



GUMUSHANE UNIVERSITY - FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

ISSN : 2147 - 415X

GLOBAL

JOURNAL
OF
ECONOMICS & BUSINESS
STUDIES

2019

YIL (Vol) 8

SAYI (Issue)15





GJEBS

Global Journal of Economics and Business Studies
Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi
<http://dergipark.org.tr/gumusgjebs> - ISSN: 2147-415X



**GLOBAL JOURNAL OF ECONOMICS
AND
BUSINESS STUDIES**

(Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi)

**Cilt: 8 Sayı: 15
Bahar 2019**

DERGİ SAHİBİ

(Owner of the Journal)

Prof. Dr. Halil İbrahim ZEYBEK

Gümüşhane Üniversitesi Rektörü *(Rector of Gumushane University)*

İDARİ İŞLER MÜDÜRÜ

(Director of Administrative Services)

Doç. Dr. Alper Veli ÇAM

BAŞ EDITÖRLER

(Editors in Chief)

Doç. Dr. İskender PEKER

Doç. Dr. Ahmet Mutlu AKYÜZ

Posta Adresi (Postal Address)

Global Journal of Economics and Business Studies (Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi)

Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Bağlarbaşı / 29100 – Gümüşhane, Türkiye

İletişim ve Teknik Destek (Communication and Technical Support)

Eposta (email): info@gjebs.com

GJEBS Dergisi Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin çıkardığı hakemli akademik bir dergidir. Yılda iki kez yayınlanmaktadır. GJEBS Dergisi, *Index Copernicus, International Citation Index, CiteFactor, DRJI, SOBIAD, International Citation Index of Journal Impact Factor & Indexing, Open Academic Journals Index, Google Scholar ve EBSCO HOST Business Source Ultimate List* veri tabanlarında taranmaktadır.

ISSN: 2147-415X



YAYIN VE EDITÖRLER KURULU (Editorial Board)

2019 Bahar (Spring) – Yıl (Vol): 8 Sayı (Issue): 15

Prof. Dr. Coşkun TOPAL
Gümüşhane Üniversitesi İİBF Dekanı
coskuntopal@gmail.com

Robert W. McGEE, Ph.D.
Fayetteville State University, USA
bob414@hotmail.com

Nor Raihana MOHD ALI, Ph.D.
UTM Razak School, UTM Kuala Lumpur, Malaysia
raihana.kl@utm.my

Ilya GARBER, Ph.D.
Harvard University, Boston, MA
ilya.garber@gmail.com

Nurkhodzha AKBULAEV, Ph.D.
Azerbaijan State University of Economics-UNEC, Baku, Azerbaijan.
nurhoca@gmail.com

Davran YULDASHEV, Ph.D.
Faculty of Management, University of Economy and Enterprise, Celalabad, Kyrgyzstan
davronline@hotmail.com

Gasimov Ragif KHANBALA, Ph.D.
Azerbaijan State University of Economics-UNEC, Baku, Azerbaijan.
raqif.qasimov@gmail.com

Südabe SALIHOVA, Ph.D.
Azerbaijan State University of Economics-UNEC, Baku, Azerbaijan.

Oqtay QULIYEV, Ph.D.
Azerbaijan State University of Economics-UNEC, Baku, Azerbaijan.
oqtay1982@gmail.com

ALAN EDITÖRLERİ (Field Editors)

2019 Bahar (Spring) – Yıl (Vol): 8 Sayı (Issue): 15

Doç. Dr. Tarhan OKAN (*Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi*)

Dr. Murat BERBEROĞLU (*Artvin Çoruh Üniversitesi*)



2019 BAHAR - YIL: 8 SAYI: 15 HAKEM KURULU (Ünvan ve İsim Sıralaması)

(2019 Spring – Volume: 8 Issue: 15 Review Board) (By Title and Name)

Prof. Dr. Abdülkerim DAŞTAN	<i>Karadeniz Teknik Üniversitesi</i>
Prof. Dr. Birol KARAKURT	<i>Karadeniz Teknik Üniversitesi</i>
Doç. Dr. İdris VARICI	<i>Ondokuz Mayıs Üniversitesi</i>
Doç. Dr. Levent Yahya ESER	<i>Karadeniz Teknik Üniversitesi</i>
Doç. Dr. Mehmet Hanefi TOPAL	<i>Gümüşhane Üniversitesi</i>
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	<i>Gümüşhane Üniversitesi</i>
Dr. Barış YILDIZ	<i>Gümüşhane Üniversitesi</i>
Dr. Emrah KOPARAN	<i>Amasya Üniversitesi</i>
Dr. Erol TEKİN	<i>Kastamonu Üniversitesi</i>
Dr. Ertuğrul KAROĞLU	<i>Trabzon Üniversitesi</i>
Dr. Metin KILIÇ	<i>Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi</i>
Dr. Mustafa ÇAYIR	<i>Artvin Çoruh Üniversitesi</i>
Dr. Mustafa UYSAL	<i>Artvin Çoruh Üniversitesi</i>
Dr. Nazlı KEYİFLİ	<i>Gümüşhane Üniversitesi</i>
Dr. Orhan ŞİMŞEK	<i>Artvin Çoruh Üniversitesi</i>
Dr. Selcen SARI AYTEKİN	<i>Trabzon Üniversitesi</i>
Dr. Ufuk ÇELİK	<i>Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi</i>
Dr. Uğur UZUN	<i>Artvin Çoruh Üniversitesi</i>



İÇİNDEKİLER
(Table of Contents)

Makale ve Yazar/ları (Article and Author/s)	Sayfa No (Page No)
Vergi ve Sosyal Güvenlik Hukuku Arasında Bir Kavram: Vergi Takoğu, Vergilendirme İlkeleri Açısından Bir Karşılaştırma (A Concept Between Tax Law and Social Security Law: Tax Wedge, A Comparison in Terms of Taxation Principles) Serkan ACUNER	01-20
Türkiye’de Sosyal Bilimler Alanında Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Eğitimi: İdeali Arayış Bağlamında Bir Araştırma (Scientific Research and Publication Ethics Education in Social Sciences in Turkey: A Research in Context of Ideal) Abdulkerim DAŞTAN, Yaşar BAYRAKTAR, Uğur BELLİKLİ	21-39
A Grubu Seyahat Acentalarında Bilgi Teknolojilerinin Kullanımına Yönelik Bir Araştırma: Antalya Örneği (A Research on the Use of Information Technologies in Group a Travel Agencies: The Case of Antalya) Didem KUTLU, Hasan AYYILDIZ, Nilgün KANER KOÇ	40-51
Türkiye’de Siyasi Kimlik Tanımının İslami Finans Algısı Üzerindeki Etkisi (The Effect of Political Identity Definition on Islamic Finance Perception in Turkey) Bünyamin ER, Yusuf GÜNEYSU	52-60
Makroekonomik Değişkenlerin Borsa İstanbul Endeksi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği (The Role of Macroeconomic Indicators on BIST 100 Stock Price Index: Evidence from Turkey) Abdullah Ferit EROL, Sinan AYTEKİN	61-68
Türkiye’de Turizm, Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki (The Relationship between Tourism, Financial Development and Economic Growth in Turkey) Hasan AYAYDIN, Nuri BALTAÇI, Fahrettin PALA, Abdulkadir BARUT	69-84



İÇİNDEKİLER
(Table of Contents)

Makale ve Yazar/ları (Article and Author/s)	Sayfa No (Page No)
Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Karşılaştırmalı Olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Fransa ve Türkiye Ülke Deneyimleri (<i>The System of Performance Based-Budgeting: The United States (USA), France and Turkey with Country Experiences as a Comparative</i>) <i>Suat Hayri ŞENTÜRK, Kadir Caner DOĞAN</i>	85-98
İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Değerleme Modellerinin İncelenmesi (<i>Examination of Valuation Models Related to Human Resources Accounting</i>) <i>Davut AYGÜN, Elif ULUCENK</i>	99-109
Uzlaşmanın, Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi: Ankara'daki SMMM, YMM ve SM'ler Üzerine Bir Uygulama (<i>The Effect of Concerning Tax on Voluntary Compliance: A Practice on IAFA, CPA and IA in Ankara</i>) <i>Onur EROĞLU, Hakkı CİBO</i>	110-132
Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının Satın Alma Niyeti ve Yüksek Fiyat Verme İsteği Üzerindeki Göreli Etkilerinin Tespiti (<i>Identification of the Relative Effects of the Corporate Social Responsibility Perception on Purchase Intention and Willingness to Pay Premium Price</i>) <i>Onur İZMİR, Ahmet Burak TURGUT</i>	133-151



**VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU ARASINDA BİR KAVRAM: VERGİ TAKOZU,
VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN BİR KARŞILAŞTIRMA¹**

Serkan ACUNER²

ÖZET

Bu çalışmayla, münhasıran 2019 yılında geçerli olan asgari ücret üzerindeki vergi takozu oranının tespit edilmesi, seçilmiş diğer ücret tarifeleri üzerindeki vergi takozu oranları ile karşılaştırmak suretiyle, asgari ücret üzerindeki vergi takozunun vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamına asgari ücretliler ile ücret düzeyleri ve kadro unvanları farklı kamuda görevli dört çalışan dâhil edilmiştir. Çalışma sistematik literatür taraması yöntemi ile hazırlanmıştır. Ayrıca konuya ilişkin mevzuat lâfzî (sözel) yöntemle yorumlanmış, konu açıklığa kavuşturulmuştur. Asgari ücret üzerindeki vergi yükünün arındırılmasını, dolayısıyla vergi takozu oranının düşürülmesini, asgari ücretlilerin ücret haklarının iyileştirilmesini sağlayacak önerilerde bulunmasından ötürü çalışma önem taşımaktadır. Asgari ücret üzerindeki vergi takozu oranı, diğer kamu çalışanlarına ait ücret üzerindeki vergi takozu oranından yüksek hesaplanmıştır. Asgari ücretli çalışanların vergilendirilmesinde; taşıdıkları vergi takozu oranları, ödeme güçleri ile katlandıkları fedakârlık gibi unsurlar açısından, vergilemenin adalet ilkelerinden genellik, ödeme gücü yahut eşitlik ilkelerine aykırı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca asgari ücretin mevcut şartları ücrette adalet ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Asgari ücretlilere ek % 10 asgari geçim indirim oranı tanınmalı, işsizlik sigortası çalışan payı ile sosyal güvenlik primi çalışan payı devletçe sübvansede edilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Takozu, Asgari Ücret, Vergilendirme İlkeleri.

Jel Kodları: H24, H55, K31, K34.

**A CONCEPT BETWEEN TAX LAW AND SOCIAL SECURITY LAW: TAX WEDGE, A
COMPARISON IN TERMS OF TAXATION PRINCIPLES**

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the rate of tax wedge on the minimum wage, which is exclusively valid in 2019, and to evaluate the tax wedge on the minimum wage in terms of taxation principles by comparing it with the tax wedge rates on other selected wage tariffs. The study included minimum wage earners and four public employees with different wage levels and titles. The study was prepared by systematic literature review method. In addition, the relevant legislation was interpreted by verbal method and the subject was clarified. The study is important because it made suggestions for eliminating the tax burden on the minimum wage, reducing the tax wedge rate and improving the wage rights of minimum wage earners. The rate of tax wedge on minimum wage was calculated higher than the rate of tax wedge on other public employees. It was determined that taxation of minimum wage earners is contrary to the principles of generality, solvency or equality in terms of the factors such as tax wedge rates, ability to pay and sacrifice they endure. Moreover, the current conditions of minimum wage are contrary to the principle of justice in wages. Minimum wage earners should be granted an additional 10% minimum subsistence rate and employee's unemployment insurance contribution and employee's social security premium contribution should be subsidized by the state.

Keywords: Tax Wedge, Minimum Wage, Taxation Principles.

JEL Codes: H24, H55, K31, K34.

¹ Bu çalışma; 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde düzenlenen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda özet bildiri olarak sunulan "Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunu Vergilendirmenin Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmanın genişletilmiş ve güncellenmiş halidir.

² Öğr. Gör. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen MYO Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, serkan.acuner@erdogan.edu.tr

**1. GİRİŞ**

Kamu hizmeti sunan devlet bu hizmetlerin finansmanını sağlamak adına, gelir elde edenlerden ödeme güçleri nispetinde, karşılıksız olmak suretiyle vergi toplama yetkisine sahiptir. Bu husus Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (AY) md. 73 ile anayasal dayanağa kavuşturulmuştur. Vergi doğuran olay kazanç sağlayan pek çok faaliyette ortaya çıkmaktadır. Bu faaliyetlerden biri de ücretlerdir. Ücret, üretim faaliyetlerine katılan emeğin (işgücünün) çıktısıdır. Yani emekleriyle üretime katılanların elde ettiği menfaatlerin toplamı ücret olarak değerlendirilecektir. O halde emeğin semeresi olan ücreti elde edenlerin vergiye tabi olmaları AY md. 73'ün gereğidir.

Ekonomik hayat pek çok sektörden oluşmaktadır. Bu sektörlerde ekonomik faaliyetlerin içeriği farklılık arz etse de, her biri için en önemli üretim faktörü, emeği sarf edecek olan insandır. Sektörün yöneldiği mal ve hizmet üretiminde çalışan emek sahipleri ücret hakkını elde ederler. Bu hak AY md. 55'te düzenlenmiştir. Türkiye'de emek sahiplerine çeşitli tarifelere göre ücret ödenmektedir. Çalışanlar arasında en bilinen tarife ise asgari ücret tarifesidir. Asgari ücret tarifesi en düşük ücret tarifesi olmakla birlikte, milyonlarca çalışmanı ilgilendirmektedir. Diğer taraftan kamu kesimi de mal ve hizmet üretmektedir. Kamu kesimince üretilen mal ve hizmetlerde ihtiyaç duyulan emekse, kamu çalışanları vasıtasıyla giderilir. Bu çalışanların da ücret hakları bulunmaktadır ve asgari ücret tarifesinden farklılık göstermektedir. Buna bağlı olarak ücretlinin taşıdığı vergi yükü de farklılaşmaktadır.

Vergi yükü kavramı maliye literatüründe farklı oranlarla ifade edilmeye çalışılmıştır. Son dönemlerde bu oranlar arasına "*vergi takozu oranı*" (VTO) dâhil edilmiştir. Vergi takozu oranı, genel olarak, çalışanın ücreti üzerinden ödenen vergi ile vergi benzeri kamu yükümlülüklerinin, çalışanın işverenine maliyeti arasındaki oran şeklinde tanımlanmaktadır. Bu oran Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından titizlikle takip edilmekte ve her yıl itibarıyla vergi takozu oranları güncellenmektedir. Türkiye'de OECD'nin takip ettiği ülkeler arasında yer almasına karşın, ulusal düzeyde bu oranın çokça dikkate alındığını söylemek mümkün değildir.

Bu çalışmanın konusu asgari ücret tarifesi ile bu çalışma kapsamında tercih edilen diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranının vergilendirme ilkeleri açısından karşılaştırılmasıdır. Çalışmanın amacı; 2019 yılı ücret tarifeleri dikkate alındığında, asgari ücretliler ile diğer kamu çalışanlarının ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı ve ortaya çıkan vergi takozu oranlarının hangi anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık taşıyıp taşımadıklarını değerlendirmektir. Ayrıca çalışmayla; asgari ücretlilerin asgari ücret haklarının iyileştirilmesi adına ücretleri üzerindeki vergi yükünün nasıl arındırılacağı konusunda önerilerde bulunma amacına yönelmiştir. Çalışmada ücret üzerindeki vergi yükünün kapsamı; gelir vergisi, damga vergisi, sosyal güvenlik primi çalışan ve işveren payı, işsizlik sigortası primi çalışan ve işveren payı olmak üzere ayrı ayrı ele alınmıştır. Çalışmayla, özellikle kamuoyunun son zamanlarda çokça tartıştığı ve asgari ücret üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi görüşünü destekler nitelikte sonuçlara ulaşıldığından önem taşımaktadır. Çalışma nitel araştırma yöntemlerinden sistematik literatür taraması yöntemiyle hazırlanmıştır.

2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI İÇERİSİNDE VERGİ TAKOZU VE ORANI

Vergi tanımlarında geçen; "*...karşılıksız...*" ve "*...zorla...*" tahsil edilme özelliği, onun kişiler üzerine bir yük olduğu hissine sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla verginin, vergi ödevinden doğan ve katlanmak zorunda olunan bir yük olduğundan bahsedilebilir (Devrim, 2002: 229). Bu yük, belirli bir dönemde elde edilen gelir ile devlet ve diğer kamu tüzel kişilere yapılan ödemeler arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir (Kılıçaslan ve Yavan; 2017: 35). Vergi yükü aslında dolaylı-dolaysız tüm vergilerin dâhil olduğu ve bir ülkede ödenen vergilerin toplamı olarak ifade edilmektedir (Nar, 2015: 688). Ancak vergi yükü kavramı; toplam vergi yükü, kişisel vergi yükü, kişisel net vergi yükü, kişisel gerçek vergi yükü gibi farklı boyutlarda da ele alınabilir. Bu çalışmada dikkate alınacak vergi yükü kavramı kişisel vergi yüküdür. Kişisel vergi yükü, kişinin toplam ödediği vergiler ile kişinin toplam geliri arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır (Pehlivan, 2013: 161). Tüm bu açıklamalar aslında vergi yüküne ilişkin oranın hesaplanmasında, özellikle ücret gelirlerinde, vergi takozunun bir unsur olarak dikkate alındığının göstergesidir.

Ücret üzerindeki vergi ve vergi benzeri diğer mali yükü ifade eden vergi takozu oranı kavramı aynı zamanda "*vergi kaması*" olarak da adlandırılmaktadır. Vergi takozu oranı, sosyal güvenlik primleri dahil ücret üzerindeki vergi yükünü ölçen bir kavramdır (Radu vd., 2018: 688). Vergi takozu maktu bir tutar olarak ifade edilirken, diğer taraftan orantı kurmak yoluyla ifade edildiği de görülmektedir (bkz: Tuncer, 2012: 69). Maktu bir tutar olarak; brüt ücret (veya hizmet erbabının işverene maliyeti) ile net ücret arasındaki fark, vergi takozu olarak kabul edilmektedir (Festa, 2015: 140; Tuncer, 2012: 69) (bkz: denklem 1). Aslında bu tanımla varılan vergi takozu tutarının, ücret üzerindeki vergi yükünü ifade ettiğini söylemek daha doğru olacaktır.



Literatürde vergi takozunun bir oran şeklinde ifade edildiği de görülmektedir. Nar (2015: 689-691) çalışmasında; vergi takozunu, çalışan adına vergi ve sosyal güvenlik primlerinin toplamı olarak tanımlamış, çalışanın ücretinden kesilen gelir vergisi ile hesaplanan damga vergisini ve sosyal güvenlik primi işçi payının diğer bir ifadeyle işverence ödenen sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünü yansıttığını ifade etmiştir. Buyrukluoğlu ve Kutbay (2016: 262) çalışmalarında; vergi takozunu, ücret üzerindeki vergi takozu ve toplam vergi takozu şeklinde iki başlık altında ele almıştır. Ücret üzerindeki vergi takozu, işveren sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünün brüt ücrete oranı şeklinde tanımlanmıştır. Toplam vergi takozu ise, çalışanın işverene maliyetinden net ücretin çıkarılması ile bulunan tutarın çalışanın işverene olan maliyetine oranı olarak tanımlandığı görülmektedir (Buyrukluoğlu ve Kutbay, 2016: 262) (bkz: denklem 2). Benzer şekilde Gülşen ve Öztürk (2016: 21) çalışmalarında; vergi takozunu, iki başlık altında ele almıştır. Gülşen ve Öztürk ücret üzerindeki vergi takozunu; işveren sosyal güvenlik primleri dâhil çalışanın ücreti üzerindeki vergi yükünün, çalışanın işverenine maliyeti arasındaki oran olduğunu kabul etmişler ve tespitlerini bu orana göre yapmışlardır (bkz: denklem 3). Diğer yandan çalışana ait net vergi takozunu ise, sosyal güvenlik primleri hariç ücret üzerindeki vergi yükünün brüt ücrete oranı olduğunu kabul etmiştir (Gülşen ve Öztürk, 2016: 22). Tansöker (2017: 317) ve ayrıca Gabrilo (2016: 233) çalışmalarında; vergi takozunu tek başına ele almış, kamusal yükler de dâhil olmak üzere hizmet erbabının işverenine maliyeti ile hizmet erbabının eline geçen net ücreti arasındaki farkın, hizmet erbabının toplam maliyetine oranı olduğunu ifade etmiştir (bkz: denklem 2). OECD vergi takozunu marjinal vergi takozu ve ortalama vergi takozu şeklinde iki başlık altında ele almaktadır (bkz: OECD, 2017: 48-52). Bu çalışmada ortalama vergi takozu dikkate alınarak değerlendirmelere gidilecektir. OECD ortalama vergi takozunun, çalışanın ücreti üzerinden ödenen vergi ile vergi benzeri kamu gelirleri toplamının, çalışanın işverene maliyeti arasındaki oran olduğunu kabul etmiştir (OECD, 2017: 14) (bkz: denklem 3). Hatta OECD vergi takozu hesaplamalarında; çalışanın, bekâr ve çocuksuz olduğundan yola çıkarak tespitlerde bulunmaktadır (Bkz: OECD, 2017: 16). Tanımlarda ifade edilen bu kavramlar aşağıda Denklem 1, 2 ve 3’de şu şekilde formüle bağlanabilir:

$$\text{Vergi Takozu Tutarı} : \text{Hizmet Erbabının Brüt Ücreti} - \text{Net ücret} \quad (1)$$

$$\text{Vergi Takozu Oranı} : \frac{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti} - \text{Net Ücret}}{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti}} \quad (2)$$

$$\text{OECD'ye Göre Vergi Takozu Oranı} : \frac{\text{İşveren Sosyal Güvenlik Payı Dâhil Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü}}{\text{Hizmet Erbabının İşverene Maliyeti}} \quad (3)$$

3. VERGİ TAKOZU ORANININ KAPSAMI

Türk vergi, iş ve sosyal güvenlik hukuku kapsamında vergi takozu oranının hesaplanmasına esas teşkil eden değerler; gelir vergisi yanında damga vergisi, sosyal güvenlik primi çalışan payı (SGPÇP), sosyal güvenlik primi işveren payı (SGPİP), işsizlik sigortası primi çalışan payı (İSPÇP) ve işsizlik sigortası primi işveren payıdır (İSPİP). Bu unsurlar ücret üzerindeki vergi yükünün kapsamına dâhildir.

3.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi; gelir üzerinden salınan ve tahsil edilen, şahsi nitelikteki yani sübjektif ve dolaysız vergilerden biridir (Türk, 2008: 160). Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md. 1’e göre; “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir kabul edilen kazanç ve iratlar ise mezkûr kanunun devam eden maddesinde sıralanmıştır. Bunlar gelirin unsurları olarak adlandırılır ve bunlardan biri de ücrettir. Gerçek kişi tarafından elde edilen ücretler gelir vergisine tabidir. Ücretin vergilendirilmesindeki genel esaslar GVK md. 61-64 arasındaki maddelerde düzenlenmiştir.

GVK md. 61/1’e göre ücret; “...işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”. Diğer taraftan ücret kabul edilen diğer ödemelere GVK md. 61/2 ve md. 61/3’te yer verilmiştir. Buna göre ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılıkları yanında istisna hadlerini aşan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları ayrıca bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor



hakemlerine ve diğerlerine sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edilecektir. Ücretin safi değerine ise; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından GVK md. 63'deki indirimler yapıldıktan sonra ulaşılmaktadır. Buna göre örneğin; brüt ücretten, sosyal güvenlik primi çalışan payı ve işsizlik sigortası primi çalışan payı indirildikten sonra kalan tutar safi gelir kabul edilerek, asgari ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanmış olur. Matrah üzerine GVK md. 103'de yer alan tarife uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanır. Başka bir örnek ile kamu çalışanı bir memurun gelir vergisi matrahı ise şu şekilde hesaplanır. Kamu çalışanın; gösterge aylığı, taban aylığı, kıdem aylığı, ek gösterge aylığı, idari görev tazminatı gibi gelir kalemleri gayrisafi ücretini oluşturmaktadır. Bu tutardan sosyal güvenlik primi çalışan payı, sendika aidatı ve benzeri diğer kalemler indirilir. Böylelikle kamu çalışanın gelir vergisi matrahına ulaşılır³.

Ücretlerin vergilendirilmesinde GVK md. 32 ile hükmedilen asgari geçim indirimi (AGİ) gibi vergi indirimi sağlayan unsurların, gelir vergisinden indirilmesi ile birlikte hizmet erbabının ödeyeceği vergiye ulaşılmaktadır. Bu müessese; aile fertlerinin asgari geçim düzeylerinin korunmasını sağlayan ayrıca ödeme gücü ilkesine sadakati pekiştiren bir müessesedir (Acuner ve Acuner, 2018: 266). Asgari geçim indiriminin tespitiyle, ücretlinin hangi gelir seviyesinden sonra vergilendirileceği tespit edilmiş olur (Herekman, 1976: 57). GVK md. 32/1'e göre asgari geçim indirimi oranı; "...mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'i ..." oranında toplam nispete isabet eden tutardır. Örneğin evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan bir ücretlinin sahip olacağı asgari geçim indirimi oranı (% 50 + % 10 + % 7,5 + % 7,5 =) % 75'tir. Dolayısıyla asgari brüt ücretin aylık tutarına uygulanacak %75'lik oranla bulunan tutar, indirim olarak dikkate alınacaktır. 2019 yılı asgari brüt ücret 2.558,40 TL'dir. Bu tutara yukarıdaki örnekte hesaplanan % 75'lik asgari geçim indirimi oranı uygulandığında (2.558,40 x 0,75 =) 1.918,8 TL asgari geçim indirimi tutarına ulaşılır. Asgari geçim indirimi tutarına GVK md. 103'teki tarifinin ilk diliminde yer alan % 15'lik oran uygulandığında ise (1.918,80 TL x %15=) 287,82 TL'lik tutara ulaşılır ve bu tutar aylık asgari geçim indirimi olarak kabul edilir. 287,82 TL'lik tutar aylık hesaplanan gelir vergisinden indirilir (GVK, md. 32/2).

2018 yılı Mart ayında asgari geçim indirimine yönelik ilave bir düzenlemeye 7103 sayılı Kanunla gidilmiştir. Adı "*ilave asgari geçim indirimi*" olarak yasalaşan (GVK md. 32'ye dördüncü fıkradan sonra gelmek üzere eklenen) bu düzenleme; net ücretleri, GVK md. 103'te yer alan tarifinin ikinci dilimine rastlaması dolayısıyla azalan hizmet erbaplarına yönelik ilave asgari geçim indirimi sağlayan bir müessesedir. Düzenlemeye göre net ücretlerinin toplamı ikinci dilime rastlaması ve bu dilimden vergilendirilmesi sebebiyle, ücreti; bekâr ve çocuğu olmayan asgari ücretlinin ücret tutarından (2.020,90 TL'den) aşağı bir tutara düşmesi halinde, çalışanın asgari geçim indirimi, aradaki fark kadar artırılır (GVK, md. 32/5). Yasalaşmasına karşın anlaşılması zor bu düzenlemeyi bir örnek yardımıyla açıklamak daha doğru olacaktır. 2019 yılı asgari brüt ücret 2.558,40 TL'dir. Bekâr ve çocuksuz asgari ücretlinin net ücreti 2.020,90 TL'dir. Evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan bir ücretlinin net asgari ücreti ise 2.116,85 TL'dir. Evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan asgari ücretli prim ve benzeri adlar altında hiç bir ödeme almadığı düşünülürse, Eylül - Aralık aylarında gelir vergisi tarifisinin ikinci dilimden vergilendirilecek ve ücreti 2.008,12 TL'ye düşecektir. Kanun koyucu düzenlemede (2.020,90 TL - 2.008,12 TL =) 12,78 TL'nin evli, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan asgari ücretlinin asgari geçim indirimine eklenmesi yönünde iradesini yasalaştırmıştır. Dolayısıyla 287,82 TL asgari geçim indirimi kullanan asgari ücretlinin Eylül - Aralık aylarında ki asgari geçim indirim tutarı (287,82 TL+12,78 TL) 300,60 TL olacaktır (bkz: 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği). Burada ifade edilen tüm hususlar ilerleyen başlıklarda asgari ücretlinin VTO hesaplamalarında da dikkate alınacaktır.

3.2. Damga Vergisi

Günlük yaşam içerisinde kişiler arasında meydana gelen bazı hukuki ilişkilerin belgeye bağlanması bazen hukuki bir zorunluluktan bazen de ihtiyaçtan yahut tarafların iradesinden doğmaktadır (Şenyüz vd., 2008:628). Belgeye bağlanacak hukuki durumu resmileştirecek makamın sağlamış olduğu hizmetin karşılığında tahsil edilen kamu geliri damga vergisidir.

Türkiye'de damga vergisi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK) ile düzenlenmiştir. Kanuna göre; ekli (I) sayılı listesinde yer alan kâğıtlar damga vergisine tabidir (DVK, md. 1/1). Bu hükümde geçen kâğıt terimi aynı maddenin devam eden fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre damga vergisine tabi kâğıt, "...yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek

³ Bu örneklerle verilen matrah hesapları, ilerleyen başlıklarda ücret bilgileri verilecek çalışanların gelir vergisi matrahlarının hesabında kullanılacaktır. Dolayısıyla burada belirtilen matrah hesabı, tüm ücretler için kesin hesaplamalar vermeyecektir.



için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri...” ifade etmektedir. Damga vergisinin var olma sebebi tanımda geçen ispat yükü ile açıklanabilir. Yani damga vergisi, hukuki işlemin kâğıda dökülmesi ve imzalanması suretiyle ispatına yönelik onayın karşılığında alınan bir vergidir. Damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir (DVK, md. 3/1). Ancak resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder (DVK, md. 3/2).

DVK'nin ekli (I) sayılı listesinin (IV) numaralı “*makbuzlar ve diğer kâğıtlar*” başlıklı (1) numaralı “*makbuzlar*” alt başlığında belirtildiği üzere “...maaş, ücret, ... ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar ... için ... nakli veya tediyeyi temin eden kâğıtlar” %0 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Damga vergisi asgari ücretlerde brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre asgari ücret üzerinden hesaplanan damga vergisi $(2.558,40 \times \% 7,59) = 19,42$ TL'dir.

Çalışmada örneği verilecek olan çalışanlar için damga vergisi; brüt ücretten sosyal güvenlik primi işveren payının çıkarılması sonrasında kalacak tutar üzerinden hesaplanacaktır. Örneğin 6.119,48 TL brüt ücrete sahip bir kamu çalışanı adına devletçe ödenen sosyal güvenlik primi işveren payı 969,04 TL'dir. Dolayısıyla bu kamu çalışanının ücreti üzerinden hesaplanacak olan damga vergisi tutarı $[(6.119,48 - 969,04) \times \% 7,59] = 35,99$ TL'dir.

3.3. Sosyal Güvenlik Kesintileri ve İşsizlik Sigortası

Sosyal güvenlik kişiler açısından karşılanması gereken önemli ihtiyaçlardan biridir (Acuner, 2017: 11). Çünkü belirsizlikler içerisinde yaşayan kişiler, çeşitli özel yahut sosyal risklerle karşı karşıyadırlar. Bu riskler; kaza, hırsızlık, yangın gibi özel ayrıca sağlık, malullük, yaşlılık ve ölüm gibi sosyal riskler şeklinde kendini göstermektedir. Bu risklerle karşı karşıya kalanlar, risklerin yarattığı mağduriyeti ortadan kaldırmak üzere bir araya gelmektedirler. Bu durumsa sigorta himayesini doğuran önemli etkenlerden biridir. Sigorta himayesi; özel risklere karşı sağlanacak özel sigorta himayeleri ve sosyal risklere karşı sağlanacak sosyal sigorta himayeleri şeklinde iki farklı yöntemle sağlanmaktadır.

Sosyal sigorta himayesi günümüz modern toplumlarda (istisnalar hariç) devlet tarafından sağlanmaktadır. Sağlık, malullük, yaşlılık ve ölüm gibi sosyal risklere karşı devletin sağladığı himaye karşılığında hem işverenin hem de çalışanın, tehlike birlikteliğine katılmaları, primli yahut primsiz yöntemlerle sağlanır.

Türk sosyal güvenlik hukuku kapsamında hem sosyal güvenlik hem de işsizlik sigortası primleri, çalışanın ücreti üzerinden işveren ve çalışan payı olmak üzere ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Çalışanın net ücretinin ayrıca işverenine toplam maliyetinin hesaplanmasına esas teşkil eden bu ödemeler, vergi takozunun hesaplanmasında da önem taşımaktadır. Bu ödemeler aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

Türk hukukunda çalışanların sosyal güvenliğe kavuşması ile ilgili usul ve esaslar 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) ile düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, mezkûr kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlükte olan 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu (TCESK) kapsamında olan ve o dönem istihdam edilen kamu çalışanların sosyal güvenlik hakları da yine bu kanun kapsamında korunmaktadır. Yani kamuda istihdam edilen kamu çalışanlarından bazılarının sosyal güvenlik primleri SSGSSK'ye göre hesaplanmakta, diğer bazılarının ise Emekli Sandığı Kanunu'na göre hesaplanmaktadır.

Gelir kaybına yönelik kamu kesimince sağlanan başka bir himaye işsizlik sigortasıdır. Kamu; bu müessese ile sigortacılık tekniğini kullanarak faaliyet gösterirken, başka bir sosyal yükümlülüğünü yerine getirmektedir. İşsizlik sigortası, çalışanları işsiz kaldıkları dönemlerde yaşayacakları gelir kayıplarını koruyan sigorta himayesidir. Kamusal anlamda koruma sağlayan ve zorunlu olan bu himaye yönteminde, çalışma irade ve yeteneğine sahipken, herhangi bir sağlık yahut yetersizlik sorunu yaşamazken, iradesi dışında kusur veya kastı olmaksızın işsiz kalan çalışanlara yasal bir süre ve tutar ile sağlanan bir destektir. İşsizlik sigortası ile ilgili usul ve esaslar 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda (İSK'de) düzenlenmiştir. Mezkûr kanun md. 46'da düzenlendiği üzere tüm çalışanlar işsizlik sigortası kapsamında değildir. İSK md. 46/2'de düzenlendiği üzere; SSGSSK md. 4/1-(a) bendi ile mezkûr maddenin ikinci fıkrası kapsamında hizmet akdine dayalı olarak çalışan sigortalılar yanında İSK md. 46/2'de belirtilen diğer çalışanlar işsizlik sigortası kapsamındadır. İşsizlik sigortası primi ise; çalışan, işveren ve devlet paylarından oluşmaktadır. Buna göre işsizlik sigortası primi; brüt ücret üzerinden % 1 çalışan payı, % 2 işveren payı ve % 1 devlet payından oluşmaktadır.

3.3.1. Sosyal Güvenlik Primi Çalışan Payı

Sosyal güvenlik primi çalışan payı; SSGSSK md. 4 kapsamında hizmet akdi olsun ya da olmasın çalışanların sosyal güvenceye kavuşması adına hesaplanarak devlete aktarılan vergi benzeri gelir niteliğinde bir ödemedir. Parafiskal gelir niteliğinde olan bu kamu gelirin (Acuner, 2018: 221) kapsamında malullük, yaşlılık ve ölüm risklerine karşı güvence sağlanırken, diğer taraftan genel sağlık riskine karşı da himaye sağlanmaktadır.

Asgari ücretliler SSGSSK md. 4/1-(a) kapsamındadır. Bu kapsamda hizmet akdiyle çalışan asgari ücretli için, brüt ücreti üzerinden malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 9, genel sağlık sigortası için % 5 olmak üzere toplamda % 14 oranında prim hesaplanmaktadır (SSGSSK, md. 81). Asgari ücretlinin sosyal güvenlik primi çalışan payı brüt ücreti üzerinden hesaplanmaktadır. Buna göre asgari ücretliler tarafından ödenen sosyal güvenlik primi tutarı (2.558,40 TL x % 14=) 358,18 TL'dir.

Benzer şekilde SSGSSK md. 4/1-(c)-(2)'ye tabi istihdam edilmiş bir kamu çalışanı için, malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 9, genel sağlık sigortası için % 5 olmak üzere toplamda % 14 oranında prim hesaplanmaktadır. Buna karşın Emekli Sandığı Kanunu'na tabi istihdam edilen kamu çalışanı içinse toplamda % 16 oranında prim hesaplanmak zorundadır. Kamu çalışanının ödeyeceği sosyal güvenlik primi çalışan payı, sigorta priminin hesaplanmasına esas değer (SPHED) üzerinden yukarıda belirtilen nispetlerle hesaplanmaktadır. Sigorta priminin hesaplanmasına esas değer ise, SSGSSK'ye tabi çalışanlarda; gösterge aylığı, taban aylık, kıdem aylığı, ek gösterge aylığı, özel hizmet tazminatı ve üniversite ve diğer kamu kurumlarında olduğu gibi (kurum) ödeneğinin toplamından oluşmaktadır. Emekli Sandığı Kanunu'na tabi kamu çalışanının sigorta priminin hesaplanmasına esas değerinin tespiti farklılık arz etmektedir. Bu çalışanlar için; gösterge aylığı, taban aylığı, ek gösterge aylığı ve kıdem aylığı yanında en yüksek devlet memuru aylığına uygulanacak ek gösterge oranları ile tespit edilecek tutarlar sigorta priminin hesaplanmasına esas değere dâhil edilecektir. Örneğin aynı kadro unvanına sahip ancak farklı iki kanuna tabi istihdam edilen kamu çalışanlarına ait sigorta priminin hesaplanmasına esas değerler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Farklı İki Kamu Çalışanına Ait Çalışanca Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim Tutarları İle Sigorta Priminin Hesaplanmasına Esas Değerleri

TCESK'ye Tabi Kamu Çalışanı "A" Kişisi 2019 Ocak Ayı (TL)			SSGSSK'ye Tabi Kamu Çalışanı "B" Kişisi 2019 Ocak Ayı (TL)			
(ABRÜT) Brüt Ücret			8.432,01	(ABRÜT) Brüt Ücret		7.615,69
(ANET) Net Ücret			6.464,11	(ANET) Net Ücret		6.183,44
(B _{Top}) SPHED	(BA1) Gösterge Aylığı	144,96	3.629,77	(BB1) Gösterge Aylığı	96,44	3.659,67
	(BA2) Taban Aylık	2.044,19		(BB2) Taban Aylık	2.044,19	
	(BA3) Kıdem Aylığı	26,12		(BB3) Kıdem Aylığı	2,61	
	(BA4) Ek Gösterge Aylığı	300,37		(BB4) Ek Gösterge Aylığı	300,57	
	(BA5) En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği Oranı	1.054,58		(BB5) Özel Hizmet Tazminatı	0	
	(BA6) İdari Görev Aylığı	59,55		(BB6) Kurum Ödeneği	1.215,86	
(C) SGPCP (%16) [(BA _{Top})X0,16]			580,76	(C) SGPCP (%14) [(BB _{Top})X0,14]		512,35

Görüleceği üzere Tablo 1'de çalışan A'nın sigorta priminin hesaplanmasına esas değeri Çalışan "B"ye göre farklılık göstermektedir. Bunun sebebi esasen her iki çalışanın farklı kanun hükümlerine göre istihdam edilmelerine dayanmaktadır. SPHED tespitinde dikkate alınan kalemlere/ödemelere bakıldığında; Çalışan "A" için "En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği" (BA5) rasyosu hesaplamaya katılırken, çalışan "B" için "Kurum Ödeneği" (BB6) hesaplamaya dâhil edilmiştir. En yüksek devlet memuru aylığı 2019 yılı için 1.240,68 TL'dir. Çalışan A'nın ek göstergelere bağlı emekli keseneği oranı % 85'tir. Buradan Çalışan A'nın (kurum ödeneği kalemi yerine geçecek olan) "En Yüksek Devlet Memuru Aylığı x Ek



Göstergelere Bağlı Emekli Keseneği 1.054,58 TL olarak hesaplamaya dâhil edilecektir. Her iki çalışan için ödenen; (B₁), (B₂) ... (B₆) satırlarında yer alan tutarların toplamı "*(B_{Top}) - Sigorta Priminin Hesaplanmasına Esas Değer*" olarak tespit edilmektedir. Buna değere bağlı olarak çalışan A; sosyal güvenlik primi çalışan payını [(B_{A-Top}) x 0,16=] 580,76 TL olarak ödeyecektir. Çalışan B ise; sosyal güvenlik primi çalışan payını [(B_{Top})x0,14=] 512,35 TL olarak ödeyecektir.

3.3.2. İşsizlik Sigortası Primi Çalışan Payı

İSK'nin kapsamını düzenleyen md. 46/2'ye göre prim; SSGSSK md. 4/1-(a)'da belirtilen, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların ücretleri üzerinden hesaplanacaktır. Asgari ücretle çalışanlar bu kapsamdadır. Dolayısıyla asgari ücretle çalışanların brüt ücretleri üzerinden % 1 oranında işsizlik sigortası primi çalışan payı hesaplanarak işsizlik sigorta fonuna aktarılmaktadır (İSK, md. 49/1). Asgari ücretle çalışanlar için bu tutar 2019 yılında (2.558,40 TL x %1=) 25,58 TL'dir. Asgari ücretlilere karşın kamu çalışanları, İSK kapsamında olmayıp, onlar için bu pay hesaplanmamaktadır (İSK, md. 46/3).

3.3.3. Sosyal Güvenlik Primi İşveren Payı

Sosyal güvencenin çalışanlara sağlanması adına işverenlerin de prim ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla işveren, çalışanın sosyal güvenliğinden çalışanlar kadar sorumlu tutulmuş ve sigorta priminin hesaplanması sonrasında Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK'ye) ödenmesi konusunda ödevlendirilmiştir. Sosyal güvenlik primi işveren payı çalışanın tabi olduğu mevzuat hükümlerine göre değişiklik göstermektedir. Örneğin asgari ücretliler, kamu çalışanı memurlar ve kamu çalışanı işçiler için oran farklılaşmaktadır.

SSGSSK gereğince işveren asgari ücretli adına; malullük, yaşlılık ve ölüm riski (için % 11) (SSGSSK, md. 81/1-a), genel sağlık sigortası (için % 7,5) (SSGSSK, md. 81/1-f) ve kısa vadeli sigorta kolları için (%2) (SSGSSK, md. 81/1-c) toplamda % 20,5 oranında prim hesaplanmaktadır. Bu primin işverene tanınan teşvik tutarı olan % 5'lik kısmı indirildiğinde (SSGSSK, md. 81/1); işveren, çalışanı asgari ücretli için % 15,5 oranında prim ödemektedir. İşveren asgari ücretli çalışanı için 2019 yılında aylık brüt ücret üzerinden (2.558,40 TL x % 15,5 =) 396,55 TL prim hesaplayarak sosyal güvenlik kurumuna ödemek zorundadır.

Diğer taraftan SSGSSK gereğince işveren kamu çalışanı memurlar için; malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 11, genel sağlık sigortası için % 7,5 olmak üzere toplamda % 18,5 oranında prim hesaplanmaktadır. Kamu çalışanı şayet Emekli Sandığı Kanunu'na tabi istihdam edilmişse, malullük, yaşlılık ve ölüm riski için % 20, genel sağlık sigortası için % 12 olmak üzere toplamda % 32 oranında prim hesaplamak zorundadır. Daha öncede belirtildiği ve açıklandığı üzere prim; sigorta priminin hesaplanmasına esas değer üzerinden tespit edilecektir. Buna göre yukarıda örneği verilen çalışanın "A" ile çalışanın "B" adına işverence ödenecek sosyal güvenlik prim tutarları aşağıda Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Farklı İki Kamu Çalışanı Adına İşverence Ödenecek Sosyal Güvenlik Prim Tutarları

TCESK'ye Tabi Kamu Çalışanı A 2019 Ocak Ayı (TL)		SSGSSK'ye Tabi Kamu Çalışanı B 2019 Ocak Ayı (TL)	
(A _{A1}) Brüt Ücret	8.432,01	(A ₁) Brüt Ücret	7.615,69
(A _{A2}) Net Ücret	6.464,11	(A ₂) Net Ücret	6.183,44
(B _{A-Top}) SPHED	3.629,77	(B _{B-Top}) SPHED	3.659,67
(C) SGPIP (%32) [(B _{Top})x0,32]	1.161,53	(C) SGPIP (%18,5) [(B _{Top})x0,185]	677,04

3.3.4. İşsizlik Sigortası Primi İşveren Payı

İSK gereğince çalışanın brüt ücreti üzerinden % 2 oranında işsizlik sigortası payı hesaplanarak işsizlik sigorta fonuna aktarılmaktadır (İSK, md. 49/1). Bu pay işverene yüklenen bir sorumluluktur. İşsizlik sigortası primi çalışan payı gibi işveren payı da; SSGSSK md. 4/1-(a)'da belirtilen, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların ücretleri üzerinden hesaplanacaktır. Asgari ücretle çalışanlar bu kapsamdadır. Asgari ücretle çalışanlar için bu tutar 2019 yılında (2.558,40 TL x % 2=) 51,17 TL'dir. Asgari ücretlilere karşın kamu çalışanları için bu pay hesaplanmamaktadır.

**4. FARKLI ÜCRET TARİFELERİNDE VERGİ TAKOZU ORANI - 2019**

Bu başlık altında ücret üzerindeki vergi takozunun anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Karşılaştırma yapmak üzere 4 farklı ücret tarifesi 2019 yılı Ocak ayı ücretleri itibariyle dikkate alınmış ve çalışanlar üzerindeki VTO karşılaştırılmıştır. İlk tarife asgari ücretlilere ait asgari ücret tarifesidir. Asgari ücretle karşılaştırılacak olan ücret tarifeleri kamu çalışanlarına ait ücret tarifeleridir. Bu ücret tarifelerinden ilki memur kadrosuyla istihdam edilen orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilebilecek çalışana aittir. Diğer iki tarife yine orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilebilecek ancak memur statüsüne ilaveten nitelikli bir kadroda istihdam edilen çalışanlara aittir. Daha önce kamu çalışanlarının bir kısmının 15.10.2008 sonrasında istihdam edildiği ve SSGSSK kapsamında olduklarına, diğer kısmının bu tarihten önce istihdam edildiği ve Emekli Sandığı Kanunu kapsamında sosyal güvenceye kavuştuklarına değinilmişti. Dolayısıyla farklı iki kanun kapsamında olan bu çalışanlar için vergi takozu oranı ayrı ayrı hesaplanacaktır. Çünkü bu çalışanlar için sigorta priminin hesaplanmasına esas değerlerin tespiti farklılık arz etmektedir. Bu başlıkta son olarak yüksek gelir düzeyinde olduğu kabul edilebilecek kamu çalışanın ücret tarifesine yer verilmiştir.

Ücret tarifeleri örneklendirilen çalışanların evli, eşi çalışmayan ve iki çocuklu olduğundan yola çıkılarak Türk toplum yapısına uygun bir değerlendirmenin doğması amaçlanmıştır. Böylelikle çalışanlar için asgari geçim indirim oranı % 75 olarak hesaplanmıştır. Bu çalışanların aylık asgari geçim indirim tutarı ise 287,82 TL'dir. Aşağıda Tablo 3'te asgari ücret üzerindeki vergi takozunun hesaplanmasına esas değerler yer almaktadır.

Tablo 3. Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Asgari Ücret	Ocak / TL	Eylül / TL
(A) Brüt Ücret	2.558,40	2.558,40
(B) SGPÇP [(A) x % 14]	358,18	358,18
(C) İSPÇP [(A) x % 1]	25,58	25,58
(D) Gelir Vergisi Matrahı [(A)-(B)-(C)]	2.174,64	2.174,64
(E) Gelir Vergisi [(D)x%15]	326,2	434,93
(F) Damga Vergisi [(A) x % 7,59]	19,42	19,42
(G) Kesintiler Toplamı [(B)+(C)+(E)+(F)]	729,38	838,11
(H ₁ -İLK SEKİZ AY) AGİ (AGİ Oranı %75)	287,82	-
(H ₂ -SON DÖRT AY) AGİ (AGİ Oranı %75) (İlave Asgari Geçim İndirim Tutarı = 12,78 TL)	-	300,60
Net Ücret (Asgari Ücret+AGİ Dâhil)	2.116,85	2.020,90
Asgari Ücretin İşverene Toplam Maliyeti	3.006,12	3.006,12
Brüt Asgari Ücret	2.558,40	2.558,40
(J) SGPİP [(A) x % 15,5]	396,55	396,55
(K) İSPİP [(A) x % 2]	51,17	51,17
(L) İşverene Toplam Maliyeti	3.006,12	3.006,12
(M) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(B)+(C)+(E)+(F)-(H)+(J)+(K)]	889,27	985,12

Tablo 3'e göre; asgari ücret üzerindeki münhasıran Ocak ayına ait vergi takozu tutarı (denklem 1'den = 2.558,40-2.116,85=) 441,55 TL ve vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten = 889,27/3.006,12 =) % 29,5 olarak hesaplanmaktadır. Diğer taraftan asgari ücretliler takvim döneminin 9'uncu ayından itibaren (son dört ay), vergi tarifesinin ikinci diliminde yer alan % 20 üzerinden gelir vergisi tabi olacaklardır. Bu yüzden vergi takozunun yıllık bazda hesaplanması ve ortalama bir oranın tespiti için ilk 8 aylık ve son 4 aylık dönem ayrı ayrı dikkate alınmalıdır⁴. Kaldı ki; OECD'de, değerlendirmelerini yıllık bazda ve ortalama tutarları dikkate alarak sonuçlandırmaktadır. Aşağıda Denklem 4 ve 5'de yapılan vergi takozu hesaplamasına göre; yıllık bazda vergi takozu oranı % 30,6 olarak hesaplanacaktır.

⁴ Diğer taraftan asgari ücretlilere yönelik uygulanan asgari geçim indirimi, yılın son dört ayında "ilave asgari geçim indirim" tutarı olan 12,78 TL ile 300,60 TL'ye ulaşmakta ve bu tutarlar üzerinden hesaplamalar Tablo 3'te yer almaktadır.



$$\text{OECD'ye Göre Vergi Takozu Oranı} = \frac{[(889,27 \times 8 \text{ ay}) + (985,12 \times 4 \text{ ay})]}{3.006,12 \times 12} = \% 30,6 \quad (4)$$

$$\text{Vergi Takozu Oranı} = \frac{(3.006,12 \times 12) - [(2.116,85 \times 8 \text{ ay}) + (2.020,90 \times 4 \text{ ay})]}{3.006,12 \times 12} = \% 30,6 \quad (5)$$

Aşağıda Tablo 4'te ücret tarifesi verilen kamu personeli, örneği verilecek diğer kamu personelleri ile aynı kurumda çalışmaktadır. Ayrıca kamu çalışanı bu memur Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre istihdam edilmiştir.

Tablo 4. Orta Gelir Düzeyinde Düz Memura Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi)		Ocak - Ekim (TL)
(A _{BRÜT}) Brüt Ücret	(A ₁)Gösterge Aylığı	133,21
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	33,96
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	143,66
	(A ₅)Yan Ödeme Aylığı	117
	(A ₆)Özel Hizmet Tazminatı	868,47
	(A ₇)Ek Ödeme (666 s. KHK)	1.302,71
	(A ₈)Aile Yardım Tutarı	278,69
	(A ₉)Çocuk Yardımı	130,6
	(A ₁₀)Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A ₁₁)Emeklilik Keseneği (Devlet)	605,65
	(A ₁₂)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	363,39
(A _{NET}) Net Ücret [(A _{BRÜT}) - [(A ₁₁)+(A ₁₂)+(F)-(J)+(G)+(D)+(I)+(İ)]]	4.586,41	
(B) SPHED	3.028,25	
(C) SGPÇP (%16) [(B)x0,16]	484,52	
(D) İSPÇP	0	
(E) Gelir Vergisi Matrahı	1.963,79	
(F) Gelir Vergisi [(E)x 0,15]	294,57	
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x % 7,59	35,99	
(H) Kesintiler Toplamı [(C)+(F)+(G)-(J)+(I)+(İ)+(K)]	1.533,07	
(I) Sendika Aidatı	23,71	
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B) x %3]	0	
(J) AGİ (Oran %75)	287,82	
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)	4.586,41	
(K) SGPİP % 32 [(B)x0,32]	969,04	
(L) İSPİP	0	
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A ₁)-(H)	6.119,48	
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)]	1.496,30	

Tablo 4'te verilen bilgiler ışığında kamu çalışanının işverene toplam maliyeti 6.119,48 TL'dir. Bu kamu çalışanının ücreti üzerindeki vergi yükü ise 1.496,30 TL'dir. Buna göre kamu çalışanının ücreti üzerindeki vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten 1.496,30/6.119,48=) % 24,4'tür.

Aşağıda Tablo 5 ve Tablo 6'da bir kamu kurumunda aynı kadro unvanıyla çalışan iki hizmet erbabının ücretlerine ait bilgiler yer almaktadır. Her iki çalışan için ücretlerinde belirtilen gelirler ile kesintilerinin

benzerlik göstermesine dikkat edilmiştir. Örneğin her iki çalışanın idareci olduğu, akademik teşvik ödeneğini hak ettiği, sendika üyeliğinin bulunduğu ve zorunlu bireysel emeklilik sistemine katıldığı kabul edilmiştir.

