

YIL 5 - SAYI 8 - Mayıs 2013
YEAR 5 - NUMBER 8 - May 2013
ISSN 1309-3762



T.C.
KILIS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
AKADEMİK ARAŞTIRMALAR VE ÇALIŞMALAR DERGİSİ

Faculty of Economics and administrative Sciences
Journal of Academic Researches and Studies

Bu Dergi ASOS Tarafından İndekslenmektedir.



**T.C.
KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ**

**AKADEMİK ARAŞTIRMALAR VE
ÇALIŞMALAR DERGİSİ**

Journal of Academic Researches and Studies

Yıl 5 • Sayı 8 • Haziran 2013
Year 5 • Number 8 • June 2013

ISSN 1309-3762
www.kilis.edu.tr/bilimseldergiler ve yayınlar
Baskı: Kilis 7 Aralık Üniversitesi Matbaası – 79100 Kilis

Bu dergi ASOS tarafından indekslenmektedir;
ayrıca TÜBİTAK –ULAKBİM sosyal bilimler veri tabanlarında
indekslenmek için süreç devam etmektedir.

Bu Dergi
Kilis 7 Aralık Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Tarafından Yayınlanmaktadır.

T.C.
KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
AKADEMİK ARAŞTIRMALAR VE ÇALIŞMALAR DERGİSİ

Faculty of Economics and Administrative Sciences
Journal of Academic Researches and Studies

Sahibi (Publisher)

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanlığı Adına
Doç. Dr. H. Mustafa PAKSOY

Editörler (Editors-in-Chief)

Doç. Dr. Sadettin PAKSOY
Yrd. Doç. Dr. İbrahim Halil EKŞİ

Yayın Kurulu (Editorial Board)

Doç. Dr. H. Mustafa PAKSOY (Başkan)
Yrd. Doç. Dr. Sumru BAKAN
Yrd. Doç. Dr. Taner AKÇACI
Yrd. Doç. Dr. Hasan MEMİŞ
Yrd. Doç. Dr. Cuma ERCAN

Danışma Kurulu (Advisory Board)

Prof. Dr. Hüseyin ÖZGEN
Prof. Dr. Adnan ÇELİK
Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ
Prof. Dr. Abdurrahman FETTAHOĞLU
Prof. Dr. İbrahim YILDIRIM

Sekreterler (Secretaries)

Arş. Gör. Tuğçe YÖNTEM
Arş. Gör. Kasım SARIÇOBAN
Arş. Gör. Esra Karapınar KOCAĞ

Adres (Address)

Kilis 7 Aralık Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
79100 Kilis / TÜRKİYE

Tel: +90(348) 813 93 34

Fax: +9 0(348) 813 93 36

E-mail: iibfdergi@kilis.edu.tr

Web: www.kilis.edu.tr

ISSN 1309 – 3762

BU SAYININ HAKEMLERİ

Prof. Dr. Famil ŞAMİLOĞLU
Prof. Dr. Erdal DEMİRHAN
Doç. Dr. Seyfettin ARTAN
Doç. Dr. İsmail BEKÇİ
Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ
Doç. Dr. Serkan Yılmaz KANDIR
Doç. Dr. Mehmet MARANGOZ
Doç. Dr. Mustafa PAKSOY
Yrd. Doç. Dr. İlhan EGE
Yrd. Doç. Dr. S.Serdar KARACA
Yrd. Doç. Dr. Ergün KAYA
Yrd. Doç. Dr. Cuma ERCAN
Yrd. Doç. Dr. Sumru BAKAN
Yrd. Doç. Dr. Hasan MEMİŞ

*Kilis 7 Aralık Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi yılda iki kez
yayınlanan hakemli bir dergidir. Bu dergide yayınlanan çalışmaların
bilim ve dil sorumluluğu yazarlarına aittir. Dergimize gönderilen
çalışmalar, alanında uzman üç ayrı hakem tarafından incelendikten
sonra uygun görülenler yayınlanmaktadır. Yazım kurallarına ilişkin
bilgilere dergimizin son kısmında yer verilmiştir.
Bu derginin tüm hakları saklıdır. Önceden yazılı izin almaksızın
hiçbir iletişim ve kopyalama sistemi kullanılarak yeniden
kopyalanamaz, çoğaltılamaz ve satılamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be reproduced,
stored or introduced into a retrieval system without prior written
permission.*

İÇİNDEKİLER

Türkiye Ekonomisinde Finans Sektörü ve Reel Sektör Etkileşimi Interaction of Finance Sector and Real Sector In Turkish Economy Abdulkadir KAYA & Ünal GÜLHAN & Bener GÜNGÖR	2
Profitability Analysis of State-Owned and Privately-Owned Banks During The Period 2001-2010 in Turkey Erhan DEMİRELİ & Savaş BAŞCI & Serdar KARACA	16
Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi ST (ESTE) Hattı Örneği Osman AKIN	21
E-Diş Ticaret ve Girişimcilik Üzerine Etkileri Elektronic Foreign Trade And Effects Of It On Entrepreneurship Nedret ERBOY	50
Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve E Defter Uygulamaları Financial Information Sharing Electronically And Elektronic Ledger Applications Vedat ACAR & Ömer ÖKSÜZ	62
Finansal Performansın Değer Odaklı Ölçülmesi: Ekonomik Katma Değer Yaklaşımı Value-Focused Measurement Of Financial Performance: Economic Value Added Approach Hakkı FINDIK	90
Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin Tokat İli Ekonomisine Etkisi The Effect of Gaziosmanpaşa University on The Economics of Tokat Province Rüştü YAYAR & Derya DEMİR	106

TÜRKİYE EKONOMİSİNDE FİNANS SEKTÖRÜ VE REEL SEKTÖR ETKİLEŞİMİ

INTERACTION OF FINANCE SECTOR AND REAL SECTOR IN TURKISH ECONOMY

Yrd. Doç.Dr. Abdulkadir KAYA
Erzurum Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Yrd. Doç.Dr. Ünal GÜLHAN
Atatürk Üniversitesi, Pasinler MYO

Doç.Dr. Bener GÜNGÖR
Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Özet

Bu çalışmada, finansal piyasalardaki gelişmelerin ekonomik büyümeye katkıda bulunduğunu iddia eden ve literatürde “arz önderliği” olarak bilinen teorinin, Türkiye ekonomisinin 1998:1-2009:4 dönemine ait verileri ile test edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, yurtiçi özel sektör kredi hacmi ile GSMH, ihracat, ithalat, İMKB endeksi, kapasite kullanım oranı ve sanayi üretim endeksi değişkenleri arasındaki ilişkiler incelenmiş ve bu aşamada En Küçük Kareler Yöntemi, Johansen Juselius Eşbütünleşme Testi ve Granger Nedensellik analizinden faydalanılmıştır. Analiz sonuçları, Türkiye ekonomisinde finansal piyasaların ekonomik büyüme ve reel sektörü önemli derecede etkilediğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Gelişme, Ekonomik Büyüme, Reel Sektör, Eşbütünleşme, Nedensellik.

Abstract

In this study, it is aimed to search of validity of “supply leading” theory which claim that development of financial markets lead to economic growth in Turkish Economy for the period of 1998:1–2009:4. For this aim, the relationships among domestic private sector credit volume and GDP, export, import, ISE index, capacity utilization rate, industrial production index are investigated with Least Squares Method, Johansen Juselius Cointegration Test and Granger Causality Test. Analysis results show that financial markets seriously affect the economic growth and real sector in Turkish economy.

Keywords: Financial Development, Economic Growth, Real Sector, Cointegration, Causality.

1. Giriş

Finansal kurumlar ve sermaye piyasaları, tasarrufları fon fazlası olan birimlerden toplayıp fona ihtiyaç duyan birimlere dağıtarak her iki tarafın da ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar. Finansal gelişme, bilgi ve işlem maliyetlerini azaltarak ve tasarrufları sosyal getirinin en büyük olduğu alanlara kaydırarak ekonomik büyümeyi hızlandırmaktadır. Bu fon aktarım işlevi ile tasarruflar yatırımlara kanalize edilmekte ve böylelikle sermaye stoku büyümektedir. Özellikle gelişmekte olan ekonomilerde gözlenen tasarruf eksikliği reel sektörün finansmanında ortaya çıkan zorlukları da beraberinde getirmekte ve bu durum ekonomik büyüme hedefine ulaşabilmeyi zorlaştırmaktadır. Ekonomik büyümenin temel etkenlerinden olan reel sektörün büyümesi için önemli bir finansman kaynağı olan krediler ile etkileşimi, hem büyümenin temelinde yer alan finansal faktörlerin belirlenmesi, hem de büyümenin finansal piyasalara etkilerinin analiz edilmesi açısından önemlidir.

Dünyadaki gelişmiş ekonomi uygulamalarına oranla lkemizde sermaye piyasası ve finans kurumlarının ekonomi içindeki yeri ve boyutu bankacılık kesiminin henüz çok gerisindedir. Bunun doğal bir sonucu olarak, bankacılık sektörünün yaşadığı her türlü olumsuzluk reel sektöre doğrudan ve olumsuz olarak yansımaktadır.

Sektör ve firmalar bazında yapılan ampirik çalışmalar finansal gelişmişliğin ekonomik gelişimin hızını ve izleyeceği yolu önemli bir şekilde etkilediğini göstermektedir. Literatürde, reel sektörün m finansal piyasaların büyümesine neden olduğu, yoksa finans piyasasının gelişiminin mi reel sektörün büyümesine neden olduğu sorusu cevapsız olmakla beraber reel sektör ve finans kesimi arasında önemli ilişkinin olduğu gerçeği kabul edilmektedir.

Ekonomik istikrarın temel unsurlarından biri olan finansal istikrar güçlü ve sağlam finansal kurumlar, istikrarlı piyasalar anlamına gelir. Finansal istikrardan bahsedilebilmesi için parasal bir ekonomiden ve paranın ekonomide kullanıldığı bir ortamdan bahsedilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan finansal sistem deyince, parasal sistem, anlaşmalar, kurumlar, ekonomik ilişkiler akla gelir ve bu ilişkiler arasında sıkı bağlar ve etkin işbirliği genel istikrarın sağlanmasına hizmet eder ve finansal sektördeki kişi ve kuruluşların arasındaki uyuma son derece duyarlıdır.

Finansal piyasalar ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin varlığı genellikle uluslararası büyüme ilişkileri yardımıyla açıklanmasına rağmen, araştırmacılar bu konuda bir fikir birliği içerisinde değillerdir. Finansal gelişme, ekonomik gelişmenin önemli bir göstergesi olarak algılanmasına rağmen ampirik sonuçlar, analizde kullanılan değişkenlerin iselliliğine bir cevap vermediği gibi nedensellik sorununa da bir zm getirmemektedir.

Bu çalışmada, 1998:1 – 2009:4 dönemi Türkiye ekonomisi üçer aylık verileri kullanılarak, özel sektör yurtiçi kredi hacminin, gayri safi yurtiçi hasıla, ihracat, ithalat, borsa endeksi, kapasite kullanım oranı ve sanayi üretim endeksi üzerindeki etkileri En Kk Kareler (EKK) yöntemi ile tahmin edilmiş, değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığının olup olmadığı Johansen Juselius eşbütünleşme testi ile sınanmış ve son olarak değişkenler arasındaki nedenselliğin yönünün belirlenmesi için Granger nedensellik testi uygulanmıştır.

2. Literatür

Literatürde kredi hacmi ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiye yönelik çalışmalar daha çok finansal gelişme ve ekonomik büyüme kapsamında ele alınmaktadır. Finansal gelişmenin ekonomik büyüme mi yoksa ekonomik büyümenin finansal gelişmeyi mi sağladığı sorusunun cevabının tespiti için yapılan çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

Finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki nedenselliğın yönü, arz önderliği (supply-leading) ve talep takibi (demand-following) hipotezleri olarak Patrick (1966) tarafından belirlenmiştir. Arz önderliği hipotezi, finansal gelişmeden ekonomik büyüme doğru olumlu bir nedensellik ilişkisinin varlığını ve reel ekonominin büyümesine yol açtığını savunmaktadır. Talep takibi hipotezi ise, ekonomik büyümeden finansal gelişmeye bir nedensellik ilişkisinin olduğunu savunmaktadır (Calderon vd., 2002).

Lucas (1988) alışmasında, finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin önemli olmadığını savunurken, McKinnon (1973), King ve Levine (1993), Nuesser ve Kugler (1998) ve Levine, Loayza ve Beck (2000) alışmalarında finansal gelişmenin ekonomik büyüme neden olduğu ve ekonomik büyüme için önemli olduğu tezini savunmuşlardır. Diğer taraftan, Gurley ve Shaw (1967), Goldsmith (1969) ve Jung (1986) ise ekonomik büyümeden finansal gelişmeye nedensel bir ilişkiyi ortaya koymuşlardır. Finansal gelişme ve ekonomik büyüme üzerine yapılan çalışmaların önemli bulunanları, sırasıyla arz önderliği hipotezini destekleyen çalışmalar, daha sonra talep takibi hipotezini destekleyen çalışmalar ve diğer çalışmalar şeklinde aşağıda özetlenmiştir.

Arestis ve Demetriades (1997) yaptıkları çalışmada, Almanya 1979:2-1991:4 ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) 1979:4-1991:4 dönemlerine ait üçer aylık, yine Güney Kore 1956-1994 dönemi yıllık olmak üzere, reel yurtiçi hasıla, banka kredileri/nominal gayrisafi milli hasıla, menkul kıymetler borsası kapitalizasyonu ve menkul kıymetler borsası endeksi verileri kullanılarak bir VAR modeli oluşturmuşlardır. Sonuç olarak, menkul kıymet borsalarının gelişimi ve ekonomik büyüme arasında ampirik bir ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir. Levine ve Zervos (1998) alışmalarında, menkul kıymet piyasaları ve bankaların teşviklerinin uzun dönemli büyüme katkılarını incelemişlerdir. Çalışmada, finansal piyasaların büyüme için önemli bir hizmet sağladığı ve menkul kıymet piyasalarının bankalardan farklı hizmetler sağladığı görüşü ile tutarlı sonuçlar elde edilmiştir. Ayrıca menkul kıymet piyasası hacmi, volatilesi ve uluslararası entegrasyonunun büyüme ile sağlam bir ilişkisinin olmadığını ve finansal göstergelerin hiçbirinin özel tasarruf oranı ile ilişkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Rousseau (1999), 1880-1913 yılları arasında Japonya'nın finansal faktörlerinin, artan yatırım oranları ve sermaye gelirleri üzerinde bir rolü olup olmadığını VAR model kullanarak açıklamaya çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda, finansal sektörün Birinci Dünya Savaşı sonrasında Japonya'nın dünyada artan önemi için önemli bir enstrüman olduğu belirlenmiştir. Liu ve Calderon (2002), 109 sanayi ve gelişmekte olan ülkelerin 1960-1994 dönemine ait M2 para arzı ve gayri safi milli hasıla değişkenlerini kullanarak panel veri analizi yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda, finansal gelişim ve ekonomik büyüme nedenselliği yönünden arz önderliği hipotezinin (supply-leading), talep takibi hipotezinden (demand-following) daha etkili olduğu ve arz önderliği

hipotezinin ele alınan dönemin başlangıcından sonuna kadar yüksek bir etkisi bulunduğu tespit edilmiştir. Fisman ve Love (2003), 43 ülkenin, 37 endüstri dalından elde edilen 13 değişken ile firmaların finansmanı ve büyümelerini araştırarak, firmaların büyümesinde ticari kredilerin önemini ve rolünü ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışmada, hipotezin aksine, banka kredilerinin firmaların büyümesinde ticari kredilere göre daha uygun ve büyümeye önemli bir etki sağladığı sonucuna varılmıştır. Christopoulos ve Tsionas (2004), finansal kalkınma ve iktisadi büyüme arasındaki nedenselliği belirlemek üzere 10 ülkenin, finansal derinlik, hisse senedi yatırımları ve enflasyon değişkenleri ile panel eşbütünleşme analizini kullanmışlar ve nedenselliğin finansal kalkınmadan iktisadi büyümeye doğru olduğu sonucuna varmışlardır. Ceylan ve Durkaya (2010), 1998-2008 dönemine ait üçer aylık veriler kullanarak, Türkiye ekonomisinde yurtiçi kredi hacmi ve bileşenleri ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi araştırılmıştır. Granger nedensellik testi ve hata düzeltme modeli kullanılan bu çalışma sonucunda, kredi hacmi büyüme oranları ile gayri safi yurtiçi hasıla büyüme oranı arasında kredilerden büyüme oranına doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Güven (2002) 1988:1-2001:1 dönemi üçer aylık verilerini kapsayan çalışmalarında, krediler, gayri safi milli hasıla değişkenleri ile varyans ayırıtırma ve Granger nedensellik testleri ve ayrıca bu değişkenlere ilaveten reel faiz ve reel kur değişkenlerini kullanarak da regresyon analizi yapmıştır. Banka kredilerindeki reel yüzde değişme ve büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi bulunamamış, büyümeden krediye doğru bir ilişki tespit edilmiştir. Kredilerdeki reel yüzde değişmenin tahmin hata varyansı üzerinde büyüme değişkeninin açıklayıcılığı 12 ay sonunda bulunmuştur. Regresyon analizi sonuçlarına göre, reel bono faizi ve reel efektif döviz kuru değişkenlerinin istatistiksel açıdan anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Shan (2006) alışmasında, in'deki finansal gelişmenin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini açıklamaya çalışmıştır. VAR model kullanarak yapılan çalışmada, ekonomik büyüme üzerinde finansal gelişimin, emek girişinden sonraki ikinci önemli g olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada finansal gelişim ve ekonomik büyüme arasında iki yönlü nedensellik tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada finansa dayalı büyüme hipotezi reddedilmiştir. Kandır, İskenderoğlu ve nal (2007), çalışmalarında Türkiye'de finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi, 1988 - 2004 dönemi için araştırmışlardır. Üç aylık verilerin kullanıldığı analizlerde, Johansen eşbütünleşme testleri, hata düzeltme modeli ve nedensellik analizlerinden faydalanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin talep izleyen bir yapısı olduğunu yani ekonomik büyümenin finansal gelişmeyi etkilediği ortaya konmuştur. Güngör ve Yılmaz (2008) tarafından yapılan çalışmada, 1987:1-2005:4 dönemi üçer aylık, banka kredileri/gayrisafi yurtiçi hasıla, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören hisse senetlerinin piyasa değeri/gayri safi yurtiçi hasıla verileri kullanarak bir VAR modeli oluşturulmuştur. Çalışmanın sonucunda, bankacılık sektörü ve menkul kıymet piyasasındaki gelişmelerin ekonomik büyüme ile uzun dönemde ilişkili olduğu, menkul kıymet piyasa gelişimi ve ekonomik büyüme arasında karşılıklı bir nedenselliğin olduğu ve banka kredileri ile gayri safi yurtiçi hasıla büyüme oranı arasında ekonomik büyümeden banka kredilerine doğru tek yönlü bir nedenselliğin olduğu grlmştir.

Demetriades ve Khaled (1996) yaptıkları çalışmalarında, finansal gelişme ve reel Gayri Safi Yurt İçi Hasıla arasında, zaman serisi teknikleri kullanarak nedensellik testi yapmışlardır. Çalışmada, finansal sektörün ekonomik gelişme sürecinde önemli bir sektör olduğunu destekleyen çok az sonuca ulaşılmıştır. Ayrıca ülkeler arasında nedenselliklerin farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Demir, Öztürk ve Albeni (2007) yaptıkları çalışmada, 1995-2005 dönemi için aylık veriler kullanarak, reel çıktı, toplam hisse senedi piyasa kapitalizasyonu ve özel sektöre verilen toplam banka kredileri arasındaki ilişki ile reel çıktı, endüstriyel piyasa kapitalizasyonu ve endüstriye verilen banka kredileri arasındaki ilişki ayrı modeller ele alınarak incelenmiştir. Her iki modelde de ampirik sonuçlar, üç değişken arasında uzun dönemli bir ilişkinin varlığını ve en az bir yönde Granger nedenselliğinin bulunduğunu göstermektedir. Arestis, Demetriades ve Luintel (2001) alışmalarında, Almanya 1973:1-1997:4, ABD 1972:2-1998:1, Japonya 1974:2-1998:1, İngiltere 1968:2-1997:4 ve Fransa 1974:1-1998:1 dönemlerine ait üçer aylık gayri safi milli hasıla, menkul kıymetler borsası kapitalizasyon oranı ve yurtiçi banka kredileri verilerini kullanarak bir VAR modeli oluşturmuşlardır. Sonuç olarak, Fransa, Almanya ve Japonya’da özellikle menkul kıymetler borsası ve bankaların büyümeye önemli katkı yaptığı görülmüş, İngiltere ve ABD’de ise, büyümeden finansal gelişmeye doğru bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin tespit edilmesine yönelik yapılan çalışmalarda net bir fikir birliğine varılamamıştır. Uygulamalı çalışmalarda, finansal gelişme ve ekonomik büyüme ilişkisinin, ele alınan dönem, ülkeler grubu ve kullanılan ekonometrik yöntemler gibi nedenlerden dolayı farklılıklar arz ettiği görülmektedir. Bu çalışmada literatürdeki diğer çalışmalara ilaveten, ekonomik büyüme yanında reel sektörü temsil edeceği düşünölen farklı değişkenlerde ele alınarak, finansal gelişmenin, ekonomik büyüme ve reel sektör üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılacaktır.

3. Yöntem ve Veriler

Değişkenlerin zaman serilerinden oluşması verilerin durağan olmasını gerektirmekte; durağan olmayan zaman serileriyle çalışılması sahte regresyon problemine yol açmaktadır. Bu durumda regresyon analizinden elde edilen sonuçlar gerçek ilişkiyi yansıtmamaktadır. (Gujarati, 1999:726). Çalışmada öncelikli olarak, değişkenlerin durağan olup olmadıkları ve durağanlık seviyeleri Genişletilmiş Dickey Fuller (GDF) birim kök testi ile sınıanmıştır. İkinci olarak, değişkenler arasında regresyon analizleri aşağıda oluşturulan modellerle tahmin edilmiştir.

$$\text{GSYİHBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(1)

$$\text{İHRBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(2)

$$\text{İTHBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(3)

$$\text{İMKBBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(4)

$$\text{KKOBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(5)

$$\text{SÜEBO} = \beta_1 + \beta_2 \text{YKR/GSYİH} + e_t$$

(6)

YKR/GSYİH = Özel sektör yurtiçi kredilerinin, gayri safi yurtiçi hasıla'ya oranı,

GSYİHBO = Gayri safi yurtiçi hasıla büyüme oranı,

İHRBO = İhracat endeksi büyüme oranı,

İTHBO = İthalat endeksi büyüme oranı,

İMKBBO = İMKB 100 endeksi büyüme oranı,

KKOBO =Kapasite kullanım oranının büyüme oranı,

SÜEBO = Sanayi üretim endeksi büyüme oranı,

e_t = hata terimidir.

Regresyon tahminlerinden sonra değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin belirlenmesi için eşbütünleşme sınaması yapılmıştır. Çalışmada bu amaçla Johansen-Juselius eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Bu metotta serinin bir başka seri ile eş-bütünleşik olup olmadığının sınanması için parametrenin öz değerinden yararlanılmıştır. Bu amaçla birinci dereceden bir vektör otoregresif zaman serisi aşağıdaki gibi verilmiş olsun.

$$Y = A Y_{-1} + e_{-t} \quad (t = 1, 2, 3, \dots, n) \quad (7)$$

(7) nolu eşitlikte A matrisi k boyutlu parametre matrisi olmak üzere e_{-t} 'ler varyans kovaryans matrisi V olan beyaz gürültü sürecini göstermektedir.

$\Pi = A - I$ olmak üzere, Π matrisinin rankı sıfır ise seri eş-bütünleşik değildir. Buradaki Johansen testi iz istatistiği (trace statistics) olarak da adlandırılan olabilirlik oranına (likelihood ratio) dayandırılır. Eş-bütünleşme testinin sonucuna göre hata düzeltme mekanizmasının uygulanıp uygulanamayacağına karar verilir. Şayet değişkenler arasında bir eş-bütünleşme, diğer bir deyişle uzun dönemli bir ilişki varsa hata düzeltme mekanizması uygulanır.

Diğer taraftan, değişkenler arasında bir eş-bütünleşme söz konusu ise, bunlar arasında en az tek yönlü bir iktisadi nedensellik ilişkisi olma ihtimali vardır (Gujarati, 1999: 623). Bu durumda eş-bütünleşik değişkenler arasında bir nedensellik sınaması gündeme gelecektir. Çalışmada değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi Granger nedensellik testi kullanılarak yapılmıştır. Varsayım gereği sıfır veya boş hipotezimizin reddi şeklindeki alternatif hipotez, değişkenler arasında nedensel bir ilişkinin varlığını gösterecektir.

İlk kez Granger (1969) tarafından literatüre kazandırılmış olan Granger Nedensellik Sınaması daha sonra Hamilton (1994) tarafından geliştirilmiştir. Granger nedenselliğinde x ve y gibi iki değişken arasındaki ilişkinin yönü araştırılır. Şayet mevcut y değeri, x değişkeninin şimdiki değerinden çok, geçmiş değerleri ile daha iyi tahmin edilebiliyorsa, x değişkeninden y değişkenine doğru Granger nedenselliğinin varlığından bahsedilir (Charemza vd., 1993:190). Granger Nedensellik Testi' aşağıdaki iki denklem yardımıyla yapılmaktadır.

$$Y_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^{k1} \alpha_i Y_{t-i} + \sum_{i=1}^{k2} \beta_i X_{t-i} + \varepsilon_t \quad (8)$$

$$X_t = \chi_0 + \sum_{i=1}^{k3} \chi_i X_{t-i} + \sum_{i=1}^{k4} \delta_i Y_{t-i} + \nu_t \quad (9)$$

Granger nedensellik analizi, yukarıdaki modellerde hata teriminden önce yer alan bağımsız değişkenin gecikmeli değerlerinin katsayılarının grup halinde sıfıra eşit olup olmadığı test edilerek yapılır. (8) nolu denklemdeki β_i katsayıları belirli bir anlamlılık düzeyinde sıfırdan farklı bulunursa, X'in Y'nin nedeni olduğu sonucuna varılır. Aynı şekilde (9) nolu denklemde δ_i katsayılarının belirli bir anlamlılık düzeyinde sıfırdan farklı olması da Y'nin X'in nedeni olduğunun göstergesidir. Bu durumda Y ile X arasında karşılıklı bir nedensellik ilişkisi var demektir. Sadece (8) nolu denklemdeki β_i katsayıları sıfırdan farklı ise X'den Y'ye doğru tek yönlü, sadece (9) nolu denklemdeki δ_i katsayıları sıfırdan farklı ise Y'den X'e doğru tek yönlü nedensellik vardır. Hem β_i hem de δ_i katsayılarının sıfırdan farklı olmaması durumunda ise iki değişken arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi yoktur.

Granger nedensellik testi řu şekilde yapılmaktadır. Öncelikle bağımlı değişken kendi gecikmeli değerleri ile regresyona tabi tutularak 'Akaike Bilgi Kriteri' veya 'Schwartz Bayesian Kriteri' minimum yapan gecikme uzunluğu uygun gecikme uzunluğu olarak tespit edilir. Bağımlı değişken uygun gecikme uzunluğu ile modele dâhil edildikten sonra, modele girecek ikinci değişkenin olası tüm gecikmeleri ile birlikte oluşan tüm regresyon modellerinin 'Akaike Bilgi Kriteri' veya 'Schwartz Bayesian Kriteri' değerleri elde edilmekte ve en küçük bilgi kriterine sahip olan modeldeki ikinci değişkenin gecikme sayısı, modele ikinci sırada giren değişkenin en uygun gecikme sayısı olarak tespit edilmektedir (Kadılar, 2000: 54).

Çalışmada, 1998:1-2009:4 dönemine ait 3'er aylık frekanslar kullanılarak analizler yapılacaktır. Kullanılacak değişkenler, YKR/GSYİH, GSYİHBO, İHRBO, İTHBO, İMKBBO, KKOBO ve SÜEBO'dır. Değişkenler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (<http://evds.tcmb.gov.tr/cbt.html>) ve Türkiye İstatistik Kurumu (http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/rss/tuik_gst.xml) resmi web sayfalarının ulusal veri tabanlarından elde edilmiştir. Analizlerde Eviews 5.0 ekonometrik analiz paket programı kullanılmıştır.

4. Analiz Sonuçları

Modellerin tahmininden önce, serilerin durağanlığını araştırmak üzere GDF birim kök testi uygulanmış ve sonuçlar Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1’de yer alan değişkenlere ilişkin DF test istatistikleri hem sabitli, hem de sabitli trendli modelde mutlak değerleri, McKinnon kritik değerleri ile karşılaştırılmış, KKOBO, İTHBO, İHRBO ve İMKBBO değerleri seviye değerlerinde durağan bulunurken, SE ve GSYİHBO birinci seviyede, KRD/GSYİH değerlerinin ise ikinci seviyede durağan olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1: Genişletilmiş Dickey Fuller Birim Kök Testi Sonuçları

Değerlikenler	Seviye Değerleri		1. Fark Değerleri		2. Fark Değerleri	
	sabitli	sabitli trendli	sabitli	sabitli trendli	sabitli	sabitli trendli
KRD/GSYİH	-1,25	-2,17	-1,51	0,85	-3,99(a)	-4,02 (a)
GSYİHBO	-0,72	-1,22	-8,46 (a)	-8,26 (a)		
İHRBO	-14,03(a)	-13,89(a)				
İTHBO	-9,24 (a)	-9,14 (a)				
İMKBBO	-5,00 (a)	-5,03 (a)				
KKOBO	-5,32 (a)	-5,34 (a)				
SEBO	-2,97 (b)	-2,92	-10,89 (a)	-10,76 (a)		
Kritik Değerler						
A=1%	-3,58	-4,18	-3,58	-4,18	-3,61	-4,21
B=5%	-2,92	-3,51	-2,92	-3,51	-2,93	-3,52
C=10%	-2,60	-3,18	-2,60	-3,18	-2,60	-3,19

Not: a=%1, b=%5 ve c=%10 önem düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Finansal gelişmeyi temsilen kullanılan KRD/GSYİH değerlerinin, ekonomik büyüme ve reel sektörü etkilediği varsayımı ile tüm modellere bağımsız değerliken olarak alınmıştır. 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 numaralı modeller değerlikenlerin durağanlık testi sonuçlarına uygun olarak durağan oldukları değerleri ile yeniden oluşturulmuş 10, 11, 12, 13, 14 ve 15 numaralı yeni modeller oluşturulmuştur.

$$\Delta GSYİHBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (10)$$

$$\Delta İHRBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (11)$$

$$\Delta İTHBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (12)$$

$$\Delta İMKBBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (13)$$

$$\Delta KKOBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (14)$$

$$\Delta SEBO = \beta_1 + \beta_2 \Delta YKR/GSYİH + e_t \quad (15)$$

Oluşturulan bu yeni modeller ile regresyon analizleri yapılmıştır. Regresyon sonuçları Tablo 2’de sunulmuştur. Bulgular incelendiğinde KRD/GSYİH değerlikeni, 1, 2, 4, 5 ve 6 numaralı modellerde yer alan,

GSYİHBO, İHRBO, İMKBBO, KKOBO ve SÜEBO değişkenlerini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir. 3 numaralı denklemde KR D/GSYİH değişkeni İTHBO değişkenini ise %10 önem düzeyinde istatistiksel olarak etkilemiyor olsa da, p değerinin %10'a yakın bir değer alması bu değişkenin de pozitif ve anlamlı olarak etkilendiğini göstermektedir. Bu bakımdan, finansal piyasalardaki gelişmeleri temsil eden KR D/GSYİH değişkenindeki değişimler, ekonomi ve reel sektöru temsil eden GSYİH, İHRBO, İTHBO, İMKBO, KKOBO ve SÜEBO değişkenlerini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir.

Finansal gelişmeyi temsilen kullanılan KR D/GSYİH değişkeninin, ekonomik büyüme ve reel sektöru etkilediği varsayımı ile tüm modellere bağımsız değişken olarak alınarak yapılan EKK yöntemi analizine göre regresyon sonuçları Tablo 2'de sunulmuştur. Bulgular incelendiğinde KR D/GSYİH değişkeni, 1, 2, 4, 5 ve 6 numaralı modellerde yer alan, GSYİHBO, İHRBO, İMKBBO, KKOBO ve SÜEBO değişkenlerini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir. 3 numaralı denklemde KR D/GSYİH değişkeni İTHBO değişkenini ise %10 önem düzeyinde istatistiksel olarak etkilemiyor olsa da, p değerinin %10'a yakın bir değer alması bu değişkenin de pozitif ve anlamlı olarak etkilendiğini göstermektedir. Bu bakımdan, finansal piyasalardaki gelişmeleri temsil eden KR D/GSYİH değişkenindeki değişimler, ekonomi ve reel sektöru temsil eden GSYİH, İHRBO, İTHBO, İMKBO, KKOBO ve SÜEBO değişkenlerini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir.

Tablo 2: KR D/GSYİH ile diğer değişkenler arasındaki EKK Tahminleri

Değişkenler	Model Tahmin Sonucu	R ²	DW	F
GSYİHBO - KR D/GSYİH	GSYİHBO = -0,022 + 1,323 KR D/GSYİH t (-1,06) (4,39)*	0,31	2,12	19,28*
İHRBO - KR D/GSYİH	İHRBO = 0,027 + 0,349 KR D/GSYİH t (2,37) (2,15)**	0,10	3,20	4,63**
İTHBO - KR D/GSYİH	İTHBO = 0,016 + 0,364 KR D/GSYİH t (0,94) (1,61)	0,05	2,53	20,59
İMKBBO - KR D/GSYİH	İMKBBO = 0,059 + 0,974 KR D/GSYİH t (1,71) (1,99)***	0,08	1,40	3,97***
KKOBO - KR D/GSYİH	KKO = -0,003 + 0,240 KR D/GSYİH t (-0,45) (2,68)*	0,14	2,35	7,22*
SÜEBO - KR D/GSYİH	SUE = 0,009 + 0,260 KR D/GSYİH t (0,96) (1,94)***	0,08	2,67	3,78***

Not: *=%1, **=%5 ve ***=%10 önem düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Tablo 3: İkilili İlişkileri Dikkate Alan Johansen Juselius Eş Bütünleşme Testi

Değişken ifti	Sıfır	Alternatif	İz İstatistiği	%1 Kritik Değer	%5 Kritik Değer
	Hipotez	Hipotez			
KRD/GSYİH (1)	$r = 0$	$r = 1$	39,20*	23,15	18,39
GSYİHBO (5)	$r \leq 1$	$r = 2$	4,03**	6,63	3,84
KRD/GSYİH (1)	$r=0$	$r=1$	20,72**	23,15	18,39
İHRBO (6)	$r \leq 1$	$r=2$	3,60	6,63	3,84
KRD/GSYİH (1)	$r=0$	$r=1$	42,86*	23,15	18,39
İTHBO (7)	$r \leq 1$	$r=2$	4,30**	6,63	3,84
KRD/GSYİH (1)	$r=0$	$r=1$	36,07*	23,15	18,39
İMKBBO (6)	$r \leq 1$	$r=2$	3,26	6,63	3,84
KRD/GSYİH (1)	$r=0$	$r=1$	12,00	23,15	18,39
KKOBO (7)	$r \leq 1$	$r=2$	2,48	6,63	3,84
KRD/GSYİH (1)	$r=0$	$r=1$	29,62*	23,15	15,49
SÜEBO (6)	$r \leq 1$	$r=2$	11,56*	6,63	3,84

Not: *=%1 ve **=%5 önem düzeyinde anlamlılığı göstermektedir.

Kurulan modeller tahmin edildikten sonra, KRD/GSYİH değişkeni ile diğer değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olup olmadığı Johansen Juselius eř bütünleşme testi kullanılarak araştırılmıştır. Eř bütünleşme testi KRD/GSYİH değişkeni ile GSYİHBO, İHRBO, İTHBO, İMKBBO, KKOBO ve SÜEBO değişkenleri ile tek tek gerçekleştirilmiştir. Analize geçmeden önce KRD/GSYİH hariç diğer tüm değişkenler için uygun gecikme uzunluklarını tespit etmek için, 1'den 12'ye kadar gecikme değerleri ile çalışılmış, Akaike Bilgi Kriteri (AIC) ve Schwartz Bilgi Kriteri (SC)'nin en dūřuk değerlerini veren gecikme uzunlukları tespit edilmiştir. Daha sonra, sabitli trendli olarak eř bütünleşme analizi yapılmıştır. Tablo 3'teki eř bütünleşme sonuçları incelendiğinde, KRD/GSYİH değişkeni ile GSYİHBO, İHRBO, İTHBO, İMKBBO ve SÜEBO değişkenleri ile yapılan tekli eř bütünleşme testleri istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır. Dolayısıyla KRD/GSYİH değişkeni ile sıralanan değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin varlığından söz edilebilir. KRD/GSYİH değişkeni ile KKOBO arasında herhangi bir eř bütünleşme ilişkisine rastlanmamıştır. Genel olarak bakıldığında, Türkiye'de kullanılan yurtiçi özel sektör kredi hacmindeki artış ile ekonomi ve reel sektör arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu söylenebilir.

Tablo 4: Granger Nedensellik Test Sonuçları

Değişkenler	Nedenselliğin Yönü	F İstatistiği	Olasılık
KRD/GSYİH - GSYİHB0	————	0.49	0.77
GSYİHB0 - KR D/GSYİH	————	0.86	0.51
KRD/GSYİH - İHRB0	————→	2.16	0.07
İHRB0 - KR D/GSYİH	————→	2.37	0.05
KRD/GSYİH - İMKB0	————	0.33	0.91
İMKB0 - KR D/GSYİH	————	1.21	0.32
KRD/GSYİH - İTHB0	————	0.48	0.83
İTHB0 - KR D/GSYİH	————→	4.00	0.004
KRD/GSYİH - KKOBO	————→	3.28	0.012
KKOBO - KR D/GSYİH	————→	4.14	0.003
KRD/GSYİH - SEBO	————→	2.41	0.05
SEBO - KR D/GSYİH	————	0.28	0.93

Değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkinin tespitinden sonra, değişkenler arasındaki nedenselliğin ve ilişkinin yönünün belirlenmesi için Granger nedensellik testi yapılmıştır. Analizde eş bütünleşme testi için belirlenen uygun gecikme uzunlukları kullanılmıştır. Tablo 5’te verilen Granger nedensellik sonuçlarına göre, KR D/GSYİH ile GSYİHB0 ve İMKB0 değişkenleri arasında her hangi bir ilişki bulunamamıştır. Bu değişkenler arasındaki eş bütünleşmenin varlığına karşılık Granger nedenselliğinin bulunamaması, Türkiye’de kullanılan özel sektör kredi hacminin etkilerinin ekonomik büyüme ve İMKB’de kısa dönemde gzlemlenemediğini fakat uzun dönemli etkinin var olduğunu göstermektedir. Nedensellik ilişkileri incelendiğinde ise, İTHB0’dan KR D/GSYİH’ya doğru ve KR D/GSYİH’dan SEBO’na doğru bir nedenselliğin olduğu ve KR D/GSYİH ile İHRB0 ve KKOBO arasında iki yönlü nedensellik ilişkisi mevcuttur. Bu durumda, kısa dönemde ithalat, yurtiçi özel sektör kredi hacminin nedenini oluşturuyorken, yurtiçi özel sektör kredi hacmi ise, sanayi üretim endeksinin nedenini oluşturmaktadır. İhracat ve kapasite kullanım oranı ile yurtiçi özel sektör kredi hacmi ise karşılıklı olarak birbirlerinin nedeni olmaktadır.

5. Sonuç

Bu çalışmada, 1998:1–2009:4 dönemi Türkiye ekonomisi üçer aylık verileri kullanılarak, Türkiye’de finansal gelişim ile ekonomik büyüme ve reel sektör arasındaki ilişki ekonometrik açıdan incelenmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkileri araştırmak amacıyla, EKK, Johansen Juselius eş bütünleşme testi ve Granger nedensellik testlerinden faydalanılmıştır. EKK yöntemi ile yapılan regresyon tahminlerinde, KR D/GSYİH değişkeni bağımlı değişken olarak kullanılmış ve İTHBO değişkeni hariç tüm değişkenleri pozitif ve anlamlı olarak etkilediği tespit edilmiştir.

Johansen Juselius eşbütünleşme testi sonuçlarına göre, KR D/GSYİH ile KKOBO arasında herhangi bir uzun dönemli ilişkiye rastlanılmaz iken, GSYİHBO, İHRBO, İTHBO, İMKBBO ve SEBO arasında uzun dönemli bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Granger nedensellik analizi sonuçların da ise, KR D/GSYİH ile GSYİHBO ve İMKBBO arasında bir nedensellik ilişkisi olmadığı, KR D/GSYİH’den SEBO’ya ve İTHBO’dan KR D/GSYİH’ya tek yönlü bir nedenselliğin, KR D/GSYİH ile İHRBO ve KKOBO arasında ise iki yönlü bir nedenselliğin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma sonuçlarından hareketle, Türkiye ekonomisinde kullanılan yurtiçi özel sektör kredi hacminin, ekonomik büyümeyi ve reel sektörü pozitif yönde etkilediği ve uzun dönemli bir ilişki içerisinde olduğunu, diğer bir ifadeyle finansal gelişmenin, ekonomik büyümeyi etkilediği söylenebilir. Bu tespit aynı zamanda, Patrick (1966)’in arz nderliği (supply-leading) hipotezini, yani finansal piyasalardaki gelişmelerin iktisadi büyümeye katkıda bulunduğunu iddia eden görüşünü desteklemektedir. Bu bağlamda yapılan çalışmadan elde edilen ampirik bulgular, sürdürülebilir ekonomik büyümeyi sağlamada finans sektörünün gelişiminin önemli bir rol oynadığını göstermektedir. Finans sektörünün gelişimiyle birlikte artan rekabet ortamı, firmaların fon maliyetlerini azaltmakta ve üretimi teşvik ederek ekonomik büyüme hızının artışına katkıda bulunmaktadır. Böylece firmalar da finansal kaldıraçtan yararlanma imkânı bulmakta ve zsermaye karlılığını artırabilmektedirler.

Kaynakça

- Arestis, P. ve Demetriades, P. 1997. Financial Development and Economic Growth: Aseing the Evidence. The Economic Journal, Vol.7, No.442, 783-799.
- Arestis, P., Demetriades, P.O. ve Luntel, K.B. 2001. Financial Development and Economic Growth: The role of Stock markets, Journal of Money, Credit and Banking, Vol. 33, No:1, 16-41.
- Calderon, C. ve Liu, L. 2002. The Direction Of Causality Between Financial Development And Economic Growth, Central Bank Of Chile, Working Paper, 1-20.
- Ceylan, S. ve Durkaya, M. 2010. Türkiye’de Kredi Kullanımı-Ekonomik Büyüme İlişkisi. Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:24, Sayı:2, 21-36.
- Charemza, W. W. ve Derek, F. D. 1993. Econometric Practice, Vermont.
- Christopoulos, D. ve Tsionas, E. 2004. Financial Development and Economic Growth: Evidence from Panel Unit Root and Co-Integration Tests. Journal of Development Economics. 55–74.
- Demetriades, P.O. ve Khaled A. H. 1996. Does Financial Development Cause Economic Growth? Timeseries Evidence From 16 Countries. Journal of Development Economics. 51, 387-411.
- Demir, Y., Öztürk, E. ve Albeni, M. 2007. Türkiye’de Finansal Piyasalar ile Ekonomik Büyüme İlişkisi. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 2007 (13). 438-455.
- Fisman, R. ve Love I. 2003. Trade Credit, Financial Intermediary Development, and Industry Growth. The Journal of Finance. Vol.58, No.1, 353-374.
- Gujarati, D.N. 1999. Temel Ekonometri. (ev. . şenesen ve G.G. şenesen). Literatür Yayınları, İstanbul.
- Güngör, B. ve Yılmaz, . 2008. Finansal Piyasalardaki Gelişmelerin İktisadi Büyüme zerine Etkileri: Türkiye İçin Bir VAR Modeli. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2008,22(1):173-193.
- Güven, S. (2002). Türkiye’de Banka Kredileri Ve Büyüme İlişkisi, İktisat İşletme Finans Dergisi. Yıl: 17, 88-100.
- Johansen, S. (1988). Statistical Analysis of Cointegration Vectors, Journal of Economic Dynamics and Control, (12). 231-254.
- Jung, W. 1986. Financial Development and Economic Growth: International Evidence. Economic Development and Cultural Change. (34). 333–46.
- Kadılar, C. 2000. Uygulamalı ok Değişkenli Zaman Serileri Analizi. Bizim Büro Basımevi, Ankara.
- Kandır, S. Y., İskenderoğlu, . ve nal, Y.B. 2007. Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Araştırılması. .. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 16, Sayı 2, 311-326
- King, R. G. ve LEVINE, R. 1993. Finance and Growth: Schumpeter Might Be Right? Quarterly. Journal of Economics. (108). 717–737.
- Levine, R. ve Sara Z. 1998. Stock Markets, Banks, And Economic Growth. American Economic Review. 88 (3), 537-558.
- Lucas, R. E. J. 1988. On the Mechanics of Economic Development. Journal of Monetary Economics. (22). 3–42.

