükümlülüğünün payları devreden kimlik bilgileri ve satılan pay sayısı ile sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Kanunda MKK’nın payları *devreden* kimliği ile ilgili bilgilere erişiminin sağlanacağı belirtilse de payları *devralan* ile ilgili bu bilgilere erişim imkânı ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak yönetim, payları devralanın mevcut hissedar olması halinde devraldığı pay sayısına göre açıklama yükümlülüğünde belirlenen eşiklere¹⁵

¹³ Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçların İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1) R.G. 07.08.2014, 29081.

¹⁴ Kayden izlenen payların borsa dışında iktisap edilmeleri halinde ise, pay sahipliği sıfatının şirket tarafından tanınması için devralanın şirkete başvuruda bulunmasıyla, payların mülkiyeti ve paylardan doğan haklar devralana geçer. Ancak, devralan, şirket tarafından tanınmıyca kadar, paylardan doğan, genel kurula katılma ve oy hakkını ve oy hakkına bağlı diğer hakları kullanamaz; tüm diğer pay sahipliği haklarını ise kullanabilir. Şirket tarafından henüz tanınmamış bulunan devralanlar, hakların geçmesinden sonra, oy hakkından yoksun olarak pay defterine yazılır ancak söz konusu paylar genel kurulda temsil edilemez (TTK md. 497/2, 3).

¹⁵ Yasal açıklama yükümlülüğünü tetikleyen eşikler için, bkz. Bölüm 4.(iii), s. 11-12.

ulaşım ulaşımadığını belirleyebilmesi için, payları satın alanın da kimlik bilgilerine erişimi gerekecektir. Bunun ötesinde, pek çok ülkede hisseler üzerindeki ekonomik sahipliğin başka bir kişide olmasının önünde yasal bir engel olmaması nedeniyle kimliğin ifşası kolayca atlatılabilir. Bu sayede hissedarın kimliği anonim olarak kalabilir.

5.3. Ekonomik Sahiplik

Pay üzerindeki kayıtlı mülkiyetin, payın sağladığı haklardan yararlanmayı ifade eden ekonomik sahiplikten ayrılması, başta Amerika ve İngiltere olmak üzere dünya genelinde yaygın bir uygulamadır (Stapledon ve Bates 2002, 568; Winter 2003, 419). Bu sistemde, gerçek faydalanıcı (*beneficial owner*), genellikle çeşitli mevduat, banka ve komisyoncu katmanlarının ardında gizlidir. Gerçek faydalanıcı kendi hesabına hisseye sahip olan ve nihai olarak bu haklardan faydalanan gerçek veya tüzel kişiyi ifade eder. Bu sistemin en önemli avantajı, hisseler üzerinden ticaretin, yasal/kayıtlı sahibin adı nadiren değiştiği için, daha kolay ve ucuza yapılmasına olanak vermesidir. Gerçek faydalanıcı anonim kalırken, sicil sahibi, hisseyi karşı tarafa karşı bir güvence olarak tutabilir. Finansal aracı kurum ile yapılan sözleşme gereği, gerçek faydalanıcı, gerçek bir hissedar gibi hisselerin alınıp satılmasına karar verip, temettü alır ve bazen genel kurul toplantılarına dahi katılır. Özellikle sınır ötesi yatırımlarda, hisseler yabancı yatırımcılar tarafından değil, finansal aracı kurumlar tarafından tutulmaktadır (Expert Group on Cross-Border Voting 2002).

Ancak yine de, yukarıda açıklanan nedenlerden ötürü,¹⁶ yönetim ve diğer hissedarlar, gerçek faydalanıcının kimliğini öğrenmek isteyebilirler. 2015 yılında güncellenen OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, hissedarların genel kurullara katılımının sağlanmasında, “*elektronik iletişim araçlarının kullanımı ve hissedarların kendi aralarındaki iletişimin sağlanması*” gereği ifade edilmiştir (OECD 2015, 22). Ancak pek çok ülkede, hissedarlar ile ilgili bilgiler, diğer hissedarlara yönetim yoluyla iletilir veya erişilebilir hale getirilir. Hissedarların kimliği ve iletişim bilgileri ile diğer bilgiler kural olarak paylaşılmaz. Büyük hisseler ile ilgili açıklama yükümlülüğünün olduğu gerekçesiyle diğer hissedarların kimliğinin ifşasına gerek görülüyor olabilir (Siems 2008a, 136–41). Ancak, bazı ülkelerde mevcut hissedarlara, kayıtlı hissedarların isimlerine ve adreslerine erişim imkanı verilmiştir. Örneğin, İngiltere’de bu kayıtlara üçüncü kişiler dahil herkes ulaşabilir (Birleşik Krallık Şirketler Kanunu 2006, bölüm 116). Yine İngiltere’de, kayıtlı mülkiyetin ekonomik sahiplikten ayrıldığı durumda, kayıtlı sermayenin %10’unu elinde bulunduran hissedarların, gerçek faydalanıcının kimliğini açıklamasını talep etme hakları vardır (Birleşik Krallık Şirketler Kanunu 2006, bölüm 793 ve 795).¹⁷ Öte yandan, Fransa da dahil olmak üzere bazı Avrupa Birliği ülkelerinde, borsa şirketlerinde

¹⁶ Bkz s. 15-16.

¹⁷ Eğer, kaydın sahibi açıklama yapmayı geçerli bir sebep olmaksızın reddederse, oy hakkından veya hisselerini satma hakkından mahrum bırakılabilir (Birleşik Krallık Şirketler Kanunu 2006, bölüm 797).

mevcut hissedarların yönetimin tuttuğu kayıtlardan diğer hissedarlarla ilgili bilgi alma hakkı yoktur (ESMA, 2017, s. 21-22).

Yasal kesinlik açısından, pek çok ülkede, pay üzerindeki hakların gerçek faydalanıcısı değil, kaydın sahibi hissedar olarak kabul edilir. Gerçekte, TTK sicil sahibi ile gerçek faydalanıcı arasında bir ayrıma yer vermemiştir. Bunun yerine, anonim şirketlere, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahiplerinin, ad, soyad, unvan ve adreslerini pay defterine kaydetmeleri yükümlülüğü getirmiştir (TTK md. 499). MKK tarafından kayden takibi yapılan nama yazılı paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklıdır (TTK md. 499).¹⁸

Gerçek faydalanıcıların anonim kalma riskine karşı açık yasal hükümler olmamasına karşın, şirketin, paylar üzerinde nihai hak sahibini tanımlayabilmesini sağlayan bazı mekanizmalardan bahsedilebilir. Bunlar, hisse tiplerine bakılmaksızın MKK nezdinde kayıtların yatırımcı hesaplarında tutulması, şirket yönetimin yetkili kıldığı kişilerin resmi kurumlara vermek üzere hissedarlarla ilgili MKK'dan bilgi talep edebilmesi ve genel kurul toplantısından önce genel kurula katılacaklar listesinin oluşturulması olarak sıralanabilir. Bir sonraki bölümde bu mekanizmalar ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

5.4. Nihai Sahibin/Gerçek Faydalanıcının Tanımlanması

5.4.1. Merkezi Kayıt Kuruluşu'nda Kayıtlanma Yoluyla

Kayden izlenen paylara ilişkin kayıtlar, MKK tarafından oluşturulan elektronik ortamda MKK üyelerince¹⁹ tutulur (SPKn md. 13). Aracı kurumlar, yatırımcılardan aldıkları talimatlara göre hisse senedi alım-satım işlemlerini yaparlar ve “hesap operatörleri” olarak yatırımcı hesaplarını işletirler. Yatırımcı hesabı, hak sahibinin adına açılmış, nama veya hamiline hakların izlendiği hesaptır. Yatırımcının talebi üzerine üyeler tarafından MKK'ya yapılacak başvuru ile açılır (Kaydileştirme Tebliği (II-13.1), md. 11). Yatırımcı hesabı açılabilmesi için ve hesaplar üzerinde işlem yapabilmek için gerekli bilgilerin MKK'ya bildirilmesi gerekir (md 11/2).²⁰ Borsaya kote edilmiş paylar bakımından, pay defteri kayıtları yerine MKK kayıtlarının önceliği esastır. Dolayısıyla, bu tür şirketlerin paylarının devri halinde hissedarların tespitinde MKK kayıtları dikkate alınır (Şafak 2003, 160–61). Sonuç olarak, hesapların yatırımcı nezdinde tutulması ve tüm yatırımcı hesaplarının sahibinin kimlik bilgilerinin MKK tarafından bilinmesi (Töremiş 2008, 22) sayesinde gerçek faydalanıcının tanımlanması sağlanmış olur.

¹⁸ MKK nezdinde payların kaydının tutulması ile ilgili bkz. Bölüm 5.(iii).(a), s. 18.

¹⁹ Üyeler, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, ihraççılar, yatırım kuruluşları, merkezi takas kuruluşları ile Kurul tarafından belirlenen diğer aracı kuruluşlardan oluşur.

²⁰ Gerçek kişiler için T.C. kimlik/yabancı kimlik numarası ve tüzel kişiler için vergi kimlik numarası, ilgili düzenleyici kuruma ait veri tabanından kontrol edilerek Sicil Verme (Kimlik Eşleştirme) işlemi gerçekleştirilir (MKK, Kılavuz İhraççı Temel Bilgiler Pay Senetleri s. 8).

Hamiline hesaplar bakımından, hesap sahibinin, ihraççı şirketler tarafından bilinmemesi durumu söz konusu olabilir. Bu durumda, ihraççıların talebi halinde, MKK nezdinde tutulan hak sahibi hesaplarındaki paylara ilişkin bilgiler, idari mercilere verilmek ve mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi amacıyla, ihraççılara iletilebilir.²¹ Dolayısıyla, hamiline yazılı paylarda payı devralanın kimliği şirket tarafından bilinmese dahi, MKK kayıtlarına göre gerçek hak sahibini tespit etmek mümkün olabilecektir (Töremiş 2008, 35).

Buradaki olası problem, her gün yüzlerce işlem ile ilgili kayıtların üyeler tarafından tam ve zamanında işlenmemesi dolayısıyla, MKK kayıtlarının güncel olmama ihtimalidir (Kılıç ve diğerleri 2014, 92). Her ne kadar küçük bir ihtimal de olsa, Kılıç vd. (2014), genel kurul tarihinden iki gün önce (T-2 günü) alım-satım işlemi yapılan payların yeni sahiplerinin, MKK tarafından şirkete bir gün önce (T-1 günü) ulaştırılan pay sahipleri çizelgesinde yer almayacağı nedeniyle genel kurula katılamayacakları riskinden bahseder. Bunun ötesinde, eski pay sahiplerinin genel kurula yetkisiz katılımın gerçekleşebileceği olasılığı da olacaktır (Kılıç ve diğerleri 2014, 92).

Nihayetinde, kaydi sisteme tabi olan paylar ile ilgili kayıtların MKK nezdinde tutulması ve bu payların borsada satılması halinde, MKK tarafından ihraççı şirkete bildirim yapılması veya şirketlerin bu bilgilere erişiminin sağlanması yoluyla yönetim, kayden izlenen pay sahiplerinin kimliğini ve yerleşim yerini bilir. Burada belirtilmesi gereken husus, bu bilgilere erişim imkanının yönetim hariç diğer kişilere sunulmamasıdır.²² Diğer bir ifade ile mevcut hissedarlara ya da yatırımcılara bu bilgilere ulaşma hakkı verilmemiştir.²³ Her ne kadar mülkiyet açıklama kurallarının esas amacı şirketle mevcut hissedarlar arasındaki şeffaflığı artırmak ve diyalogu geliştirmek olsa da,²⁴ pay sahipliğine ilişkin şeffaflığın tüm yatırımcılar düzeyinde sağlanması, hissedarlar arasındaki bilgi paylaşımı yoluyla eşgüdümü olarak sahiplik haklarının kullanılması için bir avantaj sağlayabilir. Bu bağlamda, pay sahipliği kimliğine ilişkin mevcut bilgilere erişimin şirket yönetimi ile (bazı durumlarda idari makamlarla) sınırlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bunun özellikle azınlık hissedarların etkin koordinasyonunu engelleyebileceği söylenebilir (ESMA 2017, 24).

²¹ Kaydileştirme Tebliği (II-13.1), md.35/2 - Değişik - R.G. 29.11.2017, 30255, m.2.

²² MKK kayıtlarının gizliliği esastır ancak, hak sahiplerine, MKK tarafından, kayıtlara ilişkin bilgi verilebilir. Ayrıca, idari mercilere verilmek ve mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi amacıyla hak sahipliğine ilişkin olarak ihraççılar tarafından talep edilen bilgiler, MKK'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde ihraççılara iletilir (Kaydileştirme Tebliği (II-13.1), md. 35/2 (Değişik - R.G. 29.11.2017, 30255, m.2).

²³ Nihayetinde, AB yasal düzenlemelerinde dahi tüm hissedarlar açısından pay sahipleri ile ilgili bilgilere erişim hakkını getiren bir hükme yer verilmemiştir.

²⁴ Mülkiyet ifşa kurallarının iletişim aracı fonksiyonu için, bkz Bölüm 4.(ii).(b), s.11.

5.4.2. Genel Kurula Katılacaklar Listesi Yoluyla

Gerçek faydalanıcının tespit edilmesinde bir diğer yöntem ise, genel kurula katılmak isteyen nihai sahibin, genel kurula katılacaklar listesinde kimliğinin ve adres bilgilerinin yer alması suretiyle mümkün olur.

Genel kurul toplantılarına katılma hakkı, temel pay sahipliği haklarındandır.²⁵ Yönetimi ve kontrolü elinde bulunduran hissedarların, zaman zaman yatırımcıları (yabancı yatırımcılar dahil) yönetim haklarını kullanmalarını engellemeye çalışma eğilimleri olabilir. Bu engellemeler arasında, oylamaya katılma için belirli ücretler tahsil etme, vekaleten oy kullanma yasağı, genel kurul toplantılarında şahsen oy verme zorunluluğu, toplantı yerinin erişimi zor bir yerde belirlenmesi gibi uygulamalar olabilir. Ancak bu tip engellemelerin önüne geçmek için getirilen yasal düzenlemeler sayesinde bu örneklerin sayısı önemli ölçüde sınırlanmıştır (OECD 2015, 22). Yine de, diğer bazı prosedürler, hissedarların, sahiplik haklarını kullanmalarını güçleştirebilir. Örneğin, şirket tarafından açıklanan genel kurul toplantı gündemi ile yatırımcılar tarafından alınan gündem arasında tutarsızlıkların olması (Ergincan ve Karaağaçlı 2015, 100), ya da gündem maddelerinin toplantı gününe çok yakın bir zamanda gönderilmesi nedeniyle yatırımcıların istişare edebilmesi için yeterli zaman tanınmaması gibi nedenlerle genel kurullar işlevsizleştirilebilir.

Türk sermaye şirketleri arasında pay sahipliği demokrasisini etkileyen en büyük engelin başında hissedarların genel kurul toplantılarına katılım seviyesinin düşük olması gelmektedir (Ergincan ve Karaağaçlı 2015, 103). Bunun nedenini açıklamada, Türk halka açık şirketlerin sermaye yapılarındaki yabancı yatırımcıların artan payı dikkate alınabilir.²⁶ Yabancı hisse sahiplerinin genel kurul toplantısının yerine uzak olmaları nedeniyle toplantılara fiziki katılımları her zaman mümkün olmayabilir. Öte yandan, temsilcilerin genel kurullarda yabancı hissedarlar adına oy kullanabilmeleri önünde zahmetli ve karmaşık prosedürlerin olması ve yabancı hissedarlar ile yasal temsilcileri arasındaki verimsiz bilgi akışı gibi nedenler, yabancı hissedarların genel kurullara katılımını sınırlayan başlıca faktörlerdir (Ergincan ve Karaağaçlı 2015, 107).

Eski TTK'nın 360. maddesinde, hamiline yazılı pay senedi sahiplerinin genel kurulda oy haklarını kullanabilmeleri için senetlerini veya bunlara sahip olduklarını gösteren vesikalarını genel kurul tarihinden bir hafta önce şirkete tevdi etme zorunluluğunu getirmişti. Özünde bu uygulama, genel kurula katılmadan hisselerini satmak isteyen hissedarları engellemeye yarıyordu. Ancak, yatırımcıların genel kurula katılımını güçleştirmesi nedeniyle de eleştirilmekteydi (Kılıç ve diğerleri 2014, 87). Bu

²⁵ Pay sahipliğinden doğan haklar; kar payı alma/temettü hakkı, tasfiye payına iştirak hakkı, bedelsiz pay edinme hakkı, rüçhan hakkından oluşan mal varlığı hakları ile genel kurula katılma hakkı, görüş bildirme hakkı, oy kullanma hakkı, bilgi alma ve inceleme hakkı, özel denetim isteme hakkı ve dava haklarını kapsayan yönetim haklarından oluşur.

²⁶ MKK kayıtlarına göre, dolaşımdaki payların yabancı sahiplik oranı 2017 yılsonu itibarı ile %65 olarak gerçekleşmiştir (MKK Yıllık İstatistik Verileri 2017 www.mkk.com.tr).

uygulama, hem hamiline hem de nama yazılı payların kaydileştirilmesi ve genel kurullarda elektronikleşme ile gerçek faydalanıcıların ihraççı tarafından tanımlanmasının önünün açılması ile geçerliliğini yitirdi (Ergincan ve Karaağaçlı 2015, 107). Nitekim, Avrupa Birliği de bu gerekçelerle 2007/36/EC sayılı Borsada İşlem Gören Şirketlerin Hissedarlarının Bazı Haklarına İlişkin Direktif ile blokaj yükümlülüğünü kaldırmıştır. 6102 sayılı TTK da bu gelişmelere paralel olarak, oy haklarının kullanılmasında pay blokajını yürürlükten kaldırmıştır (TTK md. 415/4). Benzer şekilde, 6362 sayılı SPKn, halka açık ortaklık genel kuruluna katılma ve oy hakkının, pay sahibinin paylarını herhangi bir kuruluş nezdinde depo etme şartına bağlanamayacağını hükme bağlamıştır (SPKn md. 30).

Eski sistemin yerine geçen yeni uygulamada, yönetim haklarını elinde bulunduran hissedarların tanımlanmasında MKK sisteminden elde edilebilecek pay sahipleri veya temsilcileri hakkındaki bilgiler geçerli sayılacaktır (TTK md. 417).²⁷ Bu hüküm uyarınca, payları kayden izlenen halka açık ortaklıkların yönetim kurulu tarafından hazırlanan genel kurula katılacaklar listesi genel kurul gününden bir gün önce MKK'dan sağlanacak pay sahipleri çizelgesine göre düzenlenir.²⁸

OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, hissedarların genel kurul toplantılarına etkin bir şekilde katılma ve oy kullanma fırsatına sahip olmasını ve oylama prosedürleri de dahil olmak üzere genel kurul toplantı kuralları hakkında bilgilendirilmesi prensibini benimsemiştir. Hissedarların genel kurul toplantılarına aktif katılımı için, toplantıda karara bağlanacak hususlara ilişkin tam ve zamanında bilgilendirilmeleri ve şirketin, toplantının tarihi, yeri ve gündemi ile ilgili bilgileri hissedarlara zamanında ulaştırması gerekliliği hususları üzerinde durmuştur. Bu ilkelere göre, genel kurul toplantıları için belirlenen süreçler ve prosedürlerin, tüm pay sahiplerinin eşit muamele görmesine izin vermesi esastır (OECD 2015, 21–22).

Hissedarların genel kurul toplantılarına katılımın önündeki engelleri kaldırarak, kurumsal yönetimi geliştirmesinde, hissedarlarla daha iyi iletişim kanallarının ve karar alma mekanizmalarının oluşturulmasında elektronik genel kurul uygulamaları teşvik edilmektedir (OECD 2015, 24). Genel kurul süreçlerinde merkezi kayıt kuruluşları “*merkezileştirici kurumlar*” olarak birincil role sahip olarak, ihraççı şirketler ve hissedarlar arasında toplantı duyurusu, oy kullanma talimatı, teyit ve toplantı sonuçları gibi bilgilerin etkili ve zamanında akışını sağlamalıdır (ISSA 2012, 7).

Elektronik Genel Kurul Projesi Türkiye’de MKK sorumluluğunda 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesini takiben 2012 yılında başlatılmıştır. E-genel kurul, toplantı öncesi ve sonrası bilgi paylaşımı ve oy kullanma da dahil olmak üzere tüm genel kurul sürecinin tek bir platform üzerinden yürütüldüğü

²⁷ Listede özellikle, pay sahiplerinin ad ve soyadları veya unvanları, adresleri, sahip oldukları pay miktarı, payların itibarî değerleri, grupları, şirketin esas sermayesi ile ödenmiş olan tutar veya çıkarılmış sermaye toplamına aslen ve temsil yoluyla katılacakların imza yerleri gösterilir (TTK md. 417/3).

²⁸ Bu listede pay sahipleri, intifa hakkı sahipleri ile bunların varsa vekil tayin ettikleri kişilerin kimlik bilgilerinin ve payların itibari değerlerinin bulunması gerekir (Kaydileştirme Tebliği (II-13.1), md. 20/2).

6. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türkiye'deki yasal düzenlemeler, mülkiyet açıklama yükümlülüğü kapsamında belirlenen eşikler dahilinde belirlenecek olan oy hakları için, gerçek faydalanıcının bilgilerinin ifşasını zorunlu kılan bir düzenlemeye yer vermiyor. Diğer bir ifade ile bu düzenlemelerde yasal hissedarlık (sicil sahibi) ile gerçek faydalanıcı arasında bir ayırım gözetilmemiştir. Ancak bu durum, etkili hissedarların belirlenmesi açısından bir eksiklik olarak görülebilir. Kendini sadece bir yatırımcı olarak gören ve ne büyük hisse sahibi olan, ne de aktif olarak firmanın yönetimine katılma veya yönetimini şekillendirme isteği olmayan sadece yatırımcı hissedar için, kimliğini açıklamak gerekli olmayabilir. Ancak, etkili hissedarlar için durum farklıdır.

Literatürde AB ülkelerini de kapsayan 25 ülke dahilinde yapılan bir çalışmada, büyük hissedarların şeffaflığını zayıflatan finansal yenilikler karşısında mülkiyet açıklama kurallarının iyileştirilmesi ve kapsamının genişletilmesi yönünde bir eğilimin olduğu tespit edilmiştir (Schouten ve Siems 2010). Mülkiyet açıklama kurallarının piyasa etkinliğini artırma ve kurumsal yönetimi geliştirme işlevlerine bağlı olarak, açıklama yükümlülüğünün kapsamının genişletilmesi düşünülebilir. Türkiye gibi piramit yapıların sayısının görece çok olduğu ülkelerde, kapsamlı mülkiyet açıklama kuralları, hakim pay sahibinin motivasyonunu, mülkiyet yapısından kaynaklanan muhtemel vekil maliyetlerini ve dolayısıyla da payın değeri ile ilgili çıkarımların daha doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaya yardımcı olacaktır. Ancak hali hazırdaki düzenlemelerde MKK nezdinde tutulan kayıtlara erişimin şirket yönetimi ile sınırlı olması ve diğer hissedarların ve yatırımcıların bu bilgilere erişim imkanının olmaması, mülkiyet ifşa kurallarının etkinliğini kısıtlayan bir unsur olarak değerlendirilebilir.

Öte yandan, kamuyu aydınlatma kapsamında mülkiyet açıklama kurallarının kapsamını genişletmenin getireceği risklerden de bahsedilebilir. Bunlardan ilki, fazla bilgi sunulmasının yaratacağı taşma riskidir. Taşma riski (*risk of over-flow*) çok fazla sayıdaki açıklamanın, önemli bilgilerin seçilmesini güçleştirerek yanıltıcı olma durumudur (ESME 2007, 6). Bu durum olası maliyet artışına neden olabilir. Diğer bir risk ise, kapsamlı ifşaat kuralları nedeniyle borsadan ayrılmayı tercih eden firmaların sayısının artmasıdır. Mülkiyetin ifşası dahil, kamuyu aydınlatma yükümlülüklerinin çok sayıda olması nedeniyle, rakiplere verilen bilgilerin firmayı dezavantajlı duruma sokması, bazı firmaların açıklamaya yanaşmamasına veya nihayetinde borsayı terk etme kararı almasına neden olabilir.³¹ Tüm bunların yanı sıra, açıklama yükümlülüğü yatırımcı çekmede ve sermaye maliyetlerini azaltmada kullanılan bir araçtan ziyade, sıkıntılı mali zamanlarda kaçınılması mümkün olan bir finansal maliyet olarak algılanabilir (Berglöf ve Pajuste 2005, 214). Sonuç olarak, sermaye piyasası

³¹ ABD'li uluslararası elektrikli otomobil üreticisi ve enerji depolama firması Tesla'nın üst yöneticisi Elon Musk Ağustos 2018'de borsadan çekilmeyi planladığını açıkladı. Her ne kadar, bu açıklamanın nedeni tam olarak belirtilmese de, bu açıklamanın arkasında yatan sebebin, şirketin halka açık olmasının getirdiği yükümlülüklerin (finansal raporlama, kamuya yapılan açıklamalar ve bunlarla gelen yoğun incelemeler), şirketi zor duruma soktuğu ihtimali olabileceği vurgulanmıştır (Rapier 2018).

düzenleyicileri, daha kapsayıcı ifşa kuralları ile daha fazla firmanın açıklamadan kaçınması veya borsadan ayrılması arasında bir tercih yapmak zorunda kalabilir (Berglöf ve Pajuste 2005, 180).³²

Bir ülkede mülkiyet açıklama kurallarının yer almasının yanı sıra, bu kuralların şirketler tarafından ne düzeyde uygulandığı ve bu uygulamayı temin etmede piyasa düzenleyicilerinin hangi önlemleri aldığı da oldukça önemlidir. Türk sermaye piyasalarında, kamuyu aydınlatma uygulamalarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli prosedürlerin ihraççının yönetim kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir (Özel Durumlar Tebliği md. 24/4 Değişik R.G. 10.02.2017, 29975). Mevcut mülkiyet açıklama kurallarına ihtilaf durumunda veya bu bilgilerin eksik, yanıltıcı veya yanlış olması halinde uygulanacak bir tür yaptırımdan ziyade (ör. Oy haklarının askıya alınması gibi) sorumluluk hukuku benimsenmiştir. Buna göre, kamuyu aydınlatma belgelerini imzalayanlar veya bu belgeler kendi adına imzalanan tüzel kişiler, bu belgelerde yer alan yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgilerden kaynaklanan zararlardan müteselsilen sorumludur (SPKn. md. 32/2). Dolayısıyla yatırımcıların, bu belgelerdeki yanlış, yanıltıcı veya eksik bilgiler nedeniyle zarara uğramaları halinde tazminat talebinde bulunmaları mümkündür (SPKn. md. 4, 5, 6). Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun, gerekli gördüğü durumlarda kamunun zamanında, tam ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla ihraççılardan açıklama yapılmasını isteyebilir (Özel Durumlar Tebliği md. 26/1,2).

Açıklama yükümlülüğünün yerine getirilmesinde kaynakların kısıtlılığı dikkate alındığında, piyasa düzenleyicilerinin uygulama maliyetlerini ve faydalarını tartmaları ve gözetim faaliyetlerini bu bağlamda sürdürmeleri gerekmektedir. Özellikle yatırımcıları doğrudan ilgilendiren konuların açıklanmasında piyasa gözetim faaliyetlerinin özenli bir şekilde yürütülmesi ve yasal düzenlemelere aykırılık halinde uygulanacak yaptırımların kapsamının genişletilmesi önerilebilir. Bu kapsamda, ileride yapılacak olan çalışmalarda, SPK bünyesinde mevcut yükümlülüklerinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının araştırılması faydalı olacaktır. Borsada işlem gören şirketlerin yıllık finansal raporları ve kurumsal yönetim raporları, mülkiyet açıklama kurallarının şirketler tarafından uygulanma düzeyini değerlendirmede incelenebilir.

KAYNAKÇA

Armour, J., H. Hansmann, ve R. Kraakman. 2009. The Essential Elements of Corporate Law, ECGI Working Paper Series in Law No. 134/2009.

Berglöf, E. ve A. Pajuste. 2005. "What Do Firms Disclose and Why? Enforcing Corporate

³² Berglöf ve Pajuste (2005), Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri üzerinde yaptıkları çalışmada, borsada işlem gören şirket sayısının çok olduğu ülkelerde (Polonya ve Litvanya) lakayt yaptırım (*lax enforcement*) uygulamaları yer alırken, borsa şirketlerinin sayısının az olduğu ülkelerde (Estonya ve Çek Cumhuriyeti) daha sıkı yaptırım uygulamalarının var olmasının nedenini, borsa şirketlerini borsadan çıkmaya yöneltmemesi için, lakayt yaptırım uygulamalarına bilinçli olarak yer verildiği şeklinde yorumlamıştır (Berglöf ve Pajuste 2005, 212).

Governance and Transparency in Central and Eastern Europe”, *Oxford Review of Economic Policy* 21 (2).

Bozcuk, A. ve M. A. Lasfer. 2005. “The Information Content of Institutional Trades on the London Stock Exchange”, *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 40 (03).

Chakravarty, S. 2001. “Stealth-trading: Which traders’ Trades Move Stock Prices?”, *Journal of Financial Economics* 61 (2).

Chassagnon, V. ve X. Hollandts. 2014. “Who Are the Owners of the Firm: Shareholders, Employees or No One?”, *Journal of Institutional Economics* 10 (01).

Claessens, S., S. Djankov ve L H.P Lang. 2000. “The Separation of Ownership and Control in East Asian Corporations”, *Journal of Financial Economics* 58 (1–2).

Commission Staff Working Document. 2007. Report on the Implementation of the Directive on Takeover Bids, Brussels, 21.02.2007 SEC (2007) 268 http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/takeoverbids/2007-02-report_en.pdf (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

Cools, S. 2005. “The Real Difference in Corporate Law between the United States and Continental Europe: Distribution of Powers”, *Delaware Journal of Corporate Law* 30.

Demirag, I. ve M. Serter. 2003. “Ownership Patterns and Control in Turkish Listed Companies”, *Corporate Governance* 11 (1).

Djankov, S., R. La Porta, F. Lopez-de-Silanes ve A. Shleifer. 2008. “The Law and Economics of Self-dealing”, *Journal of Financial Economics* 88 (3).

Duman, H. 2011. “Sermaye Piyasasının Etkinliği Açısından, Kamunun Aydınlatılması Sürecinde, Şirket Çevresinin İhtiyaç Duyduğu Bilginin Özellikleri: İMKB ’de Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan.

Erginçan, Y. ve B. Karağaçlı. 2015. “How Electronic General Meetings Affected Exercise of Shareholder Rights in Turkey: An Analysis of the Turkish Model in Light of International Market Standards and Regulations”, *Boğaziçi Journal Review of Social, Economic and Administrative Studies* 29 (1).

ESME. 2007. First Report of ESME on the Transparency Directive ("TD") 5 December 2007 <file:///D:/Kamuyu%20aydınlatmamülkiyet%20yapısı/First%20Report%20of%20ESME%20on%20the%20TD.pdf> (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

ESME. 2017. Report on Shareholder Identification and Communication Systems

<https://www.esma.europa.eu/document/report-shareholder-identification-and-communication-systems> (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

Expert Group on Cross-Border Voting. 2002. Consultative Document on Cross-Border Voting in Europe and Final Report.

Ferrell, A. 2007. “The Case for Mandatory Disclosure in Securities Regulation around the World”, *Brooklyn Journal of Corporate, Financial and Commercial Law* 2 (81).

Fox, M. B. 2009. “Civil Liability and Mandatory Disclosure”, *Columbia Law Review* 109 (2).

Fox, M. B., R. Morck, B. Yeung ve Artyom Durnev. 2003. “Law, Share Price Accuracy, and Economic Performance: The New Evidence”, *Michigan Law Review* 102 (3).

Goshen, Z. ve G. Parchomovsky. 2006. “The Essential Role of Securities Regulation”, *Duke Law Journal* 55 (4).

Hu, H. T. C. ve B. Black. 2006. “The New Vote Buying: Empty Voting and Hidden (Morphable) Ownership”, *Southern California Law Review*, 79.

ISSA, (2012). “Global Principles for Corporate Actions and Proxy Voting”. http://www.issanet.org/pdf/ISSA_WG_CA-PV_Final_Report_June2012.pdf (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

Jensen, M. C. ve W. H. Meckling. 1976. “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of Financial Economics* 3 (4).

Kılıç, S., A. Alp ve İ. U. Delikanlı. 2014. “Borsa Şirketlerinde Genel Kurula Katılma ve Oy Haklarının Kullanılması: Pay Blokajı Şartının Kaldırılması Sonrasındaki Uygulama, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar* 8 (2).

Kraakman, R. 2009. “Disclosure and Corporate Governance: An Overview Essay”, *Reforming Company and Takeover Law in Europe*, ed. E. Wymeersch, G. Ferrarini, K. J. Hopt, J. Winter. Oxford University Press, 96.

Kyle, A. S. 1985. “Continuous Auctions and Insider Trading”, *Econometrica* 53 (6).

La Porta, R., F. Lopez-De-Silanes ve A. Shleifer. 1999. “Corporate Ownership Around the World”, *The Journal of Finance* 54 (2).

Mahoney, P. G. 1995. “Mandatory Disclosure as a Solution to Agency Problems”, *The University of Chicago Law Review* 62 (3).

Morck, R. ve B. Yeung. 2003. “Agency Problems in Large Family Business Groups”, *Entrepreneurship Theory and Practice* 27 (4).

OECD. 2015. G20/OECD Principles of Corporate Governance. <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf> (Erişim Tarihi: 07.08.2018).

Pulaşlı, H. 2017. Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

Rapier, G. 2018. “A Private Life is A Happy Life”, <https://markets.businessinsider.com/news/stocks/tesla-stock-price-going-private-what-wall-street-is-saying-about-the-potential-move-2018-8-1027443394> (Erişim Tarihi: 14.08.2018).

Şafak, N. 2003. Anonim Ortaklıkta Pay Defteri, Seçkin, Ankara.

Schouten, M. C. 2009. “The Case for Mandatory Ownership Disclosure”, *Stanford Journal of Law, Business and Finance*, 15.

Schouten, M. C ve M. M Siems. 2010. “The Evolution of Ownership Disclosure Rules Across Countries”, *Journal of Corporate Law Studies* 10 (October).

Shleifer, A. ve R. W. Vishny. 1997. “A Survey of Corporate Governance”, *The Journal of Finance* 52 (2).

Siems, M. M. 2008a. *Convergence in Shareholder Law*, Cambridge University Press.

Siems, M. M. 2008b. “Shareholder Protection Around the World (Leximetric 11)”, *Journal Of Corporate Law Studies* 33 (17).

Stapledon, G. P. ve J. J. Bates. 2002. “Reducing the Cost of Proxy Voting”, *Corporate Governance Regimes - Convergence and Diversity*, ed. J. A. McCahery, P. Moerland, T. Raajmakers ve L. Renneboog, Oxford, 567.

Tekinalp, Ü. ve E. Çamoğlu. 2018. *Sermaye Piyasası Hukukunun Temel İlkeleri*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Tekinalp, Ü., R. Poroy ve E. Çamoğlu. 2000. *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Arıkan Yayınevi, 8. Baskı. İstanbul.

Töremiş, H. E. 2008. *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Nama Yazılı Payların Borsada Devri*, SPK Yeterlilik Etüdü, Ankara.

Winter, J. 2003. “Cross-Border Voting in Europe”, *Capital Markets and Company Law*, ed. Kalus J. Hopt ve Eddy Wymeersch. Oxford: Oxford University Press, 387.

Yılıgör, A. G. ve E. Yücel. 2012. “İşletmelerin Sahiplik Yapısının İncelenmesi: Sahiplik ve Kontrol Ayırımı Konusunda Çıkarımlar”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 8 (16).

Yurtoglu, B. B. 2000. “Ownership, Control and Performance of Turkish Listed Firms”, *Empirica* 27

(2).

www.esma.europa.eu, (Erişim Tarihi: 05.09.2018).

www.mkk.com.tr, (Erişim Tarihi: 12.08.2018).

www.oecd.org, (Erişim Tarihi: 10.07.2018).

www.spk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 12.08.2018).

UFRS'NİN ÇALIŞMA SERMAYESİ YÖNETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BIST 100'DE BİR ARAŞTIRMA*

Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU**

Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 454-466

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, 2000-2017 yılları arasında Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uygun olarak düzenledikleri finansal tablolar ile UFRS öncesinde düzenledikleri finansal tablolara göre çalışma sermayesi yönetimi belirleyicileri arasında bir fark olup olmadığını araştırmaktır. Bu bağlamda parametrik olmayan Wilcoxon Signed Rank testi kullanılarak iki farklı karşılaştırma yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda her iki karşılaştırmaya göre çalışma sermayesi yönetimi belirleyicilerinden Borç Ödeme Süresi açısından anlamlı farklılığın olmasına karşılık diğer değişkenler (Alacak Tahsil Süresi, Stok Tutma Süresi, Nakde Dönüşme Süresi, Çalışma Sermayesi Düzeyi, Çalışma Sermayesi Getirisi) açısından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çalışma Sermayesi Yönetimi, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Borsa İstanbul

JEL Sınıflandırması: C12, G32, M48

THE IMPACT OF IFRS ON WORKING CAPITAL MANAGEMENT: AN INVESTIGATION IN BIST 100

ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate whether there is a difference between the indicators of working capital management of companies listed in Borsa Istanbul (BIST) in the period of 2000-2017 according to the financial statements prepared before and after International Financial Reporting Standards (IFRS). In this context, two different comparisons were made by using Wilcoxon Signed Rank test. At the end of the study, it was determined according to both comparisons that although there is a significant difference between working

* Makale gönderim tarihi: 26.09.2018, kabul tarihi: 21.02.2019

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, yusufguneyusu@ktu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-6809-1995.

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, oguzataseel@hotmail.com, orcid.org/0000-0003-1654-9850.

Atıf: Güneysu, Y. ve Atasel, O. Y. (2019). UFRS'nin çalışma sermayesi yönetimi üzerindeki etkisi: BIST 100'de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 454-466. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.464267>.

capital management determinants in terms of Accounts Payable Period, there are no significant difference in terms of other variables (Accounts Receivable Period, Inventory Holding Period, Cash Conversion Period, Working Capital Level, and Return on Working Capital).

Keywords: Working Capital Management, International Accounting and Financial Reporting Standards, Borsa Istanbul

JEL Classification: C12, G32, M48

1. GİRİŞ

Çalışma sermayesi, işletmenin günlük faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan sermaye miktarını ifade etmektedir. Çalışma sermayesinin büyüklüğü, çeşitliliği ve finansmanı ile ilgili kararlar ise çalışma sermayesi yönetimi kapsamında verilmektedir. Dolayısıyla çalışma sermayesi yönetimi, işletmenin çalışma sermayesinin büyüklüğünü ve etkinliğini belirleyen tüm yönetim kararlarını kapsamaktadır (Yıldız ve Akkoç 2016, 286).