Tablo 5. Orta Gelir Düzeyinde TCESK'ye Tabi Nitelikli Memur A'ya Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi) Nitelikli Memur A		Ocak - Ekim (TL)
Brüt Ücret ($A_{BRÜT}$) = [(A_1) + (A_2) + ... (A_{15})]	(A_1) Gösterge Aylığı	144,96
	(A_2) Taban Aylık	2.044,19
	(A_3) Kıdem Aylığı	26,12
	(A_4) Ek Gösterge Aylığı	300,37
	(A_5) Kurum Ödeneği	1.364,74
	(A_6) Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A_7) Gelişmede Güçlük Çeken Yerler Öde.	422,28
	(A_8) Ek Ödeme (666 s. KHK)	818,84
	(A_9) Yükseköğretim Tazminatı	1.426,77
	(A_{10}) Çocuk Yardımı	65,3
	(A_{11}) Akademik Teşvik Ödeneği	396,02
	(A_{12}) Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A_{13}) Emeklilik Keseneği (Devlet)	725,95
	(A_{14}) Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	435,58
	(A_{15}) İdari Görev Ödeneği	59,55
(A_{NET}) Net Ücret = ($A_{BRÜT}$) - [(A_{13}) + (A_{14}) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		6.464,11
(B) SPHED		3.629,77
(C) SGPÇP (%16) [(B)x0,16]		580,76
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		1.958,70
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		293,8
(G) Damga Vergisi [($A_{BRÜT}$)-(K)] x % 7,59		55,18
(H) Kesintiler Toplamı [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)+(I)+(İ)]		1.948,18
(I) Sendika Aidatı		35,73
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B) x %3]		109
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)= İşverene Toplam Maliyeti ($A_{BRÜT}$)-(H)		6.464,11
(K) SGPIP % 32 [(B)x0,32]		1.161,53
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti ($A_{BRÜT}$)		8.432,01
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C)+(F)+(G)-(J)+(K)]		1.803,45

**Tablo 6.** Orta Gelir Düzeyinde SSGSSK'ye Tabi Nitelikli Memura B'ye Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Orta Gelir Düzeyi)		Ocak – Ekim TL
Nitelikli Memur B		
Brüt Ücret (A _{BRÜT})= [(A ₁) + (A ₂) + ... (A ₁₅)]	(A ₁)Gösterge Aylığı	96,64
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	2,61
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	300,37
	(A ₅) Kurum Ödeneği	1.215,86
	(A ₆)Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A ₇) Gelişmede Güç. Çek. Yer. Öde.	376,46
	(A ₈)Ek Ödeme (666 s. KHK)	818,84
	(A ₉)Yükseköğretim Tazminatı	1.426,77
	(A ₁₀)Çocuk Yardımı	97,95
	(A ₁₁)Akademik Teşvik Ödeneği	396,02
	(A ₁₂)Toplu İş Sözleşmesi İkramiyesi	97,95
	(A ₁₃)Emeklilik Keseneği (Devlet)	402,56
	(A ₁₄)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	274,48
	(A ₁₅)İdari görev ödeneği	59,55
(A _{NET}) Net Ücret = (A _{BRÜT}) - [(A ₁₃) + (A ₁₄) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		6.183,44
(B) SPHED		3.659,67
(C) SGPÇP (%14) [(B)x0,14]		512,35
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		1.875,28
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		281,30
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x %7,59		52,67
(H) Kesintiler Toplamı [(C) + (F) + (G) - (J) + (K) + (I) + (İ) + (K)]		1.380,27
(I) Sendika Aidatı		35,73
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B)x%3]		109
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil)= İşverene		
Toplam Maliyeti (A _{BRÜT}) - (H)		6.183,44
(K) SGPİP % 18,5 [(B)x0,185]		677,04
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A ₁)		7.615,69
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yükü [(C) + (F) + (G) - (J) + (K)]		1.242,06

Bu çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranları şu şekildedir. Çalışan A'nın vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten $1.803,45/8.432,01=$) %21,3'tür. Çalışan B'nin vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten $1.242,06/7.615,69=$) %16,2'dir.

Aşağıda Tablo 7'de yüksek gelir düzeyinde sayılabilecek bir kamu çalışanı memura ait ücret bilgileri yer almaktadır. Hizmet erbabı Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olarak istihdam edilmiştir. Ayrıca bu çalışanın diğer kamu çalışanlarına göre kadro unvanı yüksektir. Diğer taraftan bu çalışanın idari bir görevinin olduğu ve görevinden ötürü makam tazminatı yanında temsil görev tazminatını hak ettiği belirtilmesi gereken önemli bir husustur.

Tablo 7. Yüksek Gelir Düzeyinde Memura Ait Ücret Üzerindeki Vergi Takozunun Hesaplanmasına Esas Değerler

2019 yılı Brüt ve Net Memur Ücreti (Yüksek Gelir Düzeyi)		Ocak- Ağustos (TL)
Brüt Ücret (A _{BRÜT}) = [(A ₁) + (A ₂) + ... (A ₁₆)]	(A ₁)Gösterge Aylığı	195,9
	(A ₂)Taban Aylık	2.044,19
	(A ₃)Kıdem Aylığı	52,24
	(A ₄)Ek Gösterge Aylığı	835,82
	(A ₅)Kurum Ödeneği	3.039,65
	(A ₆)Eğitim-Öğretim Ödeneği	103,39
	(A ₇)Gelişmede Güçlük Çeken Yerler Ödeneği	1.583,93
	(A ₈)Yükseköğretim Tazminatı	1.240,67
	(A ₉)Aile Yardımı	278,69
	(A ₁₀)Çocuk Yardımı	65,3
	(A ₁₁)Akademik Teşvik Ödeneği	521,08
	(A ₁₂)İdari görev ödeneği	309,51
	(A ₁₃)Emeklilik Keseneği (Devlet)	1.109,49
	(A ₁₄)Genel Sağlık Sigorta Primi (Devlet)	665,7
	(A ₁₅)Makam Tazminatı	783,58
	(A ₁₆)Temsil Görev Tazminatı	1.958,96
(A _{NET}) = Net Ücret = (A _{BRÜT}) - [(A ₁₃) + (A ₁₄) + (F) - (J) + (G) + (C) + (I) + (İ)]		11.768,47
(B) SPHED		5.547,75
(C) SGPCP (%16) [(B)x0,16]		887,59
(D) İSPÇP		0
(E) Gelir Vergisi Matrahı		2.550,07
(F) Gelir Vergisi [(E)x0,15]		382,5
(G) Damga Vergisi [(A _{BRÜT}) - (K)] x % 7,59		96,16
(H) Kesintiler Toplamı [(C) + (F) + (G) - (J) + (K) + (I) + (İ) + (K)]		3.019,62
(I) Sendika Aidatı		0
(İ) Zorunlu Bireysel Emeklilik [(B)x%3]		166
(J) AGİ (AGİ Oranı %75)		287,82
Net Ücret (Ücret+AGİ Dâhil) İşverene Toplam Maliyeti (A _{BRÜT}) - (H)		11.768,47
(K) SGPIP % 32 [(B)x0,32]		1.775,19
(L) İSPİP		0
(M) İşverene Toplam Maliyeti (A _{BRÜT})		14.788,10
(N) Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü [(C) + (F) + (G) - (J) + (K)]		2.853,62

Yüksek gelir düzeyinde istihdam edilen kamu çalışanı memura ait vergi takozu oranı (denklem 2 ya da 3'ten 2.853,62/14.788,10=) %19,2'dir. Hesaplama sadece Ocak ayı ücret bilgilerine göre münhasıran Ocak ayı için dikkate alınmıştır. Kamu çalışanlarına ilişkin hesaplamalar; gelecek dönemlerde hizmet erbablarının GVK, md. 103'de yer alan gelir vergisi tarifesinin üst dilimlerinden vergilendirildiği düşünülerek yıllık bazda hesaplanacak olsaydı, vergi takozu oranı 2 ya da 3 puan daha fazla çıkması beklenen önemli bir sonuç olacaktır.

Bu hesaplamalardan görüleceği üzere orta gelir düzeyinde ve yüksek gelir düzeyinde sayılabilecek kamu çalışanı memurların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı % 20 - 25'lerdedir. Buna karşın asgari ücretli çalışanın ücreti üzerindeki vergi takozu oranı % 30'lardadır.



Tüm bu hesaplamalara karşın OECD'nin vergi takozu oranına ilişkin verileri farklılık arz etmektedir. OECD'nin verilerinde 2017 yılı için Türkiye'de ödenen ücretler üzerinden hesaplanan ortalama vergi takozu oranı % 38,99'dır (2018 yılı için % 38,86'dır) (OECD, 2018: 16)⁵. 2017 yılında OECD ülkelerinin ortalaması ise yaklaşık % 36,2'dir (2018 yılı için % 36,02'dir) (OECD, 2018: 16)⁶.

5. VERGİ TAKOZUNUN VERGİLENDİRME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Evlü, eşli çalışmayan ve iki çocuklu asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı % 30'lardadır. Bu tespit tek başına karşılaştırma yapmak için yeterli değildir. Ancak Türkiye'de kamu kesiminde çalışan orta düzey gelir grubunda yer alan bir kaç memurun ayrıca yüksek düzey gelir grubunda yer aldığı kabul edilebilecek bir memurun ücretleri üzerindeki % 20 - % 25 dolaylarındaki vergi takozu oranı dikkate alınır, anayasal vergilendirme ilkeleri açısından durum değerlendirmeye değerdir. Aşağıda Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (AY) md. 73'de yer alan ilkeler göz önüne alınarak asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranının değerlendirilmesi yapılacaktır.

AY md. 73 şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilebilir”.

Vergi ödevinin adaletli ve dengeli şekilde dağıtılması önemli politikalardandır (Şenyüz, vd. 2018:28). Bu esasa da bağlı olarak sosyal devlet olgusu netleştirilmeye çalışılmıştır. Bu husus genel olarak vergilemede adalet ilkesini ifade etmektedir. Genellik ve eşitlik ilkesi ise adalet ilkesinin uzantılarıdır. Anayasal hükme dikkat edildiğinde vergi ödevi ile ilgili; adalet ilkelerinden genellik ilkesine, mali güce göre vergilendirme ilkesine yahut eşitlik ilkesine ayrıca yasallık ilkesine vurgu yapıldığı görülmektedir. “Herkes” deyiimiyle, ödeme gücü olan tüm vergi ödevlilerinin, kamu hizmetlerinin finansmana katılmaları gerektiği dolayısıyla vergi ödeme yükümlülüğünün bir ödev olduğu hükmedilmektedir. Aslında bu hükümle, vergilendirme ilkelerinden hem genellik hem de mali güce göre vergilendirme ilkesinin temeli inşa edilmiştir. Diğer taraftan vergi, resim, harç ve (sosyal güvenlik primleri gibi) vergi benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır şeklindeki anayasal hüküm, kanunsuz vergi olmaz prensibinin gereğidir.

5.1. Vergi Takozunun Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemenin adalet ilkesi, vergi literatürünün en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir (Şentürk, 2006:17). Bu ilke, verginin mali güce göre salınması bunun yanında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasını ifade etmektedir. Bu hususun maliye politikasının gereği olduğu anayasal temele de kavuşturulmuştur. İlkenin sağlanması adına devletten beklenen adil vergi sisteminin oluşturulması adına gerekli önlemlerin alınmasıdır. Yani vergilemede ödevlilerin kişisel ve ekonomik durumlarının göz önüne alınması, ödevlilerin ödeme güçlerinin tespit edilmesi, vergilemenin adil olması, tüm ödevlilere eşit davranılması önem taşımaktadır. O halde ödevlilerin ödeme güçlerini dikkate almayan, taşıyabilecekleri vergi yüklerini gözetmeyen ve dengeli dağılmayan vergi yükünün adil olduğu söylenemez. Dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi ancak vergi sisteminde genellik, mali güce göre vergi ve eşitlik ilkelerine yer verilmesiyle sağlanır. Bu nedenle genellik, mali güce göre vergi ve eşitlik ilkeleri adalet ilkesinin farklı boyutları olarak karşımıza çıkmaktadır (Kumrulu, 1979: 155-157).

Dolayısıyla bu ana başlık altında; asgari ücretli bir çalışanla yukarıda örnekleri verilen diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranları, vergilemenin adalet ilkeleri açısından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

⁵ Türkiye'de ödenen ücretler üzerinden hesaplanan ortalama vergi takozu oranı 2000'li yıllarda % 40-42'lerden, 2008 yılında % 38'e daha sonra 2009 yılında % 36'ya düşmüştür. Son beş yılda vergi takozu oranı % 38'lerde seyretmektedir.

⁶ Farklılığın sebeplerinden biri OECD'nin çalışanları nasıl belirlediğiyle ilgilidir. OECD çalışanları rastgele belirlememektedir. OECD; vergi takozu oranı hesaplamalarını, “Tüm Ekonomik Faaliyetlerin Uluslararası Standart Sanayi Sınıflaması, Revize 4'te belirlenmiş faaliyet alanlarında çalışan 5 farklı ücret tarifesiyle yola çıkarak tespit etmektedir (bkz: OECD, 2018: 14-15). OECD vergi takozunu ortalama olarak hesaplamakta, hesaplamayı bekâr çalışanların ücret tarifeleri üzerinden gerçekleştirmektedir.

Bu değerlendirmeyi yapabilmek adına yukarıda Tablo 3, 4, 5, 6 ve Tablo 7’de ücretlerine ilişkin bilgiler yanında maruz kaldıkları vergi takozu oranları hesaplanan çalışanların bilgileri Tablo 8’de özetlenmiştir.

Tablo 8. Ücretli Çalışanın Gelir Düzeyine Göre Vergi Takozu Oranları

Çalışan	Brüt Ücret (TL)	Net Ücret (TL)	Gelir Vergisi (TL)	AGİ (TL)	Gelir Vergisi -Ocak- (TL)	Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü (TL)	VTO Ocak (TL)
Asgari Ücretli	2.558,40	2.116,85	326,2	287,82	38,38	889,27	% 29,5
Kamu Çalışanı Düz Memur	6.119,48	4.586,41	294,57	287,82	6,75	1.496,30	% 24,4
Kamu Çalışanı Nitelikli Memur “A” (Orta Gelir Düzeyi)	8.432,01	6.464,11	293,8	287,82	5,98	1.803,45	% 21,3
5510 sayılı Kanuna Tabi Kamu Çalışanı Nitelikli Memur “B” (Orta Gelir Düzeyi)	7.615,69	6.183,44	281,3	287,82	0	1.242,06	% 16,3
Kamu Çalışanı Nitelikli Memur (Yüksek Gelir Düzeyi)	14.788,10	11.768,47	382,5	287,82	94,68	2.853,62	% 19,2

5.1.1. Vergi Takozunun Vergilemede Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili olan önemli ilkelerinden biridir (Öncel, vd. 2007: 52). Mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin ödeme gücü nispetinde salınmasıyla sağlanır. Bu husus Anayasa md. 73/1 ile korunmaktadır. Ancak Anayasa’da düzenlendiği haliyle ödeme gücünü yansıtan ölçüye kesin çizgilerle yer verilmemiştir (Yiğit, 2008: 86). Böyle olsa da, ödeme gücünü yansıtan çizginin şu şekilde tespiti mümkündür. Ödeme gücünün sınırı; mükellefin kendisi ile birlikte ailesinin geçimini sağlayacak gelir düzeyinden sonraki kısımdır. Bu kısım ödeme gücünü yansıtmaktadır. Verginin de bu kısım üzerinden alınması, mali güce göre vergilendirmenin gereğidir.

Ödevlilerin ödeme gücünü yansıtan varlıkları; gelir, servet ve harcamalarıdır (Biyar, 2018: 39; Öncel vd., 2007: 53). Yani mükelleflerin elde ettikleri gelir, sahip oldukları servet yahut yapmış oldukları harcamalar verginin konusunu bununla birlikte ödeme gücünü yansıtan varlıkları oluşturmaktadır. Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınacak vergilerde, ödeme gücünün yansıtılması adına uygulanan belli başlı yöntemler bulunmaktadır. Bunlar; asgari geçim indirimi, artan oranlı tarifeler ve ayırma prensibidir.

En az geçim indirimi olarak da ifade edilen asgari geçim indirimi; yükümlüye ait vergi borcunun hesabında, yükümlünün ve ailesinin asgari düzeyde ihtiyacını sağlayacak tutarın vergi dışı bırakılmasıdır (Pehlivan, 2013: 152). Ödeme gücünü yansıtan bir başka müessese ise artan oranlı vergi tarifeleridir. Verginin tarifesi; yükümlüye ait vergi borcunun hesaplanması için, matrahı üzerine uygulanan nispet şeklinde ifade edilir. Matrah arttıkça vergi oranlarının da arttığı artan oranlı tarifelerle, artan ödeme gücü yüksek oranlarda vergilendirilerek diğer yandan ödeme gücü üzerinden adaletin sağlandığı da söylenebilir. Ayırma kuramında, ödeme gücünü temsil eden ve çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin niteliği önemsenmektedir. Örneğin iki farklı mükellefin farklı kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar, tutar olarak eşit olsa da, elde edilen gelir kaynağı nitelik olarak eşit olmayabilir. Elde edilen gelirin kaynağı; sermaye, gayrimenkul ya da menkul mal veyahut emek olabilir. Bu noktada sermaye geliri elde edenler ile emek geliri elde edenlerin ödeme gücü farklılık arz etmektedir. Emek geliri sermaye gelirine nazır daha güç koşullarda elde edilmektedir. Dolayısıyla sermaye gelirlerine nazaran emek gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesi ödeme gücünü yansıtan önemli müesseselerden biridir.

Asgari ücret elde edenler ile kamu çalışanları ayırım yapılmaksızın aynı koşullarda asgari geçim indirimi hakkını kullanmaktadırlar. Örneğin iki çocuklu, eşi çalışmayan asgari ücretli ile kamu çalışanı 2019 yılının ilk sekiz ayı için 287,82 TL (son dört ayı için 300,60 TL) asgari geçim indiriminden yararlanmaktadır. Burada bir duraksama bulunmamaktadır. Ancak emeğinin karşılığını en az ücretle alan çalışanlar ile yüksek gelir düzeyinde yer alan çalışanların aynı asgari geçim indirimine sahip olması kanun önünde eşitlik ve vergilemede



eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur. Benzer şekilde asgari ücretli ile yüksek gelir düzeyinde yer alan çalışanlara artan oranlı tarifenin uygulanması yahut elde edilen kazancın kaynağının karşılaştırılması açısından da bir duraksamanın olmayacağı açıktır. Hatta artan oranlı tarife yüksek gelir düzeyindeki çalışanların takvim yılının ilerleyen aylarında üst oranlardan vergilendirilmesini sağlar ki, bu artan oranlı tarifenin ödeme gücünü yansıtan önemli bir enstrüman olduğu gerçeğini ortaya çıkarır. Ne var ki; çalışmada verilen örneklerden de görüleceği üzere, asgari ücretliler ile örneği verilen diğer çalışanlar neredeyse takvim yılının aynı döneminde, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan % 20 oranından vergilendirilerek yılı tamamlamaktadırlar. Çünkü kamu çalışanlarının ücret matrahlarının tespitinde elde ettikleri (üniversite ödeneği, eğitim-öğretim ödeneği, yükseköğretim tazminatı, akademik teşvik ödeneği gibi) bazı gelir kalemleri matraha dâhil edilmemektedir. Burada asgari ücretliler açısından ödeme gücü ilkesine aykırı bir durumun varlığı ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; 2.116,85 TL net ücrete sahip iki çocuklu, eşi çalışmayan asgari ücretlinin vergi matrahı 2.174,64 TL'dir ve bu tutar bazı kamu çalışanlarından dahi fazladır. Bu durum vergilemede adalet ve onun bir uzantısı olan ödeme gücü ilkesini zedelediği açıktır. Çünkü 2.116,85 TL net ücret elde eden asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü ile (4.500 TL ila 11.700 TL arasında ücrete sahip olan) kamu çalışanı memurun ücreti üzerinde vergi yükü karşılaştırıldığında, asgari ücretlinin vergi ödeme gücünün göz ardı edildiği görülecektir.

Diğer taraftan bu durum; gelir dağılımında adaletin sağlanmasına ayrıca sosyal adalet ile eşitlik amacına da hizmet eden “çok kazananın çok, az kazananın az” vergi tahsil edilmesi mantığına da aykırıdır. Asgari ücretlinin ücretinden Ocak ayında kesilen gelir vergisi 38,38 TL'dir. Buna karşın 4.000 TL'nin üzerinde ücret alan kamu çalışanının ücretinden kesilen gelir vergisi 6,75 TL'dir. Dahası SSGSSK'ye tabi istihdam edilen kamu çalışanı B'ye Ocak ayında gelir vergisi tahakkuk etmemiştir. Yüksek gelir düzeyinde olan ve 11.500 TL'den daha fazla gelir elde eden kamu çalışanının ödediği vergi ise yaklaşık 100 TL'dir. Yukarıda ifade edilen sorunlar, asgari ücretlilerin kullanacakları asgari geçim indirimi oranlarının yeniden yapılandırılmasıyla giderilebilir.

Anayasa'da mali güce göre vergilendirme ilkesi münhasıran vergiler için öngörölmüş bir ilkedir. Bunun sebebi verginin karşılıksız olması yani kamu hizmetlerinden yararlanmayanların da vergi ödemek zorunda olmalarından kaynaklanmaktadır. Vergi dışındaki, vergi benzeri mali yükümlülükler kısmen de olsa karşılık esasına bağlanmıştır. Resimler, harçlar ve bu çalışmada da bahsi geçen parafiskal yükümlülüklerin mükellefleri, ödedikleri bu kamu gelirleri karşılığında belli başlı bazı kamu hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Bu açıklamalar çalışmanın konusu ile ilişkilendirilebilir ve ilk bakışta şu yargıya varılabilir. “Asgari ücretliler ile yukarıda örneği verilen diğer çalışanlar, benzer rejimle hesaplanmış matrah üzerinden aynı tarife göre vergilendirilmektedir ve bu durum vergilendirme ilkeleri açısından olağan bir durumdur. Hata vergi yükünün çoğunluğunu oluşturan ödemeler; karşılığı kamu hizmetiyle sağlanan, sosyal güvenliğe yönelik olan ödemelerdir. Çalışan bu ödemeler karşılığında sağlık ve yaşlılık risklerine karşı korunmaktadır. O nedenle ücret üzerinde vergi yükü doğaldır”. Ancak bu yargı, her ne kadar vergilemede genellik ilkesiyle bağdaşsa da, diğer anayasal vergilendirme ilkeleri ile ayrıştığını söylemek mümkündür.

5.1.2. Vergi Takozunun Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

“Kanun önünde eşitlik” ilkesine nazaran vergilemede eşitlik ilkesi, ödeme gücünün tespitinde ödevlinin ödeme gücünü yansıtan tüm özelliklerinin dikkate alınmasını ifade eder. Diğer bir ifadeyle mali gücünün doğru tespiti ve verginin mali güçle orantılı olarak salınması gerekmektedir. Ödevlilerin evli veya bekâr, engelli veya engelsiz, çocuklu veya çocuksuz olmaları ödeme gücünün tespitinde dikkate alınacak özelliklerinin başında gelmektedir. Bu özellikler mali güçte artışı yahut azalışı etkileyen önemli etmenlerdir. Mali güç, çeşitli faktörlere bağlı olarak gelir ve servet artışından daha hızlı artmakta ya da azalmaktadır (Devrim, 2002: 210). Mali gücün artması verginin artmasını, azalması ise verginin azalmasını gerektirmektedir. Böylelikle mali gücü aynı olan ödevliler aynı, mali gücü farklı olan ödevlilerin farklı şekilde vergilendirilmiş olacaktır (Bayraklı, 2017: 67). Bu husus eşitlik ilkesi ile açıklanmaktadır.

Vergilemede eşitlik ilkesi ile mali güç ilkesi aslında aynı vergilendirme ilkeleridir. Maliye literatüründe aynı başlık altında ifade edilmektedirler. Diğer taraftan vergilemede eşitlik ilkesi ile genellik ilkesi de birbiri ile yakından ilişkilidir. Herkesten mali gücüne göre vergi alınması genellik ilkesinin gereği, ödeme gücüne sahip olanların ne nispette vergilendirileceği, vergi yükünün mali güce sahip ödevliler arasında ne şekilde dağıtılacağı eşitlik ilkesinin konusunu oluşturmaktadır (Pehlivan, 2013: 149). Daha ziyade eşitlik ilkesi ile genellik ilkesinin sınırlarının belirlendiği söylenebilir (Öner, 2018: 31).

Eşitlik ilkesini; yatay (denkleştirici) ve dikey (dağıtıcı) eşitlik olmak üzere iki açıdan ele almak mümkündür (Bilici, 2018: 12; Uluatam, 2005: 292). Aynı durumda olanların aynı vergilendirme koşullarına tabi olması vergilemede yatay (denkleştirici) eşitliği ifade ederken, farklı durumda olanların farklı vergilendirme



koşullarına tabi olması dikey (dağıtıcı) eşitliği ifade etmektedir (Şenyüz vd., 2018: 28; Bayraklı, 2017: 67; Nar, 2015: 687). Örneğin, bekâr ile evli olan ücretlilerin kişisel özellikleri farklıdır ve farklı vergilendirme koşullarına tabi olmaları eşitlik ilkesinin gereğidir.

Asgari ücretliler ile bu çalışmada belirtilen diğer çalışanların farklı durumda oldukları açıktır. Farklı durumda olan bu çalışanlara dağıtıcı adaleti sağlamakla yükümlü olan devlettir. Ancak yukarıdaki verilere göre farklı durumda olan bu çalışanların farklı vergilendirmediği görülecektir. O halde eşitlik ilkesinin göz ardı edildiği ve asgari ücretlinin mali (diğer adıyla ödeme) gücünün dikkate alınmadığını söylemek zor değildir. Bu noktada, asgari ücretliler ile diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranlarının vergide mali güç ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenebilir. Çünkü asgari ücretliler ile diğer çalışanlar farklı ödeme gücüne sahip olmalarına karşın, aynı asgari geçim indirim tutarını kullanmakta, sosyal güvenceye kavuşmaları adına kamu çalışanlarına nazaran işsizlik sigorta fonuna ödeme yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Hatta neredeyse elde ettikleri kazançlardan ötürü, gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine diğer çalışanlar ile neredeyse aynı tarihlerde girmektedirler.

Eşitlik ilkesinin bir başka yönü, ödevlilerin taşıdıkları vergi yükü nedeniyle katlandıkları fedakârlıkla açıklanmaktadır. Katlanılan fedakârlık; “*en az toplam fedakârlık*”, “*eşit miktarda fedakârlık*” ve “*eşit oranlı fedakârlık*” türleriyle ifade edilmektedir (Pehlivan, 2013: 150). Bunlardan eşit oranlı fedakârlık, herkesten eşit oranda vergi alınması yahut herkesin eşit oranda fedakârlığa katlanması olarak açıklanmaktadır (Devrim, 2002: 210). Gerçek eşitliğin de bu olmasına karşın eşit oranlı fedakârlık ilkesi, mali güce göre vergilendirme yahut dikey (dağıtıcı) eşitlik ilkesi ile çatışmaktadır. Çünkü yüksek gelir elde edenlerle düşük gelir elde edenlerin vergi ödemedeki mali gücü farklıdır. Bu kişileri aynı oranda vergilendirmek, mali güce göre vergilendirme yahut dikey (dağıtıcı) eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Buna karşın asgari ücretlinin katlandığı vergi yükü “*eşit oranlı fedakârlık*” ilkesine uygun yapılan vergilendirmenin sonucu olarak, eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddia edilebilir. Çünkü asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü miktarının, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde, asgari ücretliye sağlayacağı marjinal fayda ile diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi yükü miktarının, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde, sağlayacağı marjinal fayda aynı değildir.

Asgari ücretlilerle birlikte İSK'nin kapsamını düzenleyen md. 46/2'de kapsama dâhil edilmiş çalışanlar, işsizlik sigortası primi çalışan payı ödemektedirler. Mezkûr kanun md. 46/2'nin kapsamına tüm çalışanlar dâhil edilmemiştir. Dolayısıyla bu durum “*Kanun Önünde Eşitlik İlkesi*” gereğince değerlendirmesi gereken önemli bir konudur. Anayasa md. 10 “*Kanun Önünde Eşitlik İlkesini*” tanımlamakta ve kanunlar karşısında hiç kimsenin ayrıma tabi tutulamayacağı ifade edilmektedir (Kızıkot ve Taş, 2011: 33). Anayasa md. 10'a göre “*...herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*” denmektedir. Asgari ücretlinin ücreti üzerinden hesaplanan ve brüt ücretinin % 1'i oranındaki İSPÇP, kamu çalışanları ile karşılaştırıldığında kanun önünde eşitlik ilkesini zedelemektedir. Konu itibarıyla doğrudan ilintili olmasa da, bu pay asgari ücretlinin ödeme gücünde dezavantaj yaratmaktadır. Bu primin vergi destekleriyle giderilmesi düşünülebilir.

5.1.3. Vergi Takozunun Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

AY md. 73'ün birinci ve ikinci fıkrası birden çok vergilendirme ilkesini bünyesinde barındırmaktadır (Karakoç, 2012: 72; Kırbas, 1998: 41). Bunlar; genellik, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleridir (Oktar, 2017: 27). Ayrıca bu iki fıkra ile vergilendirmenin mali ve ekonomik fonksiyonları ele alınmıştır (Arslan, 2006: 32). Mezkûr birinci fıkrada geçen ödeme gücü olan “*herkes, ...*” deyiimi ile genellik ilkesinin anayasal temeli inşa edilmiştir. Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemesi genellik ilkesi ile ifade edilmektedir. Ancak her ne kadar bu deyim yerli yahut yabancı ayrımı olmaksızın herkesi ifade etmesine karşın (Bıyan, 2018: 37), tüm ülke vatandaşlarını yahut o ülkede yaşayan herkesi ifade eden bir kavram olduğu kabul edilmemelidir. “*Herkes*” şeklinde ifade edilen kavram, ancak, vergi kanunlarında belirtilen ve vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren herkesi ifade etmek için kullanılmıştır (Şenyüz vd., 2018: 26). Daha açık bir ifade ile vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren (örneğin gelir elde eden) ülkede oturan vatandaşlar ile yabancı tabiiyetinde bulunur ve yurt dışında mukim olsalar dahi ülke içerisinde ekonomik faaliyette bulunanlar vergi ödemekle yükümlüdürler.

Diğer taraftan bazen ekonomik, sosyal, siyasal bazen de kültürel sebeplerden ötürü ödeme gücü olanlardan bazılarının vergi muafiyeti yahut vergi istisnalarıyla vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Bu hususlar genellik ilkesinden sapmalara yol açmaktadır (Pehlivan, 2018: 23; Şenyüz vd, 2018: 26). Bunlara örnek olarak; GVK md. 9'da yer alan esnaf muafiyeti, mükerrer md. 20'de düzenlenmiş genç girişimci kazanç istisnası verilebilir. Genellik ilkesinin sapması olsa da, bu örnekler vergi sistemi içerisinde rastlamak doğaldır. Bunun temel sebebi devletin sosyal yönü, ekonomik gereklilikler veya siyasi bazen de kültürel sebeplerdir. Örneğin geçimini sağlayacak asgari düzeyde gelire sahip olan esnafın vergiden muaf tutulmasının hem sosyal hem de ekonomik



yönü bulunmaktadır. Bir başka örnek, istihdam düzeyinin artırılması amacıyla girişimci olanların desteklenmesi yani vergi dışına çıkarılmasında görülmektedir. Bu istisnanın ekonomik yönü bulunmaktayken, bu örneklerle birlikte diğer örneklerin vergilemede genellik ilkesinin istisnaları olduğu kabul edilmektedir. Kaldı ki; vergilemede ödeme gücüne ulaşmak amacıyla da bu tür istisnai uygulamalara yer verilmesi gerekebilir. Haliyle bir ilkeye ulaşmak ve adil vergi sistemini oluşturmak adına devlet, diğer bir vergileme ilkesinden, tümüyle olmasa da, kısmen ayrılabilir. Bu durum vergileme ilkelerini bir birlerine yakınlaştırmakta ve vergilemenin ayrı boyutlarını oluşturmaktadır.

Ücretliler açısından konu değerlendirildiğinde, asgari ücretli veya kamu çalışanının ve tüm diğer ücretlilerin elde ettiği ücret üzerinden vergi ödemesi genellik ilkesinin gereğidir. Genellik ilkesinin istisnası olan durumlardan biri ekonomik sebeplerden ötürü ödevlinin vergi dışına çıkarılmasıdır. Asgari ücretli çalışanın ücreti üzerindeki vergi takozu oranı ve diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı karşılaştırıldığında, günümüz ekonomik koşullarına da bağlı olarak, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki bu yükün arındırılması, genellik ilkesinden istisnai bir sapma olarak görülse de, önem taşımaktadır. Çünkü iki çocuklu ve eşi çalışmayan asgari ücretlinin, ekonomik anlamda orta ve yüksek gelir düzeyindeki çalışanlara göre gelir ihtiyacı oldukça yüksektir. Genellik ilkesine aykırılık oluştursa da, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki 358,18 TL'lik "sosyal güvenlik primi çalışan payı" ile 25,58 TL'lik "işsizlik sigortası primi çalışan payı" teşvik edilmek yahut sübvansede edilmek suretiyle desteklenebilir. Bu durumda asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı, yıllık bazda % 18 olarak hesaplanır ki; genellik ilkesinden ziyade adalet ve eşitlik ilkesi açısından vergi takozu sorununa çözüm bulunmuş olabilir.

5.2. Vergi Takozunun Vergilemede Yasallık (Kanunilik) İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemede yasallık diğer adıyla kanunilik ilkesi vergilemenin en temel ilkelerinden biridir (Biyar, 2018: 40). Bu ilke kanunsuz vergi olmaz şeklinde de ifade edilmektedir. Anayasada yer alan "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü vergilemenin kanunilik ilkesini yansıtmaktadır (AY, md. 73/3). Bu hüküm vergilemede keyfiliğin önüne geçerek, egemenlik yetkisine haiz ve yükümlülere nazaran güçlü olan devleti sınırlandırır (Kızılot vd., 2007: 22). Bu ilkeyle keyfi vergi salmak yerine devlet, vergileme yetkisini kanun çıkartmak suretiyle kullanmaya sevk edilmektedir (Güneş, 2011: 18). Dolayısıyla verginin kanunla konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması bu ilkenin gereğidir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince verginin temel esaslarının da kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Bu ilkeyle verginin temel esaslarından; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, verginin oranı ve verginin ödenmesi kanunla düzenlenmesi gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

Yasallık ilkesi ile temsilsiz vergi olmaz koşuluda ayrıca yerine getirilmektedir. Anayasa md. 7 ile yasama organı TBMM kanun yapma yetkisi ile donatılmıştır. Halkın iradesinin bir yansıması olan TBMM'ye ait yasama yetkisi hiç kimseye devredilemez (AY, md. 7). Dolayısıyla vergi kanunları; ödevlilerce tercih edilerek görevlendirilen temsilciler vasıtasıyla yapılır. Bu husus temsilsiz vergi olmaz ilkesini ifade etmektedir (bkz: Güneş, 2011: 16-18). Buna göre ödevlilere kanuni dayanağı olmayan bir verginin salınması ve alınması mümkün değildir (Pehlivan, 2018: 24). Kanunilik ilkesi vergilemede belirlilik, hukuki güvenlik gibi ilkelerle de ilişkilidir. Ödevlilerin tabi oldukları hukuku önceden bilmeleri ve kararlarını buna göre almaları belirlilik ilkesi ile açıklanmaktadır. Tabi oldukları hukuku bilen ödevliler, hukuken kendilerini güvende hissederler ve devletin keyfi uygulamaları ile karşı karşıya kalmazlar. Böylelikle hukuki güvenlikleri güvence altına alınır.

Anayasa md. 73/4, md. 167/2 ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesinde olağanüstü halin gerektiği durumlarda mülga md. 91 sonrasında ise md. 104/17 kanunilik ilkesinin istisnalarıdır. Anayasa md. 73/4'le; vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimler ayrıca bunlara ilişkin oranların, kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlarda değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanlığı'na tanınmıştır. Örneğin Cumhurbaşkanı verginin oranını, kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlar dâhilinde, değiştirebilir. Bu değişiklik Cumhurbaşkanlığı Kararları'yla mümkün hale gelir. Ancak verginin temel unsurlarının Cumhurbaşkanlığı Kararları'yla değiştirilmesi mümkün değildir. Verginin temel (asli) unsurları ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Yine Anayasa md. 167/2 ile benzer yetki Cumhurbaşkanlığı'na tanınmıştır. Anayasa md. 104/17 ile olağan üstü hal dönemlerinde, Cumhurbaşkanlığı'na kanun çıkarmaksızın, Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (OHALCK'ler) ile verginin asli unsurlarına yönelik değişiklik yapma yetkisi tanınmıştır. Hal bu ki; Anayasa md. 104/17'de de belirtildiği üzere Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (OCK'ler) ile vergi ödevi alanında düzenleme yapılamaz. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesinin istisnası OHALCK'lerdir.

Asgari ücretlilerin yahut diğer çalışanların vergiletilmesi ve ücretleri üzerindeki vergi yükü yahut maruz kaldıkları vergi takozu oranı konusunda kanunilik ilkesi açısından bir duraksama bulunmamaktadır. Çalışanlara atfedilen vergi yükü Anayasa'da teminat altına alınmış ve kanunlarla düzenlenmiştir. Ancak



kanunilik ilkesiyle birlikte ödevlide gelişmesi arzu edilen, onu insan onuruyla bağdaşır şekilde yaşatan ve topluma yararlı hale getiren özelliklerden biri kabul edilen (Güneş, 2011: 63) ve Anayasa md. 55'te hükmedilen "ücrette adalet" ilkesi, asgari ücretle çalışanlar açısından değerlendirmeye değerdir. Anayasa md. 55 şu şekildedir:

"... Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.

Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur..."

AY'nin mezkûr maddesi bireyin ekonomik güvenliğini ve gelişmesini hedef almakta ve bu amaca yönelmektedir (Güneş, 2011: 67). Bu husus vergide kanunilik ilkesiyle geliştirilmesi amaçlanan bir gayedir. Buna karşın kanunlarla ücret üzerine konulan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kapsamı dolayısıyla vergi takozu oranı, ücrette adaleti sağlayıcı konumda değildir. Aksine yukarıda örnekleri verilen çalışanlar üzerinden değerlendirmeye gidildiğinde, asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranı nedeniyle dezavantajlı durumda oldukları açık şekilde görülmektedir.

Günümüz koşullarında devlet elbette sosyal hüviyetini kaybetmemiştir. Ancak asgari ücret üzerinden uyguladığı sosyal politikalar ya düşük miktarlara tekabül etmektedir ya da çalışan yeterince desteklenememektedir. Nihayetinde asgari ücretler, günümüz ekonomik koşullarına uygun ücret hakkına sahip olmaları (çeşitli ekonomik sebeplerden ötürü) dikkate alınmamaktadır.

6. SONUÇ

Çalışmada ücret örnekleri verilen çalışanlardan en yüksek vergi takozu oranına sahip olanlar asgari ücretlilerdir (% 30). Diğer çalışanların ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı % 20-25'lerdedir. Günümüz ekonomik koşullarında, asgari ücret tutarına getirilen eleştirilerde dikkate alınmırsa, ödeme gücü diğer çalışanlara göre düşük olan asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı yüksektir. Bu haliyle hem ödenen gelir vergisi hem de vergi takozu oranları açısından asgari ücretliler dezavantajlı durumdadır. Dolayısıyla kamuoyunun da üzerinde çoğu kez tartıştığı bu duruma yönelik bazı önlemlerin alınması önem taşımaktadır.

Vergilendirme ilkelerinde ödeme gücü yahut eşitlik ilkesi açısından asgari ücretlilerin ücretleri üzerindeki vergi takozu oranı aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü Anayasa'da düzenlendiği haliyle ödeme gücünü yansıtan ölçü dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan asgari ücretlilere; aynı kişisel özelliklere sahip olsalar da, ayırım yapılmaksızın, diğer çalışanlarla aynı asgari geçim indirimi hakkı kullanılmaktadır. 2018 yılı içerisinde "ilave asgari geçim indirimi" adı altında yasalaşan destekte bu soruna çare olmayacaktır. Çünkü bu destekle asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi takozu oranında yaşanan değişiklik bindelik rakamlarla ifade edilebilecek düzeyde etkisizdir.

Daha çok gelir elde eden, örneği verilen diğer çalışanlar, asgari ücretlilerle tutar olarak neredeyse aynı vergiyi ödemektedirler. Hatta asgari ücretliler (38,38 TL), örneği verilen ve orta gelir düzeyinde yer aldığı kabul edilen üç kamu çalışanından (düz memur: 6,75 TL, nitelikli memur "A": 5,98 TL, Nitelikli Memur "B": 0 TL) daha fazla gelir vergisi ödemektedirler. Ayrıca gelir vergisi matrahlarından dolayı, asgari ücretliler de dâhil örnekleri verilen tüm çalışanların, gelir vergisi tarifesinin ikinci basamağına geçişleri aynı zamana rastlamaktadır. Yani asgari ücretliler ile diğer çalışanlar Ağustos ya da Eylül ayı geldiğinde, elde ettikleri gelirin toplamı asgari ücret tarifesinin ilk basamağında yer alan (2019 yılı için 18.000 TL'yi aşmakta ve ikinci basamağa geçmektedirler. Dolayısıyla farklı ödeme gücüne (yani mali güce) sahip bu çalışanlara, artan oranlı tarife kapsamında eşit muamele yapılmadığı görülmektedir. Devlet münhasıran asgari ücretlilere yönelik dağıtıcı (dikey) eşitliği göz ardı etmektedir. Bu hususlar mali güce göre vergilendirme diğer adıyla eşitlik ilkesine aykırılık oluştururken, "az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınması" mantığına da aykırıdır.

Asgari ücretlinin katlandığı vergi yükü "eşit oranlı fedakârlık" ilkesine uygun yapılan vergilendirmenin sonucu olarak, eşitlik ilkesine aykırılık göstermektedir. Çünkü asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükünün, tüketilebilir gelire dönüştürüldüğünde sağlayacağı marjinal fayda diğer çalışanlara göre oldukça yüksektir. Asgari ücretlilere yönelik uygulanan işsizlik sigortası primi çalışan payı, kanun önünde eşitlik ilkesi gereğince aykırılık oluşturmaktadır. Bu uygulama kamu yahut özel sektör çalışanı ayrımı yapılmaksızın tüm çalışanlara uygulanması gereken bir haktır. Bu uygulamanın kapsamı daraltılarak, zaten ödeme gücü düşük olan asgari ücretlinin ücretinden hesaplanma yoluna gidilirse, asgari ücretlinin üzerine eşitlik ilkesine aykırı bir yük daha yüklenmiş olunur. Son olarak, asgari ücretlilerin ücret üzerindeki vergi takozu oranı, Anayasa md. 55'te düzenlenen "ücrette adalet ilkesini" de zedelemektedir.



Asgari ücretlinin ücreti üzerindeki vergi yükü, ya devlet teşvik yahut sübvansiyonlarıyla ya da vergi kolaylıklarıyla (yani vergi muafiyeti ya da istisnalarla) giderilmelidir. Asgari ücretlinin ödediği gelir vergisi, münhasıran asgari ücretlilere tanınmak üzere % 10 nispetinde asgari geçim indirim oranıyla teşvik edilmelidir/desteklenmelidir. Yani iki çocuklu eşi çalışmayan asgari ücretlinin hali hazırda asgari geçim indirimi oranı % 75 iken, bu oran % 85 olarak uygulanabilir. % 85'lik asgari geçim indirimi oranı ile asgari ücretliler neredeyse 326,20 TL asgari geçim indirimi kullanmış olur ki; mevcut haliyle ödediği 38,38 TL'yi ödemeleri önlenerek, tüketilebilir gelirleri arttırılmış olur. Buna ilaveten asgari ücretliler damga vergisinde muaf olmaları yasalastırılabilir. Diğer taraftan brüt ücretlerinin % 1'i tutarındaki işsizlik sigortası primi çalışan payı devlet tarafından sübvansiyon edilmelidir. Benzer şekilde ücretler üzerindeki sosyal güvenlik primi çalışan payı da devletçe desteklenmesi gerekmektedir. Bunun sebebi Anayasa md. 2'de de ifade edildiği üzere Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir devlettir. Dahası Anayasa md. 60, her kesimin sosyal güvenceye kavuşturulmasındaki sorumluluk devlete yüklemiştir. Ödeme gücü olmayanlar için sosyal güvenlik tedbirlerini almak devletin sosyal sorumluluklarından. Böylelikle bir yandan asgari ücretlinin 2.116,85 TL'lik net ücreti arzu edilen seviyelere taşınırken, diğer yandan da kamu çalışanlarının ücretleri üzerindeki vergi takozu oranlarına yaklaşılabilir. Sonuç olarak, asgari ücretli 38,38 TL gelir vergisi, 19,42 TL damga vergisi, 358,18 TL sosyal güvenlik primi çalışan payı ve 25,58 TL işsizlik sigortası primi çalışan payı ile desteklenirse, net ücreti, toplam 483,56 TL destekle 2.555,41 TL'ye ulaşır ve asgari ücretlinin gelir düzeyi ve ödeme gücü bir nebze yükseltilmiş olur.

KAYNAKÇA

- ACUNER E. ve ACUNER, S. (2018), "Türk Hukukunda Sakin Şehir Kriterlerini Destekleyen Mali Düzenlemeler", **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(1), 253-277.
- ACUNER, S. (2017), **Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi Ve Vergilendirilmesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayınları.
- ACUNER, S. (2018), **Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi**, Selçuk İpek (Ed.), **Maliye Araştırmaları 2** (215-232) içinde, Bursa: Ekin Yayınevi.
- ARSLAN, M. (2006), **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- BAYRAKLI, H. H. (2017), **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar: Celepler Basım Yayın Dağıtım.
- BİLİCİ, N. (2018), **Vergi Hukuku**. Ankara: Savaş Yayınevi.
- BİYAN, Ö. (2018), **Vergi Hukuku**, Bursa: Dora Yayınları.
- BUYRUKLUOĞLU, S. ve KUTBAY H. (2016), "Türkiye'de Kayıtdışı İstihdamın Bir Tetikleyicisi Olarak Vergi Takozu Sorunu ve Maliyeti", **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 16 (31), 249-273.
- DEVİRİM, F. (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset.
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2018). *Taxing wages 2018*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.] (Erişim: 1 Ocak 2019).
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (2017). *Taxing wages 2017*, OECD Publishing, Paris, [https://doi.org/10.1787/tax_wages-2017-en.] (Erişim: 1 Ocak 2019).
- FESTA, A. (2015), "Employment and Productivity: The Role of the Tax Wedge", **Euro Economica**, 2(34), 139-150.
- GABRILO, A. (2016). "Tax Wedge in Croatia, Belgium, Estonia, Germany and Slovakia", **Financial Theory and Practice**, 40 (2), 231-264.
- Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 265. R.G. 04.12.2007/26720.
- Gelir Vergisi Kanunu, K.T. 31.12.1960/193, R.G. 06.01.1961/10700.
- GÜNEŞ, G. (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Oniki Levha Yayınları.
- GÜLŞEN, M. İ. ve ÖZTÜRK, Ş. (2016), "Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri", **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2 (2), 13-26.
- HEREKMAN, A. (1976), **Genel Vergi Teorisi**, Ankara: Kalite Matbaası.



İşsizlik Sigortası Kanunu, K.T. 25.08.1999/4447, R.G. 08.09.1999/23810.

KARAKOÇ, Y. (2012), **Genel Vergi Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları.

KILIÇASLAN, H. ve YAVAN, S. (2017), “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 13 (2), 33-51.

KIRBAŞ, S. (1998), **Vergi Hukuku**, Ankara: Siyasal Kitabevi.

KIZILOĞLU Ş. ve TAŞ, M. (2011), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KIZILOĞLU Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M. ve DÖNMEZ, R. (2007), **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

KUMRULU, A. (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 36 (1-4), 147-162.

NAR, M. (2015). “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükü: Vergi Takoza Uygulaması”, **International Journal of Human Sciences**, 12(1), 685-705.

OKTAR, S. A. (2017), **Vergi Hukuku**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN N. (2007), **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi.

ÖNER, E. (2018), **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

PEHLİVAN, O. (2013) **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.

PEHLİVAN, O. (2018), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.

RADU, C. F., CRISTINA, F., KLAUS, B. S., FLORIN, F. ve FLORIN, M. D. (2018), “Study of The Tax Wedge in EU and Other OECD Countries, Using Cluster Analysis”, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, (238), 687-696.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu KT. 31.05.2006/5510, R.G. 16.06.2006 / 26200.

ŞENTÜRK, S. H. (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, 20 (2), 16-25.

ŞENYÜZ, D., Gerçek A. ve Yüce, M. (2008), **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ŞENYÜZ, D., Yüce, M. ve Gerçek A. (2018), **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi.

TANSÖKER, R. L. (2017), “Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takoza Açısından” Değerlendirilmesi, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 15 (30), 309-334.

TUNCER, S. (2012), **Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt 3**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

TÜRK, İ. (2008), **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Yayınevi.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, K.T. 09.11.1982/2709, R.G. 18.10.1982/17863

Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, KT. 08.06.1949/5434, R.G. 17.06.1949/7235.

ULUATAM, Ö. (2005), **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayınevi.

YİĞİT, U. (2008), **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.



**TÜRKİYE’DE SOSYAL BİLİMLER ALANINDA BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ
EĞİTİMİ: İDEALİ ARAYIŞ BAĞLAMINDA BİR ARAŞTIRMA**

Abdulkerim DAŞTAN¹ Yaşar BAYRAKTAR² Uğur BELLİKLİ³

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan bilimsel araştırma ve yayın etiği ders içeriğinin ideal biçimde oluşturulmasına katkı sağlamaktır. Araştırmanın yöntemi, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan derslere ilişkin içerik analizi ile Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü (KTÜ-SBE) öğrencilerine uygulanan anket verilerinin istatistiksel analizine dayanmaktadır. Araştırmanın içerik analizinde lisansüstü programlarda bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi açısından uygulama birliğinin olmadığı; istatistiksel analiz kısmında ise öğrencilerin, ağırlıklı olarak, akademik kariyer, uzmanlaşma ve bilime katkı amaçlarıyla lisansüstü öğrenime yöneldikleri tespit edilmiştir. Söz konusu tespitlerden hareketle bilimsel araştırma ve yayın etiği adıyla yürütülecek bağımsız bir ders için ideal içerik önerisi, evrensel etik kod ve ilkeler ışığında tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bilim, Bilimsel Araştırma, Etik, Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği.

Jel Kodları: I23, I29, A23, D83.

**SCIENTIFIC RESEARCH AND PUBLICATION ETHICS EDUCATION IN SOCIAL SCIENCES IN
TURKEY: A RESEARCH IN CONTEXT OF IDEAL**

ABSTRACT

The purpose of this research is to contribute to the creation of the ideal form of scientific research and publication ethics course content which is situated in the postgraduate program in social sciences in Turkey. The method followed in the study is based on content analysis of the courses of all the postgraduate programs in social sciences in Turkey and statistical analysis of the data obtained from the questionnaire applied to the students of Karadeniz Technical University-Institute of Social Sciences. In the content analysis of the research, there is no unity of application in terms of scientific research and publication ethics in postgraduate programs; in the statistical analysis, it was determined that the students mainly focused on postgraduate education for the purpose of academic career, specialization and contributing to science. Based on these findings, the ideal content proposal for an independent course called as scientific research and publication ethics was discussed in the light of universal ethical codes and principles.

Keywords: Science, Scientific Research, Ethic, Scientific Research and Publication Ethics.

Jel Codes: I23, I29, A23, D83.

1. GİRİŞ

Kâinata bir zerreyim.

Ben kendimi bilmez miyim?

Zerre içinde zerreyim. Ben kendimi bilmez miyim?

Aşık İsmail Aydın (Daimi) (1932-1983)

Bilim, Aşık Daimi'nin zerre ve hatta zerre içinde zerre olarak tasvir ettiği insanın, hem zerreyi hem de kainatı anlama çabasıdır. Shermer (2009) bilimi, dünyanın nasıl işlediğini anlamamız için tasarlanmış en iyi araç olarak tanımlamaktadır. Dünyaca ünlü matematikçimiz Ord. Prof. Dr. Cahit Arf (1910-1997) ise 1974 yılında

¹ Prof. Dr., KTÜ İİBF İşletme Bölümü, akdastan25@yahoo.com

² Arş. Gör., KTÜ İİBF İşletme Bölümü, ys_r_bayraktar@hotmail.com

³ Öğr. Gör. Dr., Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutçu MYO, bellikliugur@gmail.com



TÜBİTAK Bilim Ödülü'nü alırken yaptığı konuşmada bilim insanının amacının büyük harflerle anlamak olduğunu belirtmektedir.

Başta insanı olmak üzere, zerreyi, maddeyi, manayı, dünyayı ve evreni anlayabilmek için kuşkusuz araştırma yapılmalı; araştırma ise bilimsel esaslara uygun gerçekleştirilmelidir. Bilimsel araştırma faaliyeti; olguya-olaya dayanma, tarafsız bir şekilde ele alınma, araştırmacının ve araştırma sonucunun eleştirilebilir olduğunu kabul etme ve nihayetinde yanılma olasılığını göz önünde bulundurma (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017: 5) şeklinde özetlenebilecek temel esaslara dayanmaktadır. Bu çerçevede bilimsel bilgi ve teknolojiye, dolayısıyla toplumsal gelişime önderlik eden bilim insanlarının din, dil, ırk gibi öznel ve kültürel bakış açılarından ziyade olaylara ve olgulara objektif bakış açısıyla yaklaşabilmeleri (Şen, 2016: 119), bir diğer ifadeyle araştırmalarında temel bilimsel esaslara uygun davranışları gerekmektedir.

Bilimsel bir araştırmanın planlanmasından yürütülüp uygulanmasına ve yayınlanmasına kadar geçen süreçlerin tümünde, uyulması gereken evrensel etik ilkeler mevcuttur. Söz konusu etik ilkeler *bilim etiği* ya da *bilimsel araştırma ve yayın etiği* olarak adlandırılmaktadır. Özünde *dürüstlük* kavramının çağrıştırdığı duygu, düşünce, tutum ve davranışın bulunduğu bilim etiği, bireysel bazda genel etik duyarlılık ve/veya ahlaki hassasiyetten bağımsız değildir. Zaten *genel ahlaka uygunluk* ve *örnek olma rolü* bilim etiğinin genel ilkeleri (Kırbaş ve Çevik, 2017: 47) olarak sayılmaktadır. Benzer şekilde Yükseköğretim Kurulu (YÖK) tarafından oluşturulan etik davranış ilkelerinde genel ilkeler; *akademik özgürlük ve özerklik*, *dürüstlük*, *sorumluluk* ve *hesap verebilirlik*, *temel hakların korunması* ve *güçlendirilmesi ile başkalarına saygı* olarak sıralanmaktadır.

Bilimsel faaliyetlerde, araştırma tasarımından verilerin elde edilmesi, analizi, bulguların yorumlanması ve sonuçların paylaşılmasına kadar yürütülen süreçlerde bir kısım etik sorunlar yaşanabilmektedir. Söz konusu sorunlar bilinçsiz bilimsel yanlışlar ve eksikler ile bilinçli bilimsel yanıltmalar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle davranışın kasıtlı olarak yapılmış olması bilimsel sahtekârlık olarak ifade edilmektedir (Yaşar ve Ataç, 2001: 43). Bu bağlamda ortaya çıkan bilim etiği ihlallerini Erkuş (2017: 237), *bilim etiğinin çiğnenmesi* olarak nitelendirmektedir. Bilimsel süreçlerde meydana gelen etik ihlalleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Türkiye Bilimler Akademisi [TÜBA], 2002; Yüksek Öğretim Kurulu [YÖK], (t.y.), Üniversitelerarası Kurul Başkanlığı [ÜAK], 2012; Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu [TÜBİTAK], 2015; Kırbaş ve Çevik, 2017: 50; Dinler, 2014: 140-141):

- ✓ Disiplinsiz araştırma (slopy research - bilinçsiz bilimsel yanlış ve eksiklik),
- ✓ Bilimsel yalancılık ve saptırma (scientific fraud - bilinçli bilimsel yanıltma),
- ✓ Aşırma, çalma (intihal-plagiarism),
- ✓ Uydurma, sahtecilik (fabrication),
- ✓ Çarpıtma (falsification)
- ✓ Yayın tekrarı-çoklu yayın (duplication),
- ✓ Dilimleme, bölerek yayınlama (slicing)
- ✓ Diğer etik ihlaller;
 - ✓ Yazarlık hakları sorunu,
 - ✓ Kaynakların taraflı seçimi,
 - ✓ Taraflı yayın,
 - ✓ Destek veren kurumların belirtilmemesi,
 - ✓ Verilerin yayınlanmasına izin vermeme,
 - ✓ Çıkar çatışması ya da çıkar çakışması.