- Mckinnon, R. 1973. Money and Capital in Economic Development. Brookings Institution, Washington DC.
- Özince, E. 2008. Finansal Sektör-Uluslar Arası Gelişmeler ve Türkiye Deneyimi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı:40, 24-43.
- Patrick, T. H. 1966. Financial Development And Economic Growth İn Underdeveloped Countries. Economic Development and Cultural Change. c.14. 174-189.
- Rousseau, P. L. 1999. Finance, Investment, and Growth in Meiji-era Japan, Japan and The World Economy. (11), 185-198
- Shan, J. 2006. Does Financial Development ‘Lead’ Economic Growth? The Case of China. Annals of Economics And Finance. 1, 197–216.
- Tüsiad 2010. Bankacılık ve Reel Sektör İlişkisinin Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Raporu. <http://www.tusiad.org.tr/FileArchive/bankacilikvereel.pdf> (12.04.2010)

**PROFITABILITY ANALYSIS OF STATE-OWNED AND
PRIVATELY-OWNED BANKS
DURING THE PERIOD 2001-2010 IN TURKEY¹**

Assoc.Prof. Dr.Erhan DEMİRELi
Dokuz Eylöl University

Assist.Prof. Dr.Eşref Savaş BAŞCI
Hitit University

Assist.Prof. Dr.Sölleyman Serdar KARACA
Gaziosmanpaşa University

Abstract

Turkish banking sector has had a swift recovery after the 2001 crisis that was experienced in Turkey and there has been observed a great increase at assets size of the sector, credits, deposits and net profit. 169 billion TL assets size in 2001 increased to 961 billion TL in 2010. Whereas the net profit was -11 billion TL in 2001, it increased to 21 billion TL in 2010. Using panel regression analysis, this study seeks to determine whether there have been significant differences between the ratios acquired from financial statements of 3 public banks and 11 private banks operating in Turkish banking sector between 2001 and 2010.

According to this, it was analyzed whether profitability ratios of the banks that represent a balanced panel feature can be explained in terms of other ratios as a dependent variable or not. Profitability ratios from the dependent variables have been taken into consideration as Net Profit (Loss) / Total Assets (KAR1), Net Profit (Loss) / Shareholder's Equity (KAR2), Pre-Tax Profit / Total Assets (KAR3). The purpose of this study is to look for an answer to the question "Is there a significant difference between the years 2001 and 2010 for State-Owned and Privately Owned Banks in terms of ratios that explain dependent variables?" Moreover, there has also been revealed whether explanatory variables have differentiated or not.

Consequently, according to the balanced panel regression results that have been performed in state-owned banks, ratios that can explain those ratios at 1% significance level when we perform regression analysis to KAR1, KAR2 and KAR3 ratios separately at a fixed effect are: Total Operating Income / Total Assets (FR1) and (Personnel Expense + Severance payment) / Total Assets (FR3) ratios. When this same analysis has been performed to the private sector banks, there has been analyzed that ratios of Shareholder's Equity / (Deposits + Non-Deposit Resources) (SY3) and Total Deposits / Total assets (BY1) along with the explanatory variables of the state-owned banks can be explained at 1% significance level. Stata 11 software was used for the analysis, effect models Hausman test for the panel have been performed. F-test of all models that have been set are significant and explanation rates have shown change.

Keywords: Profitability, stated owned banks, privately owned banks
JEL Classification: G21, C 33

This study was presented in EBES (Eurasia Business and Economics Society) ¹
Conferences in November 2012

1. Introduction

The Banking sector acts as the life blood of modern trade and commerce to provide them with a major source of finance. This increasing phenomenon of globalization has made the concept of efficiency more important both for the non-financial and financial institutions and banks are a part of them. Banks largely depend on competitive marketing strategy that determines their success and growth (Gul, et al., 2011; 62). An understanding of determinants of their profitability is essential and crucial to the stability of the economy.

The banking industry in general has experienced some profound changes in recent decades, as innovations in technology and the inexorable forces driving globalization continue to create both opportunities for growth and challenges for banking managers to remain profitable in this increasingly competitive environment. Most of the studies concerning bank profitability to date, have employed different linear models to estimate the impact of various factors that could be significant in terms of explaining profits (Scott and Arias, 2011; 209).

Most of the studies in the existing literature on the intensity of competition in Turkish banking carried out using cross-section or panel data concludes that Turkish banking industry is characterized with the oligopolistic market structure. However, competition process and profitability are dynamic process and static measures of concentration cannot represent competition intensity adequately. Competitive dynamics may be better captured by undertaking time series analysis of corporate rates of returns using the well-established methodology of 'the persistence of profitability' (PP) studies in industrial organization (Kaplan and elik, 2008, 158).

Turkish banking sector has had a swift recovery after the 2001 crisis that was experienced in Turkey and there has been observed a great increase at assets size of the sector, credits, deposits and net profit. 169 billion TL assets size in 2001 increased to 961 billion TL in 2010. Whereas the net profit was -11 billion TL in 2001, it increased to 21 billion TL in 2010.

Using panel regression analysis, this study seeks to determine whether there have been significant differences between the ratios acquired from financial statements of 3 public banks and 11 private banks operating in Turkish banking sector between 2001 and 2010.

2. Literature

Miller and Noulas (1997) observed the factors that affected the profitability of banks in USA for the period of 1985 to 1990 in which the size of the banks was found to be negatively related with profitability. The negative relationship of the size indicates the diseconomies of scale.

Ali, Akhtar and Ahmed (2011) reported the significant role of capital adequacy ratio, operating efficiency, asset management and GDP that are influencing the profitability of commercial banks in Pakistan while studying the impact of bank-specific and macro-economic factors on profitability.

Guru et al. (2002) investigate the determinants of bank profitability in Malaysia, using a sample of 17 commercial banks during the 1986 to 1995 period. The profitability determinants are divided into two main categories, namely, the internal determinants (liquidity, capital adequacy and expenses

management) and the external determinants (ownership, firm size, and economic conditions). Their findings reveal that efficient expenses management is one of the most significant factors explaining high bank profitability. Among the macro indicators, a high interest ratio is associated with low bank profitability and inflation is found to have a positive effect on bank performance (Sufian, 2011; 45-46).

Chantapong (2005) investigates the performance of domestic and foreign banks in Thailand during the period 1995-2000. All banks are found to have reduced their credit exposure during the crisis years and have gradually improved their profitability during the post-crisis years. The result indicates that foreign bank profitability is higher than the average profitability of domestic banks. This is in spite of the gap between foreign and domestic bank profitability having been closed in the post-crisis period, implying that the financial restructuring program has yielded some positive results.

Sufian and Habibullah (2009) have investigated the determinants of profitability of Chinese banking sector during the post-reform period of 2000-2005. They find that liquidity, credit risk, and capitalization have positive impacts on the state-owned commercial banks' profitability, while the impact of overhead cost is negative. They suggest that the joint stock commercial banks with higher credit risk tend to be more profitable, while higher cost result in lower joint stock commercial banks' profitability levels. They find that size and cost result in the lower profitability of city commercial banks' while the more diversified and relatively better capitalized city commercial banks exhibit higher profitability levels. The impact of economic growth is positive, while the growth of Money supply is negatively related to the stated-owned commercial banks' and city commercial banks' profitability levels.

3. Model and Results

Panel data have both cross-sectional and time series dimensions, the application of regression models to fit econometric models are more complex than those for simple cross-sectional data sets. A panel is described as balanced if there is an observation for every unit of observation for every time period, and as unbalanced if some observations are missing. In this study we use strongly panel data sets.

Using panel regression analysis, this study seeks to determine whether there have been significant differences between the ratios acquired from financial statements of 3 public banks and 11 private banks operating in Turkish banking sector between 2001 and 2010.

The main goal of this study is to determine whether or not profitability ratios of the banks that represent a balanced panel feature can be explained in terms of other ratios as a dependent variable.

For this purpose we obtain a data like panel structure. Also, we analyzed panel regression with Stata v.11. Profitability ratios from the dependent variables have been taken into consideration as Net Profit (Loss) / Total Assets (KAR1), Net Profit (Loss) / Shareholder's Equity (KAR2), Pre-Tax Profit / Total Assets (KAR3).

The purpose of this carried out study is to look for an answer to the question of “Is there a significant difference between the years 2001 and 2010 for State-Owned and Privately Owned Banks in terms of ratios that explain dependent variables?” Moreover, there has also been revealed whether explanatory variables have differentiated or not.

Table I: Result of Regression for KAR1 Ratio in State Owned Bank

Variables	Coef.	T	P Value
Sy1	3.706836	0.99	0.339
Sy2	-3.340845	-0.92	0.370
Sy3	-.1651119	-0.33	0.748
By1	.1182352	1.27	0.224
By2	-.0343174	-0.23	0.819
Ak1	.020983	0.93	0.369
Ak2	-.0440968	-0.37	0.714
Ak3	-3.104382	-0.84	0.415
Ly1	.0025578	0.09	0.932
Fr1	.8129747	6.89	0.000
Fr2	.0003692	0.01	0.989
Fr3	-3.835773	-3.36	0.004
_Constant	-10.41417	-1.27	0.223
R sq : 0. 8315		F (12,15) :	17.82
		Prob F :	0.000

Results of KAR2 and KAR2 are same. Therefore FR1 and FR3 are statistically significant variables for this analysis. Also we use Hausman Test for select the effect test. Result of Hausman test accepted fixed effect.

Table II: Result of Regression for KAR1 Ratio in Privately Owned Bank

Variables	Coef.	t	P Value
Sy1	-4.264638	-0.97	0.337
Sy2	4.833697	1.09	0.277
Sy3	-.2584305	-6.25	0.000
By1	-.1810681	-3.13	0.002
By2	-.1353467	-2.08	0.040
Ak1	.0047316	0.15	0.879
Ak2	.0177515	0.50	0.620
Ak3	4.946827	1.12	0.265
Ly1	-.0311484	-1.13	0.262
Fr1	.5679263	5.74	0.000
Fr2	-.0070835	-1.21	0.230
Fr3	-5.042221	-9.60	0.000
_Constant	16.7643	3.20	0.002
R sq : 0. 8582		F (12,81) :	64.56
		Prob F :	0.000

Table II represents results of regression analysis for KAR1. Therefore SY3, BY1, BY2, FR1, FR3 and constant are statistically significant also. These results show that results of privately owned banks differ from state owned banks’ results. Using the Hausman Test for select the effect test is fixed effect. KAR3 results are the same.

4. Conclusion

As a result, according to the balanced panel regression results that have been performed in state-owned banks, ratios that can explain those ratios at 1% significance level when we perform regression analysis to KAR1, KAR2 and KAR3 ratios separately at a fixed effect are: Total Operating Income / Total Assets (FR1) and (Personnel Expense + Severance payment) / Total Assets (FR3) ratios.

When this same analysis has been performed to the private sector banks, there has been analyzed that ratios of Shareholder's Equity / (Deposits + Non-Deposit Resources) (SY3) and Total Deposits / Total assets (BY1) along with the explanatory variables of the state-owned banks can be explained at 1% significance level.

Referances

- Scott, J.W and Arias, J.C. (2011), Banking Profitability Determinants, Business Intelligence Journal, Vol.4 No.2, July, 209, pp. 209-230
- Gul, S.; Irshad, F and Zaman K. (2011), Factors Affecting Bank Profitability in Pakistan, The Romanian Economic Journal, XIV, No: 39, pp. 61-86
- Miller, S. M., and Noulas, A. G. (1997). Portfolio mix and large-bank profitability in the USA. Applied Economics, 24 (4), 505 — 512.
- Ali, K., Akhtar, M. F., and Ahmed, H. Z. (2011). Bank-Specific and Macroeconomic Indicators of Profitability - Empirical Evidence from the Commercial Banks of Pakistan. "International Journal of Business and Social Science", 2(6), 235-242.
- Sufian, F. (2011), Profitability of Korean Banking Sector: Panel Evidence on Bank-Specific and Macroeconomic Determinants", Journal of Economics and Management, Vol. 7, No. 1, pp.43-72
- Kaplan, M and elik M (2008), "The Persistence of Profitability And Competition in The Turkish Banking Sector", Erciyes University, İktisafı ve İdari Bilimler Dergisi, Vol:30, pp.157-167
- Chantapong, S. (2005), "Comparative Study of Domestic and Foreign Bank Performance in Thailand: The Regression Analysis", Economic Change and Restructuring, vol:38, pp.63-83
- Sufian, F. And M.S. Habibullah (2009), "Bank Specific And Macroeconomic Deteterminants of Bank Profitability: Emprical Evidence from China Banking Sector", Frontiers of Economics in China, 4, pp.274-291

GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ İLE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: MERMER İŞLETMESİ ST (ESTE) HATTI ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji
ve İşletmecilik Yüksekokulu

Özet

Günümüzde teknolojinin gelişmesi ile birlikte ulusal ve uluslar arası rekabet artmıştır. Artan rekabet işletmelerin kar elde edebilmeleri için daha düşük maliyetlere ulaşmalarını gerekli kılmaktadır. İşletmelerin üretim yapısı ile mamul maliyet hesaplamaları arasında doğrudan bir ilişki söz konusu olduğundan değişen üretim yapısı, maliyet sistemlerine etki etmiş ve geleneksel maliyet sistemlerine alternatif olarak yeni maliyetleme yaklaşımları ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada geleneksel maliyet sistemine alternatif olarak ortaya çıkan yeni maliyet yaklaşımlarından faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) konusunda detaylı bilgi verilmiş ve bir mermer işletmesinde ortaya çıkan maliyetler analiz edilmiştir. Daha sonra, mermer üretim maliyetlerinin dağıtımında FTM yöntemi kullanılarak maliyetler hesaplanmış, son olarak da geleneksel dağıtım yöntemi ile faaliyet tabanlı dağıtım yönteminden elde edilen maliyet dağıtım sonuçları karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Mermer İşletmeciliği

Abstract

Today in process of technological developments national and international rivalry increases. Growing rivalry requires businesses to reach lower costs for reaping profits. A direct relationship between manufacturing structure of businesses and the scales of product cost is at stake, alternating manufacturing structure affects systems of cost and new costing approaches come into existence alternatively to the cost systems.

In this study, a detailed information for the subject of new cost approaches of activity based costing, which comes into existence alternative to the conventional cost systems is given and the costs, which appear in a marble business are analysed. After, in distribution of marble manufacturing costs, by using the method of activity based costing the costs are scaled, finally with the conventional distribution method and the results of distribution costs which are gained in the method of activity based distribution are compared.

Key Words: Cost, Activity Based Costing, Marble Business

1. Giriş

Mermer ağlar boyunca insanların yaşadıkları ortamlarda, yapı ve sanatsal tasarımlarında kullanılarak tarihsel çağların simgesi olmuştur (Önen 2006: 24). Mermerlerin ekonomik özellik kazanabilmesi için, ana kayadan koparılarak piyasada istenilen boyutlara getirilmesi ile üretim safhası gerçekleştirilmektedir. Bu amaçla tarihte çok eski devirlerden bu yana farklı araçlar ve yöntemler kullanılmaktadır (Karakuş 2007: 4). Günümüzde mermer üretimini veya başka bir deyişle mermer işletmeciliğini, mermer atölye işletmeciliği ve mermer fabrika işletmeciliği olarak ikiye ayrılmaktadır.

Ocaklarda üretilen mermer bloklarını kesip boyutlandıran, parlatıp cilalayan işletmeler mermer fabrikalarıdır. Genel olarak benzer bir yapılanma gösteren mermer fabrikaları sadece strip ya da plaka üretebildiği gibi büyük çaplı masa sehpa üretimi yapan işletmeler de bulunmaktadır. Mermer fabrikaları genel olarak birbirine benzer özellikler göstermelerinin yanında hemen hemen her amaca uygun makine parkını bulundurmak ve kullanmak yönünde eğilim gösterirler (Karaca 1997: 5).

Sektördeki bu yönlü gelişmeler yönetsel sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle verimli çalışmak ve geri kalmışlıktan kurtulmak isteyen işletmeler, teknolojinin getirdiği bir takım yenilikleri üretim sistemlerine uygularken, üretim değişikliklerin zorunlu kıldığı yönetim sistemlerini de değişen koşullara uyarlamak zorunda kalmaktadır.

İşletmelerin üretim sistemlerinde meydana gelen değişiklikler maliyetlerin gerçeği yansıtır şekilde hesaplanması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin daha gerçekçi bir şekilde dağıtılmasını sağlayan faaliyet tabanlı maliyet (FTM) sisteminin mermer sektörü işletmelerinde kullanılması elde edilecek bilgilerin güvenilirliğini arttıracaktır. Bu çalışmada, mermer sektörü işletmelerinde genel üretim maliyetlerinin dağıtımında FTM yaklaşımının kullanılması bir uygulama örneği ile açıklanacaktır.

2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

2.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Hakkında Genel Bilgi

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi faaliyetlerin üzerinde yoğunlaşan bir sistemdir. Bu sistemde bir ürünün ya da hizmetin maliyeti, hammaddenin maliyeti ile mamul ya da hizmeti üretmek için gerekli olan tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamından oluşur. Mamul ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri temel alan ve en basit şekilde genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi; gelişim süreci içinde kullanım amaçlarına göre değişik şekillerde tanımlanmıştır (Büyüķřalvarcı, 2006a: 161). “Bu sistemi ilk olarak başlatan Cooper ve Kaplan, faaliyet tabanlı maliyetlemeyi formal bir muhasebe sisteminden çok stratejik amaçlı bir araç olarak tanımlamaktadırlar.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin; bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere, maliyet taşıyıcıları ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan verileri elde eden ve bunları işleyerek bilgi haline dönüştüren bir bilgi sistemi olduğunu söyleyebiliriz.” (Büyüķřalvarcı, 2006b).

FTM'nin doğru maliyet bilgisini işletmeye sağlamak için izlemesi gereken amaçlar bulunmaktadır. Bunlar:

- Maliyet oluşumlarının daha iyi anlaşılabilmesi için indirekt maliyetlere neden olan faktörlerin araştırılması ve böylece maliyetler ile ürünler arasındaki ilişkinin faaliyetler bazında sağlanması,
- Ürün maliyetleri yanında her bir faaliyet maliyetinin de ortaya çıkarılması ve sınıflandırılması,
- Faaliyet maliyetlerinin analizi ve faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi ile sürekli iyileştirme stratejisine hizmet edilmesidir (Atmaca, 2007: 367).
- Bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceğinden hareketle üretilen mamul ve hizmet faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde saptanabilmesini sağlamaktır (Yılmaz ve Baral, 2007: 4).
- Problemlerin temel nedenlerinin belirlenmesi ve düzeltilmesinin sağlanmasıdır (Ciğer, 2006: 92).
- Yöneticilere alacakları kararlar için doğru bilgiler sunmasıdır (Ülker ve İskender, 2005: 195).

FTM yönteminin doğru maliyet sağlamak için ortaya çıkan amaçların yanı sıra işletmeye sağladığı özel amaçlarda söz konu olmaktadır. Bunlar ise;

- Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi,
- Faaliyet performans ölçümü ve iyileştirme,
- Mamul ve hizmet ıktıları ile ilgili kararlar,
- Bütçeleme,
- Müşteri karlılık analizi,
- Stok değerleme,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımıdır (Veliöğlu, 2006: 32).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Aşamaları

Faaliyete dayalı maliyet sistemi (FDMS), maliyetleri ilk olarak faaliyetlere, daha sonra mamüllere yükleyen bir sistemdir (İşleyen, 2006a: 18). Bu yöntem genel üretim giderleri kalemleri ile mamuller arasındaki ilişkiyi faaliyetlerin esas alınarak sağlanacağını kabul eder ve faaliyetler üzerinde yoğunlaşır. Dayandığı temel felsefe "Faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir"dir. Bu yöntem üretim süreci içersinde bu felsefeden hareketle faaliyetlerin maliyetlerini takip etmek için çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanılır (Eker, 2002a: 239). Bu nedenle, FDMS' nin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşur.

Bu süreç sisteminin temel felsefesine paralel olarak oluşturulmuştur. Faaliyetler maliyetleri tükettiği için, ilk adım olarak indirekt üretim maliyetleri faaliyetlere yüklenir. Daha sonra, mamuller faaliyetleri tükettiği kabulünden hareketle, faaliyetlerin maliyetleri mamullere yüklenir. Bu sürece kısaca "İki Aşamalı Süreç" adı verilmektedir.

İlk defa Cooper tarafından tanımlanan iki aşamalı süreç kavramı, FDMS' nin temel yapısını oluşturmaktadır. Cooper'a göre pek çok modern maliyet muhasebesi sisteminin temelinde de bu süreç yatmaktadır. Buna göre, üretim maliyetinin içinde yer alan endirekt üretim maliyetleri, temel olarak iki aşamadan geçerek mamullere yüklenmektedir. Endirekt üretim maliyetlerini doğrudan mamullere yüklemek mümkün olmadığı için, maliyet yüklemek de dolaylı bir yolla yapılmaktadır. Ancak FDMS, bu sürecin çalışma mekanizmasını faaliyetlere göre yeniden tanımladığı için, iki aşamalı süreç önem kazanmıştır. Geleneksel maliyetleme de esas itibariyle iki aşamalı bir süreci kullanmakla beraber, ilk aşamada maliyetler faaliyetlere değil, bölüm veya departman gibi örgütsel birimlere yüklenir. Diğer bir ifadeyle maliyet, üretim merkezlerine yüklenir. FDMS ise, işletmede üretim için gerekli tüm faaliyetleri dikkate alır ve ilk aşamada endirekt maliyetleri faaliyet merkezlerinde toplar. Bunun yanı sıra hem geleneksel hem de FDMS' de ikinci aşamada maliyetler mamüllere yüklenmektedir. Bu aşamada, iki yöntem arasındaki temel hesaplama farklılığı, kullanılan maliyet etkenlerinin sayısından ve mahiyetinden kaynaklanmaktadır (İşleyen, 2006b).

Bu sürecin uygulanması Cooper'a göre beş aşamadan oluşur.

Bunlar:

- Eylemleri faaliyetlerde toplamak,
- Faaliyetlerin maliyetini raporlamak,
- Faaliyetlere ilişkin maliyet gruplarını tespit etmek,
- Birinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmek,
- İkinci aşama maliyet taşıyıcılarını tespit etmektir (Eker, 2002b).

Bu aşamaları artırmak veya azaltmak mümkündür. Faaliyete dayalı maliyet yönteminin yapısındaki komplekslik işletmenin mamul yelpazesine, mamul boyutlarına, mamullerin komplekslik ölçüsüne ve yöneticilerin maliyet sisteminden beklentileri gibi birçok faktöre bağlıdır. Bundan dolayı her işletme kendi yapısına uygun ne çok basit ne de çok karmaşık olan, ancak yeteri kadar ayrıntıya inen bir sistem oluşturmalıdır (Eker, 2002c).

3. Mermer Sektörü ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Ülkelerin kalkınmalarında ve geleceklerine yön vermelerinde zengin hammadde kaynaklarına sahip olmanın önemi artmaktadır. Bu nedenle yer altı kaynakları açısından zengin olan ülkelerin kalkınma öncelikleri arasında yer alan mermer önemli bir konuma sahiptir (Çetin, 2003: 244).

Dünyanın en zengin doğal taş rezervlerinin bulunduğu Alp kuşağında yer alan ülkemiz, bu kuşakta yer alan diğer ülkeler gibi (Portekiz, İspanya, İtalya, Yunanistan, Türkiye, İran ve Pakistan) renk ve mineral çeşitliliğine sahip mermerler açısından çok büyük bir potansiyele sahiptir (Gürcan ve Sabah, 2003: 389).

Mermercilik sektörü maden sektörünün alt sektörü konumundadır. Sektöre verilen destekler ile mermer sanayisinin üretiminde ve teknolojisinde önemli gelişmeler sağlanmıştır. Piyasa fiyatlarının düşük olması, üretimde homojenliğin sağlanamaması, üretim kapasitesinin etkin kullanılmaması, üretimde kalite ve standardizasyonun sağlanmaması belli başlı sorunları oluşturmaktadır.

Sektörün daha çok gelişebilmesi ve karşılaştığı sorunları bertaraf edebilmesi için “Ölçemezsen yönetemezsin.” felsefesinden hareketle girdi ve ıktıları etkin şekilde takip etmesi ve maliyet kontrolünü sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda mermer işletmelerinin maliyetleri daha ayrıntılı şekilde ele alınmalıdır. Böylece işletmelerin karlarını yükseltmeleri mümkün olabilecektir. Mermer işletmeleri bir üretim işletmesidir. Bu nedenle üretim maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır.

Söz konunu mermer işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetini üretim amacıyla ocak işletmesinden getirilen mermer bloklar oluşturmaktadır. Blok hesaplamalarında m^3 bazında hesaplama yapılmakta ancak blok girdi olarak üretime verildiğinde çıktı ürünü m^2 'ye dönüşmüş olarak hesaplama gerçekleştirilmektedir.

Direkt işçilik maliyeti, esas üretim gider yerlerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren ve doğrudan doğruya mamul veya hizmetin maliyetine yüklenebilen nitelikteki işçilikler direkt işçilik olarak tanımlanmaktadır. Mermer işletmelerinde katrak hattında tüm proseslerinde direkt işçilik maliyeti ortaya çıkmaktadır. Ürünün şekillenmesinde doğrudan katkıda bulunan personele ödenen ücret direkt işçilik gideri olarak kayıt altına alınmaktadır (Yükçü, 1999: 2).

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan her türlü üretim maliyetlerinin tümüne genel üretim maliyetleri adı verilir. Üretilen bir mamul ya da mamul grubunda hangi tutarda direkt ilk madde ve malzeme ya da direkt işçiliğin kullanıldığı ve bunların ne kadarının hangi gider merkezlerinde gerçekleştiğini tespit etmek mümkündür ve bu maliyetler ürünün maliyetine doğrudan yüklenebilir. Ancak genel üretim maliyetleri endirekt nitelikte olduğu için birden fazla ürün üretildiğinde her ürünün genel üretim maliyetlerinden ne kadar pay aldığının tespit edilmesi ve ilgili ürüne yüklenmesi noktasında uygun dağıtım anahtarlarının kullanılması gerekmektedir. Uygulama gerçekleştirdiğimiz işletmede genel üretim maliyetlerini elektrik, su ve ilaç, amortisman ve bakım onarım giderleri oluşturmaktadır. Mevcut maliyet sistemi uygulayarak birim maliyetlere ulaşan söz konusu işletmede sadece üretim hacmi dağıtım anahtarı olarak kullanılarak hesaplama yapılmaktadır. Bu durumda işletmenin birim maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanmamasına sebebiyet vererek yanlış kararlar almasına neden olmaktadır.

Bu nedenle FTM yöntemi uygulanarak ürünler ile maliyetler arasında doğrudan bir ilişki kurulmaya çalışılmakta, ürünler tarafından tüketilen faaliyetler bazında tekrar sınıflandırılarak doğru maliyet bilgilerine ulaşmaya çalışılacaktır.

4. Bir Mermer Sektörü İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması ve Mevcut Maliyet Yöntemi ile Karşılaştırılması

4.1. Amaç ve Kapsam

İşletmelerin başarılı olabilmeleri için geleceğe yönelik stratejiler belirlemeleri ve bu stratejik yol haritasında ilerlemeleri gerekmektedir. Bu ilerlemenin hızlı olması ve olmaması işletmelerin faaliyetleri ile ilgili vereceği kararların doğruluğuna bağlıdır. İşletmelerin faaliyetleri sırasında kaçınabilecekleri ve kaçınamayacakları maliyetleri de bulunmakla birlikte yönetici kararları üzerinde

bu maliyetler de etkilidir. İşletmenin s¼reklilięini s¼rd¼rebilmesi için karla sonuçlanan faaliyetlere y¼nelmesi gereklidir.

İşletmelerin karla sonuçlanan faaliyetleri ile katma değer yaratmayan faaliyetleri arasındaki farklılığı ortaya çıkarabilmeleri için maliyet y¼netimi yaklaşımlarından birisi olarak “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Y¼netimi”ni uygulamaktadırlar.

Açıklamalar doğrultusunda d¼ř¼nm¼ř olduğumuz çalışmamızın amacı; ¼lkemiz ekonomisinin ¼nemli lokomotiflerinden birisi haline gelen mermercilik sekt¼r¼nde ¼retim esnasında ortaya çıkan maliyetleri mevcut maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini karşılaştırmalı bir Şekilde inceleyerek, sekt¼re ve işletmeye tavsiyelerde bulunmaktır.

4.2. İşletme Hakkında Genel Bilgi

1988 yılında faaliyetine başlayan uygulama yapılan işletmemiz, 14460 m² si kapalı, toplam 48.200 m² lik bir alan ¼zerinde kurulu olan ¼retim tesislerinde uluslararası standartlarda plaka, fayans, ebatlı mermer, mozaik ¼r¼nler, bord¼r, madalyon ve antik ¼r¼nler ¼retmektedir. ¼ adet ocağı ile yıllık 70.000m³ blok ¼retim kapasitesine sahip olan işletmenin Katrak, strip ve fayans ¼retim departmanları ile ¼retim her aşaması dikkatlice planlanmakta, ¼zenle seçilen bloklar, ebatlanarak y¼ksek standartlarda bir seleksiyona tabii tutularak ve sınıflandırılmaktadır.

M¼řteri memnuniyetinin ¼n planda tutulduğu işletme de, kaliteden taviz vermemek ve m¼řteri tatminini sağlamak amacıyla, çeşitli sertifikasyon programlarını tamamlanarak verimli ve kaliteli ¼retim politikasını yerine getirilmektedir.

Bu erevde doğal taş sekt¼r¼nde bir marka olan işletme, d¼nya pazarlarında b¼y¼k bir talep g¼rmektedir. 2009 yılı verilerine g¼re yurtdışında 12 milyon\$, yurtiçinde 6 milyon\$ gibi satış rakamlarına ulaşan işletmede 185 kişi istihdam edilmektedir.

4.3. İşletmenin Mevcut Maliyet Y¼ntemi

Uygulama gerçekleştirilen işletmede FTM sisteminin ortaya koymadan ¼nce genel ¼retim maliyetlerinin hesaplanmasını karşılaştırabilmek için işletmenin mevcut maliyet sistemini irdelemek gerekmektedir. Bu nedenle ¼ncelikle işletmeye ait mevcut maliyet sistemi incelenecek daha sonra FTM sistemi uygulanarak maliyet hesaplaması gerçekleştirilecektir.

İşletmenin ¼retim maliyetleri genel olarak geleneksel maliyet unsurlarından oluşmaktadır. İşletme geleneksel sisteme g¼re maliyetlemeyi gerçekleştirirken ¼retim s¼recinde kullanılan direkt maliyetleri doğrudan mamullere y¼klemektedir. Genel ¼retim giderlerinin mamullere y¼klenmesinde ise ¼retim miktarı dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır. ¼retilmekte olan ¼r¼nlerin birim maliyetlerinin hesaplanması aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Uygulama gerçekleştirilen işlemede Katrak ve ST olarak isimlendirilen iki farklı ¼retim hattı bulunmaktadır. Bu alışmada ST hattı irdelenecek hatta ¼retilen ¼r¼nlerin maliyetleri geleneksel ve FTM sistemine g¼re ayrı ayrı hesaplanarak karşılaştırmalı olarak verilecektir. Bu nedenle ST hattında ortaya çıkan ¼retim safhaları ve bu safhalara da gerçekleşen ¼retim maliyet t¼rleri aşağıdaki tabloda g¼r¼lmektedir.

Tablo 1: Üretim Safhalarında Ortaya ıkan Maliyet Türleri

ST	YARMA-SİLME	DOLGU	SİLME-EBATLAMA	SELEKSİYON	YÜKLEME
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	Fire	Fire	Fire	Direkt İşçilik Gideri	Direkt İşçilik Gideri
Fire	Direkt İşçilik Gideri	Direkt İşçilik Gideri	Direkt İşçilik Gideri	Genel Üretim Maliyeti(1): Amortisman	Genel Üretim Maliyeti(1): Amortisman
Direkt İşçilik Gideri	Genel Üretim Maliyeti(1): Amortisman	Genel Üretim Maliyeti(1):Amortisman	Genel Üretim Maliyeti(1):Amortisman		Genel Üretim Maliyeti (2):Diğer
Genel Üretim Maliyeti(1): Amortisman	Genel Üretim Maliyeti (2):Diğer	Genel Üretim Maliyeti (2):Diğer	Genel Üretim Maliyeti (2):Diğer		
Genel Üretim Maliyeti (2):Diğer	Genel Üretim Maliyeti (3): Su ve İlaç		Genel Üretim Maliyeti (3): Su ve İlaç		
Genel Üretim Maliyeti (3):Su ve İlaç					
Genel Üretim Maliyeti (4):Endirekt İşçilik					

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetini katrak hattından ST hattına giren plakalar oluşturmaktadır. ST hattında ortaya çıkan direkt işçilik giderlerini ise, üretime doğrudan katkı sağlayan personele verilen ücretler oluşturmaktadır. Teknolojinin mermer sektöründe yoğun bir şekilde kullanılması üretim ortamında genel üretim maliyetlerinin yükselmesine dolayısı ile öneminin artmasına sebebiyet vermiştir. Uygulama gerçekleştirdiğimiz işletmede mevcut maliyet hesaplaması gerçekleştirilirken genel üretim maliyetlerinin sınıflandırıldığı görülmektedir. Bunun nedeni ise, genel üretim maliyetlerinin detaylandırılması ve her bir üretim faaliyetinde aynı genel üretim maliyetlerinin ortaya çıkmamasıdır.

Farklı üretim maliyetlerinin meydana geldiği bu üretim safhasına nihai olarak ortaya çıkan ürün çeşitleri 1,2'lik ve 1,8'lik olarak sınıflandırılmaktadır. Bu durumda her bir üretim hattında gerçekleşen maliyet türlerini belirledikten sonra burada meydana gelen maliyetler üretim aşamaları ve ürün çeşitleri itibariyle tablo 2'de görülmektedir.

Tablo 2: 2'lik ve 3'lük Ürönlere Ait Maliyet Toplamları

MALİYET → FAALİYET ↓		Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	Fire	Direkt İşçilik Gideri	Genel Üretim Maliyeti(1): Amortisman	Genel Üretim Maliyeti(2): Diğer	Genel Üretim Maliyeti (3): Su ve İlaç	Genel Üretim Maliyeti (4): Endirekt İşçilik
ST	3,4'lük	17150,28TL	22740,90TL	1298TL	620,02TL	3479,82TL	259,60TL	260,19TL
	4,6'lık	15647,90 TL	20735,81TL	902TL	430,86TL	2418,18TL	180,56TL	180,81TL
YARMA-SİLME	1,2'lik		6176,10TL	1947TL	1735,73TL	7416,86TL	86,61TL	
	1,8'lik		5631,17TL	1353TL	1206,19TL	5154,09TL	60,19TL	
DOLGU	1,2'lik		3498,6TL	1947TL	1279,31TL	3333,14TL		
	1,8'lik		3185,8TL	1353TL	889,02TL	2316,25TL		
SİLME- EBATLAMA	1,2'lik		11694,46TL	3245TL	1535,53TL	2997,41TL	86,61TL	
	1,8'lik		10653,69TL	2255TL	1067,06TL	2082,95TL	60,19TL	
SELEKSİYON	1,2'lik			4543TL		7865,43TL		
	1,8'lik			3157TL		5465,81TL		
YÜKLEME	1,2'lik			1947TL	757,29TL	1030,02TL		
	1,8'lik			1353TL	526,26TL	715,78TL		

Uygulama gerçekleştirilen işletmede eylül ayı üretim miktarları baz alınmış olup, faaliyetler ve ürünler itibariyle ortaya çıkan üretim miktarları tablo 3’deki gibidir.

Tablo 3: Üretim Miktarları (m²)

	ST		Yarma-silme	Dolgu	Silme-ebatlama	Seleksiyon	Yükleme
3,4’lük Üretim Miktarı	2402m ²	1,2’lik Üretim Miktarı	17490 m ²	17000 m ²	15300 m ²	15300m ²	15300 m ²
4,6’lük Üretim Miktarı	1670m ²	1,8’lik Üretim Miktarı	12154 m ²	11814 m ²	10633 m ²	10633m ²	10633 m ²

Tüm bu hesaplamalar sonrasında işletmenin üretim ıktıları olan mamul çeşitliliğine göre oluşan maliyetler tablo 4’de görölmektedir.

Tablo 4: ST Hattı Mamul eşitleri ve Birim Maliyetleri

Ürün eşidi	3,4’lük	4,6’lık	1,2’lik	1,8’lik
Maliyet	19,07TL/m ²	24,25 TL/m ²	10,52 TL/m ²	13,22TL/m ²
Ürün eşidi	1,2’lik Dolgulu	1,8’lik Dolgulu	1,2’lik Silinmiş/Ebatlı	1,8’lik Silinmiş/Ebatlı
Maliyet	11,11TL/m ²	13,87 TL/m ²	11,79 TL/m ²	14,73 TL/m ²

4.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanması

İşletmede mevcut maliyet ölçüm bilgileri elde edildikten sonra bu bilgiler dahilinde işletmeni maliyet ölçümünde dağıtım anahtarı olarak sadece üretim hacmini baz aldığı gözlemlenmektedir. Bu durumda işletmenin birim maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanmamasına sebebiyet vererek yanlış kararlar almasına neden olmaktadır. Bu nedenle FTM yöntemi uygulanarak ürünler ile maliyetler arasında doğrudan bir ilişki kurulmaya çalışılmakta, ürünler tarafından tüketilen faaliyetler bazında tekrar sınıflandırılmaktadır.

4.4.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Faaliyetlerin belirlenmesi aşaması FTM’ nin en önemli aşamalarından birisini oluşturmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesi ile sistem doğru bilgiler ile doğru kararlara yönelerek değer katmayan faaliyetlerin tespitine olanak tanımaktadır. İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenmesinde ve faaliyet listelerinin hazırlanmasında üretim akış şemasından, yöneticiler ve çalışanlar ile

yapılan görüşmeler neticesinde, elde edilen verilerden faydalanılmıştır. Bu bilgiler bağlamında oluşturulan faaliyetler tablo 5’de grlmektedir.

Tablo 5: Faaliyetler

Faaliyetler
Satın Alma Faaliyeti: Satın alma faaliyeti işletmede bulunan makinalar için yardımcı malzeme alımını kapsamakta; aynı zamanda siparişin verilmesi, tedarikçiler ile görüşülmesi, satın alma işlemleri, faturalandırma ve malzemelerin satın alınması gibi tüm faaliyetleri içermektedir.
ST ve Yarma-Silme Faaliyeti: Kırma işleminin yapıldığı ST ve yarma-silme faaliyetinde bu işlem gerçekleşirken maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetlerde, işçilik, genel üretim gibi giderler ortaya çıkmakta bu giderlerin dağıtımında uygun dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.
Silme-Ebatlama ve Dolgu Faaliyeti: Ürünle ilgili yapılması gereken işlemler gerçekleştirildikten sonra ürüne siparişe göre uygulanabilecek diğer işlemlerde silme- ebatlama ve dolgu atölyesinde yapılmaktadır.
Seleksiyon ve Paketleme Faaliyeti: rnlerin yükleme işlemi gerçekleştirilmeden önceki son durağı muayene işleminin gerçekleştirildiği seleksiyon faaliyetidir. Bu faaliyet ile ürünler uygun olanları ile uygunsuz olan ürünler ayırt edilmekte ve son olarak paketlenmektedir.
Yükleme Faaliyeti: Yükleme faaliyet merkezinde, nihai ürün satış için hazır hale getirilmektedir.

4.4.2. Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetler belirlendikten sonra bu faaliyetler için kullanılan kaynak maliyetlerinin faaliyet havuzlarına aktarılması gerekmektedir. Faaliyetlerde kullanılan kaynaklarda bazen gözlemler sonucu bazen de bazı ölçüler yardımıyla bir ilişki kurulmaya çalışılmaktadır.

İşçilik Maliyetlerinin Faaliyetlere Aktarılması

İşçilik maliyetlerinin faaliyetlere aktarılması için her bir faaliyette çalışan işçilik ücretlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Uygulama yapılan işletmenin muhasebe ve üretim bölümünden elde edilen bilgiler yardımıyla oluşturulan direkt işçilik ücretleri ile işçilere ait yıllık izin ücretleri, tatil ücretleri, fazla mesai gibi ücret eklentilerini oluşturan indirekt işçilik giderleri tablo 6’da grlmektedir.

Tablo 6: İşçilik Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	alışan Sayısı	Direkt İşçilik Maliyeti (TL)	Yükleme Oranı Endirekt/Direkt	Endirekt İşçilik Maliyeti	Toplam (TL)
Satın Alma Faaliyeti	1 Kişi	1100TL	0,2079TL	228,69TL	1328,69TL
ST Faaliyeti	2 Kişi	2200TL	0,2079TL	457,48TL	2657,48TL
Yarma-Silme Faaliyeti	3 Kişi	3300TL	0,2079TL	686,07TL	3986,07TL
Dolgu Faaliyeti	3 Kişi	3300TL	0,2079TL	686,07TL	3986,07TL
Silme-Ebatlama Faaliyeti	5 Kişi	5500TL	0,2079TL	1143,46TL	6643,46TL
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	7 Kişi	7700TL	0,2079TL	1600,83TL	9300,83TL
Yükleme Faaliyeti	3 Kişi	3300TL	0,2079TL	686,07TL	3986,07TL
Toplam	24 Kişi	26400TL		5488,67TL	31888,67TL

İşletmede mevcut maliyet yönteminde işçilik maliyetlerini hesaparken endirekt işçilik giderleri göz ardı edilmekte ancak FTM uygulamasında endirekt işçilik tutarları işçilik maliyetleri dahil edilerek faaliyetlere dağıtılmaktadır. Endirekt işçilik tutarlarının dağıtımında direkt işçilik tutarları kullanılmaktadır. Buna göre:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Endirekt İşçilik Tutarı}}{\text{Toplam Direkt İşçilik Tutarı}} = \frac{5488,67\text{TL}}{26400\text{TL}} = 0,2079\text{TL}$$

Makine Ekipman Maliyetlerinin Faaliyetlere Aktarılması

Makine ekipman maliyetleri, işletmede kullanılan makinelerin amortismanları ile bakım-onarım giderlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetleri faaliyetlere doğru bir şekilde aktarabilmek için bu varlıkların faaliyetler tarafından kullanım esasına göre paylaşılması uygun olacaktır. Bu nedenle maliyetleri, faaliyetlere dağıtımında amortismanlar doğrudan yüklenirken bakım onarım ile ilgili maliyetlerin dağıtımında ise bakım onarım saati kullanılacaktır. İşletmenin üretim bölümünde alınan bilgiler dahilinde maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımı aşağıda görülmektedir.