Çalışma sermayesi yönetimi işletmelerin faaliyetlerinin etkinliği ve finansal refahı açısından önemli bir yere sahiptir. Çünkü işletmeler mevcut faaliyetlerinde birçok önemli kararlarla karşılaşmakta ve bu kararlardan birini de etkin likidite yönetimi oluşturmaktadır. Etkin likidite yönetimi işletmelerin iflasına neden olması nedeniyle önem arz etmektedir (Mongrut ve diğerleri 2014, 5). Bu kapsamda çalışma sermayesi yönetimi işletmelerin karlılığı ve riski ile birlikte işletmenin değerini etkilemektedir (Caballero 2010, 511). Ayrıca çalışma sermayesi yönetimi işletmelerin sürdürülebilir bir ekonomik değer oluşturabilmesi için oldukça önemli bir yere sahiptir. İşletmeler çalışma sermayesi yönetimini uygularken faaliyet göstermiş oldukları ülkedeki yasal düzenlemelere uymak zorundadır. Dünyada ve Türkiye’de işletmelerin finansal tablo hazırlarken uyması zorunlu düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Dünya’da farklı muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konusunda birçok uluslararası resmi ve özel kuruluşlar çalışma yapmakla birlikte, muhasebenin uyumlaştırma süreci 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee -IASC) tarafından 1973-2000 yılları arasında yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve IASC’ın 2001 yılında yerine geçen Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board –IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile sağlanmıştır. 1990 yılından itibaren ise sürekli gelişen ekonomi ve küreselleşmenin etkisiyle 2005 yılında UMS/UFRS’lerin yüzden fazla ülkede uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Akdoğan ve Tenker 2007, 16; Çankaya ve Dinç 2012, 83; Akgün 2013, 11; Sultanoğlu 2014, 24). Türkiye’de bu ülkeler arasında yer alıp, 2005-2008 yılları arasında Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri XI No 25 Tebliği çerçevesinde ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olan işletmeler

finansal tablolarını UMS ve UFRS'ye göre hazırlamalarına zorunluluk getirilmiştir (Gençoğlu ve diğerleri 2014, 2).

1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2005 yılında IASB ile yaptığı işbirliği neticesinde UMS ve UFRS'lerin birebir çevirisini yapmaya yetkilendirilerek, UMS/UFRS'leri Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) şeklinde yayımlamaya başlamıştır. TMSK, 2011 yılına kadar bünyesinde, kavramsal çerçeve dışında 38 adet standart (9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı) ve 26 adet Standart yorumu orijinal haliyle Türkçe'ye çevrilmek suretiyle tebliğler halinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (Gürdal 2005, 161-168; Karabayır ve Ertugay 2010, 197; Dinç ve Atasel 2016, 273).

14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türkiye'de başta muhasebe alanı olmak üzere finansal raporlama ve denetimi alanında birçok yenilik getirmiştir. Buna göre TMS/TFRS'lere göre finansal rapor hazırlayacak olan işletmelerin kapsamı genişleyerek bağımsız denetime tabi işletmelerin sayısında da artış olmuştur (Gençoğlu ve diğerleri 2014, 2). Bu TTK'da adı geçen TMSK 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 32'nci maddesinin 3.'üncü fıkrası ile yerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na bırakmıştır (Pekdemir 2011, 120; Dinç ve Atasel 2016, 273).

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olup SPK'ya kayıtlı ve hisse senetleri BİST'de işlem gören işletmelerin 2005 yılından itibaren UMS/UFRS'leri zorunlu olarak uygulamasının çalışma sermayesi yönetimine etkisinin araştırıldığı bu çalışma dört bölümden oluşturulmuştur. İkinci bölümde konuyla ilgili literatür araştırmasına yer verilerek, daha sonra sırasıyla veri seti ve yöntemi ile bulgular sunulmuştur. Çalışmanın son bölümünde ise elde edilen bulgular doğrultusunda sonuç ve değerlendirmeye yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde ulusal düzenlemeler ile UFRS arasındaki ilişkiyi inceleyen pek çok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Araştırmacılar bu çalışmalarını genellikle finansal tablolardan elde edilen verileri analiz ederek gerçekleştirmişlerdir. Bu bağlamda bir grup çalışma ulusal düzenlemeler kapsamında UFRS'ye geçişin etkisine odaklanmıştır (Ağca ve Aktaş 2007; Lantto ve Sahlström 2009; Alkan ve Doğan 2012; Kubickova ve Jindrichovska 2012; Dimitrios ve diğerleri 2013; Terzi ve diğerleri 2013; Terzi ve Kıymetli Şen 2013). Bu çalışmalarda genellikle Wilcoxon Signed Rank testi ve regresyon analizi kullanılmıştır. Diğer grup çalışmalar ise farklı muhasebe ilkelerinin muhasebe bilgi sistemi değer ilişkisi üzerindeki etkisini incelemektedir (Callao ve diğerleri 2007; Hung ve

Subramanyam 2007; Gaston ve diğerleri 2010; Clarkson ve diğerleri 2011; Vardia ve diğerleri 2016). Bu kapsamda ulusal düzenlemelerin ve UFRS'ye dayanan defter değerleri ile bunların piyasa değerleri ile karşılaştırılmıştır.

Ağca ve Aktaş (2007), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardan elde edilen finansal oranlar arasındaki farklıları incelemişlerdir. Sonuç olarak, finansal oranlarda bir değişimin olmadığı bulgusuna ulaşmışlardır.

Callao vd. (2007) çalışmasında, UFRS'nin karşılaştırılabilirlik ve finansal raporlama uyumluluğu açısından İspanya'daki işletmeler üzerindeki etkisini t-testi yardımıyla araştırmışlardır. Bu doğrultuda araştırmacılar, bir ülkede aynı zamanda hem UFRS hem de ulusal düzenlemelerin dikkate alınarak uygulanmasının karşılaştırılabilirliği olumsuz yönde etkilediğini belirlemişlerdir. Ayrıca her iki standart açısından defter değeri ile piyasa değeri arasında önemli bir fark olduğunu tespit etmişlerdir.

Hung ve Subramanyam (2007), UMS'yi benimsemenin Alman işletmelerinin finansal tabloları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Buna göre toplam varlıklar ile özkaynakların defter değerindeki değişikliklerin UMS'ye göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Lantto ve Sahlström (2009), Finlandiya'da UFRS'ye geçişin temel finansal oranlar üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bu doğrultuda yazarlar, UFRS'nin benimsenmesinden sonra finansal oranların büyüklüğünün değiştiği sonucuna ulaşmışlardır.

Gaston ve diğerleri (2010), İspanya ve İngiltere'de UFRS'nin benimsenmesinin finansal tablolar üzerindeki etkisini Wilcoxon Signed Rank testini kullanarak incelemişlerdir. Buna göre UFRS'nin her iki ülke için de nicel etkinin önemli olması ile birlikte finansal raporlamadaki uyumluluk açısından negatif etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Clarkson ve diğerleri (2011), Avustralya ve Avrupa'da UFRS'nin, hisse senedi değerlemesi için defter değerinin ve kazançların uyumluluğu üzerindeki etkisini regresyon analizini kullanarak incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda, UFRS'nin karşılaştırılabilirliği arttırdığını tespit etmişlerdir.

Alkan ve Doğan (2012), UFRS öncesi ve sonrası düzenlenen finansal tablolara göre yapılan oran analizlerini karşılaştırmışlardır. Buna göre araştırmacılar, UFRS'ye geçişin etkisinin uzun dönemde daha fazla olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kubickova ve Jindrichovska (2012), ulusal düzenlemelere kıyasla UFRS'nin finansal oranlar üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla Avrupa ülkelerinde yapılmış çalışmalarını incelemişlerdir. Bu bağlamda yazarlar, farklı ülkelerdeki araştırmaların farklı sonuçlara ulaştığını ve UFRS'nin etkisinin homojen olmadığını tespit etmişlerdir.

Dimitrios ve diğerleri (2013), UFRS'nin Yunanistan'daki işletmelerin finansal oranları üzerindeki etkisini araştırmışlar ve ulusal düzenlemelere kıyasla önemli bir farklılığın olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Terzi ve diğerleri (2013), BİST'te işlem gören işletmelerin MSUGT ve UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarını karşılaştırmışlar ve iki uygulama arasında pek çok farklılık olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Aynı şekilde Terzi ve Kıymetli Şen (2013), UFRS'nin özkaynak kalemleri üzerindeki etkisini incelemişler ve önemli etkilerinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Silva ve Miranda (2016) çalışmalarında, Brezilya'da UFRS öncesi ve sonrası çalışma sermayesi yönetimi göstergelerini Mann-Whitney testini kullanarak karşılaştırmayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucunda, nakit dengesi ve likidite oranı göstergelerinin, uluslararası standartların kabulünden sonra önemli farklılıklar gösterdiği bulgusuna ulaşmışlardır.

Vardia ve diğerleri (2016), UFRS'nin zorunlu olarak kabul edilmesinin, Hindistan'daki işletmelerin hisse senetlerinin defter değeri ile kazançlarının uyumu üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda, UFRS sonrası muhasebe bilgi sistemi değer uyumunun geliştiğini belirlemişlerdir.

İncelenen çalışmalara göre ulusal literatürde UFRS'ye geçişin çalışma sermayesi yönetimi üzerindeki etkisine odaklanan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Ayrıca Silva ve Miranda (2016)'nın çalışmasına kıyasla farklı çalışma sermayesi yönetimi belirleyicilerinin kullanılması ile birlikte daha geniş bir dönem incelenerek çeşitli uygulamaların etkisi araştırılmıştır. Çalışmanın bu yönleriyle literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

UFRS'nin kabul edilmesinin çalışma sermayesi yönetimi belirleyicileri üzerindeki etkisinin araştırıldığı bu çalışmada, 2000-2017 yılları arasında BİST 100'de işlem gören işletmelerin finansal tablo verileri kullanılmıştır. Bu işletmelerden finans sektöründe faaliyet gösteren ve incelenen dönemde bazı yıllar finansal tablolarına erişilemeyen işletmeler analize dahil edilmemiştir. İşletmelerin finansal tablo verileri Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ile işletmelerin faaliyet raporlarından elde edilmiştir.

Analiz için örneklem üç kısma ayrılmıştır. Buna göre ilki, 2000-2004 yılları arasındaki dönem olup Sermaye Piyasası Kanuna tabi olup SPK'ya kayıtlı ve hisse senetleri BİST'de işlem gören işletmelerin UFRS'leri uygulamak zorunda olmadıkları 2005 yılından önceki dönemi kapsamakta; ikincisi ise 2007-2011 dönemi olup, ilgili işletmelerin UFRS'leri uyguladıkları dönemi kapsamaktadır. Son olarak 2013'ten 2017'ye kadar olan dönem ise 2012 yılında TTK'da yer verilen standartlarla ilgili

düzenlemelerden sonraki dönemi ifade etmektedir. Burada 2005¹, 2006² ve 2012³ yılları geçiş dönemi olarak kabul edilmiş ve analize dahil edilmemiştir.

Tablo 1. Çalışma Sermayesi Yönetimi Göstergeleri

Değişken Adı	Hesaplanışı	Kaynak(lar)
Alacak Tahsil Süresi (ATS)	(Ticari Alacaklar/Net Satışlar)*365	Öztürk ve Demirgüneş (2008); Büyükşalvarcı ve Abdioğlu (2010); Boschker (2011); Manoori ve Muhammad (2012); Pais ve Gama (2015); Ha ve diğerleri (2016); Tahir ve Anuar (2016);
Stokta Tutma Süresi (STS)	(Stoklar/SMM)*365	Öztürk ve Demirgüneş (2008); Büyükşalvarcı ve Abdioğlu (2010); Boschker (2011); Manoori ve Muhammad (2012); Pais ve Gama (2015); Ha ve diğerleri (2016); Tahir ve Anuar (2016);
Borç Ödeme Süresi (BÖS)	(Ticari Borçlar/Net Satışlar)*365	Boschker (2011); Manoori ve Muhammad (2012); Pais ve Gama (2015); Ha ve diğerleri (2016); Tahir ve Anuar (2016);
Nakde Dönüşme Süresi (NDS)	ATS+STS-BÖS	Kieschnick ve diğerleri (2006); Şamiloğlu ve Demirgüneş (2008); Caballero ve diğerleri (2010); Boschker (2011); Manoori ve Muhammad (2012); Palombini ve Nakamura (2012); Aksoy (2013); Mongrut ve diğerleri (2014); Pais ve Gama (2015); Ha ve diğerleri (2016); Tahir ve Anuar (2016); Zariyawati ve diğerleri (2016)
Çalışma Sermayesi Düzeyi (ÇSD)	Net Çalışma Sermayesi/Toplam Varlıklar	Azeem ve Marsap (2015); Tahir ve Anuar (2016)
Çalışma Sermayesi Getirisi (ÇSG)	FVÖK/Çalışma Sermayesi	Afrifa ve Padachi (2016); Lamptey ve diğerleri (2017)

¹ SPK'nın 2004 yılı sonlarında yayımlanmış olduğu tebliğlerin bir kısmı UFRS'deki düzenlemeler ile uyumlu olmasına karşın, büyük çoğunluğu uyumlu değildir. Uyumlu olmayan konuların başında; kiralama işlemleri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalar, durdurulan faaliyetler, ilişkili taraflarla ilgili açıklamalar gelmektedir (Gürdal 2004: 124).

² UFRS ile uyumlu Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler için, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara finansal tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Ancak 2005 yılında tam anlamıyla UFRS'deki bazı standartlar uygulanmamakta ve taslak olarak yayımlanarak kamuoyunun görüşleri alınmaktadır (Gürdal 2005:163). Dolayısıyla 2005 ile 2006 yılları analiz kapsamına alınmamıştır.

³ 6102 Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TMMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği (Ulusan ve diğerleri 2012: 12) için analize dahil edilmemiştir.

Çalışma sermayesi yönetimi belirleyicileri literatürdeki çalışmalardan yararlanarak belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışma sermayesi belirleyicisi olarak en fazla nakde dönüşme süresinin kullanıldığı dikkat çekmektedir. Bununla birlikte çalışma sermayesi yönetimini değerlendirmede farklı değişkenlerin kullanıldığı da görülmektedir. Çalışmada kullanılan değişkenler hesaplanışı ile birlikte Tablo 1'de sunulmuştur.

Belirlenen çalışma sermayesi değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı fark olup olmadığını incelemek için aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$$

Burada μ_1 2000-2004 dönemini, μ_2 ise 2007-2011 dönemini göstermektedir. Bu hipotezlerden sıfır hipotezi, UFRS ile uyumlu olan değişkenler ile MSUGT kapsamında hazırlanan değişkenler arasında anlamlı bir fark olmadığını, alternatif hipotez ise UFRS ile uyumlu olan değişkenler ile MSUGT kapsamında hazırlanan değişkenler arasında anlamlı bir fark olduğunu ifade etmektedir.

$$H_0: \mu_2 = \mu_3$$

$$H_1: \mu_2 \neq \mu_3$$

Bu hipotezlerde μ_2 2007-2011 dönemini, μ_3 ise 2013-2017 dönemini göstermektedir. Buna göre sıfır hipotezi çalışma sermayesi değişkenlerinin ortalamaları arasında anlamlı bir fark olmadığını, alternatif hipotez ise tersi durumu ifade etmektedir.

Çalışmada kullanılan değişkenler arasında bir fark olup olmadığının tespit edilmesinde kullanılacak yöntemin belirlenmesi amacıyla Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri ile normallik sınaması yapılmıştır. Bu doğrultuda yöntem olarak parametrik olmayan Wilcoxon Signed Rank testi kullanılmıştır. Bu test, t testinin parametrik olmayan alternatifini oluşturmaktadır. Wilcoxon testi, değerleri sıralamak ve karşılaştırmak için iki farklı zaman dilimine dönüştürmekte ve bu iki zaman dilimi arasında, değerlerde bir değişim olup olmadığını test etmektedir.

4. BULGULAR

Bu çalışmanın örneklemini 2000-2017 döneminde hisse senetleri BİST'te işlem gören 55 işletmeden oluşmaktadır. Çalışma sermayesi göstergeleri her işletme için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Buna göre STS, ATS, BÖS ve NDS değerleri gün olarak gösterilmiş, ÇSD ve ÇSG değerleri ise oran olarak belirlenmiştir. Ancak Wilcoxon Signed Rank testini uygulamak amacıyla her dönem için işletmeler bir bütün olarak analiz edilmiştir.

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Periyod	Ortalama	Toplam
STS	2000-2004	144,58	7952,00
	2007-2011	96,12	5286,85
	2013-2017	134,26	27533,27
ATS	2000-2004	67,24	3698,19
	2007-2011	68,76	3781,71
	2013-2017	83,32	5303,46
BÖS	2000-2004	41,86	2302,52
	2007-2011	49,43	2718,90
	2013-2017	59,79	4028,79
NDS	2000-2004	169,96	9347,67
	2007-2011	115,14	6332,97
	2013-2017	153,49	28808,33
ÇSD	2000-2004	0,19	10,33
	2007-2011	0,19	10,28
	2013-2017	0,16	8,18
ÇSG	2000-2004	0,22	12,08
	2007-2011	0,20	11,13
	2013-2017	0,17	9,32

Tablo 2’de çalışma sermayesi belirleyicilerinin her dönem için ortalama ve toplam değerleri gösterilmiştir. Buna göre STS, ATS, BÖS ve NDS değişkenlerinin genel olarak bir önceki döneme göre arttığını, buna karşılık ÇSD ve ÇSG değerlerinin ise düştüğü söylenebilir. Ancak burada yalnızca BÖS değerindeki artışı olumlu olarak yorumlanabilir.

Tablo 3. Çalışma Sermayesi Yönetimi Göstergelerindeki Değişim

Dönem		STS	ATS	BÖS	NDS	ÇSD	ÇSG
(2000-2004)-(2007-2011)	Z	-0,695	-1,449	-2,170	-0,474	-0,084	-2,229
	Sig. (p-value)	0,487	0,147	0,030	0,636	0,933	0,026
(2007-2011)-(2013-2017)	Z	-0,492	-1,994	-3,569	-0,952	-2,019	-0,268
	Sig. (p-value)	0,623	0,046	0,000	0,341	0,043	0,789

Normallik sınamasına göre değişkenlerin anlamlılık düzeylerinin %5'in altında ($p < 0,000$) olmasından dolayı parametrik olmayan testlerden Wilcoxon Signed Rank testi uygulanmış olup, sonuçları Tablo 3'de sunulmuştur. İlk dönem ile ikinci dönem kıyaslandığında, BÖS ve ÇSG değişkenleri açısından %5 anlamlılık düzeyinde bir farklılığın olduğu görülmektedir. Diğer taraftan ikinci dönem ile üçüncü dönem karşılaştırıldığında ATS, BÖS ve ÇSD değişkenlerinin %5 anlamlılık düzeyinde bir önceki döneme göre farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Bu bağlamda her iki karşılaştırmada da yalnızca BÖS değişkeninin farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla işletmelerin cari yükümlülüklerin yönetimindeki etkinliğinin arttığı söylenebilir.

5. SONUÇ

Türkiye'de finansal raporlamanın hazırlanması ile ilgili düzenlemelerin uluslararası düzenlemelerle uyumlaşma çabası kesin olarak tarih belirtilmese de, 2005 yılında SPK'nın Seri XI No 25 Tebliği çerçevesinde ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olup SPK'ya kayıtlı ve hisse senetleri BIST'de işlem gören işletmeler finansal tablolarını UMS ve UFRS'ye göre hazırlamalarına zorunluluk getirilmesi ile hız kazanmıştır. Ancak tam anlamıyla UMS/UFRS'lerin uygulanması işletmelerin 2007 yılındaki finansal tablolarına yansiyabilmiştir. UFRS'nin çalışma sermayesi yönetimi üzerindeki etkisinin incelendiği bu çalışmada, 2000-2017 döneminde BIST'te işlem gören işletmelerin MSUGT ve UFRS'ye göre düzenlenen finansal tabloları dikkate alınarak hesaplanan çalışma sermayesi yönetimi değişkenlerindeki (STS, ATS, BÖS, NDS, ÇSD ve ÇSG) değişimlerin karşılaştırması amaçlanmıştır.

Wilcoxon Signed Rank testinin sonuçları incelendiğinde, ilk dönem (2000-2004) ile ikinci dönem (2007-2011) kıyaslandığında, BÖS ve ÇSG değişkenleri açısından bir farklılığın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre BÖS değişkeninin değerinin artmasına karşılık ÇSG değeri azalmıştır. Diğer taraftan ikinci dönem (2007-2011) ile üçüncü dönem (2013-2017) karşılaştırıldığında ise ATS, BÖS ve ÇSD değişkenlerinin bir önceki döneme göre farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Burada ise ATS ve BÖS değerleri artmış, ÇSD değeri ise azalmıştır. Bu bağlamda her iki karşılaştırmada da yalnızca BÖS değişkeninin farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu duruma MSUGT'daki düzenlemeler ile (tek bir standardının etkisinin olması düşünülmemekle birlikte direk olarak etkileyen) TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardındaki düzenlemelerin farklılık göstermesinden kaynaklandığı söylenebilir. Elde edilen bulgulara göre işletmelerin cari yükümlülüklerin yönetimindeki etkinliğinin artmasına karşılık, alacakların yönetimindeki etkinliğinin azaldığı belirtilebilir. Bu duruma da UFRS'deki düzenlemelerin dikkate alınmasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Bu çalışmada, işletmelerin bir bütün olarak analize dahil edilmesi çalışmanın önemli bir kısıtını oluşturmaktadır. Bu nedenle gelecek çalışmalarda işletmeler sektör bazında dikkate alınarak karşılaştırma yapılabilir. Çünkü faaliyet gösterilen sektöre göre çalışma sermayesi yönetimi göstergelerinde değişkenlik olabilmektedir.

KAYNAKÇA

- Afrifa, G. A. ve K. Padach. 2016. “Working capital level influence on SME profitability”, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 23 (1).
- Ağca, A. ve R. Aktaş. 2007. “First Time Application of IFRs and Its Impact on Financial Ratios: A Study on Turkish Listed Firms”, *Problems and Perspectives in Management*, 5 (2).
- Akdoğan, N. ve N. Tenker. 2007. *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgün, A. İ. 2013. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İMKB’ye Yönelik Bir Araştırma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14 (1).
- Aksoy, E. E. 2013. “İşletme Sermayesi İhtiyacını Etkileyen İşletme İçi Faktörlerin Analizi: Prais-Winsten Regresyon Uygulaması”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (3).
- Alkan, G. İ. ve O. Doğan. 2012. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB’de Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54).
- Azeem, M. M. ve A. Marsap. 2015. “Determinant Factors and Working Capital Requirement”, *International Journal of Economics and Finance*, 7 (2).
- Boschker, B. A. 2011. “Determinants of Working Capital Management in SMEs: National Culture, a Missing Piece?”, *Master Thesis, Tilburg University, Tilburg*.
- Büyükalvarcı A. ve H. Abdioğlu. 2010. “Kriz Öncesi ve Kriz Dönemlerinde İşletmelerde Çalışma Sermayesi Gereksiniminin Belirleyicileri: İMKB İmalat Sanayi Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (2).
- Caballero, S. B., P. J. G. Teruel, ve P. M. Solano. 2010. “Working capital management in SMEs”, *Accounting and Finance*, (50).
- Callao, S., J. I. Jarne ve J. A. Lainez. 2007. “Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (16).

- Clarkson, P., J. D. Hanna, G. D. Richardson ve R. Thompson. 2011. "The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, (7).
- Çankaya, F. ve E. Dinç. 2012. "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (1).
- Dimitrios, B. E. Nikolaos, P. Konstantinos ve V. Dimitrios. 2013. "The impact of IFRS on ratios of listed and new listed companies of Athens Exchange", *International Journal of Business and Social Research (IJBSR)*, 3 (5).
- Dinç, E. ve O. Y. Atasel. 2016. "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (12).
- Ha, D. T., B. D. Thanh, ve H. T. T. Hang. 2016. "Impact of Working Capital on Financial Performance of Small and Medium- Sized Enterprises in Vietnam", *Review of Contemporary Business Research*, 5 (1).
- Hung, M. ve K. R. Subramanyam. 2007. "Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Germany", *Rev Acc Stud*, (12).
- Gaston, S. C., C. F. Garcia, J. I. J. Jarne ve J. A. L. Gadea. 2010. "IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, (26).
- Gençoğlu, Ü. G., Arsoy, A. P., Y. Ertan ve T. Bora. 2014. "TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64).
- Gürdal, K. 2004. "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (11).
- Gürdal, K. 2005. "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (14).
- Karabayır, M. E. ve E. Ertugay. 2010. *Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü*, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 65 (4).
- Kieschnick, R., M. Plante ve R. Moussawi. 2006. "Corporate Working Capital Management: Determinants and Consequences", *International Journal of Managerial Finance*, 3 (2).
- Kubickova, D. ve I. Jindrichovska. 2012. "Impact of IFRS Adoption on Key Financial Ratios: Comparison of Selected European Countries", *International Conference on Business Excellence*, 1-7.

- Lamprey, L.L., Frimpong, K. ve Morrison, A. B. 2017. "Empirical Study on the Influence of Working Capital Management on Performance of SMEs in a Developing Economy", *British Journal of Economics, Management & Trade*, 17 (4).
- Lantto, A. M. ve P. Sahlström. 2009. "Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios", *Accounting and Finance*, (49).
- Mongrut, S., F. D. O'Shee, C. C. Zavaleta ve J. C. Zavaleta. 2014. "Determinants of Working Capital Management in Latin American Companies", *Innovar*, 24 (51).
- Manoori, E. ve J. Muhammad. 2012. "Determinants of working capital management: Case of Singapore firms", *Research Journal of Finance and Accounting*, 3 (11).
- Öztürk, M. B. ve K. Demirgüneş. 2008. "İşletme Sermayesi Gereksinimini Etkileyen Değişkenler Üzerine İMKB'de Bir Uygulama". *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 45 (516).
- Pais, M. A. ve P. M. Gama. 2015. "Working capital management and SMEs profitability: Portuguese evidence", *International Journal of Managerial Finance*, 11 (3).
- Palombini, N. V. N. ve W. T. Nakamura. 2012. "Key Factors In Working Capital Management In The Brazilian Market", *Revista de Administração de Empresas*, 52 (1).
- Pekdemir, R. 2011. "TMS-TFRS Diye Diye...", *Mali Çözüm Dergisi*, (107).
- Silva, T. D. ve G. J. Miranda. 2016. "Indicators of Working Capital Management before and after the adoption of the International Accounting Standards in Brazil", *Journal of Education and Research in Accounting*, 10 (3).
- Sultanoğlu, B. 2014. UFRS'nin Borsa İstanbul'daki Şirketlerin Finansal Tabloları Üzerindeki Etkisi: Finansal Bilginin İhtiyaca Uygunluğu ve Finansal Tablolar Analizi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara.
- Şamiloğlu, F. ve K. Demirgüneş 2008. "The Effect of Working Capital Management on Firm Profitability: Evidence from Turkey", *The International Journal of Applied Economics and Finance*, 2 (1).
- Tahir, M. ve M. B. A. Anuar. 2016. "The Determinants of Working Capital Management and Firms Performance of Textile Sector in Pakistan", *Qual Quant*, (50).
- Terzi, Serkan, R. Oktem ve İ. Kıymetli Şen. 2013. "Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey", *International Business Research*, 6(4).
- Terzi, S. ve İ. Kıymetli Şen. 2013. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Özkaynak Üzerine Etkileri: Borsa İstanbul Örneği", *MODAV*, (4).

- Uluslan, H., E. Eren, ve Ç. Köylü. 2012. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55).
- Vardia, S., N. Kalra ve G. Soral. 2016. “An Impact If IFRS on The Value Relevance of Financial Statements: A Study of Selected Indian Listed Company”, Indian Journal of Accounting (IJA), 48 (2).
- Yıldız, B. ve S. Akkoç. 2016. “Çalışma Sermayesi ve Karlılık İlişkisinin Keşifsel Bir Araçla (ANFIS) İncelenmesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 11 (1).
- Zariyawati, M. A., M. N. Annuar ve N. Pui-San. 2016. “Working Capital Management Determinants of Small and Large Firms In Malaysia”, International Journal of Economics and Management, 10 (2).

KISMI BÖLÜNMENİN ŞİRKETLERİN PİYASA DEĞERİ ÜZERİNE ETKİSİ: OLAY ÇALIŞMASI YÖNTEMİYLE ANALİZ*

Prof. Dr. Fikret OTLU**

Öğr. Gör. Mehmet TURSUN***

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ****

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 467-481

ÖZ

467

6102 sayılı TTK'da kısmi bölünme işleminin yer almasıyla birlikte şirketler giderek artan bir şekilde kısmi bölünme işlemine başvurmaya başlamışlardır. Şirketler bölünme işlemini gelecekte daha etkin bir firma olabilmek için ve stratejik amaçlarla gerçekleştirmektedirler. Bu çalışmada pay senetleri BİST'te işlem gören ve kısmi bölünme yoluna giden şirketlerin aldıkları bölünme kararının, şirketlerin piyasada işlem gören pay senetleri üzerindeki etkisi incelenmektedir. Bu çerçevede BİST'te işlem gören 5 şirketin kısmi bölünme kararlarını kamuya duyurdukları tarih öncesi ve sonrası şirketlerin pay senedi fiyatlarındaki değişimler, olay çalışması (event study) yöntemiyle analiz edilmiştir. Yapılan analizde, şirketlerin kısmi bölünme kararlarının şirketin pay senetleri üzerinde negatif yönlü bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Şirketlerde Kısmi Bölünme, Firma Değeri, Olay Çalışması

JEL Sınıflandırması: F65, P34, E44

THE EFFECT OF PARTIAL DIVISION ON MARKET VALUE OF COMPANIES: ANALYSIS WITH THE EVENT STUDY METHOD

ABSTRACT

With the inclusion of partial division in TTK 6102, companies are increasingly applying partial division. The

* Makale gönderim tarihi: 18.10.2018, kabul tarihi: 21.02.2019.

** İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fikretotlu@inonu.edu.tr, orcid org/.0000-0002-1264-1732.

*** Adıyaman Üniversitesi Kahta Meslek Yüksekokulu, mtursun@adiyaman.edu.tr, , orcid org/.0000-0001-9731-2198.

**** İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ahmet.durmus@inonu.edu.tr, orcid org/.0000-0001-6626-7291.

Atf: Otlu, F., Tursun, M. ve Durmuş, A. F. (2019). Kısmi bölünmenin şirketlerin piyasa değeri üzerine etkisi: olay çalışması yöntemiyle analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 467-481. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.472124>.

companies are carrying out the division process in order to become a more efficient company in the future and for strategic purposes. In this study, the effect of the dividend decision of the companies, which are traded in the share certificates BIST and go for the partial split, on the shares of the companies traded in the market are examined. The changes in the share price of the companies before and after the announcement of the partial dividend decisions of the 5 companies in this framework in BİST were analyzed by event study method. In the analysis made, it was determined that the partial split decisions of the companies had a negative effect on the share certificates of the company.

Keywords: Turkish Commercial Code numbered 6102, Partial Fragmentation in Companies, Company Value, Case Study

JEL Classification: F65, P34, E44

1.GİRİŞ

İşletmeler, mali, hukuki ve stratejik nedenler başta olmak üzere birçok faktörün etkisiyle yeniden yapılanarak ekonomik ve hukuki olarak tarif edilen yeniden yapılanma yoluna başvurumaktadırlar. İlk defa 19. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri'nde görülen şirketlerdeki bu yeniden yapılanma süreci, ABD'den sonra Avrupa'da sonrasında da Türkiye'de görülmeye başlamıştır. Önceleri, birçok şirket ulusal düzeyde ekonomik ve hukuki yapılanma içerisindeyken, küreselleşmenin birçok ülkeyi etkisi altına almasıyla, ulusal düzeydeki şirket yapılanmaları giderek uluslararasına uygun faaliyetlerde bulunacak şekilde dönüşmeye başlamışlardır (Şimşek 2006, 1). Sermaye şirketleri için yeniden yapılanma türleri; birleşme, tasfiye, tür değişikliği, hisse değişimi, tam bölünme ve kısmi bölünme olarak sıralanabilir (Nazalı 2008, 2).

Şirketlerdeki birleşme nasıl ki ekonomik ve hukuki bir ihtiyaç ise, bölünme işlemi de ekonomik ve hukuki bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır (Pulaşlı 2011, 197). Küreselleşen dünyada ticaret sektöründeki değişimlerin bir sonucu olarak günümüzde firmaların bölünme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Şirket bölünme işlemleri, günümüz ekonomik dünyası içinde şirketlerin çokça ihtiyaç duyduğu ve sık sık başvurduğu bir durumdur. Uluslararası boyutta faaliyette bulunan şirketlerin birçoğu, küreselleşme hızının giderek artmasıyla bölünme işlemlerini adeta bir strateji olarak kullanmaya başlamışlardır (Dede 2006, 9).

Şirketlerde bölünme işlemleri, şirketlerin küçültülerek etkin bir yapıya kavuşmalarını sağlayan bir kurumsal stratejik yöntemdir (Sezgi 2001, 86). Şirketlerde bölünme işlemine, katma değer oranının yükseltilmesi, şirket mali yapısının sağlamlaştırılarak uluslararası rekabet kabiliyetinin artırılması, uzmanlaşmanın sağlanması, yönetimin kolaylaştırılması, pay sahipleri arasında çıkan uyuşmazlıkların azaltılması, kaynak kullanımının etkinleştirilmesi, uluslararası piyasalarda rekabet edebilme imkanına kavuşulması ve çağdaş ekonomik kurallara ayak uydurabilmek gibi amaçlarla

başvurulabilir (Dede 2006, 63-65).

Şirketlerde kısmi bölünme işlemlerinin piyasada nasıl bir etki yarattığı henüz araştırılmamış ve üzerinde yeterince çalışma yapılmamış bir konudur. Şirketlerin kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulması öncesi ve sonrasında şirketlerin pay senetleri fiyatlarında meydana gelen aşırı getiri ve götürüler olay etüdü yardımıyla tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmamıza göre, kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulmasından önce şirket pay senetlerinin değerinde pozitif aşırı gelirler tespit edilmiş, duyurudan hemen sonra ise negatif yönlü bir düşüş meydana geldiği görülmüştür.

Bu çalışmanın amacı şirketlerdeki kısmi bölünmenin şirket piyasa değerine etkisini incelemektir. Çalışmada öncelikle, bölünme kavramından bahsedilmiş, sonrasında 6102 sayılı TTK'da yer alan kısmi bölünme işlemi incelenmiştir. Daha sonra olay etüdünden bahsedilerek olay etüdü ile ilgili literatür taraması yapıldıktan sonra araştırma yöntemi ve veriler ele alınmıştır. Son olarak da, kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulmasından sonra kısmi bölünmenin gerçekleşmeden önceki ve sonraki on günlük periyotlarda şirketin pay senetlerinde meydana gelen değişimler olay etüdüne göre tespit edilerek değerlendirilmiştir.

2. ŞİRKETLERDE KISMİ BÖLÜNME

Birçok disiplinde kullanılan bölünme kavramı literatürde farklı şekillerde kullanılmakla birlikte, genel olarak ele alındığında, bir bütünün en az iki parçaya ayrılması “bölünme” olarak ifade edilmektedir (Yıldız ve Ünsal 2005, 210). 6102 sayılı TTK'da şirket bölünmeleri tanım olarak yer almamış olup şirket bölünmelerinin türleri açıklanmıştır.

6102 sayılı TTK'nun 159. maddesinde şirketlerin bölünme türlerinden olan tam bölünme “Şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılır ve diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler. Tam bölünüp devrolunan şirket sona erer ve unvanı ticaret sicilinden silinir” şeklinde açıklanmıştır. Aynı maddede şirketlerin bölünme türlerinden bir diğeri olan kısmi bölünme ise, “Bir şirketin malvarlığının bir veya birden fazla bölümü diğer şirketlere devrolunur. Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler veya bölünen şirket, devredilen malvarlığı bölümlerinin karşılığında devralan şirketlerdeki payları ve hakları elde ederek yavru şirketini oluşturur” şeklinde açıklanmıştır.

Kısmi bölünme işleminin tam bölünmeden ayrıldığı en temel özelliği bölünen şirketin ortadan kalkmadan elinde tuttuğu ekonomik değerlerle faaliyetlerine devam etmesidir. Bölünen şirketler yalnızca ekonomik değerlerinin bir kısmını başka şirket veya şirketlere devrederler. Ülkemizde kısmi bölünme işlemi 6762 sayılı TTK'da yer almamaktaydı. Türkiye'de bölünme kavramı öncesinde değişik kanunlarda yer almasına rağmen, kısmi bölünme işlemi maddi hukuk açısından ilk olarak 6102

Sayılı TTK'da yer almıştır.

TTK'ya göre kısmi bölünme işleminin usul ve esasları aşağıdaki gibidir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 159'uncu maddesine göre kısmi bölünme işlemi, iştirak ilişkisi olmak kaydıyla yavru şirket kurmak ve ortaklık pay senetlerinin mevcut ortaklara verilmesi olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir.

Pay senetlerinin mevcut ortaklara verilmesi şeklindeki bölünme işleminde, bölünen şirketin ortakları devralan şirketin şirket veya şirketlerde pay sahibi olurlar. Bu şekildeki kısmi bölünme işleminde, bölünen şirketin varlıklarındaki azalma şirket sermayesi azaltılması yoluyla dengelenir. Yavru şirket kurma yoluyla gerçekleşen bölünmede şekilde ise, bölünen şirket devredilen ekonomik değerlerin miktarı karşılığında devralan şirket veya şirketlerdeki paylarını elde ederek yavru şirketini kurmaktadır. Bu şekilde kurulan kısmi bölünme işleminde, şirketin bilanço değerlerinde herhangi bir azalma olmaz ve bu nedenle sermaye azaltımı veya şirket fonlarının işletmeden çekilmesi gibi bir durum da söz konusu olmaz.

3. OLAY ÇALIŞMASI VE METEDOLOJİSİ

Olay çalışmasının uzun bir geçmişe sahip olduğu söylenebilir. Olay çalışmasıyla ilgili ilk yayınlanmış çalışma 1933 yılında Dolley tarafından yapılmıştır. Dolley çalışmasında, firmaların pay senetlerinin bölüneceği dönemdeki nominal fiyat değişimleri üzerinde çalışmak suretiyle, pay senedindeki bölünmelerinin fiyata etkilerini incelemiştir.

1930'lu yılların başından 1960'lı yılların sonuna kadar yapılan çalışmalarda olay çalışmalarının karmaşıklık düzeyi artmıştır. Bu zaman diliminde, Myers ve Bukey 1958 yılında; Barker 1956, 1957 ve 1958 yıllarında, Ashley 1962 yılında çeşitli olay çalışmaları yapmışlardır. Ancak günümüzde kullanılan olay çalışması metodolojisini ortaya koyan ve konu ile ilgili yeni ufuklar açan ilk çalışma 1968 yılında Ball ve Brown tarafından ortaya konulmuştur. Bir diğer çalışma ise 1969 yılında Fama, Fisher, Jensen ve Roll tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu öncü çalışmalardan sonra, temel metodoloji ile ilgili bazı değişiklikler öne süren çalışmalar da yapılmıştır. Brown ve Waner, 1980 ve 1985 yıllarında yapmış oldukları çalışmalarda, bu değişikliklerin birçoğunun önemini tartışmışlardır (Campbell ve diğerleri 1997, 150; Kaderli ve Demir, 2009, 48). Gerek yurtdışında, gerekse Türkiye'de yapılan olay çalışmalarından bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Chi ve Tseng-Chung (2007) yılında Tayvan'da iflasın eşiğine gelmiş şirketlerin, yeniden örgütlenme duyurularının ilgili pay senetlerine etkilerini araştırmıştır. Yapılan çalışmada, şirketlerin yeniden yapılanma duyurularıyla anormal getirilerin elde edilebileceğini ve bu getirilerin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ortaya koymuşlardır. Shah ve diğerleri (2007) yılında tüketici fiyat

endeksinin, Pakistan pay senedi piyasasına etkisini incelemiştir. Bu araştırmaya göre, enflasyon rakamlarının kamuya ilan edildiği tarihler etrafında anormal getirilerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını gözlemlemiştir. Türkiye’de de birçok farklı alanda olay çalışmaları yapılmıştır. Yapılan çalışmaların bazıları şunlardır;

Kıymaz 1996 yılında İMKB İmalat sektöründe yaptığı bir çalışmada, olay çalışması ile halka ilk arz edilen hisse senetlerinin performanslarını ölçmüştür. Özer ve Yücel (2001) yılında yaptıkları araştırmada, firmaların pay senedi ihraç ettiği tarih etrafındaki günlerde, özellikle ihraç gününe yakın günlerde, anormal pay getirisinin olduğunu gözlemlemiştir. Mandacı (2003) yılında İMKB’nin kurulduğu günden bu yana yapılan genel seçimlerin bir kısmında seçimlerin yapıldığı tarihten sonraki günlerde anormal getirilerin elde edildiğini tespit etmiştir.