Bilim etiği ihlallerine neden olan faktörler, toplumsal farklılıklar bağlamında değişiklik göstermekle birlikte, Türkiye özelinde, eğitim eksikliği ve bilgisizlik, ekonomik ve yönetsel baskılar, psikolojik etmenler ve bilim kültürünün tam olarak yerleşmemesi olarak ifade edilebilir (Erkuş, 2017: 8; Kırbaş ve Çevik, 2017: 48).

Kuşkusuz, bilim insanının toplumsal fayda bilinci ile araştırma faaliyetlerini yürütürken sistemli bir biçimde araştırma metodolojisine, bilimsel temel esaslara ve etik değerlere bağlılığı önemli görülmektedir. Aksi takdirde bireysel ve toplumsal düzeyde sonuçları telafi edilemeyecek zararlar meydana gelmektedir. Bu bağlamda etik açıdan sorunsuz bilimsel araştırma ve yayın için etik donanıma sahip olmak, etik donanım için



de evrensel bilimi ve bilim etik normlarını benimsemek gerekmektedir. Bilimsel araştırma ve yayın etiği için evrensel normların benimsenmesi için de eğitim önemli ve gereklidir.

Söz konusu önem ve gerekliliğe binaen YÖK, 20.04.2016 tarih ve 29690 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği ile bilimsel araştırma teknikleri ile araştırma ve yayın etiği konularının yer aldığı en az bir dersin lisansüstü programlarda yer almasını zorunlu kılmıştır. Bu düzenlemenin gereği olarak Türkiye’de lisansüstü programlarda konuyla ilgili dersler müfredata ilave edilmiş ve bir anlamda bilimsel araştırma ve yayın etiği ile ilgili farkındalık oluşturulmuştur.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında ele alınan bu araştırmanın amacı; Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi içeriğinin ideal biçimde oluşturulmasına katkı sağlamaktır. Araştırmanın yöntemi, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan derslere ilişkin içerik analizi ile KTÜ-SBE öğrencilerine uygulanan anket verilerinin istatistiksel analizine dayanmaktadır. Araştırmada, kavramsal çerçevenin belirlenmesini takiben konuyla ilgili literatüre yer verilmiş, ardından müfredat içeriği ve anketlerden elde edilen verilerin istatistiksel analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularından yararlanarak sosyal bilimler alanına yönelik lisansüstü düzey için bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi müfredatı açısından somut öneriler getirilerek araştırmanın akademik alanda konuyla ilgilenenlere farkındalık düzeyinde bir takım katkılar sağlaması hedeflenmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bilimsel araştırma ve yayın etiği kapsamında değerlendirilebilecek bilim, araştırma, bilimsel bilgi, bilim felsefesi, bilim tarihi, etik ve bilim etiği gibi birçok kavram mevcuttur. Literatürde çok sayıda araştırma ile tanımlayıcı düzeyde⁴ ve yer yer kapsamlı bir biçimde⁵ ele alınmış söz konusu kavramlar, bu araştırmanın kavramsal çerçevesini ve sınırlarını belirlemek amacıyla öz şekilde aşağıda sırasıyla ele alınmıştır.

*Bilim*⁶, Latince scire-bilmek kökünden türeyip, scientia-bilinen şey ya da bilgi anlamına gelmekte (Coşkun vd., 2017: 3) ve doğru düşünme, sistematik bilgi edinme süreci (Kırbaş ve Çevik, 2017: 2) olarak tanımlanmaktadır.

Sistematik bilgi edinme sürecinde, bilimsel olanla olmayana nesnel ölçütlere göre ayırmak ve sonuçta bilimsel bilgi üretmek için gerçekleştirilen bilimin (Şen, 2016: 31); evrenin işleyiş düzenini keşfetme, gerçeği arama, insanlığa hizmet etmek için gerekli araç-gereç ve yolları bulma gibi bir amacı, teorik ve ampirik yollarından oluşan, deney ve gözlem gibi bir yöntemi ve bu yöntem sonucunda elde edilen bir bilgi ya da ürünü söz konusudur (Erkuş, 2017: 33).

Bir bilim insanının ayrıntılı, özgüvenli, verimli, özgün ve etkin bilimsel araştırmalar yapabilmesi için bilim felsefesi ve tarihi hakkında bilgi sahibi olması ve bu alanlarda çeşitli kaynaklardan okumalar yapması gerekir. *Bilim felsefesi* bilimin mantıksal çözümlenmeye elverişli yapısını ve işleyişini açıklama amacı güden bir düşünme biçimidir. Bir diğer ifadeyle bilim felsefesi, felsefeye özgü düşünme ve çözümlenme yöntemlerinden yararlanarak bilimin kavramsal yapısı ve işleyişine ışık tutmaktadır. Bu çerçevede olguların betimlenmesi ve açıklanması yoluyla anlama biliminin; bu bilimin mantıksal yapısını ve niteliğini kavrama ise bilim felsefesinin bir işlevi olmaktadır. Bilim ve felsefenin ortak amacı dünya ve insan yaşantısını anlamak ve kolaylaştırmaktır. Bilim, olgulardan hareket ederek sonuca/sonuçlara ulaşmakta, ardından ulaşılan sonuç/sonuçları tekrar olgulara dönerek temellendirmeye çalışmaktadır. Felsefe ise ulaştığı sonuçları olgularla değil, mantıksal çözümlenmeyle ya da metafizik varsayımlarla temellendirmektedir (Şen, 2016: 11-12). Bu çerçevede felsefenin, bilimin tarihsel gelişiminde etkili ve etkin olduğu ifade edilebilir.

Bilim insanının, tarihsel süreçte bilimin hangi medeniyetlerden ve uğraklardan geçerek insanlığın ortak birikimi halinde bugünlere geldiğini öğrenmesi gerekmektedir. Zira bilimin doğuşu ve gelişimi çerçevesinde nesnel bilginin ortaya çıkması, yayılması ve kullanılması koşullarını inceleyen *bilim tarihi*; bilimsel kavram, teori ve paradigmaları kronolojik olarak ele alırken geçmişten geleceğe ışık tutmaktadır (Çoruh, 2010: 14). Bu nedenle tarihsel evriminin incelenmesi açısından bilim tarihi önem arz etmektedir. Nitekim bilim açısından kümülatif bilimsel bilgi, geçmişin bilgisinden beslenmektedir.

Bilgi; okuma, araştırma, gözlem, deney, düşünme, yargılama, akıl yürütme gibi süreçler sonucunda hakkında kesin bir yargıya varılan ve anlamlı bir şekilde getirilen her türlü tecrübe, düşünsel ürün veya öğrenilen şeydir

⁴ Bknz. Bülbül, 2004; Erdem, 2012.

⁵ Bknz. Resnik, 1998; Erkuş, 2017.

⁶ Türk Dil Kurumu’na göre bilim, evrenin ve olayların bir bölümünü konu olarak seçen, deneye dayanan yöntemlerden ve gerçeklikten yararlanarak sonuç çıkarmaya çalışan, genel geçerlik ve kesinlik gösteren yöntemli araştırma sürecidir (<http://www.tdk.gov.tr/>).



(Daştan, 2008: 10). İnsanoglu akli sayesinde öğrenme yöntemleri ile birlikte bilimsel bilgi birikimini artırılabilir. Bu nedenle bilimin ilerlemesi ve bilimsel bilgi birikiminin artırılabilmesi için insan aklına ve bilhassa akli yönlendirebilecek yöntemlerin öğretilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Böylece ampirik (görgül) ve nesnel gerçeklikten bilimsel araştırma metodolojisine uygun bir biçimde meydana getirilen bilgi türü olan bilimsel bilgiye ulaşılmaktadır (Meichtry, 1999: 274-275). Bilimsel bilgiye ulaşmada üç yaklaşım söz konusudur. Birincisi; bilgiyi akıl yürütme yoluyla elde edilebileceğini öne süren rasyonel yaklaşımdır. İkincisi; bilgiye gözlem ve deney yoluyla ulaşılabileceğini iddia eden görgül (ampirik) yaklaşımdır. Üçüncüsü ise ne rasyonel ne de görgül yaklaşımın yeterli olduğunu; mantıksal ve görgül doğrulanmanın birlikte olması gerektiğini ileri süren bilimsel yaklaşımdır (Erkuş, 2017: 32). Bu çerçevede bilimsel bilgiye ulaşmada sistematik bilimsel araştırma metodolojisinin izlenmesi gerekmektedir.

Araştırma, bir şeyin/konunun eleştirel bir şekilde incelenmesi sonucunda yeni durumları keşfetmek ya da yeni ilişkiler ortaya koymak yahut yeni sonuçlara ulaşmak için yapılan arayış ve sorgulamalar bütünüdür (Coşkun vd., 2017: 23). *Bilimsel araştırma* ise bilimsel bilgiye ulaşmada herhangi bir alana ilişkin var olan problemlerin çözümünde araştırma yöntem ve tekniklerinin kullanılıp teoriler oluşturulması çabasıdır (Güler, Halıcıoğlu ve Taşgım, 2015: 21). Bir diğer ifadeyle bilimsel araştırma, belirli bir alandaki olgunun/olguların gözlemlenip, mevcut bilgilerin sistemli bir şekilde analiz edilmesinden sonra mevcut ya da olası sorunlara çözüm yolları bulmayı amaçlayan çabalar bütünüdür (Dinler, 2014: 18).

Metodolojik açıdan bilimsel araştırmanın sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi için kuram (teori), önerme, hipotez, tez, değişken, ilke ve kural gibi bir takım kavramların öğrenilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bilim insanının, güncel bilimsel araştırma metodoloji bilgisine sahip olup, toplum yararını gözeterek çalışmalarını sürdürmesi önem arz etmektedir. Bilim insanı, araştırmaları için girişimci ve yenilikçi bir ruha sahip olmanın yanı sıra, meraklı, sorgulayıcı, şüpheci, bilimsel faaliyetin icrasında bilimselliği esas alan, dürüst, tarafsız, adil, eşitlikten yana, özgür, eleştiriye açık, yanılma olasılığını kabul edecek nitelikte tevazu sahibi ve etik ilkelere bağlı olmalıdır. Bu çerçevede bilginin özümsemesinden önce bilimin icra edileceği ortamın ahlaki ve manevi yönü sağlanmalıdır ve bilim insanının neyin topluma faydalı/zararlı olacağını etik bilincinde hareket etmesi sağlanmalıdır. Kuçuradi (2003:9) tarafından ifade edilen aşağıdaki satırlar konunun önemini ortaya koyacak niteliktedir:

(...) Etik değer koruyarak yaşayabilmek ve mesleğimizi etik değer koruyarak yapabilmek için normlardan ziyade etik değerlerin ve etik değerlerin felsefi bilgisine dayanan felsefi bir eğitime/egitim sistemine ihtiyaç vardır. Zira böyle bir eğitim/egitim sistemi, yüz yüze geldiğimiz durumlarda, insan onurunun nerede tehlikede olduğunu gören bir göz kazanmamıza yardımcı olabilir.

Owens (1978) *etik* kavramını; insan faaliyetlerini insan hakları çerçevesinde iyiye ve kötüye göre tanımlayan bir dizi standart ya da kod, Carroll (1989) bireysel kararlar ve davranışlarla toplumda hâkim olan normlar ve standartlar arasındaki uyum, Leung ve Coopers (1994) beşeri ilişkilerin temelini oluşturan değerler bütünü, Kirel (2000), bireylerin ve toplumsal ilişkilerin temel değerlerini ve kurallarını ahlaki açıdan doğru, yanlış veya iyi ve kötü olarak sorgulayan bir felsefe disiplini, Arzova ve Susmuş (2003) ahlak üzerine düşünebilme etkinliği, yani ahlak bilimi, Hatcher (2004) ise kavramsal olarak iyi, kötü, doğru ve yanlış inceleyen hem birey hem de grup davranışlarında neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen, ahlaki ilkeler, değerler ve sistemler bütünü şeklinde tanımlamışlardır.

Bilim etiği, gerçeği arama çabası içine girmiş olan bilim insanlarının, içinde yaşadıkları toplum ve tüm insanlık yararına hareket etmeleri ve onları yanıltmamaları için uymaları gereken kurallar zinciri olarak ifade edilmektedir (Ongun, 2006: 89). Bu çerçevede bilim insanı, araştırma sürecinde etik ilkelere uygun hareket etmeli ve bilimsel araştırma etiğini pusula tayin edip, araştırmalarını titizlikle sürdürmelidir. Aksi takdirde etik dışı davranış, hem araştırmacı birey hem de toplum için ağır sonuçlar doğurabilmektedir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Canda (1996), bilimsel araştırma ve yayın etiği konusunda bilim insanlarının ne gibi davranışlar sergilemeleri gerektiği konusunu ele aldığı çalışmada etik ihlaller hususunda bilgi aşırmanın nedenleri ile bireylerin kendilerince haklı olma gerekçelerini incelemiştir. Çalışmada, bilimsel araştırma yapanların geçim kaygısı yaşamamalarının ve yayın sürecinde rol alan herkesin etik değerlere bağlı olma sorumluluklarını yerine getirmelerinin önemi ayrıca vurgulanmıştır.

Yaşar ve Ataç (2001), bilimsel araştırmaların dürüstlük üzerine gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgularken, araştırmaya yönelik etik sorunların çözümünde yalnızca araştırmacılara sorumluluk yüklemekten ziyade bir araştırmanın yayın aşamasına gelene kadar payı olan yayının yapıldığı kuruluş, yayın hakemleri, dergi editörleri gibi kişi ve kuruluşların da sorumluluk bilincinde hareket etmesi gerektiğine değinmiştir. Çalışmada,



araştırma etiği konularında araştırmacıların bilgilendirilmeleri ve *araştırma etiği* dersinin lisansüstü düzeyde zorunluluk kapsamına alınması gerektiği ayrıca vurgulanmıştır.

Küçük (2003), bilimsel araştırmalarda karşılaşılan etik dışı davranışları ele aldığı çalışmada, etik ihlallerin önüne geçmek için yetişmiş ve yetişmekte olan bilim insanlarının, bilimsel araştırma ve yayın etiği hususunda eğitim almış olmaları gerektiğini ifade etmiştir.

Bülbül (2004), bilim, araştırma, bilim etiği ve bilimsel yayın etiği konularında kavramsal çerçeveye değinerek yazar, hakem ve editörün sorumlulukları kapsamında etik dışı davranışların nedenleri ve çözüm yolları hususunda değerlendirme yapmıştır. Bu bağlamda çalışmada, etik ihlal ve yaptırım konusuna da dikkat çekilerek etik standartlar ve etik komitelerin bilim dünyasının her alanında yer alması gerektiği ifade edilmiştir.

Benos vd. (2005), bilimsel makalelerin sunulması, gözden geçirilmesi ve yayınlanması sırasında karşılaşılan temel etik ihlal kategorilerini incelemiştir. Bu çerçevede veri üretimi ve tahrifat, intihal, gereksiz ve yinelenen yayın, çıkar çatışması, haksız yazarlık gibi konular güncel veriler ışığında tartışılmıştır. Çalışma sonucunda bilimsel araştırma ve yayınlara ilgili etik konuların öğretilmesi ve bilincin artırılmasının, etik sapmaların azalmasına katkı sağlayacağı ifade edilmiştir.

Aydın (2006), sosyal bilimlerde alanında bilimsel araştırma süreci, etik ilkeler ve ihlallere değinmiş ardından etik eğitimin gerçekleştirilmesinde; bilimsel sosyalleştirme, mesleki norm ve değerlerin paylaşımı, kurum kültürü gibi yaklaşımların etkili olabileceğini vurgulamıştır. Çalışmada akademik personelin, etik ilkelere sahip bireyler yetiştirebilmesi, kendilerinin etik değerlere bağlılıkları ile ilişkilendirilmiştir.

Ongun (2006), araştırma ve yayın etiğinin bir bütün olduğu düşüncesinden hareketle bilim insanlarının öncelikle araştırma metodolojisi, bilim tarihi ve felsefesi, yayın etiği ilkeleri, kuralları ve yaptırımları gibi konuları özümsemeleri gerektiğine değinmiştir.

Erdoğan (2006), bilimsel yayın yazımı ve yayımlanması aşamasında karşılaşılan sorunlara değinmiştir. Çalışmada bilimsel yayınların önemli bir kısmının literatür, atıf ve eleştirel bakış açısı gibi hususlarda niteliksel olarak yoksun olduğundan söz etmiştir. Çalışmada, hakemlik ve editörlük süreçlerinde ideolojik yaklaşımlar sergilenmesinin de etik ihlallere neden olabileceği ayrıca belirtilmiştir.

Karagözoğlu (2006), bilim ve bilimsel araştırma metodolojisi bilmenin, mesleğin icrasında önemli olduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda çalışmada bilimin temelinde sorgulayıcı ve eleştirel bir yaklaşımın olması gerektiği vurgulanmıştır.

Uçak ve Birinci (2008), bilimsel iletişim, etik ve etik ihlallere değinmiş, ardından etik dışı davranma nedenlerini ortaya koymuştur. Çalışmada intihal konusu yasal, eğitim ve teknik boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu bağlamda eğitici ve kütüphanecinin rolünün etik ihlallerin önlenmesinde etkili olacağı vurgulanmıştır.

Kansu (2008), bilimsel yayınlarda bilimsel araştırma etiği konusunda bilincin ve denetimin önemine değinerek bilim insanlarının dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık ve etik olma gibi değerleri hayatlarının merkezine almaları gerektiğini ifade etmiştir. Çalışmada, yayın yapma konusunda gereksiz baskı yapma, nitelikselden ziyade niceliksel olarak ölçüm ve mali baskılar gibi etik ihlallere sebep olabilecek nedenlerin önlenmesinin gerekliliği ayrıca ifade edilmiştir.

Sarukkai (2009), bilimsel araştırmaların temelini merak duygusu olduğundan hareketle ele aldığı çalışmada bilimsel topluluğun, bilim pratiğine karşı etik zorlukları ortadan kaldırmak için merak duygusunun nasıl rehabilite edilebileceğini ve merak etiğini sorgulama yollarına değinmiştir.

Toplu (2012), küresel ekonomik ve teknolojik rekabetin bilime olan ilgiyi artırdığı, bilimsel çalışmaların, başta kamu otoriteleri olmak üzere işletmelerce desteklendiği ve yönlendirildiğini ifade etmiştir. Bu çerçevede bilgiye ulaşılabilirliğin editöryal denetimden uzak olması, internet aracılığıyla bireysel ve kurumsal geçerliliği güvenilirliği test edilmemiş bilgilerin üretilmesi, akademik çevrede yayın sayısını artırma rekabetinin desteklenmesinin etik ihlallere neden olabileceğini vurgulamıştır.

Yılmaz (2012), bilimsel araştırmada etik ihlaller açısından haksız yazarlık konusuna değinmiştir. Çalışmada akademik yükselmeler açısından yayın sayısının ön planda tutulması ve bu durumun akademik saygınlık olarak görülmesinin etik ihlallere neden olduğu ortaya konmuştur. Öte yandan yayın açısından emeği olmayan bireylerin akademik çalışmalarda yer almaması gerektiği de vurgulanmıştır.

Erdem (2012), çalışmada bilim insanı yetiştirme sürecinde bilimsel etik eğitime ilişkin olarak bilim insanı yetiştirme sorumluluğu, bilim etiği, bilim etiğinin ihlali ve bilim insanı yetiştirilirken nasıl bilim etiği eğitimi verilmeli? şeklinde bir sınıflandırma yapmıştır. Bu bağlamda öğretim üyesinin danışman olduğu öğrencilere etik/etik ihlali konusunda rol model olması gerektiği ifade edilmiştir.



Ünal, Toprak ve Başpınar (2012), bilim etiğine aykırılık ve yaptırımlar çerçevesinde sosyal ve beşeri bilimler için 11 farklı kategoride etik dışı uygulamaları sınıflandırmış ve derecelerine göre ceza tavsiyesinde bulunmuştur. Çalışmada etik ihlallere ilişkin yaptırımlarda da yeknesaklık olmadığına değinilmiş ve çoğu zaman *uyarma* olarak verilen cezaların caydırıcı nitelikte olmadığı vurgulanmıştır.

All European Academies [ALLEA] (2013), bilimde etik eğitiminin neden gerekli olduğundan hareketle araştırma etiğinin iç ve dış yönlerini irdemiştir. Ardından etik eğitimin amacını ve ne şekilde öğretilebileceğine dair bilgiler sunmuştur. Bu çerçevede çalışmada seminerlerin, ilgili akademik derslerin ve bilimsel uygulamalardan toplanabilecek gerçek olay/olguların incelenmesinin faydalı olacağı vurgulanmıştır.

Özden ve Ergin (2013), bilimsel araştırmalarda uyulması gereken etik kurallar açısından lisansüstü öğrencilerin görüşlerini belirlemek için nitel bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda örnekleme dahil olan öğrencilerin etik davrandığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte çalışmada lisans ve lisansüstü düzeyde; nitelikli danışmanlık hizmetinin sağlanması, etik eğitimi verilmesi, etik kurulların oluşturulması, etik ihlallere uygun yaptırımların uygulanması ve bilgi teknolojilerinden faydalanılması gibi tavsiyelerde bulunulmuştur.

Baysen ve Çakmak (2017), editoryal yazısında; bireylere bilimsel etik değerlerin kazandırılmasında eğitimin öneminden bahsetmiştir. Bu çerçevede yayıncılık açısından editör ve hakemlerin üzerine düşen sorumluluklara değinmiştir. Öte yandan çalışmada bireylere eğitim sürecinde etik değerlere bağlı bilimsel araştırma kültürünün aşılınmamasının; kariyerleri boyunca bilerek yahut bilmeyerek etik ihlallere neden olacağı belirtilmiştir.

Altıok, Yükseltürk ve Üçgül (2018), TÜBİTAK tarafından desteklenen Sosyal Bilimlerde Bilimsel Araştırma Projesi Hazırlama Eğitimine lisansüstü düzeyde katılım gösteren öğrenciler üzerinde yaptıkları araştırmada, bilimsel araştırma kaygısının azaltılması için bilimsel araştırma yeterlik düzeylerinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu doğrultuda öğrencilerin bilgi, medya ve teknoloji okuryazarlık düzeylerini geliştirecek eğitim, seminer ve çalıştayların düzenlenmesiyle birlikte; bilimsel araştırma metodolojisi ve etiğine ilişkin derslerin de lisans ve lisansüstü düzeyde müfredatta yer alması gerektiği önerilmiştir.

Yıldırım ve Orhan (2018), üniversite öğrencilerinin akademik dürüstlikle ilgili görüş ve deneyimlerini incelemek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada; öğrencilerin çoğunluğunun akademik dürüstlük konusunda fazla bilgi sahibi olmadığı ve bu konuda özel bir eğitim almadıkları ancak akademik dürüstlüğün genel kapsamını bildikleri hususları tespit edilmiştir.

Ültay ve Ültay (2018), Giresun Üniversitesi Eğitim Fakültesi'nde 34 akademisyen üzerinde yaptıkları araştırmada akademik teşvik ödeneğinin; yayın sayılarını ve atıfları olumlu yönde etkilediği, hiç araştırma yapmayan akademisyenleri bile araştırma yapmaya teşvik ettiği ortaya konmuştur. Ancak akademik teşvik ödeneğinin aynı zamanda akademisyenleri daha kısa sürede dönüş alabildikleri paralı dergilere yönlendirdiği, karşılıklı atıf yapan akademisyenlerin varlığını artırdığı, kontrolsüzce artan ulusal ve uluslararası sempozyum ve kongrelere yol açtığı da aynı araştırmada vurgulanmıştır.

Şahinoğlu ve Bebek (2018) tarafından araştırma görevlilerinin bilimsel araştırma etiğine ilişkin algılarının belirlenmesi amacıyla yürütülen çalışmada, katılımcıların kavramsal olarak etik/ahlak ayrımını bilmedikleri buna karşılık temel düzeyde de olsa bilimsel etik bilgisine haiz oldukları sonucu paylaşılmaktadır. Bu doğrultuda lisans ve lisansüstü düzeyde bilimsel araştırma ve yayın etiğine uygulamalı derslerin müfredatta alınması araştırmacılar tarafından ayrıca önerilmiştir.

Kronolojik olarak incelenen akademik yazında öne çıkan hususlar;

- ✓ Bilim insanlarının etik davranması ve araştırma metodolojisini özümsemesi gerektiği,
- ✓ Bilimsel araştırma ve yayın etiğine dair farkındalık oluşturulması açısından müfredatta öğrencilere ve öğretim elemanlarına yönelik teorik-pratik eğitimin verilmesi,
- ✓ Nitelikli akademik çalışmaların gerçekleştirilebilmesi için danışman/öğretim üyeleri tarafından danışmanlık hizmetinin öğrencilere rol model olacak şekilde gereğince verilmesi,
- ✓ Akademik çalışmaların yazımından yayınlanmasına kadar geçen süreçte görev alan herkesin mutlak etik sorumluluk bilincinde hareket etmesi,
- ✓ Akademik teşvik politikasının neden olduğu niceliksel yayın artışı, atıf çeteleri, kontrolsüz artan ulusal-uluslararası kongre, sempozyum gibi organizasyonların niteliğinin artırılmasına yönelik çaba gösterilmesi,
- ✓ Etik komite ve kurulların oluşturulması, bilgi teknolojilerinden etkin bir biçimde yararlanılması ve etik ihlallerin gerçekleşmesi durumunda caydırıcı ceza sisteminin inşa edilmesi şeklindedir.

**4. ARAŞTIRMA: AMAÇ, YÖNTEM VE ÖRNEKLEM**

Araştırmanın amacı, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan bilimsel araştırma ve yayın etiği ders içeriğinin ideal biçimde oluşturulmasına katkı sağlamaktır.

Araştırmanın yöntemi, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan derslere ilişkin içerik analizi ile KTÜ-SBE aracılığıyla yürütülen bilimsel araştırma ve yayın etiği dersine son üç yarıyıda (2017-2018 Güz ve Bahar, 2018-2019 Güz) kayıt yaptıran öğrencilere uygulanan anket verilerinin istatistiksel analizine dayanmaktadır.

İçerik analizi kısmında Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü eğitim veren toplam 166 devlet ve vakıf üniversitesinin web sayfaları incelenmiş ve bu üniversitelerin lisansüstü programlarında yer alan bilimsel araştırma ve yayın etiği ile ilgili dersler⁷ ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir.

Araştırmanın anket verilerine dayanan istatistiksel analiz kısmında ise ana kütle KTÜ-SBE 5001 kodlu Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği dersine son üç yarıyıda kayıt yaptıran 399 öğrenciden (2017-2018 Güz Yarıyılı-159, Bahar Yarıyılı-75 ve 2018-2019 Güz Yarıyılı-165) oluşmaktadır. Bu kapsamda ana kütlelerin yaklaşık % 70,43’ünü oluşturan 281 lisansüstü öğrencisine anket uygulanmıştır.

5. BULGULAR**5.1. Türkiye’de Sosyal Bilimler Alanında Yürütülen Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Dersi Müfredatının İçerik Analizi**

Türkiye’de 01.12.2018 tarihi itibarıyla 129 devlet üniversitesi, 72 vakıf üniversitesi ve 5 vakıf meslek yüksekokulu bulunmaktadır. Bu üniversitelerin lisansüstü eğitim ve sosyal bilimler enstitüsü ile ilgili bilgileri Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, üniversitelerin büyük çoğunluğu (% 88,3) aktif olarak eğitim-öğretim faaliyeti yürütmektedir. Faal olan kurumlardan % 96,2’si lisansüstü programlara sahiptir. Lisansüstü düzeyde eğitim-öğretim faaliyeti yürütenlerin % 94,3’ünün ise Sosyal Bilimler Enstitüsü bulunmaktadır. Araştırmanın içerik analizi bağlamında 166 üniversite incelenmiştir. Bu üniversitelerin lisansüstü programlarında bilimsel araştırma ve yayın etiği kapsamında ders bilgi paketi ile ilgili bilgiler Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Araştırma Kapsamında Türkiye’deki Devlet ve Vakıf Üniversitelerinin Genel Durumu

Özellik	Adet	Yüzde (%)
Aktif olarak eğitim faaliyeti yürüten	182	88,3
Aktif olarak eğitim faaliyetine başlamamış olan	24	11,7
Toplam	206	100
Lisansüstü eğitim veren	175	96,2
Lisansüstü eğitim vermeyen	7	3,8
Toplam	182	100
Sosyal Bilimler Enstitüsü bulunan	166	94,3
Sosyal Bilimler Enstitüsü bulunmayan	9	5,7
Toplam	175	100

Aşağıda Tablo 2’de görüldüğü üzere, incelenen bilgi paketleri çerçevesinde 158 üniversitenin, bilimsel araştırma ve yayın etiği gibi dersler hakkında bilgi sunumu gerçekleştirmektedir. Diğer üniversitelerin ise bir kısmının bilgi paketinin güncellenmesi ya da ders içeriğinin boş olması gibi nedenlerden ötürü bilgi sunmadığı tespit edilmiştir. Bilgi sunumun gerçekleştiği programlarda ilgili ders, farklı adlarla yürütülmekle birlikte bazı derslerin içeriğinde bilimsel araştırma ve yayın etiği konusu başlık olarak da yer alabilmektedir.

⁷ Üniversitelerin web sayfalarından içerik analizi için elde edilen ders adı, kredisi, kayıt şekli, dersi veren öğretim üyesi unvanı ve anabilim dalı ile haftalık ders içeriği bilgileri için oluşturulan tablo (16 sayfa), çalışma kapsamını aşması nedeniyle ekte sunulmamıştır. Bununla birlikte talep edilmesi durumunda ilgili bilgiler paylaşılabilecektir.

**Tablo 2.** Ders Bilgi Paketine Ulaşılabilme Durumu Açısından Üniversitelerin Değerlendirilmesi

Özellik	Adet	Yüzde (%)
Ders bilgi paketinden konu hakkında bilgi edinilen üniversite sayısı	158	95,2
Ders bilgi paketinden konu hakkında bilgi edinilemeyen üniversite sayısı	8	4,8
• Bilimsel araştırma ve yayın etiği gibi derslere rastlanılmayan veya müfredatını güncellememiş	1	12,5
• Ders bilgi paketine ulaşılacakla birlikte ders hakkında herhangi bir bilgi edinilemeyen	5	62,5
• Diğer sebepler (Ders bilgi paketi bakımı, açıklayıcı bilgi eksikliği vb.)	2	25,0
Toplam	166	100

Bu bağlamda yapılan içerik analizlerinde konuyla doğrudan ilişkili olarak; *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve Yayın Etiği* (19 adet), *Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği* (9 adet), *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve Etik* (3 adet) ve *Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği* (1 adet) gibi adların kullanıldığı görülmektedir. Bunların dışında içeriğinde bilim etiği konusuna yer verilen ders isimlerinin ise *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, *Araştırma Yöntemleri* ve *Araştırma Metodolojisi* şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan incelenen bilgi paketlerinin ayrıntısına dair bilgiler Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3. Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Dersleri İlgili Genel Bilgiler

Özellik	Durum	Adet	Yüzde
İçerik	Ayrıntılı ders içeriği veren (haftalık içerik)	85	53,8
	Genel ders içeriği veren	24	15,2
	Ders içeriği vermeyen	49	31,0
	Toplam	158	100
Ders Saati	3 Saat	155	98,1
	2 Saat	3	1,9
	Toplam	158	100
Zorunlu/Seçmeli	Zorunlu	141	89,2
	Seçmeli	17	10,8
	Toplam	158	100
Ders Sorumlusunun Unvanı	Prof. Dr.	19	12,0
	Doç. Dr.	29	18,4
	Dr. Öğretim Üyesi	35	22,1
	Belirtilmemiş	75	47,5
	Toplam	158	100
Dersi Veren Öğretim Üyesi Anabilim Dalı	Üretim Yönetimi ve Pazarlama	13	8,2
	Sayısal Yöntemler	10	6,3
	Yönetim Organizasyon	10	6,3
	İşletme	7	4,4
	Ekonometri	6	3,8
	Eğitim Bilimleri	6	3,8
	İktisat	5	3,2
	Diğer (Muhasebe, Maliye, Tarih, vb.)	26	16,5
	Belirtilmemiş	75	47,5
	Toplam	158	100

Tablo 3'te görüldüğü üzere, bilgi paketinde ayrıntılı bir biçimde haftalık ders içeriği sunan üniversite sayısı 85 (% 53,8)'tir. Dersler ağırlıklı olarak haftada üç saat (% 98,1) ve zorunlu şekilde yürütülmektedir. Ders yürütücüsünün unvanına dair bilgi paketinde ağırlıklı olarak bilgi yer almamakla birlikte (% 47,5) unvan bilgisi yer alan öğretim üyelerinin çoğunluğunu Dr. Öğretim Üyesi (% 22,1) oluşturmaktadır. Ayrıca dersi yürüten



öğretim üyelerinin çoğunlukla Üretim Yönetimi ve Pazarlama Anabilim Dalı'nda (% 8,2) görevli oldukları ifade edilebilir.

5.2. KTÜ-SBE Lisansüstü Öğrencilerine Uygulanan Anket Bulgularının Değerlendirilmesi

2017-2018 Güz Yarıyılı dönem başında, ders içeriğinin oluşturulmasına yardımcı olması amacıyla öğrenci tanımaya yönelik bir takım açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Bunlar:

1. Program ve anabilim/bilim dalı bağlamında kendinizi sorgulamanız çerçevesinde; niçin buradasınız? Motive edici unsurlar nelerdir?
2. Hayat beklentiniz ve amacınız doğrultusunda lisansüstü öğreniminizin faydası ne ölçüde olacaktır?
3. Hedeflerinizin gerçekleşebilmesi noktasında öncelikle danışmanınız olmak üzere bilim dalmız öğretim üyelerinden beklentileriniz nelerdir?
4. Size göre anlam nedir? İnsanın ve hayatın anlamı için neler yazabilirsiniz?
5. Size göre araştırmacı ruh ne anlam ifade etmektedir?
6. Aşağıdaki konuyla ilgili düşünceniz nedir? Öğrendiklerinizin size ne kazandırmasını istersiniz?
Ünlü matematikçi Euclid (Öklid)'in öğrencilerinden biri, ilk teoreminin ispatının ardından fakat bu şeyleri öğrenmek bana ne kazandırır? diye sorunca: Öklid, çağırdığı kölesine şöyle der: ona üç kuruş ver, çünkü öğrendiklerinin kendisine kazanç sağlamasını istiyor! (Altunışık vd., 2012:13).
7. Size göre Türkiye'nin sosyo-ekonomik problemlerinden ilk üçünü yazarak; söz konusu problemlerin çözümüne katkı noktasında bilim dalmızın sunabileceği fırsatları ifade edebilir misiniz?
8. Bilim insanı ve etik kavramlarının bir arada ele alınması size ne çağırır?

Söz konusu açık uçlu sorular, 2017-2018 Güz Yarıyılı dönem başında derse devam eden farklı anabilim dallarındaki 122 öğrenci tarafından cevaplandırılmıştır. Sorulara verilen cevaplara içerik analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda verilen cevaplar 10 boyutta sınıflandırılmış ve her bir soru için beş alt değer oluşturulmuştur. Oluşturulan değerlere katılım ve katılımın düzeyini belirlemek için dönemin sekizinci haftasında anket uygulaması yeniden gerçekleştirilmiştir. Oluşturulan bu anket formu izleyen iki dönemin başında derse kayıt yaptıran diğer öğrencilere de uygulanmıştır.

KTÜ-SBE 5001 kodlu Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği dersine son üç yarıyıldaki kayıt yaptıran ankete katılan 281 lisansüstü öğrencisinin cinsiyet, program ve anabilim dalı değişkenleri açısından demografik özellikleri Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	144	51,2
	Erkek	137	48,8
	Toplam	281	100
Program	Yüksek Lisans	225	80,1
	Doktora	49	17,4
	Kayıp Veri	7	2,5
	Toplam	281	100
Anabilim Dalı	İşletme	74	26,3
	Tarih	33	11,7
	Kamu Yönetimi	23	8,2
	İktisat	22	7,8
	Türk Dili ve Edebiyatı	20	7,1
	Uluslararası İlişkiler	19	6,8
	Maliye	16	5,7
	Sosyoloji	16	5,7
	Ekonometri	12	4,3
	Resim	11	3,9

Tablo 4. Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Demografik Özellikleri (Devamı)

Anabilim Dalı	Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri	7	2,5
	Temel İslam Bilimleri	7	2,5
	Felsefe ve Din Bilimleri	6	2,1
	Kamu Hukuku	5	1,8
	Halkla İlişkiler ve Reklamcılık	3	1,1
	Kayıp Veri	7	2,5
	Toplam	281	100

Not: Resim Anasanat Dalı ile Halkla İlişkiler ve Reklamcılık, Felsefe ve Din Bilimleri, Temel İslam Bilimleri ve Kamu Hukuku anabilim dalları 18.05.2018 tarihinde kuruluşunu takiben Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'ne bağlanmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere, ankete katılanların % 51,2'i kadın, %48,8'i erkektir. Katılımcılar ağırlıklı olarak (% 80,1) yüksek lisans programına kayıtlıdır. Ankete katılım düzeyi en fazla İşletme Anabilim Dalı (% 26,3) öğrencileri tarafından gerçekleştirilmiştir. Anket içerisinde yer alan ifadelere verilen cevaplara dair tanımlayıcı istatistikler, IBM SPSS 24.0 paket programı aracılığıyla *cinsiyet* ve *program* bazında frekans dağılımına göre hazırlanmıştır. Söz konusu frekans dağılımları Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. KTÜ-SBE Lisansüstü Öğrencileri Aracılığıyla Uygulanan Anket Bulgularının Frekans Dağılımı

Değişkenler İfadeler	Demografik		Cinsiyet				Program							
			Erkek		Kadın		Toplam		Y. Lisans		Doktora		Toplam	
F1.Bulunma sebebi;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Akademik kariyer ve kendimi geliştirmek	93	68,9	105	72,9	198	71,0	155	69,2	38	79,2	193	71,0		
Uzmanlaşmak ve alana katkı sağlamak	19	14,1	20	13,9	39	14,0	35	15,6	4	8,3	39	14,3		
Bilime ve topluma hizmet etmek	13	9,6	8	5,6	21	7,5	16	7,1	5	10,4	21	7,7		
Maddi getiri elde etmek ve işsizlik durumunu ertelemek	3	2,2	1	0,7	4	1,4	4	1,8	0	0,0	4	1,5		
Diğer (sevgi, prestij, aile ısrarı, erasmus vs.)	7	5,2	10	6,9	17	6,1	14	6,3	1	2,1	15	5,5		
Toplam	135	100	144	100	279	100	224	100	48	100	272	100		
F2.Motive edici unsurlar;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Başarılı ve mutlu olabilme duygusu	24	24,5	38	31,4	62	28,3	49	28,3	10	25,6	59	27,8		
Merak duygusu ve öğrenmeye olan ilgi	26	26,5	33	27,3	59	26,9	50	28,9	9	23,1	59	27,8		
Faydalı olabilme duygusu (kendime, aileme, topluma vs.)	29	29,6	28	23,1	57	26,0	40	23,1	14	35,9	54	25,5		
Prestij, statü ve ekonomik özgürlük elde edebilme	14	14,3	11	9,1	25	11,4	23	13,3	2	5,1	25	11,8		
Diğer (aile desteği, azim, cesaret vs.)	5	5,1	11	9,1	16	7,3	11	6,4	4	10,3	15	7,1		
Toplam	98	100	121	100	219	100	173	100	39	100	212	100		
F3.Lisansüstü öğrenimin faydası;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Akademisyen olma ve kariyer gelişimine katkı sağlamada bir basamak olması	49	36,0	49	34,3	98	35,1	75	33,5	19	39,6	94	34,6		
Bilinçli bir birey olarak kendimi geliştirme, araştırma sürecini öğrenerek araştırmacı kimliğini inşa etme	43	31,6	42	29,4	85	30,5	73	32,6	12	25,0	85	31,3		
Alanımda derinlemesine bilgi sahibi olarak özgüven kazanma ve etik ihlallere duyarlı olma	27	19,9	30	21,0	57	20,4	46	20,5	10	20,8	56	20,6		
İletişim becerisi ve bilgi birikimi kazanarak rakiplerden üstün/farklı olmaya katkı sağlama	3	2,2	3	2,1	6	2,2	5	2,2	1	2,1	6	2,2		
Diğer (akademik ortama katkı, maddi beklenti, işsizliği erteleme, saygınlık kazanma vs.)	14	10,3	19	13,3	33	11,8	25	11,2	6	12,5	31	11,4		
Toplam	136	100	143	100	279	100	224	100	48	100	272	100		

Tablo 5. KTÜ-SBE Lisansüstü Öğrencileri Aracılığıyla Uygulanan Anket Bulgularının Frekans Dağılımı (Devamı)

F4.Öğretim üyelerinden beklentiler;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Yol gösterici, rehberlik edici, teşvik edici, yardımsever ve destekleyici olması	85	63,4	104	72,2	189	68,0	150	67,3	34	70,8	184	67,9
Samimi, içten, güler yüzlü, anlayışlı, hoşgörülü, empati sahibi olması	21	15,7	15	10,4	36	12,9	32	14,3	3	6,3	35	12,9
Adaletli, önyargısız, paylaşımcı, eşit davranabilen, objektif ve tarafsız olurken, denetleyici ve kontrol edici olması	10	7,5	13	9,0	23	8,3	21	9,4	1	2,1	22	8,1
Alanında yetkin, güncel ve konulara profesyonel yaklaşabilirken ahlaki duyarlılığa sahip davranabilmesi	11	8,2	10	6,9	21	7,6	15	6,7	6	12,5	21	7,7
Diğer (disiplin sahibi, sistematik planlı olma, usta-çırak ilişkisine önem veren, başarıyı destekleyen)	7	5,2	2	1,4	9	3,2	5	2,2	4	8,3	9	3,3
Toplam	134	100	144	100	278	100	223	100	48	100	271	100
F5.Anlam;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Subjektif olup şeylerin çağrıştırdığı zihinde oluşan değerler bütünüdür.	46	34,8	62	43,1	108	39,1	90	40,5	17	36,2	107	39,8
Kişinin kendisini ve sorumluluklarını idrak ederek düşünebilmesi, kavrayabilmesi ve farkında olmasıdır.	22	16,7	26	18,1	48	17,4	36	16,2	9	19,1	45	46,7
İyiye ve doğruya yaklaşıp yaşamak, yaşayabilmektir	18	13,6	24	16,7	42	15,2	34	15,3	6	12,8	40	14,9
Varlığın sebebini aramak ve var olmaktır.	18	13,6	19	13,2	37	13,4	26	11,7	11	23,4	37	13,8
Diğer (fark yaratmak, aile olmak, insanlığa faydalı olmak, bırakılan etki vs.)	28	21,2	13	9,0	41	14,9	36	16,2	4	8,5	40	14,9
Toplam	132	100	144	100	276	100	222	100	47	100	269	100
F6.Araştırmacı ruh;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Meraklı, eleştirel, sorgulayıcı, öğrenen ve bilgiye aç olmak	90	67,2	115	80,4	205	74,0	170	76,6	31	64,6	201	74,4
Özgün, çalışkan, ataletten uzak, azimli, enerjik, dinamik olmak ve bilimi ihtiyaç olarak görebilmek	14	10,4	14	9,8	28	10,1	21	9,5	6	12,5	27	10,0
Çözüm odaklı, üretken, yaratıcı ve yenilikçi olmak	14	10,4	5	3,5	19	6,9	14	6,3	4	8,3	18	6,7
Titiz, özenli, dikkatli, sabırlı olmak	8	6,0	4	2,8	12	4,3	9	4,1	2	4,2	11	4,1
Diğer (aktif ve güncel olmak, fedakar olmak, doğuştan gelmesi vs.)	8	6,0	5	3,5	13	4,7	8	3,6	5	10,4	13	4,8
Toplam	134	100	143	100	277	100	222	100	48	100	270	100
F7.Öğrenilenlerin kazanımı;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Öğrenilenler yol gösterici, aydınlatıcı olmalı; bakış açısını zenginleştirebilmeli, bilime ve topluma hizmet etmeli	92	70,2	93	69,4	185	69,8	152	71,4	29	64,4	181	70,2
Öğrenilenler erdem sahibi olmayı sağlamalı ve umutla bakmayı kazandırmalı	12	9,2	14	10,4	26	9,8	22	10,3	4	8,9	26	10,1
Öğrenilenler merak uyandırmalı, araştırma heyecanını geliştirmeli	12	9,2	13	9,7	25	9,4	20	9,4	5	11,1	25	9,7
Öğrenilenler bilgili ve ahlaklı olmayı sağlamalı	12	9,2	13	9,7	25	9,4	18	8,5	5	11,1	23	8,9
Öğrenilenler çözüm yanlısı olmalı ve paylaşım duygusu kazandırmalı	3	2,3	1	0,7	4	1,5	1	0,5	2	4,4	3	1,2
Toplam	131	100	134	100	265	100	213	100	45	100	258	100
F8.Öklid'in özlü sözüne ilişkin yaklaşım;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Öğrenilenlerin manevi getirisi olmalı	55	42,6	57	41,6	112	42,1	91	42,3	20	44,4	111	42,7
Öğrenilen şeyin başlı başına bir kazanç olduğu	27	20,9	34	24,8	61	22,9	46	21,4	13	28,9	59	22,7
Bilginin zaten paha biçilemez bir güç olduğu	25	19,4	35	25,5	60	22,6	51	23,7	7	15,6	58	22,3
Öğrenilenlerin maddi getirisi olmalı	16	12,4	9	6,6	25	9,4	21	9,8	4	8,9	25	9,6
Öğrenilenlerden kazanç beklemenin yanlış olduğu	6	4,7	2	1,5	8	3,0	6	2,8	1	2,2	7	2,7
Toplam	129	100	137	100	266	100	215	100	45	100	260	100

**Tablo 5. KTÜ-SBE Lisansüstü Öğrencileri Aracılığıyla Uygulanan Anket Bulgularının Frekans Dağılımı (Devamı)**

F9.Türkiye'nin sosyo-ekonomik	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Eğitim ve ahlakla ilgili sorunlar (dil, cehalet, bilimsel yetersizlik, saygısızlık, kutuplaşma, tahammülsüzlük vs.)	66	51,2	69	50,0	135	50,6	106	50,0	25	52,1	131	50,4
Ekonomi ve istihdamla ilgili sorunlar (gelir dağılımında adaletsizlik, enflasyon, işsizlik, üretmememe vs.)	49	38,0	58	42,0	107	40,1	85	40,1	19	39,6	104	40,0
Terör, güvenlik sorunu, göç, mülteci sorunu ve uluslararası ilişkiler	4	3,1	8	5,8	12	4,5	11	5,2	1	2,1	12	4,6
Demokrasi kültürünün yerleşmemesi, eşitsizlik, adalet ve hukuk düzeni ile ilgili sorunlar	6	4,7	1	0,7	7	2,6	5	2,4	2	4,2	7	2,7
Diğer (sağlık, kadına şiddet vs.)	4	3,1	2	1,4	6	2,2	5	2,4	1	2,1	6	2,3
Toplam	129	100	138	100	267	100	212	100	48	100	260	100
F10.Bilim insanı ve etik birlikteliği;	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%	S	%
Bilim insanı bilimsel çalışmaları etik/ahlaki sorumluluk bilinciyle gerçekleştirmelidir.	62	49,2	82	60,7	144	55,2	113	54,6	26	55,3	139	54,7
Bilim insanı etiği bir hayat felsefesi haline getirip etik davranabilmelidir	25	19,8	21	15,6	46	17,6	37	17,9	8	17,0	45	17,7
Bilim insanı ve etik ayrı düşünülemez iki kavram ve iç içe geçmiş zorunluluktur.	21	16,7	18	13,3	39	14,9	30	14,5	9	19,1	39	15,4
Bilim insanı bağımsız ve tarafsız olarak bilimsel bilginin kutsallığına inanarak çalışmalıdır	15	11,9	10	7,4	25	9,6	22	10,6	2	4,3	24	9,4
Etik dışı davranan bilim insanı tüm topluma zarar vermektedir, cezalandırılmalıdır	3	2,4	4	3,0	7	2,7	5	2,4	2	4,3	7	2,8
Toplam	126	100	135	100	261	100	207	100	47	100	254	100

Not: Toplamlardaki farklılık, anket formlarında ilgili sorulara ilişkin görüş bildirilmemesi nedeniyle ortaya çıkmıştır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere, ankete katılanların ilgili ifadelerle ilişkin değerlendirmelerinde cinsiyet ve program değişkenleri açısından sayısal farklılık olmasına rağmen nitelik açısından benzerlik söz konusudur. Bu doğrultuda katılımcıların ifadelerle verdikleri cevapların frekans/yüzde değerlerinin ağırlıklarına göre bir takım hususlar öne çıkmaktadır. Bunlar:

- ✓ Katılımcıların, *akademik kariyer ve kendini geliştirme, uzmanlaşma ve alana katkı sağlama ile bilime ve topluma katkı sağlama* amacıyla lisansüstü öğretimin içinde buldukları,
- ✓ Lisansüstü öğretime yönelmede motive edici unsurların *başarılı ve mutlu olabilme duygusu, merak duygusu ve öğrenmeye olan ilgi ile faydalı olabilme duygusu (aileye, çevreye, topluma)* olduğu,
- ✓ Lisansüstü eğitimin *akademisyen olma ve kariyer gelişimine katkı sağlama, bilinçli bir birey olmada gelişime katkı sağlama ve alanda derinlemesine bilgi sahibi olarak özgüven kazanma ve etik ihlallere duyarlı olma* açılarından yararlı olacağı,
- ✓ Lisansüstü süreçte danışman ya da alanında ilgili öğretim üyelerinden *yol gösterici, rehberlik edici, teşvik edici, yardımsever ve destekleyici olması, samimi, içten, güler yüzlü, anlayışlı, hoşgörülü, empati sahibi olması ve adaletli, önyargısız, paylaşımcı, eşit davranabilen, objektif ve tarafsız olurken, denetleyici ve kontrol edici olması* beklentilerinin bulunduğu,
- ✓ Lisansüstü öğrenim sürecinde öğrenilenlerin *yol gösterici, aydınlatıcı, bilime ve topluma hizmet etmesi erdem sahibi olmayı sağlaması ve hayata umutla bakmayı kazandırması* gerektiği,
- ✓ Türkiye'nin sosyo-ekonomik problemlerine ilişkin değerlendirmede *eğitim ve ahlakla ilgili sorunlar, ekonomi ve istihdamla ilgili sorunlar ve terör, güvenlik sorunu, göç, mülteci sorunu ve uluslararası ilişkilerin* ilk üç sırayı oluşturduğu,
- ✓ Katılımcıların bilim insanı ve etik birlikteliğine dair *bilim insanı bilimsel çalışmaları etik/ahlaki sorumluluk bilinciyle gerçekleştirmeli, bilim insanı etiği bir hayat felsefesi haline getirip etik davranabilmeli ve bilim insanı ve etik ayrı düşünülemez iki kavram ve iç içe geçmiş zorunluluk* gibi düşüncelere sahip olduğu şeklindedir.



Öte yandan Tablo 5’te görüldüğü üzere, anket formlarından belirlenmiş ve ana başlık düzeyinde ele alınmış 10 faktör bulunmaktadır. Anket formunda yer verilen 50 adet önerme söz konusu 10 faktöre eşit şekilde dağıtılmış ve her bir faktör için tabloda alt başlıklar halinde sunulan 5 önerme düşmüştür. Anket formunda yer alan faktörler ve önermelerin araştırma kapsamında test edilmesi amacıyla katılımcıların *cinsiyet, program ve anabilim dalı* değişkenleriyle ilişkili olarak üç hipotez oluşturulmuştur. Bunlar:

H₁: Katılımcıların cinsiyetleri açısından bilimsel araştırma süreci ve etikle ilgili ifadelerinde farklılık vardır.

H₂: Katılımcıların programları açısından bilimsel araştırma süreci ve etikle ilgili ifadelerinde farklılık vardır.

H₃: Katılımcıların anabilim dalları açısından bilimsel araştırma süreci ve etikle ilgili ifadelerinde farklılık vardır.

Hipotezlerin test edilmesi ve bulgularının değerlendirilmesine geçilmeden önce, ölçeğin güvenilirlik seviyesinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach Alpha Katsayısı 0,874 olarak belirlenmiştir. Bu durum, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğuna işaret etmektedir (Kayış, 2014: 405).

Hipotezlerin test edilebilmesi için verilerin normal dağılıma sahip olup olmadığını anlamak amacıyla Tek Örneklem Kolmogorov Smirnov Testi, varyansların homojenliğini incelemek için ise Tek Yönlü Varyans Analizi testinin kullanılmıştır. Hipotezlerin değerlendirilmesinde parametrik olmayan testlerin kullanılacağına (verilerin normal dağılmaması ve homojen olmaması nedeniyle) karar verilmiştir. Hipotezler test edilirken cinsiyet ve programlar açısından, iki bağımsız değişkene bağlı olarak Mann Whitney U Testi kullanılmıştır. Anabilim dalı açısından ise ikiden fazla değişkene bağlı olarak Kruskal Wallis H Testi kullanılmıştır (Özdamar, 2018: 151-158). Hipotez testlerinde belirli bir güven aralığı tercih edilmemiş olup (% 99, % 95 ve % 90), anlamlılık açısından üç aralık da esas alınmıştır. Bulguların sunumunda yalnızca istatistiksel olarak anlamlı farklılıklara tablolarda yer verilmiştir. Bu bağlamda cinsiyet değişkenine ilişkin Mann Whitney U Testi sonuçları Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6. Cinsiyet Değişkenine Göre Mann Whitney U testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	Z Değeri	P (Sig)
F4: Öğretim Üyelerinden Beklentilere İlişkin İfadeler	Kadın	144	148,77	-1,654	0,098**
	Erkek	137	132,83		
F5: <i>Anlam Nedir?</i> Sorusuna İlişkin İfadeler	Kadın	144	148,75	-1,659	0,099**
	Erkek	137	132,85		

** p <0,10 % 10 anlamlılık düzeyinde katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 6’da görüldüğü üzere, cinsiyet değişkeni açısından “Öğretim Üyelerinden Beklentilere İlişkin İfadeler (F4) ile *Anlam Nedir?* Sorusuna İlişkin İfadeler (F5)” arasında 0,10 düzeyinde istatistiki anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla cinsiyet değişkeni açısından bu faktörler için *H₁ hipotezi kabul edilmektedir*. Anlamlı farklılığın ortaya çıktığı F4’de kadın öğrencilerin sıra ortalaması (148,77) erkek öğrencilerin sıra ortalamasından (132,83) daha yüksektir. Dolayısıyla kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre bilimsel araştırma kapsamında öğretim üyelerinden beklentileri daha fazladır. Aynı şekilde anlamlı farklılığın ortaya çıktığı F5’de de yine kadın öğrencilerin sıra ortalaması (148,75) erkek öğrencilerin sıra ortalamasından (132,85) daha yüksektir. Bu bağlamda kadın öğrencilerin *Anlam Nedir? Sorusuna İlişkin İfadelerde* de erkek öğrencilere göre daha hassas bir yaklaşım sergilediği ifade edilebilir. Diğer faktörlerde cinsiyet değişkeni açısından anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Program değişkeni açısından faktörler arasında anlamlı farklılıkla ilgili gerçekleştirilen Mann Whitney U testi sonucunda hiçbir faktörde anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla tüm faktörler açısından *H₂ hipotezi reddedilmektedir*. Anabilim dalı değişkeni açısından faktörler arasında anlamlı farklılığın bulunup bulunmadığını sınamak için Kruskal Wallis H testi gerçekleştirilmiştir. Test neticesindeki bulgular Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. Anabilim Dalı Değişkenine Göre Kruskal Wallis H Testi Sonuçları

Faktörler	Program	N	Sıra Ort.	Serbestlik Derecesi	χ^2 Değeri	P (Sig)
F7: Öğrenilenlerin Kazanımına İlişkin İfadeler	İşletme	74	128,50	14	21,361	0,093**
	Tarih	33	143,82			
	Kamu Yönetimi	23	121,96			
	İktisat	22	145,14			
	Türk Dili ve Edebiyatı	20	118,80			
	Uluslararası İlişkiler	19	115,79			
	Maliye	16	151,81			
	Sosyoloji	16	128,56			
	Ekonometri	12	171,88			
	Resim	11	153,18			
	Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri	7	161,57			
	Temel İslam Bilimleri	7	97,50			
	Felsefe ve Din Bilimleri	6	223,33			
	Kamu Hukuku	5	198,10			
	Halkla İlişkiler ve Reklamcılık	3	107,67			
F10: Bilim İnsanı ve Etik Birlikteliğine İlişkin İfadeler	İşletme	74	134,76	14	26,032	0,026*
	Tarih	33	149,41			
	Kamu Yönetimi	23	126,67			
	İktisat	22	99,59			
	Türk Dili ve Edebiyatı	20	132,35			
	Uluslararası İlişkiler	19	100,58			
	Maliye	16	161,28			
	Sosyoloji	16	130,75			
	Ekonometri	12	166,33			
	Resim	11	202,23			
	Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri	7	162,71			
	Temel İslam Bilimleri	7	129,07			
	Felsefe ve Din Bilimleri	6	177,50			
	Kamu Hukuku	5	172,00			
	Halkla İlişkiler ve Reklamcılık	3	83,00			

* p<0,05 % 5 anlamlılık düzeyinde katılımcıların anabilim dallarına göre anlamlı farklılık vardır.