Tablo 7: Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Faaliyetler	Bakım-Onarım Saati (saat)
Satın Alma Faaliyeti	–
ST Faaliyeti	27.56
Yarma-Silme Faaliyeti	10.21
Dolgu Faaliyeti	12
Silim Ebatlama Faaliyeti	15
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	–
Yükleme Faaliyeti	–
Toplam	64,77 Bak-On saati

Makine ekipman maliyetlerinin yüklenmesinde makine ve ekipmanlarda gerçekleşen amortisman giderleri ve bakım onarım giderleri ayrı ayrı sınıflandırılmakta, amortisman maliyetleri doğrudan yüklenirken bakım onarım maliyetleri dağıtım anahtarı itibarıyla yüklenmektedir. İşletmenin mizan verileri

incelenmiş eylül ayında toplam 3568,15TL bakım onarım gideri gerçekleştiği görölmüştür. Bu durumda, bakım onarım maliyetlerinin yükleme oranı da aşağıdaki gibi bulunacaktır:

Yükleme oranı= 3568,15TL /64,77 Bak-on sa=55,08TL/Bak-Onarım saat

Maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımı ve toplam maliyet rakamları alınarak bulunan yükleme oranları kullanılmasıyla faaliyetleri ait maliyetleri hesaplamak mümkün olacaktır. Bu bağlamda makine ekipman maliyetlerinin faaliyetler itibariyle dağıtımı tablo 8’de görölecektir.

Tablo 8: Makine Ekipman Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Amortisman	Bak-On Sa.	Yükleme Oranı (TL/Bak-Onarım sa.)	Tutar	Toplam Tutar
Satın Alma Faaliyeti	–	–	–	–	–
ST Faaliyeti	1050,89TL	27,56sa	55,08TL/Bak-On saat	1518TL	2568,89TL
Yarma-Silme Faaliyeti	2941,92TL	10,21sa	55,08TL/Bak-On saat	562,36TL	3504,28TL
Dolgu Faaliyeti	2168,33TL	12sa	55,08TL/Bak-On saat	660,96TL	2829,29TL
Silme-Ebatlama Faaliyeti	2602,59TL	15sa	55,08TL/Bak-On saat	826,20TL	3428,79TL
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	–	–	–	–	–
Yükleme Faaliyeti	1283,55TL	–	–	–	1283,55TL
Toplam	10047,28TL	64,77sa	55,81TL/Bak-Onarım saat	3568,15TL	13615,43TL

Diğer Endirekt Maliyetlerin Faaliyetlere Aktarılması

Faaliyet merkezlerine ve faaliyetlere doğrudan yüklenemeyen işçilik ve makine maliyetleri dışında kalan endirekt maliyetler, maliyet taşıyıcıları kullanarak dağıtılmıştır. Maliyet taşıyıcılarının seçiminde ise maliyet kalemlerinin özellikleri dikkate alınmıştır. Endirekt maliyetlerden birisi olan endirekt malzeme giderlerinin dağıtımında genellikle satın alma sayısı kullanılmaktadır. Satın alma sayıları kullanarak maliyetlerin dağıtımı sonraki aşamalarda gerçekleştirilecektir. Tablo 9’da endirekt maliyet kalemleri ve kullanılan maliyet taşıyıcıları yer almaktadır.

Tablo 9: Diğer Endirekt Maliyetler ve Maliyet Taşıyıcıları

Endirekt Maliyet Kalemleri	Tutarlar	Maliyet Taşıyıcıları	Faaliyetler
Enerji Giderleri	24228,37TL	Kwh	Tüm Faaliyetler
Yemekhane Hizmetleri	3124,80TL	İşçi sayısı	Tüm Faaliyetler
Su ve İlaç Giderleri	734TL	Mks	2. 3. ve 5. Faaliyetler
Endirekt Malzeme Gider.	17183,50TL	Direkt	Tüm Faaliyetler

Tabloda da görüldüğü üzere enerji, yemekhane ve endirekt malzeme gideri maliyetleri tüm faaliyetler ile ilişkili bulunurken su ve ilaç gideri ise sadece 2., 3. ve 4. faaliyetler ile ilişkili bulunmuştur. Endirekt maliyetlerin dağıtımı gerçekleştirmeden önce maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımına bakmak gerekir. Tablo 10’da maliyet etkenlerinin faaliyetlerine kullanımı grlmektedir.

Tablo 10: Diğer Maliyet Etkenlerinin Faaliyetlere Göre Kullanımı

Faaliyetler	Enerji Giderleri (kwh)	Yemekhane (işçi sayısı)	Su ve İlaç (mks)	Endirekt Malz (Direkt)
Satın Alma Faaliyeti	109 kwh	1 kişi	–	Direkt
ST Faaliyeti	21963 kwh	2 kişi	231,76 mks	Direkt
Yarma-Silme Faaliyeti	41320kwh	3 kişi	210,03 mks	Direkt
Dolgu Faaliyeti	1910 kwh	3 kişi	–	Direkt
Silme-Ebatlama Faaliyeti	24840 kwh	5 kişi	227,31 mks	Direkt
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	375 kwh	7 kişi	–	Direkt
Yükleme Faaliyeti	325 kwh	3 kişi	–	Direkt
Toplam	90842kwh	24 kişi	669,1 mks	Direkt

Maliyet etkenlerinin faaliyetlere göre kullanımını belirledikten sonra maliyetlerin belirlenen dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlere dağıtılması gerekmektedir. Tablo 11’de faaliyetlerin maliyetlerden almış oldukları pay grlmektedir.

Tablo 11: Diğer Endirekt Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması

Faaliyetler	Enerji Gideri	Yemekhane	Su ve İlaç	Endirekt malz.	Toplam
Satın Alma Faaliyeti	29,07TL	130,2TL	–	269,44TL	428,71TL
ST Faaliyeti	5857,53TL	260,4TL	254TL	1350,23TL	7722,16TL
Yarma-Silme Faaliyeti	11020,04TL	390,6TL	230,19TL	2134,88TL	13775,71TL
Dolgu Faaliyeti	509,39TL	390,6TL	–	4877,76TL	5777,75TL
Silme-Ebatlama Faaliyeti	6624,82TL	651TL	249,73TL	1015,96TL	8541,51TL
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	100,11TL	911,4TL	–	13154,14TL	14165,65TL
Yükleme Faaliyeti	86,67TL	390,6TL	–	1331,24TL	1808,51TL
Toplam	24228,37TL	3124,80TL	734TL	24133,21TL	52220,38TL

Tablo 11’de maliyet taşıyıcıları kullanılarak diğere indirekt maliyetler faaliyetlere dağıtılmıştır. Bu dağıtımda kullanılan yükleme oranları sırasıyla aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\begin{aligned} \text{Yükleme oranı} &= \text{Toplam Enerji Maliyeti} / \text{Toplam kwh} \\ &= 24228,37\text{TL} / 90842\text{kwh} \\ &= 0,26\text{TL/kwh} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yükleme Oranı} &= \text{Toplam Yemekhane Maliyeti} / \text{Toplam İşçi Sayısı} \\ &= 3124,80\text{TL} / 24\text{kişi} \\ &= 130,2\text{TL/kişi} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yükleme Oranı} &= \text{Toplam Su ve İlaç Gideri} / \text{Toplam Makine Saati} \\ &= 734\text{TL} / 699,1 \text{ mks} = 1,09\text{TL/mks} \end{aligned}$$

4.4.3. Faaliyetlerin Toplam Maliyetlerinin Bulunması

Bu aşamaya kadar yapılmış olunan işlemler faaliyetlerin toplam maliyetlerinin bulunması için gerekli olan hesaplamalardan oluşmaktadır. Faaliyetlerin toplam maliyeti yapılan tüm hesaplamaların toplamından oluşmaktadır ve tablo 12’de görölmektedir.

Tablo 12: Faaliyetlerin Toplam Maliyetleri

Faaliyetler	İşçilik Maliyetleri	Makine Ekipman Maliyetleri	Diğere Endirekt Maliyetler	Toplam Tutar
Satın Alma Faaliyeti	1328,69TL	–	428,71TL	1757,40TL
ST Faaliyeti	2657,48TL	2568,89TL	7722,16TL	12948,53TL
Yarma-Silme Faaliyeti	3986,07TL	3504,28TL	13775,71TL	21266,06TL
Dolgu Faaliyeti	3986,07TL	2829,29TL	5777,75TL	12593,11TL
Silme-Ebatlama Faaliyeti	6643,46TL	3428,79TL	8541,51TL	18613,76TL
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	9300,83TL	–	14165,65TL	23466,48TL
Yükleme Faaliyet	3986,07TL	1283,55TL	1808,51TL	7078,13TL
Toplam	31888,67TL	13615,43TL	52220,38TL	97724,48TL

4.4.4. İkinci Aşama Faaliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi

Faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasından sonra bu faaliyetlerin ürünler tarafından kullanılmasında hangi ölçüye göre değerlendirileceği noktasında karar vermek gerekmektedir. FTM uygulamasını gerçekleştirdiğimiz işletmede yöneticilerin ve üretim personeli görüşleri doğrultusunda saptanan ikinci aşama maliyet etkenleri tablo 13’de görölmektedir.

Tablo 13: İkinci Aşama Maliyet Etkenleri

Faaliyetler	Maliyet Etkenleri
Satın Alma Faaliyeti	Üretim Hacmi
ST Faaliyeti	Makine Saati
Yarma-Silme Faaliyeti	Makine Saati
Dolgu Faaliyeti	Makine Saati
Silme-Ebatlama Faaliyeti	Makine Saati
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati
Yükleme Faaliyeti	Direkt İşçilik Saati

Faaliyet Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtılması

İkinci aşamada ise faaliyet etkenlerini belirledikten sonra bu faaliyetlerin hesaplamasının yapıldığı dönemde hangi ürün tarafından ne kadar kullanıldığına saptanması; yani faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılması gerekmektedir.

Faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtılmasında tablo 13’de gösterilen maliyet etkenleri kullanılacaktır. Ürünlerin dağıtımında kullanılacak olan dağıtım anahtarları daha önce ürünler için belirlenmiş olan üretim katsayısına göre ürünler arasında paylaşılacaktır. 1,2’lik ürünler için %59, 1,8’lik ürün için ise %41 dağıtım katsayısı kullanılacaktır.

Her bir faaliyette gerçekleşen üretim miktarları değişkenlik göstereceğinden dolayı faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde birim ürün maliyetini hesaplayabilmek için her bir faaliyette gerçekleşen fiziki akışı ortaya koymak gereklidir. Aksi takdirde gerçekleştirilecek maliyet hesabı gerçek tutarları yansıtmayacak ve işletme yönetimini yanlış kararlara gebe bırakabilecektir.

Bu bağlamda, fiziki akışı; yani işletmenin faaliyetlerinde gerçekleşen üretim miktarlarını kullanarak faaliyet maliyetlerini hesaplayabilmek için öncelikle, işletmenin faaliyetlerinde gerçekleşen maliyetlerinin ürünler bazında dağıtım anahtarlarını kullanarak paylaşılması gerekmektedir. Faaliyet maliyetlerinin ürünlere dağıtımı tablo 14’de görülecektir.

Tablo 14: Faaliyet Maliyetlerinin Ürönlere Dağıtılması

Faaliyetler	Faaliyet Maliyetleri	Faaliyet Taşıyıcı Miktarları			Birim Faaliyet Taşıyıcı Tutarı	Faaliyet Maliyet Dağıtımı	
		(1)	(2)	(3)		(4)	(5)
		1,2'lik	1,8'lik	Toplam		1,2'lik	1,8'lik
Satın Alma Faaliyeti	1757,4	15300	10333	25633	0,0685	1048,05	707,81
ST Faaliyeti	12948,53	136,73	95,03	231,76	55,87	7639,1	5309,32
Yarma-Silme Faaliyeti	21266,06	123,91	86,12	210,03	101,252	12546,13	8719,82
Dolgu Faaliyeti	12593,11	82,6	57,4	140	89,95	7429,87	5163,13
Silme Ebatlama Faaliyeti	18613,76	134,11	93,2	227,31	81,887	10981,86	7631,86
Seleksiyon-Paketleme Faaliyeti	23466,48	743,4	516,6	1260	18,624	13845,08	9621,15
Yükleme Faaliyeti	7078,13	320,72	222,8	543,6	13,02	4175,77	2900,85
Toplam	97724,48			Toplam Faaliyet Maliyeti		57667,77	40055,94

Tablo 15: ST Hattı Fiziki Üretim Artış Miktarı

Açıklama	ST m2		Açıklama	Yarma-Silme m2		Açıklama	Dolgu	
	3,4'lik	4,6'lık		1,2'lik	1,8'lik		1,2'lik	1,8'lik
Üretime Giren	5587	3883	ST Gelen	16640.88	11488	Yarma-Silme Gelen	16900.26	11718.74
Fire (Çamur)	3185	2213	ST Gelen YK	962.32	668.8	Stok Giren	589.74	435.26
Açıklanması Gereken Miktar	2402	1670	Stok Giren	751.8	598.2	Fire (-)	490	340
Yarma-Silme Giden	2080.11	1436	Fire (-)	865	601	Açıklanması Gereken Miktar	17000	11814
YK ST	120.29	83.6	Açıklanması Gereken Miktar	17490	12154	Silim-Ebatlama Gönderilen	16937.88	11770
Satılan	201.6	150.4	YK Yarma	162.98	113.26	YK Dolgu	62.12	44
Açıklanan Miktar	2402	1670	Dolguya Gönderilen	16900.26	11718.74	Açıklanan Miktar	17000	11814
			Satılan	426.76	322			
			Açıklanan Miktar	17490	12154			
Açıklama	Silme-Ebatlama m2		Açıklama	Seleksiyon m2		Açıklama	Yükleme m2	
	1,2'lik	1,8'lik		1,2'lik	1,8'lik		1,2'lik	1,8'lik
Dolgu Gelen	16937,88	11770	ST Satılan	201,6	150,4	Seleksiyondan Gelen	15300	10633
Fire (Çamur)	1637,88	1137	Yarma-Silme Satılan	426,76	322	Açıklanması Gereken Miktar	15300	10633
Açıklanması Gereken Miktar	15300	10633	Silme-Ebatlama Gelen	14671,64	10160,6	Satılan	15300	10633
Seleksiyon Giden	14671,64	10160,6	Açıklanması Gereken Miktar	15300	10633	Açıklanan Miktar	15300	10633
YK (Fire)	77,48	53,85	Yüklemeye Gönderilen	15300	10633			
Stok Gönderilen	550,88	418,55	Açıklanan Miktar	15300	10633			
Açıklanan Miktar	15300	10633						

İşletmenin ST hattında gerçekleşen üretimine ait fiziki akışı ortaya koyduktan sonra faaliyet tabanlı maliyet yönteminin son aşaması olan faaliyet maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi aşaması gerçekleştirilebilecektir. Ancak maliyet yüklemesini gerçekleştirmeden önce satın alma faaliyetinde ortaya çıkan ve ürünler bazında hesaplamış olduğumuz maliyetleri esas üretim merkezleri arasında paylaştırmak gerekmektedir. Satın alma sayısının dağıtım katsayısı olarak kullanılacağı maliyet dağıtımı gerçekleştirmek için öncelikle yükleme oranını hesaplamak gerekmektedir. Ürünler bazında hesaplama yapacağımız için ürünler için farklı farklı gerçekleştirilen satın alma miktarları ve tutarları göz önünde bulundurularak yükleme oranı hesaplanacaktır. Bu durumda 1,2'lik ürün için hesaplanacak yükleme oranı;

Yükleme oranı = Toplam Satın Alma Maliyeti /Toplam Satın Alma Sayısı

$$=944,01\text{TL}/26\text{satın alma say.}$$

$$=36,30\text{TL}/\text{sa.alma.say.}$$

1,8'lik ürün için yükleme oranı

Yükleme oranı = Toplam Satın Alma Maliyeti /Toplam Satın Alma Sayısı

$$=637,54\text{TL}/18\text{satın alma say.}$$

$$=35,42\text{TL}/\text{sa.alma.say.}$$

Yükleme oranları itibariyle satın alma maliyetlerinin ürünler ve üretim faaliyetleri doğrultusunda dağıtımı tablo 16'de verilmektedir.

Tablo 16: Üretim Merkezleri Satın Alma Maliyet Dağıtımlar

Faaliyet		Satın Alma Sayısı	Yükleme Anahtarı	Tutar
ST	1,2'lik	4	36,30TL/sa.alma.say.	145,2TL
	1,8'lik	4	35,42TL/sa.alma.say.	141,68TL
Yarma-Silme	1,2'lik	7	36,30TL/sa.alma.say.	254,1TL
	1,8'lik	4	35,42TL/sa.alma.say.	141,68TL
Dolgu	1,2'lik	4	36,30TL/sa.alma.say.	145,2TL
	1,8'lik	3	35,42TL/sa.alma.say.	106,26TL
Silme-Ebatlama	1,2'lik	6	36,30TL/sa.alma.say.	217,8TL
	1,8'lik	4	35,42TL/sa.alma.say.	141,68TL
Seleksiyon	1,2'lik	3	36,30TL/sa.alma.say.	108,9TL
	1,8'lik	2	35,42TL/sa.alma.say.	70,84TL
Yükleme	1,2'lik	2	36,30TL/sa.alma.say.	72,6TL
	1,8'lik	1	35,42TL/sa.alma.say.	35,42TL
Toplam	1,2'lik	26		944,01TL
	1,8'lik	18		637,54TL

Tablo 17: FTM'ye Göre ST 3,4'lk ve 4,6'lk ürüne Ait Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE ST 3,4'LK VE 4,6'LIK ÜRÜN MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (3,4'lk)	Tutar	Açıklama (4,6'lk)	Tutar
D.İ.M.M	(7,14TL + 9,46TL) * (2402 m ²)	39873,2TL	(9,37 TL + 12,42TL) * (1670 m ²)	36389,3TL
ST Faaliyet Maliyeti	(7639,10TL + 145,2TL)	7784,3TL	(5309,32TL + 141,68TL)	5451TL
<i>Birim ST Faaliyet Maliyeti</i>	<i>(7784,3TL/5587 m²)</i>	<i>1,39328TL</i>	<i>(5451TL/3883 m²)</i>	<i>1,40381TL</i>
Toplam Maliyet	D.İ.M.M + Faaliyet Maliyeti	47658TL	D.İ.M.M + Faaliyet Maliyeti	41840TL
Birim Maliyet	(47658TL/5587 m²)	8,53015TL	(41840TL/3883 m²)	10,77517TL
Yarma- Silmeye Gönderilen	(2080,11 m ²) * (8,53015TL)	17744TL	(1436 m ²) * (10,77517TL)	15473TL
Stok (Satılan)	(201,6 m ²) * (8,53015TL)	1720TL	(150,4 m ²) * (10,77517TL)	1621TL
ST YK	(120,29 m ²) * (8,53015TL)	1026TL	(83,6 m ²) * (10,77517TL)	901TL
Fire (amur)	(3185 m ²) * (8,53015TL)	27168TL	(2213 m ²) * (10,77517TL)	23845TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	47658TL	Genel Toplam	41840TL

ST işleminden sonraki aşamayı yarma-silme aşaması oluşturmaktadır.

Tablo 18: FTM'ye Göre Yarma-Silme 1,2'lik ve 1,8'lik ürüne Ait Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE YARMA-SILME 1,2'LİK VE 1,8'LİK ÜRÜN MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (1,2'lik)	Tutar	Açıklama (1,8'lik)	Tutar
ST Gelen	ST'den Gelen Maliyet	17744TL	ST'den Gelen Maliyet	15473TL
ST YK	ST Gelen YK Maliyeti	1026TL	ST Gelen YK Maliyeti	901TL
Stok Giren	Ağustos Ayı Yarma Silme Maliyeti m ² başına 1,20TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda (751,8 m ² * 1,20TL)	902,16TL	Ağustos Ayı Yarma Silme Maliyeti m ² başına 1,20TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda (598,2 m ² * 1,02TL)	610,16TL
Yarma-Silme Faaliyet Maliyeti	(12546,18TL+254,1TL)	12800,23TL	(8719,82TL+141,68TL)	8861,50TL
Birim Yarma-Silme Faaliyet Maliyeti	(12800,23TL/18355 m²)	0,69737TL	(8861,50TL/12755 m²)	0,69474TL
Toplam Maliyet	ST Gelen Maliyet +ST YK Mal.+Stok Giren Mal.+Faal.Mal	32472TL	ST Gelen Maliyet +ST YK Mal.+Stok Giren Mal.+Faal.Mal	25846TL
Birim Maliyet	(32472TL/18355 m²)	1,76910TL	(25846TL/12755 m²)	2,02634TL
Dolguya Gönderilen	(16900,26 m ²) * (1,76910TL)	29898TL	(11718,74m ²) * (2,02634TL)	23746TL
Stok (Satılan)	(426,76 m ²) * (1,76910TL)	756TL	(322m ²) * (2,02634TL)	652TL
Yarma-Silme YK	(162,98 m ²) * (1,76910TL)	288TL	(113,26 m ²) * (2,02634TL)	230TL
Fire (amur)	(865 m ²) * (1,76910TL)	1530TL	(601m ²) * (2,02634TL)	1218TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	32472TL	Genel Toplam	25846TL

ST' den çıkan ve yarma-silme' den çıkan ürünlerin bir kısmına dolgu yapılmaktadır. Dolgu faaliyetine ilişkin maliyetlerde aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 19: FTM'ye Göre Dolgu 1,2'lik ve 1,8'lik Plaka Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE DOLGU 1,2'LİK VE 1,8'LİK ÜRÜN MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (1,2'lik)	Tutar	Açıklama (1,8'lik)	Tutar
Yarma-Silme Gelen	Yarma Silme'den Gelen Maliyet	29898TL	Yarma Silme'den Gelen Maliyet	23746TL
Stok Giren	Ağustos Ayı Dolgu Maliyeti m ² başına 0,60TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda (589,74 m ² * 0,60TL)	353,84TL	Ağustos Ayı Dolgu Maliyeti m ² başına 0,55TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda (435,26 m ² * 0,60TL)	239,39TL
Dolgu Faaliyet Maliyeti	(7429,87TL+145,2TL)	7575,07TL	(5163,13TL+106,26TL)	5269,39TL
Birim Dolgu Faaliyet Maliyeti	(7575,07TL/17490 m²)	0,43310TL	(5269,39TL/12154 m²)	0,43355TL
Toplam Maliyet	Yarma-Silme'den Gelen Maliyet +Stok Giren Mal.+Faal.Mal	37827TL	Yarma-Silme'den Gelen Maliyet +Stok Giren Mal.+Faal.Mal	29255TL
Birim Maliyet	(37827TL/17490 m²)	2,16277TL	(29255TL/12154 m²)	2,40702TL
Silim-Ebatlamaya Gönderilen	(16937,88 m ²) * (2,16277TL)	36633TL	(11770m ²) * (2,40702TL)	28331TL
Dolgu YK	(62,12 m ²) * (2,16277TL)	134TL	(44 m ²) * (2,40702TL)	106TL
Fire (Çamur)	(490 m ²) * (2,16277TL)	1060TL	(340 m ²) * (2,40702TL)	818TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	37827TL	Genel Toplam	29255TL

Dolgu aşamasından sonra silim-ebatlama aşamasına ait maliyetler aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 20:FTM'ye Göre Silim-Ebatlama 1,2'lik ve 1,8'lik ürüne Ait Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE SİLİM-EBATLAMA 1,2'LİK VE 1,8'LİK ÜRÜN MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (2'lik)	Tutar	Açıklama (3'lük)	Tutar
Dolgu'dan Gelen	Dolgu'dan Gelen Maliyet	36633TL	Dolgu'dan Gelen Maliyet	28331TL
Silim-Ebatlama Faaliyet Maliyeti	(10981,86TL+217,8TL)	11199,66TL	(7631,86TL+141,68TL)	7773,54TL
Birim Silim Ebatlama Faaliyet Maliyeti	(11199,66TL/16937,88 m²)	0,66121TL	(7773,54TL/11770 m²)	0,66045TL
Toplam Maliyet	Dolgu'dan Gelen Maliyet +Faal. Mal	47833TL	Dolgu'dan Gelen Maliyet +Faal.Mal	36105TL
Birim Maliyet	(47833TL/16937,88 m²)	2,82402TL	(36105TL/11770 m²)	3,06754TL
Seleksiyona Gönderilen	(1461,64 m ²) * (2,82402TL)	41433TL	(10160,6 m ²) * (3,06754TL)	31168TL
Silim-Ebatlama YK	(77,48 m ²) * (2,82402TL)	219TL	(53,85 m ²) * (3,06754TL)	165TL
Stok Gönderilen	(550,88 m ²) * (2,82402TL)	1556TL	(418,55 m ²) * (3,06754TL)	1284TL
Fire (amur)	(1637,88 m ²) * (2,82402TL)	4625TL	(1137 m ²) * (3,06754TL)	3488TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	47833TL	Genel Toplam	36105TL

Silim aşamasından sonra ürünler satılmadan önceki son aşamada seleksiyon aşamasında duraklamaktadır. Bu aşamada ortaya çıkan maliyet dağıtımları da aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 21:FTM’ye Göre Seleksiyon 1,2’lik ve 1,8’lik ürüne Ait Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE SELEKSİYON 1,2'LİK VE 1,8'LİK ÜRÜN MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (1,2'lik)	Tutar	Açıklama (1,8'lik)	Tutar
ST Doğrudan Satılan	ST Satılan Maliyet	1720TL	ST Satılan Maliyet	1621TL
Yarma-Silme Doğrudan Satılan	Yarma-Silme Satılan Maliyeti	756TL	Yarma-Silme Satılan Maliyeti	652TL
Silim-Ebatlama Gelen	Silim-Ebatlama'dan Gelen Maliyet	41433TL	Silim-Ebatlama'dan Gelen Maliyet	31168TL
Seleksiyon Faaliyet Maliyeti	(13845,08TL+108,9TL)	13953,98TL	(9621,15TL+70,84TL)	9691,99TL
Birim Seleksiyon Faaliyet Maliyeti	(13953,98TL/15300 m²)	0,91202TL	(9691,99TL/10633 m²)	0,91150TL
Toplam Maliyet	ST Satılan Mal.+Yarma-Silme Satılan Mal.+Silim Ebatlama Satılan Mal.+Seleksiyon Faal.Mal	57863TL	ST Satılan Mal.+Yarma-Silme Satılan Mal.+Silim Ebatlama Satılan Mal.+Seleksiyon Faal.Mal	43133TL
Birim Maliyet	(57863TL/15300 m²)	3,78189TL	(43133TL/10633 m²)	4,05652TL
Yükleme Gönderilen	(15300 m ²) * (3,78189TL)	57863TL	(10633 m ²) * (4,05652TL)	43133TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	57863TL	Genel Toplam	43133TL

Ürünler için son durak yükleme aşamasıdır.

Tablo 22: FTM'ye Göre Yükleme 1,2'lik ve 1,8'lik Ürüne Ait Maliyet Hesabı

FTM'YE GÖRE YÜKLEME 2'LİK VE 3'LÜK PLAKA MALİYETİ				
Maliyet	Açıklama (1,2'lik)	Tutar	Açıklama (1,8'lik)	Tutar
Seleksiyon Gelen	Seleksiyon Gelen Maliyet	57863TL	Seleksiyon Gelen Maliyet	43133TL
Yükleme Faaliyet Maliyeti	(4175,76TL + 72,06TL)	4247,83TL	(2900,85TL + 35,42TL)	2936,27TL
Birim Yükleme Faaliyet Maliyeti	(4247,83TL/15300 m²)	0,27763TL	(2936,27TL/10633 m²)	0,27614TL
Toplam Maliyet	Seleksiyon Gel. Mal.+Yükleme Faal. Maliyeti	62111TL	Seleksiyon Gel. Mal.+Yükleme Faal. Maliyeti	46069TL
Birim Maliyet	(62111TL/15300 m²)	4,05954TL	(46069TL/10633 m²)	4,33264TL
Satılan	(15300m ²) * (4,05954TL)	62111TL	(10633m ²) * (4,33264TL)	46069TL
Toplam Maliyet	Genel Toplam	62111TL	Genel Toplam	46069TL

5. Sonuç

Genel olarak çok büyük maliyetlerin gerçekleştiği mermer sektöründe maliyetlerin doğru bir şekilde izlenmesi önem arz eden bir konudur. Mevcut sistemde faaliyetlerin maliyetleri ayrıntılı bir analize tabi tutulmamakta yani direkt veya endirekt maliyet olarak ayrılmamaktadır. Fakat FTM sisteminde ise, faaliyetler ve bunların sonucunda ortaya çıkan maliyetler çeşitli kriterler kullanılarak direkt ve endirekt maliyet olarak ayrılarak FTM sistemine uygun olarak mamullere dağıtılmaktadır. Bu bağlamda gerçekleştirmiş olduğumuz çalışmamızda yer alan örnek işletmemizde ST hattında üretilen rnlere ait maliyetler mevcut ve FTM yöntemine göre sırasıyla hesaplanmıştır. Hesaplamalar sonucunda elde edilen bulgular karşılaştırmalı olarak aşağıda verilecektir.

Tablo 23: Mevcut Sistem İle FTM Sisteminde Faaliyetlere İlişkin Elde Edilen Sonuçların Karşılaştırılması

Faaliyetler	Mevcut Sistem(1,2'lik)	FTM Sistemi (1,2'lik)	Fark	Mevcut Sistem (1,8'lik)	FTM Sistemi (1,8'lik)	Fark
ST (3,4-4,6)	19,07 TL/ m ²	8,53015TL/ m ²	- 10,53985TL/m ²	24,25 TL/ m ²	10,7751 TL/ m ²	13,47483 TL/m ²
Yarma-Silme	0,99 TL/ m ²	0,69737TL/ m ²	- 0,29263 TL/m ²	1,10 TL/ m ²	0,69474 TL/ m ²	-0,40526 TL/m ²
Dolgu	0,59 TL/ m ²	0,43310TL/ m ²	- 0,1569 TL/m ²	0,65 TL/ m ²	0,43355 TL/ m ²	-0,21645 TL/m ²
Silim-Ebatlama	1,27 TL/ m ²	0,66121TL/ m ²	- 0,60879 TL/m ²	1,51 TL/ m ²	0,66045 TL/ m ²	-0,84955 TL/m ²
Seleksiyon	0,81 TL/ m ²	0,91202TL/ m ²	0,10202 TL/m ²	0,81 TL/ m ²	0,91150 TL/ m ²	0,1015 TL/m ²
Yükleme	0,24 TL/ m ²	0,27763TL/ m ²	0,03763 TL/m ²	0,24 TL/ m ²	0,27614 TL/ m ²	0,03614 TL/m ²

ST hattında gerçekleşen faaliyet maliyetleri tablo 23'de mevcut ve FTM sistemi için ayrı gerçekleştirilmiştir. Tablo sonuçlarını 1,2'lik ve 1,8'lik ürünlerin mevcut ve FTM sistemi hesaplamalarında ortaya çıkan farklar dahilinde yorumlayacak olursak:ST hattında 3,4 lk ürünün maliyeti mevcut hesaplamada 19,07TL iken FTM sisteminde 8,53015TL ya, 4,6'lık üründe 24,25TL'dan 10,77517TL ya düşmüştür. ST hattında her iki ürün hesabında FTM sisteminde ortaya çıkan maliyetlerin mevcut sistemden daha az olduğu grlmektedir. Bunun en temel nedeni işletmenin mevcut hesaplamada birim

maliyeti hesaplarken ortaya çıkan toplam maliyeti üretim miktarı olan 3,4'lük ürün için, 2402 m² oranlanmasındır. Aynı şekilde 4,6'lük ürün içinde 1670 m² oranlanmaktadır. FTM sisteminde gerçekleştirilen hesaplamada ise üretim miktarları 3,4'lük ürün için 5587 m², 4,6'lük ürün için 3883 m² olarak alınmıştır. Bu şekilde hesaplama esnasında farklı miktarların alınmasının sebebi ortaya çıkan firelerden kaynaklanmaktadır. Mevcut hesaplamada fire tutarı, hesaplamalara doğrudan eklenmekte; ancak FTM sisteminde ise fire tutarı, toplam maliyetin içerisinde yer alarak birim maliyet hesaplamasında toplam üretim miktarı doğrultusunda hesaplama yapılmaktadır. Daha sonra da fire maliyeti ayrı olarak hesaplanarak, uygulamaya yorum kabiliyeti kazandırılmış ve mevcut sistemde yapılan yanlış hesaplama böylece düzeltilmiştir.

Diğer faaliyetler olan yarma-silme, dolgu, silim-ebatlama da hem 1,2'lik hem de 1,8'lik ürün için aynı şekilde üretim miktarlarında ki oranlamadan dolayı FTM sisteminde maliyetlerin mevcut hesaplamadan daha düşük çıkmasına sebebiyet vermiştir. Seleksiyon ve yükleme maliyetlerine baktığımızda ise aksi bir durum söz konusu olmaktadır. Yani FTM sistemine yapılan hesaplama mevcut sisteme göre hem 1,2 lik üründe hem de 1,8'lik üründe daha yüksek çıkmaktadır. Bunun nedeni ise birim maliyet hesaplamalarında üretim miktarları her iki sistemde aynı alınmasından kaynaklanmakla beraber işletmenin mevcut hesaplamada göz ardı ettiği bazı maliyet kalemlerinin FTM sistemine göre yapılan hesaplamada dikkate alınmasıdır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda işletmenin ST hattında üretmiş olduğu ürünlerin her iki sisteme göre ortaya çıkan maliyetleri ve ortaya çıkan farklılıklar tablo 24'de grlmektedir.

Tablo 24: 1,2'lik ve 1,8'lik Ürüne Ait Mevcut Sistem ile FTM Sistemi Hesaplamaları Sonucunda Ortaya ıkan Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Ürünler	Mevcut Sistem	FTM Sistemi	Fark
3,4'lük Ham	19,07 TL/ m ²	8,53015 TL/ m ²	- 10,53985 TL/ m ²
4,6'lük Ham	24,25 TL/ m ²	10,77517 TL/ m ²	- 13,47483 TL/ m ²
1,2'lik Ham	10,52 TL/ m ²	10,29925 TL/ m ²	- 0,22075 TL/ m ²
1,8'lik Ham	13,22 TL/ m ²	12,80151 TL/ m ²	- 0,41849 TL/ m ²
1,2'lik Dolgulu	11,11 TL/ m ²	10,73235 TL/ m ²	- 0,37765 TL/ m ²
1,8'lik Dolgulu	13,87 TL/ m ²	13,23506 TL/ m ²	- 0,63494 TL/ m ²
1,2'lik Silinmiş-Ebatlı	11,79 TL/ m ²	10,96046 TL/ m ²	- 0,82954 TL/ m ²
1,8'lik Silinmiş-Ebatlı	14,73 TL/ m ²	13,46196 TL/ m ²	- 1,26804 TL/ m ²

*Satılan ürünlere Seleksiyon ve Yükleme maliyetlerini de yüklemek gerekir. Bu tutar; mevcut sistemde Seleksiyon 1,2'lik üründe 0,81 TL/ m², 1,8'lik ürün için 0,81 TL/ m², Yükleme de ise 1,2'lik üründe 0,24 TL/ m², 1,8'lik üründe 0,24 TL/ m² olarak gerçekleşir. FTM sisteminde Seleksiyon için 1,2'lik üründe 0,91202 TL/ m², 1,8'lik üründe 0,91150 TL/ m², Yükleme de ise 1,2'lik üründe 0,27763 TL/ m², 1,8'lik üründe 0,27614 TL/ m² olarak gerçekleşir.

İşletmenin ürün maliyetlerinin bulunmasında ve bu maliyetlere etki eden hatalı ürünlerin hesaplanmasında öncelikle mevcut maliyet sistemi incelenmiş ve mevcut sisteme göre maliyetlerin nasıl hesaplandığına bakılmıştır ve birçok eksiklik bulunmuştur. Bunlar:

- Direkt işçilik maliyetlerinin hesaplanmasında dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin alınması,
- Endirekt işçilik giderlerinin göz ardı edilmesi,
- Satın alma giderlerinin hesaplamalara dahil edilmemesi,
- Bakım-onarım gideri, yardımcı malzeme gideri gibi unsurların göz ardı edilmesi,
- Genel üretim giderlerinin hesaplanmasında dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması,

Uygulama yapılan söz konusu işletmenin mermer sektöründe faaliyet gösteriyor olması, sektörde üretim şartlarının zorluğu, ürün çeşitliliği, verilerin doğru ve profesyonel bir şekilde tutulmaması gibi nedenler maliyet hesaplamalarını zorlaştırmaktadır. Ancak işletmenin mevcut sistemindeki eksiklikleri gidermek, doğru maliyet hesabını yapabilmesini sağlamak için FTM sistemine maliyet sahnesinde başrolü oynatma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Bu kapsamda işleyen FTM sistemi uygulanarak eksik veya yanlış olduğu kanaatine varılan hesaplamalar düzeltilerek yeniden hesaplanmıştır. Bunlar:

- Direkt işçilik maliyetlerinin hesaplanmasında dağıtım anahtarı olarak üretim hacmi yerine, işçilerin çalışma saatleri tespit edilerek direkt işçilik saati kullanılmıştır.
- Endirekt işçilik giderleri (yıllık izin ücretleri, fazla mesai v.b) muhasebe kayıtları incelenerek belirlenip hesaplamaya dahil edilmiştir.
- Satın alma giderleri saptanarak, satın alma sayısı dağıtım anahtarı kullanılarak ürünlere dağıtılmıştır.
- Genel üretim giderlerinin dağıtımında maliyet taşıyıcıları kullanılarak faaliyetlere daha sonrada mamullere dağıtılmıştır.

Sonuç olarak, işletme mevcut maliyet hesaplama sistemini kullanarak mamullerin maliyetini doğru bir Şekilde yansıtamamaktadır. Bu durum işletmenin karlılık analizlerinde yönetimi yanlışlıklara sürükleyecektir. Bu nedenle işletmenin maliyet sistemini bilimsel esaslara göre yeniden kurması gerekmektedir.

Kaynakça

- Atmaca, M. ve Terzi, S. 2007. “Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı.13, Aralık.
- Büyükşalvarcı, A. 2006. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.9, Sayı.10.
- Ciğer, A. 2006. “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Konya.
- etin, T. 2003. “Türkiye Mermer Potansiyeli, retimi ve İhracatı”, Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt.23, Sayı.3, Ankara.
- Eker, M. 2002. “Genel retim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.21, Sayı.1 Bursa.
- Gürcan, S. ve Sabah, E. 2003. “Türkiye ve Afyon’da Mermer Sektörünün Gelişim Trendi”, Türkiye IV. Mermer Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Afyon.
- İşleyen, A. 2006. “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir rnek alışma”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı.11.
- Karakuş A. 2007. “Bazı Mermer Birimleri İçin Optimum Plaka Kesme Koşullarının Araştırılması ve Mermer Malzeme zellikleri İle İlişkilendirilmesi”, Cumhuriyet Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Doktora Tezi, Sivas, s.4.
- Karaca Z. 1997. “Mermer İşleme Tesislerinin Teknik e Ekonomik Optimizasyonu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir, s.5.
- nen D. 2006. “Mermer Aranmalı mı?”, MTA Doğal Kaynaklar ve Ekonomi Bülteni, Sayı.1, s.24.

- Ülker, Y., İskender, H. 2005. “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem:Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği”, Balıkesir, Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.8, Sayı.13, Mayıs.
- Velioğlu, D. 2006. “Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Küçük ve Orta Ölçekli Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Yılmaz, R ve Baral, G. 2007. “Kurumsal Performans Yönetiminde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Uluslar arası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Celalabat Kırgızistan, Haziran.
- Yükçü, S. 1993. “Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından)”, Anadolu Yayıncılık, İzmir.

E-DİŐ TİCARET VE GİRİŞİMCİLİK ÜZERİNE ETKİLERİ ELEKTRONIC FOREIGN TRADE AND EFFECTS OF IT ON ENTREPRENEURSHIP

Nedret ERBOY

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Özet

Dış ticaret ile ülkeler birbirleriyle rekabet eder hale gelmişlerdir. İşletmeler içinde buldukları rekabet ortamında başarılı olabilmek için bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ile birlikte dış ticaret faaliyetlerini elektronik ortam üzerinde gerçekleştirmeye başlamışlardır. İnternet ve e-ticaret sadece mevcut işletmelere fırsatlar sunmamakta, iş kurmak isteyen yeni girişimcilere de büyük fırsatlar sunmaktadır. Günümüzde küreselleşme ve bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeyle birlikte klasik ticaret anlayışında değişme meydana gelmiş ve girişimciler yoğun rekabet ortamında karar vermek zorunda kalmıştır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan bu değişim ve gelişme girişimcileri de değişime ve gelişmeye zorlamaktadır. Elektronik dış ticaret, e-ticaretin uluslararası alanlarda yapılmasıdır. İşletmeler, e-dış ticaretin küresel imkâna erişim vermesi, zaman ve mekân sınırlarını ortadan kaldırması, maliyetsiz oluşu en önemlisi de dünya pazarlarına rahatça girebilme, uluslararası rekabet ve kitlesel erişime olanak sağlaması sebebiyle faaliyetlerini hızla e-dış ticarete uygun hale getirmektedir. Bu çalışmada ticaretin ve girişimciliğin gelişimi ve ekonomi içerisindeki önemi e-dış ticaretin girişimcilik üzerindeki etkileri üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Girişimcilik, E-Dış Ticaret

Abstract

Countries have been competing with each other by means of foreign trade. To be successful in the competitive environment , with the developments of information technologies, businesses started to carry out foreign trade activities in the electronic media. Internet and e-commerce does not offer opportunities not only existing businesses, also offers great opportunities for new entrepreneurs who want to start a business. Today, the rapid development of globalization and information technologies, the sense of classical trade have changed and entrepreneurs have been forced to decide in an intense competitive environment. This change and development in information technologies have been forcing entrepreneurs to change and evolve. Electronic foreign trade is done in the international areas. Businesses makes their e- foreign trade activities appropriate by reason of providing international competition, eliminating the boundaries of time and space, most notably the fact that cost-entering the world market easily and accessing to a massives. In this study, the development of e-commerce and entrepreneurship and their the importance of in economy and the effects of electronic foreign trade focuses on the entrepreneurship have been given.

Key Words: Electronic Trade, Entrepreneurship, E- Foreign Trade

1. Giriş

Ekonomik anlamda girişimciliğin her geçen gün öneminin arttığı bir dönem olan günümüz ekonomik düzeninde, girişim hürriyeti anlayışı, modern girişimciliğin en önemli hamlesidir. Bu hamle ile birlikte ekonomistlerin, girişimciliğin ve girişimcilerin serbest piyasa ekonomisinin gelişimine yaptıkları katkılarının öneminin her ortamda dile getirdikleri bilinmektedir. Bir ülkede emek, sermaye, doğa gibi üretim faktörleri nasıl sınırlı ise sanayileşme ile birlikte üretim faktörü niteliği kazanan girişimciler de sınırlıdır. Toplumda her bireyin iş kurma ve girişimde bulunma gibi bir arzusu olduğunu dşnmek mümkün değildir. Bu anlamda, ülke politikalarında, girişimciliği geliştirmek ve desteklemek gerekmektedir. Girişimciliği geliştirmek ve desteklemek demek yalnızca girişimcilerin önlerindeki engelleri kaldırmaya çalışmak onlara sermaye ve kaynak sağlamak demek değildir. Girişimcilerin lke ekonomisi içindeki yerlerinin öneminin bilerek ve onları ekonomik yaşam içerisinde etkin yerlerde görebilmek için istikrarlı politikalar ve yasalarla desteklemek gerekmektedir (Aksöz ve diğerleri, 2012:3).

18. yüzyıldan günümüze ekonomik dalgalanmalara, bu dalgalanmaların politik ekonomik etkilerine ve teknolojik yeniliklere paralel olarak üretim faktörlerinin üretim süreci içindeki yerleri ve üstlendikleri roller değişmiştir. Günümüzde küreselleşme ve bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeyle birlikte klasik ticaret anlayışında değişme meydana gelmiş ve girişimciler yoğun rekabet ortamında karar vermek zorunda kalmıştır (Bakırtaş ve Tekinşen, 2006:125). Bu değişim ve gelişme girişimcileri de değişime ve gelişmeye zorlamaktadır.