Yörük ve Ban (2006) yılında gıda sektöründe yaptıkları bir araştırmada, şirketlerin birleşme öncesindeki birkaç günde bu sektördeki pay senetlerine yatırım yapılması durumunda anormal getirilerin elde edilebileceğini ortaya koymuşlardır. Çukur ve Eryiğit (2006) yılında bankacılık sektöründeki şirketlerin birleşme ve devralma olaylarının etkisini ölçmüştür. Bu olayların kamuya duyurulmasıyla pay senetlerinden pozitif yönlü anormal getiri elde edildiğini saptayan bir çalışmayı olay çalışması metoduyla ortaya koymuşlardır.

Bir başka çalışma Aygören ve Uyar tarafından (2007) yılında yapılmış olup çalışmada, İMKB’de şirketler hakkındaki denetim görüşlerinin pay senedi getirileri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, denetim raporundaki denetim görüşünün şirketlerin pay senetlerinde anormal getirilerin elde edilebileceği sonucu ortaya çıkmıştır. Bayazıtlı, Kaderli ve Gürel tarafından 2008 yılında yapılan çalışmada ise şirketlerin kar payı duyurularının, ilgili şirketlerin pay senedi fiyatları üzerinde pozitif etkisinin olduğunu olay çalışması metoduyla incelemiştir. Çalışma sonucunda kar payı duyuruları sonucunda pay senetlerinde anormal getiriler elde edilebileceğini ortaya konulmuştur.

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE VERİLER

Araştırmamızın temel olarak, pay senetleri BİST’ te işlem gören işletmelerden kısmi bölünme işlemini gerçekleştirmiş olan işletmelerin almış oldukları kısmi bölünme kararlarının pay senedi getirilerini hangi yönde etkilediğinin “olay çalışması” yoluyla incelenmesi amaçlanmıştır. Bir başka deyişle, kısmi bölünme kararlarının işletmelerin pay senetlerinden anormal getirilerin elde edilip edilemeyeceği araştırılmıştır. Böylece daha önce yapılan çalışmalara farklı bir alanda katkı sağlanmış olacaktır.

Bu çalışmanın kapsamını, pay senetleri BİST’ te işlem gören firmalar içerisinde 6102 sayılı TTK’nun yürürlüğe girmesinden sonra kısmi bölünme işlemini gerçekleştirmiş olan 5 firma

oluşturmaktadır. Ülkemizde pay senetleri borsada işlem gören tüm şirketler, şirketle ilgili, sonuçları kamuyu olumlu veya olumsuz ilgilendiren her türlü bilgiyi Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığıyla ilan etmek zorundadır. Etkin piyasa hipotezi, şirketlerle ilgili herhangi bir bilginin piyasanın yarı-güçlü formda etkin olması durumunda anormal bir getiri elde edemeyeceğini savunmaktadır (Hirt ve Block 2006). Piyasaların etkin olmadığı durumlarda şirketlerin kamuya duyurduğu bilgiler, ilgili şirketin pay sahipleri üzerinde etkili olabilmektedir. Bu durumda şirketlerin kısmi bölünme duyurularının piyasanın etkinlik derecesine göre bir sonuç ortaya koyması mümkündür.

Çalışma kapsamında yer alan şirketlerin pay senetlerine ait getiriler BİST-100 endeks verilerinden, kısmi bölünme yoluna giden işletmelerin kısmi bölünme kararları ise KAP'a yapılan bildirimlerden elde edilmiştir. Çalışma kapsamında yer alan firmalara ait kısmi bölünme duyurularının yapıldığı tarihlerle ilgili bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 1. Firmaların Kısmi Bölünmeye İlişkin Kararlarını KAP'a Bildirdikleri Tarihlerle (Olay Tarihi) İlişkin Bilgiler

S.N.	Şirket Adı	Olay Tarihi
1	Arçelik A.Ş.	12.10.2016
2	Doğuş GYO	04.05.2016
3	Global Yatırım Holding	30.06.2016
4	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	23.02.2015
5	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	28.04.2015

Kaynak: Şirket yönetim kurulu kararları

Araştırmamızın uygulama bölümünde ilk olarak, araştırmaya konu olan her bir şirket için kısmi bölünme kararlarının kamuya ilan edildiği tarihin on gün öncesi ve on gün sonrasını içine alan pay senetlerinin fiyatları belirlenmiştir. Daha sonra piyasanın günlük getirisini hesaplayabilmek için BİST-100 endeksinin olay günü tarihinden on gün öncesi ve on gün sonrasını kapsayan endeks verileri elde edilmiştir. İlgili günlük getirilerden yararlanılarak da olay çalışması için gerekli hesaplamalar yapılmış ve şirketlerin aldıkları kısmi bölünme kararlarının, ilgili şirketlerin pay senetlerinden anormal bir getiri elde edilip edilmediği belirlenmeye çalışılmıştır.

Literatürde kısa dönemlik performanslara dayalı yapılan araştırmalarda kullanılan zaman periyodu iki gün ile altı ay arasında değişmektedir (Ünlü ve Ersoy 2008, 248). Olay penceresinin uzun dönem olarak seçilmesi istatistiksel açıdan araştırmanın gücünü zayıflatabilmekte ve olayın anlamlılığı hakkında hatalı değerlendirmelere olanak tanıyabilmektedir. Buna karşın olay penceresinin kısa

olması, olayın önemli etkilerini net olarak ortaya koyabilmektedir.

Çalışmamızda firmaların kısmi bölünme kararlarının duyurulmasının kısa dönem getirileri (kısmi bölünmenin ilan edilmesinden on gün öncesi ve on gün sonrasındaki getirilerini içine alacak şekilde) toplamda 21 günlük getiriler incelenmiştir. Olay penceresinin olay gününden on gün önce ve on gün sonrasını kapsamamasının nedeni, şirketlerin pay getirilerinin olaya duyarlılığını daha doğru bir biçimde ölçebilmesinden ileri gelmektedir. Olay penceresinin uzun tutulmasında borsayı etkileyebilecek başka haberlerin de ilgili pay senetlerinin fiyatları üzerinde etkisinin olabileceği düşünülmektedir.

Olay çalışması, şirketlerin kamuya bildirdikleri olaya pay sahiplerinin verdiği aşırı tepkiyi ölçmek için kullanılan bir metottur. Şirketlerin pay senetlerinde meydana gelen hareketlilik piyasadan daha fazla ise olağandışı getiri veya olağandışı götürünün olması beklenir. Kamuya duyurulan olayın etkilerini pay senetleri fiyatları üzerinde tespit etmek kolay olduğundan etkili bir yöntem olarak kabul görülmektedir.

Olay çalışması, şirketin pay sahiplerinin servetlerini arttırdığı veya artırmadığı konusunda sonuçlar çıkarılmasını sağlayan bir teknik ya da bir metot olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda olay çalışması, kamuya duyurulan şirket bilgilerine pay senedi fiyatlarının hangi hızda fiilen tepki verdiğini ölçmek için kullanılabilir. Bu nedenledir ki olay çalışması yöntemi birçok alanda ekonomik etkilerin ölçülmesinde yaygın olarak kullanılan bir yöntem olmuştur. Olay çalışması bir tek modelden ibaret değildir. Birçok finansal durumda olay çalışması birbirini izleyen dört aşamadan meydana gelmektedir. (Eppli ve Charles 2005, 120; Tuominen 2005, 51-59). Bunlar; (1) Olayın tanımlanması, (2) Olay penceresinin tanımlanması (event window), (3) Olayın etkilerinin değerlendirilmesi ve (4) Modelin kurulup test edilerek sonuçların değerlendirilmesi.

Olay çalışmasının yapılabilmesi için yukarıda bahsedilen dört aşamanın uygulanması gerekmektedir. Çalışmamızda inceleme konusu şirketlerdeki kısmi bölünme kararları, olayın gerçekleşme zamanı ise kısmi bölünme kararlarının alındığı tarih olarak belirlenmiştir. Olay penceresinin tespitinde kısa dönem dikkate alınarak olayın kamuya açıklandığı tarihin on gün öncesi ve on gün sonrası incelemeye konu edilmiştir.

Olağan dışı getiriler, kamuya duyurulan bilgilerin piyasada duyulması ile duyulmaması arasındaki getiriler arasındaki farktan ibarettir. Bu getiriler genellikle, olay tarihindeki toplam pazar endeksi getirisinin performansı ile ilişkilendirilir ve Anormal Getiriler (Abnormal Return – AR) olarak adlandırılır (Seans ve Sandoval 2005, 310-315). Anormal getiriler matematiksel olarak aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Bartholdy ve diğerleri 2006,3; Tuominen 2005, 50; Chan-Lau 2001, 8-9);

$$\text{Anormal Getiri (ARit)} = \text{Fiili Getiri Oranı} - \text{Pazar Getiri Oranı}$$

$$AR_{it} = Rit - R_{mt} \quad (1)$$

Eşitlikteki,

AR_{it} i hisse senedi için t günündeki anormal getiriyi,

R_{it} i hisse senedinin t günündeki fiili getirisini,

R_{mt} i hisse senedinin t günündeki pazar getirisini (Normal beklenen getiriyi) göstermektedir.

Yukarıda ifade edilen Fiili Getiri (R_{it} Hisse Senedi Getirisi) ise aşağıdaki eşitlik yardımıyla hesaplanabilir;

$$R_{it} = (D + Pit - Pit_{-1}) / Pit_{-1} \quad (2)$$

Eşitlikteki,

R_{it} i hisse senedinin t günündeki fiili getirisini,

Pit i hisse senedinin t günü kapanış fiyatını,

Pit_{-1} i hisse senedinin t - 1 günü kapanış fiyatını ve

D ise i hisse senedinin t gününde ödenen kar payını göstermektedir. Pazar getiri oranı ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$R_{mt} = (It - It_{-1}) / It_{-1} \quad (3)$$

Eşitlikteki, R_{mt} pazara ilişkin günlük getiriyi,

It BİST- 100 Endeksinin t günündeki kapanış değerini,

It_{-1} BİST- 100 Endeksinin t - 1 günündeki kapanış değerini göstermektedir.

Olay çalışmalarında, piyasa modeli, sabit beklenen getiri modeli, sermaye varlıklarını fiyatlandırma modeli, arbitraj fiyatlandırma modeli gibi çeşitli modeller kullanılmaktadır (Kaderli 2007, 147). Bu çalışmada, daha önceki bazı çalışmalarda da yapıldığı gibi (Kıymaz 1996, 127; Bekçioğlu ve diğerleri 2004, 45-47; Kaderli 2007, 147-153). Pazar Getiri Oranı'nın hesaplanmasında BİST- 100 Endeksi günlük kapanış değerleri kullanılmış ve pazar getirileri yukarıdaki eşitlik 3 yardımı ile hesaplanmıştır.

Olay çalışmalarında amaç, olayın olduğu tarihten önceki ve sonraki günlerde, Ortalama Anormal Getiri (Average Abnormal Return - AAR) ve Kümülatif Anormal Getiri (Cumulative Abnormal Return - CAR) hesaplanmasıdır. Bu noktada AAR ve CAR üç aşamalı bir çalışma ile hesaplanabilmektedir (Tuominen 2005, 50-55; Sponholtz, 2005, 7; Serra 2002, 5). Bunlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir:

1. Aşama: Uygulamaya konu olan her bir şirketinin her bir t günü için, fiili getiri oranları ile pazar getiri oranı arasındaki fark alınmak suretiyle, anormal getiri hesaplanır. Bu durum yukarıdaki eşitlik

(1) de gösterilmiştir.

2. Aşama: Elde edilen her bir anormal getiri, uygulamaya konu olan şirket sayısına bölünerek, Ortalama Anormal Getiri (AAR) hesaplanır.

$$AAR_t = \sum_{i=1}^N (1/N) AR_{it} \quad (4)$$

3. Aşama: Hesaplanan ortalama anormal getiriler, sırasıyla birbirleriyle toplanarak, Kümülatif Anormal Getiri (CAR)ler elde edilir.

$$CAR_t = \sum_{i=1}^N AAR_{it} \quad (5)$$

Eğer, istatistiki olarak gerçek ve tahmin edilen sonuçlar sıfırdan farklılık gösteriyorsa, söz konusu bilginin pay senedi getirilerini etkilediği ve olayın pay sahipleri ve potansiyel yatırımcılar üzerinde bir etki oluşturduğunu söylenebilir (Tuominen 2005,50). Bir başka deyişle yukarıda belirtilen bu üç aşamanın sonucunda pay senedi getirilerinden elde edilen kümülatif anormal getiriler 0'dan farklılıklar gösteriyorsa, ilgili olayın duyurulması ile şirket pay senetlerinden anormal getiriler elde edilmesi olanaklı hale geldiği söylenebilir.

Bu durumdaki piyasa etkin bir piyasa değildir. Ancak, olayın duyulması ile elde edilen kümülatif anormal getirilerin 0'a eşit, ya da 0'a çok yakın olması durumunda şirketin pay senetlerinin olaydan etkilenmediği ve dolayısıyla o piyasanın etkin bir piyasa olduğu anlamına gelir (Kaderli 2007, 148).

Çalışmamızdaki hipotezler olay çalışması metodu da dikkate alınarak aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

H0 Hipotezi, "Şirketlerin kısmi bölünme kararlarına ilişkin duyurularının ilgili şirketlerin pay senedi getirilerine hiçbir etkisi yoktur" H0= CAR= 0 şeklinde ifade edilebilir. Şirketlerin kısmi bölünme kararlarının ilanı ile o şirketlerin pay senetlerinde anormal bir getiri veya götürü meydana gelmez. Bu durumda piyasa, yarı güçlü formda etkindir.

H1 Hipotezi ise, "Şirketlerin kısmi bölünme kararlarına ilişkin duyurularının ilgili şirketlerin pay senedi getirilerine etkisi vardır." şeklinde belirlenmiştir. Bu durumda, H1=CAR>0 şeklinde ifade edilebilir. Şirketlerin kısmi bölünme kararlarının ilanı ile o şirketlerin pay senetlerinin getirilerinde anormal bir getiri veya götürü olabilecektir. Bu durumda piyasa yarı güçlü forma etkin değildir. Çalışmamızda hipotezlerimizin test edilmesiyle birlikte, BİST'un yarı güçlü formda etkin olup olmadığı da test edilmiş olacaktır.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRME

BİST-100 de işlem gören şirketlerin almış oldukları kısmi bölünme kararlarının Kamuyu

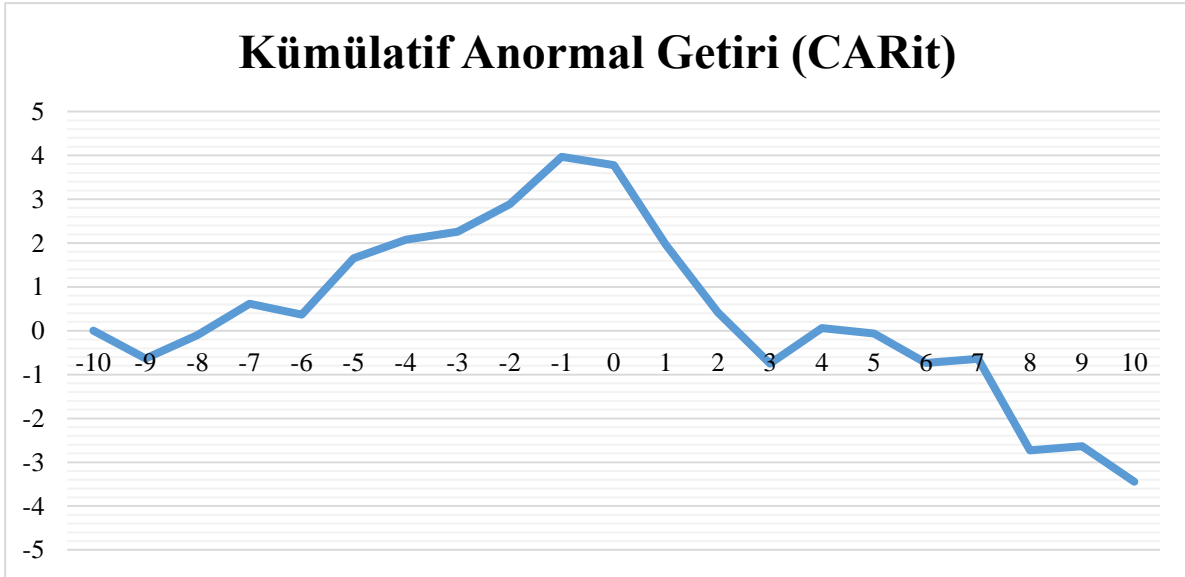
Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığıyla ilan ettikleri tarihlerden (olay tarihi) itibaren on gün önce ve on gün sonraki zaman dilimi için günlük fiili getiri oranları hesaplanmış ve bu getiri oranları kullanılarak şirketlere ilişkin ortalama anormal getiriler (ARit) ve kümülatif anormal getiriler (CARit) bulunmuştur. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıdaki Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2. Kısmi Bölünme Kararı Alan Şirketlerin Ortalama Anormal Getirileri İle Kümülatif Anormal Getirileri

Olay Zamanı (Günü)	Arçelik A.Ş.	Doğuş GYO	Global Yatırı Holding	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	Ortalama Anormal Getiri	Kümülatif Ortalama Anormal Getiri
	ARit (%)	ARit (%)	ARit (%)	ARit (%)	ARit (%)	AARit (%)	CARit (%)
t-10	0,00503	-0,02746	0,03405	-0,00785	0,00857	0,00247	0,00247
t-9	0,01026	-0,04141	-0,00016	-3,14276	-0,00466	-0,63575	-0,63328
t-8	0,00411	-0,02184	-0,01774	2,70623	0,00169	0,53449	-0,09879
t-7	-0,01165	0,01891	-0,00011	3,58820	-0,01326	0,71642	0,61763
t-6	0,00723	0,07186	0,00340	-1,35683	0,01023	-0,25282	0,36480
t-5	-0,00278	0,09446	0,00065	6,32730	0,02140	1,28821	1,65301
t-4	-0,00153	-0,12121	-0,06554	2,27878	0,02600	0,42330	2,07631
t-3	0,01095	-0,01824	0,03188	0,88796	-0,01410	0,17969	2,25600
t-2	-0,00264	-0,01244	0,04648	3,15862	-0,04114	0,62977	2,88577
t-1	0,00345	-0,00707	-0,01717	5,43071	0,01006	1,08399	3,96977
t=0	-0,01351	0,00081	-0,03137	-0,90935	-0,01777	-0,19424	3,77553
t+1	0,02552	-0,03139	-0,01477	-9,04467	0,02268	-1,80853	1,96700
t+2	-0,02008	-0,03580	0,02441	-7,69049	-0,00637	-1,54567	0,42134
t+3	-0,00250	0,02114	0,01470	-5,86057	-0,02086	-1,16962	-0,74828
t+4	-0,01819	-0,01671	-0,00558	4,09058	-0,00240	0,80954	0,06126
t+5	-0,00250	0,17714	0,02594	-0,90762	0,08127	-0,12516	-0,06390
t+6	-0,01257	-0,11084	-0,01222	-3,16425	-0,06156	-0,67229	-0,73619
t+7	0,00008	-0,02295	0,00441	0,47653	0,01196	0,09401	-0,64218
t+8	-0,00871	-0,01032	-0,00285	-10,38431	-0,02824	-2,08689	-2,72907
t+9	-0,00339	0,01640	-0,01916	0,46581	0,00280	0,09249	-2,63658
t+10	-0,00160	0,02043	0,03013	-4,07417	-0,02235	-0,80951	-3,44609

Tablo 2’den de görüldüğü gibi BİST’te işlem gören ve kısmi bölünme kararı alan 5 şirketin BİST-100 endeksinde kümülatif ortalama getirilerinin, olayın kamuya duyurulduğu tarihten on gün önce ve on gün sonrasındaki zaman dilimi içerisinde sıfırdan farklılıklar gösterdiği görülmektedir.

Sonuçlar incelendiğinde, olay tarihinden önceki on günlük dönemde şirketlerin pay senetlerinin kümülatif ortalama getirilerinin sıfırdan pozitif yönlü olarak farklı olduğu, olay tarihinden sonraki kümülatif ortalama getirilerin ise sıfırdan negatif yönlü olarak farklı olduğu görülmektedir. Buna göre, endeks kapsamında yer alan veya yer alacak şirketlerin kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulmasıyla şirketlere ait pay senetlerinden anormal götürülerin olabileceği tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, elde edilen sonuçlar şirketlerle ilgili duyurulan kısmi bölünme kararlarına yatırımcıların olumsuz tepki verdiğini göstermektedir. Şekil 1’de görüldüğü gibi şirketlere ait pay senetlerinden elde edilen getirilerin bu şirketlerle ilgili açıklanan kısmi bölünme kararlarına (olaya) karşı duyarlı olduğu ve bu duyarlılığın zaman fiyatlarındaki kaybın daha fazla olduğu görülmektedir.



Şekil 1. Kümülatif Anormal Getirilerinin Olay Tarihine Duyarlılığı

Söz konusu bu durum, piyasaının etkin olmadığını bir göstergesidir. Dolayısıyla şirketlerin kısmi bölünme kararlarını ilan etmeleri ile birlikte, ilgili şirketlerin pay senetlerinin getirilerinde, ilan edilen bilginin niteliğine bağlı olarak anormal bir yükseliş veya düşüş gerçekleşiyorsa o piyasa yarı güçlü formda etkin değildir (Karan 2004, 267-273).

6. SONUÇ

Türkiye’de kısmi bölünme işlemlerinin son yıllarda artış gösterdiği gözlenmektedir. Şirketlerin tür değişikliklerini adeta bir strateji olarak kullandıkları günümüzde, firmaların kısmi bölünme kararları alınırken pay senetlerinin işlem gördüğü piyasada bu kararların nasıl bir tepki ile karşılandığının bilinmesi önemlidir. Bu çalışmada, BİST’te işlem gören şirketlerin kısmi bölünme kararlarının kamuya açıklanmasının bu şirketlerin pay senedi getirilerine olan etkileri, Olay Çalışması Yöntemi ile incelenmiştir. Çalışmada, kısmi bölünme kararlarının kamuoyuna açıklayan şirketlerin pay senedi kapanış fiyatları ile BİST- 100 endeksi kapanış fiyatları kullanılarak anormal getiri elde edilip edilemediği ölçülmüştür.

Yapılan analiz sonucunda kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulduğu tarih olan olay öncesindeki on günlük sürede pay senetlerinden pozitif anormal getiri elde edildiği görülmüştür. Olay sonrasında ise negatif anormal getirilerin (götürülerin) olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle şirketlerle ilgili kısmi bölünme kararlarının kamuya açıklanması ile birlikte olay tarihini izleyen kısa zaman (on gün) aralığında bu şirketlerin pay senetlerinde normalin üstünde bir fiyat azalması olduğu, dolayısıyla anormal derecede götürünün oluşabileceği görülmüştür. Bu durum, piyasanın yarı güçlü formda etkin bir piyasa olmadığını ortaya koymuştur.

Elde edilen sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde ise, elde edilen kümülatif anormal getiriler (CARit) sıfırdan pozitif ve negatif yönde farklılıklar gösterdiği için, “Şirketlerin kısmi bölünmeye ilişkin kamuya yapmış oldukları duyuruların, şirketlerin pay senedi getirisine etkisi yoktur.” Şeklinde ifade edilen H_0 hipotezi reddedilmiş, onun yerine alternatif hipotez olan ve “Şirketlerin kısmi bölünmeye ilişkin duyuruların, ilgili şirketlerinin pay senedi getirisine etkisi vardır.” şeklinde ifade edilen H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Ülkemiz piyasası henüz yarı güçlü formda dahi etkin olmadığı ve yatırımcıların bu piyasada kamuya açıklanan özel bilgilerden yararlanılarak anormal getiriler elde etmesi mümkün olabileceği değerlendirilmektedir.

Kısmi bölünme kararlarının kamuya açıklanmasıyla şirketlerin pay senetleri fiyatında önemli ölçüde azalma meydana gelmektedir. Bu durum yatırımcıların şirketlerin sadece finansal performans değil aynı zamanda şirket yönetimi tarafından alınan kararlara da önem verdiklerini göstermektedir. Şirket yöneticilerinin kısmi bölünme kararlarının kamuya açıklanması öncesinde ve sonrasında süreci iyi yönetmeleri gerekmektedir. Şirketlerin yönetim kurulları tarafından alınan kararların kamuya açıklanması sürecinde pay sahipleri üzerinde olumsuz bir algıya yol açacak haberlerin olumsuzluklarını ortadan kaldırabilmek için yatırımcıların iyi bir şekilde ikna edilmesinin yolları aranmalıdır. Kısmi bölünme kararlarının kamuya duyurulması sonrasında şirket pay senetleri getirilerinde anormal götürülerin olduğu bilgisi şirketlerin finansal yöneticileri tarafından dikkate alınarak şirketlerin piyasa değerini korumaları oldukça önemlidir.

KAYNAKÇA

- Aygören, H. ve S. Uyar. 2007. "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) Denetim Görüşlerinin Hisse Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisi", İMKB Dergisi, 9(36).
- Bartholdy, J., D. Olson ve P. Peare. 2006. "Conducting Event Studies on a Small Stock Exchange", <http://papers.ssrn.com> (Erişim Tarihi: 01. 10. 2010).
- Başoğlu, U., A. Ceylan ve İ. Parasız. 2001. Finans-Teori, Kurum ve Uygulama, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Bayazıtlı, E., Y. Kaderli ve E. Gürel. 2008. "Kar Payı Dağıtma Duyurularının Firmaların Hisse Senedi Getirilerine Etkisi: İMKB'ye Kayıtlı Taş Toprağa Dayalı Sanayide Faaliyet Gösteren Bazı Firmalar Üzerinde Bir Olay Etüdü Çalışması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 26.
- Bekçioğlu, S., M.Öztürk ve Y. Kaderli. 2004. "Kurulan İşbirliklerinin İMKB'ye Kayıtlı İzocam, Çelebi ve Netaş Firmalarının Hisse Senetleri Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesi: Bir Olay Etüdü Denemesi", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 21.
- Campbell, J. Y., W. L. Andrew ve A. C. MacKinnlay. 1997. The Econometrics of Financial Markets, Princeton University Press, New Jersey.
- Chan-Lau, J. A. 2001. Corporate Restructuring in Japan: An Event-Study Analysis, IMF Working Paper, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp01202.pdf>, (Erişim Tarihi: 12 15, 2009).
- Chi, L.-C., ve T. Tseng-Chung. 2007. "Impact of Reorganization Announcements on Distressed-Stock Returns", Economic Modelling, 24 (5).
- Çukur, S., ve R. Eryiğit. 2006. "Banka Birleşme ve Devralma Olaylarının Borsa'daki Etkisi, İktisat-İşletme ve Finans Dergisi, 243.
- Dede, B. 2006. Sermaye şirketlerinde kısmi bölünme ve devir işlemleri ve muhasebeleştirilmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eppli, M. J. ve C. T. Charles. 2005. "An Event Study Analysis of Mall Renovation and Expansion", Journal of Shopping Center Research, 12 (2).
- Hirt, G. A., S. B. ve Block. 2006. Fundamentals of Investment Management, McGraw-Hill/Irwin Publishing, New York.
- Kaderli, Y. 2007. "Yapılan İhracat Bağlantılarının İlgili Firmaların Hisse Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisinin Olay Etüdü ile incelenmesi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'ndaki Bazı Firmalar Üzerine Bir Uygulama", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36 (Ekim).
- Kaderli, Y. ve S. Demir, 2009. "Yatırım Kararı Duyurularının Hisse Senedi Getirileri Üzerindeki

Etkisinin Ölçülmesi: Olay Etüdü Yöntemi", İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, 91.

Karan, M. B. 2004. Yatırım Analizi ve Portföy Yönetimi Gazi Kitabevi. Ankara.

Kıymaz, H. 1996. "Halka ilk Arzedilen Hisse Senetlerinin Performansları: İMKB imalat Sektörü Uygulaması", Sermaye Piyasası ve İMKB Üzerine Çalışmalar İşletme ve Finans Yayınları, 4.

Mandacı, P. E. 2003. "İMKB'de Genel Seçimler Öncesi ve Sonrasında Anormal Fiyat Hareketleri", İMKB Dergisi, 7 (27).

Nazalı, E. 2008. Anonim şirketlerde tasfiye, birleşme, devir, nev'i değiştirme, bölünme ve hisse değişimi: Kurumlar vergisi açısından bir yaklaşım, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özer, G. ve R.Yücel, 2001. "İMKB'de Hisse Senedi İhraç Tarihi Etrafındaki Anormal Fiyat Hareketleri", Active, Bankacılık ve Finans Dergisi, 3 (16).

Pulaşlı, H. 2011. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre şirketler hukuku şerhi Cilt 1 Adalet Yayınevi, Ankara.

Seans, R. ve E. Sandoval. 2005." Measuring Security Price Performance Using Chilean Daily Stock Returns: The Event Study Method", Cuadernos De Economia, 42.

Serra, A. P. 2002. Event Study Tests – A Brief Survey, Working Papers Da FEP 117. May. <http://www.fep.up.pt>.

Sezgi, Ö. 2001. "Bölünme, birleşme ve hisse devri işlemlerinde yapılan son düzenlemeler", Vergi Dünyası, 243 .

Shah, S. Z., H. Mujtaba ve M. S. Abdullah. 2007." Impact of Macroeconomic Announcement on the Stock Prices: An Empirical Study on the Pakistani Stock Market", The Business Review, 9 (1).

Sponholtz, C. 2005. "Separating the Stock Market's Reaction to Simultaneous Dividend and Earnings Announcements, Centre for Analytical Finance, University of Aarhus. Working Paper Series No 212., <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abst> (Erişim Tarihi: 11. 12. 2009).

Şeker, S. 2007. "Kısmi Bölünmede Doğrular ve Yanlışlar-1", Yaklaşım Dergisi, 169 (Ocak).

Şimşek, E. E. 2006. Kurumlarda devir ve bölünme işlemlerinin vergilendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Tuominen, T. 2005. Corporate Layoff Announcements and Shareholder Value: Empirical Evidence from Finland, Master's Thesis, Department of Business Administration, Kuala Lumpur: Lappeenranta University of Technology.

- Ünlü, U. ve E. Ersoy. 2008. "İlk Halka Arzlarda Düşük Fiyatlama Ve Kısa Dönem Performansın Belirleyicileri: 1995–2008 İMKB Örneği", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (2).
- Yıldız, S. ve H.Ünsal. 2005. "Türkiye ve Avrupa Birliği'nde şirket Bölünmeleri Ve Vergilendirme Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, 72.
- Yörük, N. ve Ü. Ban. 2006. "Şirket Birleşmelerinin Hisse Senedi Fiyatlarına Etkisi: İMKB'de İşlem Gören Gıda Sektörü şirketlerinde Birleşme Etkisinin Analizi", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi 30 (Nisan).

LİSANS DÜZEYİNDE VERİLEN MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARINI KARŞILAMA DÜZEYİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Yunus KAYA**

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 482-507

ÖZ

Muhasebe meslek mensubu olmaya aday lisans öğrencilerinin, mesleki açıdan yetkin olma ve oluşan gelişmelere uyum sağlayabilmelerindeki en önemli unsur şüphesiz eğitimidir. Bundan dolayı muhasebe eğitimini düzenleyen ve birçok ülkede uygulama alanı bulan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları geliştirilmiştir. Bu standartların Türkiye’de de uygulama alanı bulması mesleki açıdan son derece önemlidir. Çalışmada lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarını karşılama düzeylerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde geliştirilmiş olan bir değerlendirme anketi ile konu hakkındaki veriler toplanmıştır. Araştırma sonucu elde edilen veriler SPSS programı aracılığıyla analiz edilmiş, “t testi” ve “tek yönlü varyans analizi” (one-way ANOVA) yapılmıştır. Sonuç olarak, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları çerçevesinde, yürütülmesi gerektiği kanısına varılmış ve bazı çözüm önerilerinde bulunulmuştur

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları

JEL Sınıflandırması: M40, M41

A RESEARCH ON THE MEETING LEVEL OF INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS OF ACCOUNTING EDUCATION GIVEN IN THE UNDERGRADUATE LEVEL

ABSTRACT

The most important factor for which undergraduate students’ who come up for member of a profession in accounting are avocationally qualified and adapt themselves to potential developments is education. Therefore, the International Accounting Education Standards that organize the accounting education and find a field of

* Makale gönderim tarihi: 20.11.2018, kabul tarihi: 07.04.2019.

Bu çalışma, Kars Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR danışmanlığında Yunus KAYA tarafından tamamlanan "Türkiye’de Verilen Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarını Karşılama Düzeyi: Kafkas Üniversitesi’nde Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

**Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, yunuskaya222@gmail.com, orcid.org/0000-0001-9293-8108.

Atıf: Kaya, Y. (2019). Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe eğitim standartlarını karşılama düzeyine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 482-507. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.485946>.

application in many countries have been established. That these standards find a field of application in Turkey is enormously important. In this study, it has been determined whether accounting education given in the undergraduate degree meets the International Accounting Education Standards. In the framework of this objection, data for the subject have been gathered with an evaluation survey which was developed. The data gathered from the research results have been analyzed by means of SPSS program and “t test” and “one-way analysis of variance (one-way ANOVA) have been implemented. As a result, it has been thought that accounting education given in the undergraduate degree should be given in the framework of the International Accounting Education Standards and some solution recommendations have been suggested.

Keywords: Accounting, Accounting Education, International Accounting Education Standards

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler, ticari, sosyal, ekonomik ve diğer tüm alanlarda etkisini göstermiş ve değişimi gerekli kıldığı gibi muhasebe ve muhasebe eğitimi üzerinde de değişimi zorunlu kılmıştır. İlgili taraflara daha sağlıklı bilgiler iletilebilmesi için bu küreselleşme sürecine, muhasebe eğitimi açısından gerekli uyumun sağlanması önem arz etmektedir. Küreselleşen dünyada, artan rekabet, şirket birleşmeleri, maliyetlerin önemi vb. konular işletmelerin dili olan muhasebeye duyulan önemi gün geçtikçe arttırmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe eğitimi veren üniversitelerin çağın gereklerine uygun, küresel işletmelerin beklentilerini göz önünde bulunduran, kaliteli ve piyasa koşullarında uygulanabilirliği yüksek bir muhasebe eğitimi vermeleri gerekmektedir.

Muhasebe yeni bilgi ekonomisinin ihtiyaçlarını karşılayabilen özelliklere sahip olmalıdır. Bu özelliklerin kazanılabilmesi için muhasebe meslek mensubu adayları, mükemmel iletişim becerilerine sahip, teknik uzmanlık bilgisiyle yetiştirilmelidir. Profesyonel bir muhasebecinin, mesleki bilgi ve becerileri kazanmasına ek olarak, dürüst ve objektif olması ahlaki değerlere önem vermesi ve mesleki açıdan kendisini sürekli yenilemesi gerekir. Bu özellikler göz önüne alındığında muhasebe meslek mensubu adaylarının uluslararası normlara göre eğitim almaları ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları çerçevesinde yetiştirilmeleri gerekir.

Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe eğitimiyle paralel bir şekilde sürdürülebilmesi için öncelikle, muhasebe işlemleri sonucu ortaya çıkan bilgileri kullanacak olanların ihtiyaçları belirlenmeli ve bu ihtiyaçlar doğrultusunda verilen muhasebe eğitiminin, değişen ve gelişen bu ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığının araştırılması gerekir. Araştırma sonuçlarının da, verilen eğitimin yeniden yapılandırılması ve sunulmasında bir girdi olarak kullanılması muhasebe eğitiminin Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları seviyesinde verilmesi açısından önemlidir. Böylece bilgi

kullanıcılarının ihtiyaçlarının belirlenmesi, uygun çözüm yöntemlerinin muhasebe eğitiminde kullanılması, daha güncel ve uluslararası normlara uygun bir muhasebe eğitiminin verilmesini sağlayacaktır.

Bu çalışmada, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, uluslararası muhasebe eğitim standartlarını karşılama düzeyine ilişkin görüşler Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinden elde edilerek değerlendirilmeye çalışılmıştır.

2. KONUYLA İLGİLİ YAPILMIŞ OLAN BAZI ÇALIŞMALAR

Alkan (2015), yaptığı çalışmada, işletmelerin muhasebe programı mezunlarından beklentilerini incelemeyi amaçlamıştır. Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulu Muhasebe Programı mezunlarına son 10 yıldır istihdam olanağı sunan işletmelerle toplantı yapılmış mezunların niteliği ve mezunlardan beklentileri sorulmuştur. İşletmelerin beklentileri incelendikten sonra Türkiye’de ön lisans muhasebe eğitimi veren 97 üniversitede bulunan toplam 274 meslek yüksekokulunun, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programlarının web sayfalarındaki ders içerikleri, içerik analizi yöntemiyle incelenerek işletmelerin beklentileriyle karşılaştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre temel muhasebe konularında paydaş beklentileri ön lisans muhasebe programlarında verilen eğitimle genellikle karşılanmaktadır sonucuna ulaşılarak, vakıf üniversitelerinin bu beklentileri karşılamada daha uygun olduğu görülmüş ve bazı önerilerde bulunmuştur.