** p<0,10 % 10 anlamlılık düzeyinde katılımcıların anabilim dallarına göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 7’de görüldüğü üzere, anabilim dalı değişkenine göre *Öğrenilenlerin Kazanımına İlişkin İfadeler* (F7) ve *Bilim İnsanı ve Etik Birlikteliğine İlişkin İfadeler* (F10) faktörlerinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu faktörler için H_3 hipotezi kabul edilmektedir. F7 faktöründe en yüksek sıra ortalaması Felsefe ve Din Bilimleri Anabilim Dalı öğrencilerine (223,33) aittir. Bu durum ilgili anabilim dalındaki öğrencilerin, diğer anabilim dallarına göre öğrenilenlerin kendilerine kazandırdıkları konusunda daha hassas düşünce yapısına sahip olduklarını göstermektedir. F10 faktöründe ise en yüksek sıra ortalaması Resim Anasanat Dalı öğrencilerine (202,23) aittir. Bu öğrencilerin diğer anabilim dallarındaki öğrencilere göre bilim insanı ve etiğin birlikte düşünülmesine dair görüşlerde daha hassas düşünce yapısına sahip olduğuna işaret etmektedir. Diğer faktörler açısından anabilim dalı değişkenine göre anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

5.3. Tartışma: Sosyal Bilimlerde Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Dersi Model Önerisi

YÖK Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin 34. maddesinin 5. bendinde “Bilimsel araştırma teknikleri ile araştırma ve yayın etiği konularını içeren en az bir dersin lisansüstü eğitim sırasında verilmesi zorunludur.” hükmü yer almaktadır. Düzenleme ile bilimsel araştırma teknikleri ve ayrıca araştırma ve yayın etiği konularını kapsayan en az bir dersin programlarda yer alması zorunlu kılınmıştır. Bu çerçevede, üniversitelerin bir kısmının lisansüstü programlarında her iki başlık birlikte ele alınarak tek ders içeriği ile bir kısmında ise ayrı ayrı dersler aracılığıyla süreç yürütülmektedir.



Düzenlemeden önce *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Araştırma Yöntemleri ve Araştırma Metodolojisi* gibi derslere çeşitli anabilim dalları programlarında bağımsız bir şekilde yer veren enstitüler, bu derslere ilaveten ya enstitü bünyesinde *Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği* adıyla yeni bir ders eklenmesi yolunu tercih etmişler ya da söz konusu dersleri *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve Yayın Etiği* kapsamında yeniden düzenlemişlerdir. Bu noktada, ideal bir *Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği* dersinin tartışılmasında, konunun söz konusu tercihlerden hangisi ile ele alınacağı önem arz etmektedir.

Bağımsız bir ders şeklinde konunun ele alınması tercihi, her bir anabilim dalı için daha önce mevcut olan derslerin yürütülmesine (seçmeli/zorunlu) devam edilerek anabilim dalları açısından bilimsel araştırma tekniklerinin ayrıntılı bir şekilde ele alınması sağlanmakta, diğer taraftan özellikle araştırma ve yayın etiği konusu bağımsız bir ders aracılığıyla kredili ya da kredisiz şekilde enstitü bünyesinde yürütülmektedir. Bilimsel araştırma tekniklerinin (veya programlarda yer aldığı farklı isimlendirme ile yöntemlerinin-metodolojisinin) anabilim dalı bazında, gerek görülmesi halinde alana özgü ayrıntılı olarak ele alınması buna karşılık araştırma ve yayın etiği konularında ise enstitü bünyesinde bütüncül bir yaklaşımla konunun ele alınması daha uygun bir tercih olarak kabul edilebilir. Bu tercih özellikle bilimsel araştırma ve yayın etiği alanında uzmanlaşmış öğretim üyesi sayısının anabilim dallarındaki mevcudiyeti bağlamında da makul görülebilir.

Bu çalışmada, söz konusu tercih bağlamında sosyal bilim enstitüleri bünyesinde doğrudan *bilimsel araştırma ve yayın etiği* konusunda ele alınan bir ders için ideal içerik önerisi, araştırma bulgularından yararlanmak suretiyle ve kişisel deneyimlemeye dayalı olarak tartışılmaktadır. Adı, kapsamı ve haftalık içeriği açısından ders önerisi Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8'de görüldüğü üzere, bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi için ilk haftalarda bilim, bilimsel araştırma ve bilimsel faaliyetler, ilerleyen haftalarda ise etik ve özellikle bilimsel araştırma ve yayın etiği, düzenlemeler, ihlaller, yaptırımlar örnek çalışma ve programlar aracılığıyla yürütülebilir. Şüphesiz burada getirilen öneri için değişik eleştiriler yapılabilir. Bununla birlikte, Türkiye'de üniversitelerin sosyal bilim alanındaki ders içeriklerinin incelenmesi durumunda, öneri benzeri bir içerikle yeknesaklığın sağlanabilmesine ihtiyaç olduğu görülecektir. Öte yandan dersin yürütülmesinde görev alacak öğretim üyeleri açısından bilimsel araştırma yöntemleri ile etik veya özellikle araştırma ve yayın etiği konularında çalışma yapmış olmak kriteri aranabilir.

Tablo 8. Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Dersi Haftalık Ders İçeriği Önerisi

Ders Adı	Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği
Kayıt Şekli	Zorunlu
Bölümü	Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yüksek Lisans – Tüm Anabilim Dalları
Ders Süresi-Saati	14 Hafta – Haftada 3 Saat Teorik ve Uygulamalı
Kredi Durumu	Kredili – Kredisiz (İlgili anabilim dalları ve enstitülerce belirlenebilir.)
Yıl / Yarıyıl	1.Yıl / Güz Dönemi - Bahar Dönemi
Hafta	Konu Başlıkları
1.	<ul style="list-style-type: none">• Tanışma ve dersin yürütülmesi ile ilgili genel esaslar• Dersin amacı, önemi, kapsamı ve içeriği• Temel kavramlar (bilim, bilim felsefesi ve tarihi, bilimsel araştırma ve bilgi, etik-ahlak ve bilim etiği)
2.	<ul style="list-style-type: none">• Bilimin/bilimsel faaliyetin amacı• Bilimin/bilimsel faaliyetin temel özellikleri• Bilim tarihi (genel)• Bilimsel yaklaşımlar (klasik bilim yaklaşımı ve eleştirisi, pozitivizm ve pozitivizm ötesi yaklaşımlar ile sosyal bilimler)
3.	<ul style="list-style-type: none">• Bilimsel araştırma süreci<ul style="list-style-type: none">✓ Temel kavramlar (kuram (teori), yöntem, hipotez, değişken, ilke, kural, vb.)✓ Sosyal bilimlerde araştırma süreci✓ Araştırma türleri (genel: nicel, nitel ve karma)
4.	<ul style="list-style-type: none">• Nicel araştırma (özellikleri ve uygulamada dikkat edilecek hususlar)• Nitel araştırma (özellikleri ve uygulamada dikkat edilecek hususlar)<ul style="list-style-type: none">✓ Nitel araştırma yaklaşımları (etnografi, gömülü teori, fenomenolojik araştırma, aksiyon araştırması, hikâye analizi, örnek olay, içerik analizi, vb.)

**Tablo 8. Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Dersi Haftalık Ders İçeriği Önerisi (Devamı)**

5.	<ul style="list-style-type: none">• Araştırma problemi/konusu<ul style="list-style-type: none">✓ Araştırma konusu seçiminde dikkat edilecek hususlar✓ Araştırma konusunun kaynakları✓ Araştırmacı ölçütleri ve lisansüstü danışman belirleme sürecinde dikkat edilecek hususlar
6.	<ul style="list-style-type: none">• Kaynak tarama, literatür, alıntı ve atıf<ul style="list-style-type: none">✓ Kaynak tarama ve eleştirel kaynak incelemesi✓ Alıntı (doğrudan ve dolaylı alıntı)✓ Atıf (bağlaç ve dipnot yöntemi)✓ Kaynakça hazırlama
7.	<ul style="list-style-type: none">• Sosyal bilimlerde veri<ul style="list-style-type: none">✓ Veri çeşitleri ve kaynakları (birincil ve ikincil veri)✓ Veri toplama yöntemleri (gözlem, mülakat, anket)✓ Verilerin analiz (geçerlik – güvenilirlik)• Araştırmanın tamamlanması ve yayın süreci
8.	<ul style="list-style-type: none">• Uygulama: Araştırma konusu, verisi, literatür, atıf – ve alıntı kapsamında örnek inceleme• Örnek Türkçe ve İngilizce (vb.) makale incelemesi• Enstitü Tez Yazım Kılavuzunun incelenmesi (atıf-alıntı, kaynakça vb. hususlar)
9.	Ara sınav
10.	<ul style="list-style-type: none">• Etik ve bilim etiği<ul style="list-style-type: none">✓ Kavramsal düzeyde etik ve ahlak (sosyal normlar, değerler, etik teoriler ve etik türleri ve ahlaki gelişim teorileri vb.)✓ Etik ve eğitim✓ Etik ikilem – etik sapma✓ Bilim insanının sahip olması gereken genel özellikler✓ Bilimsel araştırma ve yayın etiği (giriş: tanım, ilke ve standartlar)
11.	<ul style="list-style-type: none">• Bilimsel araştırma ve yayın etiğine yönelik bazı düzenleme ve yayınlar<ul style="list-style-type: none">✓ 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu✓ TÜBA, Bilimsel Araştırmalarda Etik ve Sorunları✓ YÖK Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi✓ ÜAK Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi,✓ TÜBİTAK Araştırma ve Yayın Etiği Yönetmeliği
12.	<ul style="list-style-type: none">• Bilimsel araştırma ve yayın etiği türleri<ul style="list-style-type: none">✓ Araştırma etiği (tasarım ve araştırmanın yürütülmesi aşamalarında dikkat edilecek hususlar)✓ Yayın etiği (yazım, yayına gönderme ve yayınlanma sonrası aşamalarda dikkat edilecek hususlar)
13.	<ul style="list-style-type: none">• Bilimsel araştırma ve yayın etiği ihlalleri<ul style="list-style-type: none">✓ Etik ihlali tanımı ve etkileri✓ Nedenleri✓ Türleri (disiplinsiz araştırma - bilimsel yalancılık ve saptırma kapsamında alt türler)✓ Önleme yolları ve yaptırımlar
14.	<ul style="list-style-type: none">• Örnek araştırma metinleri üzerinden etik ihlallerine ilişkin incelemeler• Bilimsel çalışmalarda orijinallik ve benzerlik raporu (örnek programlarla (Turnitin, iThenticate, vb.) çeşitli uygulamaların yapılması)
15.	Öğrenci sunumlarına dayalı makale değerlendirmesi
16.	Yarıyıl sonu sınavı

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bilimsel araştırmanın temel amacı; karşılaşılan sorunların çözümünü bilimsel metodolojiye uygun bir biçimde gerçekleştirerek (Dinler, 2014: 18) bilimsel olanla olmayana nesnel ölçütlere göre ayırmak (Şen, 2016: 31) ve sonuçta üretilen bilimsel bilgileri toplum yararına sunmaktır. Bu bağlamda, araştırmanın planlanmasından yürütülüp uygulanmasına ve yayınlanmasına kadar geçen süreçlerin tümünde, uyulması gereken bir takım evrensel etik kod ve ilkeler mevcuttur. Bireysel bazda genel etik duyarlılık ve/veya ahlaki hassasiyetten



bağımsız olmayan ve özü itibarıyla *dürüstlük* kavramına dayanan söz konusu etik kod ve ilkeler *bilim etiği* ya da *bilimsel araştırma ve yayın etiği* olarak adlandırılmaktadır.

Teorik düzeyde bilim etiğine yönelik evrensel kod ve ilkelerin varlığına rağmen bilimsel faaliyetlerde, bilinçsiz bilimsel yanılgılar ve eksikler ile bilinçli bilimsel yanıltmalar şeklinde sınıflandırılan bir kısım etik sorunlar yaşanabilmektedir. Bireysel ve toplumsal düzeyde sonuçları telafi edilemeyecek zararlara neden olabilecek etik sorunların önlenmesi için etik donanımına sahip olmak gerekir. Etik donanım için de evrensel bilimi ve bilim etik normlarını öne çıkaran etik eğitime ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu araştırma, söz konusu etik eğitime duyulan gereksinim çerçevesinde, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi içeriğinin ideal biçimde oluşturulmasına katkı sağlamak amacıyla ele alınmıştır.

Araştırmada, ideal ders içeriği arayışı, Türkiye’de sosyal bilimler alanında lisansüstü programlarda yer alan derslere ilişkin içerik analizi ile Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü (KTÜ-SBE) öğrencilerine uygulanan anket verilerinin istatistiksel analizi sonucunda ele edilen bulgular ışığında sürdürülmüştür.

İçerik analiziyle elde edilen bulgulardan hareketle sosyal bilimler enstitüleri bünyesinde doğrudan *bilimsel araştırma ve yayın etiği* konusunda ele alınacak bağımsız bir ders için ideal içerik önerisi sunulmuştur. Bu öneriye dair içerik; ilk haftalarda bilim, bilimsel araştırma ve bilimsel faaliyetler, ilerleyen haftalarda ise etik ve özellikle bilimsel araştırma ve yayın etiği, ilgili düzenlemeler, ihlaller, yaptırımlar örnek çalışma ve programlar aracılığıyla yürütülebilmesi temelinde oluşturulmuştur.

İstatistiksel analizle elde edilen bulgulardan hareketle geleceğin bilim insanlarının lisansüstü düzeyde öğrenimin içerisinde yer almalarında akademisyen olma ve ilgi duydukları alanda kendilerini geliştirme isteklerinin olduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda, olası etik sorunların önlenmesi ve insanlık yararına kaliteli bilimsel bilginin üretilebilmesi için evrensel etik ilke ve kodların, lisansüstü öğrenimleri sırasında öğrencilere bilimsel araştırma ve yayın etiği dersi aracılığıyla kazandırılması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Şüphesiz bu gerekliliği karşılayabilecek bir öğretim anlayışı, Kuçuradi (2003: 9) tarafından özlü bir şekilde ifade edilen “(...) yüz yüze geldiğimiz durumlarda, insan onurunun nerede tehlikede olduğunu gören bir göz...” kazandırabilecek nitelikte olmalıdır.

Kuşkusuz bilimsel, teknolojik, iktisadi, sosyal, siyasal, toplumsal vb. alanlarda meydana gelecek gelişmelerle birlikte *bilimsel araştırma ve yayın etiği* konusunda ideali arayış çabaları devam edecektir. Bu arayış sürecinde özellikle etik duyarlılık açısından *Gazi Mustafa Kemal Atatürk’ün* aşağıdaki veciz ifadeleri rehber alınabilir (Ağca, 2005: 920).

(...) Bir milleti özgür, bağımsız, görkemli, yüce bir toplum halinde yaşatan terbiyedir ve onu tutsak yapan sefaletle iten de bunun yokluğudur. Tehdit esasına dayanan ahlak, bir fazilet olmadıktan başka itimada da şayan değildir.

KAYNAKÇA

AĞCA, Hüseyin (2005), “Gazi Mustafa Kemal Atatürk’ün Ahlak Dünyası Üzerine Bir Deneme”, *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, XXI(63), 917-936.

ALLEA (2013), *Ethic Education in Science*, https://www.allea.org/wp-content/uploads/2015/07/Statement_Ethics_Edu_web_final_2013_10_10.pdf [Erişim Tarihi: 08.08.2018].

ALTIOK, Serhat, YÜKSELTÜRK, Erman ve ÜÇGÜL, Mehmet (2018), “Lisansüstü Öğrencilerinin Bilimsel Araştırmaya İlişkin Yeterlikleri ve Araştırmaya Yönelik Kaygılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi”, *Yükseköğretim ve Bilim Dergisi*, 8(2), 348-367.

ALTUNIŞIK, Remzi, COŞKUN, Recai, BAYRAKTAROĞLU, Serkan ve YILDIRIM, Engin (2012), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 7. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

ARF, Cahit (1974), <http://cabim.ulakbim.gov.tr/cahit-arf-kimdir/> [Erişim: 15.11.2018]

ARZOVA, Burak ve SUSMUŞ, Türker (2003), “Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği Algulamalarının İncelenmesi: İki Üniversite Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 5(2), 127-152.

AYDIN, İnyet (2006), *Sosyal Bilimlerde Araştırmadan Yayına Etik Değerler*, I. Ulusal Kurultay Bildirileri, Sosyal Bilimlerde Süreli Yayıncılık, 71-80.



- BAYSEN, Engin ve ÇAKMAK, Nermin (2017), “Bilgi Dünyası ve İntihal”, **Bilgi Dünyası**, 18 (1), 1-7.
- BENOS, Dale vd. (2005), “Ethics and Scientific Publication”, **Advances in Physiology Education**, 29, 59-74.
- BÜLBÜL, Tuncer (2004), “Bilimsel Yayınlar da Etik”, **Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, 15, 53-61.
- CANDA, Şerefettin (1996), “Etik ve Bilimsel Yayın Etiği”, **Türkiye Ekopatoloji Dergisi**, 2 (3-4), 67-72.
- CARROLL, Archie B. (1989), **Business & Society-Ethics& Stakeholder Management**, South-Western: Publishing Co.
- COŞKUN, Recai, ALTUNIŞIK, Remzi ve YILDIRIM, Engin (2017), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, 9. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- ÇORUH, Haydar (2010), “Disiplinlerarası Bilim Tarihi Dersi ve Gerekçesi”, **Tarih Okulu**, 7, 7-23.
- DAŞTAN, Abdulkerim (2008), **Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara: SPK Yayınları.
- DİNLER, Zeynel (2014), **Bilimsel Araştırma ve E-Kaynaklar**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- ERDEM, Ali Rıza (2012), “Bilim İnsanı Yetiştirmede Etik Eğitimi”, **Yükseköğretim ve Bilim Dergisi**, 2(1), 25-32.
- ERDOĞAN, Mustafa (2006), “Bilimsel Makale Yazma Etiği: Eleştirel Gözlemler”, I. Ulusal Kurultay Bildirileri, **Sosyal Bilimlerde Süreli Yayıncılık**, 95-97.
- ERKUŞ, Adnan (2017), **Davranış Bilimleri için Bilimsel Araştırma Süreci**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- GÜLER, Ahmet, HALICIOĞLU, Mustafa Bülent ve TAŞĞIN, Serkan (2015), **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- HATCHER, Tim (2004), “Environmental Ethics as an Alternative for Evaluation Theory in for Profit Business Context”, **Evaluation and Program Planning**, 27, 357-363.
- http://www.turkuler.com/sozler/turku_kainatta_bir_zerreyim.html [Erişim Tarihi: 05.11.2018].
- KANSU, Emin (2008), “Bilimsel Yayınlar da Etik İlkeler”, Türk Tıp Dizini, **Sağlık Bilimlerinde Süreli Yayıncılık**, 21-26.
- KARAGÖZOĞLU, Şerife (2006), “Bilim, Bilimsel Araştırma Süreci ve Hemşirelik”, **Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Yüksekokulu Dergisi**, 64-71.
- KAYIŞ, Aliye (2014), “Güvenilirlik Analizi”, Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 6. Baskı içinde (403-420), Ankara: Asil Yayınları.
- KIRBAŞ, Dursun ve ÇEVİK, Filiz (2017), **Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Araştırma Etiği**, İstanbul: Nobel Tıp Kitabevleri.
- KIREL, Çiğdem (2000), **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KUÇURADI, Ioanna (2003), “Etik ve Etikler”, **Türkiye Mühendislik Haberleri**, 423, 7-9.
- KÜÇÜK, Mestan (2003), “Bilimsel Araştırma ve Etik”, **Kurgu Dergisi**, 20, 255-266.
- LEUNG, P. ve COOPERS, B. J. (1994), “Ethics in Accountancy: A Classroom Experience”, **Accounting Education**, 3(1), 19-33.
- MEICHTRY, Yvonne J. (1999), “The Nature of Science and Scientific Knowledge: Implications for a Preservice Elementary Methods Course”, **Science and Education**, 8, 273-286.
- ONGUN, M. Tuba (2006), “Araştırma ve Yayın Etiği”, I. Ulusal Kurultay Bildirileri, **Sosyal Bilimlerde Süreli Yayıncılık**, 89-93.
- OWENS, J. (1978), **Ethical Theory and Business Decisions**, The American University, Maryland: Management Education.
- ÖZDAMAR, Kazım (2018), **Eğitim, Sağlık ve Sosyal Bilimler için SPSS Uygulamalı Temel İstatistik**, Eskişehir: Nisan Kitabevi.



ÖZDEN, Mustafa ve ERGİN, Besime (2013), “Lisansüstü Öğrencilerin Bilimsel Araştırmalarda Uygulanan Etik Kurallara Yönelik Düşüncelerinin Belirlenmesi”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 10(22), 155-169.

RESNIK, David. B. (1998), **The Ethics of Science**, New York: Routledge.

SARUKKAI, Sundar (2009), “Science and The Ethics of Curiosity”, **Current Science**, 97 (6), 756-767.

SHERMER, Michael (2009), **What is Science?** Richard Dawkins Foundations, https://www.youtube.com/watch?v=A-NpG_1mwHA [Erişim Tarihi: 20.10.2017].

ŞAHİNOĞLU, Alpaslan ve BEBEK, Gürhan (2018), “Araştırma Görevlilerinin Bilimsel Araştırma Etiğine İlişkin Algıları: Nitel Bir Çalışma”, **Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi**, 9(1), 47-58.

ŞEN, Zekai (2016), **Bilim ve Türkiye**, 708, Ankara: TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları.

TOPLU, Mehmet (2012), “Bilim Etiği: İnternetin Bilim Etiği Üzerine Etkileri”, **Türk Kütüphaneciliği**, 26(4), 654-698.

TÜBA (2002), **Bilimsel Araştırmalarda Etik ve Sorunları**, Ankara: Türkiye Bilimler Akademisi Yayınları.

TÜBİTAK (2015), **TÜBİTAK Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Yönetmeliği**, http://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/247_sayili_bk_islenmis_hali.pdf [Erişim Tarihi: 20.08.2018].

TÜRK DİL KURUMU (2018), **Güncel Türkçe Sözlük**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b88f09b301ff8.55994795 [Erişim Tarihi: 08.08.2018].

UÇAK, Nazan Özenç ve BİRİNCİ, Hatice Gülşen (2008), “Bilimsel Etik ve İntihal”, **Türk Kütüphaneciliği**, 22(2), 187-204.

ÜAK (2012), **Üniversitelerarası Kurul Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi**, <http://www.uak.gov.tr/yonetmelikler/Etikyonerge2.pdf> [Erişim Tarihi: 15.11.2018]

ÜLTAY, Eser ve ÜLTAY, Neslihan (2018), “Akademik Teşvik Ödeneğinin Bilimsel Faaliyetlere Etkisi Hakkındaki Akademisyen Görüşleri”, **Yükseköğretim ve Bilim Dergisi**, 8(1), 162-171.

ÜNAL, Mehmet vd. (2012), “Bilim Etiğine Aykırı Davranışlar ve Yaptırımlar: Sosyal ve Beşeri Bilimler için Bir Çerçeve Önerisi”, **Amme İdaresi Dergisi**, 45(3), 1-27.

YAŞAR, Aşkın ve ATAÇ, Adnan (2001), “Araştırma Etiği Üzerine”, **Veteriner Bilimleri Dergisi**, 17(4), 43-48.

YILDIRIM, Funda ve ORHAN, Esra (2018), “Yükseköğretimde Akademik Dürüstlüğe İlişkin Öğrenci Görüşleri, Deneyimleri ve Önerileri: Bir Olgu Bilim Araştırması”, **Yükseköğretim ve Bilim Dergisi**, 8(1), 202-210.

YILMAZ, Kürşad (2012), “Etik Dışı Davranış Olarak Haksız Yazarlık”, **Eğitim Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 2(1), <http://ebad-jesr.com>. [Erişim Tarihi: 15.11.2018].

YÖK (2016). **Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği**, 20 Nisan 2016 tarih ve 29690 sayılı Resmî Gazete.

YÖK (t.y.). **Yükseköğretim Kurulu Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi**, http://www.yok.gov.tr/web/guest/icerik/-/journal_content/56_ [Erişim Tarihi: 16.11.2018].



A GRUBU SEYAHAT ACENTALARINDA BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMINA
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ANTALYA ÖRNEĞİ

Didem KUTLU¹

Hasan AYYILDIZ²

Nilgün KANER KOÇ³

ÖZET

Son yıllarda bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte internet, tüketiciler açısından bilgi aramada önemli bir kanal haline gelmiştir. Seyahat acentalarının önemli fonksiyonlarından biri olan enformasyonun internet yoluyla gerçekleştiği görülmektedir. Tüketicilerin seyahat acentaları aracılığıyla yaptıkları turistik ürün satın alma faaliyeti de yerini internet üzerinden satın almalara bırakmıştır. İnternetin gücünü fark eden seyahat acentaları bu değişimin gerisinde kalmamak ve rekabet avantajı sağlayabilmek için işletmelerinde merkezi rezervasyon sistemlerine yer vermeye başlamışlardır. Bu çalışma seyahat acentalarında global dağıtım kanallarının ve merkezi rezervasyon sistemlerinin kullanım oranlarını ortaya çıkarmak ve acentalar açısından önemini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla Antalya ilinde faaliyet gösteren 84 seyahat acentası yöneticilerine anket uygulanmıştır. Araştırma sonucuna göre işletmelerin web sitesi kullanımıyla internetin müşteriye fayda ve işletmeye fayda değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. İşletmelerin faaliyet yıllarıyla internetin müşteriye fayda ve işletmeye fayda değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Anahtar Kelimeler: Seyahat Acentaları, Bilgi ve İletişim Teknolojileri, Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri, Global Dağıtım Sistemleri

Jel Kodları: L83, L86, M30.

A RESEARCH ON THE USE OF INFORMATION TECHNOLOGIES IN GROUP A TRAVEL
AGENCIES: THE CASE OF ANTALYA

ABSTRACT

With the developments in information technologies in recent years, the internet has become an important channel for consumers to search for information. The information which is one of the important functions of travel agencies occur via internet. The touristic product purchasing activity of the consumers through the travel agencies has also been replaced by online purchases. Travel agencies that recognize the power of the Internet have started to offer central reservation systems in their businesses in order not to fall behind this change and to provide a competitive advantage. This study was carried out in order to reveal the usage rates of global distribution channels and central reservation systems in travel agencies and to reveal their importance for agencies. For this purpose, a questionnaire was applied to 84 travel agency managers in Antalya. According to the results of the research, no significant difference was found among web site usage of businesses and benefit of the Internet to the customer and the benefit to the business variable. There was no significant difference among the operating years of enterprises and the benefit of the internet to the customer and the benefit to the business variable.

Keywords: Travel Agencies, Information and Communication Technologies, Computerized Reservation Systems, Global Distribution Systems

Jel Codes: L83, L86, M30.

1. GİRİŞ

Son yıllarda bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT) turizm endüstrisinin vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. İnternetin gelişmesiyle birlikte tüketiciler istedikleri bilgiye hizmet sağlayıcılar aracılığıyla kolaylıkla ulaşabilmektedirler. Seyahat acentalarının bu arabulucu rolünün, internetin gelişimine paralel olarak son

¹ Öğr. Gör., Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, didemkutlu76@yahoo.com

² Prof. Dr., KTÜ İİBF İşletme Bölümü, ayyildiz@ktu.edu.tr

³ Öğr. Gör. Dr., Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, nilkaner@hotmail.com



bulacağına dair görüşler olmakla birlikte (Özturan & Roney, 2004: 259), seyahat acentalarının müşteri için en iyi ve en heyecan verici seyahat deneyimini sunmak için bilgileri harmanlayıp yorumlaması özelliğinden dolayı, acentaların öneminin daha da artacağını düşünenler de bulunmaktadır (O'Connor, 1999:114). Dolayısıyla internetin gelişmesiyle birlikte geleneksel seyahat dağıtım kanalları bir değişim içine girmişlerdir.

BİT'lerin kullanılması işletmeler açısından hizmet kalitesinin iyileştirilmesi, operasyonel yeterliliğin artırılması ve maliyetin düşmesini sağlarken küresel pazara girmek için de bir zemin sağlamaktadır (İp vd., 2011: 534).

Seyahat endüstrisinde BİT'lerin kullanımı öncelikle havayolu işletmeleriyle başlamıştır. Amerikan Havayolları, IBM (International Business Machines Corporation – Uluslararası İş Makineleri Şirketi) işbirliği ile 1953 yılında SABRE olarak bilinen ilk havayolu bilgisayar rezervasyon sistemini geliştirmiştir (Kamau, 2015: 21). Bilgisayarlı rezervasyon sistemleri (CRS), seyahat acentalarına yerleştirilen terminaller vasıtasıyla yolcu biletlerini, faturaları, biniş kartlarını ve seyahat programının basılmasına yardımcı olan bir sistemdir. 1980'li yıllardan itibaren havayolu işletmelerinin kullandığı ve geliştirdiği CRS'ler birbirleriyle bağlantı kurmaya başlamıştır. Bu dönemde havayolu işletmelerine ait rezervasyon sistemlerine tur operatörleri, araba kiralama şirketleri, feribot ve tren gibi ulaşım araçları ve konaklama işletmeleri de dahil olmaya başlamıştır. Zamanla bu sistemler seyahatle ilgili paket tur, konaklama, eğlence, araç kiralama gibi tek veya bütün turistik hizmetleri sağlayan dağıtım kanallarına dönüşmüştür. Dolayısıyla küresel anlamda hizmetin pazarlanması Global Dağıtım Sistemleri (GDS) aracılığıyla başlamıştır (Eğilmezgil, 2011: 57).

Çalışma 2017 yılının kış döneminde gerçekleştirilmiştir. Anketlerde ilk bölüm acentaların tanımıyla ilgili olup, ikinci bölümde acentanın internet kullanımı ile ilgili sorular ve üçüncü bölümde merkezi rezervasyon sistemiyle ilgili sorular bulunmaktadır.

1.1. Seyahat Acentaları

Dünya Turizm Örgütüne göre seyahat acentası; halkla ilişkiler, konaklama ve ulaştırma hakkında bilgiler veren ve belli bir komisyon karşılığında tur operatörlerinin ürünlerini belli fiyatlarla müşteriye satış için aracılık eden kuruluşlardır (Balta ve Altıntaş, ty;15). Türkiye'de ise yasal açıdan seyahat acentalarının tanımı 14.09.1972 tarihinde yürürlüğe giren "Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu" ile tanımlanmıştır. Bu kanuna göre seyahat acentası; "kâr amacı ile turistlere turizm ile ilgili bilgiler vermeye, paket turları ve turları oluşturmaya, turizm amaçlı konaklama, ulaştırma, gezi, spor ve eğlence hizmetlerini görmeye yetkili olan, oluşturduğu ürünü kendi veya diğer seyahat acentaları vasıtası ile pazarlayabilen ticarî kuruluş", olarak ifade edilmiştir (Resmi Gazete, 26664). Türkiye'de seyahat acentaları, A Grubu, B Grubu ve C Grubu olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. A grubu seyahat acentaları döviz bozma, vize, pasaport, araba kiralama işlemleri, çeşitli ulaştırma şirketlerinin biletlerini satma, tur operatörleri tarafından düzenlenen paket turları pazarlama, yurtiçi ve yurtdışına tur düzenleme işlemlerini yaparlar. B grubu ise karayolu, havayolu, demiryolu ve denizyolu ulaştırma araçları ile A grubu seyahat acentalarının düzenledikleri turların biletlerini satarlar. C grubu ise yurt içi turlar düzenlerler (Kozak, 2012: 63).

Seyahat acenteleri, öncelikli olarak havayolu şirketleri, oteller ve müşteriler gibi seyahat hizmetleri tedarikçileri arasında aracı olarak bulunurlar. Birçok sektördeki distribütörlerin aksine fiziksel ürünlerin yerine bilgi ile ilgilenmektedirler (Cheung ve Lam, 2009:85). Seyahat acentalarının temel hizmetleri arasında rezervasyon, biletleme, enformasyon, pasaport – vize işlemleri, transfer, araç kiralama, seyahat sigortası gibi hizmetler bulunmaktadır. Bu hizmetler tek tek sağlanabileceği gibi bir bütün halinde de sunulabilir (Balta ve Altıntaş, ty; 16).

Geleneksel olarak turizm endüstrisi satış kanalı olarak seyahat acentalarını kullanmaktaydı. Müşteriler, seyahat acentalarına gidip seyahat biletlerini satın alırlar veya seyahatleriyle ilgili bilgi alırlardı. Ancak internetin doğuşu ve bununla birlikte elektronik ticaretin ortaya çıkmasıyla müşteriler, seyahat acentalarına gitmenin yerine internet üzerinden destinasyonla ilgili bilgi aramaya ve hatta uçak, tren bileti satışlarını kendileri yapmaya başlamışlardır (Cheung ve Lam, 2009: 86). Ayrıca geleneksel seyahat acentaları, estetik fotoğraflar, kullanışlı ipuçları, haritalar ve buna benzer bilgileri içeren katalogları potansiyel müşterilere sunmakta oldukça başarılı olmuşlardır. Ancak çevrimiçi deneyimin seyahat destinasyonunu görselleştirmede çok daha fazla potansiyele sahip olmasından dolayı çevrimiçi rezervasyon yapan kişilerin sayısı giderek artmaya başlamıştır. Dolayısıyla geleneksel seyahat acentalarının çevrimiçi rezervasyon olanakları sunan web siteleriyle rekabet etmeleri gittikçe zorlaştığı için değişime ayak uydurmaları gerekmektedir. Bu yeni seyahat araçları acentalar için bir tehdit olarak değil bir fırsat olarak görülmelidir. Bu bağlamda, tedarikçilerle olan ilişkiler, ürün tedarik, satın alma süreci yönetimi gibi konularda kaynak avantajı sağlamaktadır (Alvarez vd., 2007: 454).



Seyahat acentaları güncel ve doğru bilgiye bağlı olup seyahat acentalarında rezervasyon, muhasebe ve stok yönetimi fonksiyonları için bilgi teknolojileri yaygın olarak kullanılmaktadır. Örneğin, çevrimiçi bir bilgisayarlı rezervasyon sistemi, seyahat acentalarının bilet rezervasyonlarını verimli bir şekilde yapmalarını sağlamak için havayollarının hayati bir parçası olmuştur (Almunawar vd., 2013: 320). Son yıllarda seyahat acentalarında bilişim teknolojilerinin kullanımı, tedarikçiden perakendeciye kadar işlem maliyetlerinin azaltılmasında büyük rol oynamıştır (Barnett ve Standig, 2000:144; Bigne vd., 2008: 454).

1.2. Seyahat Acentaları ve Bilgi İletişim Teknolojileri

Günümüzün iş dünyası, BİT'den derinden etkilenmiş ve işletmeler arasında BİT uygulamaları yaygınlaşmıştır. BİT, küresel üretim, iş ve iş yöntemleri, ticaret ve tüketim kalıplarını işletmeler ve tüketiciler arasında hızla değiştirmektedir. Her işletme BİT'i ticari faaliyetlerinde kullanmalı ve sunduğu avantajlardan yararlanmalıdır (Alam ve Noor, 2009: 113).

BİT, işleme analizi, depolama, geri kazanma, yayma ve uygulama için kullanılan bilgisayar ve iletişim teknolojileri mekanizmalarıdır (Poon, 1993'ten aktaran: Garkavenkov, 2009: 113). Turizm, bilgi yoğunluklu bir endüstri olduğu için (Buhalis, 1999: 619) müşterinin ödeme bilgisi, ürün detayları, seyahat planları gibi birçok bilginin acenta tarafından hızlı ve etkili bir şekilde yapılması çok önemlidir. Bilgiye olan bu bağımlılık BİT'in benimsenmesini gerekli kılmıştır (Garkavenkov, 2009: 114). BİT, seyahat acentalarında rekabet avantajı sağlayan bir unsurdur (Alvarez vd., 2007:453; Buhalis ve Law, 2008:609). BİT ve seyahat endüstrisi birbirinden ayrı düşünülemez. Havayolu endüstrisi, seyahat endüstrisinde BİT'lerin benimsenmesinde öncü olmuştur. International Business Machines (IBM) ile işbirliği yapan Amerikan Airlines, 1953 yılında SABER olarak bilinen ilk havayolu bilgisayar rezervasyon sistemini geliştirmiştir (Kamau, 2015: 21).

Turizm ürünlerinin en temel özelliklerinden biri olan stoklanamama veya dayanıksız olması talep ve kapasitenin etkin yönetimini gerektirmektedir (Karagöz ve Özel, 2013: 3). Dolayısıyla seyahat acentaları, rezervasyonlar, uçuşlar, oteller ve diğer ürünlerin müsaitliği hakkında sürekli güncelleme yapmak zorundadır (Cheng ve Cho, 2011:490). BİT sayesinde acenteler, ürünlerini gerçek zamanlı olarak tur programlarına ve bilet ücretlerine göre ayarlayarak ve anında rezervasyon yaparak ve e-bilet temin ederek piyasada mücadele edebilmektedirler (Bigne vd., 2008: 455). BİT'le birlikte tüketicilere doğru bilgi sunarak ve seyahat acenteleriyle etkileşime girmelerini sağlayarak müşteri memnuniyeti artırılmıştır (Garkavenkova, 2007: 116). İnternet teknolojilerinin ortaya çıkmasıyla birlikte seyahat acentalarının işletme maliyetleri azaltılmıştır (Law vd., 2004: 100). İnternet, zengin medyası ile turizmle ilgili ürün ve hizmetleri pazarlamak için başka bir kanal veya pazar sunmaktadır (Lewis vd., 1998; Werthner ve Klein, 1999; Barnett ve Standing, 2000; Law vd., 2004; Özturan ve Roney, 2004; Sarıışık ve Akova, 2006; Keskinliç vd.,2016). Seyahat endüstrisi hizmetlerinin ve ürünlerinin çoğunun bilgiye dayalı olması nedeniyle, ticari faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili olarak BİT'e bağımlılıkları yüksektir. BİT'e olan bu bağımlılık, seyahat işletmelerinin büyümesinde, rekabet edilebilirlik sağlamasında ve uzun vadeli olarak işletmenin devamlılığının sağlanmasında büyük oranda etkili olacaktır (Almunawar vd., 2013: 321). 1980'lerden beri BİT, turizmi küresel olarak dönüştürmektedir. 1970'lerin sonlarında Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemlerinin (CRS) kurulması ve 1980'lerin sonlarında Küresel Dağıtım Sistemleri (GDS), 1990'ların sonlarında İnternet'in gelişmesi, sektördeki en iyi operasyonel ve stratejik uygulamaları, önemli ürünlere dönüştürmüştür (Buhalis ve Law, 2008: 609). Bilgisayarlı rezervasyon sistemlerinin temeli havayollarının kurduğu merkezi rezervasyon sistemlerine dayanmaktadır. Artık yüzlerce farklı organizasyonun ürünlerinin satıldığı havayolları arası rezervasyon sistemlerini tanımlamak için kullanılmaktadır. Küresel Dağıtım Sistemleri ise çok uluslu Bilgisayarlı Rezervasyon Sistemleri için kullanılan bir terim olup otel rezervasyon sistemlerine erişim içerir (Raymond ve Bergeron, 1997: 24).

2004 yılında şirket birleşmeleri ve satın almalar ile birlikte Expedia, Travelocity, Priceline, Lastminute, Orbitz ve Opodo gibi bir dizi çevrimiçi seyahat grubu ortaya çıkmıştır (Buhalis ve Costa, 2006: 205). Bu çevrimiçi seyahat acentaları GDS sistemlerini kullanmaktadırlar. 1990'ların sonunda internet teknolojisinin gelişmesiyle birlikte, internet seyahat acentaları için hem fırsat hem de tehdit olarak algılanmaktadır (Kamau, 2015: 21)

BİT açısından, seyahat acentalarını etkileyen birçok temel unsur vardır. BİT, acentelerin ana ürün ve hizmetlerin tedarikine, işlem rezervasyonlarına ve şirket performansını yönetmesine izin vermek için tasarlanmıştır. Ancak aşağıda sıralanan bazı olumsuzlukları da bulunmaktadır (Page, 2011: 205);

- ✓ CRS, küçük ve orta ölçekli işletmeler için pahalıdır, bu nedenle internet rezervasyonları daha uygun maliyetli bir ortam sunmaktadır.
- ✓ CRS tam olarak kullanılmadıkça, acentalar için geliştirilmiş iş seviyeleri sağlamaz.
- ✓ CRS doğası gereği havayollarını içinde barındırdığı için havayollarına bir ücret ödemek zorundadır.



- ✓ Elektronik seyahat acentalarının gelişmesi, doğrudan satış yapan işletmelerin varlığı, indirimli seyahatler satan bazı tur operatörleri (Expedia, düşük maliyetli havayolu şirketleri gibi) ve dünya çapındaki web ağı, CRS'yi aşan faaliyetlerdir.

Seyahat acentası, koordinasyonu yoğun, merkezinde iletişim ve bilgi işleme olan bir endüstridir. BİT'nin gelişmesiyle beraber tüketici talepleri, beklentileri de değişime uğramıştır. Kendileri de aktif bir şekilde interneti kullanabilen seyahat endüstrinin tüketicileri bilgili tüketiciler olarak karşımıza çıkmaktadırlar (Lewis vd., 1998: 209). Kullanım, bir bilgi sistemiyle etkileşime girerek harcanan çaba miktarı ya da birim zaman başına bilgi sistemi tarafından üretilen raporların veya diğer bilgi ürünlerinin sayısı olarak ifade edilmektedir. Yani bilişim teknolojileri ile avantajları arasında faydalanma yoluyla iletişim kurulabilir (Trice ve Treasy, 1986: 228). Dolayısıyla aşağıdaki hipotezler önerilmiştir:

H₁: İnternetin müşteriye sağladığı yarar web sitesi kullanım yılına göre değişmektedir.

H₂: İnternetin işletmeye sağladığı yarar web sitesi kullanım yılına göre değişmektedir.

Oteller, araba kiralama ve tur operatörleri gibi çoğu büyük turizm işletmecisi, ürünlerini web siteleri aracılığıyla dağıtmak, iletişimi geliştirmek ve alternatif dağıtım kanalları oluşturmak için aracı kullanarak İnterneti benimsemiştir. Geleneksel olarak, küçük turizm işletmecileri, teknolojinin benimsenmesi bakımından daha büyük işletmelerin gerisinde kalsa da, internetin küçük turizm organizasyonları için bile güçlendirici olduğu belirtilmiştir (Karanasios ve Burgess, 2008: 169). İnternet yaygın olarak kullanılan bir teknoloji olmasına rağmen işlevselliği, kaynakları ve uzmanlığı hakkında farkındalık hala gereklidir. İnternet işletmelere BİT'lerin faydalarından uygun ve kolay bir şekilde faydalanma imkanı sunmaktadır (Abou-Shouk vd., 2013: 298). BİT'nin kullanma yoğunluğu ve turizm bölgelerinin bu teknolojileri kullanarak pazara olabildiğince nüfuz etmesi turizm bölgelerinin gelecek yıllarda rekabet edilebilirliği üzerinde daha etkili olacaktır (2008: 609). Ansen ve Fırat (2009), Antalya'da yaptıkları araştırmada işletmelerin faaliyette buldukları süre ile elektronik pazarlama uygulamalarına katılmaları arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. İşletmelerin faaliyette buldukları sürenin daha uzun olması, sektördeki tecrübeleri ve pazar payı içinde belli bir paya hâkim olmaları elektronik pazarlama uygulamalarına katılım oranlarını olumlu yönde etkilemektedir (Ansen ve Fırat, 2009: 133). Dolayısıyla interneti uzun yıllardan beri kullanan işletmelerde oturmuş bir sistemin varlığı öngörüldüğünden aşağıdaki hipotezler kurulmuştur:

H₃: İnternetin müşteriye sağladığı yarar işletmenin faaliyet yılına göre değişmektedir.

H₄: İnternetin işletmeye sağladığı yarar işletmenin faaliyet yılına göre değişmektedir.

2. METODOLOJİ

2.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu araştırmanın amacı Antalya ilinde faaliyet gösteren seyahat acentalarında küresel dağıtım kanallarının ve merkezi rezervasyon sistemlerinin kullanım oranlarını tespit etmek ve acentalar açısından önemini ortaya koymaktır. Araştırma, anket tekniği kullanılarak Antalya'da faaliyetini sürdüren seyahat acentalarının yöneticileriyle gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın örneklemini için Antalya'nın seçilmesindeki temel amaç bölgenin on iki ay boyunca hizmet vermesi ve çok sayıda acentanın bulunmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın sınır kapılarına bağlı olduğu iller açısından yapılan istatistiğe göre Antalya 2017 yılında yabancılar açısından en çok tercih edilen il olmuştur (www.kultur.gov.tr, 2017). Dolayısıyla turizmin başkenti olarak görülen bir şehirde seyahat acentalarıyla ilgili daha fazla bilgiye ulaşılabileceğinden Antalya ili tercih edilmiştir.

Antalya'da faaliyet gösteren A Grubu seyahat acentalarına, TÜRSAB (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği) resmi internet siteleri ziyaret edilerek ulaşılmaya çalışılmıştır. Merkez ve şube toplamları olarak 801 acentadan sezon sonu olması, adres değişikliği ya da kapanma gibi nedenlerle 141 adetine ulaşılmış ancak anket formunda eksiklikler dikkate alındığında ancak 81 adeti analize tabi tutulabilmektedir. Araştırmada A grubu seyahat acentalarının seçilmesinin nedeni yabancı tur operatörlerinin ülkedeki dağıtımcısı ve yurt dışı tur düzenleme yetkisine sahip olmalarından dolayıdır.

Araştırmada, Eğilmezgil (2011: 92)'in çalışmasında konaklama işletmelerine uyguladığı, geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmış, 21 maddeden oluşan anket formu kullanılmıştır. Anket formları, Kasım – Aralık (2017) aylarında, Kültür ve Turizm Bakanlığı web sayfasından acenta adresleri alınarak birebir anket formu doldurtularak yapılmıştır.

**2.2. Araştırmanın Bulguları ve Tartışma**

Araştırmaya katılan 81 A grubu seyahat acentası yöneticisinin %58'i erkek olup %39,5'u lisans mezunu, %34,6'sı ön lisans mezunudur.%44,4 orta kademe yönetici olup, %11,1 üst düzey yöneticidir. Yaş aralığı açısından değerlendirildiğinde % 45,7'si 30-39 yaş aralığında olup çalışma süresi açısından en yüksek değer % 48,1 ile 1-5 yıl aralığıdır (Tablo1). Katılımcıların yaş aralığına bakarak dinamik bir işgücünün istihdam edildiği söylenebilir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Eğitim Durumu	n	%	Cinsiyet	N	%
Lise	10	12,35	Erkek	47	58,00
Önlisans	28	34,57	Kadın	34	42,00
Lisans	32	39,50			
Yüksek Lisans	11	13,58			
Göreviniz	n	%	Yaş	n	%
Üst Düzey Yönetici	9	11,12	21 – 29	30	37,04
Orta Düzey Yönetici	36	44,44	30 – 39	37	45,68
Diğer	36	44,44	40 – 49	13	16,05
			50 ve üzeri	1	1,23

Yaşadığımız teknoloji çağının geçerliliği olarak ankete katılan tüm acentalarda internet kullanımının olduğu görülmüştür. İşletmelerin %92,6'sının kendilerine ait web sitesi bulunurken %7,4'ün kendilerine ait web siteleri yoktur. Web sitesi üzerinden rezervasyon alma açısından değerlendirildiğinde işletmelerin %77,8'i web sitesi aracılığıyla rezervasyon kabul etmektedir. İşletmelerin %18,5'u ise web sitesini sadece bilgilendirme amacıyla kullanmaktadır. İnternetin yararları değerlendirildiğinde ise web sitesi kullanımı 3 yıldan fazla olan işletmelerin internetin sağladığı yararları aşırı önemli olarak gördükleri gözlenmiştir (Tablo 2). Her acentanın web sitesi olmasına rağmen, bu web sitelerinin yeteri kadar değerlendirilemediği düşünülmektedir. Çünkü acentalar, en fazla tur operatörlerinin sitelerinden (%33,8) rezervasyon almaktadırlar. Bu sonuç Garkavenkov'un Yeni Zelanda'da seyahat acentalarında internet kullanımına dönük çalışmasıyla tutarlıdır. Seyahat acentaları web sitesi fonksiyonlarının kullanılmasından ziyade işletmelerinin bir web sitesine sahip olmasına önem vermektedirler (Garkavenkova, 2007: 222). Mısır'da yapılan benzer bir çalışmada da seyahat acentalarının web sitesi kullanımının rezervasyon ve ödeme yerine bilgi verme ve içerik odaklı olması bu sonuçla örtüşmektedir (Abou-Shouk vd., 2013: 308). Bu, gelişmekte olan ülkelerdeki küçük işletmelerin internetin nispeten basit kullanımlarına odaklanmasını öneren yazarlarla tutarlıdır (Karanasios ve Burgess, 2008: 175). Dolayısıyla seyahat acentalarının sadece web sitesine sahip olması rekabet avantajı sağlamada önemli bir unsur değildir. Etkili bir strateji geliştirmek isteyen seyahat acentalarının aşağıdaki faktörlere dikkat etmesi gerekmektedir (Barnett ve Standing, 2000: 150):

- ✓ Yeni seyahat ürünlerinin temininde esneklik
- ✓ Web sitesini geliştirme ve bakım maliyetlerini minimize etmek
- ✓ Web stratejisi, geliştirme ve uygulamasında uzmanlığa erişim
- ✓ Yeni müşterilere erişim

Tablo 2. Web Sitesi Kullanımına Göre İnternetin Sağladığı Yararlar

Web Sitesi Kullanım Yılı	İnternetin Sağladığı Yararlar						
	%	Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	Aşırı Önemli	Toplam
1 yıldan az		0,0	9,2	18,4	21,1	25	5,3
1-3 yıl arası		0,0	9,2	76,3	118,4	164,5	26,3
3 yıldan fazla		10,5	19,7	153,9	228,9	544,7	68,4
		10,5	38,2	248,7	368,4	734,2	100

(Çoklu yanıtlar değerlendirildiği için örneklem sayısından fazladır.)

Katılımcıların hepsinin CRS ve GDS aracılığıyla rezervasyon aldıkları gözlenmiştir. En fazla kullanılan CRS sistemleri Tablo 3'te gösterilmiştir. Tablo 3 incelendiğinde en fazla kullanılan sistemin Pegasus olduğu görülmektedir. Pegasus sisteminin ağırlıklı kullanılması GDS'nin daha az tercih edildiğini göstermektedir. Diğer seçeneği işaretleyen acentalar kendi sistemlerini kullandıklarını belirtmişlerdir. CRS ya da GDS kullanan acentalara bu sistemleri kullanarak aldıkları bir rezervasyon için ödedikleri komisyon oranları da sorulmuştur. Ancak hiçbir acenta komisyon oranlarını belirtmek istememiştir. Katılımcı sayısı 81 adet olup çoklu yanıtlar değerlendirildiği için sayı 180 olarak yansımıştır. Kanada ve Belçika'da 33 seyahat acentasıyla GDS'in avantajları ve dezavantajlarının değerlendirildiği benzer bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma sonucunda da GDS kullanım oranı oldukça düşük çıkmıştır. Seyahat acentalarında GDS'nin yalnızca rezervasyon ve bilgi arama amacıyla kullanıldığı, muhasebe, raporlama, kayıt yönetimi ve faturalama işlemlerinde ise mikro bilgisayarların tercih edildiği ortaya çıkmıştır (Raymond ve Bergeron, 1997: 29).

Tablo 3. Acentalarda Kullanılan CRS ve GDS Sistemleri

	Expedia	Booking	Gezi Sitesi	Tatil.com	Amadeus	Galileo	Worldspan	Sabre	Pegasus	Diğer	Toplam
%	9,9	11,1	11,1	25,9	29,6	27,2	1,2	7,4	64,2	34,6	
Sayı	8	9	9	21	24	22	1	6	52	28	180*

*Çoklu Yanıt Analizi Olduğu İçin Toplam Sayı 180 göstermektedir.

Katılımcıların kullandıkları sistem açısından yaptıkları satışlar Tablo 4'te sunulmuştur. Tabloya göre en fazla dış havayolu bileti satışları, ikinci sırada konaklama satışları, üçüncü sırada ise iç hat havayolu bileti satışları yapılmaktadır. Katılımcıların %44,4'ü CRS aracılığıyla alınan rezervasyonlarla diğer havayolu veya konaklama işletmelerinin fiyatlarını aynı bulurken, %30,9'u CRS fiyatlarını daha yüksek, %24,7'si ise daha düşük bulmuştur.