Yeni ekonomi içerisinde yaşanan pek çok gelişmeler, e-ticaret uygulamalarının işletmeler arasında kabul görmesini hızlandırmıştır. İnternet ve e-ticaret sadece mevcut işletmelere fırsatlar sunmamakta, iş kurmak isteyen yeni girişimcilere de büyük fırsatlar sunmaktadır (Marangoz, 2011:182). Elektronik dış ticaret ise e-ticaretin uluslararası alanlarda yapılmasıdır. İşletmeler, e-dış ticaretin küresel imkâna erişim vermesi, zaman ve mekan sınırlarını ortadan kaldırması, maliyetsiz oluşu en önemlisi de dünya pazarlarına rahatça girebilme, uluslararası rekabet ve kitlesel erişime olanak sağlaması sebebiyle faaliyetlerini hızla e-ticarete uygun hale getirmektedir (Alam ve diğerleri, 2011:376).

Bu çalışmada ticaretin ve girişimciliğin gelişimi ve ekonomi içerisindeki önemi, girişim ve girişimciliğin tanımı, e-dış ticaret kavramı ve e-dış ticaretin girişimcilik üzerindeki etkileri üzerinde durulmaktadır.

2. Ticaret ve Girişimciliğin Tarihi

Tarihsel süreç içinde bir vakıa olarak sabittir ki insanoğlu, ilkçağlardan bu yana yaşamını sürdürebilmek amacıyla her türlü olumsuz koşula rağmen ihtiyaçlarını karşılama eğiliminde olmuştur. Kaba taş, yontma taş, cilalı taş ve demirin icadına kadar olan tarihi devirleri, insanoğlunun girişimcilik ruhuyla ve risk almak suretiyle ortaya koyduğu birer yenilik olarak kabul etmek mümkündür. O halde insanlık tarihinin her döneminde insanoğlu řu veya bu Şekilde bir girişimcilik faaliyetinde bulunmuştur. Avcı insan topluluklarından sonra gelen tarım çağında ise, yerleşik hayata geçilmiştir. Bu dönemde artan tarımsal faaliyetler, insanoğlunun ilk defa ihtiyaından fazlasını üretmeye başladığını göstermektedir. İşte bu ihtiyaç fazlası mahsul, pazarlarda takas

suretiyle veya değerli maden, para ve para benzeri kıymetli emtia karşılığında el değiştirerek ticari anlamda ilk girişimcilik fikrini ortaya çıkarmıştır (Durukan, 2006: 26). Tarım sektöründen sanayi sektörüne geçişin yaşandığı bu dönemde, girişimciler toprak sahibi zenginler olmuştur. Bu dönemde finansal sermayenin kaynağı denizaşırı ticaret ve bankacılık sistemi olmuştur (Bakırtaş ve Tekinşen, 2006:126).

1700'lerden bugüne, iş yaşamı ele alındığında en önemli siyasi olay Fransız Devrimi olurken, bu dalğanın başlangıcı Sanayi Devrimidir. Sanayi devrimi ile iş hayatı, tarım sektöründen sanayi sektörüne kaymıştır. Dolayısıyla işletmeciliği, günümüz anlamda girişimciliğin tarihini de bu yüzyıla dayandırmak mümkündür. Sanayi devriminin devam ettiği dönemde kapitalizme tepki olarak siyasi alanda Marx'ın öğretisi popülerlik kazanmış ve mevcut politik-ekonomik yaşama tepki olarak meydana gelmiştir (Bakırtaş ve Tekinşen, 2006:126). Weber'e göre, üretim, ticaret, iş örgütleri gibi birçok unsur dünyanın birçok yerinde farklı zamanlarda var olmuş ve olmaya da devam edecektir. Ancak bu kurumların hiçbiri Batıdaki düzeye gelememiştir. Weber Batı insanının bu farklı özelliğini, Protestan alışma ahlakına bağlamaktadır. Dinde reform hareketiyle başlayan bu yeni dönemle birlikte, "burjuva" adı verilen yeni bir sınıf ortaya çıkmıştır; kentlerde yerleşen ve ticaret yapan bu sınıf, Batının yeni dinamiği olmuştur. Burjuvayla birlikte Batıda başlayan i mücadele, günümüz dünyasının kavramlarının ve düzeninin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Batıdaki bu ilk girişimciler, ticaretten kazandıklarıyla gçlenmişler, güçlendikçe siyasi alanda hak kazanmışlar ve kazandıkları haklarla kendileri için daha elverişli bir ortam oluşturmuşlardır. Böylece sınırlar yeniden çizilmiş, siyasi sistemler değişmiş, kazanmak ve daha çok kazanarak belirli sınırlar içinde zenginliği artırmak Batının temel düşüncesi olmuştur (Durukan, 2006: 26-27).

Daha sonraki dönemde Sosyalizm Kapitalizm'e alternatif olarak dünya siyasi hayatında tartışılmaya ve uygulama alanı bulmaya başlamıştır. Bu dönemdeki en önemli teknolojik yenilikler; nükleer enerji, elektronik ve mikro işlemci teknolojisi olmuştur. Bu dönemde yüksek kalifiye işgücü emek piyasasında yer alırken, üretim tekniklerindeki küreselleşme küresel emek eğitimine neden olmuştur. Bu dönemdeki girişimciler uluslararası yatırımcılardır. 1990'lardan günümüze kadar olan dönemin politik ekonomik yansımaları ise küreselleşme, uluslararasılaşma ve entegrasyondur. Bu dalğanın önemli teknolojik yenilikleri, bilişim teknolojileri, telekomünikasyon, bio teknoloji ve genetik mühendisliğidir. Iř yaşamında yer alan emek imalattan ziyade bilgi temelli mal ve hizmet üretiminde yoğun olarak kullanılmaktadır. Girişimciler daha çok özel yatırım kurumları olup; bilişim teknolojisi ve monopolistik medya sektörü bu dönemde ilgi alanları olmaktadır (Bakırtaş ve Tekinşen, 2006:127).

Tarih boyunca girişimciler ülkeler arasındaki ticarete ekonomik sistemin yapı taşları hatta belirleyicileri olmuşlardır. Doğunun zenginliklerine ulaşmak amacıyla Avrupalıların yeni ticaret yolları bulmak için başlattıkları ve yeni okyanusların ve kıtaların bulunmasıyla sonuçlanan coğrafi keşifler 15. ve 16. yüzyıllarda etkili olan başlıca gelişmelerdir. Özellikle 13. Yüzyıl sonlarına doğru Marco Polo'nun in seyahati sonrasında yazdığı bu ülkenin zenginliğini anlatan rapor gibi başka Uzak doğu zenginliklerini anlatan seyyah raporları,

coğrafya alanında görülen bilimsel ve teknik gelişmeler örneğın, coğrafya bilgilerinin artması ve gemicilik deneyiminin çoğalması, pusulanın öğrenilmesi, yeni haritaların hazırlanması keşiflere neden olan başlıca etkenlerdendir. Bunlara başlangıçta İspanyol ve Portekiz aristokrasisinin kral ya da kraliçelerinin gemicileri kimi zaman kendi güçlerini arttırmak için kimi zamanda papalığın ya da kilisenin desteğini alabilmek için desteklemeleri eklenebilir. Bu anlamda aristokrasi gemi, erzak ya da silah temin eden bir sponsor ya da finansör gibi davranmış ve Kristof Kolomp [Christoph Colomb (1451-1504)] gibi kaşifler ilk girişimciler olmuşlardır. Girişimcilik ruhu, her tarihte olduğu gibi özellikle esnek üretim ve organizasyon yapılarının önem kazanmaya başladığı günümüz ekonomilerinin gelişimde de daha önemli paya sahip olmaktadır. Çünkü küreselleşen dünyamızda birbirleriyle entegre olan ülkelerarası ilişkiler salt devletler arasında değil halklar arasında da ekonomik, sosyal ve kültürel bağların kuvvetlenmesine ve etkileşimlerin artmasına yol açmaktadır. Morrison (2000), girişimciliğın temellerinin kişide ve içinde yaşanan toplum ve kültürde aranması gerektiğini söylemektedir; kaynağın insan ruhunda olduğunu ve belirsizlik ve rekabet ortamlarında ortaya çıktığını belirtmektedir. Bu anlamda küresel bir kültür doğmuştur ve rekabet riski de küresel boyuta paralel olarak artmıştır. Yenilikleri uygulayıp uyarılmanın, farklılık yaratmanın, marka olmanın ya da pazar büyütmenin boyutları yerelden küresele kaymıştır. Çünkü artık yerel küresel pazar arasındaki sınırlarda ortadan kalkmakta ve rekabetin boyutu da yerel ile sınırlı kalmamaktadır. Bu anlamda girişimciler kendilerini dış dünyadan yalıtılmaları mümkün olmayan yeni dünya düzenine uyum göstermek zorundadırlar (Aksöz ve diğerleri, 2012: 49-50). Girişimciler ekonomik sistem içerisinde önemli bir rol üstlenmektedirler ve hem ülkenin ekonomisine hem de tüketicilere önemli yararlar sağlamaktadır.

Girişimciler, ürettikleri ürün ve sunumlarının sonucunda tüketicilerin sağladığı genel faydalar dışında ayrıca (Aksöz ve diğerleri, 2012: 50);

- Üretimi ve istihdamı arttırmaları, bu anlamda ekonomik ve sosyal dengeye katkı verirler,
- Atıl kaynakları devreye sokarak kaynakların etkin kullanımını sağlarlar; Yeni kaynaklar yaratırlar böylece kıt kaynakları çoğaltırlar,
- Teknoloji ve inovasyon yaratır ve yayarlar.
- Sektörler ve bölgeler arası etkileşimlerle ekonomiye dinamik bir yapı kazandırırılar,
- Ülke ekonomisinin yanında teknolojik ve sosyo-kültürel yapıyı da dış dünya ile bağlarlar.

Tüm bu unsurlar ekonomileri büyüten ve geliştiren öğelerdir. Bu nedenle girişimcilerin salt ulusal değil küresel ekonomide de refah ve verimliliğe katkı yaptığı açıktır. Gelişimde girişimciliğın rolü girişimin riskli ve yenilikçi karakteri ile yakından ilişkilidir. Girişimciler ile dış dünyanın ilişkisi karşılıklıdır. Girişimciler dış dünyadaki politik, ekonomik, teknolojik ve sosyo-kültürel değişimlerden etkilenirken, benzer şekilde onlarda dış ticaret aracılığıyla gittikleri ülkeleri aynı statülerde etkileyebilmektedirler. Dünya'daki gümrüklerin ve diğer ticarete getirilen engellerin ortadan kaldırılması ile girişim ve girişimcilerin önemi artmıştır. Böylece aracılı ortadan kaldırılabilen ve

maliyet kısıtlardan kurtulan girişimler -özellikle KOBİ'ler büyük girişimler gibi dünyanın bir ucundaki yeni pazarlara daha rahatça ulaşabilmektedirler (Aksöz ve diğerleri, 2012: 50).

3. Girişimcilik ve E-Diş Ticaret

İnsanoğunun tarihin ilk yıllarından bu yana yaşamını devam ettirebilmek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için yaptıkları faaliyetler basitçe girişim olarak değerlendirilebilir. Geçmişte kullandığımız "teşebbüs" ve "müteşebbis" kavramları yerine bugün daha çok "girişim" ve "girişimci" kavramlarını kullanmaktayız. Günlük hayatta, girişim (enterprise); bir içi yapmak için harekete geçme, başlama, kalkişma durumunu ifade etmekte, girişimci (entrepreneur) ise; böyle bir durum içinde yer alan girişken kişi anlamında kullanılmaktadır (Aytaç ve İlhan, 2007:102).

Girişimci; ekonomik mal ve/veya hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için üretim faktörlerini ele geçirip, düzenli bir biçimde bir araya getiren, kar amacı güden ve girişimlerinin sonucu doğabilecek tüm risklere katlanan kişidir (Marangoz, 2012:3). Başarılı bir girişimcinin tipik özellikleri; risk almadaki yeteneği, piyasa fonksiyonlarının nasıl işlediği hakkındaki bilgisi, yenilikçilik, know-how üretebilme, pazarlama becerileri, işletme yönetimi becerisi, işbirliği yapma (co-operate) yeteneğidir. Buna ilaveten, karlı fırsatları yakalayıp elde tutabilme yeteneği, işletme içi fırsatları tanımlayabilme yeteneği, risk (ekonomik, psikolojik, sosyal ilişkiler, kariyer geliştirme ve sağlık) yüklenme isteği de girişimcinin özellikleri arasında sayılabilmektedir (Littunen, 2000:295).

Girişimcilik ise insanın düşünsel emeğinin ekonomik değere dönüşmesi olarak ifade edilmekte ve üretim faktörleri arasında yer almaktadır. Girişimcilik, fırsatları değerlendirmek için kıt kaynakları bir araya getiren değer yaratma süreci olarak tanımlanmıştır. Bu süreç bir grup aktiviteden, fırsatları tanımlamadan, içi tanımlarından, değerlendirmeden, kaynakların elde edililişinden, yönetiminden ve tüm bunların sonucunda alınan sonuçlardan oluşmaktadır (Cristina, 2011:1). Yenilikçi, öncü, rekabetçi olma, risk alma, bir firmanın başarılı olabilmesi, faaliyette bulunduğu sektörde kalıcı olabilmesi için sahip olması gereken özelliklerdir. Bu özellikler de, firma davranışı olarak girişimciliğin boyutlarını oluşturur (Demiroğlu, 2007:1).

Bir girişimcinin geekleştireceği girişim için, üç önemli konuyu dikkate alması gerekir. Bunlardan ilki, girişimcinin çevresel trendler ve değişimlerin yarattığı fırsatları izlemesi olarak belirtilebilir. Girişimcilik için ikinci önemli konu yeniliktir. Bir girişim, yeni ürünler, hizmetler ya da içi yapmanın yeni yolu gibi yeni yaklaşımları değerltirmesi, dönüştürmesi, pazara sunması gerekir. Son önemli konu ise, büyümedir. Girişimcilerin, büyümeyi izlemesi gerekir. Onlar, büyüklüğünün aynı kalmasından ya da küçük olmaktan hoşnut olmazlar. Bu sebeple de, sürekli olarak trendleri arar ve yeni ürün ve yaklaşımları keşfetmek için çaba sarf ederler (Robbins ve diğerleri, 2003).

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş ile birlikte girişimcilik daha büyük bir önem kazanmıştır. Küreselleşme süreci ile önemi giderek artan ve ekonomide ağırlıklı bir yere sahip olan girişimcilik, aynı zamanda rekabet edebilme niteliklerinin güçlendirilmesine yardımcı olmaktadır (Aksöz ve diğerleri, 2012:3). İnternetin henüz yaygın olmadığı zamanlarda girişimciler

küçük işletmeler grubunda yer almakta ve sadece kendi ülkelerinin sınırları içerisinde faaliyet göstermekteydiler.

Bilişim teknolojilerinin, 1990'lı yıllardan sonra internet temelli teknolojilerle gelişmesi neticesinde, girişimci hem yeni pazarlara açılma hem de faaliyetleri daha uygun finansman imkânlarıyla gerçekleştirme imkânına kavuşmuştur (www.bilgiyönetimi.org/cm/pages). İnternet kullanıcılarının ve web sitesi sayısının hızla arttığı günümüzde internetin sunduğu olanaklardan biri olan elektronik ticaretin boyutu da buna bağlı olarak hızla artış göstermektedir. Elektronik ticaret hacminde meydana gelen bu artış onu, ülkelerin ekonomik, sosyal ve idari yapılarında önemli bazı etkilere sahip hale getirmektedir. Elektronik ticaretin ekonomik etkileri, dünyadaki geleneksel ticaret anlayışından yeni ekonomiye geçiş sürecinin hızlanmasına sebep olmaktadır. Bu etkilerin ekonomilere olan olumlu katkıları ülkelerin elektronik ticaretin gelişmesi yolunda sürekli olarak yeni önlemler alması ve düzenlemelere gitmesi ile doğru orantılı olmaktadır (Altınok vd. 2011:1). Bu alandaki gelişmeler girişimcileri ve girişimciliği derinden etkilemektedir. Bununla ötesinde internetin gelişmesi ve yayılması girişimcilere yeni fırsatlar sunmaktadır (Marangoz, 2011:181). Elektronik ticaretin yaygınlaşması ile birlikte girişimciler elektronik pazar yerlerindeki fırsatlara ve talebe cevap verebilecek yeni ürün ve hizmetleri geliştirebilmektedirler (www.microsoft.com, 1999) . Bu olgu küçük ve büyük bütün girişimciler için küresel pazarlara açılma imkânı vermektedir. Böylelikle girişimciler ülke sınırları dışına çıkarak internet üzerinde dış ticaret faaliyetlerini yürütmeye başlamışlardır.

4. E-Dış Ticaret

İletişim teknolojilerinin sağladığı hız, ucuzluk ve güven pazarlama stratejileriyle birleştğinde, küresel olarak, işletmelerin karlılığını arttırmaktadır (Marangoz, 2011:182). Elektronik ticaret elektronik ortamda alıcı ve satıcıları bir araya getirmektedir. Bu yönüyle elektronik ortamdaki ticaretin sınırları ulusal düzeyden uluslararası düzeye taşınmıştır. Diğer bir ifade ile ürünün milliyeti kavramı ortadan kalkmıştır (Bozkurt, 2000:98).

E-dış ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Elektronik dış ticaret, ticari işlemlerden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilmesi yoluyla reklam ve pazar araştırması, sipariş ve ödeme ile teslim olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır. Yurtiçi ve yurtdışındaki alıcı, satıcı, ülke, ürün veya pazar araştırması ve bununla birlikte şirketler arası, şirket tüketici arası, şirket kamu kuruluşu arası gerçekleşen ticari işlemlerin tamamının veya bir bölümünün elektronik iletişim kanalları kullanılarak hızlı, verimli şekilde yapılması ve gerçekleştirilmesine, yüz binlerce şirketle direkt temasın internetin verimli kullanımıyla sağlanabilmesine olanak tanıyan bir ticaret şeklidir (Erbaşlar ve Dokur, 2012: 146).

Elektronik dış ticaret, e-ticaretin uluslararası alanda yapılmasıdır. Elektronik dış ticaret için gerekenler internet bağlantısı olan bilgisayar ve e-dış ticaret sitesidir. Elektronik dış ticaret, dünyanın herhangi bir yerinden belirli bir mekâna bağlı kalmaksızın sadece internet bağlantılı bilgisayarlar ile dünyanın herhangi bir yerine ürünlerin pazarlanmasıdır. Global olarak satış yapmak için

dünyanın her yerinde mağazalar açmaya gerek yoktur, bunun yerine sanal dış ticaret mağazası ile dünyanın her yerinden milyonlarca müşteriye ulaşılabilir. Elektronik dış ticaret sayesinde hangi ülkede hangi ürüne talep var, bölgelere müşteri talepleri neler gibi bilgileri saptamak daha kolaydır. Bu özellik sayesinde bu yönde kampanyalar ile daha çok satış yapılabilir. Müşterilere kendi ülkelerinde bulamayacakları ürünleri tanıtip sunarak ilgileri çekebilir böylece yerel rakiplere oranla tercih edilme olasılığı artacaktır. Başarılı bir dış ticaret sayesinde pazarlama, reklam ve satış maliyetleri düşer ve kar oranınız artar. E-dış ticaret sitesi sayesinde uluslararası pazara hızlı ve güvenli bir biçimde girilirse, risksiz ve sermayesiz bir şekilde bütün dünya ile ticari ilişkiler kurulabilir. E-dış ticaret sitesi ile bir aracı olmaksızın tüketicilere satış yapılırsa, aracı olmadığı için daha uygun fiyattan satılan ürünler müşteriler tarafından daha çok talep görür ve bu sayede daha çok satış yapılabilir (Erbaşlar ve Dokur, 2012:149-150).

Türkiye'deki şirketlerin %90'ı aile şirkettir. Bu şirketlerin sermaye yapıları zayıftır. Girişimciler arasında "küçük olsun, benim olsun" mantığı vardır. Bu nedenle, aynı şehirde aynı iş kolunda üretim ve dağıtım yapan çok sayıda küçük işletme vardır. Küçük işletmelerin, uluslararası düzeyde araştırma-geliştirme, üretim, tanıtım, pazarlama ve satış sonrası destek hizmeti sunmaları oldukça güçtür (Gültekin, 2007:277). Dış pazarların iyi tanınmaması, ihracatçı firma ile alıcıların farklı ülkelerde olmaları ve aralarında birçok aracı işletmenin bulunması, belirsizliği ve riski arttırmaktadır (Özcan, 2000:63). Girişimciliğin risk alma ve fırsatlara odaklanma boyutları, bu belirsizlik ortamında girişimcilerin dış ticaret faaliyetlerini sürdürmelerinde kolaylık sağlayacaktır. Elektronik dış ticaretin yerel ekonomide önemli rol oynayan girişimciler üzerinde birçok etkisi bulunmaktadır. Elektronik dış ticaret sayesinde işletmeler artık ülke sınırları dışına çıkarak küresel pazarlarda rekabet edebilir konuma gelmektedirler.

5. Elektronik Dış Ticaretin Girişimcilik Üzerine Etkileri

Tarafların dış ticarete ilişkin iş bağlantılarını ve uluslararası pazarlama, reklam gibi faaliyetlerini elektronik ortamlar aracılığıyla, yüz yüze gelmeden yaptıkları bir ticaret biçimi olan e-dış ticaret, sağladığı fırsatlar ve sahip olduğu özellikler sayesinde çağın dış ticaret şekli haline gelmektedir (Kara ve Coşkun, 2012:183). Müşterilerin sanal ortamda gerçek alışveriş, yatırım ve bunun gibi ticari faaliyetleri, günün herhangi bir saatinde ve oturdukları yerden gerçekleştirme imkânı tanıyan elektronik ticaret, özellikle rekabet şansı düşük olan küçük ve orta ölçekli (KOBİ) işletmelere de cazip imkânlar sunmaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte küçük işletmeler ulusal ve küresel pazarda rekabet edebilme şansına sahip olmaktadır (Bozkurt, 2000:111). Dünya ticaret hacmi özellikle 1990'lı yılların başından itibaren hızlı küreselleşmeye paralel olarak artarak çok büyük hacimlere ulaşmıştır. Hemen her ülke yeni pazarlara ulaşma imkânı sağlamış ve daha önce gidilmeyen pazarlara ulaşmaya başlamıştır. 2000'li yılların başından itibaren dünya ekonomisinde yaşanan topyekûn hızlı büyüme tüm pazarlarda talep artışı yaratmıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerin daha fazla tüketmeye başlaması bu ülkelere mal ve hizmet ihraç eden ülkeler açısından yeni fırsatların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu gelişmelere paralel olarak daha önce dünya pazarlarında fazla rolü olmayan gelişmekte olan

lkelerle geri kalmış ülkelerin de dünya pazarlarına girmesine yol açmıştır. Dünya pazarlarına mal ve hizmet ihraç etmek kavramı dünya pazarlarıyla ticaret yapmak şeklinde kullanılır hale gelmiştir (Kırcova, 2010:15). Bu sayede işletmelerin faaliyetleri uluslararası arenalara taşınmış ve ülkeler kendi aralarında rekabet edebilir konuma gelmişlerdir.

Günümüzde uluslararası ticaretin kurallarının daha da belirginleşmesi, küreselleşmenin taşlarının yerine oturması ve dünya üzerindeki kaynakların bir iş bölümü çerçevesinde organize edilmeleri, firmaların uluslararası boyut kazanmasını ve küresel alanda söz sahibi olmalarını sağlamıştır. Bu faktörler ticaretin olağanüstü hızlanmasına neden olmaktadır. Genel olarak dış ticarete, yeni iş alanları ve sektörleri yaratarak hareket etmek yerine, daha çok hlihazırda kazandırdığı grlen ve sektörde yer edinmiş konularda dış ticaret yapmak tercih edilmektedir. Bu noktada, dış ticaret yaparken rekabetin çok fazla olması nedeni ile bakış açısını genişletmek, risk almak, yenilikçi ve yaratıcı olmak çok önemlidir (Aksöz ve diğerleri, 2012:51). Risk alma, yenilikçilik ve fırsat odaklı olmak girişimciliğin temel özelliklerini oluşturduğundan dolayı girişimciler bu özellikleriyle bu rekabet ortamında diğer büyük işletmelere göre daha avantajlı konuma geçebilmektedirler. Bundan dolayı dış ticaret faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılmaya başlanması girişimcilik açısından önemli bir gelişme olmuştur.

İletişim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler neticesinde bilgisayar ve internet kullanımı her geçen gün daha fazla artmaktadır. İnternetin hayatımıza girmesi, yeni bir girişimcilik fırsatı yaratmıştır. Kafasında orijinal bir fikri olmakla birlikte elinde yeterli sermayesi olmayan kişilere, orijinal fikirlerini uluslararası düzeyde uygulamaya geçirme imkânı sağlamaktadır. Girişimciler, bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler neticesinde, piyasaya girerken pek çok fırsatla karşı karşıya kalmaktadır. Bunlar genel olarak; i) piyasaya girmek için göreceli olarak düşük maliyet, ii) bütün dünyadaki müşterilere ulaşma, iii) mal ve hizmetlerin kişiselleştirilmesi olarak ifade edilebilir (Bakırtaş ve Tekinşen, 2006:134). Sermayesi az olan ve bu yüzden sadece kendi buldukları evre ya da ülke içerisinde faaliyet gösteren kk işletmeler küresel pazarlarda yerini almaya başlamıştır.

Geleneksel anlamda küreselleşmenin başlıca gleri olan çok uluslu şirketler ve onların direk yatırımları dış ticaretin akışından temel olarak sorumludur. Ancak son dönemlerdeki uluslararası ticaret ve yatırımlardaki artışlar, mevcut küresel oyuncu şirketlerden değil, öncelikli olarak i piyasalara odaklanmış şirketlerden kaynaklanmaktadır. Yani bugünün küreselleşen ekonomilerinin özelliklerinden en göze çarpanı, sadece büyük şirketler değil kk ve yeni girişimlerden oluşan ve uluslararası faaliyetleri üstlenen şirketlerin büyüyen sayılarıdır (Aksöz ve diğerleri, 2012:59). Böylelikle küresel pazarlar içerisinde yer almaya başlayan girişimciler, küresel ekonomiye katkıda bulunmakta ve dünya ekonomisine büyük katkılar sağlamaktadırlar.

Girişimcilik, ekonomik gelişmenin de en önemli unsurlarından biridir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomi alanındaki başarısı kk girişimcilerin sayısındaki artışa bağlıdır. Girişimciliğin bu kadar önemli olmasının nedeni; yenilik, yeni işletmelerin kurulması ve istihdam yaratma faktörlerinin oluşturdukları sinerjinin ekonomiyi olumlu yönde harekete geçirmesidir. Girişimcilerin, ekonomik gelişmeye sadece istihdam ya da gelir

yaratarak katkıda bulunmasının ötesinde, toplumun ihtiyaçlarını gidermeye yönelik yaptıkları yatırım ve üretim faaliyetleriyle toplumun genel refah seviyesini yükseltmekte de önemli bir rol üstlendikleri görülür. Ekonomik gelişmeye ve toplumsal refaha katkıda bulunabilmenin pek de kolay olmadığı günümüzde bunu sağlayacak girişimcilik fonksiyonunun bağımsız değişkenleri; istihdam yaratmak, yeni mal ve hizmetler sunmak, çeşitliliği ve kaliteyi arttırmaktır. Bu değişkenlerden doğru bir şekilde yararlanmak ve başarılı olabilmek için; hizmet ve kalite bilinci sahibi olmak, değişimlere uyum sağlayabilmek, rakiplerden farkı ortaya koyabilmek ve fırsatları iyi değerlendirebilmek gibi yeteneklere sahip olmak gerekmektedir. Bunlara sahip olmanın zorluğu girişimciliğin ekonomik ve ekonomik gelişme açısından önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Aksöz ve diğeri, 2012: 51). Girişimciler uluslararası alanda faaliyet gösteren çok uluslu büyük işletmelere göre daha esnek yapıya sahip olduklarından dolayı, elektronik e-ticaret sayesinde pazarda meydana gelen değişimlere çok daha çabuk cevap verebilme imkânına sahiptirler. Tüm faaliyetlerini internet üzerinden gerçekleştiren girişimcilerin üzerinde maliyetler bir baskı unsuru oluşturmadığından dolayı küresel ortamda birçok müşteriye ulaşarak, sermaye bakımından küçük olma dezavantajlarını e-dış ticaret sayesinde bir rekabet aracı olarak kullanabilmektedirler.

Elektronik ticaretin girişimcilere geleneksel ticaret yöntemlerine göre sunduğu avantajlar, e-dış ticaret içinde geçerlidir. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Aksöz ve diğeri, 2012:194):

- Kurulum ve işletim maliyetlerinden tasarruf ederler; mağaza görevlilerine ve yüksek kira bedelli mekânlara ihtiyaçları ortadan kalkar.
- Sipariş sürecindeki masraflar azalır ve müşteri siparişleri doğrudan sipariş veritabanına gelir.
- Küresel ortamda birçok müşteriye ulaşılması, satışların artmasını sağlar.
- Günde 24 saat, haftada yedi gün açık olma fırsatı yakalanır.
- Büyük firmalarla rekabet edilebilme imkânı sağlanır.
- Elektronik işlemler yoluyla ödemeler daha hızlı ve daha kolay alınır.
- Normalde fiziki mağazaya gelmeyecek olan müşterilerin de mal veya hizmetleri incelemeleri sağlanır.
- Müşteri alımlarının izlenmesiyle toplanan veriler kullanarak firmanın faaliyetleri geliştirilebilir.
- Online mağazaların mevcut müşteriler için katalog olarak kullanılması sağlanır.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Girişimcilik ve yenilikler ekonominin yaratıcı sürecinin merkezinde yer almakta ve yeni iş olanakları yaratmaktadır. Girişimciler fırsatları hisseden ve yeni piyasalar yaratabilmek için, yeni ürünler ve üretim süreçleri geliştirebilmek için risk alan kişilerdir. Bütün bunlardan çıkarılacak sonuç ise, girişimciliğin ekonomik gelişmede önemli bir rol oynadığıdır. Günümüzde uluslararası ticaretin kurallarının daha da belirginleşmesi, küreselleşmenin taşlarının yerine oturması ve dünya üzerindeki kaynakların bir iş bölümü çerçevesinde organize edilmeleri, firmaların uluslararası boyut kazanmasını ve küresel alanda söz sahibi olmalarını sağlamıştır. Bu faktörler ticaretin olağanüstü hızlanmasına neden olmaktadır. Genel olarak dış ticarete, yeni iş alanları ve sektörleri yaratarak hareket etmek yerine, daha çok hlihazırda kazandırdığı grlen ve sektörde yer edinmiş konularda dış ticaret yapmak tercih edilmektedir. Bu noktada, dış ticaret yaparken rekabetin çok fazla olması nedeni ile bakış açısını genişletmek, risk almak, yenilikçi ve yaratıcı olmak çok önemlidir (Aksöz ve diğerleri, 2012: 51). Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda yerel ekonomide önemli yeri olan girişimcilerin kendilerini geliştirmeleri ve küreselleşme sonucunda meydana gelen değişimlere ayak uydurmaları hayatlarını sürdürmelerini sağlayacaktır.

Son on yılda bilgisayar teknolojisindeki ve bilgi iletişim teknolojilerinde grlen önemli gelişmeler, günümüzde internet kullanımını temel bir ihtiyaç haline getirmiştir. Artık ihracat yapsın veya yapmasın bütün küçük, orta ve büyük ölçekli firmalarda internet yoğun bir Şekilde kullanılmaktadır. Hatta bu firmaların birçoğunun kendi web siteleri mevcuttur. Benzer durum tüketiciler için de geçerlidir. Çoğu tüketicinin evinde bilgisayar vardır ve internet kullanılmaktadır. Dolayısıyla girişimciler interneti kullanarak potansiyel müşterilerine daha kolay ulaşabilme fırsatına sahiptirler. İnternet dış pazarlara açılacak olan girişimcilere, firmalarının faaliyetlerini ayrıntılı olarak tanıtma ve müşterilerinden doğrudan geri bildirim alma imkânı verir. Girişimci internette kendi sitesini oluşturarak, bu yolla mallarını veya sunduğu hizmeti, dünyanın diğer ucunda olsa bile potansiyel müşterilerine kolayca tanıtır. İnternet, firmaların tanıtım ve potansiyel müşterilerle ilişki kurabilmesinin yanı sıra, en yaygın biçimi ile firmalara, on-line pazarlama/internet mağazacılığı gibi elektronik ticaret yöntemleriyle de küresel bir pazarda, 7 gün 24 saat pazarlama ve doğrudan satış olanaklarını sunmaktadır. Son yıllarda artan elektronik ticaret, sınırların hızlı bir Şekilde kalkmasına yol açmış ve dış ticarete kolaylıklar sağlamıştır (Aksöz ve diğerleri, 2012:194). Böylelikle e-dış ticaret kavramı gelişme göstermiştir. E-dış ticaret faaliyetlerinin artması ile birlikte küresel pazarlarda rekabet artmış ve bu rekabet içerisinde ayakta kalabilmek için küçük işletmelerde faaliyetlerini uluslararası alanda gerçekleştirmeye başlamışlardır.

Önceleri sadece büyük ölçekli işletmeler uluslararası düzeyde rekabet edebilmekteydi fakat iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda ülkeler arasındaki sınırların kalkmasıyla birlikte küçük ölçekli işletmelerde bir başka ülkedeki işletmelere, müşterilere bilgi teknolojileri ile rahatlıkla ulaşabilmekte, dünyanın her yerindeki diğer işletmelerle rekabet etme Őansını yakalamışlardır. Bu anlamda e-dış ticaretin girişimcilik üzerinde önemli etkileri olmakta ve girişimcilerin ülkeleri dışına çıkmalarına önemli katkıda bulunmaktadır. E-dış ticaret dış ticaretin uluslararası alanda yapılmasıdır.

Önceleri uluslararası pazarlarda sadece büyük işletmeler yer alırken rekabet, iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler sonucunda küçük ölçekli işletmelerde küresel pazarlarda yer alabileceklerdir. Sonuç olarak e-dış ticaretin girişimcilik üzerinde büyük etkileri olduğu ve küçük işletmelerin elektronik ortam üzerinden dış pazarlara açılarak büyüme hedeflerini gerçekleştirebilecekleri söylenebilir. Bu nedenle girişimciler yoğun rekabet ortamında yaşamlarını sürdürebilmek için bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte, kendi olanakları ölçüsünde e-dış ticareti faaliyetlerinin önemli bir parçası haline getirmeleri gerekmektedir.

Kaynakça

- Aksöz, E.O., Adaçay, F.R., Kozak, R., Esen, E. ve Bakır, H. (2012). *Dış Ticarete Girişimcilik*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2480, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1451, 1. Baskı, Eskişehir.
- Alam, S.S., Ali, M.Y., Fauzi, M., JanP, M. (2011). An Empirical Study Of Factors Affecting Electronic Commerce Adoption Among Smes In Malaysia, *Journal of Business Economics and Management*, 12-2: 375-399.
- Altınok, S., Sugözü, İ.H., Çetinkaya, M., (2011). *Geleneksel Ticaretten Yeni Ekonomiye Elektronik Ticaretin Temel Ekonomik Etkileri*, <http://inet-tr.org.tr/inetconf9/bildiri/89.pdf> , Erişim Tarihi:27.03.2013.
- Bakırtaş, H. ve Tekinşen, A. (2006). E-Ticaretin Girişimcilik Üzerindeki Etkileri, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16, Sayfa:125-138.
- Bozkurt, V. (2000). *Elektronik Ticaret*, Alfa Yayınları, 1. Baskı.
- Cristina, S. (2011). The marketing entrepreneurship and the SMEs competitiveness, *Journal Of Knowledge Management, Economics And Information Technology*, Volume:1, Issue No:2.
- Demiroğlu, Y. (2007). *Firma Davranışı Olarak Girişimcilik*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Durukan, T. (2006). Dünden Bugüne Girişimcilik ve 21. Yüzyılda Girişimciliğin Önemi, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, ½, Aralık, Sayfa:25-37.
- Erbaşlar, G. ve Dokur, ř. (2012). *Elektronik Ticaret E-Ticaret*, Nobel Yayıncılık, Geliştirilmiş 2. Basım, İstanbul.
- Gültekin, S. (2007). Küresel Rekabet Ortamında Türkiye'nin Dış Ticarete Verimlilik ve Rekabet Gücü, Markatek 2007, *Marka Kalite ve Teknoloji Yönetimi Sempozyumu bildiriler Kitabı*, 18-19 Mayıs, Gaziantep.
- Kara, M. ve Coşkun, A. (2012). E-Dış Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri : Gıda Sektörü Örneği, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:33, Ağustos, Sayfa:183-192.

- Kırcova, İ. (2010) *Dünyada ve Türkiye’de E-İhracat Uygulamaları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2010-19.
- Littunen, H. (2000) Entrepreneurship and the Characteristics of the Entrepreneurial Personality, *International Journal of Entrepreneuria/ Behavior & Research*, Volume: 6, No:6, pp:295-299.
- Marangoz, M. (2011). Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret: E-Ticaret, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1, Sayfa:181-201.
- Marangoz, M. (2012). *Girişimcilik*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Morrison, Alison (2000). Entrepreneurship: What Triggers It?, *International Journal of Entrepreneurial Behaviour and Research*, V:6, No: 2, pp.59-71.
- Özcan, M. (2000). *Uluslararası Pazarlama*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Robbins S. P., Bergman R., Stagg, I. ve Coulter M. (2003). *Management*, Third Edition, Prentice Hall, China.
- WTO and Electronic Commerce: Issues for World Trade, A Microsoft White Paper, September, 1999, <http://www.microsoft.com/issues/essays/1999/11-15wto-b.msp>, (Erişim Tarihi:27.03.2013).
- www.bilgiyonetimi.org/cm/pages, (Erişim Tarihi: 20.03.2013)
- www.microsoft.com, 1999, (Erişim Tarihi: 15.03.2013)

**FİNANSAL BİLGİLERİN ELEKTRONİK ORTAMDA
PAYLAŞIMI VE E-DEFTER UYGULAMALARI**
**FINANCIAL INFORMATION SHARING ELECTRONICALLY
AND ELEKTRONIC LEDGER APPLICATIONS**

Yrd. Doç. Dr. Vedat ACAR
Niğde Üniversitesi

Ömer ÖKSÜZ
Niğde Üniversitesi

Özet

Genişleyebilir işletme raporlama dili (Extensible Business Reporting Language - XBRL), finansal raporlara ait verilerin bu raporların kullanıcıları arasında transferi için kullanılan standart, açık kaynak kodlu ve platformdan bağımsız bir veri kodlama dilidir. Bu dilin kullanımı her geçen gün daha da yaygınlaşmaktadır. Bu bağlamda birçok ülkenin kamu ve özel sektör kurum ve kuruluşlarında, finansal raporlamanın XBRL formatında gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmakta ve bu yöndeki yasal mevzuat düzenlemelerine destek verilmektedir. Yakın bir gelecekte, finansal raporlama sürecinde küresel bir iletişim standardı haline alacak olan XBRL ülkemizde de Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (MBGİB) ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak yayımlanan 1 sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile uygulama alanı bulmuştur. Bu çalışmada özellikle internetin gelişimi ile beraber yaygınlaşan işletme ile ilgili bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanında ilgili kullanıcılara iletilmesinde kullanılan ve günümüzde finansal raporlamanın temel yapısını oluşturan HTML (Hipermetin İşaretleme Dili), XML (Genişletilebilir Biçimleme Dili) ve XBRL ve XBRL teknolojisi ve bunun üzerine inşa edilen E-defter Uygulaması ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Bilgi, Finansal Bilgi Paylaşımı, XBRL, Elektronik Defter

Jel kodu: M40, M48

Abstract

Extensible Business Reporting Language (XBRL) is a standard, open source and platform-independent language which is used to transfer financial data to among users of these reports. This use of language is also becoming more widespread every day. So, in many countries' public and private sector organizations and institutions, efforts to make studies about XBRL financial reporting format and give support to the regulations of the legislation about them. In the near future, in the process of financial reporting XBRL, which will become a global standard for communication, is found a chance to practice owing to No.1 Communiqué to Electronic Ledger by the Ministry of Finance Revenue Administration and the Directorate General of Customs and Ministry of Commerce in our country. In this study, the basic structure used for the transmission of HTML (Hypertext Markup Language), XML (Extensible Markup Language) and XBRL and XBRL technology and electronic ledger application that built on them are discussed together with the development of the Internet became widespread, especially business-related information is accurate, reliable and timely financial reporting in the relevant users.

Key Words: Financial Information, Sharing of Financial Information, XBRL, Electronic Ledger

Jel Codes: M40, M48

1. Giriş

Günümüz dünyasına olduğu gibi yarının dünyasına da teknolojik gelişmelerin yön vereceği gerçeğinden hareketle gelişen bilgi teknolojileri, işletme yönetiminde internet, elektronik ticaret ve elektronik veri değişimi gibi yeni bilgi teknolojilerini ortaya çıkarmıştır (Arıkboğa ve Kaya, 2000:127).

Bilginin hızlı bir şekilde elde edilmesi, ilgili kişi ve kurumlara güvenli bir şekilde iletilmesi, son derece önem kazanmıştır. Bu noktada elektronik ve dijital bilgi içerisinde; esnekliği, ulaşılabilirliği, iletilebilirliği ve kolaylıkla depolanabilirliği gibi önemli özellikleri barındırmaktadır. Bu bağlamda bilgi teknolojileri işletmelerin kayıtlarını elektronik ortamda yapabilmelerini ve finansal raporlarını da gerçek zamanlı ve online olarak sunabilmelerini sağlamaktadır (Zabihollah, Elam ve Sharbatghlie, 2001:150).

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucu yatırımcıların haricinde işletme ile ilgilenen grupların sayısı da artmıştır. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcıları, gelişen teknolojik imkânlarla birlikte güvenilir nitelikteki bilgiye daha hızlı ve düşük maliyetlerle ulaşmaya çalışmaktadırlar. Güvenilirliğinden ödün vermeden, zamanında ve hızlı sunulmuş bilgilerden türetilen, analize elverişli olan finansal raporlar, gerek yatırımcı ve gerekse diğer işletme ilgilileri açısından çok daha önemlidir.

Çoğu işletme çalışanlarına, yatırımcılara ve finansal analistlere sunacağı finansal bilgileri web sayfasında yayınlamak değer kazanmak istemektedir. İşletmeler, finansal bilgileri daha elverişli ve daha etkili sunmak için gerek donanım, gerekse de yazılım gibi dijital teknolojileri kullanmaktadır (Aktaş ve Başcı, 2007:1). Bu bağlamda işletmelere ait finansal bilgiler internet ortamında sunulurken, bu bilgilere erişimin daha kolay ve hızlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlanmaktadır. Ancak internet üzerinde genellikle html, xls, txt, csv ya da pdf formatında sunulan finansal bilgilerin, farklı formatlarda hazırlanmış olmaları sebebiyle karşılaştırılmaları ve analiz edilmeleri çok zor olup, bu bilgilerin manipüle edilmesi ise son derece kolay olmaktadır (Abdolmohammadi, 2002:2'den aktaran ıtak, 2009:2).

Farklı formatlarda hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılabilmesi için bu bilgilerin ya tekrar yazılması ya da kopyalanması gerekmektedir. Bu durum gerek hata yapılma olasılığını arttırmakta, gerekse de maliyetlerin yükselmesine ve zaman kaybına neden olmaktadır (Kugel, 2008: 36). Ayrıca internet üzerinden işletmelerin finansal raporlarında yayımlanan verilerin transferinde kullanılan standart ve sabit bir yöntemin olmayışı da bu elektronik araçların etkinliğini azaltmaktadır (Erkuş, 2008: 12).

Finansal bilgilere ulaşılmasında yaşanan zorluklar ve elde edilen bilgilere olan güven ihtiyacı sebebiyle, tüm dünyada kabul edilen ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması hedeflenmekte ve bu amaçla başta ABD'de olmak üzere, dünyanın pek çok ülkesinde çalışmalar yapılmaktadır (ıtak, 2009:2). Bu bağlamda finansal raporlama alanında geliştirilen ağdaş bilişim teknolojisi ürünlerinden biri de XBRL'dir. XBRL ile internet üzerinden, bütün bilgisayarların anlayacağı ve kullanacağı standart dijital finansal raporlama, üstün bir bilgi paylaşımı ile gerçekleşebilmektedir (Koşan, 2006:1). Örneğin işletmeler tarafından kullanılan yazılımlarla hazırlanan bilgilerin ilgili kurum ya da kuruluşların istedikleri formatlara çevirme işlemi saatlerle ifade edilirken, XBRL ile bilgiler, yazılımlar arasında doğrudan iletişime tabi olduklarından,

saniyelerle ifade edilebilmektedir.