Kızıl ve diğerleri (2014), yaptıkları çalışmada, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları’nın muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Öğrencilere toplamda 39 anket sorusu sorulmuş ve her bir sorunun sonuçları yüzde olarak olduğu gibi yazılmış ve sonuçlar yorumlanmıştır. Sonuçta, örneklem içerisindeki üniversitelerde Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili zorunlu veya seçmeli dersler bulunmadığı, bulunmasının faydalı olacağı, öğrencilerin bu konularla ilgili daha derin bilgiye sahip olmak istedikleri ve muhasebe derslerinin kayıt yerine daha fazla analiz ve yorumlamaya odaklanması gerektiğini belirttikleri ortaya çıkmıştır. Kutlu ve diğerleri (2014), yaptıkları çalışmada, alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğini öğretim elemanlarının bakış açıları ışığında değerlendirmişlerdir. Atatürk Üniversitesi, Kafkas Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi’nde muhasebe dersi veren öğretim elemanlarına anket uygulanmış. Öğretimde bireyselleştirilmiş yolların kullanılması gerektiği anlayışına dayalı olan programlı öğretim bu yönüyle muhasebe öğretimine uygun bir özelliğe sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Sughara ve Wilson (2013), tarafından yapılan çalışmada, Muhasebe Eğitim Standartları ile ilgili mesleki ve akademik araştırmalardaki söylemler, muhasebe ile ilgili yayınlardaki makalelerin

tanımlanması ve analiz edilmesi amaçlanmıştır. Eğitim Standartları ile alakalı 2003-2011 yılları arasında yayınlanan 110 makale incelenmiştir. İncelenen makalelerin birçoğunda Standartlar ile ilgili pozitif görüşler ortaya koyulmuş, küçük bir kısmı ise eleştirmiştir. Crawford ve diğerleri (2013), yaptıkları çalışmada, IAESB'nin örgütsel geçerliliği ve bu kurulun küresel olarak mesleki muhasebe eğitimi için uygun standart düzenleyici yapıda olup olmadığı ve ilgili taraflar tarafından öyle görülüp görülmediğinin araştırılmasını amaçlamışlardır. IFAC uyumluluk programı belgeleri ve ilgili kuruluşların internet siteleri incelenmiş, ayrıca bu kuruluşların muhasebe eğitimi ile ilgili ders programları gözden geçirilmiştir. İncelenen kuruluşların Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları ile yeterince uyumlu olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

McPeak ve diğerleri (2012), yaptıkları çalışmada, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) ve Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları (IES) hakkında bilgi vermeyi amaçlamışlardır. Yayınlanan Standartlar tek tek incelenmiş ve okuyucunun bilgi sahibi olması için basitleştirilmiştir. Standartların daha etkili ve faydalı olması için muhasebe eğitimcilerinin taslak metinlere katkı sunmaları, IAESB tarafından belirlenmiş olan alanlarda yayın yapmaları ve standart belirleme sürecinde daha aktif rol almaları gerektiği belirtilmiştir. Uyar ve Yelgen (2012), tarafından yapılan çalışmada, Alanya bölgesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı otellerin muhasebe müdürlerinin muhasebe eğitiminden beklentilerini tespit edilmesi amaçlanmıştır. Alanya'da faaliyet gösteren 5 yıldızlı otellerde anket uygulanmıştır. Okul eğitimi sırasında teorik olarak verilen eğitimin uygulamaya yansıtılmasında sıkıntılar yaşandığı sonucuna ulaşmışlardır.

Yıldız ve Durak (2011), tarafından yapılan çalışmada, üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin Kırklareli Yöresi'nde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin beklentilerini karşılama düzeyini incelenmesi amaçlanmıştır. Kırklareli yöresinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelere anket uygulanmıştır. Türkiye'de üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin, işletmelerin taleplerini tam olarak karşılar düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Tokay ve diğerleri (2011), yaptıkları çalışmada, lojistik maliyetler ve unsurlarını ortaya koyarak, lojistik maliyetlerin kontrol ve yönetiminde izlenebilecek muhasebe içi ve muhasebe dışı yöntemlerin açıklanmasını amaçlamışlardır. Lojistik ile ilgili eğitim veren meslek yüksekokulu ve fakültelerdeki muhasebe eğitimi incelenerek, muhasebe eğitiminden beklentiler ortaya konulmuştur. Yapılan incelemelerde üniversitelerde lojistik ile ilgili bölümlerde yeterli sayı ve çeşitlilikte muhasebe dersinin bulunmadığı, ayrıca toplam ders kredisi içinde de muhasebe ile ilgili derslerin kredisinin düşük olduğu tespit edilmiştir.

Apostolou ve diğerleri (2010), yaptıkları çalışmada, Muhasebe eğitimiyle alakalı 2006-2009 yılları arasında 4 yıl boyunca 6 dergide yayınlanmış 330 makaleyi incelemişlerdir. Literatüre son eklenen çalışmalar özetlenerek, literatür güncellenmiş ve dört başlık altında kategorize edilmiştir. İncelemeler

sonucunda, literatür; müfredat, öğrenme ve öğretim güvencesi, eğitim teknolojisi, öğretim sorunları ve öğrenciler başlıkları altında bölümlendirilmiş, her bölümü kendi içinde alt bölümlere ayırmış ve önerilerde bulunmuşlardır.

Çankaya ve Dinç (2009), tarafından yapılan çalışmada, Muhasebe derslerini powerpoint ve klasik usulde alan öğrenciler arasında, başarı, ilgi, algı ve yargı açısından bir farklılık olup olmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, iktisat bölümünde genel muhasebe dersi alan öğrenciler iki gruba ayrılarak ders anlatılmış, dönem sonunda anket uygulanmış ve son olarak da sınav performansları incelenmiştir. Bilgisayar destekli eğitim teknolojilerinden daha fazla yararlanmanın Öğrenci başarısına katkı sağlayabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Terim ve Öztürk (2009), tarafından yapılan çalışmada, Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin muhasebe eğitime bakış açılarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Celal Bayar Üniversitesi Gördes MYO Muhasebe programı öğrencilerine anket uygulanmıştır. Sonuç olarak, öğrencilerin çoğunun düz lise mezunu olduğu tespit edilmiştir. Ticaret lisesi mezunları MYO'lardaki muhasebe ders içeriklerinin, orta öğretimdeki ders içeriklerinden daha kapsamlı olduğunu fakat uygulamaların yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca; muhasebe programında verilen eğitimin staj için yeterli olduğu görüşüne ulaşılmıştır.

Erol ve Erkan (2008), tarafından yapılan çalışmada, lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin başarılarını etkileyen faktörlerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğrencileri üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, işletme bölümünü tercih eden öğrencilerin muhasebe derslerine ilgi duydukları, ticaret meslek lisesi mezunlarının muhasebe derslerinde daha başarılı oldukları, işletme bölümünden mezun olanların daha rahat iş bulabilecekleri, öğretim elemanlarının tutum ve davranışlarının muhasebe derslerindeki başarıyı arttırdığı, eğitim kurumunun fiziki olarak yetersiz olması muhasebe derslerindeki başarıyı etkilediği gözlemlenmiştir. Uyar (2008), tarafından yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensupları için, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarının açıklanması amaçlanmıştır. Akdeniz Üniversitesi işletme, iktisat, maliye, kamu yönetimi uluslararası ilişkiler ve hukuk bölümleri ders içerikleri, ders katalogları ve kredi durumları yönünden incelenmiştir. Profesyonel muhasebeci olmak isteyen öğrenciler için uygun bir eğitim alt yapısı oluşturulması, eğitim süreçlerinin uluslararası muhasebe eğitim standartlarında belirlenen içerik ve doğrultuda yapılandırılması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

3. MESLEKİ EĞİTİM VE MUHASEBE EĞİTİMİ

Mesleki eğitim, bireyde eğitim süreci sonunda işe uyumluluğunu sağlayacak ayrıntılı bir öğrenme ve öğretme planının geliştirilmesi sürecidir (Sezgin 2000, 26). Mesleki eğitime farklı bir bakış açısıyla

yaklaşan diğer bir tanıma göre; mesleki eğitim, ülkenin temel ekonomik yapısını kuvvetlendiren ve genişleten, insan kaynağını geliştiren, işsizliği azaltarak üretimin krize girmesini önleyen bir eğitim süreci şeklinde tanımlanmıştır (Süer 2007, 4). Mesleki Eğitim, Mesleki ve Teknik Eğitim Araştırma ve Geliştirme Merkezi Başkanlığı'nın (METARGEM) gerçekleştirdiği bir çalışmada; "Bireye, ilgi, istek ve kabiliyetleri doğrultusunda, iş hayatında geçerliliği olan bir mesleği öğretmek için gerekli beceri ve iş alışkanlığı kazandırma ve bireyin işi bir araç olarak kullanarak yeteneklerini çeşitli yönleri ile geliştirme süreci olarak" tanımlanmıştır (Yardım 2009, 2-3).

Mesleki eğitimin amaçları milli eğitimin genel amaç ve temel ilkelerine uygun olarak şu şekildedir (MEB Ticaret Eğitimi Araştırması 2003, 2):

- Bütün öğrencilere orta öğretim düzeyinde ortak bir genel kültür vermek suretiyle onlara kişi ve toplum sorunlarını tanıtmaya, çözüm yolları arama ve yurdun ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunma bilincini ve gücünü kazandırmak,
- Öğrencilere çeşitli program ve okullarla ilgili, beceri ve yetenekleri ölçüsünde ve doğrultusunda hem mesleğe hem de yüksek öğretime ya da hayata ve iş alanlarına hazırlamak,
- İş ve meslek alanlarının ihtiyacı olan orta düzeyde meslek elemanlarını yetiştirmek,
- Çevrenin eğitim ve öğretim gereksinimini karşılamak, okulda yapılan meslek eğitimi, hizmet hayatının gerektirdiği koşullarda gerçekleştirmek, gerektiğinde bir kısmının endüstri, iş ve hizmet kurumlarında yapılmasını sağlamak ve çevre okul işbirliğini kurmaktır.

Muhasebe, finansal işlemlerin kaydedilmesi ve rapor haline getirilmesi işlemidir. Daha geniş bir ifadeyle, kişi ya da kurumlarla alakalı para ile ifade edilebilecek bilgilerin sistematik bir biçimde kayıt altına alınması, sunulması, incelenmesi ve anlamlarının açıklanmasını içeren faaliyetler bütünüdür. Bu faaliyetler, hesaplar, kayıt defteri, fişler, tablolar (bilanço, mizan, kar/zarar cetveli vb.) hesap planı ve muhasebe talimatları ile yapılır (Tazegül 2007, 22). Muhasebe eğitimi ise, işletme kararlarına faydalı bilgilerin tespit edilmesi, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar halinde özetlenmesi ve rapor halinde sunulan bilgilerin karar alma aşamalarında nasıl kullanılacağı hususunda öğrencilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması hususunda öğrencilerin yeteneklerinin geliştirilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, muhasebe eğitiminde birbirini tamamlayan teorik yapı ve uygulama olmak üzere iki alan mevcuttur. Bu açıdan bakıldığında muhasebe eğitimi, muhasebe bilimine yönelik teorik bilgi kazandırılması yanında, bu bilgilerin kullanımı ile alakalı kural ve yöntemlerin öğrenilmesi ve uygulanmasıyla başarıya erişilen bir süreci ifade etmektedir (Daştan 2008, 34-35). Gerek teorik olarak muhasebe temel kavram, ilke ve standartlarının gerekse uygulanan yöntemlerin öğrencilere kazandırılması, öğrenciler tarafından bilginin oluşturulması, ölçülmesi ve analiz edilerek karar alma aşamasında kullanılmasının sağlanması muhasebe eğitiminin temel amaçlarından (Tazegül ve diğerleri 2013, 88).

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE EĞİTİMİ

Türkiye’de muhasebe eğitimi, örgün ve yaygın eğitim kurumları aracılığıyla yürütülmektedir. Örgün muhasebe eğitimi ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarında verilirken, yaygın muhasebe eğitimi ise meslek kuruluşları ve örgütleri aracılığıyla yürütülmektedir.

Türkiye’de muhasebe eğitimi ortaöğretim düzeyinde Ticaret Meslek Liseleri, Çok Programlı liseler, Halk Eğitim Merkezleri, Mesleki Eğitim Merkezleri, Mesleki ve Teknik Eğitim Merkezleri ve Mesleki Açık Öğretim Lisesi’nde verilmektedir. Yükseköğretim kurumlarında ise, ön lisan düzeyinde Meslek Yüksek Okullarında, lisans düzeyinde ise, hem normal hem de uzaktan eğitim veren devlet ve vakıf üniversitelerinde verilmektedir (Soylu 2014, 12). Ayrıca yüksek lisans ve doktora düzeyinde de muhasebe eğitimi verilmektedir.

Türkiye’de iki yıllık muhasebe eğitimi 93 üniversiteye bağlı 191 meslek yüksekokulunda sürdürülmektedir. Bu üniversiteler arasında Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi hariç, uzaktan eğitim veren bazı üniversitelerin de kontenjanları mevcuttur. 93 üniversitede, 2018 yılında Muhasebe ve Vergi Uygulamaları ön lisans programına ait toplam kontenjan K.K.T.C.’ye ait kontenjanlar hariç 13.197 olarak belirlenmiştir. İki yıllık meslek yüksekokullarında verilen muhasebe eğitimlerinin amacının muhasebe sektörüne ara eleman yetiştirmektir (ÖSYM Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu 2018). Türkiye’de lisans düzeyindeki muhasebe eğitimi, üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri, İşletme Fakülteleri, İktisat Fakültelerinin ilgili bölümlerinde verilmektedir. Muhasebe, finans ve bunlarla ilgili konularda verilen eğitim öğrencilere zorunlu, teorik ve teknik muhasebe bilgisi, entelektüel beceriler ve mesleki değerler ve etik konularıyla ilgili bilgiler kazandırmayı amaç edinir (Durak 2009, 45-46).

Türkiye’de gelinen nokta itibarıyla; 131 adet İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2 adet İktisat Fakültesi, 28 adet İşletme Fakültesi ile bunlara bağlı İşletme, İktisat ve Maliye bölümleri esas olmak üzere Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi, Uluslararası ilişkiler, Uluslararası Ticaret ve Lojistik, Uluslararası Ticaret ve Finans, Sosyal Hizmet, Yönetim Bilişim Sistemleri, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik, Bankacılık ve Finans, Muhasebe ve Denetim, Sağlık Yönetimi, Ekonometri, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Orman Fakültesi ve Açık Öğretim Fakültesi gibi fakülte ve bölümlerde lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir (ÖSYM Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu 2018). Lisansüstü eğitim, Yüksek Lisans ve Doktora olarak ayrılmakta, muhasebe dersleri “işletme” ve “muhasebe ve finansman” anabilim dalları bünyesinde verilmektedir (Kutlu 2010, 236).

5. ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI

IFAC'ın (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) oluşturduğu düzenlemelerde kastedilen muhasebe eğitimi, meslek mensubu olabilmek ve IFAC'a üye meslek kuruluşlarına kabul edilmesi için oluşturulan eğitim programlarıdır. Bu programlar üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi değil, ortaöğretim veya lisans düzeyinden mezun meslek mensuplarının mesleki yeterliliğinin sağlanması için verilecek eğitimlerdir. Bu da ilgili düzenlemelerde profesyonel mesleki eğitim olarak tanımlanmıştır (Zaif ve Ayanoglu 2007, 120).

IFAC öngördüğü muhasebe eğitimi ilkelerini Standartlara dönüştürürken, yapılan düzenleme ile oluşturulan içerikler ve süreçlerin uluslararası ortamlarda tanınmasını, kabul edilmesini ve uygulanmasını hedeflemiştir. Bu standartlarla, yerel yetkilerin aşılmasından çok yerel uygulamalarda Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının referans değerini kazanması amaçlanmıştır. Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarına (IES: International Education Standarts for Professional Accountants) standartlara destek sağlayacak olan bir iletişim seti ile etkinlik kazandırılmaya çalışılmıştır (Öncü ve Aktaş 2004, 154). IFAC tarafından düzenlenen Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları 8 düzenlemeyi içermektedir. Bu düzenlemeler (www.ifac.org):

5.1. IES 1: Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklere Standardı

Muhasebe eğitimini düzenleyen standartlar bütünlüğünün ilki, "Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklere" başlığı altında IES 1 koduyla yayınlanmıştır. Bu standart adayların "meslek eğitimi" ve "uygulama deneyimi edinme (staj)" programlarına girişleriyle ilgili gereklere belirlemekte ve yorumlamaktadır (Öncü ve Aktaş 2004, 156). IES 1'in amacı; IFAC üyelerinin mesleki muhasebe eğitimi ve mesleki tecrübe programlarına giriş için gerekli şartları, meslek mensubunun eğitim ve mesleki yeterlilik düzeylerini belirlemektedir (Zaif ve Ayanoglu 2007, 121). Bir IFAC üye kuruluşunun amacı yüksek kalitede standartların belirlenmesi ve devamlılığı aracılığıyla, kamu yararını korumak için mesleki muhasebe eğitim programlarına dair adil ve orantılı eğitim giriş gereklere ortaya koymaktır (www.ifac.org).

5.2. IES 2: Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği

Uluslararası muhasebe eğitimini düzenleyen ikinci Standart, "Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği" başlığı altında IES 2 koduyla yayınlanmıştır. Standart, adayların muhasebe meslek eğitimi dahilinde edinmeleri gereken bilgileri kapsamaktadır. IFAC üyesi kuruluşa katılmaya aday olan fertlerin giderek değişen ve karmaşıklaşan bir çevrede, yetkin muhasebe meslek mensubu olarak faaliyet göstermeleri için gerekli, ileri düzeyde muhasebe meslek bilgilerine sahip olmalarını sağlamak, standardın amacını oluşturmaktadır (Öncü ve Aktaş 2004, 157). Bu Uluslararası Eğitim Standardı (IES), istekli profesyonel muhasebecilerin İlk Mesleki Gelişim'in (IPD (Initial Professional

Development)) sonu itibariyle sergilemeleri gereken teknik yetkinliğe dair öğrenme çıktılarını tayin eder, teknik yetkinlik; mesleki bilgi birikimini, bir rolü tanımlanmış bir standart seviyesinde üstlenebilmek için uygulama yeteneğidir (www.ifac.org).

5.3. IES 3: Mesleki Beceriler Standardı

Muhasebe eğitimini düzenleyen üçüncü standart, “Mesleki Beceriler” başlığı altında IES 3 koduyla yayınlanmıştır. Mesleki Beceriler Standardı ile adaylara muhasebe meslek mensubu nitelik ve yetkinliğine erişebilmeleri için gerek duyulacak becerilerin kazandırılması öngörülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine, işverenlerine ve topluma, en azından belli bir seviyeden başlamak üzere daha çok yararlı olmaları bakımından yükselen beklentiler, Mesleki Beceriler Standardının düzenlenmesinin temel gerekçesini oluşturmuştur (Öncü ve Aktaş 2004, 159). Bu Standart, istekli profesyonel muhasebecilerin İlk Mesleki Gelişim’in sonu itibariyle sergilemeleri gereken mesleki becerilere dair öğrenme çıktılarını tayin eder. Mesleki beceriler bir profesyonel muhasebecinin mesleki yetkinlik sergileyebilmek için teknik yetkinlik ve mesleki değerler ile iş ahlakı ve tutumlarla entegre ettiği (a) fikri, (b) kişiler arası ve iletişimle ilgili, (c) kişisel ve (d) organizasyonel becerilerdir. IES 3’ün amacı, istekli profesyonel muhasebecilerin bir profesyonel muhasebeci rolünü üstlenebilmeleri için İlk Mesleki Gelişim’in sonu itibariyle geliştirmeleri ve sergilemeleri gereken mesleki becerileri ortaya koymaktır (www.ifac.org).

5.4. IES 4: Mesleki Değerler Etik ve Tutum Standardı

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının dördüncüsünde “Mesleki Değerler, Etik ve Tutum” ele alınmaktadır. Standart IES 4 koduyla yayınlanmıştır. Mesleki değerler, etik ve tutum standardının amacı, muhasebe meslek mensuplarının, yeterliliğe yönelik eğitim programı sürecinde uygun mesleki değerler, etik ve tutumlarla donanmalarını öngörmektedir. Bu standart, IFAC’ın mesleğin geliştirilmesi, öneminin artırılması ve kamunun çıkarları kapsamında yüksek nitelikte hizmetin sağlanması görevi ile doğrudan ilişkilidir (Öncü ve Aktaş 2004, 161). Bu standardın amacı, istekli profesyonel muhasebecilerin bir profesyonel muhasebeci rolünü üstlenebilmeleri için İlk Mesleki Gelişim (IPD) sonunda geliştirmeleri ve sergilemeleri gereken mesleki değerler, iş ahlakı ve tutumları ortaya koymaktır (www.ifac.org).

5.5. IES 5: Uygulama Deneyimi Gerekleri Standardı

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları çerçevesinde muhasebe meslek mensubu olmak isteyen adayların uygulama deneyimi kazanmak için yapılacak olan çalışmalar, IES 5 koduyla ve “Uygulama Deneyimi Gerekleri” standardı ile düzenlenmiştir (Öncü ve Aktaş 2004, 162). Bu Standardın amacı; edinilen mesleki bilginin yanı sıra uygulama tecrübesinin de kazandırılmasıdır. Uygulama tecrübesi profesyonel muhasebe eğitiminin bir parçasıdır ve adaylar mesleki yeterlilik sınavı öncesinde belli bir

süre staj yaparak bu tecrübeyi kazanırlar. Staj süresi IFAC'ın düzenlemesinde yeterlilik sınavı öncesi en az 3 yıldır (Zaif ve Ayanoglu 2007, 122-123).

Uygulama tecrübesi, işyerine ve mesleki yetkinliğin geliştirilmesiyle ilgili diğer faaliyetlere bakar. Uygulama tecrübesi, IPD'nin (İlk Mesleki Gelişim) bir bileşenidir. IPD bir öğrenme ve gelişim olup fertler bir profesyonel muhasebeci rolünü üstlenebilmek için yetkinliğini ilk olarak IPD ile geliştirirler (www.ifac.org).

5.6. IES 6: Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının altıncısı “Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesini” öngörmekte ve IES 6 koduyla tanımlanmaktadır. IES 2, IES 3 ve IES 4 kapsamalarında edinilen bilgiler, mesleki değerler, etik ve tutum ile becerilerin sınanmasına ilişkin amaçları, kriterleri, yöntemleri ve yetki noktalarını düzenleyen standart, muhasebe meslek mensubu olmanın niteliklerini ve onayını düzenlemektedir (Öncü ve Aktaş 2004, 163). Bu Uluslararası Eğitim Standardı (IES), istekli profesyonel muhasebecilerin İlk Mesleki Gelişim'in (IPD) sonu itibariyle kazanmaları gereken mesleki yetkinlik değerlendirme gerekliliklerini tayin eder. IES 6'nın amacı, istekli profesyonel muhasebecilerin bir profesyonel muhasebeci rolünü üstlenebilmeleri için gereken uygun mesleki yetkinlik seviyesini kazanıp kazanmadıklarını değerlendirmektir (www.ifac.org).

5.7. IES 7: Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Standardı

Muhasebe Meslek Mensubu adaylarının Muhasebe Meslek Sınavını başarıp, Meslek Mensubu olmanın yetkinliğini ve temsil gücünü kazanmalarından sonra, mesleğe devam ettikleri süre ki bunu bir ömürle eş değer tutmak gerekir. Ömür boyu eğitimle edindikleri kalite düzeylerini korumaları, işlerini, bu mesleğin yaşayacağı değişim ve dönüşüme uyum sağlayacak şekilde ve katkıda bulunarak sürdürmeleri gerekmektedir (Öncü ve Aktaş 2004 164). Bu Uluslararası Eğitim Standardı (IES), profesyonel muhasebecilerin müşterilere, işverenlere ve diğer paydaşlara yüksek kalitede hizmet sunmak ve böylece mesleğe dair insanların güvenini güçlendirmek için gereken mesleki yetkinliği geliştirmeleri ve korumaları için gerekli Sürekli Mesleki Gelişim'ini (CPD) tayin eder. IES 7'nin amacı müşterilerin, işverenlerin ve diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik yüksek kalitede hizmet sunmak için (kamu yararı açısından) gerekli CPD'yi üstlenerek profesyonel muhasebecilerin yetkinliklerini IPD'den sonra geliştirmelerini ve korumalarını sağlamaktır (www.ifac.org).

5.8. IES 8: Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yetkinlikler Standardı

Bu Uluslararası Eğitim Standardı (IES), profesyonel muhasebecilerin mali tabloların denetiminden sorumlu bir Katılım Ortağı rolünün üstlenilmesi sırasında geliştirmeleri ve korumaları gereken mesleki yetkinliği tayin eder. Bu Standardın amacı, profesyonel muhasebecilerin bir Katılım Ortağı rolünü üstlenirken geliştirdikleri ve korudukları mesleki yetkinliği ortaya koymaktır (www.ifac.org).

Profesyonel muhasebecilerin yetkin denetçiler olabilmeleri için gerekli olan yetenekleri (mesleki bilgi, mesleki beceri ve değerler, etik ve davranışlar) kazanmaları gerekmektedir. Standart sadece denetimciler için değil aynı zaman da denetim işinde önemli görevler üstlenen ve genel denetim konusunda karar verme sorumluluğu olanlar içinde geçerlidir. Denetimciler ayrıca IES 1-7’de belirtilen gerekleri de yerine getirmeye devam etmelidirler (Aydın 2007, 95).

6. KAFKAS ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F.’DE VERİLEN MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARINI KARŞILAMA DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ

6.1. Araştırmanın Gerekçesi Amacı ve Kısıtları

Finansal işlem ve olayların kaydedilmesi ve analiz edilmesi işlemi muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. İ.İ.B.F. öğrencileri de birer meslek mensubu aday olduklarından, muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe eğitim standartlarını karşılama düzeyi konusunda İ.İ.B.F.’de öğrenim gören öğrencilerin görüşlerinin belirlenmesinin önemli olduğu düşünülerek araştırmanın yapılması gerekli görülmüştür. Bu çalışmanın amacı, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde öğrenim gören öğrencilerin, uluslararası muhasebe eğitim standartlarını karşılama düzeyinin araştırılmasıdır. Araştırmanın sadece Kars Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F deki öğrencilere uygulanmış olması, elde edilen sonuçların Türkiye veya Doğu Anadolu Bölgesi’ne genellenememesi önemli bir kısıttır. Araştırma bu kısıtlar dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

6.2. Örneklem Özellikleri ve Güvenilirlik Analizi

Kars Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde öğrenim gören 1870 öğrenciden Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi bölümünde öğrenim gören dördüncü sınıf öğrencileri hariç bir, iki ve üçüncü sınıf öğrencileri muhasebe dersi almadıkları için toplam sayıdan düşülmüş geriye kalan 1398 öğrenciden araştırma evreni oluşturulmuştur. Araştırma evreninin üçte birinden fazlasına ulaşılmış olup, ulaşılan öğrencilerin tümü örnekleme dâhil edilmiştir. Örneklem seçiminde oransız eleman örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Oransız eleman örnekleme yöntemi, örnekleme evrenindeki tüm elemanların birbirine eşit seçilme şansına sahip oldukları örnekleme türüne denir. Bu örnekleme türüne “basit tesadüfi örnekleme”, “yalın örnekleme”, “yansız örnekleme” gibi adlar da verilmektedir. Oransız eleman örneklemede, evrendeki eleman türlerinden her birinin örnekleme girme sayısı tamamen şansa bırakılmıştır (Karasar 2003, 76). Örneklem seçiminde Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F.’de öğrenim gören 580 öğrenciye ulaşılarak 580 öğrenci örneklem seçilmiştir.

Veri toplama aracı, örneklemede bulunan Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F.’de öğrenim gören 580 öğrenciye güvenilirlik hesabı için uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS (Statistical Packet for The

Social Science) programına girilerek Kuder-Richardson güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenirlik katsayısı olan Cronbach Alpha 0,934 olarak bulunmuştur. Güvenirlik katsayısı 0.60'dan büyük olan ölçekler güvenilir (Tazegül 2007, 56) olarak kabul edildiğinden bu araştırmada kullanılan anket de güvenilir olarak kabul edilmiştir. Araştırma anketi örnekleme bulunan Kars Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde öğrenim gören 580 öğrenciye (334 kadın ve 246 erkek) uygulanmış ve veriler toplanmıştır.

6.3. Araştırmanın Modeli Veri Toplama Aracı ve Verilerin Değerlendirilmesi

Bu araştırmada genel tarama modeli kullanılmıştır. Genel tarama modelleri, çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacıyla evrenin tamamı ya da ondan alınacak bir grup örnek veya örnekleme üzerinde yapılan tarama düzenlemeleridir (Karasar 2003, 87).

Araştırmada veri toplama aracı olarak, araştırmanın amaçları doğrultusunda Tazegül ve Karabayır (2015)'ten revize edilen bir anket kullanılmıştır. Ankette kişisel özellikleri belirlemeyi amaçlayan 7 soru ve araştırmanın alt problemlerine yönelik 5'li likert tipinde 24 soru olmak üzere toplam 31 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde bulunan 24 soru araştırmanın alt problemlerine göre 8 alt gruptan (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları) oluşmuştur. Bu gruplarda yer alan sorular anket içerisinde aynı amaca yönelik soruların bir arada olmaması için karışık olarak verilmiştir. Araştırmanın genel amacı çerçevesinde araştırma kapsamında cevap aranan alt problemlere yönelik olarak toplanan veriler, SPSS programına girilmiş ve istatistikî çözümlenmeler yapılmıştır.

6.4. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Bu bölümde araştırmaya katılan öğrencilerin, uluslararası muhasebe eğitim standartlarına yönelik görüşleri ile ilgili olarak elde edilen bulgular tablolar halinde açıklanıp yorumlanmaktadır. Araştırmanın alt boyutları dikkate alınarak bulgular on bölüm halinde sunulmuştur.

Tablo 1. Örnekleme İlişkin Sayısal Veriler

Değişkenler	Cinsiyet		Mezun Olunan Orta Öğretim Kurumu			Sınıf Düzeyi			
	Kadın	Erkek	Genel Lise	Ticaret Lisesi	Diğer Lise	1.Sınıf	2.Sınıf	3.Sınıf	4.Sınıf
F	334	246	473	19	88	131	131	138	180
%	57,6	42,4	81,6	3,3	15,2	22,6	22,6	23,8	31,0

Tablo 1'e göre araştırmaya katılan öğrencilerin cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde; öğrencilerin 334'ünün (%57,6) kadın, 246'sının (%42,4) ise erkek olduğu görülmektedir. Buna göre örneklemin yarısından fazlasını kadın öğrencilerin oluşturduğu görülmektedir. Örnekleme oluşturan öğrencilerin %81,6'sı genel lise mezunu, %3,3'ü ticaret lisesi mezunu ve %15,2'si ise diğer (İmam

Hatip, Anadolu lisesi vb.) lise mezunu olduğu görülmektedir. Tabloya göre örnekleme oluşturan öğrencilerin büyük çoğunluğunun genel lise mezunu olduğu söylenebilir. Örnekleme oluşturan öğrencilerin %22,6'sını birinci sınıflar, yine %22,6'lık aynı değere sahip ikinci sınıflar, %23,8'lik bir değere sahip üçüncü sınıflar ve %31,0'lik bir değere sahip dördüncü sınıfların oluşturduğu görülmektedir. Örnekleme oluşturan öğrenciler içerisinde, %31,0'lik paya sahip olan 180 öğrenci ile son sınıf öğrencilerinin çoğunlukta olduğu söylenebilir.

Tablo 2. Örnekleme İlişkin Sayısal Veriler

Değişkenler	Program/Bölüm				Bölümü Tercih Sırası					Staj Yapma Durumu		Staj Yapılan Kurum	
	İşlt.	İkt.	SBKY	Diğer	1	2	3	4	5+	Evet	Hayır	Kamu	Özel
F	237	265	57	21	104	38	32	26	380	87	493	50	37
%	40,9	45,7	9,8	3,6	17,9	6,6	5,5	4,5	65,5	15,0	85,0	57,5	42,5

Tablo 2 incelendiğinde örnekleme oluşturan öğrencilerin %40,9'u işletme, %45,7'si iktisat, %9,8'i siyaset bilimi ve kamu yönetimi (SBKY) ve %3,6'sı diğer (uluslararası ticaret ve lojistik) programında öğrenim görmektedir. Burada örneklemin yaklaşık olarak %85'inden fazlasını işletme ve iktisat öğrencilerinin oluşturduğu görülmektedir. Örnekleme oluşturan öğrencilerin %17,9'u öğrenim gördükleri bölümü ilk tercihlerinde, %6,6'sı ikinci tercihlerinde, %5,5'i üçüncü tercihlerinde, %4,5'i dördüncü tercihlerinde ve %65,5'i beş ve üzeri tercihlerinde tercih etmişlerdir. Burada örnekleme oluşturan ve %65,5'lik gibi büyük bir paya sahip olan 380 öğrencinin öğrenim gördükleri bölümü beş ve üzeri tercihlerinde göstermelerinin dikkat çektiği söylenebilir. Öğrencilerin %15'inin staj yaptığı, %85'inin ise staj yapmadığı görülmektedir. Staj yapan 87 öğrencinin %57,5'i kamu kurumlarında, %42,5'i ise özel kurumlarda stajlarını yaptıkları görülmektedir.

7. ÖĞRENCİLERİN GÖRÜŞLERİNİ CİNSİYET MEZUN OLDUKLARI ORTA ÖĞRETİM KURUMU ÖĞRENİM GÖRDÜKLERİ SINIF DÜZEYİ BÖLÜM BÖLÜMÜ TERCİH SIRASI VE STAJ YAPMA DURUMU DEĞİŞKENLERİNE GÖRE YANSITAN BULGULAR

Bu bölümde, araştırmaya katılan öğrencilerin, cinsiyet, mezun oldukları ortaöğretim kurumu, öğrenim gördükleri sınıf düzeyi, bölüm, bölümü tercih sırası ve staj yapma durumu değişkenleri ile uluslararası muhasebe eğitim standartlarına yönelik görüşleri arasındaki ilişkileri yansıtan bağıntısal istatistikler yer almaktadır. Araştırma sayısal verilerle birlikte on alt bölümden oluşmaktadır. Her bir bölümde çok sayıda tablo yer almaktadır. Bu nedenle bulgular tablolaştırılırken, her bir bölüm tek bir tabloda ve sadece "anlamlılık değerleri" verilmek suretiyle sadeleştirilmiştir.

Öğrencilerin cinsiyet ve staj yapma durumu değişkenine göre görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için “t” testi yapılmış ve 0.05 anlamlılık düzeyinde test edilmiş ve tablolarda sunulmuştur. Mezun olunan orta öğretim kurumu, öğrenim görülen sınıf düzeyi, öğrenim görülen program, öğrenim görülen bölümü tercih sırası ve staj yapma durumu değişkenlerine göre ikiden fazla grup olduğundan bu gruplardaki öğrencilerin görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi (one –way Anova) yapılmış ve farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla varyanslar homojen olduğunda LSD, varyansların homojen olmadığı durumlarda Dunnett’s T3 testleri yapılmıştır. Anova tablosundan ve tanımlayıcı istatistiklerden elde edilen değerler tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 3. Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Giriş Gereklere Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 1	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Muhasebe Mesleği Eğitimine Giriş Gereklere Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi mesleki açıdan yeterlidir.	,059	,781	,000	,000	,245	,869
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, uygulama deneyimi edinmek için gerekli koşullar sağlanmaktadır.	,195	,174	,000	,390	,211	,832

Tablo 3 incelendiğinde, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi mesleki açıdan yeterlidir ve lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, uygulama deneyimi edinmek için gerekli koşullar sağlanmaktadır. Sorularına ait görüşler arasında istatistiksel olarak gruplar arası ve gruplar içinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir [$p=0,000$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi ve bölümler arasındadır.

Birinci ve ikinci sınıflar lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi mesleki açıdan yeterlidir görüşüne katıldıklarını ifade ederlerken, üçüncü ve dördüncü sınıflar yeterli bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Muhasebe eğitimini yeterli bulmayan öğrenciler araştırmaya göre işletme bölümü öğrencileridir. Birinci ve ikinci sınıflar lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, uygulama deneyimi edinmek için gerekli koşulların sağlandığı görüşüne katıldıklarını ifade ederlerken üçüncü ve dördüncü sınıflar gerekli koşulların sağlanmadığını ifade etmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında, uygulama deneyimi edinmek için lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin mesleki açıdan genel itibariyle yetersiz olduğu görüşüne varılabilir.

Tablo 4. Öğrencilerin Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 2	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde bilgi düzeyi ileri seviyededir.	,040	,692	,000	,000	,047	,747
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, bilgi içerikleri etkili bir şekilde tasarlanıp uygulanmaktadır.	422	,318	,000	,000	,376	,127

Tablo 4 incelendiğinde lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, bilgi düzeyinin ileri seviyede olduğu ve lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminde, bilgi içeriklerinin etkili bir şekilde tasarlanıp uygulandığı konusunda öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür [$p=0,000$, $0,040$ ve $0,047$ ($p<0,05$)]. Farklılıklar cinsiyet, sınıf düzeyi, bölüm ve öğrencilerin okudukları bölümü tercih etme sıraları arasında görülmektedir.

Kadın öğrenciler muhasebe eğitiminde bilgi düzeyinin ileri seviyede olduğu konusunda olumsuz görüş bildirirken, erkek öğrenciler olumlu görüş belirtmişlerdir. Ayrıca bu konuda, bölümü ilk sırada tercih edenlerin dışındakiler bilgi seviyesinin ileri düzeyde olmadığını kanısladılar. Birinci ve ikinci sınıflar, muhasebe eğitiminde, bilgi düzeyinin ileri seviyede olduğu ve bilgi içeriklerinin etkili bir şekilde tasarlanıp uygulandığı konusunda olumlu görüş belirtirken, üçüncü ve dördüncü sınıflar, olumsuz görüş bildirmişlerdir. Genel olarak işletme ve iktisat öğrencileri IES: 2 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 2) kapsamında yöneltilen, bilgi düzeyinin ileri seviyede olduğu ve içeriklerinin tasarlanıp uygulama etkinliği konusundaki sorulara olumsuz yanıtlar verirken SBKY (Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi) öğrencilerinin konuyla ilgili görüşleri olumlu olmuştur. Sonuçlar değerlendirildiğinde bölümlerin tercih edilme sıraları da göz önüne alınırsa, bilgi seviyesinin ileri düzeyde olmadığı ve uygulama etkinliğinin yürütülemediği kanısına varılabilir.

Tablo 5. Öğrencilerin Mesleki Beceriler Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 3	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Mesleki Beceriler Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, entelektüel becerileri geliştirmektedir.	,586	,577	,006	,000	,021	,016
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, teknik ve işlevsel becerileri geliştirmektedir.	,287	,956	,004	,012	,996	,674
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, kişisel becerileri geliştirmektedir.	,221	,976	,017	,080	,231	,206
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, iletişim becerilerini ve kişiler arası ilişkileri geliştirmektedir	,604	,545	,009	,011	,305	,801
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, örgütsel ve temel işletme yönetimi becerilerini geliştirmektedir.	,083	254	,019	,003	,035	,675

Tablo 5 incelendiğinde, IES: 3 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 3) kapsamında yöneltilen sorular konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir [$p=0,006, 0,004, 0,017, 0,009, 0,019, 0,000, 0,012, 0,011, 0,003, 0,021, 0,035$ ve $0,016$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi, bölüm, bölümü tercih sırası ve staj yapma durumu değişkenlerinden kaynaklanmaktadır.

Araştırma sonuçları değerlendirildiğinde, lisans düzeyindeki muhasebe eğitiminin; entelektüel, teknik ve işlevsel, kişisel, iletişim ve kişilerarası ilişkiler ve örgütsel temel işletme yönetimi becerilerini geliştirdiği konusunda genel olarak SBKY öğrencileri hariç, son sınıf öğrencileri olumsuz görüş belirtmişlerdir. SBKY öğrencileri ile birinci ve ikinci sınıf öğrencileri sorulara olumlu cevaplar vermişlerdir. Bölümleri tercih sırası dikkate alındığında entelektüel beceriler ve örgütsel temel işletme yönetimi becerileri konusunda muhasebe eğitimi yetersiz görülmektedir. Staj yapan öğrenciler, muhasebe eğitiminin entelektüel becerileri geliştirdiğine inandıklarını belirtmişlerdir. Genel olarak; IES: 3 kapsamında yöneltilen sorulara alınan cevaplardan hareketle, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin mesleki becerileri istenilen düzeyde geliştiremediği sonucu çıkarılabilir.