Tablo 4. CRS ve GDS Sistemleri İle Yapılan Satışlar

	İç Hat Havayolu Bileti	Dış Hat Havayolu Bileti	Diğer Ulaştırma Biletleri	Konaklama	Turlar	Rent A Car	Diğer	Toplam
%	17,7	19,0	11,03	18,8	16,9	8,0	8,57	100
Sayı	66	71	42	70	63	30	31	373

Tablo 5'te kullanılan sistemlere göre en fazla yapılan satışlar bulunmaktadır. Katılımcılara göre en fazla kullanılan sistemlerden biri olan Pegasus ile dış hat havayolu bileti, ikinci sırada iç hat havayolu bileti ve üçüncü sırada ise konaklama satışı yapılmaktadır. En fazla kullanılan GDS, Amadeus olup, Amadeus ile yapılan işlemlerde birinci sırada iç hat havayolu bileti yer almaktadır. Aslında GDS'nin temelini havayollarının kurduğu rezervasyon sistemlerine dayandığı düşünülünce en fazla havayolu bileti satılması beklenen durumdur. Nairobi'de 2015 yılında seyahat acentalarının internet gelişimine cevabının araştırıldığı çalışmada da seyahat acentaları aracılığıyla en fazla havayolu bileti satışı yapılmaktadır (Kamau, 2015: 114).

Tablo 5. Rezervasyon Sistemlerinde En Fazla Satılan Ürünler

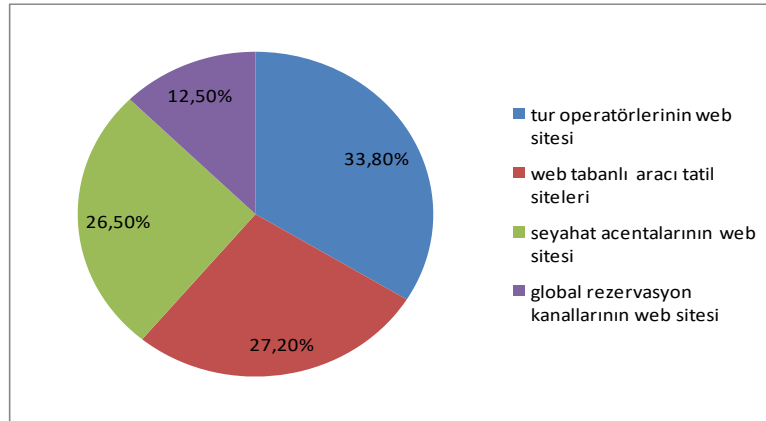
%		CRS /GDS SİSTEMLERİ										
		Expedia	Booking	gezi sitesi	tatil.com	Amadeus	Galileo	Worldspan	Sabre	Pegasus	Diğer	Toplam
Satış Türleri	İç hat h.b.	0,8	0,9	1,0	2,3	2,5	2,4	0,1	0,7	5,3	2,3	18,3
	Dış hat h.b.	0,9	0,9	1,0	2,3	2,6	2,4	0,1	0,7	5,4	2,6	18,9
	Ulaştırma b.	0,8	0,9	0,9	1,4	1,5	1,4	0,1	0,6	3,1	1,1	11,7
	Konaklama	0,9	0,9	1,0	2,3	2,0	2,2	0,1	0,5	4,9	2,8	17,6
	Turlar	0,8	0,8	0,9	2,0	1,9	2,2	0,1	0,5	4,9	2,6	16,7
	Rent a car	0,9	0,8	0,8	1,4	1,0	0,9	0,1	0,1	1,9	0,6	8,5
	Diğer	0,6	0,6	0,6	0,7	1,1	0,9	0,1	0,2	2,5	1,1	8,4
	Toplam	5,7	5,8	6,2	12,2	12,7	12,2	0,8	3,2	28	13,2	100

Tablo 6'dan da görüleceği gibi seyahat acentası yöneticilerine göre CRS'nin işletmelerine yaptığı en önemli katkı, satışları artırması olup bunu reklam maliyetini düşürmesi ve dağıtım faaliyetlerinin maliyetini azaltması izlenmektedir. Bu sonuç, Bigne ve arkadaşlarının (2008), seyahat acentalarının tedarik zincirinde BİT benimsenmesi ile ilgili 101 seyahat acentası yöneticileriyle yaptığı çalışma ile tutarlıdır. Aynı sonuç Malezya ve Ekvador'da kırsal ve merkezlerde küçük turizm işletmeleriyle yapılan çalışmada (Karanasios ve Burgess, 2008: 176) ve Türkiye'de belirli illerde yapılan araştırmayla ortaya çıkmıştır (Özturan ve Romney, 2004: 262).

Tablo 6. CRS'in Etkileri

	N	Yüzde
Satışları artırmıştır	57	25,6
Reklam maliyetini düşürmüştür	52	23,3
Dağıtım faaliyetlerinin maliyetlerini azaltmıştır	42	18,8
Rakipleri izleme maliyetlerini azaltmıştır	38	17,0
Tutundurma faaliyetlerinin maliyetlerini azaltmıştır	34	15,2
Toplam	223	100

Katılımcılara göre en fazla tercih edilen rezervasyon sistemi %33,8 oranında tur operatörlerinin web sitesinden rezervasyon olurken, web tabanlı aracı tatil siteleri %27,2 ile ikinci sırada yer alırken bunu %26,5 ile seyahat acentalarının web sitelerinden alınan rezervasyonlar takip etmektedir (Grafik 1.).


Grafik 1. İşletmede Kullanılan Rezervasyon Sistemleri

Katılımcılara göre CRS ya da GDS sistemlerinde en fazla karşılaşılan sorunlardan birisi sistemden kaynaklanan (%33,3) sorunlardır. Cevapları analiz ettiğimizde bu sonucun üst yönetimden değil de diğer çalışanların varlığı bir sonuç olduğu gözlenmiştir. Pratikte sisteme hakim oldukları için karşılaştıkları en önemli sorun olarak sistem arızalarını düşünmüşlerdir. Üyelik ücretinin pahalı olması (%32,1) ve diğer sorunlar (%32,1) ikinci derecede önemli olarak değerlendirilmiştir. Yurtdışı biletleme için sistem kullanma zorunluluğu %16 iken sistem dilinin İngilizce olması ise %9,9 olarak yer almaktadır.

Araştırmada, Eğilmezgil (2011: 92)'in çalışmasında konaklama işletmelerine uyguladığı ankette yer alan internetin yararlarıyla ilgili 14 maddeden oluşan ölçek kullanılmıştır. Analiz programı olarak SPSS kullanılmıştır. KMO testi 0,871'dir. $0,871 > 0,50$ (Kalaycı, 2014: 327) olduğu için veri setinin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilir. Ancak "Hizmet zenginliği sağlama", "İşlemleri basitleştirme" ve "İş partneri ile interaktif iletişim" maddeleri 0,30'nin altında bir faktör yüküne sahip olduğu için ölçekten çıkarılmıştır. Bu maddeler çıkarıldıktan sonra faktör analizi yeniden yapılmıştır. Öz değerleri 1'in üzerinde 2 boyut elde edilmiştir. İlk faktör toplam varyansın %48,17'sini, ikinci faktöre tüm varyansın %11,01'ini, kümülatif olarak iki faktör tüm varyansın %59,18'ini açıklamaktadır. Tablo 6'da faktör analizi sonuçları gösterilmiştir. Yeni pazarlar yaratması, iş görme maliyetini azaltması, ürün ve hizmetleri kişiselleştirerek sunması, müşterilerle interaktif etkileşim ve yeni iş partnerleri kazandırması maddelerinin içinde bulunduğu faktöre "İşletmeye fayda", zaman tasarrufu, tanıtıma ve imaja katkısı, bilgi edinme zenginliği sunması, müşterilerin ürüne erişimi kolaylaştırması, bilgiye kolay erişim imkanı sunması ve ödemede kolaylık sağlama maddelerinin bulunduğu faktör "Müşteriye fayda" olarak isimlendirilmiştir (Tablo 7.). Müşteriler genellikle seyahat tercihleri gibi bilgileri sağlama konusunda rahattır, ancak kredi kartı numaralarını paylaşma konusunda işletmeye karşı güvensiz oldukları düşünülmektedir (Alvarez vd., 2007: 460). Bu da en düşük faktör yükünün ödemede kolaylık sağlama olmasını açıklar.

Güvenilirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimler üzerinden veri toplamak amacıyla geliştirilen ölçme aracını oluşturan ifadelerin kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla kullanılır. Kabul edilebilir Cronbach alfa değeri 0,7'nin üzerindedir (Ural ve Kılıç, 2006: 290). İşletmeye fayda boyutunun Cronbach alfa değeri 0,879 ve müşteriye fayda boyutunun Cronbach alfa değeri 0,797 bulunmuştur. Her iki değer de 0,7'nin üzerinde bir değer olduğu için ölçeğin güvenilir olduğu söylenebilir. Çarpıklık ve basıklık katsayısı -1,5 ile +1,5 aralığında kaldığından verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir (Tabachnick ve Fidell, 2013)

Tablo 7. İnternetin Sağladığı Yararlar Ölçeğinin Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	Faktör Yüğü	Varyans Yüzdesi	Özdeğer	Güvenilirlik
<i>Faktör I: İşletmeye Fayda</i>				
Yeni pazarlar yaratması	0,896	48,17	5,299	0,879
Müşterilerle interaktif etkileşim	0,832			
İş görme maliyetlerini azaltması	0,806			
Ürün ve hizmetleri kişiselleştirerek sunması	0,801			
Yeni iş partnerleri kazandırması	0,680			
<i>Faktör II: Müşteriye Fayda</i>				
Bilgiye kolay erişim imkanı sunması	0,835	11,01	1,211	0,797
Tanıtıma ve imaja katkısı	0,715			
Müşterilerin ürüne erişimi kolaylaştırması	0,692			
Zaman tasarrufu	0,674			
Bilgi edinme zenginliği sunması	0,585			
Ödemede kolaylık sağlama	0,362			

Araştırmaya katılan işletmelerin web sitesi kullanım yıllarının internetin işletmeye faydası ve müşteriye faydası değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere tek yönlü varyans analizi sonucunda (Anova), grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p > 0,05$).

Dolayısıyla web sitesinin kullanım yılının az ya da fazla olması internetin işletmeye ve müşteriye sağladığı fayda açısından herhangi bir farklılığa yol açmamaktadır. Burada her iki grupta da p değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenir (Tablo 8.). Grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmadığı için H_1 ve H_2 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 8. İşletmelerin Web Sitesi Kullanımının İşletmeye ve Müşteriye Faydaya Göre Ortalamaları

Açıklama	Grup	N	Ort	Ss	F	P
İşletmeye Fayda	1 yıldan az	4	3,60	0,979	1,129	0,329
	1 – 3 yıl arası	20	4,03	0,729		
	3 yıldan fazla	52	4,18	0,818		
Müşteriye Fayda	1 yıldan az	4	4,08	0,907	0,990	0,377
	1 – 3 yıl arası	20	4,31	0,532		
	3 yıldan fazla	52	4,44	0,569		

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyet yıllarının internetin işletmeye faydası ve müşteriye faydası değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere tek yönlü varyans analizi sonucunda (Anova), grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0,05$) (Tablo 9). Dolayısıyla H_3 ve H_4 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 9. İşletmelerin Faaliyet Yıllarının İşletmeye ve Müşteriye Faydaya Göre Ortalamaları

Açıklama	Grup	N	Ort	Ss	F	P
İşletmeye Fayda	5 yıldan az	17	3,92	0,871	0,407	0,803
	6– 10 yıl arası	28	4,23	0,688		
	11-15yıl	18	4,08	0,926		
	16-20 yıl	8	4,20	0,770		
	20 yıldan çok	10	4,10	0,817		
Müşteriye Fayda	5 yıldan az	17	4,19	0,624	0,740	0,568
	6– 10 yıl arası	28	4,45	0,567		
	11-15yıl	18	4,43	0,626		
	16-20 yıl	8	4,35	0,580		
	20 yıldan çok	10	4,51	0,346		

3. SONUÇ

1980'lerden bu yana BİT'nin gelişmesiyle beraber turizm endüstrisinin yapısı değişirken işletmecilik uygulamaları ve stratejiler de değişmeye başlamıştır (Buhalis, 2008: 609). Turistler seyahat kararına verirken bilgi arama aşamasında, planlamayı yaparken ya da ziyaret sonrası değerlendirmelerinde interneti sıklıkla kullanmaya başlamışlardır. İşletmeler de tüketicinin istek ve ihtiyaçlarını rakiplerinden daha önce tatmin etmek, pazarda varlıklarını sürdürebilmek, kar elde etmek ya da pazar paylarını artırmak için teknolojik gelişmelerden uzak kalamamaktadır.

Araştırma sonucuna göre tüm acentalarda internet kullanımı ve web sitesi mevcut olmasına rağmen rezervasyondan ziyade bilet satış işlemlerinde daha fazla kullanıldığı görülmüştür. İnternetin ve web sitesinin efektif bir şekilde kullanılmadığı sonucu önceki çalışmalarla tutarlıdır (Özturan ve Romney, 2004: 263; Garkavenkova, 2007: 222; Karanasios ve Burgess, 2008: 175; Abou-Shouk vd., 2013: 308). Rezervasyonla ilgili işlemlerde ise acentalar kendi web siteleri yerine tur operatörlerinin web sitelerini ağırlıklı kullanmaktadırlar. Bunun nedenin çevrimiçi seyahat acentalarının yaygın olması ve bu acentalarda sunulan karşılaştırmalı fiyatların rekabet edilebilecek fiyattan düşük olduğu düşünülmektedir. Ayrıca işletmelerin web sitelerinde müşterilerle interaktif iletişim kurmadığı yalnızca bilgi verme amacıyla web sitelerini kullandıkları görülmektedir. Dolayısıyla interaktif bir iletişimin satışları da canlandıracağı düşünülmektedir. Ayrıca internetin gelişmesine paralel daha sofistike tüketicilerin varlığı BİT'deki gelişmelerin seyahat acentaları tarafından sürekli takibini ve adaptasyonunu da zorunlu kılmaktadır.



Katılımcıların GDS kullanım oranlarının düşük olması üyelik ücretlerinin pahalı olması ile açıklanabilir. Ancak acentalarda kullanılan CRS'ler veya kendi sistemleri açısından değerlendirildiğinde yöneticilerin sistemi faydalı buldukları düşünülmektedir çünkü hem üst düzey yöneticiler hem de orta düzey yöneticilerine göre CRS satışları artırmaktadır. Kullanılan sistemlerin İngilizce olmasının çok önemli bir sorun olarak görülmemesinin çalışanların sisteme hakim olmasından ve dil bilmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Katılımcılara göre CRS ya da GDS ile ilgili karşılaşılan en önemli sorun sistemli kaynaklı sorun olarak görülmüştür. Bu sorunun nedeninin birçok sistemin internet üzerinden çalışmasından dolayı bağlantı problemleri olması ya da kullanıcıların sisteme hakim olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Dolayısıyla sistem güncellemeleriyle ilgili olarak hizmet içi eğitimlerin artırılması bu sorunu çözmeye yardımcı olacaktır.

CRS'ler aracılığıyla en fazla dış hat havayolu bileti satıldığı görülmektedir. Biletleme ile birlikte konaklamann da önemli bir gelir kalemi olduğu düşünülürse konaklamayla ilgili yapılan satışların artmasının sağlanması acenta gelirlerini de artıracaktır.

Yönetimsel bakış açısına göre CRS ve GDS sistemlerinin kullanımının satışları artırdığı ve maliyetleri azalttığı göz önüne alındığında her seyahat acentası tarafından bu sistemlerin benimsenmesi önemlidir. Ancak yalnızca uçak biletleri gibi belli konularda değil konaklama, araba kiralama... gibi tüketicinin birçok ihtiyacına cevap verecek şekilde kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir. Seyahat acentalarının bu sistemleri etkin kullanımı gelecek yıllarda sürdürülebilirliklerini sağlayabilmeleri için kritik öneme sahiptir.

Bu çalışmanın verileri Antalya ilinde bulunan 84 A grubu seyahat acentası yöneticilerine anket uygulayarak oluşturulmuştur. Dolayısı ile ortaya çıkan sonuçların geneli temsil edeceğini savunmak doğru bir yaklaşım olmayabilir. Ancak konuya ilişkin ulusal yazına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada internetin sadece acenta bakış açısı üzerinden değerlendirilmesi de bir kısıt olarak düşünülmektedir. Gelecek çalışmalarda havayolları, oteller ve rent a car şirketleri gibi hizmet sağlayıcıları ve müşteriler açısından da internetin etkileri araştırılabilir. Başka illerde bulunan acentalara da aynı çalışma uygulanıp karşılaştırmalı analizler yapılabilir.

KAYNAKÇA

ABOU-SHOUK, Mohamed; Wai Mun LIM ve Phil MEGICKS (2013), "Internet Adoption by Travel Agents: A Case of Egypt", **International Journal of Tourism Research**, 15, 298-312

ALAM, Syed Shah ve Mohd. Kamal Mohammad NOOR (2009), "ICT Adoption in Small and Medium Enterprises: An Empirical Evidence of Service Sectors in Malaysia", **International Journal of Business and Management**, 4 (2), 112-125

ALMUNAWAR, Mohammad Nabil; Muhammad ANSHARI ve Heru SUSANTO (2013), "Crafting Strategies for Sustainability: How Travel Agents Should React in Facing a Disintermediation", **Oper. Res. Int. Journal**, 13 (2013) 13, 317-342, DOI 10.1007/s12351-012-0129-7

ALVAREZ, Leticia Suarez; Ana M. D. MARTIN ve Rodolfo V. CASIELLES (2007), "Relationship Marketing and Information and Communication Technologies Analysis of Retail Travel Agencies", **Journal of Travel Research**, 45 (4), 453-463

ANSEN, Ada Nazan ve Aytekin FIRAT (2009), "Turizm İşletmelerinde Elektronik Pazarlama: Antalya İli "A Grubu Seyahat Acentaları" Örneği", **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, 4(2)

BALTA, Sabah ve Volkan ALTINTAŞ, **Seyahat Acentacılığı ve Tur Operatörlüğü**, Ed. İ. Ünlü. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No:2589,

BARNETT, Martin ve Craig STANDING (2000), "Repositioning Travel Agencies on the Internet", **Journal of Vacation Marketing**, 7(2), 143-152

BIGNE, J. Enrique; Joaquin ALDAS ve Luisa ANDREU (2008), "B2B Services: IT Adoption in Travel Agency Supply Chains", **Journal of Services Marketing**, 22, 454-464

BUHALIS, Dimitrios ve Carlos COSTA (2006), **Tourism Management Dynamics: Trends, Managements and Tools**, Butterworth-Heinemann, First edition, Taylor and Francis

BUHALIS, Dimitrios ve Rob LOW (2008), "Progress in Information Technology and Tourism Management: 20 Years on and 10 Years After the Internet—The State of e-Tourism Research", **Tourism Management**, 29 (2008), 609-623



CHEUNG, Ronnie ve Pamela LAM (2009), "How Travel Agency Survive in e-Business World?", **Communications of the IBIMA**, 10, 85-92

CHENG, Simone ve Vincent CHO (2011), "An Integrated Model of Employees' Behavioral Intention Toward Innovative Information and Communication Technologies in Travel Agencies", **Journal of Hospitality & Tourism Research**, 35(4), November 2011, 488-510

EĞİLMEZGİL, Selda (2011), Konaklama İşletmelerinde Dağıtım Kanalı Aracı Olarak İnternet Kullanımı: Antalya Bölgesinde Bir Alan Araştırması, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

GARKAVENKOVA, Vladimir (2007), New Zealand Travel Agents in the Internet Era: Impacts, Responses and Relationships, Doktora Tezi, Faculty of Applied Humanities, Auckland University of Technology

IP, Crystal; Rosanna LEUNG ve Rob LAW (2011), "Progress and Development of Information and Communication Technologies in Hospitality", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 23(4), 533-551, <https://doi.org/10.1108/095961111111130029>

KAMAU, Judy Polly Wangari (2015), Travel Agencies Response to Internet Evolution in Nairobi County: Analysis of Competitive Strategies, Doktora Tezi, Department of Tourism, Kenyatta University

KARAGÖZ, Deniz ve Çağrı Hale ÖZEL (2013), **Turizm Pazarlamasına Giriş ve Turizm Pazarlaması**, Ed. Kozak, Nazmi, Turizm Pazarlaması, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir

KARANASIOS, Stan ve Stephen BURGESS (2008), "Tourism and Internet Adoption: A Developing World Perspective", **International Journal Of Tourism Research**, 10, 169-182

KESKİNKILIÇ, Mustafa; Yılmaz AĞCA ve Ersin KARAMAN (2016), "İnternet ve Bilgi Sistemleri Kullanımının Turizm Dağıtım Kanallarına Etkisi Üzerine Bir Uygulama", **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 8(4), 445-472

KOZAK, Nazmi (2012), **Turizmin Tarihi ve Turizmin Gelişmesine Etki Eden Unsurlar**, Ed. Kozak, Meryem, Genel Turizm Bilgisi, Anadolu Üniversitesi Yayını

KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI, [Erişim Adresi: <http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR-201114/yillik-bultenler.html>, Erişim Tarihi 13.06.2019]

LAW, Rob; Kenith LEUNG ve R. James WONG (2004), The Impact of The Internet on Travel Agencies", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 16(2), 100-107

LEWIS, Ira; Janjaab Semeijn ve Alexander Talalayeovsky (1998), " The Impact of Information Technology on Travel Agents", **Transportation Journal**, 37(4), 20-25

O'CONNOR, Peter (1999), **Electronic Information Distribution in Tourism and Hospitality**, New York: CAB International.

ÖZTURAN, Meltem ve Sevgi AKIŞ RONEY (2004), "Internet Use Among Travel Agencies İn Turkey: An Exploratory Study", **Tourism Management**, 259 - 266.

PAGE, Stephen J. (2015), **Tourism Management**, London: Routledge, 2 Park Square, Milton Park, Abingdon, Oxon OX14 4RN

RAYMOND, Louis ve Francois BERGERON (1997), "Global Distribution Systems: A Field Study of Their Use and Advantages in Travel Agencies in Travel Agencies", **Journal of Global Information Management**, 5 (4), 23-32

SARIŞIK, Mehmet ve Orhan AKOVA (2006), "Seyahat Acentalarında İnternetin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Araştırma", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (12) 2006 / 2, 128-148

Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu, Resmi Gazete, 26664

TABACHNICK, Barbara. G. ve Linda S. FIDELL (2013), **Using Multivariate Statistics**, Sixth edition, Pearson, Boston.

TRICE, A.W. ve M.E. TREACY (1986), "Utilization as a Dependent Variable in MIS Research," **Seventh International Conference on Information Systems**, San Diego, 1986, 227-239.

URAL, Ayhan ve İbrahim KILIÇ (2006), **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006



GJEBS

Global Journal of Economics and Business Studies

Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi

<http://dergipark.org.tr/gumusgjebs> - ISSN: 2147-415X



Bahar-2019

Spring-2019

Cilt: 8 Sayı: 15 (40-51)

Volume: 8 Issue: 15 (40-51)

WERTHNER, Hannes ve Stefan KLEIN (1999), "ICT and the Changing Landscape of Global Tourism Distribution", **Electronic Markets**, 9, 256-262.

**THE EFFECT OF POLITICAL IDENTITY DEFINITION ON ISLAMIC FINANCE PERCEPTION
IN TURKEY****Bünyamin ER¹****Yusuf GÜNEYSU²****ABSTRACT**

Islamic finance, derived from the concept of the Islamic economics, has continued to develop in the international financial system in recent years. In this context, it is estimated that the total value of the global interest-free finance system reached USD 2.2 trillion at the end of 2016. Although Islamic finance developed to be an alternative to meet the financial needs of those who have serious sensitivity with interest rate, at times, it may be preferred by peoples that don't have this sensitivity. This study aims to determine the effect of political identity definitions on the perception of Islamic finance. In this direction, a questionnaire was conducted to the sample group which selected from students of Karadeniz Technical University and the data obtained were tested by ANOVA method. According to the results of the analysis, although there is a difference in Islamic financial perceptions of university students with different political identity definitions in terms of reliability, religious sensitivity, and preference factors, there is not a significant difference in terms of interest perception, investment products suitability and knowledge factors.

Keywords: Islamic Finance Perception, Political Identity Definition, ANOVA Test.

JEL Codes: C12, G20, G21.

TÜRKİYE'DE SİYASİ KİMLİK TANIMININ İSLAMİ FİNANS ALGISI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**ÖZET**

İslam ekonomisi düşüncesinden ortaya çıkmış olan İslami finans, son yıllarda uluslararası finans sistemi içinde gelişmeye devam etmektedir. Bu bağlamda, 2016 yılı itibariyle küresel faizsiz finans sisteminin toplam büyüklüğünün 2,2 trilyon ABD doları düzeyine ulaştığı tahmin edilmektedir. İslami finans, faiz hassasiyeti yüksek olan insanların finansal ihtiyaçlarına cevap vermek üzere ortaya çıkmış bir alternatif olarak görülse de bu hassasiyete sahip olmayanlarca da zaman zaman tercih edilebilmektedir. Bu araştırmada, farklı siyasi kimlik tanımlamalarına sahip kişilerin İslami finans algısını ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda Karadeniz Teknik Üniversitesi öğrencilerinden seçilen örneklem grubuna anket uygulanmış ve elde edilen veriler ANOVA yöntemi ile test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, güvenilirlik, dini hassasiyet ve tercih faktörleri açısından siyasi kimlik tanımlarına göre üniversite öğrencilerinin İslami finans algısında bir farklılık bulunmasına karşılık, faiz algısı, yatırım ürünleri uygunluğu ve bilgi faktörleri açısından ise anlamlı bir farklılığın olmadığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İslami Finans Algısı, Siyasi Kimlik Tanımlamaları, ANOVA Testi.

JEL Kodları: C12, G20, G21.

1. INTRODUCTION

Islamic finance which emerged from the Islamic economy thinking has continued to develop in the international financial system in recent years. The Sharia compliance of Islamic finance which is a particular and alternative method is important in terms of legal and mechanics. On the other hand, Islamic finance must fulfill the fundamental principles and demands of the Islamic economy (Asutay, 2007:119).

Islamic/interest-free banks or named participation banks in Turkey has an important place in the Islamic financial system are explained as foundations that are engaged in banking activities according to interest-free. In other words, it is stated that there is no interest application which is prohibited according to the Islamic religion in banking activities. The most distinct function of these banks is to include the economy both the

¹ Prof. Dr., KTÜ İİBF Yönetim Bilişim Sistemleri Bölümü, ber@ktu.edu.tr

² Arş. Gör., KTÜ İİBF İşletme Bölümü, yusufguneyusu@ktu.edu.tr



savings of savers who are interest-sensitive and the funds that are passive out of the system (Pehlivan, 2016: 297).

In recent years, Islamic finance, which is of interest to many people and organizations, is a sector that exists not only in Islamic countries but also in the world and which offers great growth potential. In this context, the total assets of interest-free finance reached USD 2.2 trillion at the end of 2016. Islamic banks represent one of the most important institutions of the Islamic finance sector. Islamic banking or interest-free banking has recently become a rapidly growing and developing part of the financial sector and the banking system. The foundations of the participation banking sector in Turkey were laid in 1985. Participation banks, which have grown more successful with each passing year in the banking sector in Turkey, continue to grow and expand their share in the sector. Participation banks recorded 20.52% growth in their total assets to TL 160 billion in 2017, with a market share of around 5% in the sector (PBAT Participation Banks, 2017: 34-42).

The importance of participation banks in the Turkish banking system continues to increase. In this context, these banks provide alternative investment and financing opportunities both corporate banking and personal bank customers. Therefore, determining the perceptions of people towards Islamic finance is important in terms of the development of the financial system and provides resources to the economy.

When studies in the literature are examined, it is seen that preference reasons of Islamic banks, customer perception, and satisfaction towards these banks, and awareness level about Islamic banking products and services. However, there is no study about measuring the perception of Islamic finance in terms of political identity definition. Therefore, the purpose of this study is to contribute to the literature by identifying the Islamic finance perceptions of university students according to the definitions of political, ideological and religious identity. According to Turkey Social-Political Trends Survey (2017) that was made by Kadir Has University is made six classifications as conservative, religionist, nationalist, Republican/Kemalist, social democrat and socialists in terms of political identity definition. Similarly, in the study of Paker and Akcalı (2012), it was made six classifications as socialist/leftist/communist/revolutionist, nationalist, liberal/democrat/social democrat, conservative, Atatürkist/Kemalist/Republican and conservative-nationalist. In this study, a similar classification was made in terms of political identity definition and quinary classification was made with conservative³, nationalist⁴, Kemalist⁵, socialist⁶ and liberal⁷ definitions.

The paper is organized as follows. In chapter 2, the literature is reviewed. Chapter 3 presents the data and method of study. Chapter 4 reports empirical results. Finally, chapter 5 provides a conclusion and evaluation.

2. LITERATURE REVIEW

There are various studies in the literature on customer perception about Islamic banking (Haque et al, 2009; Akbar et al., 2012; Ramadan, 2013; Ozsoy et al., 2013; Gencturk and Cobankaya, 2015; Toraman et al., 2015; Ozen et al., 2016; Yildirim and Cakar, 2016; Riaz et al., 2017; Kaakeh et al., 2018) and Islamic finance products and services (Abdullah et al., 2012; Okumus and Genc, 2013).

Haque et al. (2009) investigated the major factors affecting the perception and satisfaction of customers on Islamic banking in Malaysia and used the logit model to test hypotheses. The authors found that there is a significant positive relationship between customers' perception towards Islamic banks and quality of service, confidence in the bank, availability of services and social and religious perspective.

Abdullah et al. (2012) aimed to investigate the perceptions of non-Muslim customers on Islamic banking products and services in Malaysia. As a result of the analysis of the data obtained from the 152 respondents through the questionnaire, Islamic banking services are making headway among non-Muslims.

Akbar et al. (2012) conducted a survey to determine the perceptions of customers towards Islamic banking practices in the UK. According to the findings, Islamic banking practices in the UK were not fully compatible with the paradigm version of Islamic finance.

³ A person who is conservative, right-winger, influenced by religious motifs on the political view, based on values and institutions like the family, tradition and religion possessed historically, reject the radical changes, slow, moderate and adopt the surface change.

⁴ A person who defends the nation must be self-governing, must be independent from unwanted external forces, and give up to self-nation.

⁵ A person who based on Mustafa Kemal Atatürk nationalism and follow his thoughts and opinions.

⁶ A person who is pro-socialist and sociable.

⁷ A person who adopts and defends the basic principles of liberalism.



Ramadan (2013) examined the reasons why Jordanian customers preferred Islamic banks. In this context, the author analyzed the data obtained by the questionnaire and determined that the most important criteria towards Islamic bank selection for customers are friendly personnel, Islamic reputation, and product price.

Okumus and Genc (2013) conducted a survey to 281 participants to investigate the awareness of customers about interest-free products and services and examined the bank selection criteria and satisfaction of customers towards these products and services in Turkey. As a result of the study, it is determined that the most important criteria for bank selection is religious belief and revealed that awareness and satisfaction towards interest-free products and services are low.

Ozsoy et al. (2013) aimed to investigate the selection criteria of Islamic banks in Turkey. In this context, factor analysis was applied to the data collected through conducting a survey to 217 customers of Islamic banks that operate in Bolu province. As a result of the study, it is determined that the most important factor influencing the preference of Islamic banks is service/product quality.

Gencturk and Cobankaya (2015) analyzed the individuals' perceptions of Islamic banks in terms of whether they working with Islamic banks or not in the West Mediterranean Region in Turkey. For this purpose, data was collected by conducting a questionnaire to 470 individuals. Analysis results show that the majority of participants who are customers of Islamic bank have perceived the Islamic banks differently from other banks; nevertheless, the majority of participants who are not a customer of any Islamic bank have perceived the Islamic banks the same as the other banks. They also determined that religious sensitivities among the reasons for preference of Islamic banks were not the primary reason.

Toraman et al. (2015) conducted a survey to determine the attitudes and behaviors of existing and potential bank customers towards Islamic banking activities in Gaziantep in Turkey. In this context, they used the ANOVA method to test the data obtained from the household. According to the findings, Islamic banking activities are not well known by the customers and the Islamic finance perceptions of potential bank customers are very weak.

Ozen et al. (2016) measured the perceptions of the households in Usak province in Turkey about the Islamic banks. In this direction, the data obtained from 510 people and was analyzed by ANOVA test. The authors have found that individuals have a low perception of Islamic banking.

Yildirim and Cakar (2016) investigated the factors affecting the use of Islamic banking by financial consumers have developed a model called the Islamic Finance Acceptance Model. They have developed a questionnaire in order to collect data online from a sample of 708 academics working in Turkish universities and the obtained data tested with Structural Equation Model. As a result of the analysis, they determined that the most important factor affecting the use of Islamic banking is service quality perception and religious sensitivities did not have an impact.

Riaz et al. (2017) aimed to determine customer perceptions about Islamic banking and finance in Pakistan. The researchers collected the data using the questionnaire method from a sample group of 150 people consisting of students in several universities and Islamic bank employees and used the regression analysis to test the data obtained. Findings report that consumers are a loss in the understanding of Islamic financial terminology due to the inadequacy of the efforts of Islamic banks.

Kaakeh et al. (2018) examined the factors affecting the intentions of Muslims on Islamic banking in Barcelona in Spain. They have used factor analysis and logit regression methods to analyze data. According to the results of the study, attitude, religious motivation and awareness have a significant effect on the intention to use Islamic banking.

3. DATA AND METHOD

To measure Islamic financial perceptions of university students according to political, ideological and religious definitions in Turkey, a questionnaire survey was conducted. The questionnaire was divided into two sections. Section 1 of the questionnaire survey shows the demographic profile of the respondents including the respondents' gender, make a transaction in participation banks, attend in an activity about the Islamic economy, and political identity'. Section 2 contains information about the perceptions of university students related to Islamic finance products and services. This section is based on a five point Likert scale (where 1: strongly disagree whereas 5: strongly agree). In this context, fourth grade students from the Faculty of Economics and Administrative Sciences of Karadeniz Technical University were selected as the sample group.



The data obtained from 336 university students were analyzed by the Statistical Package for Social Sciences (SPSS). First, descriptive analysis was conducted to determine the personal characteristics of the respondents. Secondly, the factor analysis method was used to reduce the number of Islamic financial perception level variables. In factor analysis, Bartlett's Sphericity and Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) tests were used to determine whether the sample size was adequate. Finally, to determine whether the identity types have any influence on the Islamic financial perception One Way ANOVA method was used.

4. RESULTS

In this section of the study, descriptive statistics and analysis results were presented relating to the data obtained from the questionnaires that conducted to 336 respondents in order to investigate the effect on Islamic finance perceptions of university students according to their political identities.

Table 1. Descriptive Statistics

Variables		Frequency	%
Gender	Male	137	40,8
	Female	199	59,2
Do you make transaction in participation bank?	Yes	34	10,1
	No	258	76,8
	Unaware	44	13,1
Do you attend in an activity topical Islamic economy?	Yes	67	19,9
	No	269	80,1
Political identity definitions	Liberal	27	8,0
	Kemalist	94	28,0
	Nationalist	93	27,7
	Socialist	11	3,3
	Conservative	111	33,0

Table 1 presents the distributions of categorical variables. Accordingly, 40,8% of the respondents are male and 59,2% are female. On the other hand, 10,1% of the respondents made transaction in participation banks, don't make transaction in participation banks is 76,8%, and unaware of participation banks is 13,1%. Besides, it was seen that only 19,9% of respondents attended in an activity topical "Islamic Economy" before the survey while 80,1% of them didn't attend. In terms of the political, ideological and religious definitions contained in the identity types, the respondents usually identify themselves as "Conservative", "Kemalist" and "Nationalist".

Table 2. Islamic Finance Perception Distributions

	1(%)	2(%)	3(%)	4(%)	5(%)
(1) Islamic banks are a good alternative for other (deposit) banks.	13,7	17,3	35,7	13,7	19,6
(2) The return on money that is used in the Islamic banks must be known in advance.	11,0	13,1	28,9	22,0	25,0
(3) The parallel of interest and dividend rates indicates that deposits and Islamic banks are the same.	17,6	21,7	35,1	13,1	12,5
(4) The purpose of Islamic banks is to keep the people away from interest income	13,1	11,0	22,0	26,5	27,4
(5) Credit cards which have features such as points and discounts should not be used by Islamic banks.	17,0	20,8	22,3	18,2	21,7
(6) The services presented by Islamic banks are an interest deception.	26,8	25,0	28,9	8,0	11,3

**Table 2.** Islamic Finance Perception Distributions (Continued)

	1(%)	2(%)	3(%)	4(%)	5(%)
(7) Interest free banking is not possible under present economic conditions.	12,8	11,6	21,4	23,5	30,7
(8) I would prefer if interest rate loan is cheaper.	28,3	12,2	22,3	19,0	18,2
(9) Make transaction in Islamic banks is a privilege.	23,2	20,2	33,1	12,2	11,3
(10) In Islamic banks, product and service costs should be less than other banks.	12,2	16,4	31,8	22,9	16,7
(11) In Islamic Banks, people with determined ideological ideas can make transaction.	44,1	20,8	20,5	8,9	5,7
(12) It is not possible for Islamic Banks to lose within their current practices.	27,4	24,8	32,4	8,0	7,4
(13) Islamic banking is not realistic because the interest rate is valid in the financial system generally.	13,4	17,5	33,6	17,0	18,5
(14) I think Islamic banking in accordance with my objectives.	13,7	16,4	32,1	23,8	14,0
(15) I generally pay attention to religious aspects compliance while investing.	12,5	14,9	27,1	25,0	20,5
(16) Participation principal in Islamic banking is more useful than conventional banking.	13,1	18,5	41,4	14,8	12,2
(17) Islamic banking only can be in an economic system where there is no interest.	9,2	10,4	25,0	27,1	28,3
(18) When compared with deposit banks, Islamic banks present similar investment opportunities.	7,7	14,6	41,1	24,7	11,9
(19) I pay attention to the monetary affairs that is halal-haram, sin-good deed.	8,6	11,1	19,0	22,9	38,4
(20) Islamic banks can finance all kinds of project/product.	13,4	14,3	40,2	20,5	11,5
(21) Income that earn from Islamic finance instruments is similar to interest income.	13,4	18,5	40,3	17,6	10,4
(22) I wouldn't think of working in Islamic banks.	38,4	21,7	25,3	7,4	7,2
(23) The only difference between Islamic banks and other banks is their names.	20,5	22,3	32,4	11,6	13,1
(24) Islamic banks are really Islamic and they are religiously reliable institutions.	14,8	18,8	39,0	17,9	9,5
(25) There is no problem to work with deposit banks in case of compulsory.	10,4	14,9	38,1	24,7	11,9
(26) I wouldn't mind if I get interest/dividend as much as the inflation rate from the loaned money.	20,5	21,4	30,4	18,2	9,5
(27) Halal production certificated companies should also be examined in terms of sources of finance.	6,0	9,8	28,0	31,8	24,4
(28) The profit-sharing model is a principle that can replace of interest in the Islamic banking system.	9,2	11,9	43,2	24,1	11,6
(29) Islamic finance products are issued and applied in accordance with sharia.	11,6	17,9	39,6	21,7	9,2
(30) Profit maximization in Islamic banks shouldn't be the primary objective.	9,5	11,6	28,6	24,7	25,6

Strongly Disagree (1) ► Disagree (2) ► Neutral (3) ► Agree (4) ► Strongly Agree (5)



The perception level of university students in Islamic finance is presented in Table 2. Accordingly, 33,3% of the respondents think that Islamic banks are a good alternative for other (deposit) banks, but 31% stated that are not a good alternative. On the other hand, 35,5% of respondents said Islamic banks are realistic, while 30,9% said they are the opposite. When we look at the answers to the questions asked about religious sensitivity, it is seen that the respondents attach importance to their religious sensitivities while investing.

Table 3. Factor Analysis Results

Questions	Reliability	Religious Sensibility	Interest Perception	Preference	Investment Product Suitability	Knowledge
A16	0,691					
A1	0,675					
A25	0,667					
A4	0,665					
A9	0,633					
A30	0,530					
A2	0,428					
A28		0,675				
A20		0,668				
A15		0,599				
A18		0,588				
A29		0,411				
A24			0,762			
A6			0,690			
A22			0,659			
A13			0,496			
A3			0,452			
A26				0,666		
A8				0,651		
A27				0,629		
A7				0,432		
A14					0,736	
A19					0,611	
A21					0,580	
A31						0,665
A5						0,581
A10						0,380
% of Variance	13,836	9,188	8,771	7,690	7,670	5,898
Cumulative %	13,836	23024	31,794	39,484	47,154	53,052

In this study, it is necessary to analyze the effect of identity definitions on perception level with determined perception dimensions because of the many numbers of variables is to determine the perception levels of Islamic finance. In this direction, firstly Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) test was applied to evaluate whether the data are suitable for factor analysis. Accordingly, it is determined that the data set is suitable for factor analysis because the result of KMO test (0.849) is greater than 50 percent. Also according to the Bartlett test p (significance level) value was found to be 0,000. Consequently, it is concluded that there are high correlations between the variables and it is determined that the data set is suitable for factor analysis. After the compliance test, factor analysis was applied to reduce the number of variables to determine the perception level and these variables were grouped under six factors.

In Table 3, the factor names and the factor matrix values of each factor are presented. Accordingly, it has been determined that factor weights generally more than 50 %. In addition, it is seen that the six factors explain 53 % of the total variance.

Table 4. ANOVA Test Results

	Homogeneity of Variances	Analysis of Variance	
	p	F	p
Reliability	0,186	6,280	0,000
Religious Sensibility	0,984	6,331	0,000
Interest Perception	0,947	,504	0,733
Preference	0,471	9,712	0,000
Investment Product Suitability	0,340	0,386	0,818
Knowledge	0,113	1,180	0,320

Table 4 shows the results of the homogeneity test and variance analysis. Accordingly, it can be said that the variances are homogeneous because p (significance level) values of each factor are more than 5 %. Moreover, the p values of "reliability", "religious sensitivity" and "preference" factors in Islamic finance perception are less than 5 %. Therefore, in terms of these factors, it can be stated as there is a difference between the groups.

Table 5. Multiple Comparisons Results

Dependent Variable	(I) Identity	(J) Identity	Mean Difference (I-J)	Significant (p)
Reliability	Kemalist	Nationalist	0,48829014	0,006
		Conservative	0,60910471	0,000
Religious Sensibility	Kemalist	Liberal	0,65139295	0,019
		Conservative	0,58326098	0,000
Preference	Conservative	Liberal	0,87196654	0,000
		Kemalist	0,74472273	0,000
		Nationalist	0,41935602	0,016

Table 5 includes the groups with significant differences between the averages. In this context, in the perception of Islamic finance, it is seen that there is a difference between the Kemalist group with the nationalist and conservative groups in terms of reliability factor also there is a difference between the Kemalist group with the liberal and conservative groups in religious sensitivity factor. In addition to these, it can be said that there is a difference between the conservative group with the liberal, Kemalist and nationalist groups in terms of the Islamic finance perception.

5. CONCLUSION

In this study, it is aimed to determine the Islamic finance perception of university students in terms of political identity definitions. In this context, a questionnaire was conducted for a sample group of 336 students of Karadeniz Technical University. According to the data obtained from questionnaires, 10,1 % of respondents made a transaction in participation banks and 19,9 % attended in an activity topical "Islamic Economy". In terms of the political, ideological and religious definitions contained in the identity types, the respondents usually identify themselves as "Conservative", "Kemalist" and "Nationalist" respectively. On the other hand,



according to the results of Islamic finance perception, 33.3 % of respondents think Islamic banks are a good alternative for other banks, 35,5 % believe that Islamic banks are realistic and about 53 % attaches importance to their religious sensitivity while investing.

Factor analysis was applied to collect a large number of variables related to the level of Islamic finance perception under certain factors, and these variables were grouped under six key factors (reliability, religious sensitivity, interest perception, preference, investment products suitability and knowledge).

According to the ANOVA test results in the Islamic finance perception, there is a statistically significant difference between the groups in terms of reliability, religious sensitivity and preference factors, but there isn't a significant difference between the groups in terms of interest perception, investment products suitability and information factors. When the factors of reliability and religious sensitivity are considered together, it can be said that Islamic finance perception of nationalist, conservative and liberal are higher than Kemalist. Moreover, in terms of preference factor, it can be said that there is a significant difference between the conservative group with the liberal, Kemalist and nationalist groups in Islamic financial perception.

REFERENCES

- ABDULLAH, Abdul Aziz; SIDEK, Rokiah and ADNAN, Ahmad Azrin (2012), "Perception of Non-Muslims Customers towards Islamic Banks in Malaysia", **International Journal of Business and Social Science**, 3(11), 151-163.
- AKBAR, Saeed; SHAH, Syed Zulfiqar Ali and KALMADI, Shahin (2012), "An Investigation of User Perceptions of Islamic Banking Practices in The United Kingdom", **International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management**, 5(4), 353-370.
- ASUTAY, Mehmet (2007), "A Political Economy Approach to Islamic Economics: Systemic Understanding for an Alternative Economic System", **Kyoto Bulletin of Islamic Area Studies**, 1(2), 3-18.
- GENCTURK, Mehmet and COBANKAYA, Fatma Tuba (2015), "Determination of Level of Awareness in The Region West Mediterranean of Participation Banks", **Bankacılar Dergisi**, 93, 82-105.
- HAQUE, Ahasanul; OSMAN, Jamil and İSMAIL, Ahmad Zaki (2009), "Factor Influences Selection of Islamic Banking: A Study on Malaysian Customer Preferences", **American Journal of Applied Sciences**, 6(5), 922-928.
- KADIR HAS UNIVERSITY (2017), "Survey on Social and Political Trends in Turkey", [Accessed Address: http://ctrs.khas.edu.tr/sources/TSSEA-2017_vfinal.pdf, Date Accessed: 12.07.2018].
- KAAKEH, Abdulkader; HASSAN, M. Kabir and ALMAZOR, Stefan F. Hemmen (2018), "Attitude of Muslim minority in Spain towards Islamic finance", **International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management**, 11(2), 213-230.
- OKUMUS, H. Saduman and GENC, Elif Güneren (2013), "Interest Free Banking in Turkey: A Study of Customer Satisfaction and Bank Selection", **European Scientific Journal**, 9(16), 144-166.
- OZEN, Ercan; SENYILDIZ, Leyla and AKARBULUT, Kenan (2016), "Islamic Banking Perception: The Case of Usak City", **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 2(4), 1-9.
- OZSOY, Ismail; GORMEZ, Birol and MEKİK, Seden (2013), "Reasons for Preference of Participatory Banks in Turkey: An Empirical Investigation", **Journal of Management and Economics**, 20(1), 187-206.
- PAKER, Kamile Oya and AKCALI, Selda İcin (2012), "The Individualization of Religion: A Scale Study on University Youth", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 11(4), 1440-1459.
- PEHLIVAN, Pınar (2016), "The Participation Banking in Turkey and Its Importance in Banking Sector", **The Journal of Social and Economic Research**, 16(31), 296-324.
- RAMADAN, Zeyad Saleem (2013), "Jordanian Criteria for Islamic Banks Selection. Evidence from the Jordanian Banking Sector", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, 3(3), 139-145.
- PBAT, (PARTICIPATION BANKS ASSOCIATION OF TURKEY), (2017), "Participation Banks 2017", [Accessed Address: http://www.tkbb.org.tr/Documents/Yonetmelikler/Participation-Banks-2017-Sector-Report_ING.pdf, Date Accessed: 05.08.2018].



RIAZ, Umair; KHAN, Musafar and KHAN, Naimat (2017), "An Islamic banking perspective on consumers' perception in Pakistan", **Qualitative Research in Financial Markets** 9(4), 337-358.

TORAMAN, Cengiz; ATA, H. Ali and BUGAN, Mehmet Fatih (2015), "A Study on Customer Perception towards the Islamic Banking Operations", **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 14(4), 761-779.

YILDIRIM, Ismail and CAKAR, Recep (2016), "A Study on The Factors Influencing the Preference of Islamic Banking", **Global Business Research Congress**, May 26-27, Istanbul, Turkey.

**THE ROLE OF MACROECONOMIC INDICATORS ON BIST 100 STOCK PRICE INDEX:
EVIDENCE FROM TURKEY****Abdullah Ferit EROL¹****Sinan AYTEKİN²****ABSTRACT**

The stock exchange indices are an indicator that is calculated according to the weights of equities that measure the proportional changes of equity prices and returns of the selected companies. Besides the company-specific factors affecting the equity prices of companies, there are also macroeconomic factors. As a result of the influence of these factors on equity prices occur changes in the indices. From this point of view, the study, it is aimed to measure the effect of selected macroeconomic variables on BIST 100 index. The BIST 100 Index has been used as dependent variable, the Inflation Ratio, the Overnight Lending Interest Rate, the Golden Ounce Price, the Industrial Production Index and the Growth Rate have been used as the independent variable in the study. Scope of the study, quarterly data between 2009: Q4-2018: Q3 periods are analyzed by the Multivariate Linear Regression Model. According to the results of the analysis, between BIST 100 index and the Overnight Lending Interest Rate, the Industrial Production Index and the Inflation Rate have been found statistically significant relationship. On the other hand, between BIST 100 index and the Growth Rate and the Golden Ounce Price variables haven't got statistically significant relationship.

Keywords: Borsa İstanbul (BIST), Macroeconomic Variables, Multivariate Linear Regression Analysis.

JEL Codes: C32, C82, G32.

**MAKROEKONOMİK DEĞİŞKENLERİN BORSA İSTANBUL ENDEKSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ****ÖZET**

Borsa endeksleri, seçilmiş işletmelerin pay fiyatlarının ve getirilerinin oransal değişimlerini ölçen, pay senetlerinin ağırlıklarına göre hesaplanan bir göstergedir. İşletmelerin pay fiyatlarını etkileyen işletmeye özgü faktörlerin varlığının yanı sıra makroekonomik faktörler de bulunmaktadır. Pay fiyatlarının bu faktörlerden etkilenmesi sonucunda endekslerde de değişimler meydana gelmektedir. Buradan hareketle çalışmada, seçilmiş makroekonomik değişkenlerin BIST 100 endeksi üzerine etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Çalışmada bağımlı değişken olarak BIST 100 Endeksi, bağımsız değişkenler olarak ise Enflasyon Oranı, Gecelik Borç Verme Faiz Oranı, Altın Ons Fiyatı, Sanayi Üretim Endeksi ve Büyüme Oranı kullanılmıştır. Çalışma kapsamında 2009: Q4-2018: Q3 dönemleri arasındaki üçer aylık veriler çoklu doğrusal regresyon modeli yardımıyla analiz edilmiştir. Analiz sonucuna göre, BIST 100 Endeksi ile Gecelik Borç Verme Faiz Oranı, Sanayi Üretim Endeksi ve Enflasyon Oranı değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Buna karşın BIST 100 Endeksi ile Büyüme Oranı ve Altın Ons Fiyatı değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı ilişki olduğuna dair bulgulara ulaşılamamıştır.

Anahtar Kelimeler: Borsa İstanbul (BIST), Makroekonomik Değişkenler, Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi.

JEL Kodları: C32, C82, G32.

1. INTRODUCTION

Indices enable the comparison of the return on investment to equities and alternative investment returns. Therefore, the indices are significant and indispensable indicators for the relevant sectors especially the investors (Sayılğan, 2017: 48).

¹ Lecturer, Batman University, Kozluk Vocational school, erolferit@gmail.com

² Assoc. Prof., Balıkesir University, İİBF, saytekin@balikesir.edu.tr



In a capital market, whose stock exchange indices are efficient, the prices of equities are correcting themselves quickly according to the new information. In other words, they reflect all information regarding the equities' prices. Equities' prices are used as main indicator in economy since they reflect the general economic condition (Ray, 2012: 470). In addition to this, the indices formed by the equity prices have an important place in economy. Stock exchange indices are playing a key role in the mobilization of the capitals of developed and developing countries and most investors determine their return expectations by considering many variables. Macroeconomic factors are included among these variables (Talla, 2013: 7). Because macroeconomic variables affect the cash flow of many companies, so investors can change their investment preferences (Flannery and Protopapadakis, 2002 :751).

In the 1980s and 1990s, unexpected fluctuations were observed on the stock exchange values of many countries. Most researchers have suggested that these fluctuations may be caused by macroeconomic variables (Özer, Kaya and Özer, 2011: 164). For this reason, many researchers have done various studies to explain the relation between macroeconomic variables and equity prices (Menike 2006: 50).

Even though the Turkish stock exchange grew rapidly, it is smaller when compared to developed stock exchanges. That is why, Turkish capital market is affecting more from speculative activities, manipulations and economic changes compared to developed stock exchanges (Açıklım, Aktaş and Ünal, 2008: 9).

One of the reasons for this study is to examine the effects of macroeconomic factors on share returns and to conduct a scientific study for investors. Another reason is the inadequacy of the studies conducted in Turkey.

The purpose of this study is to investigate the effect of the selected macroeconomic variables on BIST 100 index. In order to examine the relation between the variables included in the study, Multivariate Linear Regression Analysis was used. In the analysis, quarterly data between the periods 2009: Q4-2018: Q3 were used. In the study, chapters of literature study, data set and method, evaluation of analysis results and conclusion were included respectively.

2. LITERATURE REVIEW

Some studies in the literature about the national and international capital markets were summarized in Table 1.

Table 1. Literature Review

Author(s)	Year	Variables	Method	Result
Albeni and Demir	2005	ISE Financial Sector Shares, Inflation Rate, Public Expenditures, GNP Rate of Change, Private and Public Investment Expenditures, Dollar and Mark Rates, Treasury Bond Interest Rate, Saving Deposit Interest Rate, International Portfolio Investments, Money Supply, Privatization, Cumhuriyet Gold and Internal debts	Multivariate Regression Analysis	According to the results of the study, a 1% increase in the deposit interest rate causes a 2% decrease in the equity price. This situation shows that the investor prefers different investment areas. It also concluded that there is a negative relation between financial sector stocks and international portfolio investments and the German mark variable. Generally, it was concluded that the fact that Turkish Stock exchange is developing, the result that it will be significantly affected by the macroeconomic variables should not be overlooked.
Abugri	2006	Latin American Countries Stock exchange Indices, Foreign Exchange Rate, Interest Rate, Industrial Production and Money Supply	VAR	Using a six-variable vector autoregressive (VAR) model, the study found that macroeconomic factors were efficient in explaining returns in stock markets. They also concluded that the selected variables affect markets with varying importance and magnitude and that these findings have an important role in the decision-making of investors and other interested parties.