Günümüzde bilginin iletilmesi ya da ilgili kişilerin ihtiyaç duydukları finansal bilgiye erişmesi, artık büyük oranda dijital ortamda gerçekleşmektedir. Özellikle internetin gelişmesi ile birlikte, işletmelerde bilgi üretme süreci ve bilginin iletilmesi nerdeyse gerçek zamanlı hale gelmiştir (Sevim, 2009:259).

Bilişim teknolojilerinin sunduğu imkânlarla birlikte, bilgilerin standartlaştırılmış bir ortamda yayımlanmasına imkân sağlayan bir araç olan XBRL, bir diğer elektronik uygulama olan elektronik defter (e-defter) uygulamalarının da yaygınlaşmasını sağlamaktadır. XBRL teknolojisi, işletmeden diğer işletmelere ve işletmelerden kamu kurum ya da kuruluşlarına doğru olan bilgi paylaşımını kolaylaştırırken, e-defter ise kamu kurum ya da kuruluşlarının görev alanına giren konularda, işletmelerden sağlamış oldukları bilgileri kullanarak denetim ve düzenleyici işlevlerini kolaylaştırmaktadır. E-defter uygulamasından en büyük faydayı sağlayacak kamu kurumu olarak da Maliye Bakanlığı bünyesinde, inceleme ve teftiş fonksiyonunu yerine getiren MBGİB görölmektedir.

Bu çalışmada öncelikle bilişim teknolojilerindeki gelişmeye paralel olarak hızlı, güvenilir ve düşük maliyetli bir şekilde bilgi paylaşımını sağlayan bir araç olan XBRL konusunda bilgiler verilmiştir. Daha sonra ise XBRL'nin teknolojisinden yararlanılarak geliştirilmiş ve ölkemizde belirli bir büyüklüğe ulaşmış olan işletmelerde, kullanımı zorunlu hale getirilmiş olan e-defter uygulamaları ve faydalarına değinilmiştir.

2. Bilgi ve Bilgi Teknolojileri

Bilgi, enformasyondan doğan bir olgu olarak; belirli bir düzen içindeki deneyimlerin, değerlerin, amaca yönelik enformasyonun, uzman görüşünün, yeni deneyimlerin bir araya getirilip değerlendirilmesi için bir çerçeve oluşturan esnek bir bileşimdir. Bilgi, bilenlerin beyinlerinde ortaya çıkar ve orada uygulamaya geçirilir. Bir başka ifadeyle bilgi, işlenerek anlam kazanmış veridir (Aktaş, 2009:6-7).

Bilgiye dönüşerek anlam kazanmış veriler, işletmelere rekabet üstünlüğu kazandırır. Örneğin araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda ulaşılan ve ticarileştirilebilen bilgi, sahip olan bir işletme için servet değerindedir. Rakiplerin o bilgi seviyesine ulaşıncaya kadar bir sürenin geçmesi gerekecektir. Bu süre içerisinde yeni bilgiler edinen işletme, rakiplerinden kendisini her zaman uzak tutabilecek ve rekabette avantajlı konumda olacaktır.

Başka bir bakış açısıyla bilgi teknolojileri, verilerin kayıt edilmesi, saklanması, belirli bir işlem sürecinden geçirmek suretiyle bilgiler üretilmesi, üretilen bu bilgilere erişilmesi, saklanması ve nakledilmesi gibi işlemlerin etkili ve verimli yapılmasına olanak sağlayan teknolojilerin kavramsal bir ifadesidir (Öğüt, 2003:123). Bu bağlamda dijital teknolojilerde görölen baş döndürücü derecede hızlı gelişmeler, beraberinde bilgi teknolojilerinin de gelişmesini sağlamıştır. Bu durum geçmişte hesap yaptırma ve kayıt saklayabilme gibi sınırlı amaçlarla kullanılan bilgisayarları, bilgi teknolojilerinin önemli bir aracı haline getirmiştir. Böylece bilgi, kolaylıkla kaydedilebilir, saklanabilir, işlenebilir ve paylaşılabilir noktaya gelmiştir.

Bilişim ve iletişim teknolojilerinin gelişimiyle birlikte oluşan yeni ekonomik ortam, bilgiyi stratejik kaynak haline getirmiş ve bilginin işlenmesi,

depolanması ve aktarılması işlevlerini gerçekleştiren bilgi sektörünü yaratarak, toplumların refah artışına önemli katkılar sağlar hale gelmiştir (Aktaş, 2009: 10-11).

3.Finansal Bilgi Kavramı ve Bilgi Teknolojileri

Muhasebe, bir lme, değerlendirme ve iletişim aracı olma niteliğiyle; işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve diğer sayısal dönemler halinde toplayan, bu verileri, işletme ile ilgili olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak “kayıt”, “sınıflandırma” ve “analiz” yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları, çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde ilgililere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanmaktadır (Yalkın, 1989: 1).

Yönetim bilgi sistemleri, üretimden yönetime kadar tüm işletme fonksiyonlarını birbirleriyle ilişkilendiren ve aralarında etkileşim sağlayan sistemler olarak karşımıza çıkmakta, muhasebe fonksiyonu da bu sistemlerin odağı konumunda olmaktadır (Acar, 2010:6).

Bilgi teknolojisi; verilerin kayıt edilmesi, saklanması, belirli bir işlem sürecinden geçirmek suretiyle bilgiler üretilmesi, üretilen bu bilgilere erişilmesi, saklanması ve nakledilmesi gibi işlemlerin etkili ve verimli yapılmasına olanak tanıyan teknolojileri tanımlamada kullanılmaktadır (ğt, 2003:123). Bu açıdan bilgi teknolojileri, işletmelere çok çeşitli olanaklar sunmaktadır. Bu olanaklar; intranetle işletme içi, ekstranetle işletmeler arası ve internetle dünya çapında iletişim ağlarına dahil olabilme, tedarikçilerle ya da müşterilerle işletmeler arasında elektronik veri değişimi uygulamaları olarak sayılabilir (Yükçü ve zkan, 2003:152).

Günümüzde yöneticilerin ya değer yaratan faaliyetlere dönüştürülebilecek işletmeye özgü bilgi üretmeleri ya da gerek kendi işletmelerinin, gerekse de rakiplerinin erişebileceği herkese açık bilgiyi rakiplerinden daha iyi kullanabilmeleri gerekmektedir (Krogh ve diğer., 2002’den aktaran Aktaş, 2009:11). Bu bağlamda, bilgi teknolojilerinin finansal bilgilerin üretiminde ve paylaşımında önemli bir araç olması söz konusu iken, bilginin ne kadar çok olduğundan ziyade işletmeler tarafından ne kadar iyi kullanılabildiği önem kazanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında rekabet ortamında savaşan işletmeler tarafından bilgi teknolojilerinin kullanımından daha da fazla yönetimi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

4. Elektronik Veri Paylaşımı ve Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)

Teknolojik gelişme ve küreselleşme, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlem sayısı ile sahip olunan ve ihtiyaç duyulan bilgileri hızla arttırmış, buna karşın işlemlerin daha hızlı yapılması ve kararların daha hızlı alınması konusundaki beklenti, baskı ve ihtiyaçlar da arttırmıştır. Bu durum bilgiyi elde etmenin ve bu bilgiyi yönetmenin, kurumsal amaçlara ulaşmadaki önemini daha da arttırmıştır (Tekşen, Coşkun ve Dalęar, 2011:100).

Muhasebe süreci sadece finansal tablolarda yer alan zet bilgileri yaratmanın dışında ilgili grupların kararlarında yardımcı olmak için muhasebe bilgisinin analiz ve yorumunu ve sonuçların onlara iletilmesini (raporlanmasını)

de kapsamaktadır (Tekşen ve diğer. 2011:101).

Muhasebe bilgi sistemi üç büyük alt bilgi sisteminin toplamından oluşmaktadır. Bunlar (Hall, 2008'den aktaran Yazıcı, 2010:204);

- İşletme dışındaki kullanıcılara bilgi sağlayan, hareket işleme sistemi,
- Yasal yükümlülükler gereği bilgi sağlayan, finansal raporlama sistemi,
- İşletme içindeki kullanıcılara bilgi sağlayan yönetim raporlama sistemi.

İşletme içi bilgi kullanıcılarına bilgiyi, yönetim ve maliyet muhasebesi alt bilgi sistemi sunarken, dış bilgi kullanıcılarına finansal muhasebe alt bilgi sistemi sunmaktadır (Yazıcı, 2010:204-205). Bu açıdan internet kullanımı, bilginin sunulması ve paylaşımı açısından bir araç olarak bakıldığında, ticari hayatımızda önemli bir yer tutmaktadır. İnternet kullanımı takım çalışmasında verimliliğin artırılması, para tasarrufunun sağlanması, iletişimin geliştirilmesi, önemli verilere evrensel erişim ve çalışanların kendilerini geliştirebilmelerine imkan sağlaması, gibi fonksiyonları ile işletmelere önemli kolaylıklar sağlamaktadır (Hatunoğlu ve Bakan, 2010: 61).

Teknoloji muhasebecilerin meslektaşlarıyla, müşterileriyle ve yöneticilerle ofis dışında bağlantı kurabilmelerine ve iş dokümanlarına evden, transit halinde ya da çeşitli iş alanlarından ulaşabilmelerine olanak sağlamaktadır (Hatunoğlu ve Bakan, 2010:61). Bu açıdan da önemli bir fonksiyon görmekte olan internet, işletmeleri ve çalışanlarını bilgi paylaşımı anlamında zaman ve yer sınırlamasından kurtarmaktadır.

Gelişen teknolojik imkânlarla birlikte işletmeler, finansal raporlarını ilgili mevzuatları gereğince, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (yeni adı Borsa İstanbul) gibi birçok kurum ve kuruluşa iletmek gibi zorunlulukla karşı karşıyadırlar. Ancak bu durum bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin anılan bu kurum ve kuruluşlar iletilen finansal bilgileri analiz edebilmek amacıyla, kendi sistemleri içerisine dâhil edebilmek için, kendi sistemlerine uygun olacak şekilde kayıt sürecini tekrarlamaktadırlar. Bu durum tekrarlanan kayıtların hatalı yapılabilmesi yanında, önemli oranda zaman ve işgücü kaybına yol açmaktadır.

Teknolojik gelişmeler, bilgi paylaşımını sağlayan ve kolaylaştıran çeşitli araçları da hayatımıza sokmuştur. Bunlar içerisinde kullanımı giderek yaygınlaşan en önemli araç ise Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)'dir. XBRL, internet altyapısının geldiği son nokta itibariyle, işletmede üretilen bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanlı olarak paydaşlara iletilmesinde özellikle HTML, XML gibi çağdaş araçlardan birisi olarak kullanılmaktadır (Sevim, 2009:276). Bu açıdan XBRL'nin teknik yapısı ile fonksiyonlarının ve diğer araçlarla olan ilişkilerinden bahsetmek konunun daha iyi anlaşılabilmesine hizmet edecektir. Bu bağlamda aşağıda, XBRL'nin gelişim süreci, temel yapısı, özellikleri, çalışma şekli ve uygulama alanları konusunda detaylı açıklamalar yapılmıştır.

4. 1. XBRL ve Gelişimi

Gelişen bilgi teknolojileri, elektronik ticaret, elektronik veri değişimi ve internet gibi işletme ile ilgili yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yaklaşımlar işletme uygulamaları ile cari işlemleri kaydetme ve saklama süreçlerini de değişirmiştir. Yeni bilgi teknolojileri (internet, EDI, XML, XBRL) işletmelerin uygulamalarını değiştirmek üzere ulusal sınırları

zorlamıştır. Artık günümüzde birçok işletme yıllık raporlarını internet üzerinden kamuya açıklamaktadır (Bayazıtlı, 2002:119).

Bilgi paylaşımının ve dolayısıyla XBRL'in gelişiminde ilk basamak internet olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal bilginin internet ortamında sunulması, finansal bilgilerin "World Wide Web" kelimesinin baş harflerinden oluşan ve "Dünyayı Kapsayan Ađ" olarak tanımlanabilecek olan "www" platformunda dağıtımı şeklinde tanımlanabilir. Web ortamında raporlama aracı olarak da kullanılan ve geleneksel raporlama olarak da adlandırılabilir HTML'de bütün halinde bir resmin on-line yayımlanması sağlanmaktadır. Bu zellik verinin aranması ve bazı değişikliklerin yapılmasında ek araçlara ihtiyaç hissettirmektedir. XBRL'de ise arama ve değiştirme benzeri işlevler hızlı ve ek yazılımlara ihtiyaç hissettirmeden gerçekleştirilebilmektedir (Deran ve Hatipoğlu, 2008: 53).

XBRL ile ilgili alışmalar, AICPA (Amerika Serbest Muhasebeciler Birliği Enstitüsü), CICA (Kanada Muhasebeciler Birliği Enstitüsü) gibi büyük muhasebe kurumları, Morgan Stanley, Microsoft ve IBM gibi lider şirketlerden oluşan 13 ilgili kuruluş tarafından Ağustos 1999'da başlatılmıştır (Hannon ve Gold, 2005: 64). Bu profesyonel kuruluşların rehberliğinde oluşturulan XBRL.org konsorsiyumu, yaklaşık 250 yesi ile XBRL kullanımı ile internetten raporlama yapılması için standart geliştirme çalışmalarını yürütmektedir (Financial Executives International, 2004). Konsorsiyumun amacı; küresel ticari bilgi tedarik zincirinde kullanılan finansal raporların bilgi ve içeriklerinin oluşturulması, veri transferi ve analizinde kullanılacak; XML (Genişletilebilir Etiketleme Dili) tabanlı bir sistem sağlamaktır. Bu bağlamda XBRL; özellikle ticari ve finansal raporlama için tasarlanmış bir XML uygulaması olup, çeşitli ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olarak, küresel bir temelde kullanımı için tasarlanmıştır (Jeff Barbour'dan aktaran Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:134).

XBRL, finansal bilgilerin uniform ve anlaşılabilir transferini sağlayan, finansal ifadeleri tanımlamada XML tabanlı veri etiketleri kullanan, açık bir spesifikasyondur (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:134). Başka bir ifadeyle XML tabanlı ve basitçe finansal sistem çıktılarını bilgisayarların okuyabileceği türde veriler olarak her bir veriyi etiketleyen ve kodlayan dijital bir dildir (Tokel ve Yücel, 2005:1).

XBRL ile ilgili olarak yanlış anlamların önüne geçebilmek için oluşturulmuş olan özellikler tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 1: XBRL Nedir? (Price Water House Coopers'dan aktaran Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:135)

XBRL Nedir?	XBRL Ne değildir?
XBRL mevcut muhasebe standartları temelinde verilerin etiketlenmesini sağlamaktadır.	XBRL muhasebe standardı veya bu standartları değiştiren bir uygulama değildir.
XBRL finansal verilerin hazırlanması, tekrar kullanımı, raporların hazırlanması ve analizini kolaylaştırmaktadır.	XBRL raporlananları değiştirmemekte, mevcut bilgilerde herhangi bir değişiklik yapmamaktadır.
XBRL zaman ve mekan sınırlamalarını ortadan kaldırarak herhangi bir yerden bilgilere erişimi sağlamaktadır.	XBRL sadece Amerika merkezli bir çalışma değil, uluslararası etkileri ve temeli olan bir çalışmadır.
XBRL birden fazla veri girişi ile ortaya çıkabilecek hataları engelleyecek otomatikleştirmeyi sağlamaktadır.	XBRL bütün muhasebe problemlerini çözebilecek bir yapıya sahip değildir.
XBRL bireysel tercihlere uygulanabilecek esnekliktedir.	XBRL özel bir teknoloji değildir. Lisanssız olarak kullanılabilen kamuya açık bir programlama dilidir.

Yukarıdan da anlaşılacağı üzere XBRL; finansal bilgilerin tanımlanması, raporlanması, analiz edilmesi ve internet üzerinden yayınlanması için kullanılan, XML tabanlı, açık kaynak kodlu, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumu sağlamayı amaçlayan bir raporlama dilidir.

4. 2. XBRL'nin Temel Yapısı

XBRL mimarisinin özündeki düşünce, iş dünyasının özellikle finansal veri alışverişi gerçekleşen/gerçekleşmesi gereken her iletişim kanalını aynı ağa dahil etmek; coğrafı mesafelere, diplomatik sınırlara, teknolojik çeşitliliğe, mevzuat ve müktesebat farklılıklarına bağlı olmaksızın söz konusu ağı genişletmek ve ađ üzerindeki iletişimi etkinleştirmektir (Tokel ve diğer., 2007:3). Başka bir ifadeyle XBRL'nin arkasındaki temel fikir, finansal bilgilerin bir metin bloğu olarak internet üzerinden veya basılı olarak yayınlanması yerine, bilgilerin her biri için bir kimlik etiketi sağlanarak bilgisayarın okuyabileceği bir formatta yayınlanmasıdır (XBRL US, 2013).

XBRL, karmaşık bir yapıdadır ve farklı bileşenlerden oluşmaktadır. XBRL'nin işleyişini anlayabilmek için spesifikasyon, taksonomi ve örnek doküman kavramlarının bilinmesi gerekir. XBRL bileşenleri olarak da ifade edilen bu unsurlar arasındaki ilişki, aşağıda ayrı başlıklar altında detaylı olarak açıklanmıştır.

4. 3. XBRL Spesifikasyonları

Teknik olarak spesifikasyon, finansal terimlerin XBRL dilinde nasıl tanımlandığını anlatan bir dokümandır. XBRL spesifikasyonları; ticari raporlama bilgilerinin oluşturulması, karşılaştırılması ve transferini standart ve daha kolay hale getirmektedir (Tekin ve Gümüş, 2011: 10). Başka bir ifadeyle spesifikasyon, yazılım geliştiricileri ve verileri kodlayanların değiştirilebilir dijital dokümanlar oluşturabilmelerini kolaylaştırmaktadır (Deran ve Hatipoğlu, 2008: 44).

XBRL Spesifikasyonları, XBRL International tarafından geliştirilmekte ve XML'in sürekli gelişmesine paralel olarak güncellenmektedir (Yılmaz ve Gelmedi, 2011:216-217). XBRL, XML'de olduğu gibi dokümanları işaretlemek için etiketler kullanır. Etiketler; dokümanın yapısı, elektronik transfer ve sunum biçimleri için talimatlar sağlamak amacı ile kullanılır. Etiketler olmaksızın dokümanın bir yapısı olmayacak, program veriyi anlamayacak veya ne yapacağını bilemeyecektir. Herhangi bir şirkette birbiri ile uyumlu çalışan spesifikasyonlar yoksa finansal raporların oluşturulması için kullanılacak verilerin tekrar tekrar hazırlanması gerekmektedir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:136).

Spesifikasyonlar aynı zamanda, XBRL ile uyumlu belgelerin oluşturulmasını belirleyen kuralları içermekte ve XBRL'nin nasıl çalışacağını gösteren temel teknik tanımlamaları sağlamaktadır (Tekin ve Gümüş, 2011: 10).

XBRL'nin finansal raporların üretilmesi, değiştirilmesi ve karşılaştırılması ile ilgili olan XBRL FR (XBRL Financial Reporting) ve defter kayıtları ve büyük defterlerle ilgili olan XBRL GL (XBRL General Ledger) olmak üzere iki temel spesifikasyonu bulunmaktadır (Yılmaz ve Gelmedi 2011'den aktaran Erkuş, 2008: 54). Ancak finansal tablolarla sınırlı değildir ve büyük defter detaylarının hızlı bir şekilde sunumu gibi finansal olmayan raporların sunumunda da kullanılabilir (Deran ve Hatipoğlu, 2008: 44).

4. 3. 1. XBRL Taksonomileri

Taksonominin sözlük anlamı bilimsel sınıflandırmadır. Taksonomide sınıflandırma şeması genelde amaca göre değişir. Bu bağlamda, XBRL taksonomisi geliştirmenin amacı, işletme içinde veya dışında kullanmak amacı ile hazırlanan finansal tablolardaki finansal bilgilerin sınıflandırılmasına yönelik haritaların çıkartılmasıdır. Dışsal raporlama için finansal bilgilerin sınıflandırılması genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'na göre yapılır (Vasal, 2002'ten aktaran Deran ve Hatipoğlu, 2008: 44).

Taksonomileri işletme veya finansal raporların istenilen şekilde hazırlanabilmesine olanak tanıyan, teknik açıklama dosya seti olarak da tanımlamak mümkündür (KPMG, 2012). Çünkü XBRL, bir sınıflandırma sistemi kullanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin XML dokümanı haline getirilmesini sağlamaktadır. Bu sistem aynı zamanda, XBRL dokümanında referans olarak kullanılacak yeni unsurlar tanımlayan bir XML şeması olarak, finansal bilginin anlamını tarif etmekte ve dokümana girilen değerleri etiketlerle göstermektedir. Böylece XBRL'den beklenen önemli bir işlev olan, verilerin herhangi bir bilgisayardan uygulanması ve her şekilde kullanımı mümkün olabilmektedir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:137).

4.3.2. XBRL rnek Dokümanları

rnek dokümanlar, XBRL taksonomisi tarafından açıklanan bilgi parçalarını içeren XML dokümanları olarak tanımlanmaktadır (Deran ve Hatipoğlu, 2008: 45). Sınıflandırma sistemi, unsurları tarif etmekte ve örnek dokümanda bu unsurların miktarını veya ayrıntılarını içermektedir. rnek dokümanlar, bir veya birkaç sınıflandırma sistemi etiketi ile finansal verilerin sunumu için kullanılmaktadır. Örneğin, bir örnek doküman herhangi bir şirketin yıllık raporu veya defter-i kebirini içerebilir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:138).

XBRL etiketleri ile etiketlenmiş ve XBRL'e uyumlu hale getirilmiş olan belgelerdir. rnek dokümanların bir kez oluşturulması yeterli olup, daha sonra bu dokümanlar farklı formatlarda ve içerikte finansal raporların üretilmesine olanak sağlamaktadır (ıtak, 2009:6).

4. 3. 3. XBRL Stil şemaları

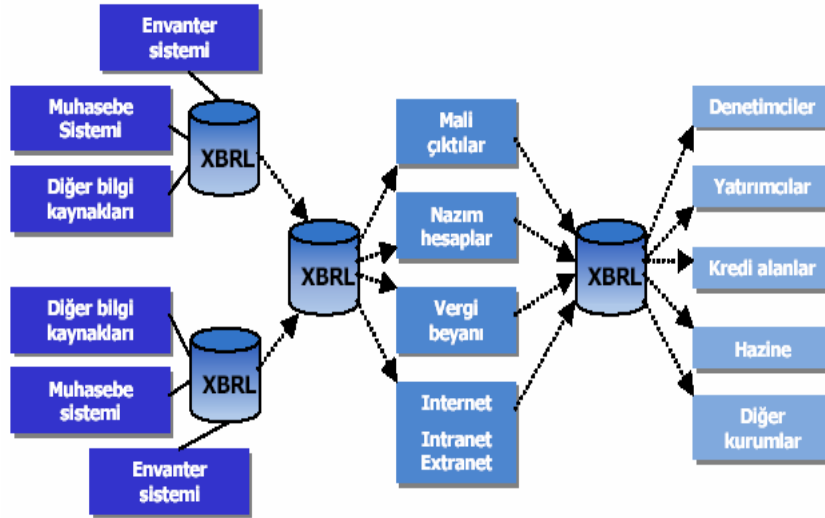
İşletmeler önceden belirlenmiş formatlarda baskılı finansal raporlar hazırlamak isterse örnek doküman yeterli olmayacaktır. rnek dokümanlar finansal raporlar gibi görünmediğinden ve XBRL'de görüneni elde etmek için tasarlanmadığından dolayı, finansal raporların çeşitli stil şablonlarının kullanımı gerekmektedir (Yardımcıoğlu ve zer, 2011:86). Bu bağlamda bir işletmenin finansal tablolarını basılı bir şekilde (THP veya SPK formatında bilanço veya gelir tablosu) hazırlamak istemesi halinde, örnek dokümanlar işletmenin bu isteğini karşılamakta yetersiz kalır. Çünkü rnek dokümanların görünümü finansal tablolara benzememektedir. rnek dokümanları istenilen formatta bilgi formu haline dönüştürebilmek için stil şablonlarına ihtiyaç vardır (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:138). Bu bağlamda stil şablonları, XBRL'den elde edilen bilgileri önceden oluşturulmuş formattaki raporlara dönüştüren bir araç işlevi görmektedir.

4.4. XBRL'nin çalışma şekli

XBRL finansal tablolardaki bilgileri yazılımlarla ve daha kolay ayıklanabilecek ve karşılaştırılabilecek şekilde kodlamak için kullanılır. Bilgisayarların özlerinde finansal raporlama bilgileri yoktur ve tam olarak tanımlanmamış bilgileri anlamamaktadırlar. XBRL'de kullanılan biçimleme kodları, finansal verilerin bilgisayarın sınıflandırabileceği, ayıklayabileceği ve analiz edebileceği bir formatta tanımlar (XBRL US GAAP Taxonomy Preparers Guide, 2008:1).

Örneğin stok kavramı, İngilizce'de stocks veya inventory kelimeleri ile ifade edilmektedir. XBRL farklı dillerde farklı kelimelerle ifade edilen raporlama kavramlarının, bir başka ifadeyle kullanılan terminolojinin, bilgisayarlar tarafından aynı şekilde anlaşılmasını sağlayabilen bir teknolojidir (XBRL US GAAP Taxonomy Preparers Guide, 2008:1).

XBRL'nin bilgi giriş ve çıkış alanları şekil 1'deki gibi oluşmaktadır. Buna göre muhasebe ve envanter gibi diğer bilgi kaynaklarından kodlanmak üzere veriler alınmakta, kodlama sonrasında değişik formatlarda ve farklı bilgi kullanıcıları için istenen düzeyde bilgi raporlanmış olmaktadır (Aktaş ve Başcı, 2007:14).



Şekil 1: XBRL Sisteminin Temel Veri Akışı (Aktaş ve Başcı, 2007: 14)

Bir veya daha fazla sayıdaki taksonomilerin kullanımıyla etiketlenmiş veriler, bir XBRL dokümanı meydana getirmektedir (Tokel ve diğer., 2007:14-15). Şekil 1’de sistem akışı içerisinde envanter sistemi, muhasebe sistemi vb. sistemlerden elde edilen bilgiler taksonomilerle standartlaştırılmakta ve sınıflandırılmaktadır. Sonrasında ise stil şablonlarının yardımıyla, bir başka yazılım tarafından raporlanmasına imkân verecek şekilde dönüştürülmektedir.

Burada kullanılan taksonomiler, bilgilerin programda standart bir biçimde nasıl tanımlanacağını anlatmaktadır. Taksonomi finansal tabloların içeriğini standart bir biçimde tanımlamakta ve sınıflandırmaktadır. Bu süreçte veri olarak kabul edilen finansal bilgiler muhasebe sisteminden alınmakta ve standart bir formata dönüşmektedir. Özetle XBRL’nin işleyişinde, öncelikle işletmelerin muhasebe sisteminden alınan veriler, XBRL aracılığıyla internet ortamına aktarılmakta ve taksonomiler yardımıyla da XBRL dosyalarına dönüştürülmektedir. Daha sonrasında, isteyen ilgililer tarafından XBRL dosyaları internet üzerinden temin edilebilmektedir. Son aşamada ise stil şablonları vasıtasıyla finansal bilgileri içeren XBRL dosyaları, ilgililerin bilgisayar programları tarafından raporlanabilir şekle dönüştürülmekte ve raporlar daha önceden belirlenmiş formatta alınabilmektedir.

4.5. XBRL ve Diğer Bilgi Paylaşım Araçları

Her alanda bilgi paylaşımını hızlandıran ve arttıran internet, finansal bilgilerin paylaşım hızında da önemli bir araçtır. Finansal bilgilerin internet ortamında sunulması her geçen gün daha da yaygınlaşmaktadır. Bunun en önemli nedenleri; bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve kamuoyundan gelen taleplerle birlikte; internet ortamında sunum maliyetinin daha az, daha hızlı, daha fazla kesime ulaşması, zamanlı ve erişiminin kolay olmasıdır (Uyar ve Çelik, 2006: 95). Bu fonksiyonu gerçekleştirmek üzere HTML, internet tarafından kullanılan ve “Hyper Text Markup Language” kelimelerinin baş harflerinden oluşan bir araç ve işaretleme dili olarak karşımıza çıkmaktadır.

HTML, belgelerin birbirlerine nasıl bağlanacaklarını ve belge içindeki metin ve resimlerin nasıl yerleşeceklerini belirleyen ve etiket denilen kod parçalarından oluşan bir sistemdir.

HTML, internet üzerinde yer alan metin veya görüntüleri oluşturmak için kullanılan bir sayfa tanımlama dilidir. Bu dil kullanılarak metin, grafik, video görüntüsü ve ses gibi nesnelere web sayfaları üzerine yerleştirilebilmektedir. HTML, aynı zamanda çeşitli tarayıcı (browser; Explorer, Chrome, Firefox vb.) programları üzerinden grntleyebileceğimiz internet dokümanları oluşturmaya yarayan bir işaretleme dilidir. Bu yönüyle internet üzerindeki tüm sayfaların kaynağı HTML'dir. Bu nedenle tarayıcılar olmadan HTML kodları bir Őey ifade etmez. Özetle HTML, kullanıcılarına internet üzerinden bir tarayıcı programı aracılığıyla veri girme ve hazırlanan raporları görüntüleme imkn sunan bir teknolojidir. Bu niteliği ile XBRL'den önemli Şekilde farklılaşan bir araç olma özelliğine sahiptir.

Ancak HTML tabanlı bilgi sunumunda kullanıcıların yayınlanan bilgiyi işleyebilmek için, tekrar kendi veri formatlarına çevirmek zorunda kalmaları, farklı araçların kullanımını gündeme getirmiştir. Bu bağlamda genişleyebilir bir dosya özelliğine sahip XML, önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu da XML'i daha etkili kılmaktadır. Böylece bir formata ve tüm kullanıcılar tarafından kolaylıkla işlenebilecek bir yapıda yayınlanan bilgiler, verilerin gerek doğru gerekse de güvenilir bir biçimde sunulmasını sağlamaktadırlar (Aktaş ve Başcı, 2007:2). Bu durum da paylaşıma açık bilgiye, güvenilir olma gibi önemli bir vasfı kazandırmaktadır.

XML, "Extensible Markup Language" kelimelerinin harflerinden türetilen ve "Genişletilebilir işaretleme Dili" olarak açıklanabilecek, platformdan bağımsız veri taşıyabilen işaretleme dilidir. Güncel birçok web programı tarafından kullanılan bilgi alışveriş dosyası olma özelliği ile internet explorer gibi bir tarayıcı ile açılarak da kolaylıkla okunabilir. Aynı zamanda Microsoft Office programı ile tablo oluşturmakta ve otomatik hesap yapılmasında da kullanılabilen bir dil olma özelliğine sahiptir.

XML alışma grubunun Őubat 1998'de tamamladıkları 1.0 sürümlü resmi XML belgesindeki tanıma göre XML, SGML (Standart Genellenebilir Biçimleme Dili)'nin bir alt kümesidir. XML, HTML gibi internet üzerinde bilgi sunmak için tasarlanmış olan bir işaretleme dilidir. Ancak HTML belgesinde yapılamayan sıralama, sorgulama ve bulma gibi veriyi işlemeye yönelik işlemler XML 'de yapılabilmektedir (Forum Tr, 2012).

XML, genişletilebilir ve özelleştirilebilir bir yapıdadır. HTML'deki gibi sabit tanımlamalardan uzak bir yapıdadır ve sunuculardan tarayıcılara, bir uygulamadan başka bir uygulamaya ya da bir makineden başka bir makineye veri transferine de olanak sağlamaktadır (Sevim, 2009:280). Ancak XML, bir programlama dili ve çalıştırılabilir bir dosya olmayıp, farklı dillerle yazılmış programlar tarafından da işlenebilmektedir. XML'in kullanıcılarına sağladığı katkıları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sevim, 2009:284):

- Finansal bilgilerin internet üzerinden alış verişini sağlanmaktadır.
- Veriyi düz metin formatında saklayabildiği için, veri transferini kolaylaştırmaktadır.
- Programlama dillerinden bağımsız bir yapıdır ve farklı programlama dilleriyle birlikte çalışabilir.

- Verilerin depolanmasını sağlamakta ve dosyalarda ya da veri tabanlarında saklanması amacıyla da kullanılabilirlerdir.
- Oluşturması kolay ve uygulamaları kullanıcı dostudur.
- Web işlemleri için uygun bir yapıda olduğundan farklı e-ticaret uygulamaları ve e-ERP uygulamaları için olumlu bir özelliğe sahiptir.
- Kullanıcılar tarafından kolay anlaşılabilir bir yapıdadır.
- W3C tarafından desteklenmektedir ve yapılar standart olarak yayınlanmaktadır.
- Finansal alanda, bankalar arasında, stok değişimlerinde, borsa, muhasebe ve ERP uygulamalarında veri transferi için kullanılmaktadır.
- Çok dilli belgeleri ve Unicode'ı destekleyen XML, uygulamaların uluslararası hale getirilmesinde önemli avantaj sağlamaktadır.

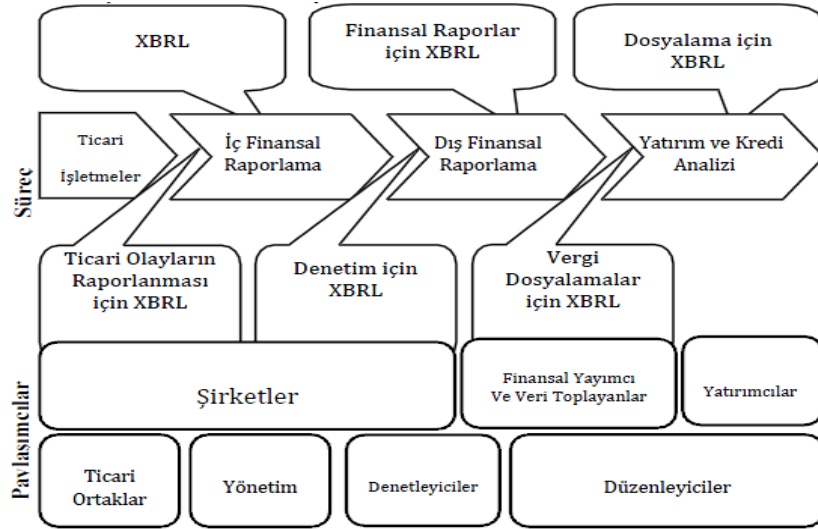
1998 yılından bu yana internet tabanlı bilgi standardı olarak belirlenmiş olan XML, W3C (Dünya İnternet Konsorsiyumu) kurumu tarafından geliştirilmiş bir işaretleme dili olmakla beraber, XBRL, XML'e dayalı olarak kurulan ve bu teknoloji kullanılarak finansal bilgilerin raporlanmasına yarayan bir dildir. Esasen XML özelleştirilebilir etiketler kullanan, tanımlanmış bilgiler sayesinde değiş tokuş edilebilen, doğrulanabilen, sorgulanıp yorumlanabilen veri sunuluşuna olanak sağlayan bir aę teknolojisidir (Tokel ve Yücel, 2005:2). Dolayısıyla XML teknolojisinin kullanımı, XBRL ve ondan beklenen işlevlerin gerçekleştirilebilmesi için vazgeçilmez bir unsurdur.

4. 6.XBRL'nin Faydaları

XBRL kullanıcılara finansal rapor bilgilerinin analiz edilmesi, transferi, yayınlanması ve hazırlanmaları konusunda standart metot sağlayarak, finansal bilgi tedarik zincirinin her üyesine faydalı olmaktadır. XBRL'nin yaygın bir şekilde kullanımı durumunda finansal bilgi tedarik zinciri Şekil 2'deki gibi olacaktır. Buna göre XBRL kullanımından sağlanan bazı faydaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005:142-145);

- Rapor hazırlama işlemlerinin daha hızlı ve etken olmasını ve finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinde artış sağlar.
- Verilerin hazırlanması, toplanması gibi işlemlerdeki azalmadan dolayı; analiz, karar verme ve öngörü işlemleri üzerinde daha fazla odaklanma ve daha etkili kararlar alabilme imkânı verir.
- Veriler daha hızlı, etken ve doğru olarak analiz edilebilmekte ve karşılaştırılabilmekte, standart, kesin ve tekrar kullanılabilir veri tanımlamaları ile zamanında toplanabilmektedir.
- İşletme bilgilerinin toplanması işlemlerini daha etken, karşılaştırılabilir ve güvenilir hale getirmekte, daha kesin verileri analist ve yatırımcılara ulaştırarak analiz için daha fazla zaman sağlamakta ve yapılması gerekli çalışma ve maliyetleri azaltmaktadır.

- XBRL'nin raporlamada kullanımının yaygın hale gelmesi ile analist ve yatırımcıların özel şirket sistemleri ya da web sitelerinden direkt olarak karşılaştırılabilir bilgiler toplamalarını sağlamaktadır.



Şekil 2: XBRL'nin Faydaları (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005: 142)

Geleneksel muhasebede elle yapılan tüm kayıtlardan, dijital ortamda kayıt esasına geçmek çok kolay olmamıştır. Ancak hayatımızın her köşesine hâkim olmaya başlayan bilgi paylaşımı olgusu, XBRL uygulamalarının yaygınlaşmasında benzer zorlukların yaşanmasının önüne geçecektir. Özellikle yukarıda ifade edilen işlevler ve faydalar bir araya getirildiğinde, uygulamanın kullanımı daha da hızlanacak ve kolaylaşacaktır.

4. 7. XBRL'nin Ülkemizdeki Uygulama Alanları

Türkiye'de işletmelerin internet sitelerinde genelde kurumsal bilgiler yer almakta, finansal bilgiler ise yer almadığından, finansal tablolar internet ortamında kamuya açıklanmamaktadır. Bu bağlamda ilgili XML ve XBRL gibi raporlama dillerinin kullanılması yaygın değildir. Ancak dünyadaki gelişmelere bakıldığında çok kısa bir süre içinde Türkiye'de de benzer çalışmaların olacağını tahmin etmek zor değildir (Uyar ve elik, 2006:100).

Finans kuruluşlarının kredi uygulamalarına bir disiplin getirmeyi amaçlayan Basel II yaklaşımı çerçevesinde, finans kuruluşları tarafından ihtiyaç duyulan raporların analizi, bu türden raporlama dillerine uygun olarak hazırlanmış finansal bilgiler setini gerektirmektedir. Bu bağlamda XBRL, finans kuruluşları tarafından verilerin tekrar girilmesinden kaynaklanan zaman kayıplarını ve hataları da önleyecek ve analiz için zaman kazandıracaktır.

Bilgi paylaşımının en önemli taraflarından birisi de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'dır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 30.05.2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren, Seri: VIII No:61

Tebliğ'i ile borsada işlem gören şirket, aracı kurum ve fonlar tarafından Kurul'a gönderilmesi gereken her türlü bilgi, belge ve açıklamanın elektronik ortamda imzalanarak, Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) gönderilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca aynı tebliğ ile bağımsız denetim kuruluşlarının da elektronik ortamda hazırlanarak, imzalanmasına ve şirketlere, aracı kurumlara ve yatırım fonlarına elektronik ortamda gönderilmesi hükme bağlanmıştır. KAP'ın internet sitesine gönderilen bütün verilere ücretsiz olarak erişilebilmekte ve tüm bildirimler Word, HTML, Excel veya XML formatında görüntülenebilmektedir. Ayrıca söz konusu bildirimlere ilişkin ayrıntılı belgeler, bildirim PDF formatında eklenebilmektedir.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) XBRL ile ilgili son gelişmelerin yer aldığı, www.xbrl.org sitesinde yayınlanan "XII Instances" dergisine 2011 yılı içinde Türkiye'den ilk ye olan kuruluş olmuştur. KAP faaliyetleri çerçevesinde XBRL sisteminden faydalanmayı planlayan İMKB, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/UFRS) Sınıflandırma Sisteminin (Taxonomy) Türkçe'ye çevrilmesi ve Türk Sınıflandırma Sisteminin oluşturulması konusunda düzenleyici kuruluşlarla bir yol haritası hazırlığı içerisinde (Esendemir, 2012: 4277).

Türkiye 'de kamu otoritesi tarafından uygulanan e-dönüşüm çalışmaları ile birlikte 2004 yılında elektronik imza (e-imza), elektronik beyanname (e-beyanname) ve elektronik bildirge (e-bildirge) uygulaması başlatılmıştır. Bunlara ek olarak 2008 yılında elektronik fatura (e-atura) uygulamasına geçilmiştir. Ticari defterlerin "elektronik ortamda" tutulması uygulamasına yönelik yaygınlaştırma çalışmaları da devam etmektedir. Düzenlemelerin tamamlanması ile birlikte işletmeler, e-fatura ve e-defterini elektronik ortamda, tüm yazılımlar tarafından kullanılabilir düzeyde hazırlamak durumunda kalacaklardır. Bu bağlamda XBRL'nin vergi idareleri için en önemli fonksiyonu, verilerin analizi ve karşılaştırılmasının çeşitli yazılımların kullanılması yoluyla daha hızlı, etkili ve güvenilir olması ve işlenmesi yerine analiz ve karar alma işlemlerine odaklanılmasını sağlaması olduğu söylenebilir (Yılmaz ve Gelmedi, 2011:226). Bu bağlamda XBRL, vergi idarelerinin işlem hızı ve denetimlerinin etkinliğini arttıracak önemli bir işlev görecektir.

XBRL, finansal tabloların niteliksel özellikleri açısından değerlendirildiğinde, daha fazla ve kolay erişilebilir ek açıklamalar sağlayarak finansal tabloların anlaşılabilirliğini, etiketler sayesinde kolayca arama yapılıp bulunulabilecek bilgiler sağlayarak, ihtiyaca uygunluğunu arttırdığı söylenebilir. Ayrıca dönüştürme ihtiyacı hissettirmemesi nedeniyle, kullanıcı hatalarından arınmış bilgi sağlayarak, güvenilirliğini ve kullanıcıların sadece raporlanan değil, tüm yıllara ait finansal verilerinin kullanılabilmesine imkân sağlayarak da karşılaştırılabilirliğini arttırdığı ifade edilebilir (Yılmaz ve Gelmedi, 2011:227-234).

Yukarıda da ifade edilen tüm fonksiyonları ve faydaları bir araya getirildiğinde XBRL, önümüzdeki yıllarda SPK, İMKB ve MBGIB gibi düzenleme ve denetim işlevi gören kuruluşlar ile ticari bankalar gibi kredi kuruluşları tarafından finansal bilgilerin vazgeçilmez bir özelliği olacaktır. Ayrıca XBRL sahip olduğu teknolojik özellikleriyle birlikte aşağıda detaylı olarak değinilen e-defter uygulamalarının kolaylaşmasını ve yaygınlaşmasında

da önemli bir fonksiyon görecektir.

5. Elektronik Defter (E-Defter) Kavramı ve Uygulamaları

Mali mevzuatımıza elektronik defter olarak giren, ancak uygulamada e-defter ismiyle yaygınlaşmaya başlayan uygulamalar, hızlı teknolojik gelişmelerin etkisiyle yaygınlaşan bilgi paylaşımı ihtiyacının bir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. İletişim olanakları sayesinde her alanda hızın önemli olduğu günümüzde, mali idarenin de bu hızın dışında kalması mümkün değildir. Bu bağlamda önemli bir araç haline gelen e-defter uygulamalarına, aşağıda tüm yönleriyle değinilmeye çalışılmış ve son değışiklikler çerçevesinde yapılanlar anlatılmıştır.

5.1. Elektronik Defter (E-Defter) Kavramı

E-defter, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değışmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkân tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür (Bursa SMMMO, 2013). Defterlerin elektronik ortamda hazırlanması için XML formatında bir standart olan ve uluslararası kullanıma sahip XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) esas alınmıştır. Başlangıç aşamasında yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik defter kapsamında tutulması öngörülmüş olup, ilerleyen dönemlerde diğeryasal defterlerle ilgili duyuru yapılacaktır. Tebliğegöre, herhangi bir firmaya e-defter zorunluluğugetirilmemiş, isteğebırakılmıştır.