Tablo 6. Öğrencilerin Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 4	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortağrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile kamu çıkarlarına ve sosyal sorumluluğa duyarlılık sağlanmaktadır.	,845	,598	,699	,001	,281	,106
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile öğrencilerde mezuniyet sonrası sürekli gelişim isteği oluşmaktadır.	,170	,834	,001	,000	,160	,343
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik olarak güveni artmaktadır.	,742	,485	,001	,000	,353	,980
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile öğrencilerin mesleğe yönelik olarak sorumluluk anlayışı geliştirmektedir.	,828	,677	,000	,001	,157	,296
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi muhasebe işlerinde dengeli bir zaman yönetimi algısı geliştirmektedir.	,379	,378	,003	,001	,474	,560
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile öğrencilerin yasalara ve düzenlemelere uyumu gerçekleşmektedir.	,804	,734	,646	,001	,197	,510

Tablo 6 incelendiğinde, IES: 4 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 4) kapsamında yöneltilen sorular konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir [$p=0,001$, $0,000$ ve $0,003$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi ve bölümler arasında görülmektedir.

Sonuçlar değerlendirildiğinde, mesleki değerler, etik ve tutum standardı kapsamında muhasebe eğitimini genel olarak birinci sınıf öğrencileri (işletme, iktisat ve diğer bölümler) yeterli bulurken, üç ve dördüncü sınıf öğrencileri (işletme, iktisat, SBKY ve diğer bölümler) yetersiz bulmuşlardır. Genel olarak değerlendirilecek olursa, son sınıf öğrencilerinin görüşlerinden hareketle, IES: 4 kapsamında muhasebe eğitiminin yetersiz olduğu kanısına varılabilir.

Tablo 7. Öğrencilerin Uygulama Deneyimi Gereklere Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 5	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Uygulama Deneyimi Gereklere Standardı	Lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında muhasebe hizmet ortamı tanıtılmaktadır.	,286	,939	,535	,055	,472	,409
	Lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında muhasebe işlevi ile diğer işletme işlevleri (yönetim, pazarlama, üretim vb.) ilişkilendirilmektedir	,756	,853	,001	,113	,405	,325
	Lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında öğrenciler işletme organizasyonu etkinliklerinde yer almaktadır.	,080	,980	,009	,191	,220	,697
	Lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında öğrenciler gerekli tutum ve davranışları kazanmaktadır.	,665	,502	,192	,084	,021	,398

Tablo 7 incelendiğinde, IES: 5 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 5) kapsamında yöneltilen sorular konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür [$p=0,001$, $0,009$ ve $0,021$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi ve bölümü tercih sırası arasında görülmektedir.

Sonuçlar değerlendirildiğinde, uygulama deneyimi gereklere standardı kapsamında yöneltilen, lisans eğitimindeki staj uygulamalarıyla muhasebe işlevi ile diğer işletme işlevleri ilişkilendirilmektedir ve lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında öğrenciler işletme organizasyonu etkinliklerinde yer almaktadır, sorularına birinci sınıf öğrencileri olumlu yanıtlar verirlerken iki üç ve dördüncü sınıf öğrencileri olumsuz yanıt vermişlerdir. Lisans eğitimindeki staj uygulamaları kapsamında öğrenciler gerekli tutum ve davranışları kazanmaktadır sorusuna ise bölümleri ilk üç tercihleri arasında gösteren öğrenciler olumlu yanıtlar vermişlerdir. Genel olarak, IES: 5 kapsamında yöneltilen sorulara alınan cevaplarda öğrencilerin, staj uygulamasıyla iş ortamını tanıyabileceklerine ve gerekli tutum ve davranışları kazanabileceklerine inanmaktadırlar.

Lisans düzeyinde yürütülen muhasebe eğitimi çerçevesinde staj uygulaması bulunmadığından, öğrenciler diğer sorulara (staj kapsamında muhasebenin diğer işletme işlevleriyle ilişkilendirileceği ve işletme organizasyonu etkinliklerinde yer alma) genel olarak olumsuz yanıtlar vermişlerdir. Bu bağlamda, Uygulama Deneyimi Gereklere Standardı kapsamında yürütülen muhasebe eğitiminin yetersizliğinden bahsedilebilir.

Tablo 8. Öğrencilerin Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 6	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, öğrencilere mesleki olarak temel, teknik ve kapsamlı bilgi düzeyi ile değerlendirme yapma becerisi kazandırmaktadır.	,198	,741	,001	,037	,041	,167

Tablo 8 incelendiğinde, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, öğrencilere mesleki olarak temel, teknik ve kapsamlı bilgi düzeyi ile değerlendirme yapma becerisi kazandırmaktadır konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir [$p=0,001$, $0,037$ ve $0,041$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi, bölüm ve bölümü tercih sırası arasında görülmüştür.

Verilen muhasebe eğitiminin, öğrencilere mesleki olarak temel, teknik ve kapsamlı bilgi düzeyi ile değerlendirme yapma becerisi kazandırdığı görüşüne birinci ve ikinci sınıf öğrencileri katıldıklarını ifade ederlerken, üç ve dördüncü sınıf öğrencileri katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Bölüm bazındaki farklılık ise iktisat ve SBKY öğrencileri arasında görülmektedir. SBKY öğrencileri verilen muhasebe eğitiminin mesleki yeterlilik bakımından yeterli olduğu kanısındadırlar. Verilen muhasebe eğitiminin, öğrencilere mesleki olarak temel, teknik ve kapsamlı bilgi düzeyi ile değerlendirme yapma becerisi kazandırdığı sorusuna bölümleri ilk üç tercihleri arasında gösteren öğrenciler olumlu yanıtlar vermişlerdir. Genel olarak IES: 6 standardı kapsamında yöneltilen soruya alınan cevaplar değerlendirilecek olursa, işletme öğrencilerinden ve bölümü ilk üç tercihlerinde gösteren öğrencilerin olumlu cevaplarından hareketle verilen muhasebe eğitimiyle, mesleki yeterlilik ve yetkinliğin geliştirildiği sonucuna kısmen de olsa varılabilir.

Tablo 9. Öğrencilerin Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 7	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Standardı	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, öğrencilere meslek yaşamında iş performansını geliştirici olanaklar sunmaktadır.	,490	,634	,002	,033	,078	,101
	Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi ile öğrenciler mesleki anlamda sürekli kaliteyi hedeflemektedir.	,399	,272	,217	,018	,083	,248

Tablo 9 incelendiğinde, IES: 7 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 7) kapsamında yöneltilen sorular konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir [$p=0,002$ ve $0,033$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, sınıf düzeyi ve bölümler arasından kaynaklanmaktadır.

İkinci, üçüncü ve dördüncü sınıf öğrencileri (iktisat bölümü öğrencileri), verilen muhasebe eğitiminin öğrencilere meslek yaşamında iş performansını geliştirici olanaklar sunmadığı yönünde görüş belirtmişlerdir. Bu görüşe katılmayan öğrenciler arasında iktisat öğrencilerinin payı oldukça yüksektir. Verilen muhasebe eğitimiyle öğrencilerin, mesleki anlamda sürekli kaliteyi hedefledikleri konusuna ilişkin görüşe işletme ve iktisat öğrencileri katılmadıklarını ifade ederken, SBKY öğrencileri katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda araştırma sonuçları neticesinde IES: 7 kapsamında yöneltilen sorulara alınan yanıtlardan hareketle, muhasebe eğitiminin öğrencilere meslek yaşamlarında performanslarını geliştirici etkiler sağladığı ancak; kalite konusunda yetersiz kaldığı sonucuna varılabilir.

Tablo 10. Öğrencilerin Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yetkinlikler Standardını Karşılama Düzeyine İlişkin Görüşlerine Ait Bağımsız t-Testi ve ANOVA Sonuçları

IES: 8	Alt Ölçütler	Cinsiyet	Ortaöğrt. Kurumu	Sınıf Düzeyi	Bölüm	Tercih Sırası	Staj Yapma Durumu
Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yetkinlikler Standardı	Lisans eğitimi ile denetim uygulamaları için gerekli bilgi düzeyine ulaşılmaktadır.	,823	,700	,007	,102	,237	,265
	Lisans eğitimi ile denetim uygulamaları için gerekli etik değerler kazandırılmaktadır.	,159	,285	,225	,006	,556	,213

Tablo 10 incelendiğinde, IES: 8 (Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları: 8) kapsamında yöneltilen sorular konusunda, öğrencilerin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir [$p=0,006$ ($p<0,05$)]. Bu farklılıklar, öğrencilerin okudukları bölümler arasından kaynaklanmaktadır.

Verilen muhasebe eğitimi ile denetim uygulamaları için gerekli etik değerlerin kazandırılacağı yönündeki görüşe işletme ve iktisat bölümü öğrencileri katılmadıklarını ifade ederlerken, SBKY öğrencileri katıldıklarını ifade etmişlerdir. IES: 8 standardı kapsamında verilen muhasebe eğitiminin öğrencilere denetim uygulamalarında gerekli etik değerleri kazandırmadığı sonucuna öğrencilerin büyük çoğunluğundan alınan cevaplarla ulaşılabılır.

8. SONUÇ

Muhasebe mesleğinin gelişmesi ve hak ettiği yere gelebilmesi şüphesiz muhasebe mesleğini icra edenlerin kişisel beceri ve eğitimiyle ilgilidir. Muhasebe meslek mensubu adaylarına verilen eğitim, meslek mensubu adaylarının mesleki açıdan beceri ve yeterlilik edinmeleri bakımından önemlidir. Bir adayın muhasebe mesleğine ilişkin, alanında yetkin olması ve piyasa koşulları dâhilinde mesleğin gereklerini yerine getirebilmesi meslek mensubu adaylarının Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarına uyumunu kolaylaştırmaktadır.

Muhasebe meslek mensubu olmaya aday öğrencilerin, lisans öğreniminden önce mezun oldukları okullar değerlendirildiğinde, muhasebe eğitimiyle mezun olunan orta öğretim kurumu arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüştür. Bu durum; lisansta verilen eğitimin mesleki açıdan yeterliliği hakkında konuyla alakalı bilgi vermektedir. Verilen muhasebe eğitiminin yeterli olması için meslek mensubu adaylarına standartlar dâhilinde eğitim verilmelidir. Mesleğe giriş gerekleri bakımından öğrencilerin, okudukları bölüm ve sınıf düzeyindeki farklılıklar dikkati çekmektedir. Özellikle; son sınıfa kadar muhasebe dersleri alan işletme ve iktisat bölümü öğrencileri ile sadece son sınıfta muhasebe dersi alan SBKY öğrencileri arasında farklılık olduğu görülmektedir. Mesleki açıdan muhasebe eğitiminin yeterliliği konusunda ulaşılan sonuçlara göre, muhasebe dersleri yoğun olan bölümler muhasebe eğitiminin yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Benzer şekilde birinci ve ikinci sınıf öğrencileri ile üç ve dördüncü sınıf öğrencileri arasında da yeterlilik bakımından farklılık olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırma sonuçlarına göre, bu durum bize muhasebe dersleri fazla olan öğrencilerin, muhasebe eğitimini yetersiz bulduklarını göstermektedir. Alınan muhasebe dersi yoğunluğu ile muhasebe eğitiminin yeterliliği konusunda ters bir orantı olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları kapsamında, muhasebe eğitiminin mesleki açıdan yetersiz olduğu ifade edilebilir.

Araştırma sonuçları genel olarak değerlendirilecek olursa; lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, öğrencileri (birinci sınıf öğrencileri ile SBKY öğrencileri hariç) tatmin etmediği ve öğrencilere meslek yaşamlarında edinecekleri bilgi ve özelliklede, staj imkânlarının yetersiz olması nedeniyle beceriyi kazandıramadığı sonuçlarına ulaşıldığı söylenebilir. Bu bağlamda, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, mesleki açıdan yeterli olduğu, bilgi düzeyinin ileri seviyede olduğu, entelektüel becerileri geliştirdiği, öğrencilere mesleki olarak temel, teknik ve kapsamlı bilgi kazandırdığı, denetim uygulamaları için gerekli bilgi düzeyini sağladığı, lisans düzeyindeki muhasebe eğitiminin, kişisel becerileri geliştirdiği, sorumluluk anlayışını geliştirdiği ve staj uygulamaları kapsamında hizmet ortamını tanıttığı vb. konularında öğrencilerin görüşleri dikkate alındığında, verilen eğitimin Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları çerçevesinde yetersiz olduğunu söylemek mümkündür.

Muhasebe eğitiminin, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarına uygun hale getirilmesi için, Uluslararası Standartlarda belirtildiği şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Özellikle araştırma sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, muhasebe eğitiminin mesleki açıdan yeterli olması ve muhasebe hizmet ortamının tanıtılması için, staj uygulamalarına önem verilmelidir. Staj uygulamaları lisans eğitiminde üçüncü sınıftan itibaren zorunlu hale getirilmelidir. Böylece hem meslek mensubu olmaya aday öğrencilerin muhasebe hizmet ortamını tanınması sağlanmış olur, hem de mesleğe girmeden önce mesleki deneyim kazanması sağlanabilir.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre, genellikle SBKY bölümü öğrencileri ile İktisat ve işletme bölümü öğrencilerinin görüşleri arasında farklılıklar olduğu görülmüştür. Bu farklılıkların giderilmesi için, muhasebeyi tüm bölümlerin ortak amaç olarak kabul edecekleri bir bölüm haline getirmek, meslek mensubu olmaya aday öğrencilerin başarı sağlamaları bakımından önemlidir.

SBKY öğrencileri kendilerine yöneltilen sorulara genellikle olumlu yönde cevap vererek muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu belirtmişlerdir. Ancak; ileride profesyonel bir meslek mensubu olmaya aday bir öğrencinin sadece son sınıfta muhasebeyle tanışması verilen eğitimin ne kadar yeterli olacağı konusunu gündeme getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları çerçevesinde, profesyonel muhasebe meslek mensubu olmaya aday bir öğrencinin, muhasebeyle birinci sınıftan itibaren tanışması gerekmektedir. Verilen muhasebe derslerinin de bu amaç doğrultusunda seçmeli değil zorunlu olarak okutulması, kaliteli ve kalifiye meslek mensubu adaylarının yetiştirilmesi bakımından önemlidir.

Uluslararası Standartlar çerçevesinde, profesyonel meslek mensubu olmaya aday öğrencilerin, özelliklede çağımızda son derece önemli boyutlara erişmiş olan mesleki etik, tutum ve değerler konusunda hassas olması ve mesleğini bu şekilde icra edeceğini bilmesi hem işletmeler açısından, hem de toplum açısından son derece önemlidir. Bu özellikler göz önüne alındığında, muhasebe meslek

mensubu adaylarına lisans eğitimlerinde bu etik değerleri aşılacak, alanında uzman kişilerce verilecek ve alınması zorunlu bir ders müfredatına dâhil edilebilir. Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, öğrencilere bilgi, beceri ve etik değerleri kazandırmasının yanında, mesleki anlamda kaliteyi de kazandırmalıdır. Bu bağlamda; kaliteli meslek mensubu yetiştirmek için meslek mensubu olmaya aday öğrencilerin, müfredatına kalite dersinin de alınması önerilebilecek konular arasında göstermek mümkündür.

Araştırma sonuçları incelendiğinde, özellikle muhasebe derslerini daha fazla almış ve üst sınıfa gelmiş öğrencilerin, muhasebe dersiyile yeni tanışan öğrencilere oranla muhasebe eğitimini genel olarak yetersiz buldukları görülmüştür. Konuyla alakalı, kişi ve kurumlara, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları göz önüne alındığında, lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitimiyle alakalı ortaya çıkan ve ders yoğunluğu arttıkça eğitimin kalitesinin düştüğü ve yetersiz görüldüğü bu ters orantılı durumun araştırılması önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Alkan, G. 2015. “İşletmelerim Ön Lisans Muhasebe Eğitiminden beklentileri: İzmir’de Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1).
- Apostolou, B., J. M. Hassell, J. E. Rebele ve S. F. Watson. 2010. “Accounting Education Literature Review (2006-2009)”. Journal of Accounting Education, 28(3-4).
- Aydın, S. 2007. Muhasebe Eğitiminin İşletme Beklentilerini Karşılama Derecesinin Ölçülmesi ve Uluslararası Muhasebe eğitimi Standartlarına Uygunluğunun Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Crawford, L., C. Helliard, E. Monk ve M. Veneziani. 2013. “International Accounting Education Standards Board: Organisational Legitimacy within the Field of Professional Accountancy Education”, Accounting Forum, (38).
- Çankaya, F. ve E. Dinç. 2009. “Powerpoint ve Klasik Usulde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(1).
- Daştan, A. 2008. Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi, Sıramat Yayınları, Ankara.

Durak, G. 2009. Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi'nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

Erol, M. ve G. Erkan. 2008. "Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Başarılarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Bir Araştırma", Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (14).

International Federation of Accountant (IFAC). www.ifac.org (Erişim tarihi: 27.02.2015).

Karasar, N. 2003. Bilimsel Araştırma Yöntemi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Kızıl, C. , A. T. Çetin ve A. Bulunmaz. 2014. "Accounting Education Approach in the Context of New Turkish Commercial Code and Turkish Accounting Standards", Emerging Markets Journal, 4(1).

Kutlu, H. A., A. Tazegül ve Ü. Y. Elyıldırım. 2014. "Sayısal Çağda Alternatif Öğretme-Öğrenme Yaklaşımlarının Muhasebe Eğitiminde Uygulanabilirliği: Kafkas, Ardahan ve Atatürk Üniversitesi Örneği", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 14(43).

Kutlu, H.A. 2010. "Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (46).

McPeak, D. , K. V. Pincus ve G. L. Sundem. 2012. "The International Accounting Education Standards Board: Influencing Global Accounting Education", Issues in Accounting Education, 27 (3)

MEB (Milli Eğitim Bakanlığı) 2003. Ticaret Eğitimi Araştırması, Mesleki ve Teknik Eğitim Araştırma ve Geliştirme Merkezi Başkanlığı, Milli Eğitim Basımevi, Ankara.

Öncü, S. ve H. Aktaş. 2004. "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları, XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Mayıs, Antalya.

ÖSYM (Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi) 2018. Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Sınavı Yüksek Öğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu, ÖSYM, Ankara.

Sezgin, İ. 2000. Mesleki ve Teknik Eğitimde Program Geliştirme, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Soylu, S. 2014. Mesleki Açık Öğretim Lisesi Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

- Sugahara, S. Ve R. Wilson. 2013. "Discourse Surrounding the International Education Standards for Professional Accountants (IES): A Content Analysis Approach", *Accounting Education: An International Journal*, 22(3).
- Süer, H.M. 2007. Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Tazegül, A. 2007. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars.
- Tazegül, A. ve M. E. Karabayır. 2015. Muhasebe Eğitim Standartlarının Lisans Eğitiminde Gerçekleşme Durumu: Öğrenci Kazanımları Değerlendirme Çalışması, XXXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,13-17 Mayıs, Antalya.
- Tazegül, A., Ö. Senger ve C. Y. Kaygın. 2013. "MYO’larında Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümünde Okuyan Öğrencilerin Bölümden Memnuniyetlerinin ve Mesleki Beklentilerinin Ridit Analizi ile Değerlendirilmesi: Kars - Ardahan – Iğdır Örneği", *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2).
- Terim, B. ve A. Öztürk. 2009. "Meslek Yüksek Okulu Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Gördes Meslek Yüksek Okulunda Bir Uygulama", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2).
- Tokay, S.H., A. Deran ve S. Arslan. 2011. "Lojistik Maliyet Yönetiminde İzlenebilecek Stratejiler ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29).
- Uyar, S. 2008. "Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesinde Muhasebe Eğitimi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10 (1)
- Uyar, S. Ve E. Yelgen. 2012. "Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (2).
- Yardım, E. 2009. Ortaöğretimde Muhasebe Eğitiminin MEGEP ile Yeniden Yapılandırılması Sonrası Öğrenci ve İşveren Memnuniyetinin İncelenmesi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Yıldız, F. ve G. Durak. 2011."Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49).

Zaif, F. ve Y. Ayanoglu. 2007. "Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 (1).

RUSYA’DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ*

Arş. Gör. Gülnur SULTANKHANOVA**

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU***

Prof. Dr. Serap S. YANIK****

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 508-529

ÖZ

Bu çalışmada kısaca dünya muhasebe tarihine değinilerek, Rusya’da muhasebenin tarihi gelişimi açıklanmıştır. Ortaçağ Rusya’sındaki muhasebeden başlayarak günümüz Rusya’sına kadar muhasebe tarihinde öne çıkan gelişmeler özet bir biçimde kaleme alınmıştır. Rus muhasebesinden dünya muhasebe tarihine geçen ve muhasebeye başka bir açıdan bakan Ezerskiy’in “üçlü kayıt yöntemi” de kısaca çalışmaya dahil edilmiştir. Normlar üzerine kurulmuş Sosyalist muhasebesi uygulamalarından, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Rus Muhasebe Standartlarının kabulüne kadar geçen sürede önemli görülen muhasebe sistemindeki değişimler kronolojik olarak ele alınmıştır. Ağırlıklı olarak Rusça kaynaklardan faydalanarak hazırlanan derleme niteliğindeki bu çalışma ile Rusya muhasebe tarihiyle ilgili bilgiler sunulurken Türkçe muhasebe literatürüne katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Rusya Muhasebe Sistemi, Rusya Muhasebe Tarihi

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN RUSSIA

ABSTRACT

In this study the historical development of accounting in Russia is explained by briefly touching on world accounting history. From accounting in medieval Russia to today's Russia, the developments in accounting

* Makale gönderim tarihi: 03.01.2019, kabul tarihi: 11.04.2019.

** Ahmet Yesevi Üniversitesi, İşletme Bölümü, Arş. Gör., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Muhasebe – Finansman Programı Doktora Öğrencisi, s_gul@mail.ru, orcid org/.0000-0002-1358-1778.

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, orcid org/.0000-0002-1024-2105.

**** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, serap.yanik@hbv.edu.tr, orcid org/.serap.yanik@hbv.edu.tr.

Atıf: Sultankhanova, G., Ayanoglu, Y. ve Yanik, S. S. (2019). Rusya’da muhasebenin tarihsel gelişimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 508-529. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.507747>.

history are summarized. The most important developments in accounting history, from accounting in medieval Russia to present day, are summarized. The “triple registration method” of Ezerskiy, which looks at accounting from another angle and is passed from Russian accounting to world accounting history, is also briefly included in the study. Changes in the accounting system, which were considered to be important in the past period are chronologically dealt with. This includes changes from the application of socialist accounting practices established on hard norms to the adoption of Russian accounting standards in line with International Accounting Standards. This study prepared mainly by using Russian sources presenting information about Russian accounting history aims to contribute to the Turkish accounting literature.

Keywords: Accounting History, Russian Accounting System, Russian Accounting History

JEL Classification: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

Arkeologlara göre muhasebenin ilk izlerine Nil nehri (Eski Mısır) ile Dicle ve Fırat nehirlerinin (Babil) vadilerinde rastlanmakta ve yazılı tarihi M 6.000’li yıllara yani kil tabletlere kadar uzanmaktadır. Muhasebe tarihçilerinin birçoğu muhasebenin, insanların hesaplaşma ihtiyacından doğmuş olduğunu ileri sürmekte, yazı ve rakamların icadını muhasebenin gelişmesine bağlamaktadır. “Bu iddia gösteriyor ki muhasebe, yazının icadından önce de vardı. Bu sebeptendir ki muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman, nasıl ve ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir” (Can 2007, 95).

Muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşüncesinden hareketle, muhasebe ne zaman doğdu sorusuna yıllara göre üç yanıt verilebilir (Rodina ve Parhomenko 2007, 6):

- 1) 6000 yıl kadar önce - ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ve bunların kaydedilmesine başlandığında - günlük ekonomik faaliyetlerin ve ekonomik sürecin anlaşılması ile hesaplaşma ihtiyacının giderilmesi için ortak bir dil olarak ortaya çıktığında;
- 2) 500 yıl kadar önce - Luca Pacioli'nin kitabı yayınlanıp, muhasebenin kuramsal temelleri tartışılmaya başlandığında - bilimsel bir terim ve tartışma konusu şeklinde ekonomi literatürünün bir parçası olarak ele alındığında;
- 3) 100 yıl kadar önce – daha derin ve bağımsız teorik temeller ortaya konulmaya başlandığında - ekonominin bir alt dalı olarak değil, bağımsız bir bilim dalı olarak gelişmeye başladığında.

2. MUHASEBEDEKİ GELİŞMELERİN AŞAMALARI

Sokolov Y.V. ve V.Y. Sokolov (2004) muhasebe metodolojisinin tarihsel gelişimini altı döneme bölmüştür. Bu dönemlerdeki muhasebe gelişmeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

2.1. I. Dönem Aynı Muhasebe Dönemi

Paranın kullanıma henüz geçmediği MÖ 4000-500 yılları arasında muhasebe, ekonomik yaşam faaliyetlerinin sonucunda edinilen varlıkları çeşitleri ve sayıları itibariyle kaydeder. Envanterin ve envanter hesaplamalarının başladığı ve geliştiği dönemdir.

Eski Mısırda bu dönemde insanlar papirüslerin üzerine gümüş, ekmek ve değerli eşyalarının sayısını işaretlemişler ve mülkiyet envanterini geliştirmişlerdir. Tarihte ilk envanter işlemlerinin Mısır'da gıda maddelerinin alım - satım işlemlerinin kaydedilmesiyle başladığı ve periyodik olarak yapılan envanter çalışmalarının yanı sıra günlük kayıtların da oluşmaya başladığı bilinmektedir. Bu aşamada envanter kayıtlarının gelişmesinin yanı sıra muhasebe tarihi için önemli sayılan diğer bir yenilik muhasebenin bütçe ayağının oluşması ve yazılı planların kullanılmaya başlanmasıdır. Antik Mısır'da MÖ 2500-2400 yıllara kadar geri giden bütçe kayıtlarına ulaşılmıştır.

Papirüs kayıtlarında MÖ 522 yılında Pers'te bir işyerinde yapılan ödemelerin hem nakdi hem de aynı olduğu görülmüş, Eski Mısır'dan farklı olarak, kayıtlarda olayların oluşum zamanına da yer verilmiştir. Eski Babil'de bir malın türü, sayısı ve alan satanın isimleri dışında teslim tarihinin de kil levhalara yazıldığı görülmüştür. Bu aşamanın son dönemlerinde para veya altın, gümüş ve benzerleri ile alış veriş yapılmış ve kaydedilmiş, seyahat izinleri de kayıtlara konu olmuş, ayrıca muhasebenin ilk yazılı kuralları ortaya çıkmış, bir sonraki dönemin temelleri atılmıştır.

2.2. II. Dönem – Parayla Değerleme Dönemi

Paranın kullanıma geçtiği ve değerlemenin başladığı dönem olarak bilinir (MÖ 500 - MS 1300 yılları arası). Lidyalıların parayı bulması yeni bir değerlendirme yönteminin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Para ortak bir değer ölçüsü olarak geliştirilmiş ve muhasebenin konusu olan ekonomik olaylar aynı (nesnel) kayıttan, nakdi (parasal) kayıt şekline dönüşmeye başlamıştır.

Paranın gelişi muhasebe sistemini patrimonial muhasebe sistemi ve kameral muhasebe sistemi olarak ikiye ayırmıştır. Patrimonial (atadan kalma, miras) muhasebe sisteminde varlık değerlerinin hareketine önem verilmekte ve kar (zarar) varlıkların değerlerinin değişmesinden (artmasından) ortaya çıktığından, varlığın değer kazanması önem arz etmektedir.

Kameral (devlet) muhasebe sisteminde devletin gelir ve giderleri izlenmekte, dolayısı ile bütçe muhasebesi olarak da adlandırılmaktadır (Yanık 1999). Bu sistemde önceleri sadece kasa hareketleri izlenmekte iken süreç içerisinde gelişen yeni kameral muhasebe sisteminde gelir-gider tahakkukları da kayıtlara alınmıştır. Bu sistemde bütçelerin hazırlanması ve gelir giderlerin bütçede belirtilen tutarlara göre izlenmesi önemli olduğundan, kar (zarar) bütçelenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına göre ölçülmektedir.

2.3. III. Dönem – Çift Taraflı Kayıt Dönemi

1300–1850 yılları arasındaki süreyi kapsayan bu dönemde muhasebe çift taraflı kayıt sistemini kullanmaya başlamıştır. Bu dönemde şimdye kadar kullanılan muhasebe hesaplarına yenileri eklenmiş, hesap planları geliştirilmiştir. Koşullu hesaplar, özkaynakların sermaye ve kâr/zarar hesabı olarak ayrılması bunlara örnek verilebilir.

XV. yüzyılın ikinci yarısında Benedetto Cotrulia'nın (1458) yazılarında ilk kez muhasebeden bilim olarak bahsedilirken, 1494'te Venedik'te Luca Pacioli "Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita" adlı eserini yayınlamıştır.

Kitabın muhasebe açısından taşıdığı önem, muhasebede çift kayıtlı yöntemini ortaya koyan ilk basılı eser olmasıdır. Dolayısıyla Pacioli'nin, "Venedik Sistemi" olarak ifade ettiği çift yanlı kayıt tekniğine ilişkin uygulamaların tüm Avrupa'ya yayılmasında çok önemli bir role sahip olduğu ve bu açıdan isminin muhasebe tarihinde çift taraflı kayıt tekniği ile birlikte anıldığı ifade edilmektedir.

Batı'da durum böyle iken doğuya bakıldığında yazılan muhasebe kitaplarının Pacioli'nin eserinden yüzyıllar öncesine ait olduğu görülür. Batıda yazılan kitapların çoğu aslında matematik kitapları olup muhasebe konuları, bu kitapların içinde küçük bir bölüm veya bölümler halinde yer almıştır. Hâlbuki doğuda muhasebe ile ilgili olarak yüzyıllar önce yazılan kitapların hemen tümü başlı başına muhasebe kitaplarıdır (Can 2007, 13).

Bugünkü İran'da bir Moğol devleti olarak hüküm süren İlhanlılar (1256-1353) döneminde, 1309 – 1363 yılları arasında yazılmış dört muhasebe öğreti kitabı vardır. Bu kitaplar Ortadoğu'da yüzyıllarca bir devlet muhasebe yöntemi olarak kullanılan Merdiven Yöntemi ile ilgili öğreti kitaplarıdır. Bu yöntem, bir Arap devleti olan Abbasîlerin (750-1258) mali yönetiminde kullanılmış, sonra Abbasilere son veren İlhanlılara geçmiş ve onlardan da Osmanlı Devleti (1299-1922) almış ve 1880 yılına kadar kullanılmıştır. Sözü edilen yılda Osmanlı Devleti'nin çift yanlı kayıt yöntemini kabul etmesi ile Merdiven Yöntemi tarihteki yerini almıştır (Otar 2012, 199).

Doğu ticaret yollarının Venedik gibi liman şehirlerinden geçmesi, batıya, sadece doğuya özgü malları getirmekle kalmamış aynı zamanda bilimin ve diğer kültür varlıklarının da taşınmasına ve yayılmasına uygun zemin hazırlamıştır. Doğudaki ticari teamüller ve o dönemler için ileri sayılabilecek çift taraflı kayıt tekniği gibi muhasebe uygulamaları da bu yolla İtalyanlara ulaşmıştır. Son yıllarda yapılan bilimsel araştırmalar bu tezi günden güne güçlendirmektedir. Örneğin Albraiki, Memlklar devrinden (1250 – 1517) çok daha önceleri çift yanlı kayıt tekniğinin Mısır ve Suriye'de kullanıldığını ispatlamıştır (Can 2007, 10-11).

2.4. IV. Dönem – Sistematik Kayıt Dönemi

1850 – 1900 yılları kapsayan bu dönemde çift taraflı kayıt yönteminin sistemli bir şekilde uygulanması, döneme adını vermiştir. Diğer taraftan sanayileşmenin gelişmesiyle üretim maliyetini doğru hesaplayabilmek için gider dağıtım yöntemlerinin geliştirilmesi ve kullanılmasından dolayı bu döneme “teorinin pratikle buluşması” dönemi de denilmiştir. Önceki dönemlerde muhasebenin amacı ekonomik faaliyetlerin bir “fotoğrafını çekmek” gibi görünürken, bu aşamada muhasebenin görevi ekonomik faaliyetlerin “röntgen filmini” çekmek gibi görülmeye başlanmıştır.

Muhasebenin gelişimi, üretimdeki köklü değişikliklerden, makineleşmeye geçmeden ve ticari işlemlerin çeşitliliğinin artmasından, hem ticaret hem de finansal işlem hacminde meydana gelen büyümelerden etkilenmiştir. Maliyet muhasebesinin ortaya çıkışı ile üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması muhasebedeki en belirgin gelişmelerden biridir. Elbette ki tek düzen hesap planlarının oluşturulması ve işletmeler tarafından kullanılmaya başlanması bu döneme damgasını vuran bir başka husustur.

2.5. V. Dönem – Maliyet Muhasebesinin Gelişme Dönemi

Bu dönemde üretilen mamullerin ve sunulan hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasına odaklandığından “bilimsel gelişme dönemi” olarak adlandırılmıştır (1900’lü yıllardan 1950’ye kadar). Yüzyıllardır genel muhasebe ve defter tutmak olarak bilinen muhasebeye üretilen malların ve sunulan hizmetlerin maliyetlerini hesaplayan Maliyet Muhasebesi de dahil edilmiştir. Üretim giderlerinin sabit – değişken olarak sınıflandırılmasının yanı sıra direkt ve endirekt olarak da sınıflandırılması yapılmış, maliyetin hesaplamasında “asal (direkt) maliyet yöntemi” de kullanılmaya başlanmıştır. İki dünya savaşının ve büyük buhranın yaşandığı bu yıllarda, asal (direkt) maliyet yöntemi üretilen mal veya hizmetlerin fiyatını düşürmek ve satış hacmini artırmak amacıyla kullanılmıştır.

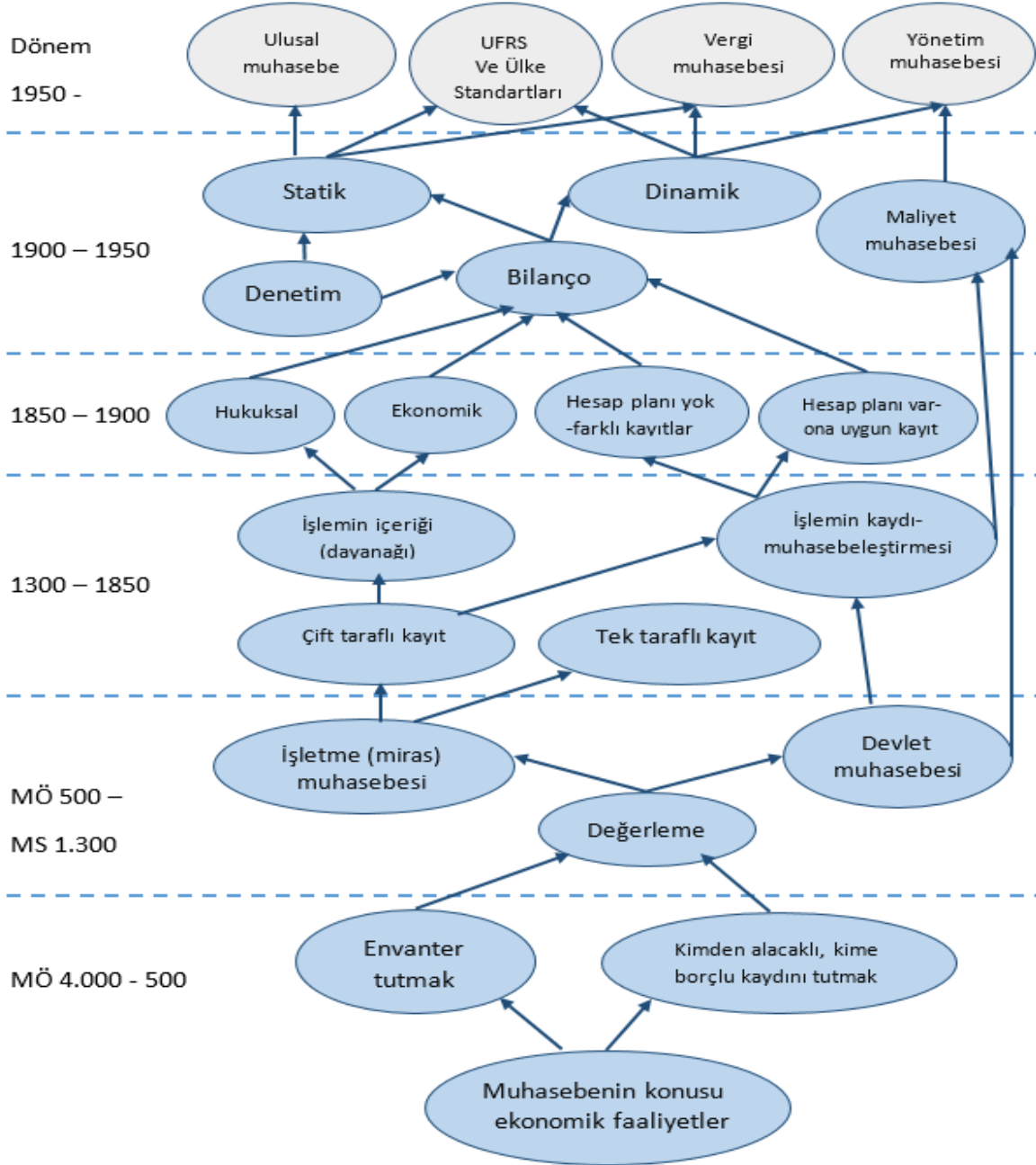
2.6. VI. Dönem – Modern Dönem

Bu dönem muhasebenin işletme (mikro) düzeyinden ulusal-uluslararası (makro) ekonomi düzeyine geçmesinden dolayı modern dönem olarak isimlendirilmiştir. 1950’de başlayan ve günümüze kadar gelen bu dönemde finansal bilgilerin matematiksel ve istatistiksel tekniklerle işlenerek yorumlanması ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan yönetim muhasebesinin doğması, uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkması muhasebeyi kural bazlı kayıttan (raporlamadan) ilke bazlı kayda (raporlamaya) yöneltmiştir. Başka bir anlatımla “vergi için muhasebeden bilgi için muhasebeye” geçiş yapıldığını söyleyebiliriz.

Bu dönemde muhasebenin doğası değişmiş, tarihi değerle değerlemeden gerçeğe uygun değerle değerlemeye, işletme düzeyinde kayıt ve raporlamadan ulusal (uluslararası) düzeyde raporlamaya

geçiş yapılmıştır. Muhasebe, içe dönük bilgi üreten yönetim muhasebesi ile dışa dönem bilgi üreten finansal muhasebe olarak ikiye ayrılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.