Table 1. Literature Review (Continued)

Author(s)	Year	Variables	Method	Result
Gan, Lee, Yong and Zhang	2006	New Zealand Stock Exchange Index, Inflation Rate Foreign Exchange Rate, GDP, Money Supply, Long and Short Term Interest Rates and Oil Prices	Granger Causality and Johansen Cointegration Analysis	It is concluded that there is a long-term relation between stock exchange index and macroeconomic variables. According to the result of causality analysis, it is determined that the stock market index is not causal relation with any variables.
Brahmasrene and Jiranyakul	2007	Thailand Stock Exchange, Industrial Production Index, Money Supply, Inflation Rate, Foreign Exchange Rate, Interest Rates and Oil Price	Unit Root Test, Cointegration and Granger Causality Analysis	They have concluded in the study that economic activities have a positive and strong impact on the stock exchange. Also, while the money supply had a positive effect on the stock exchange returns, it was found that inflation, oil price shocks and nominal exchange rate movements affected the stock exchange returns negatively.
Aydemir and Demirhan	2009	ISE 100 Index, Foreign Exchange Rate	Granger Causality Analysis	According to the empirical results of the study, it is concluded that there is a dual causal relation between the exchange rate and the index.
Hussainey and Ngoc	2009	Vietnam Stock Exchange, Interest Rates and Industrial Production	VAR	In the study, while the industrial production affected the equity prices, they concluded that the interest rates had no effect.
Zügül and Şahin	2009	ISE 100 Index, Money Supply, Foreign Exchange Rate, Interest Rate and Inflation	Multivariate Regression Analysis	According to the findings of the study, while there is a negative relation between share returns and money supply, foreign exchange rate and interest rate, they have concluded that there is a positive relation between inflation rate.
Gençtürk	2009	ISE 100 Index, Treasury Bond Interest Rate, CPI, Money Supply, Industrial Production Index, Exchange Rate of Dollar and Gold Prices	Multivariate Linear Regression Analysis	A significant correlation was found with all variables included in the study. While the CPI, gold prices and money supply variables of the equity prices have significantly give positive results, it has been concluded that there is a significant negative relation with the industrial production index, Exchange Rate of Dollar and Treasury bond interest rate.
Sharma and Mahendru	2010	India Equity Prices, Gold Price, Foreign Exchange Reserve, Foreign Exchange Rate and Inflation	Multivariate Regression Analysis	According to the results of the study, it is concluded that the foreign exchange rate and gold prices have effect on the equity prices and the other independent variables have no effect on them.
Cihangir and Kandemir	2010	ISE 30 Index, Consumer Price Index, Rate of Exports Meeting Imports, Capacity Utilization Rate, Gold Prices, Average Foreign Exchange Rate Basket, Treasury Bond Interest Rate, Deposit Interest Rate, Current Account Balance, Money Supply, Industrial Production Index and Domestic Debt Stock	Arbitrage Pricing Model	Among the independent variables included in the study, they concluded that only the CPI variable was positive and significant.
Adaramola	2011	Nigeria Stock exchange, Money Supply, Interest Rate, Foreign Exchange Rate, Inflation Rate, Oil Prices and Growth Rate	Panel Data Analysis	It was revealed that among all of the macroeconomic factors included in the study except inflation rate and money supply have effect on equity prices. According to the scientific results of the study, the macroeconomic variables have important effect on stocks of the enterprises in Nigeria.

Table 1. Literature Review (Continued)

Author(s)	Year	Variables	Method	Result
Hosseini, Ahmad and Lai	2011	China and India Stock Exchange, Oil Prices, Money Supply, Industrial Production and Inflation Rate	Johansen-Juselius Cointegration and Vector Error Correction Model	The authors, using data from China and India, concluded that the macroeconomic data of both countries affected the stock indices.
Kuwornu and Owusu-Nantwi	2011	Ghana Stock Exchange Index Return, Inflation Rate, Crude Oil Prices, Foreign Exchange Rates and Interest Rates	Regression Analysis	It was determined that the consumer price index (inflation rate), foreign exchange rate and treasury bond interest rate, among the macroeconomic factors determined in the study, affect the stock exchange returns. While the CPI had a significant positive effect, it was concluded that the exchange rate and the interest rate on Treasury bills had a negative effect on the stock return. It was revealed that the crude oil prices have no effect on stock exchange index.
Sayılğan and Süslü	2011	11 Different Emerging Countries Index, Foreign Exchange Rate, Inflation Rate, Interest Rate, GDP, S&P 500 Index, Oil Prices and Money Supply	Panel Data Analysis	It was determined that there is a significant relation between foreign exchange rate, inflation rate and S&P 500 index with return. Significant results cannot be obtained with other variables.
Bekhet and Mugableh	2012	Malaysia Stock Exchange, Money Supply, Foreign Exchange Rate, GDP, PPI and CPI	Vector Error Correction Model	According to the results of the study, it was observed that there was a negative relation between PPI, CPI, foreign exchange rate and money supply with stock index and a positive relation between GDP with stock index. And in the short term, it was found that there was a negative relation between GDP, PPI and foreign exchange rate with stock index, and a positive relation between inflation and money supply.
Hsing and Hsieh	2012	Poland Stock Exchange, Industrial Production, Public Borrowings/GDP, Foreign Exchange Rate, Inflation Rate and Treasury Bills Interest Rate,	ARCH and GARCH Model	It was concluded that the increase in the industrial production, low Public Borrowings/GDP, low treasury bills interest rate, low rate value, low expected inflation rate will positively affect the Polish index, and high money supply/GDP rate will positively affect the stock exchange index. Also, it was determined that the foreign exchange rate has negative effect on the index.
Aktaş and Akdağ	2013	BIST 100 Index, Deposit Interest Rate, CPI, Exchange Rate of Dollar, Exchange Rate of Euro, Unemployment Rate, Industrial Production Index, Export Amount, Capacity Utilization Rate, Gold Prices, Consumer Confidence Index and Crude Oil Prices	Multivariate Regression Analysis and Granger Causality Analysis	According to the results of the study analysis, it has been determined that the deposit interest rate, CPI, exchange rate of dollar, capacity utilization rate and consumer confidence index have significant effects on the stock exchange index. On the other hand, in the causality analysis, it was concluded that there is mutual causality between the stock exchange index and the capacity utilization rate.
Ouma and Muriu	2014	Kenyan Stock Exchange Index Return, Interest Rate, Money Supply, Foreign Exchange Rate and Inflation	Regression Analysis	According to the findings of the study, money supply, foreign exchange rates and inflation affect the stock exchange returns in Kenya. While the money supply and inflation have positive effects on the index, the foreign exchange rates have a negative effect. It was concluded that in the long term, the interest rate had no effect.



When the literature was examined in general, it can be said that there is not a practice unity in macroeconomic variables which are thought to affect stock exchange indices or returns in both Turkey and international capital markets.

3. DATA SET AND METHOD

The variables used in the Model taken into account in the study are shown in Table 2.

Table 2. The Variables Used in the Study and the Quality of the Variables

Working Period: 2009: Q4 - 2018: Q3		
Variables	Definition	Data Sources
BIST100	Borsa Istanbul BIST 100 index is the closing value of the last trading day in quarter period	FINNET
OLR	CBRT overnight lending interest rate on the last trading day in quarter period	CBRT
GDP	Gross Domestic Product (growth) quarter period changes	TURKSTAT
GOP	Borsa Istanbul Precious Metals and Precious Diamonds Market closing value in ounce on the last trading day in quarter period	FINNET
IPI	Industrial Production Index [2015=100] (Monthly) (NACE REV.2)	TURKSTAT
CPI	Change in Consumer Price Index compared to the same month of the previous year	TURKSTAT

In this study, Multivariate Linear Regression Model is used. And OLS is used as estimation model. The total number of data analyzed is 330. The relation between Multivariate regression is generally formed as below (Tari, 2015: 65).

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + \dots + b_kX_k + u$$

While Y is a dependent variable in this relation, each of the X's shows a different independent variable. u represents the error term. The regression model to be created based on this is as follows.

$$Y_{BIST100} = b_0 + b_1X_{OLR} + b_2X_{GDP} + b_3X_{GOP} + b_4X_{IPI} + b_5X_{CPI} + u$$

There are some assumptions of Multivariate linear regression model. The first of these assumptions is the existence of a strong correlation between the independent variables and there should not be a problem of multicollinearity. Therefore, firstly the correlation between the variables should be investigated (Gürbüz and Şahin, 2016: 275-276). Then it should be tested whether there is normal distribution, no autocorrelation, no heteroscedasticity and the sum of residual values is 0.

4. FINDINGS

In order to determine whether there is a multi-collinearity problem, which is one of the basic assumptions of Multivariate linear regression analysis, Variance Inflation Factor (VIF) values were found for each independent variable as a result of Coefficient Diagnostics test. The VIF values must be in between 1 and 5. When centered VIF values examined, it is seen that they were found to be in between 1,294 and 3,716. Accordingly, it can be said that there are no Multivariate correlation problems in the model.

On the other hand, for the autocorrelation problem, which is one of the important problems, the correlogram Q statistical values were examined by considering 16 different delay times and it was concluded that there was no autocorrelation.



Another assumption is whether there is a heteroscedasticity problem. Whether or not there was a heteroscedasticity problem was tested with the White test. If the test result is greater than 0.05 ($0.344 > 0.05$), it is said that there is no heteroscedasticity problem.

One of the assumptions that based on Multivariate linear regression analysis is normality assumption. Whether it shows a normal distribution was tested with Histogram Normally Test and the obtained Jarque-Bera probability value was found as 0.080. Since this value is greater than 0.05, it can be said that the data shows normal distribution.

Tablo 3. Regression Analysis Results

Dependent Variable BIST 100 Index					
Variables	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.	Centered VIF
Cons.	6.7863	1.4629	4.6389	0.000	NA
OLR	-2.0375	1.1406	-1.7864	0.084*	3.388133
GDP	-0.0014	0.0076	-0.1900	0.851	1.196865
GOP	0.0518	0.1662	0.3114	0.758	1.135023
IPI	0.8878	0.1423	6.2399	0.000***	1.294765
CPI	0.0272	0.0118	2.3124	0.028**	3.616782
R-squared	0.694				
Adjusted R-squared	0.643				
F-statistic	13.586				
Prob(F-statistic)	0.000				
White	1.233				
White (Prob.)	0.344				
Jarque-Bera	5.047				
Jarque-Bera (Prob.)	0.080				
***%1, **%5, *%10 Significance Level					

When the regression results are evaluated, the selected independent variables explain approximately 70% of the dependent variable ($R\text{-square} = 0.694$). The F statistic in the table indicates that the created model is significant ($\text{Prob} (F\text{-statistic}) = 0.000 < 0.05$). When the t-statistic values of the independent variables were examined, on one hand it can be said that OLR ($0.084 < 0.10$), IPI ($0.000 < 0.01$) and CPI ($0.028 < 0.05$) independent variables were statistically significant and on the other hand GDP ($0.851 > 0.10$) and GOP ($0.758 > 0.10$) independent variables were not statistically significant.

When the coefficients of the variables are evaluated, it can be said that there is a negative relation between GVBO independent variable and the dependent variable, on the other hand, there is a positive relation between the IPI and CPI³ independent variables and the dependent variable.

According to the results, it can be said that the increase of 1% in the OLR independent variable decreases the dependent variable by 2.0375%, and an increase of 1% in the IPI and the CPI variables increases it by 0.8878% and 0.0272%, respectively.

³ The increase in inflation will affect the pricing process of assets. Therefore, it is obvious that the equities' prices will be affected by inflation. Considering that the equities represent real assets in the literature and that real assets are not affected in real terms by the changes in the nominal price level, the index value is expected to act together with the inflation due to the equities' prices (Taçali, 2008: 58).

**5. CONCLUSION**

In the 1970s and later years, rough fluctuations occurred in the capital market and caused the curiosity about the factors causing these fluctuations. Many researchers have suggested that the factors that cause fluctuations may be macroeconomic variables. For this purpose, some macroeconomic variables which are considered to affect BIST 100 index are taken into consideration and analyzed.

While OLR, IPI and CPI among the considered variables were statistically significant, the variables of GDP and GOP were not statistically significant.

When the analysis results compared with the studies conducted in Turkey, it shows parallelism with the studies of Zügül and Şahin (2009), Gençtürk (2009) and Aktaş and Akdağ (2013), in which the increase in the interest rates negatively affect the index generally. In some studies, it was concluded that there was no significant relation. On the other hand, for IPI variable, while Hsing and Hsieh (2012), were obtained the same results with their study, Gençtürk (2009) was obtained an opposite result. Finally, when the CPI variable is considered, the results of the analysis are similar to the results of Zügül and Şahin (2009), Cihangir and Kandemir (2010), Sayılğan and Süslü (2011).

And when evaluated in general terms, investors should not make an investment assessment by considering the GDP and Ounce price of the Gold. On the other hand, as the OLR increases, investments in the stock exchange are decreasing. Also, it can be said that as the Industrial Production Index and Inflation increase, investments in capital markets are also increasing.

REFERENCES

- ABUGRI, Benjamin A. (2008), "Empirical Relationship between Macroeconomic Volatility and Stock Returns: Evidence from Latin American Markets." **International Review of Financial Analysis**, 17(2), 396-410.
- ACIKALIN, Sezgin; Rafet AKTAS and Seyfettin UNAL (2008), "Relationships between Stock Markets and Macroeconomic Variables: An Empirical Analysis of the Istanbul Stock Exchange." **Investment Management and Financial Innovations**, 5(1), 8-16.
- ADARAMOLA, Anthony O. (2011), "The Impact of Macroeconomic Indicators on Stock Prices in Nigeria." **Developing Country Studies**, 1(2), 1-14.
- AKTAS, Metin and Saffet AKDAG (2013), "The Research on the Relation of Economic Factors and Stock Prices in Turkey." **International Journal of Social Science Research**, 2(1), 50-67.
- ALBENI, Mesut and Yusuf DEMİR (2011), "The Effects of Macro Economic Indicators on Stock Prices of Financial Sector: An Application on Istanbul Stock Exchange." **Journal of Social Sciences and Humanities Researches**, 1(14), 1-18.
- AYDEMİR, Oguzhan and Erdal DEMİRHAN (2009), "The Relationship between Stock Prices and Exchange Rates: Evidence from Turkey." **International Research Journal of Finance and Economics**, 23(2), 207-215.
- BEKHET, Hussain A. and Mohamed Ibrahim MUGABLEH (2012), "Investigating Equilibrium Relationship between Macroeconomic Variables and Malaysian Stock Market Index through Bounds Tests Approach." **International Journal of Economics and Finance**, 4(10), 69-81.
- CIHANGIR, Mehmet and Tugrul KANDEMİR (2010), "An Essay Concerning with Determining Macro Economical Factors Which Affect Share Stocks at Financial Crisis Terms by Arbitrage Pricing Model (Observations and Evaluations on November 2000 and February 2001 Financial Crises)." **Süleyman Demirel University the Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, 15(1), 257-296.
- FLANNERY, Mark J. and Aris A. PROTOPAPADAKIS (2002), "Macroeconomic Factors Do Influence Aggregate Stock Returns." **The Review of Financial Studies**, 15(3), 751-782.
- GAN, Christopher; Minsoo LEE; Hua Hwa Au YONG and Jun ZHANG (2006), "Macroeconomic Variables and Stock Market Interactions: New Zealand Evidence." **Investment Management and Financial Innovations**, 3(4), 89-101.
- GENCTURK, Mehmet (2009), "The Effect of Macroeconomic Factors on Stock Prices in Financial Crises Periods." **Süleyman Demirel University the Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences**, 14(1), 127-136.



GURBUZ, Sait and Faruk SAHİN (2016), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

HOSSEINI, Seyed. M.; Zamri AHMAD and Yew W. LAI (2011), "The Role of Macroeconomic Variables on Stock Market Index in China and India." **International Journal of Economics and Finance**, 3(6), 233-243.

HSING, Yu and Wen-jen HSIEH (2012), "Impacts of Macroeconomic Variables on the Stock Market Index in Poland: New Evidence." **Journal of Business Economics and Management**, 13(2), 334-343.

HUSSAINEY, Khaled. and Le KHANH NGOC (2009), "The Impact of Macroeconomic Indicators on Vietnamese Stock Prices." **The Journal of Risk Finance**, 10(4), 321-332.

KUWORNU, John K. and Victor OWUSU-NANTWI (2011), "Macroeconomic Variables and Stock Market Returns: Full Information Maximum Likelihood Estimation." **Research Journal of Finance and Accounting**, 2(4), 49-63.

MENIKE, Lakse. M. C. S. (2006), "The Effect of Macroeconomic Variables on Stock Prices in Emerging Sri Lankan Stock Market." **Sabaragamuwa University Journal**, 6(1), 50-67.

OUMA, Wycliffe N. and Peter MURIU (2014), "The Impact of Macroeconomic Variables on Stock Market Returns in Kenya." **International Journal of Business and Commerce**, 3(11), 1-31.

OZER, Ali; Abdulkadir KAYA and Nevin OZER (2011), "Interaction of Macroeconomic Variables with Stock Prices." **Dokuz Eylül University Faculty of Economics and Administrative Sciences Journal**, 26(1), 163-182.

RAY, Sarbapriya (2012), "Testing Granger Causal Relationship between Macroeconomic Variables and Stock Price Behaviour: Evidence from India." **Advances in Applied Economics and Finance**, 3(1), 470-481.

SAYILGAN, Güven (2017), **Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı**. 7. Basım, Ankara: Siyasal Kitabevi.

SAYILGAN, Güven and Cemil SÜSLÜ (2011), "The Effect of Macroeconomic Factors on Stock Returns: A Study of Turkey and Emerging Markets." **Journal of BRSA Banking & Financial Markets**, 5(1), 73-96.

SHARMA, Gagan D. and Mandeep MAHENDRU (2010), "Impact of Macro-Economic Variables on Stock Prices in India." **Global Journal of Management and Business Research**, 10(7), 19-26.

TACALI, Eda D. (2008), Hisse Senedi Getirilerini Etkileyen Makroekonomik Faktörlerin Arbitraj Fiyatlandırma Modeli İle Analizi: Türkiye Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

TALLA, Joseph Tagne (2013), Impact of Macroeconomic Variables on the Stock Market Prices of the Stockholm Stock Exchange. Master's thesis in International Financial Analysis, Jönköping International Business School.

TARI, Recep (2010), **Ekonometri**, 11. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

ZÜGÜL, Muhittin. and Cumhuri SAHİN (2009), "An Application to Examine the Relationship between IMKB 100 Index and Some Macroeconomic Variables." **Akademik Bakış**, 16, 1-16.



TÜRKİYE'DE TURİZM, FİNANSAL GELİŞME VE EKONOMİK BÜYÜME ARASINDAKİ İLİŞKİ¹

Hasan AYAYDIN²

Nuri BALTACI³

Fahrettin PALA⁴

Abdulkadir BARUT⁵

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda 1963-2015 dönemi yıllık verileri zaman serisi analizi ile test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasında eş-bütünleşme olduğu, turizm gelirleri ve finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Diğer taraftan nedensellik analizi sonucunda ise sadece turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Gelişme, Turizm Geliri, Ekonomik Büyüme, Nedensellik, Eş-bütünleşme.

Jel Kodları: G30, G32.

THE RELATIONSHIP BETWEEN TOURISM, FINANCIAL DEVELOPMENT AND ECONOMIC GROWTH IN TURKEY

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the relationship between tourism revenues, financial development and economic growth in Turkey. For this purpose, annual data of 1963-2015 period were tested with time series analysis. According to the results of the analysis, it is found that tourism revenues, financial development and economic growth are co-integrated and also tourism revenues and financial development affect economic growth positively. On the other hand, as a result of the causality analysis, a unidirectional causality relationship from tourism revenues to economic growth was determined.

Keywords: Financial Development, Tourism Revenue, Economic Growth, Causality, Co-integration.

Gel Codes: G30, G32.

1. GİRİŞ

Hem ekonomik büyüme ve turizm gelirleri arasındaki ilişki hem de finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki son yıllarda gerek gelişmiş ülkeler gerekse gelişmekte olan ülkeler açısından yoğun bir şekilde incelenmiştir. Turizm endüstrisi birçok ülkede büyürken, ekonomik büyüme ve turizm gelirleri arasındaki nedensellik ilişkisi politika yapıcılar için önem kazanmıştır (Sokhanvar vd.; 2018: 97). Uluslararası araştırma çalışmalarından elde edilen kanıtlar, finansal gelişme düzeyi ile ekonomik büyüme arasında bir nedensellik ilişkisinin olduğunu ortaya koymasına; araştırmacılar, politika yapıcılar ve diğer finansal paydaşlardan büyük ilgi görmüştür.

Turizm sektörü yıllar içinde ekonomik büyüme stratejilerinin ve belirleyicilerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir (Fahimi vd., 2018: 62). Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi'ne (WTTC) (2017) göre, bu sektörün dünya ekonomisi üzerinde etkileyici bir gücü vardır. Sektör dünya genelinde 292 milyon istihdam alanı yaratmış ve 2016 yılında küresel GSYH'yı da % 10,2 artırmıştır (Sokhanvar vd.; 2018: 97). Dünyadaki birçok bölgede ve ülkede ekonomik gelişmeye büyük katkıda bulunmaktadır (Lee ve Chang, 2008’de aktaran; Başarır

¹ Bu çalışma 20-22 Eylül 2018 tarihleri arasında Gümüşhane Üniversitesi Turizm Fakültesi tarafından Gümüşhane’de düzenlenen 2.Uluslararası Sürdürülebilir Turizm Kongresinde sunulan bildirinin genişletilmiş ve güncellenmiş şeklidir.

² Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, hayaydin61@gumushane.edu.tr

³ Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi İİBF İktisat Bölümü, nbaltaci@gumushane.edu.tr

⁴ Öğr. Gör., Gümüşhane Üniversitesi Kelkit Aydın Doğan MYO, pala_tr1980@hotmail.com

⁵ Öğr. Gör. Dr., Harran Üniversitesi Siverek MYO, kadirbarut@harran.edu.tr



ve Çakır, 2015: 1228). Turizm; yakıtlar, kimyasallar ve gıdalardan sonra dünyanın dördüncü büyük ihracat sektörü haline gelmiştir (Tugcu, 2014; Balli, Curry & Balli, 2015'den aktaran; Ohlan, 2017: 9).

Turizm Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere birçok ülkede; ekonomik büyümeye katkı sağlaması, istihdam, gelir seviyesi üzerindeki olumlu etki yaratması, iç ve dış borç yükünün hafifletilmesi ve ödemeler dengesindeki açıkların kapatılması konusunda çok önemli rol oynamaktadır (Şahin, 2018: 240). Ülkeler, ihracat yoluyla kazanılan gelirler nedeniyle uluslararası turizm üzerinde yoğunlaşmaya devam ederken, iç turizm 2017 yılında toplam küresel turizm harcamasının % 73'ünü temsil eden önde gelen turizm şekli olmaya devam etmektedir. Hükümetler, yerel yoksulluğu ortadan kaldırmak, istihdamı ve ekonomik büyümeyi artırmak, altyapıyı geliştirmek için yerel turizmi kullanmaktadır (WTTC, 2019).

Finansal gelişme, bir ülkenin finans piyasasında kullanmış olduğu araç çeşitliliğinin artması ve bu araçların daha yaygın bir şekilde kullanılabilir hale gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanımda ise, finansal piyasaların gelişmişliği olarak tanımlanmaktadır (Erim ve Türk, 2005: 23). Düzenli ve iyi bir şekilde işleyen gelişmiş bir finansal sistem ve etkin mali aracılık mekanizması sermaye verimliliğini artırarak ekonomik büyümeyi teşvik eder (Güney, 2017: 357). Finansal gelişmenin tasarruf sahiplerine portföy çeşitlendirme fırsatı sunması, finansal sistemin etkin işleyişi ile kıt kaynakların doğru ve etkin yatırım projelerine dönüşmesini sağlar ve böylece finansal sistem tasarrufların ekonomiye kazandırılmasını sağlayarak ekonomik büyümeyi tetiklemektedir (Şahin, 2017a: 12).

Finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini bu denli önemli kılan unsur, özellikle finansal kurumların yeteri kadar gelişmediği, denetim ve düzenleme faaliyetlerinin yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde, politika yapıcılara finansal sektörle ilgili reformlara ne ölçüde öncelik vermeleri konusunda yardımcı olmasıdır. Bu nedensellik ilişkisini önemli kılan diğer bir unsur ise, finansal piyasalardaki gelişmişlik düzeyinin ülkelerin neden farklı oranlarda büyüdüklerini kısmen açıklamış olmasıdır (Güngör ve Yılmaz, 2008: 173).

Tablo 1. Türkiye'de 2003-2017 Yılları Arasında Turizm Sektörüne İlişkin İstatistik Veriler

Yıllar	Ziyaretçi Sayısı (Milyon)	Turizm Gelirleri (Milyon \$)	Turizm Giderleri (Milyon \$)	Turizm Gelirlerinin GSMH İçerisindeki Payı (%)	Turizm Gelirlerinin İhracat İçerisindeki Payı (%)	Turizm Giderlerinin İthalat İçerisindeki Payı (%)	Turizm Gelirlerinin Dış Ticaret Açığını Karşılama Oranı (%)
2003	16.302.053	13.854.868	2.424.827	4,5	29,3	3,5	62,73
2004	20.262.640	17.076.609	2.954.459	4,4	27,0	3,0	49,68
2005	24.124.01	20.322.111	3.394.602	4,2	27,7	2,9	46,94
2006	23.148.669	18.593.950	3.270.947	3,5	21,7	2,3	34,41
2007	27.214.988	20.942.501	4.043.283	3,2	19,5	2,4	33,35
2008	30.979.979	25.415.067	4.266.197	3,4	19,2	2,1	36,34
2009	32.006.149	25.064.481	5.090.440	4,1	24,5	3,6	64,62
2010	33.027.943	24.930.996	5.874.520	3,4	21,9	3,2	34,79
2011	36.151.328	28.115.694	5.531.486	3,6	20,8	2,3	26,54
2012	36.463.921	29.007.003	4.593.390	3,7	19,2	1,9	34,50
2013	39.226.226	32.308.991	5.253.565	3,9	21,3	2,1	32,35
2014	41.415.070	34.305.904	5.470.481	4,3	21,8	2,3	40,57
2015	41.617.530	31.464.777	5.698.423	6,2	21,9	2,7	49,63
2016	31.365.330	22.107.440	5.049.793	2,6	15,5	2,5	39,42
2017	38.620.346	26.283.656	5.137.244	3,1	16,7	2,2	34,22

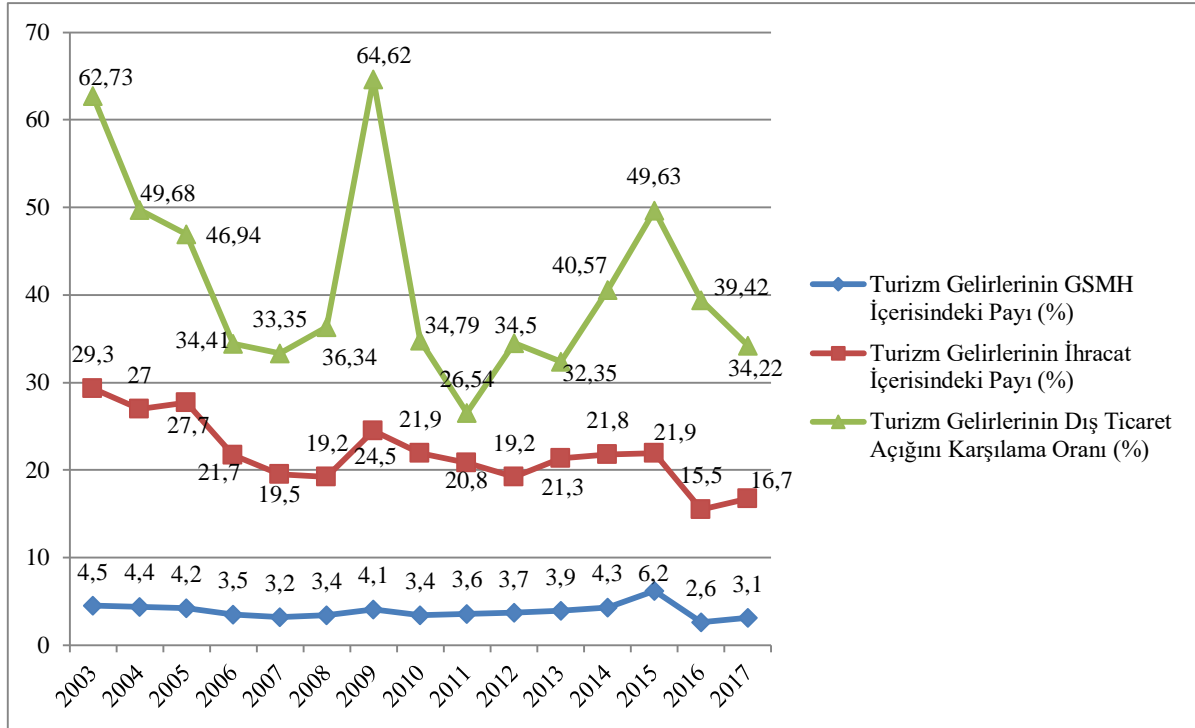
Kaynak: TÜİK'den elde edilen veriler ışığında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'deki verilere göre, Türkiye'ye 2017 yılında gelen turist sayısı 2003 yılında gelen turist sayısına göre %100'den fazla bir artış göstermiştir. Aynı şekilde turizm gelirlerinde de %100'lük bir artış olmuştur. Ancak turizm gelirlerinin GSMH (Gayri Safi Milli Hasıla) içerisindeki payı 2003 yılında % 4,5 iken 2017 yılında bu oran % 3,1'e kadar düşmüştür. Turizm gelirlerinde %100'lük bir artış olmasına rağmen GSMH içerisindeki payının düşmüş olması ekonomik büyümeye etki eden diğer faktörlerin (örneğin imalat sektörü, finans sektörü vb.) arttığına bir göstergesidir.

Turizm gelirlerinin ihracat içerisindeki payı da 2003 yılında % 29,3'ten 2017 yılında % 16,7'ye kadar düşmüştür. Turizm gelirlerinde %100'lük bir artış olmasına rağmen ihracat içerisindeki payının düşmüş olması da Türkiye'de ihraç edilen diğer mal ve hizmet oranlarındaki artışın turizm geliri oranında ki artıştan daha fazla olduğunun bir göstergesidir.

Turizm giderlerinde de 2017 yılında 2003 yılına göre %100 bir artış olmuştur. Turizm giderlerinin ithalat içerisindeki payı ise 2003 yılında % 3,5'ten 2017 yılında % 2,2'ye kadar düşmüştür. Turizm giderlerinde %100'lük bir artış olmasına rağmen ithalat payı içerisindeki oranın % 3,5'lardan % 2,2'lere kadar düşmüş olması Türkiye'de ithalat oranlarının artmış olduğunun bir göstergesidir.

Turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapatma oranı ise 2003 yılında % 62,73 iken bu oran 2017 yılında % 34,22'lere kadar düşmüştür. Turizm gelirlerinde %100'lük bir artış olmasına rağmen bu oranın düşmüş olması Türkiye'nin dış ticaret açığının da artmış olduğunun bir göstergesidir. Dış ticaret açığını kapatma oranında meydana gelen düşüşe rağmen yine de dış ticaret açığının finansmanında turizm gelirlerinin büyük bir öneminin olduğu görülmektedir.



Grafik 1. Turizm Gelirlerinin GSMH ve İhracat İçerisindeki Payı ve Dış Ticaret Açığını Karşılama Oranı

Grafik 1'deki verilere göre, turizm gelirlerinin dış ticaret açığını karşılama oranında % 46 gibi bir azalma olmuştur. Turizm gelirlerinin ihracat payı içerisindeki oranında da % 43'lük bir azalma meydana gelmiştir. Turizm gelirlerinin GSMH içerisindeki payında ise % 31'lik bir düşüş yaşanmıştır. Bu oranın en fazla düştüğü yıl ise % 2,6 ile 2016 yılıdır. 2016 yılında oranın bu kadar düşmesinin sebebi Türkiye'de yaşanan darbe girişimi olayıdır.

Bu çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayıran, çalışmaya özgünlük kazandıran unsur, yapılan çalışmalarda turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki veya finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki ayrı ayrı incelenmiştir. Yapılan literatür taramasında, turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi birlikte ele alıp inceleyen çalışmalara rastlanılmamıştır. Bu açıdan turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen bu konudaki sınırlı çalışmalardan biri olması nedeniyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada, Türkiye için turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki 1963-2015 dönemleri itibarıyla teorik ve ampirik olarak incelenmiştir. Çalışmada zaman serseri analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın giriş kısmından sonra ikinci bölümünde geniş bir literatür taramasına yer verilmiştir, üçüncü bölümde veri seti ve yöntemin tanıtılmasının ardından dördüncü bölüme geçilmiş ve bu



bölümde araştırmadan elde edilen analiz sonuçları verilerek, beşinci bölümde sonuç ve değerlendirmeyle çalışma tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki ekonomi ve finans literatüründe uzun yıllardır incelenen konulardan biridir. Turizm gelirleri ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki üzerine yapılan çalışmalarda genel teori, turizm gelirlerinin ekonomik büyümeği dolaylıda olsa artıracağı yönündedir. Finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki üzerine yapılan çalışmalarda da genel teori, finansal gelişme ile ekonomik büyüme arasında ilişkinin var olduğudur. Bu bölümde turizm, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi araştıran ulusal ve uluslararası çalışmalardan bazıları gözden geçirilerek özetlenmiştir.

2.1. Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar

Doğru ve Bulut (2018) çalışmalarında, yedi Avrupa ülkesi (Hırvatistan, Yunanistan, Fransa, İtalya, Slovenya, İspanya ve Türkiye) için 1996-2014 yılı arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelişimi ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini Dumitrescu ve Hurlin (2012) tekniği ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasında çift yönlü bir nedensellik olduğunu, bu durum ekonomik büyümenin ve turizm gelişiminin birbirine bağımlı olduğunu ve turizm gelişiminin bu ülkelerde ekonomik büyümeyi teşvik ettiğini ortaya koymuştur. Ajvaz (2015) çalışmasında İsveç için 2003-2013 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelişimi ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi neo-klasik büyüme çerçevesinde panel veri yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizmin İsveç ekonomisi büyümesinin olumlu ve önemli bir belirleyicisi olduğunu ortaya koymuştur. Mello-Sampayo ve Sousa-Vale (2012) çalışmalarında 13 Orta Avrupa ülkesi (Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Macaristan, Lüksemburg, Hollanda, Polonya, Romanya, Slovakya, Slovenya ve İsviçre), 8 Güney Avrupa ülkesi (Kıbrıs, Fransa, Yunanistan, İtalya, Malta, Portekiz, İspanya ve Türkiye) ve 10 Kuzey Avrupa ülkesi (Danimarka, Estonya, Finlandiya, İzlanda, İrlanda, Letonya, Litvanya, Norveç, İsveç ve İngiltere) 1998-2010 yılları arasındaki verilerinden yararlanarak, turist başına turizm geliri ve toplam ticaret hacmi arasında uzun vadeli bir ilişki olup olmadığını panel eş-bütünleşme testiyle analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizmdeki gelişimin Kuzey Avrupa ülkelerinde GSYİH'ya, Güney Avrupa ülkelerinden daha yüksek bir etki yaptığını, ayrıca ticaret hacminin ekonomik büyüme üzerinde turizm gelirlerinden daha önemli ve daha güçlü bir etki gösterdiğini ortaya koymuştur.

Sokhanvar vd. (2018) çalışmalarında gelişmekte olan piyasa ekonomileri için (Brezilya, Çin, Şili, Kolombiya, Macaristan, Hindistan, Endonezya, Malezya, Meksika, Peru, Filipinler, Polonya, Rusya, Güney Afrika, Tayland ve Türkiye) 1995-2014 yıllarına ait verilerden yararlanarak turizm ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, Brezilya, Meksika ve Filipinler'de turizmden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu, Çin, Hindistan, Endonezya, Malezya ve Peru içinde ekonomik büyümeden turizm gelirlerine doğru bir nedensellik olduğunu ortaya koymuştur. Kolombiya, Macaristan, Polonya, Rusya, Güney Afrika, Tayland ve Türkiye için herhangi bir nedensellik ilişkisi olmadığı, Şili içinse çift yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu ortaya koyulmuştur. Ekanayake ve Long (2012) çalışmalarında 140 gelişmekte olan ülke için 1995-2009 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelişimi ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirlerinin gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Bahar ve Bozkurt (2010) çalışmalarında Türkiye'nin de içinde bulunduğu 21 gelişmekte olan ülke için 1998-2005 dönemi arasındaki verilerden yararlanarak, turizm sektörü ile ekonomik büyüme arasında uzun vadede herhangi bir pozitif yönlü ilişkinin olup olmadığını panel veri analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu, turizm gelirlerinde meydana gelen %1'lik bir artışın ekonomik büyüme üzerinde % 2,83'lük bir artış meydana getirdiğini ortaya koymuştur.

İlgaz Yıldırım ve Şahin (2018) çalışmalarında 12 Akdeniz ülkesi (Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz, Türkiye, Yunanistan, Arnavutluk, Slovenya, Hırvatistan, Fas, Cezayir, Mısır) için 1995-2016 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi önce yatay kesit bağımlılığı ve heterojenlik testleri sonrasında ise Bootstrap panel nedensellik testi yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, sadece İtalya ve Yunanistan için turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru bir nedensellik ilişkisi olduğunu göstermiştir. Slovenya içinde ekonomik büyümeden turizm gelirlerine doğru bir nedensellik olduğu, diğer ülkeler içinse herhangi bir nedenselliğin olmadığını ortaya koymuştur. Şahin (2017a) çalışmasında 20 Akdeniz ülkesi (Arnavutluk, Cezayir, Bosna-Hersek, Hırvatistan, Kıbrıs, Mısır, Fransa,



Yunanistan, İsrail, İtalya, Ürdün, Lübnan, Libya, Malta, Portekiz, Sırbistan, İspanya, Tunus, Türkiye ve Makedonya) için 2000-2015 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizmin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini panel veri yöntemi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, turizmin ekonomik büyümeyi artırdığını ortaya koymuştur.

Habibi vd. (2018) çalışmalarında İran'ın 31 ili için 2005-2014 yılları arasındaki verilerden yararlanarak turizmin ekonomik büyümeye katkısını büyüme ayrışımı yöntemi (GDM) ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizmin ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etkisinin olduğunu, bu nedenle İran için genel olarak turizmin ekonomik büyümeyi desteklediğini ortaya koymuştur. Ayrıca İran'da il bazında turizmin ekonomik büyümeye katkısının ortalama sonuçları, Khorasan Razavi'nin ekonomik büyümeye en yüksek katkıyı sağladığını, Gilan'ın ikinci ve Ardabil'in % 1'den fazla katkı ile üçüncü sırayı aldığını ve 28 ilde katkı oranı % 1'den az olmasına rağmen hala pozitif olduğunu göstermiştir. Shakouri vd. (2017) çalışmalarında İran için 1980-2014 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirlerinin, fiziksel sermayenin, beşeri sermayenin, hane halkı tüketim harcamalarının ve ekonomik büyümenin hem kısa hem de uzun vadede etkileşimini ARDL ve Granger nedensellik testleri ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, İran için turizm gelirlerinin ekonomik büyümeyi artırdığını ortaya koymuştur.

Ohlan (2017) çalışmasında Hindistan için 1960-2014 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Bayer ve Hanck Eş-bütünleşme Testi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, ülke turizm gelirlerinin Hindistan'da hem uzun dönemde hem de kısa dönemde ekonomik büyüme sağladığı, ayrıca turizmden ekonomik büyümeğe doğru tek yönlü bir nedensellik olduğunu ortaya koymuştur. Bouzazhah ve El Menyari (2013) çalışmalarında Fas ve Tunus için 1980-2012 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm faaliyetlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini eş-bütünleşme ve Granger nedensellik testleri ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, uzun vadede ekonomik büyümeden uluslararası turizm gelirlerine doğru tek yönlü güçlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Khalil vd. (2008) çalışmalarında Pakistan için 1960-2005 yılları arasındaki yıllık verilerden yararlanarak, turizm ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini zaman serileri yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, değişkenler arasında çift yönlü bir ilişkinin olduğunu ve aynı zamanda turizmdeki gelişmenin ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur.

Chulaphan ve Barahona (2018) çalışmalarında Tayland'a Doğu ve Güneydoğu Asya'dan (Çin, Malezya, Japonya, Kore, Singapur ve Laos), Güney Asya'dan (Hindistan), Avrupa'dan (İngiltere ve Rusya) ve Okyanusya'dan (Avustralya) gelen turistlerin Tayland ekonomisinin büyümesine katkıda bulunup bulunmadığını Ocak 2008 - Kasım 2015 yılları arasındaki verilerden yararlanarak zaman serisi tekniği ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, Güney Asya'dan gelen turistlerin Tayland'ın ekonomik büyümesini sağladığını ve Tayland'ın ekonomik büyümesinin de Okyanusya'dan gelen turist sayısını artırdığını ortaya koymuştur. Wang ve Xia (2013) çalışmalarında Çin'in Gaochun bölgesi için 2001-2011 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, Gaochun için ekonomik büyüme turizm gelirlerinin nedeni iken turizm gelirleri ekonomik büyümenin nedeni olmadığını ortaya koymuştur.

Kum vd. (2015) çalışmalarında N-11 ülkeleri için 1995-2013 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi panel eş-bütünleşme testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirleri ile GSYH arasında uzun dönemli bir ilişki olduğunu ve turizm gelirlerinin GSYİH büyümesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Chou (2014) çalışmasında 10 geçiş ülkesi (Bulgaristan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Polonya, Romanya, Slovakya ve Slovenya) için 1988-2011 dönemi yıllık verilerinden yararlanarak, yurt içi turizm harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini panel nedensellik testi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, bu ülkelerden Bulgaristan, Romanya ve Slovenya için turizm harcamaları ile ekonomik büyüme arasında nedensellik ilişkisi olduğunu, Kıbrıs, Letonya ve Slovakya için turizm harcamalarının ekonomik büyümeyi desteklediğini ortaya koymuştur. Yine Çek Cumhuriyeti ve Polonya için ekonomik büyümeden turizm harcamalarına doğru ters yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu, Estonya ve Macaristan için turizm harcamalarının ekonomik büyüme üzerinde önemli ve olumsuz bir etki yarattığını ortaya koymuştur.

Eeckels (2012) çalışmasında Yunanistan için 1976-2004 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonominin döngüsel bileşenleri arasındaki ilişkiyi VAR analizi yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirleri döngüsel bileşeninin ekonomik büyüme döngüsel bileşenini önemli ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. Dritsakis (2004) çalışmasında Yunanistan için 1960:01-2000:4 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini VAR modeli ile analiz etmiştir. Çalışma sonuçları, Yunanistan'ın turizm gelirleri ile ekonomik büyümesi arasında güçlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Fayissa vd. (2009) çalışmalarında 17 Latin Amerika ülkesi için 1995-2004 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirlerinin ekonomik büyüme ve gelişme



üzerindeki etkisini panel veri analizi yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonuçları, turizm gelirlerinin hem mevcut gayri safi yurt içi hasıla (GSYİH) seviyesine hem de fiziksel ve insan sermayesine yapılan yatırımlar gibi unsurların ekonomik büyümesine olumlu katkıda bulunduğunu göstermiştir. Aynı zamanda sonuçlar, Latin Amerika ekonomilerinin turizm sektörünü stratejik olarak güçlendirerek büyümeyi destekleyen diğer sektörleri ihmal etmeden ekonomik büyümelerini artırabileceklerini ortaya koymuştur.

Erdil Şahin (2018) çalışmasında Türkiye için 1980-2016 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi VAR analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma sonucu, kısa ve uzun dönemde turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru bir nedensellik ilişkisi olduğunu göstermiştir. Bu durum turizm gelirlerinin ekonomik büyümeye üzerinde etkili olduğu sonucunu ortaya koymuştur. Ergün ve Telek (2018) çalışmalarında Türkiye için 2003-2017 yılları arasındaki üçer aylık verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi VAR modeli ve Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru bir nedensellik olduğunu ve bu nedenle turizm gelirlerinin ekonomik büyüme için önemli olduğunu ortaya koymuştur. Hüseyini vd. (2017) çalışmalarında Türkiye için 1980-2014 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, ihracata dayalı bir büyüme modeli olarak benimsemiş olduğu 1980 sonrası dönemde Neo-klasik büyüme modeli bağlamında turizm ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Johansen eş-bütünleşme analizi ve Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizmden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Kızılkaya vd. (2016) çalışmalarında Türkiye için 1980-2014 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ARDL sınır testi yaklaşımı ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirlerinin ekonomik büyüme üzerinde hem uzun hem de kısa dönemde pozitif bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Panahi vd. (2015) çalışmalarında Türkiye için 1970-2011 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi zamana göre değişen parametre ve Kalman filtresi yaklaşımı ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, Türkiye’de turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuştur.

Özcan (2015) çalışmasında Türkiye için 1963-2010 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi zaman serisi nedensellik ve Hatemi-J asimetrik nedensellik yöntemi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru bir nedenselliğin olduğu, bu nedenselliğin turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru olduğunu ortaya koymuştur. Balıkcıoğlu ve Oktay (2015) çalışmalarında Türkiye için 2003-2014 dönemi üç aylık verilerden yararlanarak, ekonomik büyüme ve turizm arasındaki nedensellik ilişkisini Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasında bir bütünleşme olduğunu, ekonomiden turizme doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Kanca (2015) çalışmasında Türkiye için 1980-2013 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi zaman serisi yöntemi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, ekonomik büyümeden turizm gelirlerine doğru bir nedensellik ilişkisi olduğunu, ayrıca turizm gelirlerinin ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Korkmaz ve Güngör (2014) çalışmalarında Türkiye için 2003: 01 - 2013: 04 yılları arasındaki verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, ekonomik büyümeden turizm gelirlerine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Samırkaş ve Samırkaş (2014) çalışmalarında Türkiye için 2003:01-2013:03 dönemi çeyrek verilerinden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasında herhangi bir anlamlı ilişkinin olup olmadığını ve olası ilişkinin yönünü Granger nedensellik testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye, ekonomik büyümeden de turizm gelirlerine doğru çift yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Kızılgöl ve Erbaykal (2008) çalışmalarında Türkiye için 1992:01-2006:02 dönemlerini kapsayan üçer aylık verilerden yararlanarak, turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini Toda-Yamamoto yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, ekonomik büyümeden turizm gelirlerine doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur.

2.2. Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar

Pata ve Ağca (2018) çalışmalarında, Türkiye için 1982-2016 dönemi yıllık verilerinden yararlanarak, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi otoregresif gecikmesi dağıtılmış model (ARDL), sınır testi yaklaşımı, Granger ve Hacker-Hatemi-J bootstrap nedensellik testleri ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, finansal gelişmedeki artışın ekonomik büyüme üzerinde her iki kısa ve uzun dönemde de pozitif yönde bir etki ettiğini, kısa dönemde finansal gelişmeden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Güney (2017) çalışmasında Türkiye ve Şanghay Beşlisi ülkeleri için 1998-2015 dönemi arasındaki verilerden yararlanarak, ekonomik büyüme ve finansal gelişme arasındaki ilişkiyi eş-



bütünleşme testi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, finansal gelişme ve ekonomik büyümenin birlikte hareket ettiğini, finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediğini ortaya koymuştur.

Contuk ve Güngör (2016) çalışmalarında Türkiye için 1998: Q1 - 2014: Q4 dönemi üçer aylık verilerden yararlanarak, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisini Granger ve Toda-Yomamoto nedensellik yöntemleri ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, hem finansal gelişmenin ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkisinin olduğunu savunan arz öncüllü hipotezi hem de ekonomik büyümenin finansal gelişmeye neden olacağını savunan talep takipli hipotezi destekleyen sonuçlar ortaya koymuştur. Ak vd. (2016) çalışmalarında Türkiye için 1989-2011 dönemi arasındaki yıllık verilerden yararlanarak, büyüme ve finansal gelişme arasındaki nedensellik ilişkisini Toda-Yamamoto testi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, 1989 sonrası genellikle ekonomik büyümeden finansal gelişmeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu, diğer bir ifadeyle finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasında talep takipli bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur. Özcan ve Arı (2011) çalışmalarında Türkiye ekonomisi için 1998-2009 dönemi arası verilerden yararlanarak, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi VAR modeli ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, ekonomik büyümeden finansal gelişmeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Batuo vd. (2018) çalışmalarında 41 Afrika ülkesi için 1985-2010 dönemi yıllık verilerinden yararlanarak, finansal istikrarsızlık, finansal serbestleşme, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi panel veri analizi yöntemi ile test etmişlerdir. Çalışma sonucu, finansal gelişme ve finansal serbestleşmenin finansal istikrarsızlığı olumlu yönde etkilediğini, ekonomik büyümenin finansal istikrarsızlığı azalttığını ve liberalleşme öncesi dönemde liberalleşme sonrası döneme göre azalmanın büyüklüğünün daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Ibrahim ve Alagidede (2018) çalışmalarında 29 Sahra altı Afrika ülkesi için 1980-2014 dönemi yıllık verilerinden yararlanarak, örnek ayırma ve eşik kestirim tekniği ile finansın ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin, ülkelerin kişi başına geliri, beşeri sermaye ve finansal gelişme düzeylerine bağlı olup olmadığını analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, finansal kalkınmanın ekonomik büyüme ile pozitif ve önemli ölçüde ilişkili olduğunu, finansmanın eşiklerin üzerindeki ülkeler için ekonomik aktiviteyi önemli ölçüde etkilerken, büyümeye büyük ölçüde duyarsız olduğunu ortaya koymuştur.

Kim vd. (2018) çalışmalarında 55 İslam İşbirliği Teşkilatı ülkesi için 1990-2013 dönemi arası verilerden yararlanarak, finansal katılım ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi dinamik panel veri analizi yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, İslam İşbirliği Teşkilatı ülkeleri için, finansal katılımın ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkisi olduğunu göstermiştir. Ayrıca finansal katılım ile ekonomik büyüme arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu da ortaya koymuştur. Şahin (2017b) çalışmasında 15 yükselen piyasa ekonomileri (Çin, Türkiye, Şili, Brezilya, Endonezya, Hindistan, Macaristan, Filipinler, Meksika, Malezya, Peru, Polonya, Tayland, Birleşik Arap Emirlikleri ve Güney Afrika) için 2014-2015 dönemi arası verilerden yararlanarak, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi panel veri analizi yöntemi ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, finansal gelişmenin ekonomik büyüme üzerinde pozitif yönde etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Asteriou ve Spanos (2018) çalışmalarında 26 Avrupa Birliği ülkesi (Avusturya, Bulgaristan, Kıbrıs, Belçika, Hırvatistan, Yunanistan, Danimarka, Çek Cumhuriyeti, İtalya, Finlandiya, Estonya, İspanya, Fransa, Macaristan, Portekiz, Almanya, Letonya, İrlanda, Litvanya, Hollanda, Polonya, İsveç, Romanya, İngiltere, Slovakya Cumhuriyeti, Slovenya) için 1990-2015 dönemi arası verilerden yararlanarak, finansal kriz ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi son finansal kriz karşısında panel veri setini kullanarak analiz etmiştir. Çalışma sonucu, krizden önce finansal gelişimin ekonomik büyümeyi desteklediğini, krizden sonra ise ekonomik aktiviteyi engellediğini ortaya koymuştur. Hao vd. (2018) çalışmalarında Çin'in Chongqing eyaleti ve Sichuan eyaletinden 29 il için 1995 - 2014 dönemi yıllık verilerinden yararlanarak, finansal gelişme, enerji tüketimi ve ekonomik gelişme arasındaki dinamik ilişkiyi Panel veri analizi yöntemi ile test etmişlerdir. Çalışma sonucu, enerji tüketiminin ekonomik büyümenin nedeni olduğu, finansal gelişmenin ekonomik büyümenin nedeni olmadığını göstermiştir. Ayrıca finansal gelişmenin ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Sephehdoust (2018) çalışmasında petrol ihraç eden ülkeler (OPEC) için 2002-2015 dönemi arasındaki verilerden yararlanarak, bilgi ve iletişim teknolojisi (BİT) ve finansal gelişimin gelişmekte olan ekonomileri üzerindeki etkisini Panel-GMM büyüme modeli ile analiz etmiştir. Çalışma sonucu, finansal kalkınma endeksindeki yüzde 1'lik bir artışın ve BİT değişkenlerinin, ekonomik büyümenin sırasıyla yüzde 0,48 ve 0,050 oranında artmasına neden olduğunu ortaya koymuştur. Gazdar vd. (2018) çalışmalarında beş Körfez İşbirliği Ülkesi (Sudi Arabistan, Katar, Bahreyn, Kuveyt ve Birleşik Arap Emirlikleri) için 1996-2016 dönemi verilerinden yararlanarak, petrol ticaretindeki dalgalanmaların ekonomik büyüme arasındaki ilişkide İslami finans gelişiminin olası etkilerini panel veri analizi yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma sonucu, petrol



ticaretindeki dalgalanma değişkenliğinin büyüme üzerindeki etkisinin İslami finansal sistemin gelişimi ile güçlendirildiğini ortaya koymuştur.

Helhel(2017), Çin, Hindistan, Brezilya, Rusya, Endonezya, Meksika ve Türkiye için 2001-2013 dönemini kapsayan çalışmasında finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasında eş-bütünleşme ilişkisi olduğu tespit edilmiş olup, ekonomik büyümeden finansal gelişmeye tek yönlü bir nedensellik tespit edilmiştir. Sağlam ve Erataş Sönmez (2017) Arnavutluk, Bulgaristan, Hırvatistan, Macaristan, Makedonya, Polonya, Romanya, Sırbistan, Çek Cumhuriyeti için 2001-2014 dönemini kapsayan çalışmalarında, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasında eş-bütünleşme ilişkisi olduğu tespit edilmiş olup finansal gelişmeden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik tespit edilmiştir.

3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

3.1. Veri Seti

Çalışmada Türkiye'ye ait 1963-2015 dönemi yıllık verileri kullanılarak turizm gelirleri, ekonomik büyüme ve finansal gelişme arasındaki ilişki zaman serseri analizi yöntemi ile incelenmiştir. Çalışmada kullanılan değişkenler ve bu değişkenlere ait tanımlamalar tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Çalışmada Kullanılan Değişkenler

Değişkenler	Hesaplama	KOD
Ekonomik Büyüme	Kişi Başına GSYİH'nin Logaritması	lnGDP
Finansal Gelişme	M3/GSYİH	FD
Turizm Gelirleri	Turizm Gelirleri /GSYİH	TR

Çalışmada kullanılan veri seti Dünya Bankası (WDI) veri tabanından elde edilmiştir. 1963-2015 dönemine ait yıllık verilerin kullanıldığı analizlerde turizm geliri (TR) değişkeni olarak, turizm gelirlerinin GSYİH'ya oranı, finansal gelişme (FD) değişkeni olarak en geniş para arzı M3'ün GSYİH'ya oranı ve ekonomik büyüme (lnGDP) değişkeni olarak da kişi başına GSYİH'nin logaritması kullanılmıştır. Literatürde finansal gelişme ölçüsü olarak M3/GSYİH oranını kullanan bazı araştırmacılar, Şenol (2019), Asteriou ve Spanos (2018), Ghartey (2018), Erataş Sönmez ve Sağlam (2017), Samargandi vd. (2014), Ang ve McKibbin (2007), King ve Levine (1993) dir. Ekonomik büyüme (lnGDP) değişkeni olarak kişi başına GSYİH'nin logaritmasını kullanan bazı araştırmacılar, Güney (2017), Kubar (2016) ve Umutlu vd. (2011) dir. Turizm gelirleri (TR) değişkeni olarak da Turizm Gelirleri /GSYİH oranını kullanan bazı araştırmacılar ise Raza ve Shah (2017), Bahar ve Bozkurt (2010) ve Brau vd. (2003) dir.