Türk maliye tarihinin en önemli projeleri arasında sayılan “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) Çalışmaları” 5 Mart 2010 tarihli 397 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğı ile başlatılmış bulunmaktadır. Bu uygulama, harcamaların kontrolü, yolsuzlukların önlenmesi ve anında tespiti yanında, vergilendirme alanında sahteciliğın önlenmesi, karşıt kontrollerin anında yapılabilmesi gibi sayısız faydalar sunacaktır (Kapanoğlu ve diğery., 2011:16-17).

Muhasebe yazılımları ile birlikte elektronik ortamda tutulan ve kâğıt ortamına aktarılan muhasebe kayıtları, e-defter uygulamaları ile birlikte tamamen manyetik ortamda kalacak ve manyetik olarak saklanacak ve ilgili kurum ya da kuruluşların denetimi sırasında da manyetik olarak ibraz edileceklerdir. Böylece günlük olarak e-defterlere yapılan kayıtların, silinmelere ve değıştirilmelere karşı elektronik olarak korunmaları sağlanacak, manyetik ortamlarda yedeklenmeleri yoluyla, bilgi ve belge kaybının da önüne geçilmiş olacaktır.

Elektronik muhasebe tarafından üretilen bilgi, sistemin hatasız çalışması halinde güven vereceğinden, IFAC tarafından bu güvenilirliğı sağlayacak muhasebe ilkeleri geliştirilmiştir. Bunlar (Diñç ve Varıcı, 2008: 200-204);

- Muhasebe bilgilerinin güvenliğı ile ilgili ilkeler (bütünlük, uygunluk, gizlilik, güvenilirlik, yetkililik, kabul edilebilirlik),
- Muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkeler (eksiksizlik, doğruluk,

zamanlama, değerlendirilebilirlik, sıralama, değiştirilemezlik, saklanabilirlik).

Yukarıda iki madde halinde özetlenen ilkeler bağlamında, güvenilirliğin sağlanması en önemli fonksiyon, muhasebe yazılımlarına düşmektedir. Bu fonksiyon ise yazılımın, yetkisiz kişilerin erişimine engel olması, verilerin kısa sürede kullanıcıya sunulmasını sağlaması, kayıtlarda yapılan değişiklikleri belli bir tarihçe ile saklaması gibi özelliklere sahip olması ile sağlanabilecektir.

5.2. Türk Ticaret Kanunu Açısından E-Defter

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, web tabanlı veri iletişim uygulamalarının hızla yayılmasına sebep olarak işletmelerin internete olan taleplerini ve ilgisini arttırmış, bu durum ticaret hayatını da etkilemiştir (Din ve Varıcı, 2008:193). Bu bağlamda yeni ticaret kanunu çalışmaları da kanunun ticaret hayatındaki değişikliklere uyumunu da sağlayacak Şekilde yrtlmştir. alışmalar sonucunda ortaya çıkan 6102 sayılı Yeni TTK 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve bugüne kadar kısım kısım yürürlüğe girmiştir. Ancak yeni TTK'nın "Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri" başlıklı kısmında bulunan ve işletmelere web sitesi zorunluluğu getiren 1524. maddesi, 6335 sayılı Kanun'la getirilen değişikliklerle ortadan kaldırılmıştır. Bu durum işletmelerin finansal tablolarının elektronik ortamda paylaşıma açılmasını yasal bir zorunluluktan olmaktan da çıkarmıştır. Ancak yine de yeni TTK'da elektronik defter uygulamalarının nn açacak olan maddeler saklı kalmıştır.

6335 Sayılı Kanunla Değişik 6102 Sayılı TTK'nın "Ticari defterler" başlıklı Beşinci Kısım, 64. Madde, Birinci Bendi'nde, "Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer Őekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür" ifadesi ile elektronik defterlere atıfta bulunulmuştur. Ayrıca, nc bentte de "fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının Şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkartılacak tebliğle belirlenir" demek suretiyle elektronik defter kullanabilme yolunu aımiştır. Kanun'un 65. maddesinin dördüncü bendinde ise "defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hlindedir il nc fıkraya hükümleri kıyas yoluyla uygulanır" ifadesi ile de detaylarını yayımlanacak tebliğlere bırakmak suretiyle saklanma esaslarına ilişkin açıklamalarda bulunmuştur. Söz konusu tebliğlere ilişkin aşağıda ayrı bir başlık altında detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu bağlamda tasdiki, tutulması ve saklanması zorunlu olan yasal defterler açısından, gerek TTK ve gerekse VUK açısından bir farklılık olmamakta, farklılık defterlerin kullanım ve saklanma Şekli olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.3. Vergi Mevzuatı Açısından E-Defter

Geleneksel devlet yapısı; bilgisayar ve internet teknolojilerinin her geçen gün yaşamımızda daha fazla yer almasıyla birlikte, kamu hizmetlerinin tüm

vatandaşlara hızlı ve kolay bir şekilde ulaştırılabilmesi ve devletin vatandaşına yaklaştırılması amacıyla, birçok kamu kurumunun ellerindeki bilgi ve belgeleri bilgisayar ortamına taşımaları sayesinde işlevselliğini yitirmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 69-70). Bilişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte yaşanan ekonomik ve sosyal gelişmelerde, devletin kendini dışarıda tutması mümkün değildir. Devletin de tüm kurum ve kuruluşlarıyla birlikte elektronik bir devlet haline dönüşmesi gerekmektedir. Kısaca e-devlet olarak adlandırılan bu kavramla birlikte çeşitli alanlarda yapısal dönüşümler gerekmektedir. Dönüşüm sürecinde en hızlı gelişme gösteren ve bilgi işlem altyapısına önemli tutarlarda yatırım yapan Maliye Bakanlığı, ncelikle VEDOP-I projesiyle pilot olarak seçilen vergi daireleri arasında otomasyon sürecini başlatmıştır. VEDOP-II projesiyle ise 22 ildeki 155 vergi dairesiyle başlayan uygulamanın, 81 ildeki kalan 125 vergi dairesinin eklenmesi sağlanmış, ayrıca sisteme Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları ve Gelir Müdürlükleri vb. dahil 579 gelir idaresi birimi de dahil edilmiştir. VEDOP-III projesiyle de 99 milyon dolarlık bir btyle, web tabanlı ve tam otomasyona dayalı on-line sistem kurulmuştur (Öz ve Bozdoğan, 2012: 77-79).

Maliye Bakanlığı bünyesinde VEDOP projeleriyle birlikte başlayan e-devlet dönüşüm sürecinde önemli adımlardan birisi de e-beyanname uygulamasıdır. E-beyanname, 5228 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesinin 4 nolu bendinde yapılan değişiklikle, Türk Vergi Sistemi'ne girmiştir (Ay, 2006: 72). Bu uygulama kapsamında 2012 yılı sonu itibarıyla beyannamelerin çok büyük bir kısmında bildirim, internet ortamında alınmaktadır.

E-devlet dönüşüm süreci içerisinde önemli adımlardan birisi de e-defter uygulamasıdır. Bu konuda ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 361 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde VUK 242. maddesinin 2. Fıkrasında verilen yetki ile kâğit ortamında tutulan, düzenlenen, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş ve e-belge, e-defter uygulaması mükelleflerin tercihine bırakılmıştır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 84). Daha sonra ise 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 1 nolu "Elektronik Defter Genel Tebliği", 6215 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 14 üncü maddesi ile değiştirilen, 6102 sayılı TTK'nın "Defter Tutma Mükellefiyeti" başlıklı 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, söz konusu maddede geçen defterlerin (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteri) elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulabileceği ve bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağının Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (640 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri icabı Gümrük ve Ticaret Bakanlığı) ile Maliye Bakanlığınınca ıkarılacak müşterek bir tebliğe belirleneceği hükme bağlanmıştırdır (MBGİB, 2013). Aynı tebliğ ile uygulamanın usul ve esaslarına ilişkin detaylı düzenlemeler konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu belirtilmiştir. Tebliğe, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en kk bilgi ögesi elektronik kayıt, şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a ve/veya TTK'ya

göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü ise elektronik defter olarak tanımlanmıştır.

421 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile de mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla getirilen ve daha önce mükelleflerin tercihine bırakılmış olan elektronik fatura kullanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu hakkında yeni açıklamalar yapılmıştır. Bu bağlamda 08.02.2013 tarih ve VUK.58/2013.03 sayılı ve Elektronik Defter Tutma ve Elektronik Fatura Uygulamasına Dâhil Olma Zorunluluğu Getirilen Mükelleflere İlişkin Açıklama konulu VUK Sirküleri ile de detaylı açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre (Yıldız, 2013: 1);

- Tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanların ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) Sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenlerin zorunluluk kapsamına girdiğini 421 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nin 3.1.1 bölümünün “a” ve “b” maddelerinde yapılan düzenlemelerde açıkça ifade edildiği sirkülerde belirtilmiştir.

- Tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanların ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) Sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükellef listesinin www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlandığı sirkülerde belirtilmiştir.

Bu bağlamda söz konusu listelerde yer alan mükelleflerden 2011 yılında mal alan ve Tebliğe belirtilen brüt satış hâsılatına sahip olan mükellefler zorunluluk kapsamındadır. Ayrıca 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satınlar aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hâsılatı rakamları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dâhil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir. Ayrıca 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) Sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satınlar aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hâsılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dâhil olacaklardır. Bu kapsamda alış yapanların tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir. Madeni yağ lisansına sahip olan ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden sadece mal alışları bulunan mükellefler Genel Tebliğ kapsamında elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dâhil olacaklardır. Hizmet alımları kapsam dâhilinde değildir. Mükellefler brüt satış hâsılatlarının hesaplanmasında, sadece madeni yağ, tütün alkol veya kolalı gazoz satışları değil gelir tablosunda yer alan bütün satışları gösteren brüt satış hâsılatına göre zorunluluk kapsamına alınacaktır.

Özel hesap dönemine sahip mükellefler brüt satış hâsılatlarının hesaplanmasında 2011 takvim yılında sona eren özel hesap dönemi brüt satış hâsılatını dikkate alacaklardır.

Yukarıda ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı e-devlet dönüşüm sürecinde ciddi yatırımlar yapmış ve yapmaya da devam etmektedir. Amaç e-defter uygulamasının mükelleflerin büyük bir kısmına yaygınlaşmasını sağlayarak, işlem zamanı, eleman tasarrufunu sağlamak ve elektronik ortamda denetim uygulamalarını kolaylaştırarak, kayıt dışılığın önüne geçmektir.

5.4. E-Defter Uygulamalarının Faydaları

Bilgi ve iletişim teknolojileriyle birlikte ortaya çıkan bir kavram olan e-devlet ile birlikte, kamu kurumları şeffaflaşarak hızlı, etkin ve verimli şekilde yürüyecek, vatandaşın yönetime katılımı artacak, iş ve veri yenilenmesi önlenerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlanacak, kamusal karar organlarının karar alma süreçleri için gereken veriler sağlıklı ve hızlı derlenecek, vatandaş memnuniyeti artacak, hayat kalitesi yükselecek, ekonomik gelişme ivme kazanacak, kağıtsız ortama geçilerek tasarruf ve güvenlik sağlanacak, vatandaşların talepleri ön plana çıkacak, vatandaş ve devlet arasındaki ilişkiler gelişecek ve güven ortamı tesis edilerek, insan yanlışları en az düzeye çekilecektir (Büke, 2002'den aktaran Öz ve Bozdoğan 2012: 70). Bu faydaları ilk fark eden ve uygulamaya koymuş olduğu işlemlerle birlikte dönüşümü en hızlı gerçekleştiren Maliye Bakanlığı, kendisinden beklenen çeşitli fonksiyonların kolaylaştırılabilmesi için bir dizi yeniliği de hayata geçirmiştir. E-ödeme ve e-beyanname bunlar arasında ilk sıradadır. Bu uygulamaları e-haciz, e-defter ve e-teftiş gibi uygulamalar izlemiştir. Bu gelişmeler e-defter yolunda gerekli teknolojik altyapının sağlanabilmesi için atılan önemli adımlardır.

On-line muhasebe kayıt sistemi olarak da adlandırılan e-defter projesinin, MBGİB bünyesinde yapılan denetim kapsamında çığır açması beklenmektedir. Bu proje ile tüm OECD ülkelerindeki gelişmelere paralel olarak, büyük firmalardan başlayarak ve aşamalı olarak aşağıya doğru bir şekilde; şirketlerin tuttıkları defter ve kayıtların eşzamanlı olarak takibi ve kontrolü sağlanacaktır. Böylece binlerce şirketin tüm muhasebe işlem ve kayıtlarının sürekli izlenmesi imkan dahiline girecektir (Kapanoğlu ve diğer., 2011: 17). Özellikle de e-defter uygulamalarının önemli bir basamağını oluşturan e-faturaların yaygınlaşmasıyla birlikte sahte ve yanıltıcı belge niteliğinde düzenlenen faturaların büyük oranda önüne geçilmiş olacak ve vergi kaçak ve kayıplarını önlemede de önemli adımlar atılmış olacaktır.

E-defter kullanımının yaygınlaşması, MBGİB tarafından yapılan inceleme ve denetimlerde zaman tasarrufu sağlayarak, etkinliği arttıracaktır. Özellikle denetimler sırasında harcanan zamanın büyük bir kısmının belge ve defter incelemesi olduğu düşünülürse, daha kısa sürede tamamlanabilecek incelemeler, daha fazla mükellefin denetimini sağlayacak ve mükelleflerin incelenmesi oranlarını yukarıya çekecektir. Böylece inceleme oranlarının düşük olması nedeniyle inceleme kapsamına alınmayacağını düşünen birçok mükellef, usulsüz işlemlerden uzak duracaktır.

Genel olarak bakıldığında e-defter uygulamalarının işletmelere olan faydalarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür;

- Kâğıt ortamında defter tutmaya ve defterlerin noterlerde tasdikleme işleminde gerek kalmayacak,
- Muhafazası fiziksel olarak zor olan kâğıt ortamındaki defterlerin arşivlenmesine gerek kalmayacak ve saklama maliyetleri azalacak,
- Kâğıt kullanımı ile yazdırma işlemi sırasında sarf malzemesi tüketimi azalacak,
- Tüm bilgilerin yedeklenebilmesi sayesinde, çeşitli nedenlerle (hırsızlık, yangın, doğal afet vb.) meydana gelebilecek bilgi kayıpları önlenmiş olacaktır.

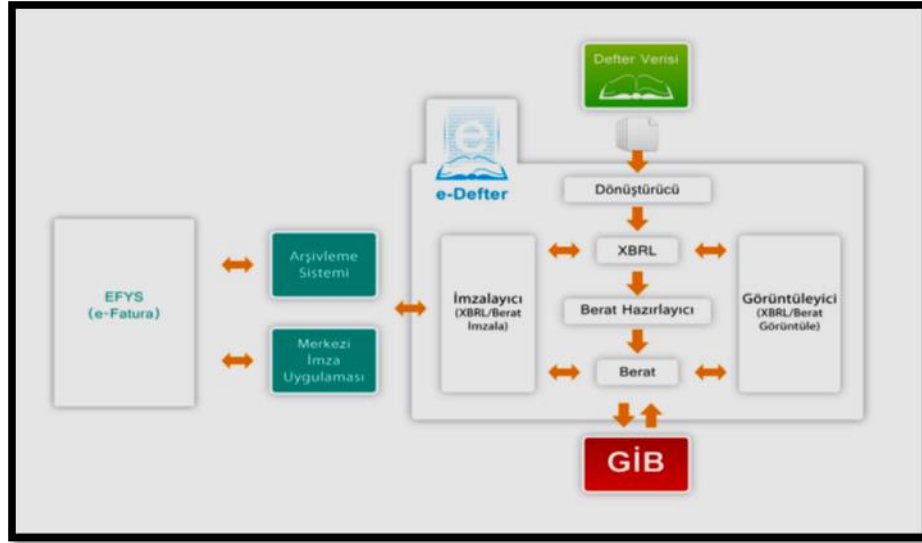
Görüleceği üzere, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinde önemli bir fonksiyon görecek olan e-defter uygulamaları, işletmelere de önemli faydalar yaratabilecek bir potansiyele sahiptir.

5.5. E-Defter Uygulamaları ve Çalışma Süreci

E-defter uygulamasından yararlanmak için gerçek kişilerin elektronik sertifikaya (e-imza), tüzel kişi mükelleflerin ise e-fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olmaları ve elektronik mali mühür temin etmiş olmaları gerekmektedir.

Ayrıca kullanacakları yazılımın MBGİB tarafından onaylanıp ilan edilmiş bir yazılım olması veya firmanın kendi yazılımını (veya yeni bir yazılımı) kullanmak istemesi halinde bu yazılım için MBGİB'den uygunluk onayı alınması gerekmektedir. Uygulamadan yararlananlar, elektronik defterlerini, ilgili olduğu ayı takip eden ayın son gününe kadar kendilerine ait mali mühür ile onaylar ve berat dosyalarını e-defter uygulamasına (internet sitesi vasıtasıyla) yüklerler. Başkanlık kendi mali mührü ile onay vermek suretiyle deftere berat verir. Başkanlık mali mührünü de içeren beratlar elektronik defter tutanlar tarafından indirilerek istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilir (MBGİB, 2013).

E-defter süreci ile ilgili olarak yapılacak işlemleri gösteren örnek şema aşağıdaki gibidir;



Şekil 3: E-defter Süreci (<http://www.cs.com.tr>, 2013)

Yukarıdaki örnek süreçten hareket edilerek, e-defter uygulaması işlem aşamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Cybersoft, 2013);

- Tanım bazlı dönüştürücü ile formattan bağımsız defter verisinin XBRL dönüşümünü gerçekleştirir.
- Görüntüleyici, XBRL formatındaki e-defter verisinin ve berat dosyalarının (yüklenen ve MBGİB tarafından onaylanıp indirilen) görüntülenmesini sağlar.
- İmzalayıcı modülü imza sunucusu veya applet (küçük uygulama) kullanarak XBRL dokümanının imzalanmasını sağlar.
- Berat Hazırlayıcı XBRL formatındaki e-defter verisinin e-defter portalına yüklenecek imzalanmış berat dosyasının hazırlar.
- XBRL ve berat dosyalarının indekslenmesi, listelenmesi, arşivlenmesi ve sorgulanması işlevlerini yerine getirir.

Türkiye’de e-defter uygulamalarında son gelişmeler incelendiğinde, “Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planı”nda altmış dört sayılı eylem olarak belirlenmiş olan “Elektronik Fatura ve Defter Uygulaması” karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda MBGİB tarafından yürütülen çalışmalar başarılı bir şekilde devam etmekte, işlem hacmi çok yüksek olan pilot işletmelerle (Avea İletişim Hizmetleri A.Ş., Türk Telekom A.Ş., Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. vb.) ilgili e-fatura’ya geçiş ve e-defter uygulaması başlatılmış bulunmaktadır (Kumaş ve Birgören, 2010: 14).

E-defter uygulamasına geçilebilmesi firmalar tarafından bazı koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

- Öncelikle Maliye Bakanlığının web sitesinden ilgili Mali Mühür veya

Elektronik Sertifika temin edilmesi ve yüklenmesi gerekmektedir.

- e-defter.gov.tr adresinden elektronik defter kullanımı için başvuru süreci tamamlanmalı ve gerekli formlar doldurulmalıdır.
- Kamu Sertifikasyon Merkezi web sayfasından "Zaman Damgası" programı
(http://www.kamusm.gov.tr/urunler/zaman_damgasi/ucretsiz_zaman_damgasi_istemci_yazilimi.jsp) yüklenmelidir.
- Kamu Sertifikasyon Merkezi'nden "Zaman Damgası" temin edilmelidir. Yukarıdaki işlemler yanında işletmelerin bilgi işlem ve muhasebe bölümleri tarafından dikkat edilmesi ve yapılması gereken bazı önemli işlemler de bulunmaktadır. Bunlar;
- Kullanılan muhasebe bilgisayar yazılımları e-defter onayı almış olan diğer yazılımlarla yenilenmelidir.
- Daha önce yazılımlarda işletme bilgileri alanında bulunan ve önemsenmeyen tüm bilgi alanları (unvan, adres, vergi no, sicil no, mali müşavir ve/veya yeminli mali müşavire ilişkin bilgiler vb.) ticaret sicil kayıtlarına göre, tam ve doğru olarak doldurulmalıdır.
- Yazılımda bulunan "Zaman Damgası Sunucu Bilgileri" doğru olarak doldurulmalıdır.
- Yazılımda e-deter dosyalarının oluşacağı katalog belirtilmeli ve bulunduğu yerde XBRL'ye ait XML, XSD ve XSLT katalogları otomatik oluşturulmalı ve bu katalogların silinmemesi için gerekli tedbirler alınmalıdır.
- Aylık oluşturulan ve gönderilen defter dosyalarında eksik bilgiler olup olmadığı kontrol edilmeli ve tamamı düzeltilmelidir.
- Ödeme işlemlerinde, ödeme tipleri (kasa, alınan çekler, bankalar, verilen çekler hesaplarının kullanılması halinde) mutlaka belirtilmelidir.
- Defter dosyalarının imzalama aşamasında, mali mühür veya elektronik sertifika yazılımı, imzalamanın yapılacağı makede bulunmalıdır.
- MBGİB 'e yükleme sırasında bağlantı hatası alınırsa, e-defter beratı zaman damgalı olarak imzalanmalı ve daha sonra ibraz edilebilmek için saklanmalıdır.

E-defter uygulamaları, muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirilen ve çoğunlukla işletme sahipleri ya da yöneticileri tarafından manipüle edilmeye ya da esnetilmeye çalışılan fonksiyonlar açısından bir disiplin getirecektir. Geriye doğru yapılacak tüm değişikliklerin izleri eskiden olduğu gibi yok edilemeyecek ve kayıt silmelerinin de önüne geçilmiş olacaktır. Ancak bunun yanında muhasebe meslek mensupları tarafından kayıtların zamanında yapılması konusunda da bir baskı unsuru olacaktır. Bu durum kayıt dışılığın önlenmesi konusunda işletmelerin daha önce sahip olduğu hareket alanının da daraltılmasını sağlayacaktır.

6. Sonuç

Son dönemlerde Türkiye’de hükümetlerce yapılan çalışma ve açıklamalarda, tüm resmi kurum ve kuruluşlarda e-devlet dönüşümlerine önem verildiği grlmektedir. Bu noktada hükümetlerce, e-devlet çalışmalarında temel olarak, devlet-vatandaş (G2C: Government to Citizen) ve devlet-işletme (G2B: Government to Business) arasında şeffaf, hızlı, etkin ve güvenilir bir iletişim sağlanması amaçlanmaktadır.

Devlet-vatandaş yönlü e-devlet projelerinde ağırlıklı olarak XML formatının kullanıldığı grlmektedir. TCMB ve TÜİK gibi kurumlardan, HTML, Excel, PDF, Word formatlarının yanı sıra XML formatında da veri sağlanabilmesi bunun bir göstergesidir.

Devlet-işletme yönlü e-devlet projelerinde (e-beyanname, e-bildirge vb.) XML formatı ağırlıklı olarak kullanılmaktayken, MBGİB ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak yayımlanan, 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği sonucu gündeme gelen e-defter uygulaması ile de XBRL formatının yasal olarak kullanımına zemin hazırlanmıştır.

Elektronik imza, elektronik beyanname, elektronik bildirge, elektronik fatura, elektronik defter ve işletmelerin web sitesi gibi uygulamalar, e-ticaretin ve muhasebe sistemimizin bir bütün olarak bilgisayar ve internet ortamına aktarılmasını sağlayacak biçimde şekillenmektedir. Bu bağlamda tüm dünyada kullanımı alanı sürekli artan XBRL formatının, finansal bilgi kullanıcılarına şeffaf, doğru, düşük maliyetli, anlaşılabilir, sorgulanabilir ve karşılaştırılabilir bilgi transferi sağlayan yapısı ile yakın bir zamanda lkemizde de birçok alanda seçenek olmaktan çıkıp, bir zorunluluk haline gelmesi, beklenen bir gelişmedir. Bu gelişmeler karşısında Maliye Bakanlığı’nın e-fatura ve e-defter kararlarının ardından, e-fatura ve e-defter mükellefi olan 435 büyük mükellef ve 2715’i kamu kurum ve kuruluğu olmak üzere toplam 3140 mükellef sayısına, 8 bin yeni mükellef ekleyerek, e-fatura ve e-defter kullanan mükellef sayısını 11 binin üzerine çıkaracağı tahmin edilmektedir (Arolat, 2013). Buradan da anlaşılacaktır ki lkemizde XBRL, önümüzdeki dönemde daha da artan bir öneme sahip olacaktır.

XBRL’nin artan önemi karşısında doğru anlaşılabilmesini sağlayabilmek amacıyla, XBRL’nin ne olup, ne olmadığını doğru anlamak önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, XBRL ile ilgili yapılmış olan bazı akademik çalışmalarda, XBRL’nin bir programlama dili olduğu belirtilmektedir. Ancak programlama dilleri, yazılımcının bir bilgisayara ne yapmasını istediğini anlatmasının standartlaştırılmış bir yolu olarak, yazılımcının bilgisayara hangi veri üzerinde işlem yapacağını, verinin nasıl depolanıp, iletileceğini, hangi koşullarda hangi işlemlerin yapılacağını tam olarak anlatmasını sağlar. Bu nedenle XBRL’nin bir programlama dili olarak değil, raporlama dili veya raporlama formatı olarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır. Ayrıca bazı akademik çalışmalarda da XBRL’nin finansal raporlamada şeffaflığa önemli katkılar sağlayacağından bahsedilmektedir (Doymaz, 2011: 182). XBRL aslında hazırlanan finansal verilerin, finansal rapor kullanıcıları arasında hızlı ve kolay bir biçimde transferini ve tüm kullanıcılarda finansal raporların aynı şekilde görüntülenmesini sağlayan bir finansal rapor aktarım formatı olarak

değerlendirilmelidir. Bu nedenle XBRL'ye fbundan farklı bir misyonun yüklenmesi doğru olmayacaktır. Çünkü hazırlanan raporlarda ve aktarım esnasında, içerikteki bilgilerin iyi niyet esası ile güvenilirliği sağlanamaz ise XBRL'nin finansal raporlarda Őeffaflıęa çok önemli katkılarının da olmayacağı grlecektir.

XBRL uygulamalarının gelişmesi ve yaygınlaşması, e-defter ve e-fatura uygulamalarının da yaygınlaşmasını kolaylaştırmıştır. Çünkü defterlerin elektronik ortamda hazırlanabilmesi için XBRL esas alınmaktadır. Başka bir ifadeyle XBRL, e-defterlerin teknolojik olarak alt yapısını oluşturmaktadır. Harcamaların kontrolü, yolsuzlukların önlenmesi ve anında tespiti yanında, vergilendirme alanında sahteciliğin önlenmesi, karşıt kontrollerin anında yapılabilmesi gibi sayısız faydaları olan e-defter kullanımının yakın bir gelecekte işletmelerin tamamına yakınına kapsamayı uzak bir ihtimal olarak görünmemektedir. Bu bağlamda XBRL teknolojisinde sağlanacak yeni gelişmeler, e-defter, e-fatura gibi uygulamalarla daha fazla işletmeyi, elektronik platformların içine daha da fazla çekecektir.

Kaynakça

Acar, V. (2010). *Entegre Sistemler İçerisinde Maliyet/Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları*, Ankara, Gazi Kitabevi.

- Arıkboğa, D., Kaya, İ. (2000). Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler. *XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 18-20 Mayıs, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Bildiriler Kitabı*, 134-147.
- Aktaş, R. (2009). *Bütünleşik Sistemler ve Muhasebe Etkileşimi*, Ankara, Detay Yayıncılık.
- Aktaş, R., BAŞCI, E. S. (2007), Elektronik Ortamda Finansal Raporlamada Genişleyebilir Finansal Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, 39-60.
- Arolat O. (2013, Ocak 9). Maliye'nin E-fatura ve E-defter Zorunluluğu Kararı, *Dünya Gazetesi*, <http://www.dunya.com/maliyenin-e-fatura-ve-e-defter-zorunluluğu-karari-150742yy.htm> (Erişim tarihi: 14.02.2013)
- Ay, H. M. (2006), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiye Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl:9, Sayı:11, 57-82.
- Bayazıtlı, E. (2002), Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:2, Sayı:6, 119-128.
- ıtak, N. (2009), Güvenilir Finansal Raporlama Açısından Genişletilebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Önemi ve Dünya Ülkelerindeki Uygulaması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cil:2, Sayı:2, 1-19.
- Deran, A., Hatipoğlu, A. (2008), E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi, *S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:10, Sayı:16, 37-57.
- Dinç, E., Varıcı, İ. (2008), E-İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, 191-211.
- Doymaz, M. (2011). *Finansal Raporlamada Şeffaflığın Önemi ve XBRL Uygulamalarının Şeffaflığa Etkisi: ABD Örneği ve Türkiye Kıyaslaması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi Adana: ukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Esendemir, E. (2012), Yeni Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Finansal Raporlama Sistemlerine Etkileri, *Journal of Yasar University*, 4268-4280.
- Erkuş, H. (2008). *Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili XBRL*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Hannon, N.J. Gold R.J. (2005), Grasp The Fundamentals To See How Businesses Use XBRL Today. XBRL Revisited, *Journal of Accountancy*, Vol:199, No:2, 65-78.
- Hatunoğlu, Z., Bakan, İ. (2010), Muhasebe Bürolarında Bilgisayar ve İnternet Kullanımının Faydaları İle muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik

- Nitelikleri Arasındaki İlişkiler: Bir Alan araştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:12, Sayı:2, 55-102.
- Kapanoğlu, A., Sökmen, B., Aykın, H. (2011). Kayıtdışı Ekonomi ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Maliye Teftiş Kurulu Elektronik Denetim Uygulaması, <http://www.mmd.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/THE-FINANCIAL-INSPECTION-BOARD-ELECTRONIC-AUDIT-APPLICATION-IN-TERMS-OF-COMBATING-UNDERGROUND-ECONOMY-AND-CORRUPTION.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.12.2012).
- Karasioğlu, F., Eryiğit, O. (2005), Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili), *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, 133-151.
- Koşan, L. (2006), Geleceğin Finansal Raporlama Dili: XBRL, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 77, 108- 122.
- Kugel, R. (2008). XBRL: A Quik Primer, *Business Finance*, <http://businessfinancemag.com/article/xbrl-quick-primer-0229>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- Kumaş, E., Birgören, B. (2010), E-Devlet Kapısı Hizmetlerinin Fizibilite Çalışmalarında Ticaret Başlığı Uygulamalarına Genel Bakış, *Int.J.Eng.Research& Development*, Vol:2, No:1, 11-15.
- Öğüt, A. (2003), *Bilgi Çağında Yönetim*, Ankara, Nobel Yayınları.
- Öz, E., Bozdoğan, D. (2012), Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, 67-92.
- Sevim, A., Coşkun, M. (2009), *Kamuoyunun Aydınlatılmasında Yatırımcı İlişkileri*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tekin, İ. Gümüş, A. T. (2011), Genişletilebilir İşletme Programlama Dili (GİRD), *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 140, 10- 25.
- Tekşen, Ö., Coşkun, A., Dalđar, H. (2011) Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 33, 99-117.
- Tokel, Ö. E., Yücel, E. M. (2005), Türkiye’de XBRL Standardı: Sektörel Bilanço Verileri Üzerine Bir Uygulama, *Active Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 1-10.
- Tokel, Ö. E., Yücel, E. M., Öksüz, B. (2007), Türkiye’de XBRL’ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası, *Active Dergisi*, Nisan, Mayıs, Haziran, 1-27.
- Uyar, S., Çelik, M. (2006), Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller, *Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. Ege Academic Review*, Cilt:6, Sayı: 2, 93-105.

- Yardımcıoğlu, M., zer, . (2011), Genişletilebilir İşletme Programlama Dili (XBRL), *K.S.. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:1, Sayı: 2, 79-105.
- Yalkın, Y. K. (1989). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Yazıcı, N. (2010), Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin Kobi'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, 202-212.
- Yıldız, M. (2013). Dikkat: E-Defter ve E-Fatura Uygulaması Kapsamında Olabilirsiniz, <http://www.vmhk.org.tr/?p=5167>, (Erişim tarihi: 05.03.2013)
- Yılmaz, E., Gelmedi, O. (2011), XBRL (Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili) ve XBRL'in Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 211-237.
- Yükçü, S., zkan, S. (2003), Teknolojik Gelişmelerin Maliyet Muhasebesine Etkileri, *XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Mayıs, Belek-Antalya*.
- Zabihollah, R., Elam, R. Sharbatoghlie, A. (2001), Continuous Auditing: The Audit of The Future, *Managerial Auditing Journal*, Vol:16, No:3,150-158.
- XBRL US GAAP (2008). *Taxonomy Preparers Guide*. http://xbrl.us/Documents/Preparers_Guide.pdf (Erişim Tarihi: 18.02.2013).

İnternet Siteleri:

- <http://www.godoro.com/Divisions/Ehil/Mahzen/Web/TheHTMLBook/txt/html/document/HTMLWhatIs.html>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- AICPA, What ise XBRL?
<http://www.aicpa.org/innovation/baas/xbrl/homepage.asp>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013)
- <http://www.aicpa.org/INTERESTAREAS/FRC/ACCOUNTINGFINANCIALREPORTING/XBRL/Pages/XBRL.aspx>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- <http://www.xbrl.org/AboutXBRL>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- <http://www.xbrl.org/how-xbrl-works-1>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- <http://www.kpmg.com/global/en/topics/xbrl/pages/jargon-buster.aspx>, (Erişim Tarihi: 18.02.2013).
- <http://www.cs.com.tr/TR/themes/touch/pdf/e-defter-pdf.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).
- <http://ig.cc.metu.edu.tr/html/>, (Erişim Tarihi: 03.03.2013).

(<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=nhDtuAeYPEluI3W5&type=teblig>).

<http://xbrl.us/preparersguide/Pages/Section1.aspx> (Erişim Tarihi: 09.02.2013).

<http://www.kpmg.com/xbrl/jargon.asp> (erişim tarihi: 18.12.2012)

<http://www.frmtr.com/bilgisayar-bilgileri/1016950-xml-hakkinda-hersey.html>
(Erişim Tarihi: 11.12.2012)

<http://xbrl.us/Pages/default.aspx> (Erişim Tarihi: 18.02.2013).

<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/138MYU.pdf> (Erişim Tarihi: 18.02.2013).

Kanunlar:

- 08.02.2013 Tarih ve VUK.58/2013.03 Sayılı ve Elektronik Defter Tutma ve Elektronik Fatura Uygulamasına Dâhil Olma Zorunluluğu Getirilen Mükelleflere İlişkin Açıklama konulu VUK Sirküleri.
- 6335 sayılı Kanunla Değişik 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 11 Temmuz 2006 Tarih ve 26225 Sayılı resmi Gazete’de Yayımlanmış 361 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği.
- 13.12.2011 Tarih ve 28141 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmış olan 1 Nolu “Elektronik Defter Genel Tebliği.
- 30.05.2009 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanarak Yürürlüğe Giren, SPK Seri:VIII No:61 Tebliğ.
- 5 Mart 2010 Tarihli 397 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

FİNANSAL PERFORMANSIN DEğER ODAKLI ÖLÇÜLMESİ: EKONOMİK KATMA DEğER YAKLAşIMI

VALUE-FOCUSED MEASUREMENT OF FINANCIAL PERFORMANCE: ECONOMIC VALUE ADDED APPROACH

Arş. Gör. Hakkı FINDIK

Kırklareli Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

Özet

Uluslararası ekonomik düzende süreklilik arz eden değişimin etkileri, ekonomik karar alıcıların geleneksel ölçüm ve değerleme esaslarına göre karar almalarını anlamsız kılmaktadır. Değer odaklı yaklaşımların yoğun olarak kullanıldığı günümüzde ekonomik katma değer (EVA), bilgi kullanıcılarına finansal yatırımlarının performansını muhasebe bilgilerine ek olarak muhasebe dışı verilerden de yararlanarak sunmaktadır.

Bu çalışmada EVA'nın teorik çerçevesi izah edilmiş ve bir örnek olay ile uygulaması yapılmıştır. EVA yönteminin nasıl uygulandığı, dönem sonucunun tespitinde özkaynak maliyetinin nasıl hesaplandığı gösterilmiş ve elde edilen sonuçların analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre geleneksel finansal raporlama ile EVA yaklaşımı farklı sonuçlar vermektedir. EVA yaklaşımı ile işletmede özkaynak maliyetinin önemi fark edilerek, gerek firma çalışanlarının işletme sahibi gibi düşünmeleri ve davranmaları sağlanmış gerekse yatırımcıların dikkati işletme üzerine çekilmiş olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Ekonomik katma değer, değer odaklı yaklaşım, ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti.*

Abstract

The effects of continuous change in the international economic system make meaningless economic authorities to decide according to principle of measurement and assessment. Nowadays, added value approaches are heavily used and economic value added (EVA) provides performance of financial investment to its knowledge users by the help of data coming from out of accounting in addition to data coming from accounting.

In this study, the theoretical framework was described and its practice was made with a case. How the EVA method is applied, how the cost of equity is calculated in the determination of the company's profit or loss for the financial year were shown and the analysis of the obtained results was made. According to the results of the study, the conventional financial reporting and EVA approach give different results. Realizing the importance of cost of equity via EVA approach, both the firm employees were made to think and act like the firm owners and the attention of the investors was drawn on the company.

Key Words: *Economic added value, value-based approach, weighted average cost of capital.*

1. Giriş

“Finansal kararlar dili” olarak adlandırılan muhasebenin finansal karar alıcılara işletme hakkında sunduğu bilgiler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ), uluslararası muhasebe standartları veya yerel mevzuatın öngördüğü ölçülerde olmaktadır. Finansal muhasebe yoluyla hesaplanan

işletmenin dönem karı, zsermaye maliyeti ve ortakların üstlendikleri riske uygun kar beklentilerini karşılamamaktadır. Bu nedenle, işletmelerin değeri bilançoda yer alan dönem karı ile ölçülmesi ekonomik açıdan anlamlı olmamaktadır. Bilgi ihtiyacını geleneksel bilgi hizmetinden karşılayamayan bilgi kullanıcılarından işletme sahipleri, ortakları ve yatırımcılar kararlarında yanılmakta ve kendilerini finansal zarara uğratma riski ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

İşletmede bir dönem içerisinde yaratılan değeri belirlemeye dönük kullanılan geleneksel muhasebe temelli ölçütlerin manipülasyonlara açık olması ve günümüzde firma performanslarını tam olarak değerleyememesi gibi eksikliklerinden dolayı yeni performans ölçüm sistemleri arayışına gidilmiştir (Topal, 2008: 250). İşletme performansını gerçeğe uygun len finansal ve finansal olmayan göstergelerden yararlanan EVA; değer tabanlı maliyet ölçüm yöntemleri arasında yaygın olarak kullanılmaktadır.

EVA'nın uygulanması ve anlaşılması kolaydır. EVA'yı benimseyen bir firmada işletme sermayesinin piyasa değerinin maksimum edilebilmesi için işletme çalışanlarının firma sahibi gibi düşünmesi ve davranması teşvik edilir, karar verme ve iletişim açısından ortak bir dil sağlanarak hissedarların işletme hakkında daha anlamlı bilgi sahibi olmaları sağlanmış olunur. EVA, işletmenin finansal performans sonucunda oluşturduğu hissedar değerinin bir ölçüsü olarak firmanın piyasa değerini ifade etmektedir.

Bu çalışmada, finansal muhasebe yoluyla belirlenen işletmenin dönem karı ile ekonomik katma değer yaklaşımı sonucunda hesaplanan EVA arasındaki farklılık ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın uygulama kısmında bir işletmenin bilanço ve gelir tabloları üzerinden EVA hesaplaması yapılmış ve GKGMİ'ye göre belirlenen dönem karı ile karşılaştırılmıştır. EVA'nın hem yıl bazında hem de yıllar itibariyle GKGMİ ve EVA yaklaşımı arasındaki farklılıkların nedeni açıklanmıştır.

2. Ekonomik Katma Değer

İşletme yönetimi, ekonomik bir birim olarak 2000'li yıllara kadar kar ve gelir elde etme, büyüme, toplum hizmet etme, sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunma gibi amaçlarla fonksiyonunu yerine getirmiştir. Günümüzde işletmenin temel amacı, işletmenin piyasa değerini maksimum yapabilme olarak açıklanmaktadır.

2.1. Değer Odaklı Yaklaşım

Son yıllarda çoğu ülkeler kendi ekonomilerini geleneksel koruma yöntemlerinden daha çok liberalleşen, küreselleşen ve piyasanın yönlendirdiği yöntemleri kullanmaya başlamıştır. Bu süreç iş ve ekonomilerin geliştirilmesinde ekonomileri daha çok bilgiye yönelik ve insan kaynaklarını daha ne çıkarmaya başlayan bir duruma getirmektedir (Irala ve Raghunatha, 2006: 1). İşletmelerde uzun yıllardır kullanılmakta olan finansal performans ltleri; tarihi ve geçmişe yönelik olması, önceden tahmin edilememesi, değişiklikleri çabuk algılayamaması, şirketin hisse senetleri fiyatlarıyla bağlantıyı tam olarak kuramaması ve maddi olmayan varlıkların değerini tam olarak ortaya koyamaması gibi nedenlerden yoğun bir şekilde eleştirilmeye başlanmıştır (Akgl: 2004: 74). Değer tabanlı işletme yönetimi, işlemsel ve

stratejik kararların alınmasındaki esas, işletme ile ilgilenen bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları dikkate alınarak hissedarlar lehine uzun vadeli işletme değeri artışına ya da uzun vadeli artı değer kazanımına göre alınmasıdır (Argun, 2004: 117).

Yatırımcılar, bir firmaya yatırım yapıp yapmayacağıının ya da yatırımına devam edip etmeyeceğinin kararını verirken o firmanın toplam performansını ölçmektedir. Amaçlara ulaşmak için yöneticilerin ücretlerini işletmenin performansı ve sorumluluk merkezlerinin performansına sık sık bağlamaktadırlar. Bu yüzden doğru ltn seçimi, bir firmanın başarisının tespitinde hayati derecede önemlidir (Bhattacharyya ve Phani, 2000: 3). EVA, geleneksel piyasa ve muhasebe ölülerinin üzerinde potansiyel alternatif performans ls sağlamakta, bu yüzden yöneticilere ve çalışanlara ödenecek ücretin belirlenmesinde bilginin artmasına fırsat oluşturmaktadır. Araştırmaların oğu EVA'nın bir şirkette performans ls olarak etkinliğini açıklamıştır (Evans vd., 2002: 3).

2.2. EVA ile İlgili Genel Bilgiler

EVA; bir firmanın belirli bir yıldaki, dzeltiymiş vergiler sonrası net işletme kazancı ve toplam sermaye maliyeti arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (Otlu ve Karaca, 2006: 142). Diğer bir anlatımla, bir işletmenin yarattığı ya da kaybettiği değerin dönemsel olarak bir yıllık tutarını ifade eden EVA, vergi sonrası faaliyet karı ile toplam sermaye maliyeti arasındaki olumlu ya da olumsuz farktır. Olumlu fark şirketin varlığına değer eklerken, olumsuz fark varlıkların azalmasını ifade etmektedir. (Gökçen, 2004: 105)

EVA yöntemiyle diğer yöntemler arasındaki fark, sermaye maliyetinin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemde sermaye maliyeti, ağırlıklı ortalama sermaye maliyetidir. Ekonomik anlamdaki kar, zkaynak maliyetlerini de göz önünde bulundurulması yoluyla saptanan kardır (Eroğlu, 2007: 15). Finansal muhasebe yoluyla gösterilen işletme karı, öz sermaye maliyetlerini göz önüne almamaktadır (Argun, 2004: 117). EVA, dönemden döneme şirket faaliyetlerinin i performans ltdr. EVA, şirkete yatırım yapan hissedarların sermayelerine yöneticilerin başarılı baları ile yapacağı katkıdır. (Hall ve Brummer, 1999: 5). EVA, sermaye bütçelemesi, finansal planlama, amaç saptama, performans ölümü, hissedar haberleşmesi ve hesaplamaların her yönden tam olabilmesi için ortak değerlerin ilavesi veya kaybının olabileceği gibi değişkenleri kullanan kapsamlı bir performans ltdr. Ekonomik katma değer, piyasa katma değer hesaplamalarına yenilik önerme amacındadır (etin, 2005: 368, 369). Yöneticilere değer yaratılması bağlamında ortak bir yönelim gösteren ve onların karşılaştırmalar yapabilmelerine imkan sağlayan bir lt olan EVA, yönetimsel sorumluluklardan kaynaklanan baskıları da hafifletmektedir (Bengü ve Demirgüneş, 2006: 60).