Şekil 1: Dünyada Muhasebenin Tarihsel Gelişim Aşamaları

Kaynak: Sokolov ve Sokolov 2004, 7

3. RUSYA'DA MUHASEBE TARİHİNİN GELİŞİMİ

Çok geniş topraklarda var olan ve çok farklı kültürleri bünyesinde barındıran Rusya Devletinin muhasebe tarihi, yaşanan idari ve ekonomik değişimlerin özelliklerine bağlı olarak zaman içerisinde çeşitli değişimlere uğramıştır. Muhasebe, toplumdaki ekonomik ilişkilerin gelişimine bağlı olarak kendi tarihini yazmıştır. Rus devleti tarihinde muhasebe gelişimi dört döneme ayrılmaktadır (<http://www.e-reading.biz/chapter.php>):

- 1) Ortaçağ Rusya'sında muhasebe
- 2) Rus İmparatorluğu döneminde muhasebe
- 3) Sovyet döneminde muhasebe
- 4) Modern dönemde muhasebe

3.1. Ortaçağ Rusya'sında Muhasebe (XVIII Yüzyıldan Önce)

Ortaçağ Rusya'sında muhasebe tamamen devletin düzenlemelerine tabi olmuştur. Böylece muhasebe devlet kontrolü altına alınmış ve muhasebedeki gelişmeler devletin kararlarına göre şekillenmiştir. Rus muhasebe düşüncesinin temelleri bu dönemde atılmıştır. Ortaçağ Rusya'sında devlet ekonomisi Rus Knezlerinin mülkü olarak kabul edildiği için vergi boyutları dikkate alınmamıştır.

Kaynaklara göre 862 yılında kurulan Rusya Devletinde Hıristiyanlığa geçiş (988) ve çeşitli kanunların yayınlanması gibi önemli olaylar 9.-10.yüzyıllarda yaşanmıştır. Bu yıllarda Bizans'ın etkisi altında kalınmış, Ortodoksluk kabul edilmiş, manastırlar inşa edilmiş ve muhasebe, manastır kayıt sistemi olarak gelişmiştir. Sokolov, manastır ekonomisi düzeyindeki bu kayıt sistemini değerlendirirken “gelir ve giderin izlenmesi birbirinden ayrılmıştı, bu durum varlıkların denetlenmesinde ve ekonomik hayat olgularının kaydedilmesinde büyük kolaylık sağlıyordu” demektedir (Güvemli 2000, 297; Rodina ve Parhomenko 2007, 31).

Rusya'da muhasebe gelişiminin bir sonraki aşaması Tatar boyunduruğu dönemiyle çakışmıştır (13.yüzyılın ortalarına doğru). Tatarlar Rus ulusal geleneklerini kabul etmeyip kişi başına vergiyi getirmişlerdir. İnsanlar kişisel mülkiyete, yaşa ve ekonomik duruma bakılmaksızın vergi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Vergi toplumsal bir yükümlülük olarak görülmüş ve herhangi biri payına düşen vergiyi ödeyemezse, bu tutar toplumun diğer üyeleri tarafından ödenmek zorunda bırakılmıştır. Bu durumdan rahatsız olan ve vergi adaletine önem veren Rusya kısa sürede yeni bir ulusal vergilendirme ölçüsü olan “soha”yı geliştirmiş ve Tatarlara olan vergi borçlarını buna göre ödemiştir. Vergi ölçüsü olarak “soha” öncelerde kişilerin sahip oldukları atların sayısına göre her 3 ata bir “soha” şeklinde belirlenmiştir. XV. yüzyılın sonlarına doğru “soha”, insanların sahip oldukları topraklara göre

belirlenmeye başlamış ve bir “soha”nın kaç dönüm toprağa göre alınacağı zaman içerisinde değişkenlik göstermiştir (<https://ru.wikipedia.org/wiki/Coxa>). Vergi yükümlülüğü toplumsal açıdan büyük önem kazandığı için muhasebe kayıtlarında yerini almıştır.

Bu dönemlerde Rus Devletinin merkezi Novgorod ve Kiev'deydi. Moğolların saldırısından sonra Moskova prenslikleri ve büyük dkleri idaresinde ortaya çıkmaya başlayan ülke 1480 yılında Altınordu Devletinin hakimiyetinden kurtulmuş (<http://www.bogazgazetesi.com.tr/yazar/5178-rusyaninkurulusu-ve-tarihi>) ve Rusya'da ticaretin gelişmesine bağlı olarak “satanın ve alanın” hesapları arasında haftada bir karşılıklı mutabakat yapılmasına başlanmıştır.

16.yüzyılın ilk yarısında Sylvester isimli bir din görevlisinin yazdığı ve Türkçe karşılığı “Ev Ekonomisi”¹ olan çalışmada, yazar ekonomik faaliyetlerin organizasyonunu, stok yönetimini ve denetimini, envanter çalışmalarının nasıl yapılacağını ve kayıtlarının nasıl tutulacağını açıklamıştır. Grinavtseva ve Şhurova (2017, 28) “Ev Ekonomisi” çalışmasını “muhasebeye ilişkin ilk Rus eser” şeklinde değerlendirmektedir.

16.yüzyılın ortalarına doğru Rus Knezlikleri birleşerek Çarlık dönemini başlatmışlardır. Çarlık döneminin ilk yıllarında çıkarılan birçok yasadan biri “Hesap İşlemleri” yasasıdır. Yasada dikey iş ilişkilerine öncelik tanınmış ve çalışanların yöneticilerine karşı olan sorumlulukları ön plana çıkarılmıştır. Üretilen varlıkların satış fiyatları üretim maliyetlerine göre belirlenirken, dışarıdan alınan varlıkların girişı maliyet bedeliyle, çıkışları satış fiyatlarıyla mal defterlerine kaydedilmiştir. Bu yıllarda Avrupa'da muhasebe alanındaki gelişmeler Rus muhasebesine de yansımış, teknikler ve yöntemler mevcut koşullara göre uyarlanmış ve yerel muhasebe sistemine dönüştürülmüştür. Böylece XVII.yüzyıla başlarken ekonomik faaliyetler bir düzen içinde kayıtlara tarih, açıklama ve tutar bilgileriyle birlikte alınmaya başlanmıştır.

3.2. Rus İmparatorluğu Döneminde Muhasebe (XVIII - XX. Yüzyılın Başlarında)

3.2.1. XVIII Yüzyılda Rusya'daki Muhasebe

Rus İmparatorluğu döneminde Rus muhasebe sistemi Avrupa muhasebe uygulamalarının etkisi altında kalmıştır. Çar I.Peter, Rusya'yı Avrupa ile aynı seviyeye getirmek amacıyla ekonominin tüm alanlarında reformlar başlatmıştır. Bu durum, Rus muhasebe sisteminin Avrupa çift taraflı kayıt düzeninden etkilenmesi sonucunu da beraberinde getirmiştir.

I. Peter döneminde, muhasebe ve denetime büyük önem verilmiş ve kayıtların düzenlenmesine ilişkin mevzuatlar devlet yasaları olarak yayınlanmıştır. Bunlardan 1714'te ve 1722'de yayınlan devlet yasaları muhasebenin sorunlarına çözüm, işleyişe düzen getirerek muhasebenin gelişmesine yol açmıştır. 1714'teki yasada 1) İşlemlerin kayda alınması tam zamanında yapılmalı; 2) Günlük gelir-

¹ Çalışmanın orijinal adı: “Домострой”

gider defterleri düzenlenmeli; 3) Sorumlu kişiler tarafından kontrol edilmeli gibi maddeler yer almaktadır. 5 Nisan 1722'de yayınlanan kurallarla göre 1) Varlıkların ve gelir-giderlerin raporlanması alfabetik sıraya göre tutarları ve miktarları belirlenerek yapılmalı; 2) Defterlere yapılan kayıtlar belgelere dayandırılmalı; 3) Yasal düzenlemelere muhasebeci, borç, alacak gibi kavramlar girmiş, büyük işletmeler için muhasebe yönetmeliklerinin hazırlanması gerektiği vurgulanmıştır (<http://bibliofond.ru/view.aspx?id=44389>).

O dönemlerde maliyet muhasebesinde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmıyordu, çünkü maliyet unsurları aynı olarak defterlere kaydedilip, üretimde kullanıldıkça gider yazılmaktaydı. I.Peter, Rusya'da maliyet muhasebesinin gelişmesi için büyük adımlar atmıştır. Tüm ekonomik faaliyetlerin belgelendirilerek kayıtlara alınması kuralını maliyet muhasebesinde de uygulanmış, giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesini, maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin yöntemlerin kullanılması (ki günümüzde kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerine yakın oldukları bilinmekte), envanter işlemleri yapılıp kayda alınması, işletme yönetiminin alt birimleri daha iyi yönetebilmesi için onlardan bilgi alması gibi yenilikler getirmiştir.

Avrupa'da o dönemlerde İtalyan, Fransız ve Alman muhasebe okulları ve dolayısıyla muhasebe sistemleri ortaya çıkmıştır. Rusya muhasebesindeki çift taraflı kayıt yönteminin oluşması Batı Avrupa literatüründen tercüme edilen farklı eserlerden etkilenmiştir. Rusya'daki çift kayıt yöntemin ilk tercümanı ve yöntemin hayranı olan M. D. Chulkov'dur (1740-1792). Chulkov muhasebe üzerine kitap yazan ilk Rus yazarıdır, eserini 1788'de yayınlamış ve Fransız muhasebe sistemini açıklamıştır (<http://bibliofond.ru>). Ancak, Chulkov'tan önce 1783 yılında John Hawkins'in ("The Key of Commerce" veya "Cluch Commerfcii") "Ticaretin Anahtarı" kitabı İngilizceden tercüme edilerek yayınlamıştır (Previts ve diğerleri 2012, 81). Bu kitap Rus muhasebesinde Rusça basılan ilk kitap olup, eski İtalyan muhasebe sistemini anlatmaktadır.²

Bundan 21 yıl sonra 1804 yılında Rus muhasebesi için dönüm noktası önemine sahip üçüncü bir kitap yayınlanmıştır. Serikov 'Mükemmel muhasebeci ya da kısa rehberlik' adlı kitapta Alman defter tutma sistemini anlatmıştır.

Bu üç kitap Rus muhasebe okullarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır.

XVIII. yüzyılda Rusya'da muhasebe alanındaki gelişmeler önemli ölçüde Batı Avrupa muhasebe düşüncesinden etkilenmiş olsa da Rus muhasebe geleneğinin yerini almamış, sadece uyumlaştırılmıştır.

² Yazar Notu: Kitabı tercüme eden Rus muhasebecisinin ismine kaynaklardan ulaşılamamıştır.

3.2.2. XIX. Yüzyılın İlk Yarısında Rusya'da Muhasebe Teorisinin Gelişimi

Rodina ve Parhomenko'ya göre (2007, 30) XIX yüzyılın ilk yarısında Rus muhasebe okullarının oluşumunda dört muhasebecinin çalışmaları önemli yer almaktadır. Bunlar K. I. Arnold, I. Akhmatov, E. A. Mudrov ve I. S. Vavilov'dur.

Arnold muhasebe teorisi ile uygulamasını birbirinden ayırarak inceleyen ve yanlış kayıtların düzeltilmesi için ters kayıt yapılmasını öneren ilk Rus yazardır. Çalışmasında muhasebe teorisinde hesapların niteliğini anlatıp, muhasebe uygulamasında hesapların defterlere nasıl kaydedildiğini göstermiştir. Yazar, muhasebedeki çift taraflı kayıt yöntemini anlatmak için matematiksel formüller ve hesapları kaydetmek için yeni defterler sunmuştur. Bu yazara göre yevmiye defterinin en uygun ve kolay şekli aşağıdaki gibi olmalıdır.

Kayıt No	Borçlu Hesap	Tutar	Alacaklı Hesap	Tutar	Açıklama

Akhmatov 1809'da "İtalyan Muhasebesi veya Hesap Verebilirlik Muhasebesi" adlı kitabını St. Petersburg'da yayınlamıştır. Akhmatov muhasebeyi şu şekilde tanımlamaktadır "muhasebe ekonominin bir bölümüdür ve konusu işletmenin kendisi değil, gerçekleştirdiği mali nitelikli işlemlerin hesaplara yansımalarıdır". Yazar kitabında kayıtların kronolojik sıraya (tarih sırasına) göre yapılmasının önemine vurgu yapmış ve defterlerde yer alması gereken bilgileri açıklamıştır. Buna göre büyük deftere (hesap defterinde) 1) No; 2) İşlemin açıklaması; 3) Gerçekleştiren Kişi Bilgisi; 4) Ödeme Şekli ve Zamanı; 5) İşlemin Miktarı; 6) İşlemin Tutarı; Günlük defterde ise 1) No, 2) Borçlu (hesap); 3) Alacaklı (hesap); 4) İşlemin Miktarı; 5) İşlemin Tutarı; 6) Ödeme Şekli; 7) Toplam Tutar bilgisi olmalıdır. Defterlerin düzeni hem İtalyan hem Fransız muhasebe sistemindeki defter tutma şekllinden alınmıştır.

Mudrov, işletmenin faaliyet döngüsünü gösteren bir sistem olarak gördüğü için çift taraflı kayıt yöntemini bir işletme modeli olarak görmüştür. Akhmatov, kronolojik kayıtları içeren yevmiye defterine önem vermiş iken Mudrov sistematik kayıtların yer aldığı büyük deftere önem vermiştir. Mudrov 1846 yılında yayınladığı "Her Sektör İçin Muhasebe" adlı çalışmasında " $a - b = c$ " denklemini geliştirmiş (a – aktif toplamı, b – yabancı kaynaklar, c – özkaynaklar), buradan da " $a = c + b$ " bilanço temel eşitliğini oluşturmuştur (Rodina ve Parhomenko 2007, 30-31). Yazarın, maliyet muhasebesinin gelişmesine sağladığı katkı şu şekilde özetlenebilir: 1) kaynak ve varlık hesaplarının üretim ve maliyet hesaplarından ayrılmasını önermiş ve 2) maliyetlerin doğru belirlenebilmesi için genel giderlerden üretilen tüm ürünlere pay verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Vavilov muhasebeyi “ticari işlemlerin sonuçlarını kurallara uygun olarak, doğru bir şekilde kayda alan sanattır” şeklinde tanımlamıştır. Bu şekilde faaliyet sonuçlarının işletme bütünü veya birimleri itibariyle görülebileceğini ve sermayenin gerçek tutarının ortaya çıkacağını belirtmiştir. Yazar araştırmalarında muhasebenin iki türü yani finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki farkları açıklamış, finansal muhasebeyi defter tutma sanatı olarak tanımlarken, yönetim muhasebesini yöneticilerin karar almasını etkileyen bilgilerin tümü olarak ifade etmiştir (Rodina ve Parhomenko 2007, 30).

XIX. yüzyıl Rusya'daki muhasebe gelişimini özetlersek çift taraflı kayıt yöntemi üretim işletmelerinden ziyade ticaret işletmelerinde kullanılmış, yönetim muhasebesindeki gelişmeler ön plana çıkmıştır.

3.2.3. XIX. Yüzyılın İkinci Yarısında (İhtilal Öncesi Dönemde) Rusya'da Muhasebe Teorisinin Gelişimi

XIX. yüzyılın ikinci yarısında Rusya'da feodalizmin kaldırılması kapitalizmin gelişmesine yol açmış ve muhasebe sistemi de bundan etkilenmiştir. Bu dönemde ikinci Rus muhasebe ekolünün (okullarının) oluşmasına başlamaktan söz edilmektedir (<https://www.bibliofond.ru/view.aspx?id=44389>). Bu ekol P. Reinboth ve A. Prokofiev'in eserleri ile başlamıştır. Her iki bilim adamı da eski Rus ekolü ile yeni Rus ekolünün birer temsilcisidir.

Reinboth çalışmalarında muhasebenin konusunu “işletmenin faaliyet döngüsü” olarak belirlemiş ve muhasebenin temel amacını “hesapları hatasız kaydetmek ve kar/zararın sebeplerini açıklamak” şeklinde ifade etmiştir.

Prokofiev araştırmalarında işletmelerde bir varlığın artması için mutlaka başka bir varlığın elden çıkarılması gerektiğini açıklamıştır. Ayrıca İtalyan muhasebe okullarındaki gibi işletmedeki mali nitelikli işlemlerin defterlere ayrı ayrı kaydedilmesi gerektiği görüşündedir. Yazarın 1883 yılında yayınladığı “Çift Taraflı Kayıt Sistemi Rehberi” adlı ders kitabı, bu dönemde yayınlanan birçok muhasebe ders kitabı arasında en çok okunan ve okutulan kitap olmuştur (http://accountology.ucoz.ru/load/istorija_ucheta/).

Bu döneme damgasını vuran yazarlardan biri de F. V. Ezerskiy'dir³. Yazar “ölü nokta (başabaş noktası)” kavramını “işletmenin maliyetlerini karşılayarak kar elde etmeye başladığı düzeydir” şeklinde tanımlamıştır. Ancak Ezerskiy araştırmalarında muhasebedeki çift taraflı kayıt yönteminin eksiklerini ortaya koymaya çalışarak yöntemi eleştirmesiyle ve “hırsız yöntemi” diyerek tamamen reddetmesiyle tarihe geçmiştir. Yazar çift taraflı kayıtlı yönteminin yerine üç taraflı kayıt yöntemi

³ Yazarın adı Kiril alfabesinden Latin alfabesine göre yazıldığında Ezerskiy, Ezersky veya Ezerski gibi literatürde yer aldığı görülmüştür.

önermiş ve muhasebe literatürüne “Rus kayıt yöntemi” olarak geçmiştir. Ezerskiy tarafından önerilen bu yöntemi bilim insanları çift kayıtlı yöntemden türetilen bir çeşit olarak kabul etseler de yazar, üçlü kayıt yönteminin, çift taraflı kayıt yöntemin bir çeşidi olmadığını aşağıdaki gerekçeleri öne sürerek açıklamaya çalışmıştır:

- Kayıtlar üç yönlü bir hareketin sonucudur: giren, çıkan ve kalan (bakiye);
- Üç çeşit defter kullanılır: yevmiye defteri (kronolojik kayıt), büyük defter (sistematik kayıt), rapor defteri (mizan veya bilanço yerine geçer);
- Kayıtların doğruluğu: her defterdeki kayıtların kontrolü şeklinde yapılır yani üç boyutta doğrulanır (Rodina ve Parhomenko 2007, 29).

Ezerskiy’in sunduğu üç taraflı kayıt yöntemi başarısız olmasına rağmen, getirdiği yenilik muhasebe kayıt sistemine başka açılardan bakmaya çalışmasıdır. 1912’de Charleroi’de (Belçika) düzenlenen Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde, muhasebe eğitiminde Ezerskiy’in sisteminin öğretilmesi gerektiği önerisi sunulmuştur.

Rus muhasebe ekolünün gelişmesi Moskova’da ‘Muhasebe’ dergisinin yayınlanması ile devam etmiştir. ‘Muhasebe’ dergisi 1888 yılında A.Wolf tarafından kurulmuş ve dergide muhasebe alanındaki bilim insanlarının araştırmaları yayınlanmıştır. Derginin birçok sayısında “sertifikalı muhasebeciler enstitüsünün” kurulması gerekliliğine geniş yer verilmiştir.

Diğer taraftan ekonominin güçlü gelişimi sertifikalı muhasebecilere büyük bir talep yarattığından Rusya’da muhasebe kursları, ticaret okulları ve muhasebe okullarının sayısı önemli ölçüde artmıştır. XX. yüzyılın başlarında ticaret ve ekonomi eğitimine ihtiyaç duyulduğu için 1899 yılında St. Petersburg Politeknik Enstitüsü’nde İktisat bölümü açılmıştır. Dolayısıyla muhasebenin gelişmesi “eğitim” ve “bilimsel araştırma” olarak iki yönlü ilerlerken, muhasebeciler ve bilim adamları da yetiştikleri okullara göre iki bilimsel eğilimi ortaya koymuştur: St. Petersburg ekolü ve Moskova ekolü (www.5ballov.ru 2002, 8).

Rus muhasebe ekolünün kurulması dönemi 1905 yılındaki Rus Devrimin yapılmasıyla sona ermiş ve devrimin sonrasında yeni bilim insanlarının gelmesi ile yeni akımları ortaya çıkarmıştır.

Sonuç olarak XIX. yüzyılda Rus muhasebesi Fransız ve Alman muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir. XIX. yüzyılın ilk yarısında Fransız muhasebe sistemi biraz daha etkili iken yüzyılın ortalarında etkisi tamamen ortadan kalkmış ve ikinci yarısında Alman muhasebe sistemi daha etkili olmuştur. Bunun etkili olmasının sebebi ise uluslararası ticarete Alman para birimi önemli role sahip olması ve Rusya’da çalışan muhasebecilerin çoğunun Alman muhasebeciler olmasıdır. Rus muhasebe sistemine İtalyan ekolünün etkisi de olmuştur, ancak çok kısa sürmüş ve belirgin izler bırakmamıştır. Anglo-Amerikan ekolünün ise günümüze kadar etkisi olmamıştır.

3.3. Sovyet Döneminde Muhasebe (1917 - 1991)

Rus muhasebe sistemi 1917’ye kadar diğer Avrupa ülkelerindekilere oldukça benzer bir süreç yaşayarak gelişmiş, hatta 1910 yılında yayınlanan bazı muhasebe kitaplarında bu gelişmelerin diğer ülkelerin önüne geçtiği ifade edilmiştir. Çarlık dönemi, Bolşevik ihtilali sonucu Ekim 1917’de sona ermiş ve Rusya’da sosyo-ekonomik ilişkilerde önemli radikal değişmelerin yaşandığı yıllar başlamıştır. Rusya İmparatorluğu’nun 1917’deki Büyük Ekim Devrimi’yle yıkılmasından sonra aynı topraklar üzerinde kurulan ve 1991’e kadar var olan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğinde sosyal ve ekonomik açıdan büyük değişimler yaşanmıştır. Bu değişimler Rusya’da muhasebe sisteminin gelişiminde ve muhasebecilik mesleğinin şekillenmesinde önemli roller oynamıştır (Rodina ve Parhomenko 2007, 35).

Sosyalizmle gelen, merkezi planlamaya dayalı yeni ekonomik sistem, bu sisteme uygun muhasebe düzenlemeleri ihtiyacını da ortaya koymuştur. Bunun sonucunda Sovyet ekonomisinin tüm sektörlerini kapsayan ayrıntılı bir hesap planı geliştirilmiş, raporlama sistemi standartlaştırılmış, tüm işletmelerde aynı muhasebe terminolojisini kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bunun sonucunda şimdiye kadar uygulanan muhasebe sistemi neredeyse tamamen ortadan kalkmış ve temel muhasebe kavram ve ilkelerinde bozulmalar gözlenmiştir.

Ulusal sistemin organizasyonunda katı bir hiyerarşik yapının kurulması, yasal işletme kuruluşu olarak sadece devlet işletmelerinin ekonomide yer alması, yasal düzenlemelerin merkezileştirilmesi ve muhasebe kayıtlarında bile tek tip uygulamaların emredilmesinin sonucunda dünyada benzeri olmayan “Sosyalist bir muhasebe sistemi” yaratılmıştır (Pekdemir ve Akgün 1999, 4).

Sovyetlerin ilk yıllarında muhasebe ile ilgili çalışmaların kuşkusuz en ilginç V. I. Lenin’in muhasebe düşüncesi ile yakından meşgul olmasıdır. O kadar ki Lenin sadece muhasebe uygulamaları ile değil, muhasebe kuramı ile de yakından meşgul olan devlet başkanlarının başında gelmektedir. Nitekim “Sosyalizm Muhasebedir” sözü Lenin’e aittir (Güvemli 2010, 243).

Sosyalizm döneminde muhasebe sistemindeki değişiklikler birkaç aşamalı olarak gerçekleşmiştir (<http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html>).

Birinci aşama - askeri komünizm (1917-1920) komünist toplum düzeninin oturtulması ve stabilize edilmesi için yapılan girişimlerle bilinir. Rus muhasebe sisteminde geleneksel muhasebe yöntemlerinin yeni ekonomik yapıya adaptasyonu başlamış ve bazı yeni değerlendirme ölçütleri geliştirilmiştir. Ancak yine de bu dönemde Rus muhasebesi ne yeni fikirlerle zenginleştirilebilmiş ne de eski fikirlerden kopabilmiştir.

Sovyet döneminin ilk yıllarında en hatırı sayılır ve etkili muhasebecilerden biri olan A. Galagan (1879-1938) dönemine göre iyi bir muhasebe eğitimi almış ve muhasebeyi çift taraflı kayıt yöntemsiz

hayal bile edemeyen kişi olarak tarif edilmektedir. Dolayısıyla sosyalist yönetim düzeninde muhasebede çift taraflı kayıt yönteminin uygulanmasına öncülük etmiştir.

5 Aralık 1917 tarihinde Merkezi Devlet Muhasebe Departmanı kurulmuş ve 13 Temmuz 1918’de yayınlanan Muhasebe Yönetmeliği ile devlet muhasebesinde bütçe sisteminden çift taraflı kayıt yönteme geçişi yapılmıştır. Bu dönemde muhasebe alanındaki ilk adımlar klasik Rus muhasebesine uygun olarak atılırken, Avrupa lkelerinin deneyimlerinden de faydalanmak amaçlanmıştır.

Diğer taraftan 1918’in sonbaharında düzenlenen II. Kamu Temsilcileri Kongresinde “parasız kayıt” fikri ortaya atılmış ve varlıkların parasal tutar olarak değil aynı olarak defterlere kaydedilmesi gerektiği savunulmuş, Sovyetler Birliği komünizme girdiği için paraya gerek olmadığı ve paraların imha edilmesi kararı alınmıştır. Bu durum muhasebe teorisinde yeni sorunlar ortaya çıkarmış ve muhasebeciler üç gruba ayrılmıştır: romantikler, natüralistler, realistler.

“Romantikler” muhasebe ilkelerini göz ardı ederek, parayla lme kavramına karşı çok düşmanca yaklaşım sergilemişlerdir. Bu gruptaki muhasebe bilim adamları, Sosyalist felsefesinin ilkelerine atıfta bulunarak, komünizm rejiminde para biriminin tüm anlamlarını yitirdiğini ispatlamışlar ve yeni ltn emek (bir saatlik enerji veya bir günlük insan emeği) olmasını önermişlerdir.

“Natralistler”, temelde “romantikleri” desteklemişler ve parayla ölümün kullanılamayacağını, aynı ölümün daha doğru olacağını savunmuşlar, ancak takasa karşı çıkmışlardır. Onlara göre muhasebede yalnızca aynı (maddi) değerleme kullanılmalı, çünkü para ile değerleme yapıldığında işlemin (varlıkların) tam karşılığı olan değer yanlış belirlenebilir yani fiyat ile değer aynı Őey değildir. Kısacası tarihte ilk çağlardaki uygulamalara geri dönüşün yapılması ve “envanter muhasebesinin” kullanılmasını desteklemişlerdir.

“Realistler” ise parayla lme kavramını yok saymanın anlamsız olduğunu kabul ederek para yerine yeni bir değerleme ls nermemişler ve ellerinden geldiğince kayıtları parayla lme kavramına uygun olarak tutmaya devam etmişlerdir. Ancak fiyatların artışı ve Rus Rublesinin değer kaybetmesi bu gruptaki bazı muhasebecileri “acaba diğer görüştekiler haklı olabilir mi?” diye düşündürmüş ve “realistler” kendi ilerinde ikiye ayrılmışlar. “Katı realistler” tüm varlıkların ve kaynakların işlem tarihindeki değeriyle bilançolara yansıtılması gerektiğini, daha sonraki fiyat hareketlerinin parayla lme yapmaya engel olmadığını savunmaya devam etmişlerdir.

İkinci aşama (1920 - 1929) Yeni Ekonomik Politika tanıtımı ve geleneksel muhasebe sisteminin restorasyonu ile karakterize edilmiştir.

Birinci Dünya Savaşı sonrasındaki bu yıllarda muhasebe adına önemli gelişmelerden biri 1920 yılında Yeni Ekonomi Politikasının uygulanmaya başlaması ile ekonominin canlanmasına ve muhasebeye olan güvenin artmasına katkıda bulunmuştur. Parayla lme kavramının tekrar

kullanılması geleneksel klasik muhasebe ilkelerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamıştır (<http://bibliofond.ru>).

Üçüncü aşama (1929-1953) mevcut muhasebe ilkelerinin sosyalist ekonomik yapıya göre yeni muhasebe ilkelerine dönüştürülmesi olarak özetlenebilir. 1930’larda sosyalist düzen kendi görüş ve esasları çerçevesinde deneyim sahibi olmaya başlamıştır. Dünyadaki gelişmelere bağlı olarak gelişen çift yanlı kayıt yöntemi Sosyalist düzen tarafından hala kuşku ile karşılanmaya devam etmiştir. Kapitalist düzenin kayıt sistemi olarak görülen çift taraflı kayıt yöntemine alternatif bir sosyalist kayıt sistemi arayışı bu dönemde de sürmüştür.

Bu dönem açık sosyalist muhalefetin mümkün olmadığı felsefeden ekonomiye, filolojiden tarihe ve genetiğe kadar her alandaki “doğruların” Stalin tarafından belirlendiği dönemdir. 1936 – 1939 yılları arasında süren ve tarihte “Büyük Temizlik” ya da “Büyük Terör” dönemi olarak bilinen bu yıllarda siyasi tasfiye hareketi sırasında yüz binlerce insan ya kurşuna dizilmiş ya da arkasında hiçbir iz bırakmadan kaybolmuştur. “Sokolov bu dönemde muhasebecilerin manevi kovuşturmayaya uğradıklarını, onların bazen aılıktan öldüklerini ve bazılarının da fiziksel olarak yok edildiklerini belirtmekte ve bazılarının da Batı ülkelerine kaçtıklarını açıklamaktadır.” (Güvemli 2010, 250).

1940’lı yıllara gelindiğinde “Büyük Temizlik” ten sonra kalan ve fikir beyan edebilen muhasebecilerin, muhasebeden çok bilânçonun yapısını tartıştıkları görülmektedir. Bilançonun aktifi “a - Duran varlıklar, b - Dönen varlıklar, c - Dolanım dışı (işletme çalışmalarına katılmayan) varlıklar” biçiminde ayrılmıştır. Bu kapitalist ülkelerde de benimsenen bir ayırım biçimi iken, asıl sorun bilançonun pasif yanının ayırımında ortaya çıkmıştır. Hukuki mülkiyet sorunları ile karşılaşmıştır, yani aktif üzerinde hak sahibi olanlar tartışma konusu olmuştur. Pasif “a - Fonlar, b - Krediler, c - Ayarlayıcı pasif unsurlar, d – Sonuçlar” şeklinde bölümlenmiş, ancak bu ayırım üzerinde de bir görüş birliği oluşmadığı bilinmektedir. Tartışma fonlar deyimi üzerinde yoğunlaşmış, fonlar, merkezi planlamanın işletmeye tahsis ettiği kaynaklar, yani öz sermaye yerine kullanılmıştır. Ayarlayıcı hesaplar karşılıklı hesaplaşmalarla ilgilidir, sonuçlar ise işletmenin yarattığı dönemseller değerlerle yani kâr ya da zarardır (Güvemli 2001, s.721’den uyarlanmıştır).

Savaş sonrası yıllarda, yıkılan ekonomiyi yenileme ihtiyacı nedeniyle muhasebenin gelişimi arka planda kalmıştır. 50’li yıllarda Sovyet muhasebe mesleğinin gelişimi için en önemli olay 10 Ekim 1959 № 1375, SSCB Hükümeti tarafından alınan karardır. Bu karara göre işletmelerin yaşı ve büyüklüğü dikkate alınmaksızın hepsi için tek bir iş akış sistemi oluşturulmuş, ayrıca normlar ve standartlar belirlenmiştir (<http://economy-ru.info>). Sosyalizmle birlikte ülkede uygulanan muhasebe hesap planında da revizyona gidilmiş, hesap planındaki ana hesaplar 124’ten 79’a düşürülmüş, yardımcı hesaplar ise 80’den 142’ye çıkarılmış (Güvemli 2010, 247) her bir ekonomik işlemin belgeye dayandırılması zorunluğu daha dikkatli uygulanmaya başlamış, sunulacak finansal raporların içerikleri

ve şekli formata bağlanmıştır. Bu dönemde belirlenen belge, yöntem, rapor ve diğer bazı ilkeler hala Rusya Federasyonu tarafından uygulanmaktadır.

Dördüncü aşama (1953-1984) maliyet muhasebesinin gelişimi olarak özetlenebilir. Stalin döneminde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da dşnrler fikir beyan etmekten ekinirken, Stalin'nin ölümünden sonra maliyet muhasebesi ve üretim maliyetini hesaplamada karşılaşılan sorunları ortaya koymuşlardır.

Birçok bilim adamı muhasebenin en önemli işlevinin maliyetleri doğru belirlemek olduğunu dile getirmiş, üretimde kullanılan yarı mamullerin mamul maliyetini etkilediğinden, yarı mamul maliyetinin hesaplama yöntemlerini tartışmaya başlamışlardır. Üretilen rn maliyetlerinin hesaplanmasında hata olmaması için gider yerlerinde iş başında ölçümler yapılmış, çeşitli matematiksel teknikler kullanarak maliyetler hesaplanmıştır. Bu sayede standartlar belirlenmiş ve maliyet sistemi genellikle "tam – standart (bütçelenmiş)" maliyet yöntemlerinden oluşmuştur.

Sosyalist düzenin gereği olarak işletmeler yıllık çalışmalarının bütçesini hazırlar ve merkezi yönetimin onayından sonra bütçeyi uygulamaya koyarlardı. Bütçenin merkezi yönetim tarafından onaylanması "tahsisat alınması" demektir (Güvemli 2010, 249). Sosyalizmde muhasebe, muhasebecinin sorumlulĐu üzerine kurulmuştur. Bütçe gerçekleşme raporu, genellikle işletme yöneticisine sunulmadan baş muhasebeci tarafından doğrudan merkezi yönetime gönderildiğinden ve merkez bu rapora göre yöneticileri değerlendirdiğinden, muhasebeci ile yöneticiler arasında sorunların doğmasına neden olmuştur.

Bütçe uygulamalarında işletmede ürün bazında maliyet ve kârlılık hesaplamaları yapılyordu. Her ürünün kârlı olmak zorunluluğu vardı. Bu durumda yapılması gereken, krsız ürünün masraflarının bir bölümünün kârlı ürünün masraflarına eklemek ve bütün ürünleri kârlı duruma getirmekti. Bu hesaplamaları da muhasebeci yapacaktı. EĞer bir ürün karlı duruma geirilemiyorsa, işletmenin bulunduğu bölgenin parti müfettişi işletme yöneticisinin dikkatini çekmek durumundaydı (Güvemli 2010, 249-250).

Beşinci aşama (1984-1992) lkede sosyoekonomik ilişkilerin yeniden yapılanma "perestroyka" ve muhasebe sisteminin de bu yeni gelişmelere göre kendini uyarlama şeklinde karakterize edilebilir.

SSCB'deki merkezi sosyalist muhasebe düzeni nerdeyse tamamen standartlaşmış ve katı bir şekilde 1990'lı yıllara kadar uygulanmıştır. Dönemde merkezi ekonomiye bağlı çalışan ve bu muhasebe sistemini uygulayan 200.000 kadar yerli işletme ile 1.300 kadar Sovyet-yabancı ortaklı işletme bulunmaktadır. Bu yabancı ortaklı işletmeler hali hazırdaki muhasebe sisteminin onların ihtiyaçlarına cevap vermediğini ve revizyona ihtiyaç duyduklarını sıkça dile getirmişler ve değiştirilmesini talep etmişlerdir. Merkezi yönetim, artan baskıya karşı koyamaz duruma geldiğinden çok hızlı olmasa da

muhasebe sistemini yenileme çalışmalarına başlamıştır. Getirilen düzenlemeler ile katı Sovyet muhasebesi normları kaldırılmış, dünyadaki gelişmelere uygun esnek yaklaşımlar benimsenmiştir.

3.4. Modern Dönemde Rusya'daki Muhasebenin Gelişimi (1992'den Bugüne Kadar)

Altıncı aşama diyebileceğimiz bu dönemi serbest piyasa ekonomisine geçiş ve yeni ekonomik koşullara uygun muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi olarak özetleyebiliriz. Sovyetler Birliğinin dağılması ile merkezi yönetimden piyasa ekonomisine geçen Rusya'da muhasebe sistemi köklü değişime ihtiyaç duymuştur. Dünya çapında kabul gören muhasebe standartlarına ve diğer düzenlemelere olan ve halen devam eden geçiş süreci işlemeye başlamıştır.

Birçok ekonomiste göre Rus muhasebe sistemindeki reformlar Maliye Bakanlığı'nın 01.11.1991 tarihinde onaylamış olduğu Hesap Planının uygulamaya sunulmasıyla başlamıştır. Daha önceden raporlanmayan maddi olmayan duran varlıklar, finansal yatırımlar ve krediler gibi raporlama objeleri artık muhasebe uygulamalarında yer almıştır. Aynı zamanda duran varlıklar, sermaye ve diğer kalemlerin raporlama yöntemleri de değiştirilmiştir. Bu yönde atılan önemli adımlardan birisi de “Şirketlerin Muhasebe Politikaları” ile ilgili muhasebe yönetmeliğinin 28.07.1994 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmasıdır. Bu yönetmelik gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin muhasebe kayıtlarının bütünlüğü, ihtiyatlılık, özün önceliği, tutarlılık, rasyonellik gibi muhasebe prensiplerinin Rusya'da uygulamaya konması gereğini önemle vurgulamaktaydı. 21.11.1996 tarihinde finansal raporlamanın amacı, finansal raporlamayla ilgili talepler, düzenleme yöntemleri gibi kavramları kapsayan “Muhasebeyle İlgili Federal Yasa” yürürlüğe girmiştir (Fazulzyanova 2012, 131).

XX. yüzyılın sonunda muhasebe sisteminde modern bilgisayarlar kullanarak muhasebede önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bu dönemde finansal muhasebeye göre yönetim muhasebesi daha ön plana çıkmış ve maliyet muhasebesi muhasebe sisteminde önemli yere sahip olmuştur.

Rusya'daki piyasa ilişkilerinin gelişmesiyle birlikte muhasebede, denetimde ve finansal analizde niteliksel değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Sovyet döneminde işletmeler neredeyse inisiyatif hakkından yoksun sadece üst yönetim organlarının belirlediği kuralları yerine getirdiğinden, muhasebe sistemi de “emir-komuta sistemi” olarak çalışmıştır. Hali hazırdaki muhasebe sistemi işletmenin mali nitelikli faaliyetlerini kaydetmek ve yetkili otoriteler için raporlar hazırlamak üzere tasarlandığından, Sosyalist dönemde baş muhasebeci işletme içindeki ikinci kişi konumundayken, yeni ekonomik düzende muhasebecinin işletmedeki rolü değişmiş ve yetkisi hissedilir ölçüde azalmıştır (Rodina ve Parhomenko 2007, 40).

Fakat yeni kurulan Rusya Federasyonu'nun önemle üzerinde durduğu konulardan biri ülke ekonomisine yabancı yatırımcı çekmektir. Bunun için finansal raporlardaki şeffaflığın artırılması ve

dünyadaki ortak muhasebe dili olan “standartların” dilinden konuşulması zorunluluk haline gelmiştir. Bu durum muhasebe standartlarının dilini bilen muhasebecilerin işletme içindeki rolünü ve yerini tekrar yükseltmiştir.