3.2. Yöntem

Çalışmada, öncelikle değişkenlerin durağanlıkları incelenmiştir. Çünkü değişkenler durağan olmadıkları zaman sahte regresyon olayı ortaya çıkabilmektedir. Bu amaçla önce kırılmaları dikkate almayan yöntemlerden olan ADF birim kök testi, daha sonra ise yapısal kırılmaları dikkate alan Vogelsang and Perron (1998) Break Point Unit Root test kullanılmıştır. Engle-Granger, (1987) kalıntı bazlı eş-bütünleşme testi, Johansen, (1995) sistem bazlı eş-bütünleşme testi gibi ekonometrik metodolojilerin varlığına rağmen, Boswijk, (1994) ve Banerjee vd. (1998) gecikmeli hata düzeltmeye dayalı eş-bütünleşme yöntemini önermişlerdir. Tüm bu metodolojilerde, Pesavento, (2004), bu araçların sağlam bir sonuç sağlamadaki gücünün sınırlı olduğunu ortaya koymuştur. Yazar ayrıca, söz konusu eş-bütünleşme araçları arasında tek tip sonuç elde etme ihtimalinin neredeyse zor olduğunu tespit etmiştir. Ona göre, bir eş-bütünleşme testi boş hipotezi reddederken, diğeri bunu kabul edebilmektedir. Bu eksikliğin ardından, bu araştırma, Bayer ve Hanck (2013) tarafından geliştirilen metodolojiyi kullanarak bu tahmincilerin çoğunun muhtemel hatalarını önlemenin bir ölçüsünü oluşturmuştur. Zaman serisi verilerinin eş-bütünleşme özelliklerini belirleme konusunda mevcut tahmincilerin muhtemel hatalarını ortadan kaldırma noktasında hassas bir yöntem olan Bayern ve Hanck (2013) eş-bütünleşme yöntemi oluşturulmuştur. Bu çalışmada uygulanan Bayer ve Hanck (2013) eş-bütünleşme testinin metodolojisi, diğer



eş-bütünleşme metodolojileri ile ortak sorun olan aşırı çoklu test prosedürlerini ortadan kaldırarak verimli tahminler sağlamayı amaçlamaktadır. Yönteminin sağlamlığını artırmak için, Bayer ve Hanck, (2013) eş-bütünleşme modellerini formüle ederken Fisher, (1932) formülünü izlemiştir ve bu aşağıda verilmiştir.

$$EG - JOH = -2[\ln(P_{EG}) + \ln(P_{JOH})] \tag{8}$$

$$EG - JOH - BO - BDM = -2[\ln(P_{EG}) + \ln(P_{JOH}) + \ln(P_{BO}) + \ln(P_{BDM})] \tag{9}$$

8 ve 9 nolu eşitliklerde Engle-Granger, (P_{EG}), Johansen (P_{JOH}), Boswijk (P_{BO}), Banerjee vd. (P_{BDM}) ile notasyon edilmiştir. Bayer ve Hanck (2013) testinde test istatistiğinin hesaplanan kritik değerden büyük olması temel hipotezin ret edilmesi anlamına gelmekte olup, temel hipotez eş- bütünleşmenin var olmadığı yönündedir.

Türkiye ekonomisine dair; ekonomik büyüme, turizm gelirleri ve finansal gelişme arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda literatürden farklı olarak sadece seçilen dönemlerin hem aylık hem de yıllık bazda en geniş zaman aralıkları olması değil aynı zamanda metodolojik olarak da diğer metotlara oranla üstünlüğü kanıtlanmış DOLS (Dynamic Ordinary Least Squares-Dinamik En Küçük Kareler) yöntemi kullanılmıştır (Aslan, 2009: 229).

Son olarak nedensellik analizi yapılmış olup, Hacker ve Hatemi-J (2006) nedensellik analizi kullanılmıştır. Hacker ve Hatemi-J (2006), Toda ve Yamamoto (1995) nedensellik testini takip eden bir test olup, serilerin durağanlıklarını dikkate almamaktadır. Bu testlerin aralarındaki en önemli fark, Hacker ve Hatemi-J (2006) testinde kritik değerlerin Monte Carlo simülasyon yöntemine göre belirlenmesidir. Bu çalışmada, Hacker ve Hatemi-J tarafından geliştirilen modelin zamanla değişen nedensellik testi kullanılmıştır. Bu testte, iki serinin nedensellik ilişkisi, gecikmeli Vektör özgülresyon Modeli (VAR) ile test edilir;

$$y_t = a + A_1y_{t-1} + \dots + A_p y_{t-p} + \epsilon_t \tag{10}$$

Burada, y_t, 2 x 1 boyutlu bir değişken vektörü olup (a) sabit terim, (ε) ise hata terimini ifade etmektedir. Seriler arasında hiçbir Granger nedensellik olmadığını öne süren ana hipotezi test etmek için kullanılacak olan Wald istatistiklerini elde etmek için kullanılan VAR modeli aşağıdaki gibidir (Zeren Vd., 2015: 699-700).

$$Y = DZ + \delta$$

Bu model şu şekilde ifade edilebilir:

$$Y : = (y_1^+, y_2^+, y_3^+, \dots, y_T^+)$$

$$D : = (\alpha, A_1, A_2, A_3, \dots, A_p)$$

$$Z : = (Z_0, Z_1, Z_2, \dots, Z_{T-1})$$

$$Z_t : = \begin{bmatrix} 1 \\ y_1^+ \\ y_{t-1}^+ \\ \cdot \\ \cdot \\ y_{t-p}^+ \end{bmatrix}$$

$$\delta : = (u_1^t, u_2^t, u_3^t, \dots, u_T^t)$$

Granger nedensellik analizinde nedensellik olmadığını öne süren ana hipotez, şu Wald test istatistikleriyle test edilebilir; $W = (C\beta)' [C(Z'Z)^{-1} \otimes Su] C^{-1} (C\beta)$



Burada \otimes , Kronecker çarpımı ve C sınırlamaları içeren gösterge fonksiyonunu göstermektedir. Ayrıca β , $\beta =$ vec (D) formundadır vec, *sütun*-yığıma operatörünü ifade etmektedir. q, ise her bir VAR eşitliğinde gecikme sayısını göstermek üzere, S_u , $(\delta_u, \delta_u) / (T-q)$ şeklinde kısıtsız VAR modeli için hesaplanan varyans-kovaryans matrisini göstermektedir.

4. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde sırasıyla tanımlayıcı istatistiklere, ADF Birim Kök Testi Sonuçlarına, Vogelsang ve Perron (1998) Break Point Birim Kök Testi sonuçlarına, Bayer ve Hanck (2013) Eş-Bütünleşme Sonuçlarına, Eş-Bütünleşme Katsayısı Tahmincisi Sonuçlarına ve Hacker- Hatemi Nedensellik Sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gözlem	Ortalama	Std. Spm	Min	Max
LnGDP	53	7.701105	1.073646	5.859826	9.436913
TR	53	2.184906	1.674055	0.1	6.2
FD	53	30.80733	11.09717	14.59227	53.23238

Tablo 3’de çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır.

Tablo 4. ADF Birim Kök Testi Sonuçları

ADF Birim Kök Testi sonuçları		
Değişkenler	I(0)	I(1)
LnGDP	-0.6818	-4.4268***
FD	1.5208	-3.7851***
TR	-0.1745	-3.2026**

Not: ***, **, * Değişkenlerin sırası ile %10, %5 ve %1 önem düzeyinde durağan olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 4’de verilen ADF birim kök testi sonuçlarına göre tüm değişkenler I(0) düzeyinde durağan değilken, birinci farkları alındığında I(1) düzeyinde tüm değişkenler durağan hale gelmiştir. Tüm değişkenlerin durağanlık seviyelerinin I(1) olması bu değişkenler arasında eş-bütünleşme analizinin yapılması şartını sağlamaktadır.

Tablo 5. Vogelsang ve Perron (1998) Break Point Birim Kök Testi sonuçları

Değişkenler	I(0)	Kırılma Tarihi	I(1)	Kırılma Tarihi
LnGDP	-2.114	2002	-7.460***	2001
FD	-2.657	1993	-10.766***	1998
TR	-2.352	1983	-7.403***	2014

Not: ***, Değişkenlerin %1 önem düzeyinde durağan olduklarını ifade etmektedir.

Tablo 5’te verilen Break Point kırılmalı test sonuçlarına göre yapısal kırılmalar altında, ADF birim kök testi sonuçlarına benzer olarak değişkenlerin I (1) düzeyinde durağan olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6. Bayer ve Hanck (2013) Eş-Bütünleşme Sonuçları

	Test İstatistiği	Olasılık	Eş-Bütünleşme
Engle-Granger	-3.325	0.126	Yok
Johansen	15.906	0.243	Yok
Banerjee vd.	-3.324	0.074*	Var
Boswijk	13.196	0.073*	Var
		%10 Kritik Değer	
Engle-Granger / Johansen	6.962	8.479	Yok
Engle-Granger / Johansen/Banerjee/Boswijk	17.382*	16.444	Var

Not: *, Modelde %10 önem düzeyinde eş-bütünleşme olduğunu göstermektedir.

Tablo 6’da, Engle-Granger ve Johansen eş-bütünleşme analizi sonuçlarına göre değişkenler arasında eş-bütünleşme yokken, Banerjee ve Boswijk eş-bütünleşme analizi sonuçlarına göre değişkenler arasında eş-bütünleşme tespit edilmiştir. Engle-Granger, Johansen, Banerjee ve Boswijk eş-bütünleşme analizlerinin birleşimine dayanan Bayer ve Hack eş-bütünleşme analizi sonucuna göre ise 17.382 olan test istatistiği %10 önem düzeyinde 16.444 olan kritik değerden büyük olduğu için eş-bütünleşme olmadığı varsayımına dayanan temel hipotez reddedilmiş ve eş-bütünleşmenin olduğu kabul edilmiştir.

Tablo 7. Eş-Bütünleşme Katsayısı Tahmincisi Sonuçları

$\ln GDP_{it} = a_0 + \beta_1 FD + \beta_2 TR + \mu_{it}$	Katsayı	Std. Hata	t-Statistic	Prob.
FG	0.054343	0.007652	7.102147	0.0000***
TU	0.300723	0.090078	3.338472	0.0019***
C	5.620138	0.198560	28.30443	0.0000***
R ²	0.919025			
Düz.R ²	0.897716			

Not: ***, Değişkenlerin %1 önem düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir. Newey-West yöntemi kullanılarak kestirimlerdeki oto-korelasyon ve değişen varyans sorunları giderilmeye çalışılmıştır.

Dinamik En Küçük Kareler yöntemi sonuçlarına göre; finansal gelişmede meydana gelen 1 birimlik bir artış ekonomik büyümeyi % 0.054 birim artırmakta, aynı şekilde turizm gelirlerinde meydana gelen 1 birimlik artış ekonomik büyümeyi %0.300 birim artırmaktadır.

Tablo 8. Hacker - Hatemi Nedensellik Sonuçları

	w-stat	% 1	% 5	% 10
TR → FD	0.997	7.861	4.138	2.874
FD → TR	0.310	7.536	4.178	2.903
LnGDP → TR	0.012	7.385	4.175	2.874
TR → LnGDP	3.819*	7.535	4.106	2.812

Not: *, %10 önem düzeyinde nedenselliği ifade etmektedir.



Hacker ve Hatemi (2006), nedensellik analizi sonuçlarına göre sadece turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu, ancak bu ilişkinin güçlü bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

5.SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmada, Türkiye için 1963-2015 dönemi yıllık verileri kullanılarak turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle değişkenlerin durağanlık derecesi, ADF ve Vogelsang ve Perron (1998) kırılmalı birim kök testleri ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre değişkenlerin durağanlık dereceleri I (1) olarak tespit edilmiş ve bu durum eş- bütünleşme analizinin yapılabilme şartını yerine getirmiştir. Daha sonra Ohlan (2017) ın Hindistan için oluşturmuş olduğu model, Türkiye içinde uygulanmıştır. Eş- bütünleşme analizi olarak ise Bayer ve Hank (2013) analizi, eş-bütünleşme katsayısı tahmincisi olarak dinamik en küçük kareler yöntemi (DOLS) ve son olarak da nedensellik analizi için Hecker ve Hatemi (2006) nedensellik analizi kullanılmıştır.

Bayer ve Hanck (2013), eş-bütünleşme analizi sonucuna göre turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyüme arasında eş-bütünleşme tespit edilmiş olup, turizm gelirleri ve finansal gelişmenin ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Diğer taraftan nedensellik analizi sonucunda ise sadece turizm gelirlerinden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi tespit edilmiş olup, bu sonuç Türkiye için Gunduz ve Hatemi-J (2005), Tunus için Belloumi (2010), Lübnan için Tang ve Abosedra (2016), Hindistan için Ohlan (2017), BAE için Hatemi-j (2016) sonuçları ile aynı doğrultudadır. Bu bulgu Türkiye için turizme dayalı ekonomik büyüme modelinin geçerli olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de turist sayısının ve turizm aktivitelerinin artması paralelinde bir takım hizmetlerinde artmasına neden olabilmektedir. Örneğin, turist sayının artması hizmet sektöründeki otel-konaklama, lokanta, gayrimenkul ve ulaşım aracı kiralama gibi ihtiyaçların doğmasına neden olabilmektedir. Ayrıca turist sayısının artışı ve sürekliliğini sağlamak için hizmet kalitesini artırmak adına kamu harcamalarında da artışa neden olabilmektedir. Bu artışlar dolaylı olarak farklı sektörlerin büyümesine neden olabilmektedir. Bu bağlamda, Türkiye hükümetinin uzun vadede ekonomik büyümeyi canlandıracak bir araç olarak turizm sektörüne yatırım yapma amacını haklı çıkarmaktadır. Turizm, Türkiye’nin ekonomik refahını teşvik etmek için kullanılabilir ve bu nedenle politika yapıcılar, kamu kesiminin turizmin gelişmesine ivme kazandıracak, turizmi teşvik edecek kararlar konusuna daha fazla ağırlık vermeleri ve daha dikkatli değerlendirmeler yapmalarının önemli olduğu ifade edilebilir.

Literatürde mevcut olan çalışmalarda genel olarak Türkiye için turizm gelirleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak “turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyümenin” birlikte değerlendirilmesi nedeniyle özgün bir çalışmadır. Bu bağlamda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca bundan sonraki yapılacak olan çalışmalar için Türkiye’nin turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyümesi arasındaki ilişki diğer gelişmekte olan ülkelerin turizm gelirleri, finansal gelişme ve ekonomik büyümesi arasındaki ilişkileri karşılaştırılabilir.

KAYNAKÇA

AJVAZ, Vladana (2015), **The contribution of tourism development to economic growth of Sweden: A panel data approach**, Lund University School of Economics and Management, Master in Economic Development and Growth.

AK, Mehmet Zeki; Nurullah ALTINTAŞ ve Ahmet Salih ŞİMŞEK (2016), “Türkiye’de Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Nedensellik Analizi”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 17 (2), 151-160.

ANG, James B. ve Warwick J. MCKIBBIN (2007), “Financial Liberalization, Financial Sector Development and Growth: Evidence from Malaysia”, **Journal of Development Economics**, 84(1), 215-233.

ASLAN, Alper (2009), “Bütçe Açığı Sürdürülebilirliğinin Dinamik Analizi: Türkiye Örneği”, **Maliye Dergisi**, 157, 227-234.

ASTERIOU, Dimitrios ve Konstantinos SPANOS (2018), “The relationship between financial development and economic growth during the recent crisis: Evidence from the EU”, **Finance Research Letters**, xxx, 1-8.

BAHAR, Ozan ve Kurtuluş BOZKURT (2010), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Turizm-Ekonomik Büyüme İlişkisi: Dinamik Panel Veri Analiz”, **Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi**, 21(2), 255-265.

BALIKÇIOĞLU, Eda ve Kutay OKTAY (2015), “Türkiye’de Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme



İlişkinin Kamu Politikaları Doğrultusunda Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi**, 23(25), 113-125.

BANERJEE, Anindya; Juan DOLADO ve Ricardo MESTRE (1998). “Error-correction mechanism tests for cointegration: A single-equation framework”, **Journal of Time Series Analysis**, 19(3), 267–283.

BAŞARIR, Çağatay ve Yasin Nuri ÇAKIR (2015), “Causal Interactions Between CO2 Emissions, Financial Development, Energy and Tourism”, **Asian Economic and Financial Review**, 5(11), 1227-1238.

BATUO, Michael; Kupukile MLAMBO ve Simplic ASONGU (2018), “Linkages between financial development, financial instability, financial liberalisation and economic growth in Africa”, **Research in International Business and Finance**, 45, 168-179.

BAYER, Christian ve Christoph HANCK (2013). “Combining non-cointegration tests”, **Journal of Time Series Analysis**, 34(1), 83–95.

BELLOUMI, Mounir (2010). “The relationship between tourism receipts, real effective exchange rate and economic growth in Tunisia”, **International Journal of Tourism Research**, 12(5), 550–560.

BOSWIJK, H. Peter (1994), “Testing for an unstable root in conditional and unconditional error correction models”. **Journal of Econometrics**, 63(1), 37–60.

BOUZAHZAH, Mohamed ve Younesse EL MENYARI (2013), “**The relationship between international tourism and economic growth: the case of Morocco and Tunisia**”, MPRA-Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No. 44102, posted 1. February 2013 00:02 UTC, 1-13.

BRAU, Rinaldo; Alessandro LANZA ve Francesco PIGLIARU (2003), How Fast are the Tourism Countries Growing? The Cross-Country Evidence, <http://services.feem.it/userfiles/attach/Publication/NDL2003/NDL2003-085.pdf>, Erişim Tarihi: 03.07.2019.

http://www.feem.it/web/activ/_wp.html, (Erişim Tarihi: 04 Ocak 2010).

CHOU, Ming Che (2013), “Does tourism development promote economic growth in transition countries? A panel data analysis”, **Economic Modelling**, 33, 226-232.

CHULAPHAN, Wanvilai ve Jorge Fidel BARAHONA (2018), “Contribution of disaggregated tourism on Thailand's economic growth”, **Kasetsart Journal of Social Sciences**, 39, 401-406.

CONTUK, Filiz Yıldız ve Bener GÜNGÖR (2016), “Finansal Piyasaların Gelişmesinin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: 1998-2014 Türkiye Örneği”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 53(611), 15-27.

DICKEY, David A. ve Wayne A. FULLER (1979) “Distribution of estimators for autoregressive time series with a unit root”, **Journal of the American Statistical Association**, 74 (366a), 427–431.

DRITSAKIS, Nikolaos (2004), “Tourism as a long-run economic growth factor: an empirical investigation for Greece using causality analysis”, **Tourism Economics**, 10 (3), 305-316.

DOĞRU, Tarık ve Ümit BULUT (2018), “Is tourism an engine for economic recovery? Theory and empirical evidence”, **Tourism Management**, 67, 425-434.

ECKELS, Bruno; George FILIS ve Costas LEON (2012), “Tourism income and economic growth in Greece: empirical evidence from their cyclical components”, **Tourism Economics**, 18 (4), 817-834.

EKANAYAKE, Em. ve Aubrey E. LONG (2012), “Tourism Development and Economic Growth in Developing Countries”, **The International Journal of Business and Finance Research**, 6(1), 51-63.

ENGLE, Robert F. ve C. W.J. GRANGER (1987), “Co-integration and error correction: Representation, estimation, and testing”, **Econometrica**, 55(2), 251–276.

ERATAŞ SÖNMEZ, Filiz ve Yağmur SAĞLAM (2017), “Financial Development and Economic Growth: A Comparative Analysis Between Euro Area and Emerging-Developing Europe”, **Balıkesir University the Journal of Social Sciences Institute**, 20(38), 179-201

ERDİL ŞAHİN, Begüm (2018). “Türkiye’de Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki (1980-2016)”, **Yönetim ve Ekonomik Araştırmaları Dergisi**, 16(3), 239-253.

ERGÜN, Suzan ve Cebail TELEK (2018), “Turizm Gelirleri ve İktisadi Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği”, **International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies**, 4(9), 485-493.

ERİM, Neşe ve Armağan TÜRK (2005), “Finansal Gelişme ve İktisadi Büyüme”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal**



FAHIMI, Amin; Seyi Saiint AKADIRI; Mehdi SERAJ ve Ada Chigozie AKADIRI (2018), "Testing the role of tourism and human capital development in economic growth. A panel causality study of micro states", **Tourism Management Perspectives**, 28, 62-70.

FAAYISSA, Bichaka; Christian NSIAH ve Bedassa TADESSE (2009), "Tourism and Economic Growth in Latin American Countries (LAC): Further Empirical Evidence" **Department of Economics and Finance Working Paper Series**, March, 1-26.

GAZDAR, Kaouthar; M. Kabir HASSAN; M. Faisal SAFA ve Rihab GRASSA (2018), "Oil price volatility, Islamic financial development and economic growth in Gulf Cooperation Council (GCC) countries", **Borsa Istanbul Review**, xx, 1-10.

GHARTEY Edward E. (2018), "Financial Development and Economic Growth: Soma Caribbean Empirical Evidence", **Journal of Economic Development**, 43(1), 49-76.

GÜNDÜZ, Lokman ve Abdunnasser HATEMI-J (2005), "Is the tourism-led growth hypothesis valid for Turkey?", **Applied Economics Letters**, 12, s.499-504.

GÜNEY, Güven (2017), "Ekonomik Büyüme ve Finansal Gelişme İlişkisi: Bir Panel Veri Analizi", **İğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 13, 355-372.

GÜNEY, Taner (2017), "Hükümet Etkinliği ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", **IREM**, 5 (4), 2017, 42-55.

GÜNGÖR, Bener ve Ömer YILMAZ (2008), "Finansal Piyasalardaki Gelişmelerin İktisadi Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye İçin Bir VAR Modeli", **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 22 (1), 173-193.

HABIBI, Fateh; Mehran RAHMATI ve Adel KARIMI (2018), "Contribution of tourism to economic growth in Iran's Provinces: GDM approach", **Future Business Journal**, 4, 261-271.

HAO, Yu; Ling-Ou WANG ve Chien-Chiang LEE (2018), "Financial development, energy consumption and China's economic growth: New evidence from provincial panel data", **International Review of Economics and Finance**, xxx, 1-20.

HATEMI-J, Abdunnasser. (2016), "On the tourism-led growth hypothesis in the UAE: a bootstrap approach with leveraged adjustments". **Applied Economics Letters**, 23(6), 424-427.

HELHEL, Yeşim (2017), "E7 Ülkelerinde Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasında Nedensellik Analizi", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 54 (628), 9-18.

HUSEYNI, İbrahim, Ömer DORU ve Ahmet TUNÇ (2017), "The Effects of Tourism Revenues on Economic Growth in the Context of Neo-Classical Growth Model: In The of Turkey", **ECOFORUM**, 6 [1(10)], 1-6.

ILGAZ YILDIRIM, Burcu ve Dilek ŞAHİN (2018), "Akdeniz Ülkelerinde Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Bootstrap Panel Nedensellik Testi", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, 8(16), 73-83.

İBRAHİM, Muazu ve Paul ALAGIDEDE (2018). "Nonlinearities in financial development-economic growth nexus: Evidence from sub-Saharan Africa", **Research in International Business and Finance**, 46, 95-104.

JOHANSEN, Soren (1991), "Estimation and hypothesis testing of co-integration vectors in Gaussian vector autoregressive models. **Econometrica**, 59(6), 1551-1580.

KANCA, Osman Cenk (2015), "Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme: Türkiye Örneği (1980-2013)", **Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 8, 1-14.

KHALİL, Samina; Mehmood Khan KAKAR ve Afia Malik WALIULLAH (2008), "Role of Tourism in Economic Growth: Empirical Evidence from Pakistan Economy", **The Pakistan Development Review**, 46(4), 985-995.

KIM, Dai-Won; Jung-Suk YU ve M. Kabir HASSAN (2018), "Financial inclusion and economic growth in OIC countries", **Research in International Business and Finance**, 43, 1-14.

KING, Robert G. ve Ross LEVINE (1993), "Finance and Growth: Schumpeter Might Be Right" **The Quarterly Journal of Economics**, 108(3), 717-737.

KIZILGÖL, Özlem ve Erman ERBAYKAL (2008), "Türkiye'de Turizm Gelirleri İle Ekonomik Büyüme İlişkisi: Bir Nedensellik Analizi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 13(2), 351-360.



KIZILKAYA, Oktay; Emrah SOFUOĞLU ve Zeynep KARAÇOR (2016), “Türkiye’de Turizm Gelirleri-Ekonomik Büyüme İlişkisi: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı”, **Yönetim ve Ekonomi**, 23(1), 203-2015.

KORKMAZ, Suna ve Özlem GÜNGÖR (2014), Türkiye’de Turizm Gelirleri ve Ekonomik Büyüme Arasında Nedensellik İlişkisi, 9. Uluslararası Konferans: Turizm ve Otelcilik Alanında Yeni Perspektifler, 25-27 Eylül 2014 Burhaniye, Türkiye.

KUBAR, Yeşim (2016), “Az Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerin Kalkınma Göstergeleri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Bir Panel Veri Analizi (1995-2010)”, **Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 4,65-99.

KUM, Hakan; Alper ASLAN ve Merve GÜNGÖR (2015), “Tourism and Economic Growth: The Case of Next-11 Countries”, **International Journal of Economics and Financial Issues**,5(4), 1075-1081.

MELLO-SAMPAYO, Felipa ve Sofia SOUSA-VALE (2012), Tourism and Growth in European Countries: An Application of Likelihood-Based Panel Co-integration, School of Economics and Management, Technical University of Lisbon, Working Paper, 17, 1-22.

OHLAN, Ramphul (2017), “The relationship between tourism, financial development and economic growth in India”, **Future Business Journal**, 3, 9–22.

ÖZCAN, Ceyhan Can (2015), “Turizm Gelirleri-Ekonomik Büyüme İlişkisinin Simetrik ve Asimetrik Nedensellik Yaklaşımı İle Analizi: Türkiye Örneği”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 46, 177-199.

ÖZCAN, Burcu ve Ayşe ARI (2011), “Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Ampirik Bir Analizi: Türkiye Örneği”, **Business and Economics Research Journal**, 2(1), 121-142.

PANAHI, Hossein; Siab MAMIPOUR ve Kaveh NAZARI (2015). “Tourism and economic growth: a time-varying parameter Approach”, **Anatolia: An International Journal of Tourism and Hospitality Research**, 26(2), 173-185.

PATA, Uğur Korkut ve Alperen AĞCA (2018), “Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Eş-bütünleşme ve Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği”, **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2(2), 115-128.

RAZA Syed Ali ve Nida SHAH (2017), “Tourism growth and income inequality: does Kuznets Curve hypothesis exist in top tourist arrival countries, **Asia Pacific Journal of Tourism Research**, 22(8), 874-884.

SAĞLAM, Yağmur ve Filiz Erataş SÖNMEZ (2017), “Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Avrupa Geçiş Ekonomileri Örneği”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 12(1), 121- 140.

SAMARGANDI, Nahla; Jan FIDRMUC ve Sugata GHOSH (2015), “Is the Relationship Between Financial Development and Economic Growth Monotonic? Evidence from a Sample of Middle-Income Countries”, **World Development**, 68, 66-81.

SAMIRKAŞ, Meryem ve Mustafa Can SAMIRKAŞ (2014), “Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkisi: Türkiye Örneği”, **İşletme Fakültesi Dergisi**, 15(1), 63-76.

SEPEHRDOUST, Hamid. (2018), “Impact of information and communication technology and financial development on economic growth of OPEC developing economies”, **Kasetsart Journal of Social Sciences**, xxx, 1-6.

SHAKOURI, Bahram; SK YAZDI; N. NATEGIAN ve N. SHIKHREZAEI (2017), “The Relation between International Tourism and Economic Growth”, **Tourism Hospit**, 6(4), 1-7.

SOKHANVAR, Amin; Serhan ÇİFÇİOĞLU ve Elyeh JAVID (2018). “Another look at tourism- economic development nexus”, **Tourism Management Perspectives**, 26, 97-106.

ŞAHİN, Dilek (2017a), “Akdeniz Ülkelerinde Turizm ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Analizi”, **Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 7(14), 115-124.

ŞAHİN, Dilek (2017b), “Yükselen Piyasa Ekonomilerinde Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Analizi”, **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 7(12), 12-22.

ŞENOL, Zekai (2019), Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme, https://www.researchgate.net/publication/332464441_FINANCIAL_DEVELOPMENT_AND_ECONOMIC_GROWTH, Erişim Tarihi: 02.07.2019.



TANG, Chor Foon ve Salah ABOSEDRA (2016), "Tourism and growth in Lebanon: New evidence from bootstrap simulation and rolling causality approaches", **Empirical Economics**, 50(2), 679-696.

UMUTLU, Gökür; Fatih Alpaslan YILMAZ ve Selin GÜNEL (2011), "Ekonomik Büyüme Farklılıklarının İncelenmesi: OECD Ülkeleri İçin Bir Uygulama", **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 16(22),351-372.

VOGELSANG, Timothy J. ve Pierre PERRON (1998), "Additional tests for a unit root allowing for a break in the trend function at an unknown time", **International Economic Review**, 1073-1100.

WANG, Baoqian ve Meilin XIA (2013). "A Study on the Relationship between Tourism Industry and Regional Economic Growth-A Case Study of Jiangsu Gaochun District", **Modern Economy**, 4, 482-488.

World Travel & Tourism Council's (WTTC), [Erişim Adresi: <https://www.wttc.org/economic-impact/country-analysis/domestic-tourism/>, Erişim Tarihi: 20.02.2019].

ZEREN, Feyyaz; Filiz KONUK ve Mustafa KOÇ (2015). "The causal relationship with new variables in tourism: evidence from Turkey", **Tourismos**, 10(2). 223-233.

**PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ: KARŞILAŞTIRMALI OLARAK AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ (ABD), FRANSA VE TÜRKİYE ÜLKE DENEYİMLERİ****Suat Hayri ŞENTÜRK¹****Kadir Caner DOĞAN²****ÖZET**

Bütçe, bir ülkede devletin bir yıllık gelir ve giderlerini gösteren mali plan olarak görülebilmektedir. Demokratik rejime sahip ülkelerde kamu yönetimlerinin bütçede gelir ve gider tahminlerini vatandaşla paylaşmaları, yaptıkları faaliyetleri belirli aralıklarla kamuoyuyla paylaşmaları büyük önem taşımaktadır. 21. Yüzyılda Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) olarak ifade edilen idarenin amaç ve hedefleri, performansı ve bütçesi arasında ilişki kuran bir sistem geliştirilmiştir. Bu sistem, dünyada farklı devletlerde çeşitli modeller altında uygulanmaktadır. Bu çalışmada da Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Fransa ve Türkiye ülke deneyimleri ifade edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, performans esaslı bütçeleme kavramsal/kuramsal düzeyde açıklanmasından sonra farklı ülke deneyimleri ile bu ülkelerdeki sistemlerin karşılaştırılmasıdır. Çalışmanın yöntemi ise literatür taramasına dayalı derleme şeklinde açıklanabilmektedir. Çalışmada sonuç olarak ise performans esaslı bütçeleme sisteminin dünyada yaşanan gelişmelere bağlı bir şekilde çağdaş mali ve yönetim uygulamalarının bir uzantısı olduğu bulgusuna varılmıştır. Ayrıca çalışmada incelenen ülke incelemelerinde ABD, Fransa ve Türkiye’de stratejik plana dayalı bir model ekseninde çalışmalar yürütüldüğü anlaşılmaktadır. Sistemin ortaya çıktığı ya da gelişim gösterdiği yer ise ABD’dir. Sistemlerin özünde yeni kamu işletmeciliği/yeni kamu yönetimi anlayışı bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Performans Esaslı Bütçeleme, Ülke Deneyimleri, ABD, Fransa, Türkiye.

Jel Kodları: H11, H83, H61.

THE SYSTEM OF PERFORMANCE BASED-BUDGETING: THE UNITED STATES (USA), FRANCE AND TURKEY WITH COUNTRY EXPERIENCES AS A COMPARATIVE**ABSTRACT**

The budget can be seen as a financial plan that shows the annual income and expenses of political authorities in a country. It is very important for public administrations in the democratic regime to share their income and expenditure estimates with the citizen and to share their activities with the public periodically. In the 21st century, a system has been developed that establishes a relationship between the objectives and objectives, performance and budget of the administration which is expressed as Performance Based Budgeting (PEB). This system is implemented under various models in different states around the world. In this study, the United States of America (USA), France and Turkey expressed countries' experiences. The aim of this study is to compare different country experiences and systems in these countries after explaining performance-based budgeting at conceptual/theoretical level. The method of the study can be explained by the literature review. As a result, it is concluded that performance based budgeting system is an extension of modern financial and management practices depending on the developments in the world. Also in the countries examined in the study views the United States, it is understood that work carried out in France and a strategic plan based on the model of axis in Turkey. The US is where the system emerged or evolved. At the core of the systems there is understanding of a new public management/new public administration.

Keywords: Performance Based-Budgeting, Country Experiences, USA, France, Turkey.

Jel Codes: H11, H83, H61.

¹ Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, suathayrisenturk@gmail.com

² Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi İİBF Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü,
kadircanerdogan@gumushane.edu.tr

**1. GİRİŞ**

Dünyada 1980'li yıllarda başlayan küreselleşme süreci, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve bunlarla aynı döneme denk gelen iktisadi krizler, devletlerin siyasi, idari, kültürel ve ekonomik yapılarını etkilemiştir. Bu dönemde ülke kamu yönetimleri geleneksel yapıdan yeni kamu yönetimi anlayışı olarak adlandırılan bir sisteme dönüşmektedir. Yeni kamu yönetimi, geleneksel kamu yönetiminde paradigma düzeyinde dönüşümlere yol açmıştır ve kamu yönetimindeki kuram, yaklaşım ve kavramları etkisi altına almıştır.

Yeni kamu yönetimi anlayışı; yönetsel açıdan saydamlığı, sorumluluğu ve hesap verebilirliği, vatandaşlar açısından ise karar alma sürecine katılımı ve denetimi ifade eder (Çağan, 2009: 6; Falay, 2011: 219). Bu anlayış değişikliği mali alanda da kendini göstermiş ve ülkeleri yeni sisteme göre mali yapılarını şekillendirmeye yönelik reformlar yapmaya zorlamıştır. Günümüz bilgi çağında vatandaşlar kültür düzeyi daha yüksek, siyasi özne bilincine sahip aktif vatandaşlar konumundadır. Diğer yandan demokrasi kanalları güçlenmekte ve sivil toplum kuruluşlarının etkinliği artmaktadır. Böyle bir dönemde hükümetler de daha vatandaş odaklı, hesap verebilir ve şeffaf bir niteliğe bürünmeye başlamış ve kamu kaynaklarını verimli ve etkin kullanmanın arayışı içerisindeyler. Bu hususların karşılanması için kamu yönetimleri/idareleri özellikle bütçe aşamalarında katılımcı ve açık bir yöntem izlemektedirler. Bu şekilde vatandaşlar, vergi ödeyerek hizmet bekledikleri idareleri takip edebilmekte ve karar alma süreçlerine dahi katılabilmektedir. Artık dünyada yaşanan gelişmelere de bağlı olarak eski maliye politikası ve bütçe sistemleri istenen düzeyde çalışmamaktadır. Bu nedenle çağın koşullarına daha uygun strateji ve kalite odaklı bütçe sistemleri gündeme gelmektedir.

Bu çerçevede, günümüzde politika-plan-bütçe ile açıklanan Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) sistemi önem kazanmaktadır. Bu sistem, idarenin misyon, vizyon, stratejileri, performans göstergeleri ve bütçesi arasında ilişki kuran iş başarımına dayalı çağdaş bir yaklaşımdır. Yine bu sistem, toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim ve performans yönetimi ile ilişkilidir. Gelişmiş ve gelişmekte olan dünya ülkelerinde bu sistem uygulanmaktadır. Bir ülkede bütçenin performans esaslı olarak, stratejik önceliklere yer verildiği görülebilen böyle bir yaklaşım tarzı, hem kamu yönetimlerinin hizmet kalitesini artıracak hem de belirlenen amaç ve hedeflerin daha rasyonel kurgulanması sağlanacaktır.

Bu çalışmada PEB sisteminin yıllardır tecrübe edinildiği Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Fransa ve Türkiye ülke deneyimleri üzerinde durulmaktadır. Nitekim bu ülkelerden ABD, Anglosakson geleneği yansıtırken, Fransa ve Türkiye Kıta Avrupa'sı geleneğini yansıtmaktadır. Çalışmanın amacı, PEB hakkında bir kavramsal çerçeve çizildikten sonra belirtilen ülkelerde sürecin nasıl kurulduğunun ortaya konulmasıdır. Ayrıca çalışmada incelenen ülkelerin de karşılaştırılması yoluna gidilmiştir. Çalışmanın araştırma sorusu ise hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası'na dayalı siyasal sistemlerde kavramın hızla uygulamaya geçtiği ve kurumsallaştığı üzerine oluşturulmuştur. Dolayısıyla çalışmada araştırma yapılan ülkelerde PEB sisteminin genel hatları ile daha çok yapısal özellikleri açıklanmak istenmektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde PEB kavramına dair geniş düzeyde bir kavramsal çerçeve çizilmiştir. İkinci bölümde ise ABD, Fransa ve Türkiye PEB ülke deneyimleri belirli bir sistematik dâhilinde açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ülke PEB sistemlerinin karşılaştırılmasına dair bir değerlendirme yapılmıştır. Sonuç bölümünde de çalışma ile ilgili genel bir değerlendirme yapılarak çalışma sonlandırılmıştır.

2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bütçe, bir mali plan belgesi olarak devletin belirli bir sürede gelirlerini ve giderlerini tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına onay sağlayan yasa hükmünde bir faaliyettir (Tüğen, 2005: 3). Bu belge ile demokratik parlamenter sistemlerde iktidar olan siyasi partiler, yürütme güçlerinin en önemlisini gerçekleştirmiş olmaktadır (Ergen, 2012: 323). Günümüzde demokratik devletlerde halkın karar alma sürecine katılabildiği vatandaş odaklı olanaklar artırılmaktadır. Nitekim halkın siyasi ve bürokratik yetkililerin gerçekleştirdiği faaliyetlerden haberdar olmaları, hatta karar alma sürecine doğrudan katılmaları hesap verebilir ve saydam hükümetlerin çabalarıyla mümkün olabilmektedir. Bütçe de bir siyasi iktidarın belirli bir dönem için kabaca ne kadar gider yaptığını ve gelire sahip olduğunu gösteren mali bir planı olduğuna göre bütçenin performans esaslı, vatandaş odaklı ve katılımcı bir perspektifle hazırlanması bu sürece önemli oranda ivme kazandırmakta ve sistemin demokratik kapasitesini artırmaktadır. Bu durum aynı zamanda siyasal iktidar ve halk arasında iletişim kanallarını da güçlendirerek karşılıklı güveni tesis etmektedir.

2.1. Kamu Mali Yönetimindeki Değişim

Dünyada ekonomik, siyasi ve kültürel tüm yapıların değiştiği 20. yüzyılın son çeyreğinde, küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler devletin yapı ve işlevlerinde, yönetim modelleri ve yaklaşımlarında da



köklü bir dönüşüme neden olmaktadır (Taner, 2011: 6). Bu dönüşüme konjonktürel/dönemsel olarak ortaya çıkan iktisadi/mali krizler de yön vermektedir. Dünya ekonomisinde özellikle 1970’lerde yaşanan kriz, gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere kamu kesimi harcamalarının ve bunun sonucunda vergilerin artışına yol açmıştır. Bu durum da geleneksel kamu yönetimi anlayışının sorgulanmasıyla son bulmuş ve gelişmiş ülkelerde kamu yönetiminde 1980’li yıllardan başlayarak “Yeni Kamu Yönetimi (YKY)” adıyla ifade edilen bir yaklaşım meydana gelmiştir (Çiçek ve İpek, 2013: 81; Yazıcı, 2015: 164). Diğer taraftan krizlerin içinde gelişen küreselleşme sürecindeki kamu mali yönetimindeki geleneksel anlayış ise uluslararası rekabet ve değişen üretim ilişkilerinin periferinde güçlenen insan hakları ve demokrasi standartları sayesinde biçim ve içerik değiştirmektedir (Kara, 2019: 123). Nitekim dünyada 1980’li ve 1990’lı yıllarda kamu yönetiminde önemli bir yapısal dönüşüm gerçekleşmiştir. Katı, hiyerarşik ve bürokratik esaslı kamu yönetimi, esnek, piyasa tabanlı kamu yönetimine dönüştürülmüştür (Güner, 2009: 184). Bunlardan özellikle 1990’lı yılların sonunda ise dönüşümün mali ayağını simgeleyen, kamu kesiminde mali disiplini gerekli kılan ve kamu mali reformlarını teşvik eden bir süreç yaşanmıştır (Bakkal ve Susam, 2019: 34).

Yeni kamu yönetimi anlayışı; 1980’li yıllarla birlikte uygulama imkanı bulmuş ve özellikle anglo-sakson kültüre mensup gelişmiş ülkelerle özdeşleşen bir kamu yönetimi anlayışıdır. Bu anlayış; kamuda yasal-yapısal serbestleşme ve kamusal mal ve hizmeti üretiminde sübvansiyonların kaldırılması (1979-1980), özelleştirme ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin uygulanması (1985 sonrası dönem) ve kamu hizmetinde kalite, müşteri odaklılık, yönetim, katılım, hesap verebilirlik, saydamlık ve performans ilkelerini (1990’lı yıllar) esas alan üç aşamadan geçerek gelişmiştir (Eriçok, 2011: 161). Bu süreçte dünyada kamu mali yönetimlerini reforme eden ülkeler arasında; İngiltere, İsveç, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, Fransa, Yeni Zelanda, Avustralya, Danimarka, Hollanda gibi ülkeler bulunmaktadır. 1990’lardan itibaren de özellikle OECD ülkeleri ve Avrupa Birliği (AB)’ne üye ülkeler mali disiplinlerini gerçekleştirmek için kamu mali yönetimlerinde reform çabalarını oluşturmuşlardır (Ergen, 2016: 97). Bu şekilde gelişmiş ülkelerden başlayarak gelişmekte olan ülkelere kadar dünyanın önemli bir kısmında kamu mali reformları ile sistem yeni kamu yönetimi eksenli serbest piyasa ekonomisi, uluslararası ticaret ve yerinden yönetimi bir yapıda vatandaş odaklı, hesap verebilir, saydam ve katılımcı olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bilgi toplumunun da temel paradigmaları olan bu ilkeler, demokrasi, piyasa, etik ve yerleşme üzerine temellenmektedir.

Kamu mali yönetimindeki/sistemdeki değişimin özünde etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramları bulunmaktadır. Nitekim kamu mali yönetimi alanındaki bu değişimin ana eksenlerinin; “kamuda makro mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki ve esneklik verilmesi, kaynak kullanımı ve yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu” söylenebilmektedir (Barun vd., 2007: 113).

2.2. Performans Esaslı Bütçelemenin Tanımı

Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) kavramına ilişkin ortak bir tanım bulunmamaktadır (Young, 2003). Yapılan tanımlamalarda, kamunun gerçekleştirdiği faaliyetler ile ulaşılmak istenen amaç ve hedefler doğrultusunda üretilen mal ve hizmetlerin toplum üzerindeki etkilerine odaklanılmaktadır. Bu yüzden PEB, kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmasından önce, yürütülecek tüm faaliyet ve projelerin maliyetlendirilmesinden sonra yürütülecek her faaliyet ve proje için performans hedefleri/göstergeleri (etkinlik, verimlilik, kalite, çıktı, sonuç gibi) belirlenmesini öngören bir bütçe yönetim sistemidir (Çelebi ve Kovancılar, 2012: 2). Diğer bir tanımla PEB, kamu harcamalarının azaltılmasını, harcamaların verimliliğinin artırılmasını, kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılmasını, hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanmasını, uzun ve orta vadeli planlar yapılmasını ve daha sonra bunların bütçe ile ilişkilendirmesine olanak sağlayan çok yıllık bütçelemenin bir türüdür (Badem vd., 2013: 77). Başka bir tanımla PEB, “girdiden ziyade çıktıya odaklanan, performans esasına dayanarak planlanan bütçe ile gerçekleşen bütçeyi karşılaştırma olanağı sağlayan ve iş performansını ölçen bir bütçeleme faaliyetidir” (Erbaşı, 2009: 253) şeklinde ifade edilmektedir.

PEB, performans yönetimi yaklaşımının bir unsuru olarak görülmektedir. Bu bakımdan kamu idarelerinin misyon ve vizyonuna uygun bir biçimde önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını öngörerek, mevcut ya da kullanılan kaynakların optimum tahsisini amaçlayan ve önceden belirlenmiş performans göstergelerine göre kamu idaresinin amaçlarına/hedeflerine ne derece ulaşmış olduğunu izleyen/değerlendiren bir bütçeleme sistemi yaklaşımıdır (Egeli vd., 2007: 28). Aslında performans yönetiminin bir kolu olan PEB sistemi, kamu idarelerinde sunulan mal ve hizmetlerin “etkin, etkili ve verimli” bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak için meydana getirilmiş araçlardan biridir (Bal, 2016: 7). Neticede bu sistem, kamu idarelerinin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını olanak dahiline getirmek için



kaynakların tahsisini amaçlamaktadır ve kurumun/idarenin performans ölçütleri bağlamında da amaçlarına ne derece ulaşıp ulaşmadığının denetlenmesini sağlamaktadır (Özen, 2008a: 25). Anlaşıldığı üzere bu sistemin odağında değerlendirme/denetim/izleme bulursa da kapsayıcı bir biçimde stratejiler, bütçe ve denetim arasında bir bağ kurulmaktadır. PEB’de “stratejiye dayalı performans odaklı kontrollü denetim” sistemin özündeki temel yapı taşlarını oluşturmaktadır.

2.3. Performans Esaslı Bütçelemenin Tarihsel Gelişimi

PEB sisteminin tarihsel temellerine bakıldığında da modern bütçe tekniklerinin meydana getirildiği zamana kadar uzanmaktadır. Modern bütçe tekniklerinin ortaya çıkmasındaki belli başlı nedenler ise; klasik bütçenin girdiye odaklı olması, sistemde sonuçlara yer verilmemesi ve ortaya çıkan diğer aksaklıklardır. PEB sistemi, modern bütçe sistemi olarak ifade edilen “Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Performans Bütçe, Program Bütçe ve Planlama-Programlama-Bütçeleme” gibi sistemlerin ileri bir aşamasıdır (Bilge ve Demirtaş, 2012: 53).

Bütçeye ilişkin uygulamalar ya da aşamalar, teorik ve uygulamaya bağlı bir biçimde incelendiğinde tarihsel süreç içerisinde çok farklı bütçeleme sistemlerinin kullanıldığı ve geliştirildiği görülmektedir (Candan, 2007: 103). Nitekim bütçe sistemleri içerisinde şunlar bulunmaktadır (Hastürk, 2019: 2-3; İpek vd., 2014: 83):

- ✓ Klasik Bütçe Sistemi,
- ✓ Devri Bütçe Sistemi,
- ✓ Sıfır Tabanlı Bütçe Sistemi,
- ✓ Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi,
- ✓ Performans Esaslı Bütçe Sistemi.

PEB sistemi ilk olarak ABD’de 1912 yılında ortaya çıkmıştır (Bal, 2016: 12). PEB, bu dönemde ABD başkanlığını yürüten Taft tarafından oluşturulan “Tasarruf ve Verimlilik Komisyonu”nun mevcut bütçe sisteminin aksayan taraflarını ortadan kaldırmak, kamu harcamalarının maliyetlerinin hesaplanabilmesi ve verimliliğin ölçülebilmesine dönük çalışmalar yapması neticesinde kurulmuştur. Bundan sonra sistem, 1949 tarihinde, “İcraat Bütçesi”, “İş Bütçesi” ve “Yürütme Bütçesi” gibi adlarla ifade edildikten sonra, 1960’lı ve 1970’li yıllarda da isim ve boyut değiştirerek Planlama, Programlama Bütçeleme Sistemi adını almıştır. Dünyada PEB’ge geçilmesi çerçevesinde 1980’li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990’lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000’li yılların başlarında da Avusturya, Türkiye, İsviçre ve Almanya’da düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (Cansız, 2008: 99-100; Kong, 2005: 92).

2.4. Performans Esaslı Bütçelemenin Özellikleri

PEB, dünyada ilk olarak Anglosakson ülkelerde uygulama alanı bulan bir bütçe tekniğidir. Bu bütçe sistemi, stratejik planlamaya, performans göstergeleri ve bilgisine, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk gibi ekonomik ölçütlere dayanarak kamu sektöründe vizyona ve misyona dayalı bir perspektif oluşturmaktadır (Demirel, 2015a: 154). PEB sisteminin en önemli özelliği kaynak etkinliğini sağlaması fonksiyonudur (Kordbache, 2007), bunun yanında sistemle çok yıllık bütçeleme sistemi çerçevesinde orta vadeli hedefler ile yıllık bütçeler arasında bir köprü kurulmaktadır. Nitekim bu sistem “politika-plan-bütçe” bağlantısının gerçekleştirildiği bir sürece vurgu yapmaktadır (Berkay, 2016: 44). PEB, bütçe aracılığı ile gerçekleştirilen kaynak dağılımında tanımlanan performans hedefleri arasında bağ kurmaktadır (Ulutürk, 2019).

PEB sisteminde önemli bir unsur da uygulama sonrasında performansın izlenmesi ve değerlendirilmesidir. Böylece performansın izlenmesi/değerlendirilmesi ile uygulamanın performans hedefleri ile çıktı/sonuç ilişkisini ne düzeyde yansıttığı anlaşılmaktadır. Bu değerlendirme mekanizması sayesinde mevcut dönemde ve sonraki dönemlerde oluşan/oluşacak başarısızlıklar tespit edilecek bunların önlenmesi sağlanacak, başarı söz konusuysa başarıların sürdürülmesi mümkün hale gelecektir (Bal, 2016: 8-9; Karacan, 2010: 21). Bu şekilde, geri bildirim mekanizması ile daha önceden belirlenmiş olan strateji, amaç, hedef ve göstergelerde iyileşmeler sağlanabilmektedir. Süreç sonunda da daha etkin/kaliteli hizmet sunulması gerçekleştirilmiş olmaktadır. Performansın bu şekilde sistem dahilinde sürekli göz önüne alınması kamu idarelerinin demokratik katılım, meşruiyet, hesap verebilirlik ve saydamlık konularında ilerlemesini meydana getirmektedir.

Bu bakımdan PEB sistemi, bünyesinde kurulan strateji, amaç, hedef ve bunların denetimi ile kullanılan kaynağın büyüklüğünden ziyade vatandaşın memnuniyetine odaklanmakta, kamu yöneticisinin ne kadar harcadığını değil, ne ölçüde hedefe ulaştığını sorgulamakta ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirmektedir



(Özen, 2008a: 27). PEB sistemiyle amaçlananın ülkelerin kamu politikaları bünyesinde belirli hizmet alanlarına dönük genellikle ulaşmak istedikleri amaçları, etkinliği artırmak, bütçe sürecinde karar almayı geliştirmek, şeffaflığı ve hesap verebilirliği gerçekleştirmek ve tasarrufu sağlamak olarak ifade etmek mümkündür (Taner, 2011: 10).

2.5. Performans Esaslı Bütçelemenin Modelleri ve Temel Unsurları

PEB sistemi, birçok unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar, uygulamalara bakıldığında farklı ülkelerde farklı şekillerde hayata geçirilmektedir. Bu bakımdan değişik ülkeler kendi siyasi sistemi, idari yapısı, kendi mevzuat yapısı ve kendi sosyolojik kültürü çerçevesinde belli temel yöntemler/modeller ve unsurlar belirlemiştir (Erüz, 2019: 63-64).

OECD kaynaklı ülkelerde genel olarak performans bilgi sisteminin bütçe sürecindeki önemi üzerinde durulmakta ve bu sistemdeki performans verilerinin çıktı ve/veya sonuçlarla ilişkisi temel olarak üç farklı sistemle gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır (OECD'den 1999 akt. Bal, 2016: 13-14):

- ✓ *Sunuma yönelik bütçeleme yöntemi*; performans bilgilerinin sadece bütçe belgelerinde ve hükümetin diğer belgelerinde gösterildiği ve kaynakların performans ölçümüne göre dağıtılmadığı bir PEB sistemidir.
- ✓ *Performans bilgisine dayalı bütçeleme veya dolaylı bağlantı yöntemi*; kaynakların dağılımı çıktı ve/veya sonuç şeklindeki ölçülebilir performans sonuçları ile ilişkilendirilir.
- ✓ *Doğrudan bağlantı yöntemi*; kaynak dağılımı doğrudan doğruya ve açık bir şekilde faaliyetlerin performans sonuçlarına bağlanmaktadır. Bütçe ödenekleri doğrudan doğruya gerçekleşen sonuçlara göre tahsis edilmektedir.

PEB sisteminin dünyada üç farklı tipte ya da modelde uygulandığı görülmektedir (DPT, 2006: 17'den akt. Demirel, 2015a: 157; Taner, 2011: 11). Bunlar uygulamada performans bilgisinin bütçe sürecinde kullanılmasına dönük bir biçimde yöntemlerin yanı sıra sistemde kullanılan belgelere göre birbirinden ayırt edilebilmektedir.

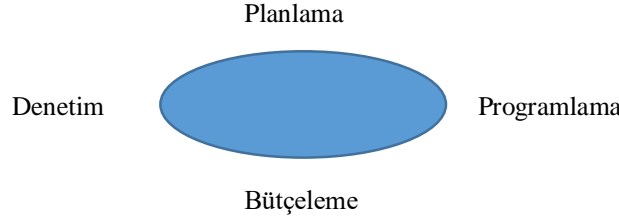
Şu şekilde ifade edilmeleri mümkündür (Demirel, 2015b: 268):

- ✓ *Stratejik Plana Dayalı PEB*: Bu modelde, orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle başlayan bütçeleme sürecinde stratejik planlara uygun olarak hazırlanan performans programlarına performans bilgisi eklenmektedir. Bütçe dönemi sonunda kurumlara faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Sistem, ABD ve Türkiye'de uygulanmaktadır.
- ✓ *Performans Sözleşmesine Dayalı PEB*: Bu modelde, performans bilgileri ile birlikte değişik süreçler sonucunda hazırlanan performans sözleşmeleri vardır. Bakan ile üst yöneticiler arasında kamu hizmet sözleşmeleri, üst yönetici ile birim yetkilileri arasında hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır. Modeli en iyi biçimde İngiltere ve Yeni Zelanda icra etmektedir.
- ✓ *Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB*: Bu modelde performans bilgileri ile ödenek bilgileri bütçe içinde bütünleştirilmiştir. Stratejik plan, performans programı, performans belgeleri bütçeden ayrı olarak yer almaz. Model, başarılı bir şekilde Hollanda'da uygulanmaktadır.

PEB bir sistem olarak ele alındığında aşağıdaki temel unsurlardan meydana geldiği kabul edilmektedir (Doğan, 2015):

- ✓ Planlama,
- ✓ Programlama,
- ✓ Bütçeleme,
- ✓ İzleme,
- ✓ Denetim.

Anlaşıldığı üzere PEB sistemi, çeşitli unsurlardan oluşan bir bütündür. Bu unsurlar birbirleri arasında döngüsel süreçte işleyen bir mekanizmaya sahiptir. Nitekim bu sistemi dairesel bir döngü olarak düşünmek gerekmektedir. Aşağıda Şekil 1'de bu döngü gösterilmiştir.