EVA'nın sübjektifliği olmakla birlikte normal olmayan kazançlar modeline dayanması onu daha üstün bir performans ölümü yapmaktadır. Geleneksel muhasebe ölümleri üzerinde düzeltmelerin yapılması EVA'nın sübjektifliğini azaltarak daha gerçek finansal performansa yaklaşmasını sağlamaktadır (Familoğlu, 2003: 88).

2.3. Ekonomik Katma Değerin Tarihsel Gelişimi

EVA, 1770’li yıllardan beri ekonomistler tarafından artık gelir kavramının yeni versiyonu olarak sunulması dışında önceden kullanılmamıştır. Hem EVA hem de artık gelir kavramları toplam yatırılan sermayenin maliyeti üzerinde sermaye fazlası olarak yatırımcıların kendi zenginliklerini bir firma üzerinde artırma prensibine bağlıdır (Bhattacharyya ve Phani, 2000: 6).

Artık kar kavramı ilk olarak 1890’lı yıllarda Alfred Marshall tarafından ortaya atılmıştır. Artık kar kavramı muhasebe literatüründe ilk olarak yirminci yüzyılın başlarında yer almaya başlamıştır (akıcı, 2008: 1).

1960’lı yıllarda artık kar kavramı yönetim muhasebesi literatüründe görülmeye başlanmış ve 1961 yılının Ekim ayında ikinci finans profesörü olan Franco Modigliani ve Metron H. Miller tarafından Journal Of Business dergisinde “Dividend Policy, Growth and The Valuation of Shares” adlı bir makale yayınlamıştır. Bazılarına göre bu makale EVA’nın temel dayanağıdır. Ekonomik esaslı performans yöntemlerini savunan Joel Stern, 1970’li yıllar boyunca muhasebe esaslı ltlerin sakıncaları ve yarattığı sorunlar hakkında yazılar yazmıştır. 1986 yılında ise Stern’in ortağı Bennett Stewart, ekonomik katma değer olarak adlandırılan ve ortaklar açısından şirket değerini belirleme yöntemini açıklayan “The Quest for Value” (Değer Arayışı) adlı kitabı yayınlamıştır (akıcı, 2008: 2 – 4).

Diğer performans ölülerinin yanılıtıcı olduğunu savunan Stewart, 1987-1988 yıllarında ABD’de faaliyet gösteren 600’den fazla firma üzerinde yaptığı araştırmasında hisse senedi fiyatı ve firmanın piyasa değerini açıklamada EVA’nın diğer ölülerden çok daha gcl olduğu sonucuna ulaşmıştır (Demir, 2008: 85).

Ekonomik katma değer, literatürde 1989’da görülmesine rağmen, 20 Eyll 1993 Fortuna Dergisi’ndeki makaleden önce fazla dikkat çekmemiştir. Bu makaleden sonra EVA ile ilgili övgü dolu makalelerin yayımlandığı grlmektedir. AT & T, Brigas ve Stratton, Chrusler, Compaq Computer, Scottpaper ve Coca Cola gibi büyük şirketlerin EVA’yı benimsemesi onun popüler olmasının en önemli nedenidir. Akademik araştırmaların önemli bir bölümü EVA’nın muhasebe kazançlarından daha iyi bir ölüm olduğu iddiasını araştırmaya odaklanmaktadır. Pek çok şirket EVA’yı bir i ve/veya dış performans ölümünde kullanmaktadır (şamiloğlu, 2004: 151).

Sharma ve Kumar (2010), EVA ile ilgili yayınlanmış 1994 – 2008 yılları arası 112 (61 adeti hakemli dergi ve uluslararası konferansta sunulmuş) alışmayı incelemiş ve bir sınıflandırma yapmıştır. Literatürde EVA hızlı bir şekilde geniş bir alanda uygulanmış ve 7 alt tema içerisinde sınıflandırılmıştır. Bunlar; EVA ve hisse senedi getirisi (58 adet), EVA ve MVA (Pazar Katma Değeri) ilişkisi (25 adet), yönetimsel davranış ve performans yönetimi (8 adet), kapsam ve sınırları (12 adet), EVA konularında eleştiri & uygulamalar, değer odaklı yönetim & EVA (4 adet), literatür (2 adet), indirim yaklaşımları ve bunların ilişkileri. Bu 112 çalışmanın 51 adeti ABD, 21 adeti Hindistan, 8 adeti Güney Afrika, 5 adeti Avustralya, 2 adeti İngiltere, 2 adeti in ve 23 adeti ise Malezya, Kanada, Brezilya, Yunanistan, Rusya, Yeni Zelanda, Kuveyt, Türkiye ve Endonezya’da yapılmıştır.

2. 4. Ekonomik Katma Değer Hesaplamaları

EVA, şirketin gelir tablosu ve bilançosuna dayanarak hesaplanan bir kavramdır. Bu yüzden nakit akış yöntemi değil, tamamen muhasebeye dayanan bir uygulamadır. Ekonomik katma değer, en basit anlamda vergiden sonraki net karın, toplam yıllık sermaye maliyetini aşan kısmını ifade eden değerdir (Weissenrieder, 1997: 10). GKGMİ'ye göre belirlenen kar muhasebe karı olarak adlandırılır. Ancak bu kar, sermaye yatırımlarının fırsat maliyetini dikkate almamaktadır. Fırsat maliyeti, ekonomik karar alınırken vazgeçilen yatırımlardan getirisi en iyi olan alternatiftir. Basit bir anlatımla toplam gelirden toplam maliyetin çıkarılması sonucu ekonomik kara ulaşılır. Ancak, toplam maliyetin içerisinde yabancı kaynak maliyetinin yanı sıra zsermaye maliyeti de yer almaktadır.

Stewart bir işletmenin gerçek finansal performansının ortaya çıkarılması için, GKGMİ'deki yetersizliklerin neden olduğu, 164 adet düzeltmenin yapılması gerektiğinden bahsetmiştir. Yapılan bu düzeltmelerin amacı, işletmenin vergi sonrası karını ve sermayesindeki çarpıklıkları ortadan kaldırmaya yöneliktir (Otlu ve Karaca, 2005: 142).

EVA aşağıdaki gibi hesaplanır:

Formül olarak EVA bir firmanın ilgili yıl boyunca etkinliğini artırılmasını ler.

$$EVA = NOPAT - Toplam Sermaye \times WACC \quad (1)$$

NOPAT : Vergi Sonrası Faaliyet Karı

WACC: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

Yukarıdaki formülde yer alan NOPAT řu şekilde belirlenir:

$$NOPAT = EBIT \times (1 - Vergi Oranı) \quad (2)$$

Formülde yer alan EBIT, Faiz ve Vergi ncesi Karı ifade etmektedir.

(1) no.lu formülde yer alan Ağırlıklı Ortalama sermaye Maliyeti (WACC);

$$WACC = Sermaye Maliyeti + Borçlanma Maliyeti'dir.$$

Bu formülde yer alan borçların maliyetini hesaplamak oldukça kolaydır. Zira borçlanma faiz oranı bunun cevabıdır. z kaynakların maliyetinin hesaplanması ise daha karmaşıktır ve ortakların maruz kaldığı riske göre değişmektedir. Toplam sermaye tutarı aynı zamanda firmanın kullandığı varlıklarıdır. O halde EVA řu şekilde hesaplanması daha kolay olarak açıklanabilir: (akıcı, 2008: 12)

$$EVA = NOPAT - WACC \times (Toplam Varlıklar - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar)$$

EVA hesaplaması sonucunda pozitif EVA ve negatif EVA'ya ulaşılır. Pozitif EVA, şirket sahipleri ya da ortaklar açısından bir değer yaratıldığını gösterirken; negatif EVA ise, mevcut değerin yok edildiğinin bir göstergesidir. EVA pozitif ise şirket sermayesinin geri dönme oranını aşan tutarda elde

edilecek sonucu ifade eder. Pozitif EVA, şirket hissedarlarının yatırışı oldukları tutarlarına sıfırdan büyük bir ek katkı yapmaktadır (Hall ve Brummer, 5). EVA negatif ise şirket sermayeyi tüketen faaliyetlere yatırım yapmak suretiyle değer kaybetmiştir. Diğer bir ifadeyle, şirket sözkonusu sermayeyi başka alanlarda kullanmış olsaydı bu yatırımdan daha fazla getiri elde ederdi anlamına gelmektedir (akıcı, 2008: 16).

2.5. EVA Ölçümünün Yararları

Ekonomik katma değer yaklaşımının temel unsurlarından bir tanesi, işletmenin değer yaratan faaliyetlerinin belirlenmesidir (Gökçen, 2004: 106). EVA'nın hissedar değerinin yaratılmasında en iyi ölçüm göstergesi olduğu varsayılmaktadır. Esas olarak, EVA şirketin yönetim kararlarının oluşturmasında yol göstermekte ve yarattığı ekonomik katma değerin ölçülmesini sağlamaktadır. Satış getirisi, özkaynak getirisi, hisse başına getiri gibi geleneksel muhasebe temelli performans ölçüm göstergeleri şirkete tahsis edilen sermayenin maliyetini dikkate almadıkları için gerçek ekonomik karı ölçememektedirler (şamiloğlu, 2004: 150).

Yöneticilerin; faaliyet verimliliği, büyüme, bilanço yönetimi, kalite kontrol, müşteri memnuniyeti, yenilik ve yeniden yapılanma adına yapabilecekleri katkıyı saptayıp bütünleştiren EVA, üstün ve etkin bir yönetim anlayışı olarak değerlendirilir. EVA yaklaşımını benimseyen işletmeler, ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerinin maliyetlerini belirleyebilmek için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanarak ekonomik katma değeri ürün, ürün hattı ve müşteri bazında hesaplayabilirler. EVA, yöneticileri hissedar gibi davranmaya yöneltir. EVA ölçümlenmeleri, işletme bölümlerinin ayrı ayrı yarattığı değerlerin belirlenmesine ve bölümlerin ödüllendirilmesine, EVA tahminlerine göre yapılan yatırımlarda tahminler ile gerçekleşmelerin karşılaştırılmasına, işletmenin başka işletmelerle veya içerisindeki bölümlerin birbirleriyle karşılaştırılmasına olanak sağlar (Gökçen, 2004: 107).

Değere dayalı yönetim anlayışını ifade eden EVA, işletmenin bütün olarak ya da faaliyet ve birim bazlı olarak takip edilebileceği gibi kişi bazlıda hesaplanabilir. Yeterli performansı göstermeyen birimlerin belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Etkin bir şekilde uygulanan EVA sayesinde işletme yöneticileri ile hissedarların çıkarları aynı amaç doğrultusunda hareket etmeleri sağlanır. Sürekli artış gösteren ekonomik katma değere sahip olan işletmelerin hisse senetlerine olan talep artması sonucu hisse senetlerinin değeri artar. İşletmelerin firma değerinin maksimum hale getirilmesi temel amacına katkıda bulunur.

Doğrudan hissedar zenginliği dikkate alan EVA, daha yüksek bir pazar fiyatı için yönetimi öngörür ve hissedarların daha fazla kar elde etmesini sağlar. Bütçeleme ve stratejik planlama gibi kapsamlı bir sistem olarak finansal yönetimin temelini oluşturur. Yönetici, alışanlar ve diğer işletme bileşenlerini işbirliği içerisinde motive ederek, aynı zamanda bir iç kontrol unsuru olarak işlev görür (Hacırüstemoğlu vd., 2002: 3).

İşletme çalışanlarını performansına göre finansal raporlama yapan ve bilançoya etkisini ölçen EVA değerlemede işletme hedeflerine yönelik çalışanlar ödüllendirilir. Performans değerlendirme sürecinde başarı kriterlerini belirleyerek çalışanların performanslarını geliştirmelerine katkıda bulunur.

2.6. EVA’da Yapılması Gereken Muhasebe Düzeltmeleri

EVA ve muhasebe karları birbirlerinden tamamen uzak olmamakla birlikte, muhasebe karlarında bir takım düzeltmeler sonucu hesaplandığından EVA’nın belirlenmesinde finansal tablolar temel oluşturmaktadır. Bazı alışma sonuçlarına göre EVA sistemi içerisinde muhasebe karları hala yararlı bilgiler sağlamaktadır (şamiloğlu, 2003: 83, 84).

EVA hesaplamasının yapılabilmesi için bazı muhasebe düzeltmelerinin yapılması gerekmektedir. Stewatt, 164 adet performans ölçüsü konusu belirleyerek her bir şirketin hatta birimin kendi EVA’sını hesaplayabileceğini açıklamıştır. Bu konulardan bazıları, GKGMİ, stok maliyeti ve değerlemesi, dönemsellik, amortisman, gelir tanımlanması, araştırma ve geliştirme giderleri ve amortismanı, Pazar oluşturma giderleri, yeniden yapılanma maliyetleri, devralma primleri ve uzun vadede getiri sağlayan diğer stratejik yatırımlar, güvenlik ve çevre için gerekli yatırımlar, emekli aylığı ve emeklilik sonrası sigorta giderleri, bağlı finans ve sigorta şirketleri, risk sermayesi, vergi, enflasyon ve döviz işlemlerindeki özel konular gibi firmadan firmaya değişen sorunları çözen yöntemlerdir. Ancak 20 -25 anahtar konuyu ayrıntılarıyla göstermek ve düzeltme yapmak yeterli kabul edilmektedir. Uygulamada 5 – 10 gibi az sayıda düzeltme yapılarak EVA hesaplanmaktadır (Gürbüz ve Ergincan, 2008: 251, 152). Bu konulardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

2.6.1.Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Ar-ge giderlerinin muhasebeleştirilmesinde temel sorun, bu giderlerin aktifte maddi olmayan bir duran varlık olarak mı yoksa gelir tablosunda bir dönem gideri olarak mı raporlanması gerektiğidir. EVA uygulamalarında araştırma ve geliştirme giderlerinin uluslararası muhasebe standartları doğrultusunda muhasebeye yansıtılmış olması istenilmektedir. Buna göre; araştırma ve geliştirme birbirinden ayrıştırılarak araştırma giderleri bir gider unsuru olarak gelir tablosunda, geliştirme giderleri ise bilançoda aktifleştirilerek raporlanmalıdır. Finansal raporlamada bu şekilde raporlama yapılmamışsa gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Ar-ge harcamaları giderleştirildiğinde EVA’da yapılması gereken düzeltme, söz konusu giderlerin geriye dönük olarak NOPAT’a ve sermayeye eklenmesi şeklindeydir. Daha sonra aktifleştirilmiş giderler belli bir amortisman dönemi esas alınarak giderleştirilmelidir.

2.6.2.Ertelenmiş Vergiler

İşletmelerin dönem vergi ve yasal yükümlölükleri, vergi kanunları esas alınarak belirlenir. EVA’nın dönem karı, muhasebe düzeltmelerinin esas aldığından vergiye tabi olan kar matrahının değişmesi gerekmektedir. Bu nedenle EVA uygulamalarında vergi tutarı, düzeltilmiş dönem karı üzerinden hesaplanarak bilançoda gösterilmelidir. Ertelenmiş vergi iki yönlü olarak ortaya çıkar. Ertelenmiş vergi varlığı, gelecek dönemlerde ödenecek vergi yükünden indirilebilecek vergi tutarıdır. Ertelenmiş vergi borcu ise; geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir.

2.6.3.Stok Değerleme Yöntemlerinin Düzeltilmesi

İşletmeler stok değerleme yöntemi olarak karı düşük gösterme avantajı sağlayan Son Giren İlk ıkar (LIFO) yöntemini tercih edebilirler. Stokların LIFO yöntemi ile değerlenmesi satılan malın maliyetinin yüksek, dönem karının ise düşük gösterilmesine sebep olmaktadır. Bu nedenle LIFO, faaliyet karının gerçek değer ile değerlenmesine imkan vermemektedir. EVA hesaplamalar yapılırken karı gerçek değeri ile yansıtılabilmek amacı ile FIFO yöntemi kullanılmalıdır (Türker, 2005: 142). Gerek vergi mevzuatında gerekse TMS/TFRS’lerde LIFO yönteminin kullanılmasına izin verilmemiştir.

Seçilen raporlama standardı veya GKGMİ ile esas faaliyet konusuna dayanarak gerçekleştirilecek ayrıntılı uyum çalışmaları işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Buradan da ekonomik katma değerin tek tip bir standardı olmadığı, daha çok işletmelere göre uyumlaştırılabilir özelliğe sahip bir performans ölçüm aracı olduğu ortaya çıkmaktadır (Argun, 2004: 119).

3. Ekonomik Katma Değer Uygulaması

EVA uygulama rneğinde Nil-Selim İşletmesine ait 2011 ve 2012 dönem sonu bilançoları ile 2011 ve 2012 faaliyet döneminde ait gelir tabloları üzerinden ekonomik katma değer hesaplanacaktır.

Tablo 1: Nil-Selim İşletmesi 2011 ve 2012 Dönem Sonu Bilançoları

	31.12.2011	31.12.2012
AKTİF	1.792.000	1.925.000
Dönen Varlıklar	989.000	1.060.000

Bankalar	345.000	422.000
Hisse Senetleri	114.000	167.500
Alacak Senetleri	48.000	35.500
Stoklar	482.000	435.000
Duran Varlıklar	803.000	865.000
İştirakler	55.000	-
Maddi Duran Varlıklar (net)	623.000	745.000
Haklar (net)	125.000	120.000
PASİF	1.792.000	1.925.000
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
	537.000	624.500
Tahvil Anapara Borç Taksit	124.000	193.500
Satıcılar	274.750	263.500
Borç Senetleri	128.250	154.800
Ödenecek Vergi ve Fonlar	10.000	12.700
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	50.000	303.500
Çıkarılmış Tahviller	-	250.000
Diğer Duran Varlıklar	50.000	53.500
Öz kaynaklar	1.205.000	997.000
Sermaye	788.000	547.500
Sermaye Yedekleri	85.000	71.800
Kar Yedekleri	93.000	91.200
Geçmiş Yıllar Karları	64.000	124.500
Dönem Net Karı	175.000	162.000

Açıklamalar:

Kısa vadeli tahvil borçlarının faiz oranı % 12, uzun vadeli yabancı kaynakların faiz oranı ise % 10 düzeyindedir. İşletme özkaynaklarını yıllık enflasyon oranına % 5 ekleyerek değerlemektedir. 2011 yılı enflasyon oranı % 10,45; 2012 yılı enflasyon oranı ise % 6,16 olarak gerçekleşmiştir. Vergi oranı % 20'dir.

Tablo 2: Nil-Selim İşletmesi 2011 ve 2012 Faaliyet Dönemi Gelir Tabloları

	2011 Dönemi	2012 Dönemi
Net Satışlar	353.000	445.340

Satışların Maliyeti	(111.800)	(164.200)
Brüt Satış Karı	241.200	281.140
Genel Yönetim Giderleri	(13.000)	(19.500)
Amortismanlar	(11.500)	(23.650)
Faaliyet Karı	216.700	237.990
Diğer Faaliyet Gelirleri	4.000	6.575
Diğer Faaliyet Giderleri	(6.300)	(4.320)
Finansman Gelirleri	3.750	2.540
Finansman Giderleri	(8.150)	(45.145)
Dönem Karı	210.000	197.640
Vergi (% 20)	(35.000)	(35.640)
Dönem Net Karı	175.000	162.000

Gelir tablosunda görüldüğü üzere dönem net karı 2011 yılında 175.000 TL, 2012 yılında ise 162.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletme, 2011 yılında daha çok özkaynak finansmanı ile faaliyetlerini yürütürken; 2012 yılında özkaynak ile finansman azaltılmış, bunun yerine uzun vadeli yabancı kaynak kullanımı yoluna gidilmiştir.

1.Adım: NOPAT'ın Belirlenmesi:

Tablo 3. Nil-Selim İşletmenin 2011 ve 2012 Yılları NOPAT Tespiti

	2011 Yılı	2012 Yılı
Dönem Net Karı	175.000	162.000
Finansman Giderleri (Vergi Sonrası)	$8.150 \times 0,80 = 6.520$	$45.145 \times 0,80 = 36.116$
Düzeltilmiş Vergi Sonrası Faaliyet Karı (NOPAT)	181.520 TL	198.116

2.Adım: Net Varlık Tutarının Belirlenmesi

Tablo 4: Nil-Selim İşletmesinin 2011 ve 2012 Yıllarına İlişkin Net Varlıklarının Belirlenmesi

	2011 Yılı	2012 Yılı
Aktif Toplamı	1.792.000	1.925.000
Faizsiz Kısa Vadeli Yab. Kaynaklar (Satıcılar + Borç Snt.+ Ödenecek Vergi ve Fonlar)	(413.000)	(431.000)
Net Varlıklar	1.379.000	1.494.000

Net varlıklar řu şekilde de hesaplanabilir:

Tablo 5: Nil-Selim İşletmesinin Net Varlıklarının Tespiti

Finansman Kaynağı	2011 Yılı	2012 Yılı
Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri (Kısa Vadeli)	124.000	193.500
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Maliyeti	50.000	303.500
Özkaynak Maliyeti	1.205.000	997.000
Toplam	1.379.000	1.494.000

3.Adım Özkaynak Maliyetinin Belirlenmesi

Tablo 6: Özkaynak Maliyetinin Belirlenmesi

	2011 Yılı	2012 Yılı
Enflasyon Oranı	0,1045	0,0616
Belirlenen Risk Primi	0,05	0,05
Özkaynak Maliyeti	0,1545	0,1116

4.Adım: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

Tablo 7: 2011 Yılı Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

Finansman Kaynağı	Tutar (a)	Toplam- daki Yüzde (b)	Vergi Sonrası Kaynak Maliyeti (c)	Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (d) $d = b \times c$
Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri (Kısa Vadeli)	124.000	0,090	$0,12 \times (1 - 0,20) = 0,096$	0,00864
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Maliyeti	50.000	0,036	$0,10 \times (1 - 0,20) = 0,08$	0,00288
Özkaynak Maliyeti ²	1.205.000	0,874	0,1545	0,135033
Toplam	1.379.000	1,00	-	0,146553

2011 Yılı Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti oranı 0,146553 (**yaklaşık % 15**) olarak belirlenmiştir. 2011 Yılı Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti = $1.379.000 \times 0,15 = 206.850$ TL

Tablo 8: 2012 Yılı Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyetinin Belirlenmesi

Finansman Kaynağı	Tutarı (a)	Toplamdaki Yüzde (b)	Vergi Sonrası Kaynak Maliyeti (c)	Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (d) $d = b \times c$
Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri (Kısa Vadeli)	193.500	0,130	$0,12 \times (1 - 0,20) = 0,096$	0,01248
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Maliyeti	303.500	0,203	$0,10 \times (1 - 0,20) = 0,08$	0,01624
Özkaynak Maliyeti	997.000	0,667	0,1116	0,0744372
Toplam	1.494.000	1,00		0,1031572

2012 Yılı Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti Oranı 0,1031572 (**yaklaşık % 10**) olarak belirlenmiştir.

2012 Yılı Toplam Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti: $1.494.000 \times 0,10 = 149.400$ TL olarak hesaplanır.

² Özkaynak maliyeti, vergi mevzuatına göre vergi tabi unsurlardan değildir.

5.Adım: EVA'nın Belirlenmesi

Tablo 9: 2011 Yılı ve 2012 Yılı EVA Tutarının Hesaplanması

	2011 Yılı	2012 Yılı
Düzeltilmiş Vergi Sonrası Faaliyet Karı (NOPAT)	181.520	198.116
Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti	(206.850)	(149.400)
EVA	(25.330)	48.716

XYZ İşletmesinin GKGMİ'ye göre belirlenmiş 2011 yılı kar 175.000 TL iken, değer odaklı bir yaklaşım olan ve özkaynak maliyetini de karın tespitinde dikkate alan EVA aynı yılda işletmenin 25.330 TL değer kaybettiğini göstermektedir. 2012 yılında ise işletme GKGMİ göre bir önceki yıla göre 13.000 TL daha az kar ettiğini raporlayarak 162.000 TL kar ettiğini açıklamıştır. Oysa, EVA yaklaşımına göre bir önceki yıla göre işletme değer kazanmıştır. Ancak GKGMİ'nde açıklanmış kar tutarından 113.284 TL (162.000 – 48.716) daha az bir tutarla 48.716 olarak hesaplanmıştır.

Gerek yıl bazında gerekse yıllar itibariyle GKGMİ ile EVA yaklaşımı arasında ortaya çıkan farklılıklar řu şekilde özetlenebilir:

- EVA yaklaşımı, özkaynak maliyetini kar/zarar hesaplamasında dikkate alınırken; GKGMİ özkaynak maliyetini hesaba katmamaktadır.

- İşletme 2011 yılında daha çok özkaynak ile finanse edildiğinden EVA sonucunun 2012 yılına göre daha az çıkmasına neden olmuştur.

- İşletme, enflasyon oranı + 0,05 risk primi ile özkaynak maliyetini belirleyeceğini açıklamıştır. 2011 yılında enflasyon oranı % 10,45 olarak açıklandığından özkaynak maliyeti % 15,45 olarak hesaplanmıştır. 2012 yılında ise enflasyon oranı bir önceki yıla göre daha düşük (% 6,16) çıktığından özkaynak maliyeti % 11,16 olarak hesaplamaya dahil edilmiştir. Dolayısıyla, 2011 yılında özkaynak maliyetinin yüksekliği 2011 yılı EVA değerinin daha az çıkmasının nedenleri arasındadır.

4.Sonuç

Günümüzde işletmelerin maksimum piyasa değerlerine ulaşabilmeleri performans ölçümlerinin doğru bir şekilde belirlenmesine bağlıdır. Performans ölçümü, işletme faaliyetleri neticesinde önceden belirlenmiş hedefler

doğrultusunda faaliyetlerin devamlı olarak izlenmesi ve raporlanmasıdır. EVA, işletmelerin geleneksel ölçüm esaslarından farklı olarak özkaynak maliyetini de dikkate almaktadır.

Nil-Selim işletmesinin 2011 yılı karı 175.000 ve 2012 yılı karı 162.000 TL olarak GKGMİ'ye göre belirlenmiş olmasına rağmen, ekonomik katma değer yaklaşımı sonucunda 2011 yılı negatif EVA (25.330 TL) olarak belirlenmiştir. 2012 yılında 48.716 TL olarak pozitif EVA hesaplanmıştır. İşletme sahipleri ve yatırımcılar, GKGMİ'ye göre hesaplanan işletmenin finansal performansı hakkında yanıltıcı bilgilerle yönlendirilmektedir. EVA bakış açısıyla, işletme sahip ve ortaklarının sermaye olarak koydukları değer riski ve getirisini de dikkate alarak yatırımlarının daha gerçekçi olarak ölçülmesine olanak sağlamaktadır. 2011 yılında işletme yoğun olarak özkaynakla finanse edildiğinden ve GKGMİ'ye göre özkaynak maliyetinin dönem sonucunun tespitinde dikkate alınmaması yüzünden dönem karının fazla çıkmasına sebep olmuştur. EVA yaklaşımı ile işletme, 2011 yılında hissedarları için bir değer oluşturmamış, aksine önceki dönemlerde elde edilen değeri kullanmıştır. 2012 yılında işletmenin özkaynakları azaltılmış ve borçla finansman yoluna gidilmiştir. Bu durum, 2012 yılı karının GKGMİ'ye göre borçlanma maliyetinin dönem karını azaltan bir unsur olması nedeniyle düşük çıkmasına neden olmuştur. EVA, hem borçlanma maliyetini hem de özkaynak maliyetini içeren ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini hesaplayarak finansal karar alıcılara bilgi sunmaktadır. Bu durumda işletme yönetimi, işletme faaliyetlerinde kullandığı kaynakları tekrar gözden geçirmeli ve özkaynak maliyetini dikkate alarak faaliyetlerini sürdürmelidir. İşletme hem borçlanma maliyeti hem de özkaynak maliyetini içeren optimum ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini finansal performansının ölçülmesinde bir kıstas olarak kullanabilir.

Son yıllarda ülkemizde şirketlerin halka açılmasının teşvik edilmesi ve KOBİ borsasının kurulması gibi işletmelerin fon sağlamalarına yönelik olarak yapılan çalışmalar dikkat çekmektedir. Yatırımcılar açısından büyük bir bilinmezlik içerisinde bulunan işletmelerin daha şeffaf bir yönetim sergilemeleri ve faaliyetlerini ekonomik katma değer yaklaşımı ile ölçerek hissedarlarını bilgilendirmeleri küçük yatırımcılar da dahil olmak üzere fon sahiplerini yatırıma teşvik edecektir. Bu sayede, işletme performansı gerek firma içerisinde çalışanlar ve diğer bileşenler açısından daha etkin bir şekilde organize edilmiş, gerekse firma dışında yer alan fon sahiplerinin işletmeye ilgisini artırılmış ve sermaye yatırımlarının kalıcı olması sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

Akgül B. A. (2004), İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, Sayı: 24, 73 – 82.

- Argun D. (2004), Ekonomik Katma Değer, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 11, 117 – 121.
- Bengü H. ve Demirgüneş K. (2006), Ekonomik Katma Değer ve Balanced Scorecard Yaklaşımlarının Entegrasyonu, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 20, 57 – 70.
- Bhattacharyya A. K.. ve Phani, B.V. (2000), Economic Value Added – A General Perspective, June 2, 1 – 28. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=545444&rec=1&srcabs=1258336. (Erişim Tarihi: 25.01.2013)
- Çakıcı C. (2008), *Ekonomik Katma Değer (EVA) Yaklaşımı* (1. Baskı), İstanbul, Beta Yayınları.
- Çetin A. (2005), Entelektüel Sermaye ve Ölçülmesi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XX, Sayı: 1, 359 – 378.
- Demir S. (2008), Ekonomik Katma Değerin Diğer Performans Ölçülerine Göreceli Üstünlüğü: Türkiye Örneği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 25, 83 – 99.
- Eroğlu E. (2007), *Sermaye Bütçelemesi*, <http://cevdetkizil.brinkster.net/cevdetchess/tr/admin/editor/sayfalar/sermayebut27092007.pdf> Erişim Tarihi: 15.01.2013.
- Evans J., Evans R. ve TODESCO D. (2002), An Examination of Economic Value Added and Executive Compensation, *EFMA 2002 London Meetings*, 1 -17. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=313974&rec=1&srcabs=944425. (Erişim Tarihi: 20.01.2013.
- Gökçen G. (2004), Ekonomik Katma Değer, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 24, Ekim, 105 – 109)
- Gürbüz A.O. ve Ergincan Y. (2008), *şirket Değerlemesi: Klasik ve Modern Yaklaşımlar*, (2.Baskı), İstanbul, Literatür Yayınları.
- Hacıüstemoğlu R., şakrak M. ve Demir V. (2002), Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA) (Ekonomik Katma Değer-Ekonomik Kâr Yaklaşımı), *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 59, 1 – 9. <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=59>. (Erişim Tarihi: 25.04.2013)
- Hall J.H. ve Brummer L.M. (1999), The Relationship Between The Market Value of Company and Internal Performance Measurements, *Working Papers Series*, January 7, 1 – 23 http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=141189. (Erişim Tarihi: 18.01.2013)
- Irala L. R. ve Raghunatha R. (2006), Performance Evaluation, Economic Value Added and Managerial Behaviour, *PES Business Review*, Vol: 01 No: 01, 1 – 7.

- Otlu F. ve Karaca S. (2006), Faaliyet Temelli Maliyet Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 29, 140 – 151.
- Sharma A.K. ve Kumar S. (2010), Economic Value Added (EVA) – Literature Review and Relevant Issues, *International Journal of Economics and Finance*, Vol :2, No: 2, 200 – 220.
- şamiloğlu F. (2003), Performans lmede Ekonomik Katma Değer ve Piyasa Katma Değeri Literatür İncelemesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 80 – 99.
- şamiloğlu F. (2004), Ekonomik Katma Değer: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda rnek Olay İncelemesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 24, 150 – 157.
- Topal Y. (2008), Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Pazar Katma Değer (MVA) Arasındaki İlişki: İMKB İmalat İşletmelerinden rnek, *SD İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 269 – 261.
- Türker İ, (2005), Ekonomik Katma Değer (EVA)'in Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 15, 125 – 150.
- Weissenrieder F. (1997), Value Based Management: Economic Value Added Or Cash Value Added? , *Gothenburg Studies in Financial Economics Working Paper*, Study No. 1997: 3, 1 – 42, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=156288. (Erişim Tarihi: 16.01.2013).

**GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİNİN TOKAT İLİ EKONOMİSİNE
ETKİSİ
THE EFFECT OF GAZİOSMANPAŞA UNIVERSITY ON THE
ECONOMICS OF TOKAT PROVINCE**

Yrd. Doç. Dr. Rüştü YAYAR
Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü

Öğr. Gör. Derya DEMİR
Gaziosmanpaşa Üniversitesi Reşadiye Meslek Yüksekokulu

zet

Gaziosmanpaşa niversitesi'ne bağlı yükseköğretim kurumlarının Tokat İli ekonomisine olan katkısını belirlemeyi amaçlayan bu alışma, Gaziosmanpaşa niversitesi öğrencilerini, personelini ve bölge işletmelerini kapsamaktadır. Veriler Mayıs 2012 de anket yoluyla sağlanmıştır. Verilerin yüzde analizleri ve aritmetik ortalamaları hesaplanmıştır. Öğrencilerle yapılan anket sonucunda bir ğrencinin 2012 Mart ayı itibariyle aylık geliri 646,97 TL olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, niversitede öğrenim gören 20.659 öğrencinin toplam aylık gelirinin de 13.365.753 TL olduğu söylenebilir. Bu tutarın yaklaşık 11.821.493 TL'si il içinde ve 1.544.260 TL'si il dışında harcanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Üniversite, Ekonomik Etki, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.

Abstract

This study which aims to determine the higher education institutions of Gaziosmanpaşa University's contribution to the economy of Tokat province covers Gaziosmanpaşa University students, staff and regional businesses. The data is provided through the questionnaire in May 2012. The arithmetic means and percent calculations of the results were interpreted. The responses of the students show that the monthly income of a student is 646.97 TL at the end of March 2012. Thus, it can be said that 20.659 university students' total monthly income is 13.365.753 TL. Approximately 11.821.493 TL of this amount is spent within the province and approximately 1.544.260 TL is spent outside the province.

Keywords: University, Economic Effect, Gaziosmanpaşa University, Tokat.

1. Giriş

Üniversitelerin temel fonksiyonları, bilimsel araştırma yapmak, sonuçlarını toplumla paylaşmak, kişisel gelişimi sağlamak, insanların entelektüel yaşamlarına katkıda bulunmak ve her Őeyden önemlisi iş yaşamının

ihitiya duyduğu niteliklere sahip insan kaynağını yetiştirmektedir. Bunun yanı sıra niversiteler özellikle sosyo-ekonomik açıdan gelişmesini sürdüren bölgelerde bölgenin kalkınmasına da katkıda bulunmaktadırlar ve bu katkı sürekli olarak arz etmektedir. Özellikle sanayileşmemiş ve tarıma dayalı ekonomiye sahip bölgelerde üniversitelerin ekonomiye katkısı önemlidir.

Bu kurumlar; toplumda verimliliğin artması, işsizliğin azalması, bireysel gelirin artması, bunların sonucunda ülkenin ekonomik gelişiminin sağlanması ve pek çok sosyo-kültürel gelişimi de beraberinde getirdiğinden bireyler ve toplumlar için büyük önem taşımaktadır(zek, 2010:102). Eğitimin iktisadi kalkınmada beşeri sermaye olgusunu yaratmasıyla üstlendiği fonksiyonlar, iktisat biliminde, özellikle kalkınma iktisadi açısından, artık tartışılmaz bir unsur olarak ele alınmaktadır. Üretim oluşumunda eğitim kurumlarının arz yönüyle üstlendikleri fonksiyonlarının yanında, buldukları bölge ve il ekonomisinde yarattıkları taleple de ekonomik aktivitede canlanma ve buna bağlı olarak sürükleyici sektör olma işlevini yürütmektedir (ınar ve Emsen, 2001:102).

Üniversiteler, hem yerel ekonomi hem de ülke ekonomisi için önemli bir tetikleyici unsur özelliği taşımaktadır. Üniversite yerel ekonominin bir sosyal kurumu olup, bu kurum akademik ve idari personel, öğrenciler ve tüzel kişiliği ile bulunduğu şehrin ekonomisini etkilediği gibi, şehrin sosyal, kültürel, siyasal, bilimsel ve fiziki çevresiyle devamlı etkileşim halindedir (atalbaş, 2007: 93). Üniversitelerin kurulması ile doğrudan veya dolaylı olarak yaratılan istihdam ve bunun beraberinde getirdiği gerek kurumsal gerek çalışanların, öğrencilerin ve ziyaretçilerin yaptėı harcamalar kentlerin ekonomik yapısında büyük canlılık yaratmaktadır (Işık, 2008: 159).

Üniversitenin bir bölge için endüstriyel ya da altyapısal yatırımlarla eş derecede önemli kalkınma faktörü olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, artan biçimde, yerel ekonomiye, istihdam yaratarak ve gelir kazandırarak katkıda bulunan, kentin bütünsel bir parçası, emek piyasasının niteliksel yapısını etkileyen bireyler ve girişimciler için cazibe merkezi işlevi gören, kamusal olanakların bölgesel ağı olarak düşünülmektedir. Üniversitenin ekonomik işlevi doğrudan ve dolaylı katkılar biçiminde şekillenmektedir. Üniversitenin yerel ekonomiye doğrudan katkıları, niversitenin istihdam yaratması; dolaylı katkıları ise, niversitenin, çalışanlarının ve öğrencilerin yerel ekonomiyi oluşturan unsurlardan mal ve hizmet talebinde bulunmaları olarak sıralanabilir. Üniversitenin ekonomik işlevinin yanı sıra, sosyal gelişme hedeflerinden biri olan bölgeler arası farklılıkları da azaltacağı, bu hizmetin ülkenin az gelişmiş bölgelerinde gerçekleştirilmesi ile düşük gelirli grubun eğitim ve kültür düzeyinin yükseleceği görüşü de dillendirilmektedir (Arap, 2010: 11).

Üniversitelerin ekonomik etkilerine dair bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bu alışmalardan Atik (1999)'in Erciyes niversitesi ile ilgili çalışmasında üniversitelerin buldukları bölgeye ekonomik etkileri, dolaylı, dolaysız ve uyarılmış katkılar olarak sınıflandırılmıştır. Çalışma sonucunda Erciyes niversitesi'nin 1997-1998 eğitim ğretim yılında üç kampüste (Kayseri, Nevşehir, Yozgat) toplam 7.675 kişiye istihdam olanağı yarattėı ve bunun sonucunda ekonomiye direkt ve dolaylı etkiler toplamı olarak 13.706.000.000 TL katkı sağladığı ortaya çıkmıştır.

Ergün (2003)'ün yaptığı çalışmada, anket çalışması yapılarak Afyon Kocatepe Üniversitesi Bolvadin Meslek Yüksekokulu'nun Bolvadin'e ekonomik, sosyal ve kültürel etkileri araştırılmıştır. Bolvadin Meslek Yüksekokulu öğrencilerinin ortalama 9 ay Bolvadin'de kaldıkları düşünülerek, Bolvadin'e ekonomik katkısının yıllık yaklaşık 3.291.075.000.000 TL olduğunu hesaplanmıştır. Ayrıca, 2003 yılı için personel giderleri kaleminden Bolvadin ekonomisine yıllık 500.000.000.000 TL katkısının olduğunu tespit edilmiştir. Bu sonuçlardan hareketle meslek yüksekokulunun ile ekonomisine toplam katkısı yıllık tahmini 3.800.000.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Tarı, alışkan ve Bayraktar (2006)'ın yaptığı çalışmada 2004 Yılında Kocaeli Üniversitesi öğrencilerine uygulanan ankettten elde edilen veriler kullanılarak cinsiyet faktörü ile öğrencilerin devam ettikleri programların tüketim davranışları üzerinde etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Kocaeli Üniversitesi öğrencilerinin toplam tüketim fonksiyonları ile tüketim bütçeleri içinde yer alan 9 ayrı harcama grubu için Engel fonksiyonlarının tahmin edildiği çalışmada řu sonuçlara ulaşılmıştır: Kocaeli Üniversitesi öğrencilerinin tüketime başlama noktası, 43.322.000 TL'dir. Kız öğrencilerin marjinal tüketim eğilimi % 87,6 iken, erkek öğrencilerin marjinal tüketim eğilimi %84,5'dir. Bu sonuca göre erkek öğrencilerin marjinal tüketim eğilimleri kızlardan 3,1 puan daha düşüktür. Sosyal bilimler, fen ve sağlık bilimleri ile meslek yüksekokulu öğrencilerinin durumları incelendiğinde hem tüketime başlama noktası, hem de marjinal tüketim eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Barınma harcamaları tüm öğrenciler için zorunlu harcamalar arasında yer alırken, erkeklerde eğitim harcamaları zorunlu harcamalar arasında yer almıştır. Öğrencilerin tüketim bütçesi içinde en büyük payı, tüm öğrenciler için sırasıyla barınma ve beslenme harcamaları almaktadır. Bu iki harcama grubu toplam harcamaların yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Tüketim bütçesi içinde en büyük üçüncü grup haberleşme-ulaşım harcamalarıdır. Cinsiyet faktörünün, harcama gruplarının tüketim bütçesi içindeki payları üzerinde özellikle dört harcama grubunda ciddi bir farklılaşmaya neden olduğu görülmektedir. Bu dört harcama grubu; kültür-eğlence, kişisel bakım, giyim ile tütün ve alkollü içki harcamalarıdır.

Dalgar, Tunç ve Kaya (2009), Burdur'un Bucak ilçesinde bulunan Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi'ne bağlı yükseköğretim kurumlarının bölge ekonomisine katkısı bağlamında istihdam katkısı ve ekonomik katkı olmak üzere iki tür katkıdan söz etmişlerdir. Ayrıca söz konusu ekonomik katkı için bir çarpan katsayısı hesaplanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir öğrencinin ayda ortalama 468,05 TL harcama yaptığı saptamasından hareketle, ilçede bulunan öğrencilerin toplamda aylık bazda 1.834.756 TL, yıllık bazda ise 14.678.048 TL'lik bir harcama gerçekleştirdiği sonucuna ulaşılmıştır. İlaveten bahsedilen 3 yüksekokulun başta maaş, ücret, bakım onarım ve kırtasiye vb. gerçekleştirdiği 2.339.437 TL'lik harcamaları da bu tutara ilave ettiğimizde ortaya 2008-2009 öğretim yılı için toplam 17.017.485 TL'lik bir doğrudan girdi çıkmaktadır. Nihayetinde 17 milyon TL'lik bu doğrudan girdinin diğer bireylerin harcamalarında, dolayısıyla ilçedeki birçok sektörde meydana getirdiği çoğaltan etkisi hesaplanmıştır. Keynes'in çoğaltan modeli kullanılarak yapılan hesaplama sonrasında Bucak ilçesindeki yükseköğretim kurumlarının toplam ekonomik katkısının yaklaşık 45.000.000 TL olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Görkemli (2009), Selçuk Üniversitesi'nin Konya İli ekonomisine etkilerini incelediği çalışmasında 1000 öğrenci üzerine anket uygulanmıştır. Bu alışmada Selçuk Üniversitesi'nin Konya ekonomisine etkileri irdelenmiş ve bu etkiler, direkt, dolaylı ve uyarılmış olmak üzere üç grupta incelenmiştir. Bunlardan her biri, sağladıkları gelir ve istihdam olanakları bakımından ayrıca değerlendirilmiştir. Araştırma sonucuna göre, Selçuk Üniversitesi, 2002-2003 öğretim yılında 4.205 kişiye direkt istihdam imkânı sağlamış ve 41.069.000TL direkt gelir yaratmıştır. 2002-2003 akademik yılında, Selçuk Üniversitesi'nin bütçe harcamaları sayesinde Konya ekonomisine aktarılan dolaylı gelir tutarı 13.980.000 TL'dir. Bu tutar, kentte 559 kişiye dolaylı istihdam sağlamıştır. Selçuk Üniversitesi'nin 2003 yılında öğrenci harcamaları yoluyla sağladığı dolaylı gelir etkisi 182.964.387 TL'dir ve öğrenci harcamaları yoluyla sağlanan dolaylı istihdam rakamı 7.315 kişidir. Selçuk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, 2003 yılında Konya ekonomisine 24.065.310 TL dolaylı gelir ve 962 kişilik dolaylı istihdam sağlamıştır. Selçuk Üniversitesi'ni Yaşatma ve Geliştirme Vakfı 2003 yılında Konya ekonomisine 7.560.000 TL'lik dolaylı gelir yaratmıştır. Bu tutar, kentte 302 kişinin istihdamını sağlamıştır. Son olarak, Selçuk Üniversitesi Sağlık Kültür ve Spor Dairesi'nin 2003 yılı dolaylı gelir rakamı 8.984.658 TL ve dolaylı istihdam rakamı ise 359 kişi olarak hesaplanmıştır. Direkt ve dolaylı gelir toplamlarının yarattığı uyarılmış katkılar 852.587.466 TL olarak tespit edilmiştir.