Rusya'nın piyasa ekonomisine geçişi planlı merkezi ekonomide unutulmuş ekonomik işlemleri (yabancı paralı işlemler, dış borçlar, kıymetli kâğıtların dolaşımı, transfer fiyatlandırması gibi) tekrar ortaya çıkartmıştır. Ekonomik bağımsızlığın kazanılmasıyla birlikte uluslararası ticarete katılan işletme sayısı arttığı gibi yabancıların Rusya'da yatırımları da artmış, sonuç olarak Rusya'da kullanılan muhasebe uygulamalarının uluslararası alanda karşılaştırma yapabilecek şekilde IFRS ile uyumlu olması konusunda çalışmalar yapılmış ve RAS (Russian Accounting Standards) Rusya Muhasebe Standartları yayınlanmıştır.

Rusya 1998 yılında kendi ulusal muhasebe standartlarını IAS/IFRS ile uyumlaştırmak için bir program hazırlanmış ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 283 No'lu yasa ile 1998 yılından itibaren 20 yeni standart yayınlayarak uyumlaştırma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. Hükümetin beyan ettiği rota Rusya Muhasebe Standartlarının IFRS ile bütünleşmesi şeklinde olmuştur. 2004 yılından itibaren bütün ticari bankalar mali tablolarını hem ulusal muhasebe standartlarına hem de uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamakla yükümlü tutulmuştur (Çankaya 2007, 135).

Diğer tüm büyük ve orta ölçekli işletmelerin ise 2010 yılına kadar IFRS'ye geçmesi planlanmış, fakat gerekli koşullar sağlanamadığı için plan gerçekleştirilememiştir. Bunun üzerine 27 Temmuz 2010 tarihinde “Konsolide Finansal Tablolar” adlı 208 No'lu federal yasanın kabul edilmesi Rusya'da faaliyet gösteren şirketlerin UFRS'lere geçişi için temel oluşturmuş, ancak yasa 23.07.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yasa çerçevesinde halka açık anonim şirketler, özel sigorta şirketleri ve bankalar için finansal raporlamayı UFRS'lere uygun yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bir yıl sonra ise finansal danışmanlık yapan diğer şirketler için de UFRS'lere geçiş zorunlu hale getirilmiştir (<http://www.consultant.ru>). 2014 yılından itibaren ise sigortacılık ve finansal danışmanlığı ek iş olarak yapan şirketler için de UFRS'lere geçiş zorunlu hale getirilmiştir. (Ksenofontova 2014, 52). 2017 yılının ortalarına kadar tüm şirketlerin UFRS'lere geçişinin tamamlanması planlanmış, ancak belirlendiği tarihte uygulamaya geçirilememiştir. 2018 yılı sonu itibariyle Rusya Muhasebe Standartlarının %80'ni Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu hale getirilmiştir (<http://center-yf.ru/data/Buhgalteru/msfo-2018.php>).

Günümüzde Rusya'da bankalar ve sigorta şirketleri dışında finansal tabloları UFRS'ye göre düzenleyen şirketler öncelikle hisse senetleri borsada işlem gören halka açık şirketler, dünya pazarına girmeyi hedefleyen şirketler veya yabancı ortakları olan şirketler ya da yabancı yatırımları çekmek isteyen şirketlerdir.

2020 yılına kadar devlet politikasının öncelikli görevlerinden biri Rusya ekonomisinin yatırım cazibesini arttırmaktır (<http://2020strategy.ru/>). Rusya stratejik planında 2030 yılına kadar ekonomide yatırımların gelişmesi ve Rusya Federasyonu'nun sosyal ve ekonomik kalkınmasının sağlanması, öncelikli hedef olarak belirlenmiştir. Stratejik planın ana konseptine uygun olarak Rus ekonomisinin gelişimi, yatırım faaliyetini gerçekleştiren girişimci kurumların gelişimi ile şekillenecektir (<http://www.economy.gov.ru>). Dolayısıyla, devlet politikasının iddialı hedefinin UFRS'ye geçişte önemli katkılar vereceği düşünülmektedir.

4. SONUÇ

Muhasebenin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmese de bulgular M.Ö. dönemlerin kil tabletlerine kadar uzandığını göstermektedir. Diğer bir ifade ile uygarlıkların oluşumu ile muhasebe tarihinin başladığı söylenebilir.

“Çar I. Petro’dan önce muhasebe var mıydı?” sorusu Rus muhasebe bilim adamları arasında günümüzde bile tartışma konusu olmaktadır. “Merkezi planlı ekonomi”, “perestroyka – yeniden kurulma” ve “serbest piyasa ekonomisi” dönemlerini yaşayan Rusya’nın ileri gelen muhasebe bilim adamlarından Y. V. Sokolov (1938-2010) bu soruyu şu şekilde yanıtlamaktadır. “Eğer siz muhasebeyi sadece çift taraflı kayıt sistemiyle ilişkilendiriyorsanız, o zaman cevap kesinlikle olumsuz olacaktır. Ancak siz çift taraflı kayıt yöntemini sadece bir kayıt tekniği olarak kabul ediyorsanız, o zaman cevabınız olumlu olacaktır.” (Kuznetsov ve Panjenskaya 2015, 88)

Rus muhasebe okullarının (ekolünün) oluşmasına zemin, XVIII. yüzyılın sonlarında hazırlanmış ve XIX. yüzyılda gelişmiştir. XIX. yüzyılın ilk yarısında Arnold, Akhmatov, Mudrov ve Vavilov gibi bilim insanları muhasebe teorisinin ve uygulamasının gelişmesine önemli katkılar vermişlerdir. İkinci yarısında ise Reinboth ve Prokofiev çalışmalarında “çift taraflı kayıt sistemi nasıl daha doğru bir şekilde uygulanabilir?” sorusuna açıklık getirmeye çalışırken, Ezerskiy bu sistemin eleştireni ve “üç taraflı kayıt sistemi” fikrini savunan kişi olarak muhasebe tarihine geçmiştir.

1917’ye kadar Rusya’da muhasebe sistemi diğer Avrupa ülkelerine oldukça benzer bir süreç yaşayarak gelişmiş, çarlık dönemi, Bolşevik ihtilali sonucu Ekim 1917’de sona ermiş ve Rusya’da sosyo-ekonomik ilişkilerinde önemli radikal değişimlerin yaşandığı yıllar başlamıştır. Kurulan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği ve sosyalist rejim 1991’e kadar varlığını korumuş, muhasebe sisteminin ve muhasebecilerin gelişimini etkilemiştir.

Komünist sisteminde merkezi yönetim otoritelerin belirlediği kurallara ve mevzuatlara göre devlete ait işletmelerde muhasebe sistemini oluşturan ve ekonomik olayları kaydedip raporlayan Rus muhasebeciler, serbest piyasa ekonomisine geçişle “yabancı paralı işlemler, menkul kıymet alım

satımları, banka kredisi kullanımları” gibi özel sektör işletmeleriyle tanışmış ve yeni hesaplar ile yeni muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymuşlardır. Globalleşmeden nasibini alan günümüz Rusya Federasyonu'nda ulusal muhasebe standartlarının %80'ni uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Ülkenin stratejik planlarına bakılırsa 2020 yılına kadar bu uyumlaştırma süreci tamamlanacak ve devlet eliyle tüm Şirketlerin UFRS'lerle uyumlu Rus muhasebe standartlarının uygulanması sağlanacaktır.

2019/2

527

KAYNAKÇA

- Alisenov, A. S. 2015. “Perehod Na Mejdunarodnie Standartıy Finansovoy Otchetnosti Kak Odin İz Faktorov Povısheniya İnvestitsionnoy Privlekatelnosti Rosii”, Buhgalterskaya Otchetnost, 4 (284).
- Akgün, L. 2017. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Sürecinde Rus Muhasebe Sistemi İle İlgili Yapılan Çalışmalar Ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm nerileri”, Mali Çözüm, Mayıs-Haziran.
- Balyun, T. L. 2013. “Rusya Finansal Raporlama Standartlarının UFRS'lerle Uyumlaştırılması Sorunları”, III. Uluslararası Genç Finansçılar Forumu, Aralık, Moskova.
- Bogdankeviç, A. S. 2014. “Günümüzde Muhasebeyle İlgili Düzenlemeler”, X. Gençlik ve Bilim Konferansı, Nisan, Krasnoyarsk.
- Can, A.V. 2007, “Luca Pacioli Muhasebenin Babası Mıdır?”, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, 12.
- Chamisa, E. E. 2000. “The Relevance and Observance of the IASC Standarts in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, The International Journal of Accounting, 35 (2).
- Çankaya, F. 2007. “Uluslararası Muhasebe Uyumunun lçlmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, ZK Sosyal Bilimler Dergisi, 3 (6).
- Dujiloskaya, E. S. 2014. “Sistemı Rossiiskih i Mejdunarodnih Standartov Finansovoy Otchetnosti, ih Sovremennoe Otnoshenie i Perspektivı Razvitiya”, Mejdunarodnyh Buhgalterskiy Uchet, 45.
- Güvemli, B. 2010. “Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Döneminde Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi (1917-1953)”, MUFAD, 48.
- Güvemli, O. 2012. “Tarih Eğitimi ve Muhasebe Tarihi Eğitimi”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 2.
- Güvemli, O. 2000. Muhasebe Tarihi, 3. Cilt, İstanbul Y. M. M. Odası Yayını, İstanbul.

- Getman, V. G. 2014. “Sovershenstvovanie Normativno-Prarovih Osnov Buhgalterskogo Ucheta İ Finansovoi Otchetnosti”, *Mejdunarodni Buhgalterskii Uchet*, 18.
- Grigoryeva, K. V. ve İ. V. Çoy. 2013. “Problemy Vnidrenii MSFO v Rossii” III. *Mejdunarodnyi Forum Molodyh Finansistov*, Aralık, Moskova.
- Grinavtseva, E. V. ve V. A. Shurova. 2017. “İstoriya Razvitiya i Stanovleniya Buhgalterskogo Ucheta v Rossii: Do Epohi Petra I i V Nachale XVIII Veka”, 34.
- Fazulzyanova, A. 2012. “Perspektivi Razvitiya Finansovoi Otchetnosti ” *Molodoi Uchennyi*, 7.
- Hiçşaşmaz, M. 1956. “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul”, Ankara, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/368/3873.pdf> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).
- “İstoriçeskiye Etapıy Razvitiye Buhgalterskovo Uçota Dlâ Formirovaniye Krugozora Buhgaltera – Kak Spetsialistah”, <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=44389> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018).
- İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta V Rossii, <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-uchet-v-rossii.html> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018).
- İstoriya_Ucheta. <http://accountology.ucoz.ru> (Erişim Tarihi: 20. 12. 2018)
- İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta v Rossii. <http://5ballov.ru> (Erişim Tarihi: 04. 12. 2018)
- Krupina T. “Mejdunarodnie Standartı Bankovskoi Jizni”, <http://www.klerk.ru/bank/articles/25802> (Erişim Tarihi: 04. 12. 2018).
- Kuzmin, M. 2013. “Vvedenie v MSFO. Konseptualnie Osnovi Finansovoi Otchetnosti”, *MSFO Na Praktike*, 6.
- Kuznetsov, A.V. ve İ. G. Panjenskaya. 2015. “Po Stanitsam İstorii Rossiskogo Buhgalterskogo Ucheta v Dopetrovskuyu Epohu”, *Vestnik AGU*, 3.
- O Konsolidirovannoy Finansovoy Otchetnosti: Feder. Zakon Ot 27.07.2010 № 208-FZ (03.07.2016) About the Consolidated Financial Statements: Federal Law on 27.07.2010 № 208-FL (Edition on 03.07.2016) <http://www.consultant.ru/search/base> (Erişim Tarihi: 12. 12. 2018).
- Otar, İ. (Tercüme Eden) ve İ. Küçük. (Editör). 2012. “XIV. Yüzyılda Ortadoğuda Yazılmış Muhasebe Kitabı Risale-İ Felekiyye'nin İlk Bölümleri”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2 (2).
- Pekdemir, R. ve L. K. Akün. 1999. “Sosyalist Blokun Çöküşü İle Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi” <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri> (Erişim Tarihi: 12. 12. 2018).

Postanovlenie Pravitelstva Rossiskoi Federatsii ot 06.03.1998 Goda № 283 “ Ob Utverjdenii Programmi Reformirovaniya Buhgalterskogo Ucheta V Sootvetstvii S Mejdunarodnimi Standartami Finansovoi Otchetnosti”
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125 (Erişim Tarihi: 08. 12. 2018).

Previts, G. J., L. D. Parker. & E. N. Coffman. 1990. “Accounting History: Definition and Relevance”, ABACUS, 1.

Prognoz Dolgosrochnogo Sotsialno-Ekonomicheskogo Razvitiya RF Na Period Do 2030 Goda. Ministerstvo Ekonomicheskogo Razvitiya RF <http://www.economy.gov.ru> (Erişim Tarihi: 07. 12. 2018).

Rodina L. N. ve L. V. Parhomenko. 2007. Etapı Razvitiya Buhgalterskogo Ucheta: Uchebnoe Posobie, 5 Baskı, İzdatelstvo Tambov Gosudarstvenı Tehniçeski Universitet, Tambov.

Romanov. Sudebnaya_Buhgalteriya, Kratkii_Kurs. <http://www.ereading.biz/chapter.php/128113/1> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).

Sarikas, Robert H., S. Arsen, M. Djatej. 2005. “History And The Russian Accounting Transition”, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 2.

Smagina, M. N. ve U. V. Topilskaya. 2017. “Transformatsiya Finansovoi Otchetnosti v MSFO: Etapı, Sposobi Sostavleniya I Problemi” Sotsialno-Ekonomicheskie Yavleniya i Protsessi, 12.

Sokolov Y. V. ve V. Y. Sokolov. 2004. İstoriya Buhgalterskogo Ucheta, Finansı i statistika, Moskova.

Strategiya-2020 Novaya Model Rosta. Novaya Sotsialnaya Politika. İtogovii Doklad O Rezultatah Ekspertnoi Rabotı Po Aktualnım Problemam Sotsialno-Ekonomicheskoi Strategii Rossii Na Period Do 2020 <http://2020strategy.ru> (Erişim Tarihi: 05. 12. 2018).

Yanık, S. S, 1999. “Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Yeni Devlet Muhasebe Sisteminin Oluşturulması” Doktora Tezi, Ankara.

<http://center-yf.ru/data/Buhgalteru/msfo-2018.php> (Erişim Tarihi: 15. 12. 2018).

<http://www.scienceforum.ru/2014/pdf/4672.pdf> (Erişim Tarihi: 05. 10. 2016).

<http://www.bogazgazetesi.com.tr/yazar/5178-rusyaninkurulusu-ve-tarihi> (Erişim Tarihi: 10. 12. 2018).

<https://ru.wikipedia.org/wiki/Coxa> (Erişim Tarihi: 07. 12. 2018).

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: TR61*** BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Osman TUĞAY**

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 530-554

ÖZ

530

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının vergi afları konusundaki düşüncelerini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Araştırmanın hedef kitlesini TR61 Bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Araştırmada birincil veri toplama aracı olan anket yöntemi kullanılmıştır. Verilen cevaplar SPSS 20 programı ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde, mükellefe etki, ekonomik ve teşvik boyutu olmak üzere üç boyut tespit edilmiştir. Söz konusu boyutlarla demografik özellikler arasındaki ilişkiler analiz edilerek aralarında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve elde edilen bulgular paylaşılmıştır. Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak vergi aflarına olumlu baktıkları, ancak vergi affı uygulamasına çok sık müracaat edilmemesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Meslek Mensubu, Vergi, Vergi Affı

JEL Sınıflandırması: M40, M41, H29

EVALUATION OF TAX AMNESTY APPLICATIONS FROM THE PERSPECTIVE OF MEMBERS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANT: A RESEARCH IN TR61 REGION

ABSTRACT

This study was conducted to determine the opinions of members of professional accountant on tax amnesties. The target group of this study is public accountants and certified public accountants who are working independently. Survey method which is the primary data collection tool was used in the study. The answers were analyzed with SPSS 20 program. As a result of the analyzes, three dimensions which are effect on taxpayer, economic and incentive were determined. By analyzing the relationships between demographic characteristics

*** Antalya, Burdur ve Isparta illerini kapsamaktadır.

* Makale gönderim tarihi: 18.09.2018, kabul tarihi: 06.04.2019.

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr, orcid.org/0000-0001-8733-7471.

Atıf: Tuğay, O. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla vergi affı uygulamalarının değerlendirilmesi: TR61 bölgesi'nde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 530-554. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.460874>.

and dimensions, it was tested whether there was a significant difference between them and the findings were shared. In the study, it was found that the opinions of the members of professional accountants in general have positive views on tax amnesties but the tax amnesty should not be applied very often.

Keywords: Accounting, Members of Professional Accountant, Tax, Tax Amnesty

JEL Classification: M40, M41, H29

1. GİRİŞ

Af kavramı, hukuk sistemi içinde çok eski tarihlerden bu yana yer almıştır. Günümüzde de gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede hala uygulanmaktadır. Ülkemizde de değişik isimler altında ve farklı amaçlarla pek çok vergi affı çıkarılmıştır. Af müessesesine ilk olarak ceza hukukunda rastlanmış, daha sonra vergi hukuku alanına girmiştir. Söz konusu vergi afları toplum tarafından farklı şekillerde algılanması nedeniyle de sürekli tartışma konusu olmuştur. Tartışma af kurumunun meşruluğundan başlamış, etkileri ve sonuçları konusunda hala devam etmektedir.

Literatürdeki çalışmalara bakıldığında, vergi aflarının olumlu ve olumsuz yönlerini ele alan pek çok çalışmanın bulunduğu görülmektedir. Vergi aflarının olumlu yönü mükelleflerin kendilerini toparlamalarına, geçmişlerini temizlemelerine ve vergi anlamında devletle barışmalarına olanak sağlamasıdır. Olumsuz yönü ise, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturması, vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltması, toplumda adalet ve güven duygularını erozyona uğratması şeklinde sıralanabilir (Demir ve diğerleri 2016, 277).

Öte yandan vergi aflarının uygulanması noktasında bu uygulamadan etkilenen ve uygulamanın etkinliğinde de önemli bir rol oynayan üç önemli paydaş bulunmaktadır. Bunlar; mükellefler, muhasebe meslek mensupları vergi dairesi çalışanlarıdır. Muhasebe meslek mensupları devleti temsil eden vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında sağlıklı bir iletişimin sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir. Bu nedenle meslek mensuplarının vergi affı konusundaki tutum ve davranışları, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında güven ortamının oluşturulup iş birliğinin sağlanması açısından da oldukça önemli bir fonksiyona sahiptir (Demir ve diğerleri 2016, 278). Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarının etkinliğine ve bu aflarla amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına yönelik düşüncelerini belirlemek bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmuştur. Bu amaca yönelik olarak TR61 bölgesinde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Meslek mensuplarının düşüncelerini tespit etmek için anket yönetimi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Yapılan çalışmada bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarına bakış açısı ve vergi aflarının etkinliği analiz edilmiş ve analiz sonuçları yorumlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, af kavramı, vergi affi, mali af ve affin gerekçeleri ile ilgili teorik bilgiler yer almaktadır. Çalışmanın ikinci bölümde TR61 bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anketten elde edilen veriler ile analiz bulguları raporlanmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, anket bulgularının değerlendirilmesi, yorumlanması ve öneriler yer almaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Af Kavramı

Af tarih boyunca gündeme gelen ve güncelliğini koruyan bir kavramdır. İnsanlık tarihi kadar eski olan bu kavram sosyal, siyasi ve ekonomik hayatı çeşitli yönlerden etkilemektedir. Af kavramı hukuk sistemimizde önemli bir yere sahip olup, sürekli gündemi meşgul etmeyi başarmış ve sürekli tartışılmakta olan bir kavramdır (Sözür 2001, 219).

Af; Arapça kökenli bir sözcük olup, kelime anlamı itibariyle; bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama, cezadan vazgeçme, mazur görme veya görülme, bir iş veya vazifeden çıkarılma, uzaklaştırılma, azil anlamlarında kullanılan geniş bir kavramdır (Bayhan 2003, 11). Af, suç işleyen bir kişinin kamu gücünün kullanılması ile takip edilip cezalandırılmasından “adalet” ve “genel fayda” düşüncesiyle vazgeçilmesidir (Kuzu 2001, 254).

Türk Dil Kurumu kayıtlarında ise af kavramı “Bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” olarak tanımlanır. Sözlükte “yok etmek, silip süpürmek; fazlalık, artık” gibi manalara gelen af, bir ahlâk ve hukuk terimi olarak da genellikle, “kötülük ve haksızlık edeni, suç veya günah işleyeni bağışlama, cezalandırmaktan vazgeçme anlamlarında kullanılmaktadır.

Af kavramı dar ve geniş anlamda ele alınabilir. Dar anlamda af; devletin cezalandırma hakkından, geçici ve sadece belirli suç ve suçluları kapsamak üzere vazgeçmesidir (Ağa 2008, 9). Geniş anlamda af ise; suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir (Keleş 2002, 77). Hukuk sistemimizde mali affa ilişkin olarak, Türk Ceza Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanun' da her hangi bir tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle literatürde aynı anlama gelecek şekilde mali af, vergi affi vb. terimlerin kullanıldığı görülmektedir. Ancak aslında söz konusu bu iki kavram kapsam olarak birbirinden farklıdır (Eker, 2006, 6).

2.2. Vergi Affi Kavramı

Mali literatür içerisinde yer alan önemli konulardan birisi vergi aflarıdır. Ancak vergi affi konusunda kesin bir tanımlama yapılmamış olup bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Ceza hukukunda af neredeyse bütün kaynaklarda tanımlanmış iken vergi affında net bir tanım söz konusu değildir. Bu nedenle vergi kanunlarına bakıldığında af kelimesine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır

(Şenlik 2008, 7). Vergi affı kısaca devletin alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. Vergi affı hakkında yapılan tanımlamalara bakıldığında af kavramında olduğu gibi geniş ve dar anlamda çeşitli tanımlamaların yapıldığı görülmektedir.

Dar anlamda vergi affı, devletin çıkardığı kanunla vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Öz ve Buyrukoğlu 2011, 90). Geniş anlamda vergi affı ise, anayasaya dayanılarak oluşturulan vergi kanunlarında belirlenen usul ve esaslardan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişilerin bu yükümlülüklerini cezalandırmaya tabi tutmadan yerine getirmesi için bir fırsat verilmesidir. Vergi affı; üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması olarak da ifade edilebilir (Kargı 2011, 103). Bir başka tanıma göre vergi affı, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi şartı ile bunlara ait cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir (Öncel ve diğerleri 2017, 156). Bu uygulamalar vergisini ödememiş veya ödeyememiş durumda olan mükelleflerin ödeme yapmalarına izin veren ve böylece onları tekrar vergi sisteminin içine çeken bir uygulamadır (Yaraşır 2013, 177).

Hukuki anlamda vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Yani devlet vergi affıyla, ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmesi durumunda elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (Kargı 2011, 103; Öz ve Buyrukoğlu 2011, 2). Vergi Usul Kanunu'nda ise af ile ilgili herhangi bir bilgi yoktur. Ancak vergi ve cezaların affı bir kanuna dayanılarak yapıldığından af ile ilgili düzenlemeler ayrı kanunlarda düzenlenmiştir (Aslan 2008, 89).

2.3. Mali Af Kavramı

Vergi affı ile kıyaslandığında mali af ile ilgili net bir tanım yapmak oldukça güçtür. Çünkü, mali afta, vergi affında olduğu gibi sadece belli bir konu üzerinde değil oldukça geniş bir çerçevede değerlendirme yapılmaktadır. Bu bağlamda mali af kavramının kapsamına bütçe uygulamalarından başlayıp, vergi ilişkisi dışında kalan ve devletin özel hukuk ilişkilerine kadar uzanan parasal ilişkiler girmektedir (Taşkın 2010, 39).

Öte yandan literatürde mali af ve vergi affı kavramlarının aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Gerçekte söz konusu bu iki kavram kapsam olarak birbirinden farklıdır. Mali affın kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, eciri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girer. Vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir (Eker 2006, 7).

Mali af kavramını vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz (Keleş 2002, 75).

Vergi affi denildiğinde ise genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir, birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken bir kısmı sadece belirli türde vergiler için geçerli olabilir; bir kısmı gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir (Çetin 2007, 173). Yapılan bu tanımlardan sonra mali affi, vergi affini de içine alan bir kavram olarak tanımlamak daha uygun olur. Çünkü mali affin kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girmektedir. Vergi affinin kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir (Aygün 2012, 89).

Yapılan mali af ve vergi affi tanımları birlikte değerlendirildiğinde Türkiye' de çıkarılan vergi aflarının genellikle mali af tanımına uygun kapsamda düzenlendiği söylenebilir. Çünkü Türkiye' de çıkarılmış vergi ya da mali af kanunları incelendiğinde çıkarılan kanunlarda vergi borçları, gecikme zamları ve faizlerinin yanında idari cezaların, para cezalarının, sosyal güvenlik kurumuna olan borç ve cezaların, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirlerinin, ecri misil borçların, devlet bankalarının çiftçilere verdiği kredileri borçlarının af kapsamına dahil edildiği görülmektedir. Bu durumda gerek TCK' da gerekse V.U.K.' da tanımlı yapılmayan vergi affinin Türkiye' de çıkarılan aflarının kapsamı açısından mali af olarak adlandırılması mümkündür. Ancak uygulamada devlet idaresi vergi affi, mali af gibi isimleri kullanmak yerine “Bazı Alacakların Yapılandırılması”, “Varlık Barışı”, “Vergi Barışı” gibi değişik isimler altında af kanunlarını çıkarmıştır (Edizdoğan ve Gümüş 2013,114).

3. VERGİ AFFİNİN GEREKÇELERİ VE ÖZELLİKLERİ

3.1. Vergi Affinin Gerekçeleri

Af kanunlarında genel olarak kamu yararı düşüncesi ön plana çıkarılsa da bu tür uygulamalarda siyasi gerekçelerin de bulunması ve af kanunlarının çıkarıldığı dönemin özelliklerini taşıması, aflarla ilgili incelemeler yapılırken her bir af kanununun kendi koşulları içinde değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Çünkü vergi aflarına başvurulması istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda vergi aflarının çıkarılmasında çok çeşitli gerekçeler bulunmaktadır (Taşkın 2010, 127). Vergi aflarının birçok ülkede çıkarılmasında afları ‘kaçınılmaz’ kılan durumlar; mali, ekonomik, sosyal, siyasi, idari, teknik ve psikolojik gerekçeler olarak sıralanabilir (Savaşan 2006, 43).

3.1.1. Mali Gerekçeler

Devletin vergi aflarını çıkarmasındaki en önemli nedenlerden biri mali gerekçelerdir. Bazı dönemlerde devletin gelire olan ihtiyacı aşırı derecede artmaktadır. Özellikle politik ve ekonomik koşulların vergi oranlarını arttırmaya ya da bütçe kısıntılarına gitmeye uygun olmadığı dönemlerde sorun daha da önemli bir hale gelmektedir.

Mali amaçlı çıkarılan af kanunlarıyla; bir yandan yakalanamayan vergi kaçakçılarının kendi istekleri ile ortaya çıkması, diğer yandan da kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezalarının bağışlanacağına bildirilmesi ile tahsil kabiliyeti düşük vergilerin tahsil edilmesi hedeflenmektedir (Dönmez 1990, 78.). Böylece bir taraftan kaçırılan vergiler ekonomiye kazandırılmış diğer taraftan da vergisini ödeyen ve kayıt altına alınan mükellef sayısı artırılmış olmaktadır. Devlet de vergi gelirlerinde sağlanan artış ile gelir ihtiyacını karşılamış olmaktadır. Ancak devlet bu yolla bir taraftan vergi kaçakçılığını önlemeye çalışırken diğer taraftan bu uygulama vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefleri olumsuz etkileyerek onları kayıt dışı ekonomiye yöneltmiş olmaktadır (Yelman 2017, 22).

3.1.2. Ekonomik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasında çeşitli ekonomik gerekçeler bulunmaktadır. Söz konusu gerekçeler şöyle sıralanabilir (Çetin 2007, 173).

- Artan kamusal ihtiyaçların gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimini karşılamak,
- Ülke içinde yaşanan ekonomik krizden dolayı işletmelerin mali güçlerinin zayıflamaları ve vergi borçlarını ödeyememeleri,
- Piyasayı canlandırmak,
- Ekonomi üzerinde zararlı etkileri olan yasa dışı yollardan sağlanan kazançların ulusal ekonomide işlem görmesini sağlamak,
- Gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, yasal ekonomiye kazandırılması,
- Vergi borçları nedeniyle, ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak.

3.1.3. Sosyal Gerekçeler

Vergi affının çıkarılmasındaki sosyal gerekçelere bakıldığında iki temel neden karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenlerden birincisi, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getiremeyen ve idare tarafından tespit edilememiş mükelleflerle, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine

getiren ve idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesidir (Keleş 2002, 77).

İkinci neden ise, beyan esasına dayanan vergi sisteminin, gerek idarede gerekse yargıda yaşanan çeşitli sorunlar nedeniyle etkili bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça rastlanan idari ve yargı hatalarının sebep olduğu adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır. Bundan dolayı sosyal gerekçelerle yapılan vergi afları, geçmiş dönemlerde kasıtlı olarak vergi kaçırmış olan ya da mali sıkıntılardan dolayı vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen veya eksik yerine getiren mükelleflere yeni bir başlangıç yapmalarını sağlar (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, 259).

3.1.4. Siyasi Gerekçeler

Siyasi kararlar sonucu ortaya çıkan afların siyasi gerekçeleri bulunmaktadır. Özellikle ülkede yaşanan siyasi istikrarsızlıklar nedeniyle, toplumdaki gerginliğin yumuşatılması, iktidar ve seçmen arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması, yapılan yasal değişikliklerle yeni duruma uyum sağlanması, kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması gibi gerekçelerle aflar çıkartılabilmektedir (Taşkın 2010, 125-126).

Affa karar verme, siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Devleti yönetenler siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadır (Duran 2003, 207).

3.1.5. İdari ve Teknik Gerekçeler

Mükellef sayılarının giderek artması ve çoğalan ihtilafli dosyaların yargıya intikal etmesi sonucunda vergi idaresi ile vergi yargısının biriken dosyaları incelemesi için yeterli çalışma alanının olmaması ve vergi idaresinin nitelik ve sayı olarak personelinin yetersiz kalması ile iş yükünün artmasına yol açmıştır. Ayrıca vergi dairelerinin fiziki ve teknik yetersizlik içinde bulunması, kapasitelerinin üstünde çalışmaları, fonksiyonlarını yerine getirememesine ve bunun sonucunda iş yükünün artmasına neden olmaktadır (Doğan ve Besen 2008, 30).

Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek amacıyla aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi sağlanabilir (Edizdoğan ve Gümüş 2013, 103). Ayrıca vergi idaresi ile vergi yargısının çok büyük bir iş yükü altında olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin, ihtilafli kamu alacaklarının yargıdan geçerek tahsil aşamasına ulaşmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de affın teknik gerekçesi olarak değerlendirilebilir (Çetin 2007: 173).

3.1.6. Psikolojik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasının sebeplerinden biri de psikolojik nedenlerdir. Psikolojik nedenlerin amacı, mükellefleri etkileyerek vergi aflarının diğer nedenleri olan siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik sebeplerin hedeflerine ulaşması için yardımcı olmaktır (Çil 2012, 12).

Vergi aflarının bir diğer psikolojik gerekçesi vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artmasıdır. Böyle bir durumda çıkarılacak bir afa hem bu kişilerin dürüst birer mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları sağlanacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır (Ayrangöl ve Tekdere 2013, 460).

Ayrıca çıkarılan vergi aflarıyla, bir taraftan, afa faydalanan mükelleflerin, afa sonrasında daha sıkı denetlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanarak, diğer taraftan da kayıt dışı çalışan mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, dolayısıyla bu affın ortaya çıkmak için son şans olabileceği düşüncesini oluşturarak, hem beyan dışı kalmış kazançların, hem de belgesi olmadığı için kayıtlarda yer almayan varlıkların ve bunlardan doğan kazançların beyan edilerek ekonomiye kazandırılması sağlanmış olacaktır.

3.2. Vergi Affının Özellikleri

Vergi aflarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için vergi aflarının genel olarak taşıması gereken bir takım özellikler bulunmaktadır. Söz konusu temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yaraşır 2013, 177; Sharan and Sobel 2007; Aygün 2012, 89);

- Vergi afları ancak kanun ile çıkarılabilmektedir.
- Vergi aflarından faydalanmak isteyenler için müracaat süresi 2-3 ay gibi kısa bir süreyi kapsamaktadır.
- Afa yararlanmak gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çıkarılan vergi affı kanunu ile devlet tek taraflı olarak alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir.
- Vergi af kanunları geçmişe yürütülebildiğinden geçmiş döneme veya olaylara dair alacaklara ilişkin düzenlemeler yapılabilmektedir.
- Devlet afa kanunları ile cezalandırma yetkisinden kısmen ya da tamamen vazgeçmekte, ancak vergi aslından feragat etmemektedir.

4. LİTERATÜR ÖZETİ

Vergi aflarının etkinliğine yönelik birçok çalışma/araştırma yapılmış ve elde edilen bulgular ışığında çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ancak muhasebe meslek mensupları açısından vergi aflarının değerlendirilmesine yönelik olarak yapılmış sadece bir çalışmaya rastlanılmıştır (Demir ve Eker 2017). Konu ile yakından ilgili literatürde yer alan araştırma ve çalışmaların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Tunçer (2003) yaptığı araştırma sonucunda, vergi mükellefe sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği şeklinde izlenim verilmesi durumunda, mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmekte olduğu ve uzun dönemde vergi uyumunun azaldığı sonucuna ulaşmıştır.

Benzer bir çalışmada Savaşan (2006) yapmış olduğu çalışmada, affa sıklıkla başvurulmasının mükelleflerde vergi affının adaletsiz olduğu yönünde kanaat olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Çetin (2007) yapmış olduğu anket çalışmasında, Türkiye'de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmüş ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini araştırmıştır. Çalışmasının sonucunda ankete katılan vergi mükelleflerinin % 22,9'unun vergi aflarının sık tekrarlanmasının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği, % 52,4'ünün vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığı yönünde görüş bildirdiklerini belirtmiştir.

Er (2010) teorik çalışmasında, varlık barışı kanunu uygulamasının vergi adaleti ve vergi uyumuna etkileri üzerinde bir değerlendirme yapmıştır. Çalışmasında söz konusu uygulamanın hem vergi eşitliği ve adaleti hem de vergi uyumunu güçleştirdiği sonuçlarına ulaşmıştır.

Bir başka teorik çalışmada Kargı ve Yüksel (2010), vergi aflarının başarılı olabilmesi için mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, bir defaya mahsus olması ve mükelleflerin buna inandırılması gerektiği gibi sonuçlar elde etmişlerdir.

Karatay ve Karatay (2011) yapmış oldukları araştırmalarında, vergi affı kanunlarını incelemiş ve 6111 sayılı Kanun çerçevesinde Bayburt ili kapsamında vergi affının sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Araştırma ile dürüst mükelleflerin vergi barışı gibi uygulamalarla küstürüldüğü/cezalandırıldığı, dürüst olmayan mükelleflerin ise ödüllendirildiği ve vergi affı beklentilerinin oluşturulduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kargı (2011) çalışmasında, Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada, 1923-1950 dönemi afların olumlu ve olumsuz yönleri ile afların vergi gelirlerine etkileri incelenmiştir. İnceleme sonucunda uzun vadede vergi aflarının vergi gelirlerini beklenen düzeyde arttırmadığı görüşüne ulaşılmıştır.

Öz ve Buyrukoğlu (2011) çalışmalarında Cumhuriyet tarihinde uygulanan vergi afları ile bu afların vergileme ilkeleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, birçok vergi affi düzenlemesi ile beklenen vergi hasılatının sağlanamadığı ve af dönemleri ile afların uygulanmadığı dönemler karşılaştırıldığında tahsil edilen vergilerin tahakkuk eden vergiler içerisindeki payının çok fazla bir değişiklik göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Aygün (2012) vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırdığı çalışmada, mükelleflerin vergi affi sonrası yeni bir af çıkacağı kanaatinde ve yine büyük çoğunluğunun vergi aflarının vergi adaletine aykırı olduğu, vergi aflarının kısa vadeli gelir kaynağı olmaktan öteye geçemediği ve vergi uyumuna olumsuz etkide bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

İpek ve diğerleri (2012), Trakya bölgesinde vergi aflarının yükümlü psikolojisi açısından değerlendirilmesine yönelik yaptıkları çalışmalarında, mükelleflerin %85'i, vergi afları sonucunda dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını, %55'nin vergi afları sonucunda vergi ödeme isteğinin azalacağını düşündükleri ve %44,4'ünün vergi affi uygulamalarına karşı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Şeren ve Dedebeğ (2013) çalışmalarında, Türkiye'de 2003 yılından beri çıkarılan Af Kanunlarının ne amaçla çıkarıldığını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda Türkiye'nin aflara başvurma sıklığı açısından lider ülke olduğu, bu durumun af uygulamalarının temel amacının mali olmaktan ziyade siyasi olduğu algısının oluşmasına neden olduğu ayrıca vergi affi sonrasında yapılacak denetimlerin etkinliğinin ve yaptırımların artırılmasının affa katılımı arttıracığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bir başka çalışmada Ayrançöl ve Tekdere (2013), vergi aflarını 6111 sayılı Kanun kapsamında değerlendirmişlerdir. Çalışma kapsamında afların fayda ve zararlarının ülkenin mevcut şartları göz önünde bulundurularak iyi analiz edilmesi, mükelleflerde vergi bilinci oluşturularak vergi aflarının sıradan bir uygulama olmadığı anlatılması ve vergi aflarının politik bir araç olmaktan çıkarılması gerektiği yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Edizdoğan ve Gümüş (2013) çalışmalarında, sık sık yapılan vergi aflarının, vergi ödeme bilincinin yok olmasına; cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine; kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olduğu görüşlerine yer vermişlerdir.

Yıldırım ve Özdemir (2014) Giresun ilinde yaptıkları araştırmada, mükelleflerin %77,3'ünün "Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır." görüşüne katıldıklarını tespit etmişlerdir.

Demir ve diğerleri (2016) yapmış oldukları çalışmalarında, katılımcıların büyük bir kısmının vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergi aflarına karşı oldukları, vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik yapılması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Demir ve Eker (2017) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarını olumlu bir uygulama olarak gördükleri, vergi aflarının, devletin vergi gelirlerini artırdığı, kayıt dışı ekonomiyi azaltma çabalarına katkı sağladığı görüşünde oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

5. YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, son yıllarda Türkiye'de çok sık gündeme gelen vergi afları ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini tespit etmektir. Vergi afları; devlet, mükellef ve muhasebe meslek mensupları olmak üzere üç ana grubu ilgilendirmektedir.

Literatür incelendiğinde, vergi aflarını; vergi dairesi çalışanları, mükellefler, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumuna etkisi vb. çok farklı açılardan inceleyen pek çok teorik ve ampirik çalışmanın olduğu görülmektedir. Ancak vergi affının etkinliğinde önemli rol oynayan; mükellef, muhasebeci ve vergi dairesi çalışanları olmak üzere üç paydaşı vardır. Üç paydaştan birisi olan muhasebe meslek mensupları açısından vergi aflarını ele alan sadece bir araştırmaya rastlanmıştır. Dolayısıyla bu durum bu araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur.