Çalışkan (2010), Uşak Üniversitesi öğrencilerinin yapmış oldukları harcamaların miktarı, bileşimi ve kent ekonomisine katkısını analiz etmiştir. Söz konusu çalışmada ayrıca, öğrencilerin cinsiyetinin harcamalarının miktarı ve bileşimi üzerindeki etkileri de araştırılmış, 462 ankete ait veriler kullanılmıştır. Uşak Üniversitesi'nde öğrenim gören bir öğrencinin aylık ortalama harcaması yaklaşık 560 TL olarak ortaya çıkmıştır. Kızların aylık ortalama harcaması yaklaşık 539 TL iken, erkeklerinki 593 TL'dir. Öğrenci harcamalarının Uşak ekonomisine toplam katkısı yıllık 50.000.000 TL'yi açmaktadır. Öğrencilerin harcamalarının yarısından fazlasını barınma ve beslenme harcamaları oluşturmaktadır. Kız ve erkek öğrencilerin bütçeleri içinde harcama gruplarının payları arasındaki en önemli farklılık; sigara ve alkollü içkiler, kişisel bakım ile kültür ve eğlence kalemlerinde ortaya çıkmıştır. Diğer harcama gruplarının paylarında kız ve erkekler arasında çok belirgin farklılıklar görölmemiştir.

Özer, Akan ve almaşur (2010), Atatürk Üniversitesi öğrencilerinin gelir-harcama ilişkisini analiz ettikleri çalışmada, 900 öğrenciye anket uygulamışlar, harcama gruplarının gelir esnekliklerini Engel fonksiyonları yardımıyla bulmuşlardır. Gıda, giyim-ayakkabı ve barınma harcamaları öğrenciler için zorunlu harcamalar; ulaşım, haberleşme, kişisel bakım, eğitim-öğretim, eğlence, sosyo-kültürel, alkollü içecekler, sigara ve tütün mamulleri ve diğer harcamalar ise zorunlu harcamalar olmakla birlikte esneklikleri birim esnekliğe çok yakındır. şans oyunları harcaması ise öğrenciler için lüks mal harcaması olarak belirlenmiştir. Ankete katılan öğrencilerin ortalama gelirlerinin 511.335 TL, ortalama harcamalarının 475.943 TL, aylık ortalama tasarruflarının ise 35.392 TL olduğu, Atatürk Üniversitesi'nde öğrenim gören 34.026 öğrencinin yaklaşık olarak 16.194.436.518 TL harcama buldukları belirlenmiştir. Çalışmada cinsiyet ve öğrenim şeklinin tüketim

üzerindeki etkisi de incelenmiştir. Sonuç olarak, kız öğrencilerin otonom tüketimlerinin 74,707 TL ve marjinal tüketim eğilimlerinin 0,985 olduğu, erkek öğrencilerin otonom tüketimlerinin 143,510 TL ve marjinal tüketim eğilimlerinin ise 0,886 olduğu saptanmıştır.

Yılmaz ve şeker (2011), betimsel yöntem kullandıkları çalışmalarında 2006 yılında Burdur’da kurulan Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi ve orum’da kurulan Hitit Üniversitesi’nin ilgili illerin ekonomisine yapacağı muhtemel katkıları ortaya koymayı amaçlamışlardır. Harcamalar analiz edildiğinde bölge ekonomisine çarpan yaratacak zorunlu ve sosyal ihtiyaç harcamalarının yüksekliği, ancak eğitim-öğretim ve akademik hayat ile ilgili bir başka ifade ile kişi başına yapılan beşeri sermaye harcamalarının düşüklüğu gözlemlenmiştir. Yapılan analizler sonucunda araştırma kapsamında bulunan bölgedeki üniversite öğrencilerinin ortalama aylık gelirinin 750 TL olduğu gözlenmiştir. Ortalama bir üniversite öğrencisinin yaptığı harcamaların dağılımına bakıldığında en yüksek payın %37 ile barınma ihtiyacına yönelik yapılan harcamalara ait olduğu görülmüştür.

Patır, Güven, Başar ve Yüksel (2012), Bingöl halkının üniversite algısını araştırdıkları çalışmada kolay örnekleme yöntemiyle 3.175 kişiye anket uygulamışlardır. Katılımcıların %81’inin üniversitenin Bingöl’deki istihdamı olumlu yönde etkilediği, %82’sinin üniversite öğrencilerinin şehre ekonomik katkısının olduğu, %55’inin şehir esnafına ekonomik katkısının olduğu görüşüne sahip oldukları belirlenmiştir. Bingöl Üniversitesi bünyesinde yapılan sosyal etkinliklerin etkilerini belirlemeye yönelik katılımcıların; %54’ünün “Üniversitenin açılmasıyla Bingöl’deki sosyal etkinliklerin arttığı”, %47’sinin “Üniversite etkinliklerinin toplumu olumlu yönde etkilediği”, %57’sinin “Üniversitenin, gençlerin sosyal yeteneklerinin ortaya çıkmasını sağladığı” ve %60’ının gerçekleştirilen “Zaza Tarihi ve Kültürü Sempozyumlarının, Zaza Tarihi ve Kültürü’nün tanıtılmasına katkı sağladığı” ifadelerine pozitif yönde katıldıkları anlaşılmıştır. Bingöl Üniversitesi’nin genel olarak değerlendirilmesine yönelik katılımcıların %64’ünün “Üniversitenin toplum bilincini yukarı taşıdığı”, %74’ünün “Üniversitede her fikrin karşılıklı saygı çerçevesinde tartışılabiliyor olduğu”, %82’sinin “Bingöl için üniversitenin bir kazanım olduğu”, %48’inin “diğer yeni üniversitelerle kıyaslandığında Bingöl Üniversitesi’nin gelişiminin daha iyi olduğu” şeklinde görüşlerine katıldıkları belirlenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Gaziosmanpaşa Üniversitesi’nin Tokat ili ekonomisine katkısını belirlemektir. Çalışma temel olarak üç bölümden oluşmaktadır. İlk olarak üniversite öğrencilerinin Tokat ili ekonomisine katkısı ele alınmış, öğrencilerin barınma, cinsiyet, yaş durumları, GOÜ’yü tercih nedenleri, ailelerinin sosyo-ekonomik özellikleri, öğrenci başına ortalama aylık harcama tutarları tespit edilmiştir. İkinci bölümde üniversite yatırım ve istihdamının Tokat il ekonomisine katkısı ele alınmış, GOÜ Aralık 2012 yılı bütçe tertiplerinin ödenek durum listesi ve GOÜ personelinin kişi başına ortalama aylık harcama tutarları ile personelin tasarruflarını değerlendirme şekilleri tespit edilmiştir. Son olarak, üniversitenin Tokat ilinde faaliyet gösteren işletmelere katkısıyla üniversite öğrenci ve personelinin işletmelerle olan ilişkileri çeşitli açılardan değerlendirilmiştir.

2. Materyal ve Yöntem

Araştırmada kullanılan veriler, öğrenci, personel ve işletmelerle yüz yüze yapılan anket sonucu elde edilmiştir. Ayrıca Gaziosmanpaşa Üniversitesi (GOÜ) Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı kayıtlarından, işletmelerin ilgili oldukları meslek odaları kayıtlarından ve konu ile ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan da yararlanılmıştır.

Araştırmada; sırasıyla, örnek kütle seçimi, verilerin toplanması ve verilerin analizi yapılmıştır. Öncelikle, GOÜ Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı kayıtları incelenerek 2011-2012 eğitim-öğretim yılına ait toplam öğrenci sayısı belirlenmiş, örnek kütle seçiminde “büyüklüğe orantılı olasılıklı örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Araştırma verisi bir ya da birkaç kişi veya işletmenin incelenmesinden elde edilmemekte, dolayısıyla “örnek olay” yöntemine dayanmamaktadır. Bu çalışmada anket metoduyla genel sonuçlar çıkarma amacı güdülmüştür. Hazırlanan anket formları seçilen anketörler* tarafından deneklerle yüz yüze görüşme yöntemiyle cevaplandırılmıştır.

Veri analizinde SPSS istatistiki paket programından yararlanılmıştır. Araştırmada elde edilen verinin değerlendirilmesinde ve yorumlanmasında, basit aritmetik ortalamalar ve yüzde dağılımlar kullanılmıştır. Toplam 900 (300 GOÜ personeli, 400 GOÜ öğrencileri ve 200 bölge işletmeleri) anket yapılmış olup, Mart 2012 dönemini kapsamaktadır. Araştırmada kullanılan formlarda yer alan sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi ankette yer alan gruplar (öğrenci, personel ve işletmeler) açısından ayrı ayrı ele alınmıştır.

GOÜ 2011-2012 öğretim yılına ait öğrenci sayıları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: 2011-2012 Öğretim Yılı Öğrenci Sayıları

	Kız	Erkek	Toplam
Normal öğretim (*)	6623	8076	14699
İkinci öğretim	2630	3330	5960
Toplam	9253	11406	20659
Lisansüstü (doktora/ yüksek lisans) öğrenci sayısı			1297
Lisans (fakülte/ yükseköğretim) öğrenci sayısı			10739
Ön lisans (meslek yükseköğretim) öğrenci sayısı			8623
Toplam			20659
İl merkezindeki öğrenci sayısı	7055	7341	14396
İlçe merkezlerindeki öğrenci sayısı	2198	4065	6263
Toplam	9253	11406	20659

*Yüksek lisans ve doktora öğrenci sayıları dâhildir.

Tablo 1 incelendiğinde, Gaziosmanpaşa Üniversitesi’nde 2012-2013 öğretim döneminde toplam 20.659 öğrenci öğrenim görmekte olup, bunun 8.623’ü ön lisans, 10.739’u lisans ve 1.297’si lisansüstü öğrencilerden oluşmaktadır. Bu sayı 2012-2013 öğretim döneminde yeni fakültelerin açılmasıyla birlikte toplam 23.000 öğrenciye ulaşmıştır (GOÜ Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, 2013).

*Yazarlar, anketlerin düzenlenmesinde yardımcı olan Nagehan Özkök, Merve Özdemir ve Cem Ayten’e teşekkür eder.

3. Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi

3.1. Üniversite Öğrencilerinin Tokat İl Ekonomisine Katkısı

GOÜ’de öğrenim gören öğrencilerin öğrenim süresi boyunca barınma, cinsiyet, yaş durumları ile GOÜ’yü tercih etme sebepleri Tablo 2’de görülmektedir. Öğrencilerin yaklaşık %33’ünün kiralamak suretiyle evde kalmayı tercih ettikleri belirlenmiştir. Buna karşılık öğrencilerin yaklaşık %20’si Kredi Yurtlar Kurumu’na (KYK) bağlı bir devlet yurdunda, %17’si ailesinin yanında, %24,8’i herhangi bir özel yurttan, %4,5’i akraba yanında, %0,8’i öğretimevinde kalmaktadır. Öğrencilerin %51’i erkek, %49’u bayandır. Öğrencilerin %36,8’i 20-22 yaş grubunda yer almaktadır.

Tablo 2: Öğrencilerin Barınma, Cinsiyet, Yaş Durumları ve GOÜ’yü Tercih Nedenleri

Tokat’ta İkamet Yeri	Frekans	Yüzde
Kiralık ev	132	33,0
Aile yanı	68	17,0
Akraba yanı	18	4,5
Kredi Yurtlar Kurumu	80	20,0
Özel yurt	99	24,8
Öğretimevini	3	0,8
Toplam	400	100,0
Cinsiyet Durumu		
Bayan	196	49,0
Erkek	204	51,0
Toplam	400	100,0
Yaş Durumu		
18-20 Yaş	103	25,8
20-22 Yaş	147	36,8
22-24 Yaş	107	26,8
24 ve Üzeri Yaş	43	10,8
Toplam	400	100,0
GOÜ Tercih Nedeni		
Yakınlık	135	33,8
Fiziki olanaklar	14	3,5
Tavsiye	49	12,3
Başarı Seviyesi	75	18,8
Öğrencinin Başarı Puanı	112	28,0
Diğer	15	3,8
Toplam	400	100,0
Öğrencinin Aylık Geliri (TL)		
0-150	21	5,3
150-300	47	11,8
300-450	70	17,5
450 ve üzeri	262	65,5
Toplam	400	100,0

Tokat ilinin, öğrencilerin %33,8’inin yaşadığı ile yakın olması, tercih sebeplerinin başında gelmektedir. Öğrencilerin %28’i başarı puanlarının düşük

olması nedeniyle GOÜ'yü tercih ettiklerini ifade etmiştir. Ankete katılan öğrencilerin %65,5'i 450 TL ve üzeri, %5,3'ü ise 0-150 TL arası gelire sahiptir.

Gaziosmanpaşa Üniversite'sinde öğrenim gören öğrenci ailelerinin sosyo-ekonomik özellikleri incelenmiş ve Tablo3'de verilmiştir. Tablo3 incelendiğinde, ankete katılan öğrencilerin ailelerinin %40,3'ü şehir merkezinde yaşamakta ve en büyük oranı göstermektedir. %31,8'i ise ilçede yaşamaktadır. Babanın eğitim durumuna bakıldığında %43,3 ile en fazla lise mezunu, %34,3 ile ilkokul mezunu olduğu görülmektedir. Annenin eğitim durumuna bakıldığında ise %41,8 ile en fazla ilkokul mezunu olduğu görülmektedir. Ankete katılan öğrencilerin babalarının %28'inin serbest meslek sahibi, %19,3'ünün memur, %18,3'ünün ise işçi olduğu görülmektedir. Anket yapılan öğrencilerin %88,8'inin annesi çalışmamakta, %11,2'si ise çalışmaktadır.

Tablo 3: Ailenin Sosyo-ekonomik Özellikleri

Ailenin İkamet Ettiği Yer	Frekans	Yüzde
Köy	37	9,3
Kasaba	22	5,5
İlçe	127	31,8
Şehir Merkezi	161	40,3
Büyük Şehir	53	13,3
Toplam	400	100,0
Babanın Eğitim Durumu		
Okuryazar değil	1	0,3
Okuryazar	4	1,0
İlkokul	137	34,3
Ortaokul	37	9,3
Lise	173	43,3
Üniversite	44	11,0
Master ve üstü	4	1,0
Toplam	400	100,0
Annenin eğitim durumu		
Okuryazar değil	35	8,8
Okuryazar	46	11,5
İlkokul	167	41,8
Ortaokul	40	10,0
Lise	100	25,0
Üniversite	12	3,0
Toplam	400	100,0
Babanın Mesleği		
Memur	77	19,3
İşçi	73	18,3
Serbest meslek	112	28,0
Çiftçi	41	10,3
Emekli	61	15,3
Esnaf	36	9,0
Toplam	400	100,0

Öğrencilerin harcama türleri on iki başlık altında tespit edilmiş, buna göre yapmış oldukları kişi başına ortalama aylık harcamaları belirlenmiştir. Öğrencilerin harcamalarının bir kısmını Tokat ili içinde, bir kısmını da il

dışında yaptıkları tespit edilmiştir. Öğrenci başına ortalama aylık harcama tutarı ve oransal dağılımları Tablo4'te gösterilmiştir. Katılımcıların verdikleri cevaplardan hareketle, Gaziosmanpaşa niversitesi'nde öğrenim gören öğrencilerin, aylık ortalama gelirlerinin 646,97 TL olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla 20.659 ğrencinin öğrenim grdğu dikkate alınırsa, bu öğrencilerin aylık toplam gelirinin (20.659 x 646,97) 13.365.753,23 TL olduğu söylenebilir.³

Tablo 4: Öğrenci Başına Ortalama Aylık Harcama Tutarı (TL)

Harcama eşitleri	Aylık Harcama Tutarı (TL)					
	İl İçi		İl Dışı		Toplam	
	TL	Yüzde	TL	Yüzde	TL	Yüzde
Gıda	105,19	18,38	0	0	105,19	16,26
Barınma	135,73	23,72	0	0	135,73	20,98
Giyim	80	13,98	44,43	59,44	124,43	19,23
ř.İçi Ulaşım	47,9	8,37	0	0	47,9	7,4
ř. Arası Ulaşım	28,23	4,93	0	0	28,23	4,36
Isınma	36,54	6,39	0	0	36,54	5,65
Kültürel Faaliyetler	26,6	4,65	8,74	11,69	35,34	5,46
Eğlence	43,91	7,67	21,58	28,87	65,49	10,12
Tekel rnleri	39,94	6,98	0	0	39,94	6,17
İletişim	20,34	3,55	0	0	20,34	3,14
Diğer	4,5	0,79	0	0	4,5	0,7
Toplam	568,88	99,42	74,75	100	643,63	99,47
Tasarruf	3,34	0,58	0	0	3,34	0,52
Toplam	572,22	100	74,75	100	646,97	100

Benzer bir alışma Gözener ve Sayılı (2012) tarafından yapılmış, Gaziosmanpaşa niversitesi'ne bağlı Turhal'daki yüksekokulların ile ekonomisine olan katkısını belirlemek için 2011 yılı Mart ayına ait 320 anketin sonuçları kullanılmıştır. Bu çalışmada her bir öğrencinin ilçedeki aylık harcama tutarının ortalama 318,06 TL ve öğrencilerin ile ekonomisine yıllık 4.683.115,44 TL katkıları olduğu, yüksekokullar aracılığıyla ilçede kişi başına yıllık gelir artışının 89,37 TL olduğu hesaplanmıştır. Araştırmada ğrencilerin tümü itibariyle en önemli harcama kaleminin %26,39 ile barınma olduğu, bunu sırasıyla gıda, ulaşım, giyim, ısınma, kötü alışkanlıklar, iletişim, sosyal aktivite, diğer ev ihtiyaçları, eğitim ve sağlık giderlerinin takip ettiği tespit edilmiştir. İlçedeki tüm öğrencilerin ile ekonomisine aylık 520.346,160 TL katkısı olduğu, öğrencilerin ortalama 9 ay ilçede öğrenim gördükleri dşnldğnde 9 ay boyunca 4.683.115,440 TL olarak hesaplanmıştır. İlçedeki tahakkuk servislerinden alınan 2010-2011 eğitim ğretim dönemi verilerine göre personel harcamaları toplamı 1.035.711,04 TL olup, ilçedeki yüksekokulların personel ve ğrencilerinin ile ekonomisine yıllık toplam katkısı ise 5.718.826,48 TL olarak tespit edilmiştir.

T.C. Merkez Bankasının verilerine göre, 31 Mayıs 2012 tarihi itibariyle ortalama ABD ³
Dolar Kuru 1,84 TL'dir. GO ğrencilerinin aylık gelirleri toplamı ABD Doları
cinsinden 7.263.996,32 \$ olacaktır.

Ertaş, Yayar, Erol ve Güleç'in 1999 yılında GO için yaptıkları çalışmada toplam 6.238 öğrencinin il içinde toplam aylık 283.156.000 TL harcama yaptığı ortaya konmuştur. Bir ğrencinin 1998 Kasım ayı itibariyle ortalama aylık geliri 47.231.687 TL olarak bulunmuştur. Üniversitede ğrenim gören 6.086 öğrencinin toplam aylık gelirinin 287.452.042.084 TL olduğu, bu tutarın yaklaşık 283.156.000.000 TL'sinin il içinde, 4.296.000.000 TL'sinin il dışında harcadığı ortaya çıkmıştır. 1998 Kasım ayı Merkez Bankası ortalama dolar kuru 302.360 TL temel alındığında bu tutar 950.695 \$ olarak hesaplanmıştır. Ayrıca yapılan araştırmada öğrencilerin harcamalarını en çok %30,31 ile gıda ihtiyacına yaptığı belirlenmiştir.

Tablo 4'de grldğu gibi, ğrenci başına ortalama 646,97 TL olan aylık gelirin harcama çeşidine göre %20,98'ibarinmaya ayrılmaktadır. Daha sonra, sırası ile %16,26gıda %19,23giyim, %10,12eğlence,%7,40 Şehir içi ulaşım, %6,17 tekel ürünleri, %5,65 ısınma, %5,46 kültürel faaliyet, %4,36 Őehirlerarası ulaşım,%3,14 iletişim yer almaktadır. Ayrıca, ğrencilerin aylık ortalama gelirlerinin %0,52'sini tasarruf ettikleribelirlenmiştir. Düşük gelir düzeyinde marjinaltketim eğiliminin yüksek, marjinal tasarruf eğiliminin düşük olduğu prensibi doğrulanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre 20.659 ğrenci tasarruflar çıkarıldıktan sonra aylık toplam 13.296.752,17 TL harcama yapmakta olup, bututarın 11.752.491,92 TL'si il içinde harcanmaktadır. Öğrencilerin %17'sinin ailesinin yanında yaşadığı ve diğer öğrencilerin bir yıl içerisinde eğitim-ğretim süresi itibariyle 9 ay Tokat ilinde kaldığı, diğer aylarda memleketleri olan diğer illerde buldukları düşünülürse,17.146,97 ğrenci tasarrufları hariç tutulursa il içerisinde ayda 9.754.568,29 TL, yılda toplam 87.791.114,64 TL harcama yapmaktadır.⁴17.147 öğrencinin yılın 3 ayında kendi memleketlerinde, geriye kalan 3.512 öğrencinin ise yıl boyu Tokat ilinde bulunacağı varsayılmıştır.

Ankete cevap veren 400 öğrenciden %21'i Tokat ili dışında harcama yaptıklarını belirtmiştir.Bu harcamalar giyim, kültürel faaliyet ve eğlence harcama çeşidinde olduğu belirlenmiştir. Öğrencilerin Tokat ili dışında yaptığı harcamaları ilk olarak kendi memleketinden yaptığı söylenebilir. Daha sonra, tercih sıralamasına göre Samsun ili ikinci, Ankara ili nc sırada yer almaktadır. Tokat ili dışında harcama yapan öğrenciler, ilk sebep olarak, tercih ettikleri ildeki çeşit fazlalığını göstermişlerdir. İkincisebep olarak fiyat dşklğu ve nc olarak da yine tercih ettikleri ildeki kalite yksekliliğini göstermişlerdir.Tokat ilinde faaliyet gösteren işletmelerin bu hususu göz önünde bulundurmalarının bölge ekonomisi açısından olumlu olabileceği düşünülmektedir.

GO'nde öğrenim gören ğrencilerin Tokat ilinde olmasını istediği mal ve hizmetler açık uçlu soru yöntemiyle belirlenmiştir. Bunlar, sırasıyla kitap, dergi, müzik, cd vb. hepsinin bir arada bulunduğu kitabevi, Taşlıçiftlik kampüsünde daha fazla bankamatik, belediye otobüsü, yüksek kaliteli lokanta hizmeti, kampüs alanında kafeterya, Tokat ilinde bar ve gece kulübü gibi hizmetlerdir.

İl Dışından Gelen ğrenci Sayısı x ğrenci Başına İl İçinde Yapılan Harcama Tutarı x ⁴
9 ay = 147.146,97 x 568,88 x 9 =87.791.114,64 TL.

Ankete katılan öğrencilerin %22'si niversiteye yeni girecek ğrencilere Gaziosmanpaşa niversitesi'ni tavsiye ederken, %53' tavsiye etmemektedir. Öğrencilerin %25'i ise kararsız kalmaktadır.

3.2.Üniversite Yatırım ve İstihdamının Tokat İli Ekonomisine Katkısı

Gaziosmanpaşa niversitesi'nin Tokat ekonomisine katkısını belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada, Mayıs 2012 Yılı itibariye Gaziosmanpaşa niversitesi'nde toplam 1.780 (akademik 923 ve idari 857) personel istihdam edilmektedir. Bu sayı yeni fakülte ve bölümlerin açılmasıyla her geçen daha da artmaktadır. Üniversitede istihdam edilen personel harcamaları hariç 2012 yılı içerisinde gerçekleştirilen diğerk harcamaların dağılımı aşağıdaki Tablo5'de verilmiştir. Tablo incelendiğinde, bir yıl içerisinde gerçekleştirilen toplam harcamaların (personel harcamaları hariç) yaklaşık 87.792.832 TL olduğu ve bu değere anket sonucu elde edilen personelin il içerisinde yaptığı tasarruf ve harcamalarda eklendiğinde⁵(52.105.197,48 TL) (Tablo 6)bu rakam yaklaşık olarak 139.898.029 TL olmaktadır. Bu tutarın Tokat ili ekonomisi açısından ne kadar önemli olduğu kuşku götürmez bir gerçektir.

Tablo 5: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Aralık 2012 Yılı Bütçe Tertiplerin denek Durum Listesi (Personel Giderleri Hariç)

Tertip	Harcama Tutarı
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	10.320.483,97
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	14.478.452,98
Cari Transferler	1.862.977,00
Sermaye Giderleri	20.222.678,12
Döner Sermaye demeleri	40.908.239,83
Genel Toplam	87.792.831,81

Kaynak: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı Kayıtları, 2013, Tokat.

Personel ile yapılan anket çalışması neticesinde temelde 13 değişik harcama çeşidi tespit edilmiştir. Buna göre, akademik ve idari personelin yapmış oldukları aylık harcamalar kişi başına olarak aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Akademik ve idari personelin yapmış olduğu harcamaların bir kısmını Tokat ili içinde bir kısmı da Tokat ili dışında yaptıkları belirlenmiştir.

GO personelinin kişi başına aylık harcama tutarları Tablo 6'da gösterilmiştir. Akademik personelin kişi başına ortalama aylık harcaması içerisinde, gıda harcama türünün ilk sırayı aldığı (%18,47) belirlenmiştir. Daha sonra sırasıyla eğitim (11,56),giyim (%11,50), barınma (%10,78), şehirlerarası ulaşım (%9,31) ve ısınma (%7,55) ile ilgili harcamalar yer almaktadır.

Tablo 6: GO Personelinin Kişi Başına Ortalama Aylık Harcama Tutarları (TL)

Harcama eşitileri	Aylık Harcama Tutarı (TL)
--------------------	---------------------------

İl İçi Aylık Personel Harcama ve Tasarruf Tutarı x Personel Sayısı x 12 ay =2.427,11 x ⁵
1.789 x 12 ay =52.105.197,48 TL.

	İl İçi		İl Dışı		Toplamı	
	Tutar	Yüzde	Tutar	Yüzde	Tutar	Yüzde
Gıda	434,53	17,90	44,33	12,92	478,86	17,29
Sağlık	67,43	2,78	17,00	4,96	84,43	3,05
Barınma	218,63	9,01	61,00	17,78	279,63	10,09
Giyim	224,67	9,26	73,50	21,43	298,17	10,76
ř.İçi Ulaşım	229,33	9,45	11,97	3,49	241,30	8,71
ř.Arası Ulaşım	76,53	3,15	45,07	13,14	121,60	4,39
Isınma	195,52	8,06	0,25	0,07	195,77	7,07
Kültürel Faaliyetler	65,93	2,72	4,67	1,36	70,60	2,55
Eğlence	60,80	2,51	21,60	6,30	82,40	2,97
Eğitim	259,50	10,69	40,33	11,76	299,83	10,82
Dayanıklı Tük. Malla	88,00	3,63	1,33	0,39	89,33	3,22
Tekel Ürünleri	63,87	2,63	4,83	1,41	68,70	2,48
Diğer	168,50	6,94	8,67	2,53	177,17	6,40
Toplam	2153,24	88,72	334,55	97,52	2487,79	89,81
Tasarruf	273,87	11,28	8,50	2,48	282,37	10,19
Toplam	2427,11	100,00	343,05	100,00	2770,16	100,00

Tablo6 incelendiğinde; Tokat ili içerisinde personel tarafından bir ayda 2.153,24 TL harcandığı görülmektedir. Bu değerin, Tokat ekonomisi açısından önemli olduğu söylenebilir. Ayrıca söz konusu personelin gelirinin 334,55 TL'sini de Tokat ili dışında yaptığı belirlenmiştir. İl dışında yapılan harcamaların öncelikle giyim harcamalarından, daha sonra sırasıyla barınma, şehirlerarası ulaşım, gıda, eğitim, eğlence ve sağlık harcamalarından oluştuğu belirlenmiştir. Bu durumun Tokat ekonomisi açısından bir kayıp olduğu düşünülebilir. Bu tutardaki harcamanın, Tokat ili içerisinde kalması, müteşebbislerin yapacağı yeni yatırımlarla sağlanabilir.

Bu personele söz konusu harcama ve tasarrufları hangi il veya illerde ne maksatla yaptıkları sorulduğunda ise personel Tokat ili dışında yaptığı harcamaları ilk olarak kendi memleketinde yaptığını ifade etmiştir. Daha sonra, tercih sıralamasına göre Ankara ikinci ve Kayseri ili de üçüncü sırada yer almaktadır. Tokat ili dışında harcama yapan personel, ilk sebep olarak fiyat düşüklüğünü göstermiştir. Daha sonra ikinci sebep olarak tercih ettiği ildeki kalite yüksekliğini ve üçüncü olarak da tercih ettiği ildeki çeşit fazlalığını göstermiştir.

Harcamalar kadar tasarruflar da il ekonomisine katkı sağlayan bir değişkendir. Yapılan alışma sonucunda personelin tasarruf yaptığı da belirlenmiştir. Bundan hareketle, personele tasarrufu hangi yatırım araçlarında değerlendirdiği sorulduğunda ilk sırada otomobil, ikinci sırada döviz-altın ve sonra gayrimenkulün geldiği tespit edilmiştir.

Tablo 7: Personelin Tasarrufunu Değerlendirme şekilleri

Tercih Sırası	Tasarruf Aracı
---------------	----------------

1	Otomobil
2	Döviz-altın
3	Gayrimenkul

Gaziosmanpaşa Üniversitesi personelinin Tokat ilinde olmasını istediği mal ve hizmetler açık uçlu soru yöntemiyle belirlenmiştir. Bunlar; lokanta hizmetleri, Taşlıçiftlik kampüsünde bankamatik, kampüs alanında kafeterya, kültür merkezi, yabancı dilde kitap ve dergi, kültürel etkinlikler, çocuk parkları ve özel sağlık hizmetleridir.

3.3.Üniversitenin Tokat İlinde Faaliyet Gösteren İşletmelere Katkısı

Araştırmada yer alan üçüncü ve son grup Tokat ilinde bulunan ve üniversite ile doğrudan ve dolaylı olarak ilişkisi bulunan işletmeleri kapsamaktadır. Öğrenci ve personelin cevapları doğrultusunda işletmeler 10 değişik faaliyet alanına göre gruplandırılmıştır. Söz konusu işletmelerin faaliyet alanları; iletişim, ulaşım, giyim, gıda, sağlık, kırtasiye, spor, kuaförlük ve kafe işletmeciliğidir.

Üniversite ile doğrudan ve dolaylı ilişkisi olan işletmelerin sayıları, ilgili meslek odalarından alınarak ana kütle oluşturulmuştur. Buna göre belirlenen bu faaliyet alanları öğrenci ve personelle yapılan anket çalışması neticesinde belirlenen harcama çeşitleri esas alınarak araştırmacılar tarafından gruplandırılmıştır. Daha sonra gruptaki işletme sayılarının ağırlıklarına göre örnek kütle oluşturulmuştur.

Gıda ve giyim harcama çeşitine göre belirlenen faaliyet alanları, günlük tüketim malları satışı (bakkal, manav vb.) şarküteri, büyük süpermarketler, lokanta, toptancı, hazır giyim ve bay-bayan ayakkabı satışı yapan işletmelerdir. Anket yapılan sektörlerdeki işletmelerin %82'si şahıs işletmesi, %10'u kolektif şirket ve %8'i limitet şirkettir. Üniversite öğrenci ve personelinin Tokat'ta faaliyet gösteren işletmelerle olan ilişkilerinin çeşitli açılardan değerlendirilmesi yapılmış ve sonuçlar Tablo8'de verilmiştir.

Tablo 8: Üniversite Öğrenci ve Personelinin İşletmelerle Olan İlişkilerinin Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi

	Frekans	Yüzde
--	---------	-------

Öğrenci ve Personelin Satışlara Katkısı		
Çok az	26	13,0
Az	48	24,0
Orta	68	34,0
Fazla	38	19,0
Çok fazla	20	10,0
Toplam	200	100,0
Öğrenci ve Personelin Alışverişte Őikâyetleri		
Fiyat yüksekliği	49	24,5
Çeşit azlığı	13	6,5
İstenilen markalı ürünün yokluğu	10	5,0
Sorun yok	127	63,5
Diğer	1	0,5
Toplam	200	100,0
Öğrenci ve Personelin Ödeme Őekilleri		
Nakit	113	56,5
Taksit	11	5,5
Kredi kartı vb.	38	19,0
Hepsi	38	19,0
Toplam	200	100,0
İşletmelerin Üniversiteden Beklentileri		
Yeni bölümler açılması	32	30,0
Tokat ekonomisinin geliştirilmesi	59	54,0
Yeni iş imkânlarının oluşturulması	9	8,0
Diğer	9	8,0
Toplam	100	100,0

Tablo8’de görüldüğü gibi, işletmeler üniversite öğrenci ve personelinin satışlarına katkısının olduğunu kabul etmektedirler. Araştırmaya katılan işletmelerin %63’ü üniversite personel ve öğrencisinin satışlarına orta ve daha yüksek düzeyde katkısı olduğu görüşünü benimsedikleri tespit edilmiştir.

Ankete cevap veren söz konusu işletmeler, üniversite öğrenci ve personelinin talep ettiği mal ve hizmetleri karşılamada ortaya çıkan sorunlardan ilk sırayı fiyat yüksekliği (%24,5) ve ikinci sırayı ise çeşit azlığının (%6,5)aldığı görülmektedir. Ayrıca işletmelerin yaklaşık %64’ünün de herhangi bir sorunla karşılaşmadığı görülmektedir.

İşletmelerden alışverişte bulunan üniversite öğrenci ve personelinin genel olarak nakit ödeme Őeklini (%56,5) benimsedikleri görülmektedir. Kredi kartı ile ödeme yapan bireylerin oranı da %19 olarak belirlenmiştir.

Tokat’ta faaliyet gösteren işletmelerin üniversiteden beklentileri içerisinde ilk sırayı Tokat ekonomisinin geliştirilmesi için çaba göstermesi (%54,0) alırken, ikinci sırayı yeni bölümlerin açılması (%30,0) ve üçüncü sırayı ise yeni iş imkânlarının oluşturulması (%8,0) almaktadır.

4. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Üniversitelerin sağladığı faydalar bireysel, sosyal ve ekonomik olarak üç ana grupta toplanmaktadır. Bu faydalar tek yönlü olmayıp karşılıklıdır.

Üniversiteler bireye, topluma, şehre katkılar yarattığı gibi bireyler, toplum ve şehir de üniversitelerin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Üniversiteler, eğitim sağlayan yerler olarak önem taşıyalar da ekonomiye doğrudan ve dolaylı yollardan önemli katkılar sağlayan, kentsel alanların oluşumunda rol oynayan, devlet ve sanayi ile yapılan işbirlikleri sonucunda ticaret, sanat, sağlık ve bilim alanlarında büyük gelişmelere katkıları olan kurumlardır.

GOÜ, 03.07.1992 tarih ve 3837 sayılı kanun ile Tokat ilinde kurulmuştur. Kurulduğu yörede gelişimini büyük bir hızla sürdüren üniversite, bu noktadan hareketle, Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin Tokat iline katkısının ekonomik boyutu araştırılmıştır. Bu sebeple, üniversitede istihdam edilen akademik ve idari personel ile eğitim gören öğrenciler dikkate alınmıştır. İlde faaliyet gösteren işletmelerin farklı açıdan üniversite personeli ve öğrencisi ile olan ilişkileri de değerlendirilmiştir.

Üniversite personeline yapılan toplam net ödemeler ile mal, hizmet, sermaye ve transferharcamaları doğrudan etkiler, GOÜ öğrencilerinin harcamaları ise dolaylı etkiler olarak tanımlanabilir (Sürmeli, 2008:77).

Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin Tokat ekonomisine bir yıllık katkısı yaklaşık aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Yaklaşık Toplam Etki= (Toplam Öğrenci Etkisi) + (Toplam Personel Etkisi +Toplam Yatırım Etkisi)

Toplam Öğrenci Etkisi= (İl Dışından Gelen Öğrenci Sayısı x İl İçinde Aylık Ortalama Öğrenci Harcamaları x (Ortalama Yıllık Öğrenim Süresi) + İlde Sürekli Yaşayan Öğrenci Sayısı x İl İçinde Aylık Ortalama Öğrenci Harcamaları x (Ortalama Yıllık Öğrenim Süresi))

Toplam Öğrenci Etkisi= (17.147 x 572,22 x (9 ay) + 3.512 x 572,22 x (12 ay))

Toplam Öğrenci Etkisi=112.422.346,70 TL

Toplam Personel ve Yatırım Etkisi=(İl İçi Aylık Personel Harcama ve Tasarruf Tutarı x Personel Sayısı x 12 ay) +(2012 Yılı Personel Hariç Bütçe Ödenek Tutarı)

Toplam Personel ve Yatırım Etkisi=(2.427,11 x 1.789 x 12 ay) + (109.353.861,46)

Toplam Personel ve Yatırım Etkisi = (52.105.197,48) + (87.792.831,81)

Toplam Personel ve Yatırım Etkisi = 139.898.029,30 TL

Yaklaşık Toplam Etki= 112.422.346,70 + 139.898.029,30

Yaklaşık Toplam Etki=252.320.376TL

Bütün bu hesaplamalar sonucunda, Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nin Tokat ili ekonomisine önemli ölçüde katkı sağladığı bir gerçektir. İldeki sivil toplum kuruluşları, özel sektör sanayi kuruluşları ve diğer kamu kuruluşlarının birlikte hareket etmesi ve var olan sorunların en kısa sürede çözülmesiyle; sağlanan ekonomik, sosyal ve kültürel katkıların daha da artırılabilceği mümkün olabilecektir.

Kaynakça

- Akçakanat, T., arıkkı, İ. ve Dulupçu, M.A. (2010), niversite ğrencilerinin Buldukları İl Merkezine Ekonomik Katkıları ve Harcama Eğilimleri: Isparta 2003–2009 Yılları Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:22,165-178.
- Arap, S. K.(2010), Türkiye Yeni niversitelerine Kavuşurken: Türkiye’de Yeni niversiteler ve Kuruluş Gerekçeleri, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 65, Sayı:1, 1-29.
- Atik, H. (1999), niversitelerin Yerel Ekonomiye Katkıları: Teori ve Erciyes Üniversitesi Üzerine Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, Sayı:15, 99-109.
- Aydın, İ.(2002), niversitenin Ekonomik Faaliyetlere Etkisi, *Marmara Coğrafya Dergisi*, Sayı: 5, İstanbul, 187-199.
- Çalışkan, ř. (2010), niversite ğrencilerinin Harcamalarının Kent Ekonomisine Katkısı (Uşak Üniversitesi Örneği), *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Kış, 9(31), 169-179. <http://www.esosder.org/dergi/31169-179.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.03.2013).
- Çatalbaş, N.(2007), niversite-Yerel Ekonomi İlişisinde Kutuplaşma Teorisi İyi Bir Model Olabilir mi?,*Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Yerel Ekonomiler Özel Sayısı, Mayıs.
- ınar, R. ve Emsen, Ö. S.(2001), Eğitim ve İktisadi Gelişme: Atatürk Üniversitesi’nin Erzurum İl Ekonomisi ve Sosyal Yapısı Üzerindeki Etkileri, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:15, Sayı:1-2, Mart, 91-104.
- Dalgar, H., Tunç, H. ve Kaya, M.(2009), Bölgesel Kalkınmada Yükseköğretim Kurumlarının Rolü ve Bucak Örneği, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, 39-50.
- Ergün, E.(2003), A.K.Ü. Bolvadin Meslek Yüksekokulu’nun Bolvadin’in Sosyo-Kültürel Yapısına ve Ekonomisine Katkıları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: V, Sayı:1, 63-78.
- Ertaş, F. C., Yayar, R., Erol, Y. ve Güleç, İ. (1999), Gaziosmanpaşa Üniversitesi’nin Tokat İl Ekonomisine Etkisi Üzerine Bir Araştırma,*Gaziosmanpaşa Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Yayınları*, No:1 Araştırma Serisi No: 1, 1-53.
- Gaziosmanpaşa Üniversitesi (2013), Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı ve ğrenci İşleri Daire Başkanlığı Kayıtları, Tokat.
- Görkemli, H. N.(2009), Selçuk Üniversitesi’nin Konya Kent Ekonomisine Etkileri, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:22, 169-186.

- Gözener, B. ve Sayılı, M. (2012), Tokat İli Turhal İlçesinde Yükseköğretimin Genel Olarak Değerlendirilmesi, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt:7, Sayı:2, 169-185.
- Işık, ř.(2008), Türkiye’de Üniversitelerin Kentleşme Üzerine Etkileri, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:10, Sayı:3, 159-181.
- Kaşlı, M. ve Serel, A.(2008), Üniversite Öğrenci Harcamalarının Analizi ve Bölge Ekonomilerine Katkılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:15, Sayı:2, 99-113.
- Özek, H. Z.(2010), erkezköy’de Üniversite, Kent ve Sanayi Etkileşimi, *Tekirdağ İli Değerleri Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 18-21 Ekim 2010, Çerkezköy, Tekirdağ*, s. 100-115.
- Özer, H., Akan, Y. ve almaşur, G. (2010), Atatürk Üniversitesi Öğrencilerinin Gelir-Harcama İlişkisi, *Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1, 231-249.
- Öztürk, S., Torun, İ. ve Özkök, Y.(2011), Anadolu’da Kurulan Üniversitelerin İllerin Sosyo-Ekonomik Yapılarına Katkıları, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:11, 145-158.
- Patır, S., Güven, M., Başar, E. E. ve Yüksel, S.(2012), Bingöl Halkının Üniversite Algısının Araştırılması, <http://www.bingol.edu.tr/dokumanlar/Bing%C3%B6l%20Halk%C4%B1n%C4%B1n%20C3%9Cniversite%20Alg%C4%B1lamas%C4%B1.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.03.2013).
- Sürmeli, F. (Ed.). (2008). *Anadolu Üniversitesinin Eskişehir’e Etkileri ve şehrin Üniversiteyi Algılayışı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Ekim.
- Tarı, R., alışkan, ř. ve Bayraktar, Y. (2006), Kocaeli Üniversitesi Öğrencilerinin Gelir ve Tüketim İlişkisi Üzerine Ekonometrik Bir İnceleme,*Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* ,Cilt:11, Sayı: 1,168-179.
- Yılmaz, S. ve şeker, M.(2011), Üniversitelerin Buldukları Bölgelere Sosyo-Ekonomik Etkileri, *Uluslar Arası Yükseköğretim Kongresi: Yeni Yönelişler ve Sorunlar, 27-29 Mayıs 2011*, 3. Cilt, Bölüm XV, s. 2285-2291.