5.2. Evren ve Örneklem

Bu araştırmanın ana kütesini TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve TÜRMOB'a kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Aralık 2017 ayı itibariyle söz konusu illerin Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımsız çalışan 2.151 meslek mensubu bulunmaktadır. Araştırma evreninde yer alan ve tesadüfi olarak seçilen meslek mensuplarına yüz yüze görüşme suretiyle 240 anket uygulanmıştır. Daha sonra katılımcılardan elde edilen anket formları analize uygunluğu bakımından incelenmiş analize uygun olmayan 8 anket çıkarıldıktan sonra 232 anket üzerinden analizler yapılmıştır. Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004) tarafından $\alpha=0.05$ için $+ - 0.03$, $+ - 0.05$ ve $+ - 0.10$ örnekleme hataları için farklı evren büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri hesaplanmış ve bir tablo oluşturulmuştur. Bu tablodan çalışmamızın anakütle büyüklüğü ile ilgili kısımları alınarak aşağıda Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. $\alpha = 0.05$ İçin Örneklem Büyüklüğü

Evren Büyüklüğü	± 0.03 örnekleme hatası			± 0.05 örnekleme hatası			± 0.10 örnekleme hatası		
	(d)			(d)			(d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78

Kaynak: Yazıcıoğlu ve Erdoğan 2004, 50.

Bu tablodan çalışmamızın ana kütle büyüklüğü ile ilgili kısımları incelendiğinde $\alpha = 0.05$ (%95 güven aralığında) ve örnekleme hatası ± 0.05 olduğunda ana kütle büyüklüğü 1.000 iken örnek hacminin 198; 2.500 iken 224 olması gerektiği gösterilmiştir. Dolayısıyla araştırmanın örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu görülmektedir.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın kısıtları;

- Araştırmanın sadece TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılması,
- Araştırmada sadece anket tekniğinin kullanılması, mülakat, odak grup görüşmesi gibi nitel araştırma yöntemleri ile desteklenmemesi,
- Araştırmada ölçülmek istenen sorunun sadece anket ifadeleri ile sınırlı olması,
- Verilen cevapların deneklerin algısına dayanmasıdır.

5.4. Ölçek Geliştirme Süreci

Ölçeğin geliştirilmesinde; (Demir ve Eker, 2017)'den, ilgili literatürden ve özellikle daha önce yapılmış ve çalışmanın literatür bölümünde verilen benzer çalışmalar ile meslek mensupları ile yapılan yüz yüze görüşmelerden yararlanılmıştır. Ayrıca pilot olarak Burdur SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına anket formu uygulanmış ve meslek mensuplarının görüş ve önerileri de dikkate alınarak anket formuna son şekli verilmiştir. Anket formu “Kesinlikle Katılmıyorum” (1), “Katılmıyorum” (2), “Fikrim Yok” (3), “Katılıyorum” (4) ve “Kesinlikle Katılıyorum” (5) şeklinde beşli likert tipinde oluşturulmuştur.

5.5. Verilen Toplanması ve Analizi

Araştırmada birincil ve ikincil verilerden yararlanılmıştır. İkincil veriler literatürdeki makale ve kitaplardan oluşmaktadır. Araştırmada birincil veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik hazırlanmış 6 soru bulunmaktadır. İkinci

bölümde muhasebe meslek mensuplarının vergi affına yönelik düşüncelerini öğrenmek üzere 5'li likert ile ölçülen 34 ifade yer almaktadır. Araştırma verilerinin analizinde SPSS 20.0 istatistik paket programı kullanılmıştır.

Veri setinin normallik testleri Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilk testlerine bakılarak anlaşılmaktadır. Gözlem sayısı 29'dan az olduğunda Shapiro Wilks, fazla olduğunda ise Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors) testi kullanılmaktadır (Kalaycı ve diğerleri 2008, 13). Veri sayısı 232 olduğundan Kolmogorov-Smirnov testi sonucu incelenmiş olup, verilerinin anlamlılık değeri 0,018 olarak elde edilmiştir [$D(232)=0,065$, $p=0,018$]. Bu değer 0,05'ten küçük olması nedeniyle verilerin normal dağılıma uygunluk göstermediği söylenebilir. Tablo 1 de ilgili değerler görülmektedir.

Tablo 2. Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Vergi Affi	,065	232	,018	,962	232	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Veri seti normal dağılım göstermediği için, parametrik olmayan testlerden, iki bağımsız örneklemden elde edilen puanların birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eden Mann-Whitney U testi üç veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında ise Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır (Büyüköztürk 2005, 101).

5.6. Araştırma Bulguları

Anket verilerinin analizine öncelikle tanımlayıcı istatistiklerden frekans, yüzde ve ortalama değerleri ile başlanmıştır. Ardından açıklayıcı faktör analizi kullanılarak muhasebe meslek mensuplarının vergi affi konusundaki düşüncelerine ilişkin faktörler tespit edilmiştir.

5.7. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri frekans ve yüzde dağılımları açısından incelenmiş olup, analiz sonuçları Tablo 3'de sunulmuştur.

Tablo 3. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımları

Demografik Özellikler		Dağılım	%	Demografik Özellikler		Dağılım	%
Unvanlar	SM	44	19	Cinsiyet	Kadın	51	22
	SMM	188	81		Erkek	181	78
	Toplam	232	100		Toplam	232	100
Yaş		Dağılım	%	Mesleki Tecrübe Süresi		Dağılım	%
	20-30 yaş	43	18.5		1-5 yıl	45	19.4
	31-40 yaş	82	35.3		6-10 yıl	48	20.7
	41-50 yaş	63	27.2		11-15 yıl	48	20.7
	51-60 yaş	32	13.8		16-20 yıl	28	12.1
	61 yaş ve üstü	12	5.2		21 yıl ve üstü	63	27.2
	Toplam	232	100		Toplam	232	100
Faaliyette Bulunulan İl		Dağılım	%	Eğitim Durumu	Lise	17	7,3
	Burdur	22	9.5		Önlisans	18	7,8
	Isparta	27	11.6		Lisans	184	79,3
	Antalya	183	78.9		Lisansüstü	11	4,7
	Toplam	232	100		Diğer	2	,9
					Toplam	232	100

Tablo 3 genel olarak değerlendirildiğinde katılımcıların % 81,0'i SMMM, % 78,0'i erkek, % 35,3'ü 31-40 yaş aralığında, % 78,9'u Antalya'da, % 27,2'si 21 yıl ve daha fazla tecrübeye sahip ve % 79,3'ünün lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının anketin ikinci bölümünde yer alan vergi affi ile ilgili ifadelerle verdikleri yanıtlara ilişkin ortalama ve standart sapma bilgileri aşağıda Tablo 4' te verilmiştir.

Tablo 4. Yanıtlayıcıların Vergi Affına İlişkin Sorulara Verdikleri Yanıtların Aritmetik Ortalamaları

	N	Ortalama	Standart Sapma
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır.	232	1,47	,95311
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.	232	1,67	,98715
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.	232	1,69	1,00920
Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır	232	1,85	1,04095
Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.	232	1,86	,95087
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır.(YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)	232	1,93	1,11494
Mükelleflerin çoğuna, vergi affı ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.	232	2,08	1,17227
Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır.	232	2,12	1,04317
Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.	232	2,12	1,16844
Vergi affı uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.	232	2,13	1,16748
Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb) yeterlidir	232	2,14	1,13393
Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.	232	2,15	1,11483
Vergi affı, mükellefleri, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır.	232	2,16	1,21992
Vergi affında politik nedenler ön plandadır.	232	2,20	1,12715
Vergi affı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "dürüst mükelleflerin" cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.	232	2,25	1,22117
Vergi affı, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.	232	2,29	1,23805
Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.	232	2,35	1,25704
Vergi affı yerinde bir uygulamadır.	232	2,36	1,37004

Vergi affı, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.	232	2,37	1,08587
Vergi affı, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.	232	2,42	1,25288
İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affı doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.	232	2,43	1,28746
Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.	232	2,45	1,20151
Vergi borçların affı ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.	232	2,47	1,10468
Vergi affı, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.	232	2,53	1,20207
Vergi affı vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.	232	2,56	1,27777
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.	232	2,57	1,26663
İş yükümü artırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum.	232	2,62	2,53151
Vergi affı, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.	232	2,65	1,21092
Bir mükellef vergi affından bir defa mahsus faydalanmalıdır.	232	2,67	1,35920
Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.	232	2,82	1,40770
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affı gereklidir" görüşü hâkimdir.	232	2,87	1,23814
Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.	232	2,87	1,37601
Vergi affı uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir.	232	3,16	1,32972
Vergi affı, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.	232	3,25	1,44375

Not N=232, (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Tablo 4'e göre katılımcıların $\bar{x}=3,25$ ortalama ile en çok "Vergi affı, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz", ifadesine katıldıkları görülmüştür. Bu ifadeyi $\bar{x}=3,16$ ortalama ile "Vergi affı uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir" ifadesi takip etmektedir. Daha sonra sırasıyla $\bar{x}=2,87$ ortalamaya sahip, "Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir" ve "Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir" ifadeleri yer almaktadır. Katılımcıların vergi affı ile ilgili ifadelerden en çok bu dört ifadeye yüksek oranda katılmaları; meslek mensuplarının vergi affının kendilerine yükleyeceği ilave iş yükünü önemsemedikleri, gelir idaresinin bir takım yetersizliklerinin bulunduğu, mükelleflerin vergilerini vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle ödemedikleri ve vergisini düzenli

ödeyen mükellefler için toplumsal menfaatin, bireysel menfaatten daha önemli olduğu ve bu yüzden vergi affının gerekliliğini desteklediklerinin göstergesi olarak ifade edilebilir.

Diğer taraftan 1,69 ortalama ile “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı sağlanmalıdır”, 1,67 ortalama ile “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır” ifadeleri yer almaktadır. En düşük ortalama ise ($\bar{x}=1,47$) “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirim sağlanmalıdır” ifadesi sahiptir. Bu ifadelere katılma ortalamasının düşük olması, çalışmaya katılan meslek mensuplarının vergisini zamanında ödeyen mükelleflere yönelik yapılacak ve ayrıcalık olarak değerlendirilebilecek düzenlemelere yönelik ifadelere katılmadıklarını göstermektedir. Bu durum, meslek mensuplarının vergi ödemenin temel bir vatandaşlık görevi olduğu dolayısıyla her mükellefin vergisini zamanında ödemesi gerektiği bu nedenle vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflere tanınacak her hangi bir ayrıcalığa sıcak bakmadıkları şeklinde yorumlanabilir.

5.8. Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi birbiriyle ilişki içerisinde bulunan çok sayıdaki değişkenlerden daha az sayıda, birbirlerinden bağımsız ve anlamlı faktörler elde etmeye yarayan çok değişkenli istatistiksel bir yöntemdir (Kalaycı 2010, 321). Diğer bir ifadeyle faktör analizi, bir ölçme sürecinde maddelerin birbirleriyle ilişkili veya birbirinden bağımsız ve daha az sayıda ölçme yapılarına dönüştüren ve hangi boyutları ölçtüğünü tespit etmek amacıyla kullanılan yöntemlerden biridir. Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ise faktör analizi yöntemlerinden biri olup, maddelerin boyutlarını ve birbiriyle ilişkileri ortaya çıkarmak için kullanılır. AFA analizinde ilk olarak yapılması gereken veri setinin yeterliliğinin faktör analizi için uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir (Tuğay ve Kılıç 2017,769).

Bu çalışmada faktör analizinin ilk aşaması olarak veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının tespit edilmesi için Kaiser- Meyer- Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi uygulanmıştır. Söz konusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için KMO değerinin 0,5'den büyük olması gerekmektedir (Ustasüleyman 2008, 166). Bu çalışmada, örneklemin yeterliliğini Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.769 ($0.769 > 0.5$) ile test edilmiş ve örneklemin yeterli olduğu sonucuna varılmıştır. Bartlett Küresellik testi ($\chi^2 = 1,635$, $p = 0.000$) olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bulgular ölçeğin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Açıklayıcı faktör analizinde araştırmacılar için önemli konulardan birisi de boyut sayısına karar vermektir. Bu çalışmada ölçeğin 3 boyuttan oluştuğu gözlenmektedir. Boyut sayısına karar verdikten sonra döndürülmüş bileşenler matrisi (Rotated Component Matrix) tablosuna bakılarak, binişik maddeler teker teker analizden çıkarılmıştır. Binişik maddelerin çıkarılmasında, farklı faktörlerde toplanan en yüksek iki faktör yükü arasındaki farkı 0.1 den küçük olan maddeler sırasıyla analizden

çıkarılarak analize devam edilmiştir. Faktörler arasından faktör yükleri 0,50 üzerinde olanlar seçilmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre 3 faktör elde edilmiştir.

Birinci faktör (F1) altında toplanan maddelerin (M12, M13, M14, M16, M17, M18) vergi aflarının mükelleflere etkisine ilişkin ifadelerden oluşması sebebiyle birinci faktöre mükelleflere etki boyutu ismi verilmiştir. İkinci faktör (F2) altında toplanan maddelerin (M20, M21, M22, M23) vergi affının ekonomiye etkisine ilişkin ifadelerden oluştuğundan ikinci faktöre ekonomik boyut ismi verilmiştir. Üçüncü faktör (F3) altında toplanan maddelerin (M24, M25, M26, M28,) vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik önerilerine ilişkin ifadelerden oluşması nedeniyle üçüncü faktöre teşvik boyutu ismi verilmiştir. Her üç faktörde de birden fazla faktöre hizmet eden maddeler ölçek kapsamından çıkarılmıştır. Dolayısıyla söz konusu faktörler; Mükellefe Etki Boyutu(F1), Ekonomik Boyut (F2) ve Teşvik Boyutu (F3) olarak adlandırılmıştır. Ölçeğin faktör yükleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Vergi Affı Ölçeğinin Faktör Yapısı ve Faktör Yükleri

Madde	F1	F2	F3
M12	,705		
M13	,840		
M14	,760		
M16	,705		
M17	,726		
M18	,780		
M20		,691	
M21		,817	
M22		,847	
M23		,734	
M24			,798
M25			,741
M26			,815
M28			,605
Toplam Varyans	% 29,482	% 18,439	% 12,243
Açıklanan Toplam Varyans: %60,163			

Ölçeğin ilk boyutu (F1) 6 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 29,482'sini açıklamaktadır. İkinci boyutu (F2) 4 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 18,439'unu, üçüncü boyutu (F3) 4 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 12,243'ünü açıklamaktadır. Ölçek tarafından açıklanan toplam varyans % 60,163'tür.

5.9. Güvenirlilik Analizine İlişkin Bulgular

Elde edilen bulguların birbirleri ile tutarlılığını ve çalışmanın etkinliğini ölçmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır. Değişkenlerin güvenilirlikleri Cronbach Alpha Katsayısı ile test edilmiştir. Güvenilir bir ölçek için Cronbach α katsayısı için tavsiye edilen değerin 0.6 den büyük olması tavsiye edilir (Sekaran 2000; Özdamar 1999) güvenilirlik katsayısına ilişkin ölçüt değerleri aşağıda olduğu gibi ifade etmektedir.

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,

$0,41 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,

$0,61 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,

$0,81 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Vergi affi ile ilgili geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizleri de yapılmıştır. Geliştirilen ölçeğin güvenilirliğine ilişkin Cronbach α katsayısı değerleri aşağıda Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 6. Ölçeğin Güvenirliğine İlişkin Bulgular

	F1	F2	F3	Ölçek Toplamı
Cronbach Alpha Katsayıları	0.85	0.78	0.75	0.83

Tablo 6'daki vergi affi ölçeği alt boyutları üzerine uygulanan güvenilirlik analizi sonuçları incelendiğinde, Cronbach Alpha testi sonuçları; mükelleflere etki boyutu 0.85, ekonomik boyut için 0.78; teşvik boyutu için 0.75 olduğu görülmektedir. Yukarıda verilen ölçüt değerlerle eldeki ölçeğin sonuçları kıyaslandığında ölçeğin oldukça yüksek düzeyde bir güvenilirlik katsayısına sahip olduğu ve ölçeğin istatistik tutumlarının belirlenmesinde güvenilirlik düzeyi yüksek ölçme sonuçlarının elde edilebileceğini göstermektedir. Ölçeğin geneli için ise Cronbach α katsayısı 0.83 olarak hesaplanmış dolayısıyla ölçeğin genel güvenilirliğinin de yüksek olduğu görülmektedir.

6. Demografik Değişkenler ile Faktörler Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde elde edilen faktörlerle, meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Çalışmada, yapılan analiz sonucunda faktörlerle demografik değişkenler arasında anlamlı farklılıkların olduğu sonuçlara yer verilmiş, anlamlı farklılık bulunmayan sonuçlara yer verilmemiştir.

6.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar, F1 açısından katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile incelenmiş ve anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Sonuçlar aşağıda Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 7. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Faktör	Cinsiyet	Ortalama	Mann-Whitney U İstatistiği	Z İstatistiği	Sig (p)
F1	Erkek	131,88	3729.00	-1,998	0,046
	Kadın	110,83			

Tablo 7 incelendiğinde erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına kıyasla vergi aflarının mükellefe etki boyutuna daha fazla katılım gösterdikleri görülmektedir. Diğer bir ifadeyle erkek meslek mensupları kadın meslek mensuplarına nazaran vergi aflarının mükellefler üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler.

6.2. Demografik Özellikler ve Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Katılımcıların vermiş oldukları yanıtların, F2 açısından katılımcıların tecrübeleri, faaliyette buldukları il ve yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis Testi ile incelenmiş ve anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bulgular aşağıda Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 8. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Faktörler	Demografik Değişkenler	Ortalama	Ki-Kare İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Sig (p)
	Tecrübe				
F 1	1-5	90,14	9,871	4	0,0431
	6-10	130,91			
	11-15	122,92			
	16-20	115,50			
	21 ve üstü	119,90			
	İl				
F2	Antalya	88,18	9,867	2	0,007
	Burdur	147,56			
	Isparta	115,32			
	Yaş				
F2	20-30	86,41	11,584	4	0,021
	31-40	122,02			

	41-50	122,56			
	51-60	121,86			
	61 ve üstü	140,50			

Tablo 8 incelendiğinde F1 ile meslek mensuplarının mesleki tecrübe, faaliyette buldukları iller ve yaşları açısından anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların 16-20 yıl ($\bar{x}=2,00$) ve 21 yıl ve üzeri ($\bar{x}=3,57$) yıldır muhasebe alanında mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları arasında olduğu tespit edilmiştir. 16-20 yıllık mesleki tecrübe süresine sahip olan meslek mensuplarının; vergi aflarının mükellefe etki boyutuna katılmadıkları, 21 yıl ve üzeri yıl mesleki tecrübeye sahip olanların ise vergi aflarının mükellefe etki boyutuna katıldıkları tespit edilmiştir. Bu durum vergi aflarının mükellefler üzerine etkisi konusunda meslek mensupları arasında görüş ayrılıkları olduğu, mesleki tecrübesi fazla olanların vergi aflarının mükellefleri etkilediğini düşünürken, mesleki tecrübesi daha az olanların ise, vergi aflarının mükellefler üzerinde etkisinin olmadığını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 8, F2 ve demografik değişkenler arasındaki ilişki açısından değerlendirildiğinde, F2 ile meslek mensuplarının faaliyette buldukları il arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların Burdur- Antalya ve Burdur- Isparta illerinde faaliyet göstermekte olan katılımcılar arasında olduğu tespit edilmiştir. Burdur ilinde faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarının ($\bar{x}=1,11$) vergi aflarının ekonomik boyuta etkisi olduğu fikrine kesinlikle katılmadıkları, Antalya ilinde faaliyet gösterenler ($\bar{x}=2,49$) katılmadıkları, Isparta ilinde faaliyet gösterenler ise kısmen katıldıkları tespit edilmiştir.

Yine Tablo 8, F2 ve demografik değişkenler arasındaki ilişki açısından değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının yaşı ile F2 açısından anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların 20-30 yaş aralığındaki meslek mensupları ile ($\bar{x}=1,53$) 61 yaş ve üstü olan meslek mensupları ($\bar{x}=3,83$) arasında olduğu tespit edilmiştir. 20-30 yaş aralığındaki meslek mensupları vergi aflarının ekonomik boyutu olduğunu düşünmez iken, 61 yaş ve üstü meslek mensupları vergi aflarının ekonomik boyutu olduğu görüşündedir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının bir kısmı vergi aflarının ekonomik boyutunun olduğunu düşünürken bir kısmı vergi aflarının ekonomik boyutu olmadığı görüşünde oldukları söylenebilir. Öte yandan katılımcıların demografik özellikleri ile F3 arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Bu nedenle yukarıda da belirtildiği üzere anlamlı farklılık olmayan verilere yer çalışmada yer verilmemiştir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi affı uygulamalarına hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde rastlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi affı uygulamalarının zaman aralığının 8-10 yıl olduğu ve kapsamının da dar tutulduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise vergi affı uygulamalarına daha sık başvurulduğu ve kapsamının da daha geniş olduğu görülmektedir.

Bu araştırma, vergi affı uygulamalarında önemli bir paydaş olan muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarının etkinliğine yönelik görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili genel düşüncelere katılım düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların, vergi affı uygulamasının, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkan sağladığı (%84,9), devletin gelir elde etmesi açısından faydalı olduğunu (%74,6) ve vergi affının yerinde bir uygulama olduğu (%67,7), görüşlerine büyük oranda katıldıkları görülmektedir.

Araştırmanın sonuçları, mükellefler etki boyutu ile değerlendirildiğinde, katılımcıların ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi affının vergisini düzenli ödeyen mükelleflere bir haksızlık olduğu (%72,8), mükellefleri, vergi affı beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflattığı (%69,0) ve sık sık vergi affı çıkarılmasının mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturduğu ve bunun da vergi cezalarının etkinliğini azalttığı (% 67,7) görüşlerinin ön plana çıktığı görülmüştür. Öte yandan katılımcıların çoğunluğu, vergi affının mükelleflere temiz bir sayfa açtığını düşünmektedir (%67,7).

Sonuçlar vergi aflarının ekonomiye etkileri kapsamında değerlendirildiğinde, vergi affının vergi tahsilatını artırdığı (%75,0), ticari işletme sahiplerine ticari faaliyetlerini devam ettirme imkanı sağladığı (%57,8) ve özel sektörün kamuya olan borçlarını azaltarak ekonominin canlanarak yatırımları artırdığı (%56,5) görüşleri ön plana çıkmaktadır.

Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler açısından araştırmanın sonuçları değerlendirildiğinde katılımcıların, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflere vergi indirimini sağlanmalı (%93,5), kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli kredi imkanları sağlanmalı (%85,8), vergilerini faizsiz olarak taksitle ödeme kolaylığı sağlanmalı (%84,5) ve vergi iadelerinde kolaylık sağlanmalı (%75,9) görüşlerini destekledikleri tespit edilmiştir.

Vergi affı uygulamasına önceden tahmin edilemeyecek olan ekonomik ve siyasi kriz dönemleri gibi gerçekten zorunlulukla ihtiyaç duyulacak dönemler dışında, sık sık müracaat edilmemelidir. Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi iki af arasındaki süre uzun olmalı ve kapsamı da mümkün olduğunca dar tutulmalıdır. Etkin bir denetim sistemi geliştirilmeli ve kayıt dışı ekonomi engellenerek vergi tabana yayılmalıdır. Toplumdaki af beklentileri en düşük düzeye indirmelidir. Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflere vergi indirimini, vergi ödeme taksitlerinin sayısını artırma, faizsiz veya düşük faizli kredi imkânları vb. teşvik ve kolaylıklar sağlanmalıdır.

Araştırma TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bu da araştırmanın önemli bir kısıtını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu araştırmada elde edilen sonuçlar ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler sadece TR61 bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarından elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu nedenle, elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Bu çalışma elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde de yapılması gerekmektedir.

Bu çalışma, literatürde bu konuda yapılan çok az çalışmadan birisi olması açısından önemlidir. Bu açıdan çalışmanın daha geniş bir evren ve örneklem üzerinde ele alınarak yapılacak yeni çalışmalara da ışık tutacağı ve onlara veri sağlayarak literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağa, H. 2008. Af Yasaları ve Polis: Ankara Asayiş ve Terörle Mücadele Polisinin Af Algılaması, Polis Akademisi Başkanlığı, Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Aslan, M. 2008. Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Aygün, R. 2012. "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", Vergi Dünyası Dergisi, 369.
- Ayrangöl, Z. ve M. Tekdere. 2012. "Ana Hatları ile Vergi Afları", Faculty of Economics and Administrative Sciences International Symposium, İzmir.
- Bayhan K. 2003. Polisin Af Kavramına Bakışı, Ankara, Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Büyük, Ş. 2005. Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Çetin, G. 2007. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2.
- Çil, G. Y. 2012. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Demir M., B. Demirgil, İ.Ü Mazman ve Y. Deniz. 2016. "Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği, Sivas İlinde Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17 (2).
- Doğan, Z. ve R. Besen. 2008. "Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1 (1).

- Dönmez, R. 1990. Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Duran, B. 2003. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri – I”, Yaklaşım Dergisi, 131.
- Edizdoğan, N. ve E. Gümüş. 2013. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 164.
- Eker, C. 2006. Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri, Bursa.
- Er, S. 2010. “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2).
- İpek, S., E. Aktaş ve İ. Kaynar. 2012. “Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama”, İktisat Fakültesi Mecmuası, 62 (2).
- Kalaycı, Ş. 2008. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karatay, Ö. ve A. Karatay. 2011. “Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3 (2).
- Kargı, V. 2011. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (13).
- Kargı, V. ve C. Yüksel. 2010. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları”, 54.
- Keleş, Y. 2002. “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, Vergi Dünyası Dergisi, 249.
- Kuzu, B. 2001. “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü”, Anayasa Yargısı Dergisi, 18 (254).
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. 2017. Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. Baskı, Turhan Kitabevi.
- Öz E. ve S. Buyrukoğlu. 2011. “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 272.
- Özdamar, K. 1999. Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Savaşan, F. 2006. “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1).

- Sekaran, U. 2000. *Research Methods For Business, A Skill Building Approach*. New York, John Wiley, Sons Inc.
- Sharan, H. L. And R.I.S. Sobel. 2007. "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties", *Public Budgeting & Finance*, 27 (3).
- Sözüer, A. 2001. "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18.
- Şenlik, K. 2008. *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Şeren, G. Y. ve E. Dedebeek. 2013. "Yeni Varlık Barışı, IAAOJ International Anatolia Academic Online Jurnal, / Sosyal Bilimler Dergisi1 (1), (<http://dergipark.gov.tr/iaaoj/issue/36917>, Erişim 14.09.2018).
- Taşkın, Y. 2010. "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2.
- Tuğay, O. ve M. B. Kılıç. 2017. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik Ve Güvenirlik Çalışması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3).
- Tunçer, M. 2003. "Vergi Ahlakı Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", *Vergi Sorunları Dergisi*, 181.
- Ustasüleyman, T. 2008. "Çevikliğin İşletme Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi", *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (2).
- Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan. 2004. *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Detay Yayıncılık.
- Yaraşır, S. 2013. "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 379.
- Yelman, E. 2017. "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (15).
- Yıldırım, M. ve M. Özdemir. 2014. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma, Giresun Örneği", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (5).

YAYIN KOŞULLARI VE

YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 11 punto ve 1,5 satır aralığı ile yazılmalıdır.

2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dahil olmak üzere **tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır**. Birinci derecedeki başlıkların “**tümü büyük harf**”, diğerlerinde “**sadece ilk harf büyük**” şeklinde olmalıdır.

3. Üst, alt 3cm, sağ sol 2.5 cm olmalıdır.

4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dahilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.

5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, ünvanı ve bağlı olduğu kuruluş ve e-mail adresini içeren bir **kapak sayfası** oluşturulmalıdır.

Sayfa numaralandırma: Tablolar, ekler ve kaynakça da dahil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

II. İÇERİK

Makale Türkçe ve İngilizce başlığı taşınmalıdır. Türkçe başlık ve isimler 11 punto olmalıdır.

ÖZ'den itibaren giriş'e kadar 10 punto olmalıdır.

İngilizce başlık 10 punto olmalıdır.

Girişten itibaren metin sonuna kadar 11 punto olmalıdır.

ÖZ/ABSTRACT (10 punto)

Ortalama 70 kelimedenden oluşan, 10 satırı geçmeyen ve 10 punto ile Türkçe ve İngilizce abstract, özet (ÖZ adı ile) metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Öz okuyucuyu metnin başlığı, metodu, kullanılan istatistik yöntem ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar Kelimeler (Keywords) ve JEL Sınıflandırması özü takip etmelidir.

GİRİŞ (11 punto)

Çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan kısım. Literatür taraması burada da olabilir.

METİN KISMI (11 punto)

Çalışma metni. Bu kısım literatür taraması da dahil olmak üzere işlenen konu hakkında öz ve yeterli bilgi vermelidir. Bu kısım konunun işlenişine göre nümerik olarak sınıflandırılabilir.

METİN İÇİNDE ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için “yazar tarih” sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır: yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek yoktur. Örneğin: “Çelik (1999, 67) diyor ki...”

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkan varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007).

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

6. İnternet kaynakları www.borsaistanbul.com şeklinde olmalıdır.

METİN ALTINDA DİPNOTLAR: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

III. TABLO VE ŞEKİLLER (10 punto)

1. Her tablo ve şekil bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalı ve tüm kenarlıkları çerçeve ile sabitlenmelidir.

2. Tablo adı tablonun üstünde yer almalıdır. Tablo adı ilk harfleri büyük olmak üzere koyu yazılmalıdır. Tablo numaralandırılması **Tablo 1.** şeklinde olmalıdır.

3. Grafik adı grafiğin altında olmalıdır. Grafik adı ilk harfleri büyük olmak üzere koyu yazılmalıdır. Grafik numaralandırılması **Grafik 1.** şeklinde olmalıdır.

4. Şeklin adı şeklin altında olmalı ve **Şekil 1. Şekil adı** şeklinde yazılmalıdır. Şekil adı ilk harfleri büyük olmak üzere koyu yazılmalıdır.

5. Tablo, şekil ve grafiklerin kaynağının olması durumunda kaynakların tablo, şekil ve grafiklerin altına yazılması gerekmektedir.

IV. SONUÇ

Çalışmanın sonuçları ve öneriler/gelecek çalışmalar hakkında bilgi vermelidir.

V. KAYNAKÇA

Kaynakçaya numara verilmemelidir.

Çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.

2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.

3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf verilecek şekilde belirtilmelidir.
6. Kaynakçada hiçbir yerde koyu renk kullanılmamalıdır.

Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting", Journal of Accounting Research, 27 (Spring).

Sermaye Piyasası Kurumu (SPK). www.spk.gov.tr (Erişim Tarihi: 15.03.2005).

BDDK Çalışma Raporları. 2002. Türk Bankacılık Sektöründe Karlılığın Belirleyicileri, No: 2002/4, Haziran.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını ve telif hakkı talep etmeyeceğini açıkça belirtmelidir. Yazar adları, çalıştığı kurum, cep telefonu ve e-posta adreslerini belirttiği ayrı bir dosya oluşturmalıdır. Çalışmanın olduğu kısımda yazar bilgileri yer almamalıdır.

2. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araç (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde çalışmada yer almalı ve bütün çalışmalar modavdergi@gmail.com adresine gönderilmelidir.

3. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

EDITORIAL POLICY AND STYLE INFORMATION

MANUSCRIPT PREPARATION AND STYLE

I. FORMAT

1. All manuscripts have to be typed in 11-point font and be 1.5linespaced, except for indented quotations.

2. Manuscripts have to be as concise as the subject and research method permit, generally not to exceed 7,000 words. All titles including the introduction, text, conclusion, and bibliography have to be **numbered** and be **bold**. Main headings have to be written using **capital letters** but the first letter of subheadings has to be a **capital letter**.

3. Margins of at least one inch from top, bottom, and sides should facilitate editing and duplication.

4. To promote anonymous review, authors should not identify themselves directly or indirectly in their papers or in experimental test instruments included with the submission. Single authors should not use the editorial “we.”

5. A cover page must show the title of the paper, the author’s name, title and affiliation, and email address.

Pagination: All pages, including tables, appendices and references, should be serially numbered.

II. CONTENT

The article has to own Turkish and English title. Turkish title and the name of author(s) should be typed in 11-point font. From abstract to "I. Introduction", 10-point font should be used.

English title must be 10-point font. From "I. Introduction" to the end of article, 11-point font must be used.

The Turkish and English abstract of about 70 words must be 10 lines, typed 10-point font and presented on a separate page immediately preceding the text. The Abstract should concisely inform the reader of the manuscript’s topic, its methods, and its findings. Keywords and JEL classification must follow the Abstract.

INTRODUCTION (11-point font)

This section provides more details about the paper’s purpose, motivation, methodology, and findings. Literature review can be done in this section as well.

MAIN TEXT (BODY) (11-point font)

In addition to literature review, this section should give clear and concise information to inform the reader about the manuscript's contribution. This section can be divided into subheadings and those subheadings have to be classified numerically.

CITATIONS WITHIN THE TEXT

Work cited should use the "author-date system" keyed to a list of works in the reference list. Authors should make an effort to include the relevant page numbers in the cited works.

1. **In the text, works are cited as follows:** authors' last name and date, without comma, in parentheses: for example, (Jones 1987); with two authors: (Jones and Freeman 1973); with more than two: (Jones et al. 1985); with more than one source cited together (Jones 1987; Freeman 1986); with two or more Works by one author: (Jones 1985, 1987).

2. When the reference list contains more than one work of an author published in the same year, the suffix a, b, etc. follows the date in the text citation: for example, (Jones 1987a) or (Jones 1987a; Freeman 1985b).

3. If an author's name is mentioned in the text, it need not be repeated in the citation; for example, "Jones (1987, 115) says...."

4. Citations to institutional works should use acronyms or short titles where practicable; for example, (AAA ASOBAT 1966); (AICPA Cohen Commission Report 1977). Where brief, the full title of an institutional work might be shown in a citation: for example, (ICAEW The Corporate Report 1975).

5. If the manuscript refers to statutes, legal treatises or court cases, citations acceptable in law reviews should be used.

6. If internet based resources are used, related website should be stated such as www.borsaistanbul.com

FOOTNOTES: Footnotes are not used for citation. Textual footnotes must be used only for extensions and useful excursions of information that if included in the body of the text might disrupt its continuity. Footnotes must be consecutively numbered throughout the manuscript with superscript Arabic numerals. Footnote text must be single-spaced and placed at the end of the page.

III. TABLES AND FIGURES (10-point font)

The author must note the following general requirements:

1. Each table and figure has to bear a number and a complete title indicating the exact contents of the table or figure and be framed.
2. The title has to be above the table. The title of each table has to be typed in bold and the first letter of the title has to be a capital letter. The table has to be numbered such as **Table 1**.
3. The title of the graphic has to be below the graphic. The title of the graphic has to be typed in bold and the first letter of the title has to be a capital letter. The graphic has to be numbered such as **Graphic 1**.
4. The title of the figure has to be below the figure. The title of the figure has to be typed in bold and the first letter of the title has to be a capital letter. The figure has to be numbered such as **Figure 1**.
5. If tables, figures and graphics are taken from other sources, those sources have to be stated under the related tables, figures and graphics.

IV. CONCLUSION

The results of the study, any suggestions related to findings and further research issues have to be stated in this section.

V. REFERENCE

References will not be numbered. Every manuscript must include a list of references containing only those works cited and must include the information mentioned below:

1. Arrange citations in alphabetical order according to surname of the first author or the name of the institution responsible for the citation.
2. Use author's initials instead of proper names.
3. Date of publication must be placed immediately after author's name.
4. Titles of journals should not be abbreviated.
5. Multiple works by the same author(s) in the same year are distinguished by letters after the date.
6. None of the words will be typed in bold in the References.

Sample entries are as follows:

American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports. 1977. Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, Sarasota, FL: AAA.

Demski, J. S., and D. E. M. Sappington. 1989. Hierarchical Structure and Responsibility.

Capital Markets Board(CMB). www.spk.gov.tr (Access Date: 15.03.2005).

BRSA Working Reports. 2002. Determinants of Profitability in Turkish Banking Sector, No: 2002/4 June.

VI. SUBMISSION OF MANUSCRIPTS

Authors should note the following guidelines for submitting manuscripts:

Manuscripts currently under consideration by another journal or publishers should not be submitted. The author must state that the work is not submitted or published elsewhere and he/she will not demand copyright. A separate Word file has to be prepared to state the author's name, institution, cell phone and e-mail. Information about the author should not be stated in the article.

2. Manuscripts reporting on field surveys or experiments(questionnaire, case, interview plan or the like) should not indicate the identity of the author and all manuscripts must be sent to modavdergi@gmail.com .

3. The author should retain a copy of the paper.

MUHASEBE BİLİM DÜNYASI DERGİSİ

Cilt/Volume:21 Sayı/Issue:2 Haziran/June 2019

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ZEYTİN YETİŞTİRİCİLİĞİ İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI (Derleme) Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ Ömer İSKER	282
TÜRKİYE'DE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI: 2008-2017 YILLARI ARASI YAYINLANMIŞ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ İNCELENMESİ (Araştırma Makalesi) Öğr. Gör. Dr. Abdurrahman GÜMRAH Dr. Öğr. Üyesi Semih BÜYÜKİPEKÇİ	305
İŞLETMELERDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ (Derleme) SMMM Fatma AKSOY	324
ZAMAN SÜRÜCÜLÜ FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN BİR ÖZEL EĞİTİM KURUMUNA UYGULANMASI (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi CebraİL MEYDAN Öğr. Gör. Ömer KOÇ	347
TERSİNE LOJİSTİK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINDA FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ: KAUÇUK İŞLETMESİ ÖRNEĞİ (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi Gülay İRAK Öğr. Gör. İpek KURT	374
GZFT ANALİZİ, İŞLETMENİN STRATEJİSİNİN BELİRLENMESİ VE DENGELİ ÖLÇÜM KARTININ OLUŞTURULMASI: ANTALYA'DAKİ BİR ALKOLLÜ İÇECEK İŞLETMESİNDE UYGULAMA (Araştırma Makalesi) Dr. Öğr. Üyesi Merih TETİK.....	393
KURUMSAL YÖNETİM VE ŞEFFAFLIĞIN GÜÇLENDİRİLMESİNDE MÜLKİYET AÇIKLAMA KURALLARININ ROLÜ VE PAY SAHİPLİĞİNİN TANIMLANMASI SORUNU (Derleme) Dr. Öğr. Üyesi Hatice Kübra KANDEMİR	427
UFRS'NİN ÇALIŞMA SERMAYESİ YÖNETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BIST 100'DE BİR ARAŞTIRMA (Araştırma Makalesi) Arş. Gör. Yusuf GÜNEYSU Arş. Gör. Oğuz Yusuf ATASEL	454
KISMİ BÖLÜNMENİN ŞİRKETLERİN PİYASA DEĞERİ ÜZERİNE ETKİSİ: OLAY ÇALIŞMASI YÖNTEMİYLE ANALİZ (Araştırma Makalesi) Prof. Dr. Fikret OTLU Öğr. Gör. Mehmet TURSUN Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi DURMUŞ	467
LİSANS DÜZEYİNDE VERİLEN MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARINI (Araştırma Makalesi) Yunus KAYA	482
RUSYA'DA MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ (Derleme) Arş. Gör. Gülnur SULTANKHANOVA Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU Prof. Dr. Serap S. YANIK.....	508
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: TR61 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA (Araştırma Makalesi) Doç. Dr. Osman TUĞAY	530