Şekil 1. Performans Esaslı Bütçeleme Döngüsü

Kaynak: Doğan, 2015.

Literatürde bu döngü, Deming'e referansla "PUKO Döngüsü" olarak adlandırılmaktadır. "Planla-Uygula-Kontrol Et-Önlem Al" cümle düzeninin baş harflerinin birleştirilmesiyle meydana gelmektedir (Kaya, 2013: 14). Belirtilen bu döngü, aynı zamanda PEB sisteminin de temel mantığını ortaya koymaktadır. Bu sistem içerisindeki unsurlardan planlama aşaması ile kurum/örgüt/idare belirli yıllar arasında görev ve faaliyet alanı çerçevesinde gerçekleştireceği hedefleri belirlemektedir. Programlama ile geniş dönemde planlanan hedefler yıllar bazında bütçeden ödenek sağlanarak programlanır. Denetim aşamasında ise yılsonunda planlanan hedeflerin ne düzeyde gerçekleştiği saptanmaktadır. Sistem, yıllar bazında sürekli izlenmektedir. Eğer planlanan amaç ve hedeflerde sapmalar varsa bunlar geri besleme yöntemi ile planlama aşamasında yeniden gözden geçirilir. Bu döngüdeki amaç, sistemi en kaliteli çalışır düzeye getirene kadar faaliyetlere devam etmek ve önlem almak üzerine kurgulanmıştır.

PEB sisteminin odağında ise toplam kalite yönetimi yaklaşımına dayalı stratejik yönetim sistemi bulunmaktadır (Erbası, 2009: 249; Aktan, 2006). Kavram olarak stratejik yönetim, "kurumsal misyon ve vizyona uygun olarak geleceğin planlanması, gerekli faaliyetlerin tasarımı, bunlara ilişkin süreçlerin ve sonuçların gözetimini/izlenmesini içeren çok boyutlu ve kapsamlı bir çağdaş yönetim tekniğidir" (Taner, 2015: 34). Genel yönetim sisteminin bir türü olan stratejik yönetim sisteminde de kalite odaklı yönetsel süreçlerden yararlanılmaktadır (Doğan, 2011: 70-71). Performans yönetimi ise sistemdeki çarkı harekete geçiren asıl mekanizma olarak kabul edilebilmektedir. Bu sistem adından da anlaşıldığı üzere performans odaklıdır. Nitekim sistem; "periyodik aralıklarla performans ölçümü, performans değerlendirme ve performans denetimi gibi araçlarla izlenmektedir. Ölçüm, değerlendirme ve denetimler önceden baz alınan performans göstergeleri ile yapılmaktadır. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde kurum kalitesi artırılmaya çalışılmaktadır. Süreç planlanırken tamamen stratejik hareket edilmekte, en uygun çıktı için en uygun kaynak belirlenmektedir. Yine kurumda paydaş ve vatandaş katılımına özen gösterilmektedir. Bu şekilde de bütçe ödenekleri doğru yerde, zamanda ve miktarda kullanılmaktadır. Kaynak israfı en aza indirilmeye çalışılmaktadır" (Doğan, 2015; Ertaş ve Atalay, 2016; Luecke, 2010: 101). Görüldüğü biçimiyle PEB sistemi, toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim, performans yönetimi gibi farklı yaklaşımlarla büyük oranda ilişkilidir. Bu kavram ya da anlayışlar birbirlerine güç katarak sistemin işleminde farklı yöntem ve unsurları bütünleştirmektedirler. PEB sisteminin uğraş alanı ise daha önce de vurgulandığı gibi strateji-bütçe-denetim denkleminde vurguyu bütçeye kaydırmaktadır. Esasında örgüt kuramı esaslı birçok yaklaşım böylece kamu idarelerinde bütçenin daha etkin, kaliteli ve verimli olarak hazırlanabilmesi için büyük düzeyde olanak sağlamaktadırlar.

Bu durumda sistem, kalite anlayışı çerçevesinde stratejik yönetimin hakim olduğu performans yönetimi üzerine kurulu birçok farklı çağdaş yaklaşımı bir araya getiren dinamik bir model haline gelmektedir (Doğan, 2015). Bu belirtilen sistemin odağında stratejik planlama ve performans yönetimi vardır. PEB sisteminin ise uygulamada üç unsuru olduğu söylenebilmektedir (Özen, 2008b: 46; Cansız, 2008: 103; Demir ve Yılmaz, 2010: 72):

- ✓ *Stratejik Plan*: Genellikle idarede 5-10 yıllık dönemler için yapılacak amaç ve hedeflerin belirlendiği, idarenin misyon ve vizyonu çerçevesinde genel faaliyetlerin açıklandığı aşamadır.
- ✓ *Performans Programı (Planlaması)*: Uzun vadede oluşturulmuş stratejik amaç ve hedeflerin yıllar bazında daha somut ve bütçeden ödenek alınarak dizayn edildiği aşamadır.
- ✓ *Faaliyet (Performans) Raporu*: İdarece yıllar bazında hazırlanan, bir denetim/değerlendirme aşaması olan bu rapor, temenni edilen amaç ve hedeflere ne düzeyde ulaşıldığını belirlemektedir.

Aşağıda Şekil 2'de PEB sisteminin konu edilen unsurlarına yönelik temsili görüntüsü bulunmaktadır.



Şekil 2. Performans Esaslı Bütçelemenin Unsurları

Kaynak: Doğan, 2011: 75; Doğan, 2015: 144.

Şekil 2’de de temsili olarak görüldüğü üzere uygulamada stratejik yönetim yaklaşımının da temel bileşenleri olan bu unsurlar, PUKO Döngüsü’ndeki genel mantıkla bütünleşmektedir. Bu durumda PEB, bütçeye yaptığı vurgu bağlamında sisteme çatı bir başlık oluşturmaktadır. Burada kamu mali yönetimine atıfta bulunularak idarenin hareket kabiliyetini etkileyen en önemli araçlardan biri olan bütçeye stratejik ve performans odaklı bir yaklaşım getirilmek istenmektedir. Daha önce belirtilen örgüt kuramı kökenli yaklaşımlar ise sistemin işleminde çarkı harekete geçiren mekanizmanın dişlilerini meydana getirmektedirler.

Şekil 2 daha detaylı değerlendirildiğinde; PEB sisteminin uygulamada stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları ile işlediği görülmektedir. Bunlardan stratejik plan, stratejik yönetim kavramının birinci faaliyeti, performans programı performans yönetimi kavramının bir bileşeni ve faaliyet raporunun da yılsonundaki planlama-gerçekleşme değerlerini ortaya koyan bir denetim raporu olduğu söylenebilmektedir. Toplam kalite yönetimi kavramı ise sistemin felsefesini oluşturmaktadır (Doğan, 2011). Döngüye bu mantıkla ya da bakış açısı ile yaklaşıldığında PEB sisteminin aslında bütçenin stratejik planlama odaklı, performans programı ve faaliyet raporları ile denetiminin yapıldığı bir model olduğu ortaya çıkmaktadır. Sistemin odağında kalite ve süreç odaklılık boyutu yatmaktadır. Bu şekilde bütçe faaliyeti, bir sistemde/örgütte çağdaş yönetim teknikleri ile bir bütünlük içerisinde tutularak kalite, strateji ve performans odaklı olarak tasarlanmaktadır ve uygulamaya geçirilmektedir. Nitekim kamu idarelerinde bütçe, bir maliyet unsudur ve idarelerin hareket etme kabiliyetini belirleyen, sınırlılıklarını ortaya çıkaran, olanaklarını güçlendiren temel bir faaliyettir.

Sonuç olarak PEB’in temel amacı, kaynakların tahsisinde ve kullanımında etkinliğin artırılması olmasına rağmen, toplam harcama seviyesi ile mali sürdürülebilirlik arasında da güçlü bir bağ kurulmakta dolayısıyla idareye hareket kabiliyeti kazandırmayı hedeflemektedir.

3. BAZI ÜLKE DENEYİMLERİNDE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİ

PEB, yalnızca gelişmiş ülkelerde değil aynı zamanda az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de bütçe uygulamaları açısından gittikçe önem kazanan bir sistemdir (Tüğen vd., 2007: 36). Nitekim dünyada yeni kamu yönetimi anlayışının hakim olmasıyla beraber ülkeler kamu mali yönetimlerinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı esas alarak modern bir bütçeleme tekniği olan PEB sistemini uygulamaktadırlar (Küçükaycan ve Tekin, 2017: 20). Bu çerçevede ABD, Fransa, Kanada, İngiltere başta olmak üzere dünyada birçok ülke kamu yönetimlerinde ve kamu mali yönetim sistemlerinde ortaya konulan reformlar ile kamuda kurumsal ve bireysel performans yönetimi çalışmalarını yürütmektedirler (Şentürk, 2015: 109).

Günümüzde, ABD’de federal düzeyde ve eyaletlerinin neredeyse tamamında ve OECD ülkelerinin çoğunda PEB uygulanmaktadır. Türkiye’de ise bu sistem 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur (Cansız, 2008: 100; Erüz, 2019: 62; Aristovnik ve Seljak, 2009: 2).

3.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD’de PEB sistemi; stratejik plan, performans planı ve performans raporu belgelerine dayanılarak programlar ile uygulanmaktadır. Nitekim hükümetin performansının değerlendirilmesinde bu programların performans sonuçlarının büyük önemi vardır. Başkana bağlı Bütçe ve Yönetim Ofisi (Office of Management



and Budget-OMB) ve idareler programları belirlemektedirler. Bu programların tümünün ilgili olduğu stratejik amaçlar ile ilişkisi de kurulmaktadır (Beynam, 2013: 43).

ABD’de performans bütçe ilk olarak 1912 yılında Başkan Taft tarafından kurulan bir komisyonunun çalışmalarıyla ortaya çıksa da PEB sistemi dünyada ilk defa 1950’li yıllarda ABD’de yapılan reformlar sonrasında dünyanın diğer ülkelerine örnek teşkil edecek bir seviyeye gelmiştir. ABD’de 1950’li yıllarda uygulanmaya geçen bu sistem, bütçeleme için performans bilgileri oluşturulmasını ve ABD Federal bütçe sürecinin girdi odaklılıktan çıktılara da odaklanmasını gündeme getirmiştir (Şahin, 2014). Bundan sonra, ABD’de 1978 yılında çıkarılan Kamu Personel Rejimi Reformu Kanunu ile memurlara performansla göre maaş ödemesi hüküm altına alınmıştır. 1990’lı yıllarda ise PEB sistemine geçişte yeni reformlar meydana getirilmiştir (Demirel, 2015a: 162).

ABD’de PEB sistemindeki gelişmeler dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar şu şekilde belirtilebilmektedir (Karacan, 2010: 66): GPRA, Başkan’ın Yönetim Gündemi, PART ve Modernizasyon Dönemi.

ABD’de federal düzeyde stratejik planlamaya dayalı PEB modeli benimsenmiştir (Özen, 2008b: 90). ABD’de PEB sistemine geçişte 1993 yılında çıkarılan Performans ve Sonuçları Kanunu (GPRA) dönüm noktasını oluşturmaktadır (Şentürk, 2015: 110). GPRA, federal programların etkinliğinin yükseltilmesi ve gerçekleşen sonuçlarını ölçmek için programların performansını artırmak suretiyle yönetim kalitesini sağlamaya çaba göstermektedir (Jones ve McCaffery, 2010: 485). GPRA, stratejik planlara uygun bir biçimde idarelerin ölçülebilir amaçlara sahip yıllık performans planları ile bu planlardaki hedeflerle hali hazırdaki verileri karşılaştıran ve pratiğe yansımaya hedeflerle ilgili tavsiyeleri bünyesinde barındıran bir performans raporu üretilmesini şart koşmaktadır (Demirel, 2015a: 163).

ABD’de 2000’li yılların ilk çeyreğinde GPRA’nın uygulanmasından kaynaklanan özellikle amaçların kalitesinin zayıflığı ve performans bilgisinin karar verme sürecinde istenilen seviyede kullanılmaması gibi önemli eksiklikleri gidermek amacıyla Bütçe ve Performansı Bütünleştirme Girişimi (BPI) oluşturulmuştur (Dizdar, 2012: 31). Daha açık olarak “Başkanın Yönetim Gündemi” kapsamında “federal mali kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak, PEB sürecini daha etkili hale getirmek, performans bilgisinin karar alma sürecinde daha etkili bir şekilde kullanımı sağlamak, mevcut kaynaklarla en iyi sonuçları almak ve GPRA’nın başlıca uygulama aksaklıklarını gidermek amacıyla BPI” meydana getirilmiştir. Bu kapsamda olmak üzere Federal kurumlar ile beraber OMB, hangi programların performansının iyi olduğuna, hangilerinde performans açığı olduğuna ve programların performanslarının geliştirilmesi için neler yapılabileceğine yönelik çalışmalarda bulunmuştur (Beynam, 2013: 44-45).

Bundan sonra da 2002 yılında, program performanslarının değerlendirilmesi için OMB tarafından kurumların cevaplayacağı anketten oluşan Program Performansını Değerlendirme Aracı (PART) geliştirilmiştir. PART, 4 kategoriden meydana gelmektedir. 25-30 soru içermekte ve sorular programın amacı ve tasarımı, stratejik planlama, program yönetimi, program süreçleri ve hesap verebilirliği şeklindedir. PART’ın oluşturulmasında; GPRA’nın performans yönetimi ve ölçümüne dair beklentileri karşılayamaması ve seçim kampanyasında geleceğe dönük daha iyi yönetimi sağlama taahhüdü verilmek istenmesi gibi 2 faktör etki yaratmıştır (Beynam, 2013: 46; Gomez ve Willoughby, 2008: 292).

1993’te yasalaşan GPRA’da değişiklikler yapılarak hazırlanan 2010 tarihli Hükümet Performans ve Sonuçları Modernizasyon Kanunu (GPRAMA) ise, Ocak 2011’de yürürlüğe girmiştir. GPRAMA, GPRA’nın bünyesinde yer alan üç kurum bazlı dokümanı devam ettirmektedir. Ancak birden çok kurumu ilgilendiren politika alanlarına ilişkin olarak amaç belirleme ve performans ölçümü için yeni doküman ve süreçler sunmaktadır (Karacan, 2013: 77).

ABD’nde federal düzeyde PEB’e geçmeden önce bazı eyaletlerde sistemin çok daha önceden başlatıldığı anlaşılmaktadır (Özen, 2008b: 106). PEB’in ABD’de uygulanması ile ilgili olarak Melkers ve Willoughby’ın yaptığı, eyaletlerdeki PEB uygulamaları ile ilgili çalışmada, toplam 50 eyalet incelenmiştir. 3 eyalet (Arkansas, Massachusetts, New York) hariç bir biçimde diğer tüm eyaletlerde PEB’in uygulandığı görülmektedir (Özen, 2008b: 111).

3.2. Fransa

Fransa’da bütçe açıklarının artması sonrasında kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanılması zorunlu hale gelmiştir. Bu kapsamda 1959 yılından sonra uygulanmaya başlayan “Organik Kanun”, 2001 yılında değiştirilmiş ve PEB sistemine geçiş sağlanmıştır (Özen, 2008a: 124).

Yine Fransa’da 1970’li yılların sonlarında Dünya Bankası (DB) uzmanları tarafından mali sistemde reformlar önerilmiştir (Özen, 2008b: 136). Bu değerlendirme neticesinde Fransız mali sisteminin kaynak tahsisi, bütçe



sistemi, maliyet ve hizmet etkinliği süreçlerinde yetersiz olduğu belirtilmiştir. Bu gelişmeler dikkate alınarak da Fransız hükümeti tarafından reform çalışmalarına başlanmıştır. 1980’li yıllarda kamu harcamalarının verimliliğini artırmak ve bütçe sürecinde parlamentoyu güçlendirmek ilk yapılan düzenlemeler arasındadır. 1998 yılında parlamentonun isteğiyle ulusal mecliste “Daha İyi Harcama Yapılması ve Daha Az Vergi Alınması İçin Uygun Kontrol” adında rapor hazırlanması için çalışma grubu oluşturulmuştur. Senato’da “Fransa’ya Kamu Reformu İçin İhtiyaç Duyduğu Yeni Mali Anayasayı Verin” adlı rapor maliye komisyonu başkanı tarafından duyurulmuştur. 2000 yılına gelindiğinde de 1959 tarihli Organik Kanun’un değişeceği ortaya çıkmış bulunmaktadır (Doğan, 2018: 54).

Fransa’nın kamu kaynaklarının tahsis edilmesinde harcama temelli sistem yerine performans temelli sistem üzerine ayarlanan reform kanunu olan LOLF (Organic Budget Law-Organik Bütçe Kanunu), 1 Ağustos 2001 tarihinde kabul edilmiş ve 2006 yılından itibaren de uygulamaya geçirilmiştir (Kırat, 2010: 1; Maherzi, 2019: 788). LOLF, ilk etapta devletin ulusal ekonomik durumuna dair çeşitli bilgileri kapsayan rapor hazırlamasını zorunlu kılmaktadır. Bunlar ulusal hesapları esas alan makroekonomik öngörü, gelecek 4 yıla ilişkin bilgileri kapsayan orta vadeli kalkınma bilgileri ve Fransa’nın AB taahhütlerini dikkate alan temel ekonomik ve bütçe politikaları ile ilgili bilgilerdir (Özen, 2008b: 138). LOLF bütçenin; misyonlar, programlar ve faaliyetlere bölünmesini içermektedir. Buna göre misyon, belirli bir politikaya katkıda bulunmak üzere oluşturulmuş bazı programlardan oluşmaktadır (Dizdar, 2012: 45). Fransa’da LOLF ile bütçeleme sürecine ilişkin değişiklikler yanında kamu yönetiminin geneline yönelik bir değişim de öngörülmektedir. Bu Kanun, “sonuç odaklı bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, Parlamentonun bütçe hakkını kullanmasında etkinliğin artırılması ve yasal denetimin güçlendirilmesi gibi” geniş boyutlu yenilikleri gündeme taşımaktadır (Beynam, 2013: 52; Lannaud, 2007: 194).

Bu yeni sistemde kamu politikaları olan misyonlar, programlar ve faaliyetler yer almaktadır. “Her misyonun altında programlar yer almakta, programlar gerçekleştirilirken alt faaliyetlere ayrılmaktadır. PEB sisteminde, her yıl performans planı ve performans raporu hazırlanmaktadır. Performans planı, bütçe kanunu ile kamuoyuna duyurulmaktadır. Bu planda programın amaçları, politika hedefleri ve performans değerlendirmesi için belirlenmiş göstergelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Performans raporu ise, bütçe kesin hesap kanunu ile ilan edilmektedir. Bu raporda, gerçekleşen harcamalar ile ulaşılan sonuçlara ilişkin detaylı bilgi sunulmaktadır” (Doğan, 2018: 55).

Fransa’da 2006 yılı bütçesi LOLF’daki düzen ve gerekliliklere göre hazırlanmış ilk bütçedir. Anlaşıldığı üzere Fransız bütçeleme sistemi misyon, program ve faaliyetlerden oluşan üç düzeyde uygulanmaktadır. “Her görev bir grup programı kapsamakta olup, 2006 yılı bütçesinde toplam program sayısı 133 olarak belirlenmiştir. Bu programlar ise toplam 620 faaliyete ayrılmıştır. Ayrıca her programa çeşitli performans hedefleri ve göstergeleri de eklenmektedir. Bu göstergeler hizmet etkinliği, kalitesi ve yönetim etkinliği olup bütçede yer almaktadır. Ödenekleri ve performans ölçümlerini tek bir belgede toplamak kamu politikalarının uzun dönemli etkinliğinin değerlendirilmesinde kolaylık sağlamaktadır. Her programın bir yöneticisi bulunmakta ve Parlamente’ya yönetim tercihleri ile harcamaları hakkında bilgi vermektedir. Ayrıca 2007 yılında yürürlüğe giren Bütçe İnceleme Kanunu kapsamında kamu kurumları hazırlayacakları yıllık performans raporlarında ortaya konulan performansları hakkında da Parlamente’nun denetimine tabidirler” (Özen, 2008b: 138-139).

3.3. Türkiye

2000’li yıllara büyük bir krizle giren Türkiye istikrar tedbirleri çerçevesinde kamu mali yönetimini güçlendirmek ve mali sürdürülebilirliği sağlamak için bir dizi reform uygulamasına girişmiştir. Bu çerçevede, Türkiye’de 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenmiş ve kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere PEB’e geçiş yaşanmıştır (Murat ve Bağdigen, 2008: 140).

Türkiye’de Cumhuriyetin ilanı ile birlikte bütçe sisteminin esasını geleneksel bütçe sistemi oluşturmuştur (Özen, 2008a: 175). Türk kamu mali yönetim sisteminin çatısını ise 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu meydana getirmiştir. 1927 yılında yürürlüğe giren bu Kanun, seksen yıla yakın çok az değişiklikle uygulanmıştır (Söyler, 2006: 284; Önen ve Özmen, 2011: 94). 5018 sayılı Kanuna geçiş süreci incelendiğinde ilk olarak 11.10.1995 tarihinde Maliye Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında “Kamu Mali Yönetim Projesi” nin “Harcama Yönetimi” sistemini çözmeye yönelik bir proje hazırlandığı anlaşılmaktadır. Takip eden süreçte IMF İcra Direktörleri Kurulu 6’ncı gözden geçirmeyi onaylamak için Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Yasa Tasarısının yasalaşmasını ön şart olarak ileri sürmüştür. Tüm bu gelişmeler sonucunda AB’ne ve uluslararası standartlara uyum sağlanması amacı ile 2002 yılında TBMM’ne sunulan Kanun tasarısı, 2003 yılında yasalaşmıştır. 01.01.2005 tarihinden başlamak üzere de 5018 sayılı Kanun geçerli olmuş ve 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Berkay, 2016: 43; Karacan, 2010: 119).



5018 sayılı Kanun, Türk kamu yönetiminde performans uygulamalarının çağdaş bir çatısını sunmaktadır (Şentürk, 2015: 109). 5018 sayılı Kanunla getirilen PEB; “kaynakların kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi öngörmektedir” (Bilge ve Demirtaş, 2012: 54).

5018 sayılı Kanun’un 9. ve 41. maddeleri PEB’den söz etmektedir. Kanunun 9. Maddesinde; stratejik plan, performans programı ifade edilmiş ve çok açık olmasa da performans esaslı bütçenin tanımı yapılmıştır. Buna göre, “kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir. Kanunun 41. maddesi ise PEB’in üçüncü ayağını oluşturan faaliyet raporlarıyla ilgilidir (Badem vd., 2013: 80).

Türkiye’de yeni bütçeleme anlayışı çerçevesinde sistemi uygulayacak olan kamu idareleri, “orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini ortaya koyan stratejik plan hazırlayacaklar ve bu planların yıllık olarak uygulanabilirliğini sağlamak için performans programları oluşturacaklardır. Performans programlarında stratejik amaç ve hedefler yıllık bazda performans hedeflerine dönüştürülmekte ve bu hedeflere yönelik performans göstergeleri ve maliyetleri ortaya konulmaktadır. Yıllık performans programlarının uygulama sonuçlarını ve bu bağlamda kurumun performans sonuçlarını içeren faaliyet raporları ise gerek mali saydamlığın gerekse performans denetiminin etkinliğinin sağlanması açısından düzenli olarak yayınlanacaktır” (Egeli vd., 2007: 30).

4. ÜÇ ÜLKE PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmada ele alınan ülkelerin PEB sistemlerinin karşılaştırılmasına dönük olarak aşağıda maddeler halinde bazı değerlendirmelerde bulunulmuştur:

- ✓ PEB sisteminin düşünsel ve tarihsel temelleri öncelikle ABD’de ortaya çıktıktan sonra diğer ülkeler olan Fransa ve Türkiye’ye genişleme göstermiştir,
- ✓ İncelenen ülkelerde PEB sisteminin benzer tarihsel süreçlerde gerçek anlamda işlemeye başladığı anlaşılmaktadır,
- ✓ Araştırma yapılan ülkelerde PEB sisteminin temel bir organik kanunla sürdürülmeye çalışıldığı ortaya çıkmaktadır,
- ✓ Her üç ülkede de sistemin stratejik planlamaya dayalı PEB modeli olduğu görülmektedir,
- ✓ Yine her üç ülkede uygulamaya geçen sistemler, geniş düzeyde siyasal, toplumsal, kültürel ve ekonomik faktörlerin değişimine bağlı olarak yeni kamu işletmeciliği/yeni kamu yönetimi reformlarının mali ayağını oluşturmaktadır,
- ✓ ABD’de sistemin daha çeşitli çatı düzeyindeki program ve girişimlerle sürdürülmeye çalışıldığı anlaşılırken, Fransa ve Türkiye’de sistem belirli bir organik kanun çerçevesinde daha alt program ve idari birimlerle yürütülmeye çalışıldığı belirlenmektedir,
- ✓ Fransa ve Türkiye’de sistemlerin başlatılmasında ABD orjinli uluslararası kuruluşların danışmanlık ve tavsiyeleri ön plana çıkmaktadır.

5. SONUÇ

PEB, kamu harcamalarının azaltılmasına ve gelirlerin artırılmasına dayalı etkinlik, verimlilik, tutumluluk üzerine kurgulu hesap verilebilirlik ve mali saydamlığı artıran uzun ve orta vadeli planlar ile bütçeyi ilişkilendiren çağdaş bir bütçeleme yöntemidir. PEB, vatandaş odaklı, katılımcı, hesap verebilir ve saydam nitelikleriyle 21. yüzyılın post modern siyaset ve yönetim tarzına da uyum sağlamaktadır.

Dünya ülke uygulamalarına bakıldığında farklı modeller ve unsurlar ile faaliyete geçirilen PEB sistemi, her ülkenin kendi siyasi kültürü ve idari yapısı bağlamında deneyim göstermektedir. Bu bakımdan kapitalist/liberal ve sosyalist coğrafyalarda sistemde temel farklılıklar görülebilmektedir. Ancak ortak uygulama ilkelerinin bulunduğu da ifade edilmelidir.

Karşılaştırma bağlamında çalışmada incelenen ülke deneyimlerden her biri benzer ya da birbirine yakın tarihsel süreçlerde sistemi uygulamaya başlamışlardır. Reformlar, yeni kamu yönetimi yaklaşımı ile bağlantılıdır. Yine her ülkede sistem temelden demokratik meşruiyeti yüksek parlamentodan çıkan organik kanunlar ile



oluşturulmuştur. Diğer yandan her üç ülkede de PEB sistemi, sistemde kullanılan belgelere göre stratejik plana dayalı model ile biçimlendirilmiştir. Ayrıca her üç ülkede PEB sistemi, çeşitli idari birimler ve programlar aracılığı ile sürdürülmektedir. ABD, diğer ülkelere göre sistemi daha makro modellerle yürütmektedir.

Sistemin dünyada yaygınlık kazanmasındaki en büyük etmenlerden biri şüphesiz kamu mali yönetimindeki dönüşümle de etkili olan yeni kamu yönetimi yaklaşımıdır. Nitekim Anglosakson kökenli olarak değerlendirilebilecek sistem, liberal demokrasi ve serbest piyasa ekonomisine dönük özellikler taşımaktadır. Her geçen yıllarda sistem yaygınlığını genişletmektedir ve kabul edilebilirlik derecesini yükseltmektedir. Bunun altında yatan temel etmen ise sistemin kamu yönetimindeki genel reform süreciyle ya da felsefesiyle bütünleşmesi ve dönüşümdeki özün mali ayağını oluşturmasıdır. Ayrıca sistemin ABD eksenli OECD, DB, IMF vd. diğer küresel siyaset ve ekonomiyi yönlendiren uluslararası örgütlerce desteklenmesi hızla popülaritesini arttırmıştır. Bu bakımdan sistem, hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası ülkelerinde kurumsallaşma düzeyini artırmıştır.

Türkiye için sistemin uygulanabilirliği bağlamında kavramsal çerçeve ve ülke uygulamaları doğrultusunda bazı çıkarımlar yapıldığında da; sistemin dünyada meydana gelen kamu mali yönetimindeki bir yansıması olması üzerinde önemle durulmalıdır. Nitekim Türkiye, özellikle 1990'lı yıllardan başlayarak bu dönüşüme büyük ayak uydurmuştur. Türkiye açısından sistemde aksayan sorunların çözümü noktasında ABD PEB sistemindeki başarılı yönler takip edilebilir. Yine idari yapılanmasını geçmişte büyük ölçüde Fransa'dan almış bir ülke olarak Türkiye'nin bu ülke reformlarını benimseme olanağı bulunmaktadır. Doğal olarak diğer ülkelerin de Türkiye sisteminden etkilenme fırsatları vardır. Ancak bu sistem uygulamaya konulurken ülkelerin kendine özgü siyasi kültürleri ve tarihsel geçişleri de unutulmamalıdır.

Bundan sonra yapılacak çalışmalarda sistemin bu kuramsal ve ülkelere dönük yapısal deneyimlerine bağlı olarak etkinlik kapasitenin araştırılması gerekmektedir. Bu bakımdan çalışmada incelenen ülkelerde ve diğer dünya devletlerinde sistem ne düzeyde işlemektedir? Mevzuatta belirlenen hükümler sayısal veriler ile uyuşmakta mıdır? Sistem ülke kamu mali yönetimlerinde bütüncül olarak istikrar yaratmış mıdır? Sistemden vatandaş memnuniyeti hangi düzeydedir? Belirtilen bu sorulara cevap aranması sistemin etkinlik ve kapasite düzeyi hakkında bilgiler verebilecektir.

KAYNAKÇA

AKTAN, C. C. (2006) (Ed.), **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ARISTOVNIK, A. and J. SELJAK (2009), "Performance Budgeting: Selected International Experiences and Some Lessons for Slovenia", MPRA Paper No. 15499, posted 4. June 08:29 UTC, [Erişim Adresi: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/15499/>, Erişim Tarihi: 02.02.2019].

BADEM, A. C.; Y. KILINÇ ve T. KAVAS (2013), "Türkiye'de Uygulanan Performans Esaslı Bütçeleme Süreci: Kocaeli Üniversitesi Örneği", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 26, 77-104.

BAKKAL, U. ve N. SUSAM (2019), "Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri", [Erişim Adresi: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8547>, Erişim Tarihi: 14.02.2019].

BAL, T. (2016), "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi ve Sistemin Uygulanabilirliğinin Artırılmasına Yönelik Öneriler", **Sayıştay Dergisi**, 101 Nisan-Haziran, 1-29.

BARUN, B.; M. EKİNCİ ve Ö. TEMİZEL (2007), Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü. XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 09-13 Mayıs, 111-143.

BERKAY, F. (2016), Türkiye'de Mali Disiplinin Sağlanmasında Performans Esaslı Bütçelemenin Rolü ve Önemi, **Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi**, 6(2/1), 42-50.

BEYNAM, H. (2013), Türkiye'de Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Etkinleştirilmesi: Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

BİLGE, S. ve S. DEMİRTAŞ (2012), "Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği", **Maliye Dergisi**, 162, Ocak -Haziran, 51-72.

CANDAN, E. (2007), **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.



CANSIZ, H. (2008), “Performans Esaslı Bütçelemenin Başarılı Olabilmesi İçin Performans Ölçümünün Önemi”, **Sosyal Bilimler**, 6(1), [Erişim Adresi: <https://arastirmax.com/tr/system/files/dergiler/123831/makaleler/6/1/arastirmax-performans-esasli-butcelemenin-basarili-olabilmesi-icin-performans-olcumunun-onemi.pdf>, Erişim Tarihi: 21.01.2019].

ÇAĞAN, N. (2009), “Modern Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Rolü”, [Erişim Adresi: https://www.tbmm.gov.tr/etkinlikler/pbmd_sempozyum_1008/belgeler/sempozyum%20afyon%202008_bildiriler/nami_cagan.pdf, Erişim Tarihi: 21.05.2019].

ÇELEBİ, A. K. ve B. KOVANCILAR (2012), “Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Teorik ve Pratik Sorunları”, **Yönetim ve Ekonomi**, 19(1), 1-18.

ÇİÇEK, H. G. ve E. A. Ş. İPEK (2013), “Performans Yönetiminin Amaç-Araç Uyumu Tartışması ve Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”, **Maliye Dergisi**, 165, Temmuz-Aralık, 80-96.

DEMİR, C. ve M. K. YILMAZ (2010). “Stratejik Planlama Süreci ve Örgütler Açısından Önemi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 25(1), 69-88.

DEMİREL, D. (2015a), “Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 1, Haziran, 153-176.

DEMİREL, D. (2015b), “Performansın Mali Boyutu: Performans Esaslı Bütçe”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 19(1), 265-282.

DİZDAR, E. E. (2012), **Performans Esaslı Bütçelemenin Türk Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Üzerine Etkileri**, Şubat, Ankara: Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu.

DOĞAN, K. C. (2011), “Kamu İdarelerinde Yönetimsel Denetim Süreci ve Stratejik Planlama İlişkisi: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği”, **Türk İdare Dergisi**, 470, Mart, 67-92.

DOĞAN, K. C. (2015), **Kamu İdarelerinde Yönetimsel Denetim Süreci ve Stratejik Planlama: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği**, Saarbrücken: Türkiye Alim Kitapları.

DOĞAN, İ. (2018), Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme: Sorunlar ve Öneriler, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Çorum.

EGELİ, H.; H. A. AKDENİZ ve M. AKSARAYLI (2007), “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 22(1), 27-47.

ERBAŞI, A. (2009), “Kamuda Performans Esaslı Bütçelemenin Tasarımına İlişkin Modelsel Bir Yaklaşım”, **Maliye Dergisi**, 156, Ocak-Haziran, 249-264.

ERİÇOK, R. E. (2011), “Küresel Kriz Sonrasında Kamu Yönetiminde Anlayış Değişimi: Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, İç. Ahmet KESİK ve Hasan CANPOLAT (Eds.), Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Dönüşüm, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 157-172.

ERGEN, Z. (2012), “Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli”, **Maliye Dergisi**, 163, Temmuz-Aralık, 316-334.

ERGEN, Z. (2016), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerinde Dönüşüm”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8(1), 93-115.

ERTAŞ, H. ve İ. ATALAY (2016), “Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi**, 12, 70-82.

ERÜZ, E. (2019). “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, [Erişim Adresi: http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/MaliyeSempozyumu_20_61_73.pdf, Erişim Tarihi: 07.02.2019].

FALAY, N. (2011), “Küresel Krizde Kamu Mali Yönetimi İçin İhmal Edilmiş Kamu Yatırım (Kapital) Bütçesi Önerisi: Özellikleri, Uygulaması ve Eleştirileri”, İç. Ahmet KESİK ve Hasan CANPOLAT (Eds.), Küreselleşme ve Kamu Yönetiminde Dönüşüm, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 211-227.

GOMEZ, J. L. and K. G. WILLOUGHBY (2008), “Performance Informed Budgeting in U.S. State Governments”, **Presupuesto y Gasto Público**, 51, 287-303.

GÜNER, M. F. (2009), “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, 157, Temmuz-Aralık, 183-195.



HASTÜRK, M. (2019). “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme”, [Erişim Adresi: <http://www.erkankaraarslan.org/wpcontent/uploads/2012/10/4.1StratejikPlanlamavePerformansEsasli% C4% B1 B% C3% B C t% C3% A7 eleme.pdf>, Erişim Tarihi: 12.01.2019].

İPEK, E. A. Ş., M. SAKAL ve H. G. ÇİÇEK (2014), “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Sosyoekonomi**, 2, 81-104.

JONES, L. R. and J. L. MCCAFFERY (2010), “Performance Budgeting in the U.S. Federal Government: History, Status and Future Implications”, **Public Finance and Management**, 10(3), 482-523.

KARA, F. (2019), “Parlamento ve Çok Yıllı Bütçeleme: Türkiye Örneği”, **Yasama Dergisi**, 27, 121-152, [Erişim Adresi: http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2014/sayi27/121-152.pdf, Erişim Tarihi: 03.02.2019].

KARACAN, E. (2010), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması**, DPT-Uzmanlık Tezleri, Ankara: Ekonomik Modeller ve Stratejik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.

KARACAN, E. (2013), “ABD’de Performans Bütçe Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, 89/ Nisan-Haziran, 61-90.

KAYA, S. (2013), “Sağlık Hizmetlerinde Kalite Kavramı”, İç. Sıdıka KAYA (Ed.), Sağlık Kurumlarında Kalite Yönetimi, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2864 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1821, 2-29.

KIRAT, T. (2010), “Performance-Based Budgeting and Management of Judicial Courts in France: An Assessment”, **International Journal for Court Administration**, April, 1-9.

KONG, D. (2005), “Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience”, **Public Organization Review: A Global Journal**, 5, 91-107.

KORDBACHE, M. (2007), “Performance-Based Budgeting”, **The Journal of Planning and Budgeting**, 11(6), 3-31.

KÜÇÜKAYCAN, D. ve R. C. TEKİN (2017), “Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Tamamlayıcı Unsuru Olarak Performans Denetimi”, **International Journal of Applied Economic and Finance Studies**, 2(2), 19-30.

LANNAUD, B. (2007), “Performance in the New French Budget System”. İç. Marc ROBINSON (Ed.), **Performance Budgeting: Linking Funding and Results**, New York: Palgrave Macmillan, 193-210.

LUECKE, R. (2010), **Performans Yönetimi**, çev. Aslı Özer, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

MAHERZI, D. (2019), “Budget Reform in France: Towards A New Managerial Approach, **Public Finance**, [Erişim Adresi: http://www.opf.slu.cz/kfi/icfb/2005/proceedings/2005_p06.pdf, Erişim Tarihi: 12.04.2019].

MURAT, G. ve M. BAĞDİGEN (2008), **Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama ve Yönetim**, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÖNEN, S. M. ve B. ÖZMEN (2011), “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, 81, 91-110.

ÖZEN, A. (2008a). **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

ÖZEN, A. (2008b), **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

SÖYLER, İ. (2006), “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 16, Aralık, 283-300.

ŞAHİN, D. (2014), “Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinde Bürokratik Etkinsizlikler & Çözüm Önerileri”, **Akademik Bakış Dergisi**, 44 Temmuz-Ağustos, [Erişim Adresi: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/382870>, Erişim Tarihi: 13.02.2019].

ŞENTÜRK, A. (2015), “5018 Sayılı Kanun ile Türk Kamu Yönetiminde Performans Yönetimi Uygulamaları”, **Strategic Public Management Journal (SPMJ)**, 2, November, 107-112.

TANER, A. (2011), “Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme”, **Sayıştay Dergisi**, 83, 3-30.



TANER, A. (2015), “Kamuda Stratejik Yönetim ve Bütçe”, **Sayıştay Dergisi**, 99/Ekim-Aralık, 29-46.

TÜĞEN, K. (2005), **Devlet Bütçesi**, İzmir: Bassaray Matbaası.

TÜĞEN, K.; H. EGELİ ve A. ÖZEN (2007), “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 44(509), 35-46.

ULUTÜRK, S. (2019), “Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımı, Performans Esaslı Bütçeleme ve Üniversitelerde Performans Uygulaması”, [Erişim Adresi: http://www.academia.edu/5352344/Yeni_Kamu_%C4%B0%C5%9Fletmecili%C4%9Fi_Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1_Performans_Esaslı%C4%B1_B%C3%BCt%C3%A7eleme_ve_%C3%9Cniversitelerde_Performans_Uygulamas%C4%B1, Erişim Tarihi: 01.01.2019].

YAZICI, K. (2015), “Türkiye’de Performans Esaslı Bütçe Sisteminde Yaşanan Veya Yaşanabilecek Sorunlara Çözüm Öneriler”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Ekim, 30, 163-200.

YOUNG, R. D. (2003), “Performance-Based Budget Systems, USC Institute for Public Service and Policy Research”, **Public Policy & Practice**, January, [Erişim Adresi: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.136.5218&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi:03.01.2019].



İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNE İLİŞKİN DEĞERLEME MODELLERİNİN İNCELENMESİ¹

Davut AYGÜN²

Elif ULUCENK³

ÖZET

İnsan kaynakları muhasebesi son yıllarda yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan muhasebeye özgü ve özellikli çalışma alanlarından biridir. Yeni gelişmekte olan bu ihtisas alanında karşılaşılan en önemli problemlerden biri günümüz işletmelerinin en değerli varlığı kabul edilen insan kaynağının değerinin belirlenmesidir. Bu bağlamda işletmelerin sahip olduğu insan kaynağının değerinin belirlenmesine yönelik bir takım modeller geliştirilmiş olup söz konusu modellerin literatürde yeterince incelenmediği görülmektedir. Bu noktadan hareketle bu çalışmanın amacı, insan kaynakları muhasebesine ilişkin değerlendirme modellerini incelemek ve açıklamaktır. Söz konusu amacı gerçekleştirmek için insan kaynakları muhasebesine özgü değerlendirme modelleri betimsel bir yaklaşımla incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları, Muhasebe, Değerleme.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

EXAMINATION OF VALUATION MODELS RELATED TO HUMAN RESOURCES ACCOUNTING

ABSTRACT

Human resource accounting is one of the accounting-specific and featured areas of study that arise due to the developments in recent years. One of the most important problems encountered in this new developing field is to determine the value of human resources which is accepted as the most valuable asset of today's enterprises. In this context, a number of models have been developed to determine the value of the human resources of the enterprises and it is seen that these models are not examined enough in the literature. From this point of view, the aim of this study is to examine and explain valuation models of human resources accounting. In order to realize this objective, valuation models specific to human resources accounting are analysed with a descriptive approach.

Keywords: Human Resources, Accounting, Valuation.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Gelişen dünyada bazı kavramların ve yöntemlerin yetersiz kalarak önemini kaybetmesi, pek çok disiplinin yeni kavramlarla tanışarak en doğru yöntemi geliştirmesine zemin hazırlamıştır. Bu bağlamda kendi sağlamasını yapan muhasebe bilimi, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yapan ekonomiye karşılık mevcut yapısını günün ihtiyaçları doğrultusunda revize etmeye başlamıştır. İşletmenin değerini tespit ederken maddi duran varlıkların ölçülmesi bazı geleneksel yaklaşımların yanında işletmenin sahip olduğu ancak daha önce göz ardı edilen, işletme için oldukça kıymetli yeni unsurlar da hesaba katılarak bu ölçümde yerini almaya başlamıştır. İşletme için giderek önemi artan, işletmenin sahip olduğu en değerli varlıklarından biri olan *insan kaynağı* bu unsurlardan birini oluşturmaktadır.

Muhasebenin çıktısı olan mali tablolarda ve raporlarda insan kaynağına yer verilmemesi, muhatap alınan unsurun *insan* olması, yapı gereği ölçülmesinin ve değerlemesinin zor olmasından kaynaklansa da günümüzde

¹ Bu makale Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi SBE'nde hazırlanan "Futbol Kulüplerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi Uygulamaları" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Doç. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi İİBF, davut.aygun@erdogan.edu.tr

³ Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi SBE, elifulucenk@outlook.com



gerek işletme gerek ilgili gruplar finansal olmayan bu kavramın artık finansal olarak ifade edilmesini ve işletmenin savı olan mali raporlarında yer alması gerektiğini muhasebe disiplininin talep etmektedir.

İnsan kaynaklarıyla ilgili üretilmesi gereken bilgi ihtiyacını genel muhasebenin inisiyatifine bırakarak geleneksel uygulamalar ile çözümlenmeye çalışmak uzun vadede gerçek durumu yansıtmaya yetmeyecektir. Kuramsal bir yapıyla kimlik kazanmak isteyen bu ihtiyaç, günümüzde halen tartışılmakta olan ancak temelde iki önerinin bulunduğu, *soysal muhasebe* veya *yönetim muhasebesi* ile ilişkilendirilen ve bir alt dal olarak görülen yeni bir yaklaşım olarak *insan kaynakları muhasebesinin* doğmasına zemin hazırlamıştır. Literatür incelendiğinde insan kaynakları muhasebesini; çoğunlukla sosyal muhasebenin temel bileşenlerinden biri olarak ele alan görüşlere rastlanılmıştır. Ciprian'ın yaptığı sınıflandırmaya göre sosyal muhasebe; *çevre muhasebesi*, *insan kaynakları muhasebesi* ve *etik muhasebe*'den oluşmaktadır (Ciprian, 2007). Ancak çevre muhasebesi ve etik muhasebe bu çalışmanın kapsamı dışında olduğundan, çalışma işletmelerde önemi giderek artan insan kaynağının mali bir dille ifade edilebilmesi için insan kaynağının ölçümünde kullanılan modellerle ilgili açıklamaları içermektedir. Bu amaca yönelik olarak önce insan kaynakları muhasebesi teorisi kısaca açıklanmış daha sonra insan kaynakları muhasebesinde geliştirilen değerlendirme modelleri üzerinde durulmuştur.

2. İŞLETMEDE İNSAN KAYNAĞI VE MUHASEBELEŞTİRİLME GEREKSİNİMİ

İnsan kaynağının öneminin ekonomik değeri olan hizmetleri sunma yeteneğinden kaynaklandığı ileri sürülebilir (Oluwatoyin, 2014). İnsanın mevcut ve potansiyel değer üretebilme kabiliyetinin yanında ayrıca işletme için diğer kaynaklardan nisbi öneme sahip olduğu ifade edilmektedir. İnsan kaynağı, diğer kaynakları kontrol ettiği ve yönlendirdiği için ekonomistler tarafından en önemli kaynak olarak kabul edilir (Arkan, 2016). İnsan kaynağının öneminin giderek artmasında, işletmelerce gelecekte sağlanacak faydalar düşünülerek işgörene yapılan harcamaların iktisadi bir varlık yönü taşıması, günümüz ekonomisinde yaşanan köklü değişimlerin ve bilgi çağına geçen toplumun gerek kendine kattığı değerlerde gerek talep ettiği kriterlerdeki değişimin rol oynadığı belirtilebilir.

Literatürdeki güncel çalışmalar incelendiğinde kendine yer edindiği görülen insan kaynağı kavramı muhasebenin de ilgi alanlarından birini oluşturmaya başlamıştır. Zira işletmeyi ilgilendiren olgulara karşı muhasebenin duyarsız kalması mümkün değildir. İşletmenin mali dili olma misyonu ile faaliyet gösteren muhasebe bilimi, temas kurulan ve mali kaygı taşıyan her unsuru kendi yöntemlerini kullanarak açıklamaktadır. İşletmeler için hayati öneme sahip olan işgücüsüyle ilgili işlemler muhasebe alanında kendine böylece yer edinmeyi başarmıştır.

Geleneksel muhasebe uygulamalarında insan kaynağı ile ilgili yapılan tüm işlemler özüne bakılmaksızın giderleştirilmekte, bu da muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı ile çelişmektedir. Bu bağlamda fikri ve fiziki boyut taşıyan insan kaynağını açıklamada rol üstlenen ve sosyal muhasebe ile yönetim muhasebesinin amaçlarının gerçekleştirilmesine aracılık eden insan kaynakları muhasebesi muhasebenin en yeni alanlarından birini oluşturmaktadır.

Beşeri bir yapı gösteren insan kaynağının örgütsel değere etkisini somutlaştırmak amacıyla muhasebeleştirilme gereksinimi bir örnek yardımıyla ifade edilebilir. Bill Gates'in Microsoft'tan emekli olduğunun duyurulması şirketin hisse değerini önemli ölçüde düşürmüştü (Cherian ve Farouq, 2013). Bu bağlamda geleneksel muhasebe yöntemiyle raporlama yapan Microsoft'tun mali verilerinin gerçek durumu ne kadar yansıtabildiğini sorgulamak gerekir. Zira Bill Gates'in Microsoft'tan ayrılmasının mali verilerde yer almayışı başka bir ifade ile Bill Gates'in şirkette artık bulunmamasının hiçbir mali etki yaratmadığını kabul etmek şirketin hisse değerlerindeki düşüş ile yani şirketin gerçek durumu ile çelişmektedir. Şirketin kurucusu olan Bill Gates'in yöneticilik ve bilişim alanındaki sahip olduğu becerisi ile zekâsı onu şirketteki kilit isim yapmakta ve belki de Microsoft'un sahip olduğu maddi varlıklarının çok daha önünde yer almasını sağlamaktadır. Varlığında büyük bir ivme kazandıran yokluğunda ise mali anlamda kriz yaratma belki de iflasla sonuçlandırma gücüne sahip olan bu değer günümüzde maddi yapıya sahip kıymetlerin dahi önünde geldiğini ve mali bir dille ifade edilme ihtiyacı taşıdığını belirtmek gerekir. Dolayısıyla muhasebe biliminin misyonunu gerçekleştirebilmesi ve ekonomi ile ekonomideki birimlerin taleplerinin karşılanması için insan kaynakları muhasebesine duyulan ihtiyacı vurgulamak gerekmektedir.

3. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİNİN TANIM VE AÇIKLAMASI

Teorik açıdan açıklanmaya ihtiyaç duyan, uygulamada ise henüz yaygın olarak kullanılmayan insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir tanım birliği bulunmamasıyla birlikte, literatürde farklı kesimlerce çeşitli tanımlar yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibi ifade edilebilir.



- ✓ Amerikan Muhasebeciler Birliği'ne göre, insan kaynakları konusundaki verilerin tanımlanması, ölçülmesi ve bunların ilgili taraflara aktarılmasıdır (AAA, 1973).
- ✓ İnsanların örgütsel bir kaynak olarak muhasebeleştirilmesidir. Bu tanım işletmeler ve diğer kurumlar tarafından yapılan işe seçme, işe alma, eğitim ve geliştirme masraflarının yanı sıra işletme için, çalışanların ekonomik değerini ölçmeyi de içermektedir (Flamholtz 1974 'ten aktaran Aydın vd., 2015).
- ✓ Çeşitli insan kaynaklarının kayda alınması ve bu yolla işletme bilançosunda gösterilmesi metodudur (Siegel ve Shim, 2005).
- ✓ İşletmelerin geleneksel muhasebe tarafından göz ardı edilen insan kaynakları yatırımlarının ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıyla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığıdır (Kaya, 2013).
- ✓ Bir örgüt kaynağı olarak insanı muhasebeleştirme sürecidir (Ibarra ve Cosico, 2016).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle, insan kaynakları muhasebesi; muhasebe dilinde işletmenin varlığı olarak görülen işgücüyle ilgili tüm işlemleri mali açıdan inceleyen, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik değer kullanımlarının sınıflamasını gerçekleştirerek doğru finansal raporlamaya zemin hazırlayan, geleneksel muhasebe uygulamalarının işgücüyle ilgili göz ardı ettiği eksiklikleri gidererek insan kaynağının değerini tespit etme amacıyla faaliyette bulunan yeni bir disiplin olarak tanımlanabilir.

İnsan kaynakları muhasebesinin temelde insanı ölçümlemeyi esas aldığı ifade edilebilir. Bu ölçme yapılan masraf tutarlarının saptanmasından çok daha öte, işletme kültürüne yerleşen işgücünün öneminin, işletmenin mali dilinde de karşılık bulmasını gerektirmektedir. Zira geleneksel muhasebe sistemi işgücünün yetenek bilgi ve deneyiminin gerçek değerini göstermede yetersizdir (İjeoma vd., 2013). Geleneksel yöntemin gelecekte sağlanacak faydalar yerine insan sermayesinin oluşumunda katlanılan tüm harcamaları dönem gelirini sağlamada görevli olan giderler olarak ele aldığı belirtilebilir (Ibarra ve Cosico, 2016). Başka bir ifadeyle, insan kaynağıyla ilgili yapılan tüm harcamaların gider olarak kabul edildiği geleneksel yaklaşım insan unsurunun yapısıyla çelişmektedir.

İşletmeler sahip olduğu en değerli kıymetlerden biri olan işgücünden maksimum fayda sağlamak amacıyla çeşitli harcamalar gerçekleştirmektedir. Ancak yapılan bu harcamaların tümünü tek tipleştirip tek hesap döneminde sonuçlandırmak ve sonuç hesaplarında ifade etmek harcamanın amacı ve özüne uygun olmayabilir. Gelecekte ekonomik bir yarar sağlama yönü bulunan harcamaları giderleştirmek muhasebe mantığına aykırı olup ayrıca dönemsellik kavramı ile de çelişmektedir. Bu bağlamda, işgücüyle ilgili katlanılan ekonomik fedakârlıkların hangilerinin gidere hangilerinin varlığa dönüştüğü başka bir ifadeyle hangilerinin gelir tablosu kalemi hangilerinin bilanço kalemi olduğunun muhakemesini yapabilmek doğru finansal raporlama ve güvenilir bilgiye zemin hazırlayacaktır. Buradaki görevi üslenen insan kaynakları muhasebesinin ölçme yönüyle birlikte yapılan işlemleri analiz edebilme yönünü de vurgulamak gerekmektedir.

Öte yandan insan kaynağını mali açıdan ifade etmek ve farklı bir perspektiften bakarak geleneksel uygulamaların yerine kendi branşını oluşturmaya imkân sağlamak ekonomik gereksinimleri karşılamak açısından son derece gereklidir. Ancak etkileşimde olan unsurun beşeri bir yapı göstermesi çeşitli eleştirileri ve kısıtları da beraberinde getirmektedir. Başlangıcından itibaren son derece tartışmaya açık olan bu disiplinle ilgili getirilen eleştiriler, her ne kadar bilim dalının ilerlemesine zemin hazırlasa da insan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar ve eleştiriler gerekçeleri ile birlikte literatürde kendine yer edinmektedir.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili pek çok kısıt ve eleştiri bulunmaktadır. Söz konusu eleştiriler meslek mensupları ve profesyoneller tarafından getirilmiştir. İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili kısıtlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akinsoyinu, 1992'den aktaran: Arkan, 2016).

- ✓ *İşletme içi bilginin dışarıya aktarılmaması gerektiği:* İnsan sermayesinin raporlanmasının önündeki başlıca engel, raporlanan bilginin raporu hazırlayan şirkete duyarlı olması ve söz konusu bilginin paylaşılması gerektiği görüşünün bulunması,
- ✓ *İlk önceliğin insan değerini ölçmenin olmaması gerektiği:* Şirketlerin önceliği insanın değerini hesaplamak olmamalıdır. Bunun yerine insan kaynaklarının gereksinimi ve tahsis edilmesiyle ilgili meselelere odaklanılması gerektiğine dair inanışın bulunması,
- ✓ *Yeterli zaman ve kaynağın bulunmaması:* İnsan kaynağı yöneticisinin insan kaynağı kavramına gereken önemi vermeyişi,
- ✓ *Bilgi eksikliği:* İnsan kaynağı uzmanlarının yatırımların değeri/geri dönüşü hususunda yeterli bilgiye sahip olmaması,



- ✓ *Uygulamada önderliğin ve evrensel uygulamada raporlamanın yetersizliği:* Raporlamada evrensel bir yaklaşımın eksikliği ve uyum birliğinin bulunmaması ve böylece değerli ve anlamlı karşılaştırmalara izin verecek standartları tanımlamak ve ölçmek için yeterince proaktif olan, şirketlere yardım edecek evrensel bir tanımın yokluğu,
- ✓ *Küresel ve grup meseleleri:* Küresel ve grup şirketlerinde özerklik sorunu insan kaynakları muhasebesi uygulamalarında bir diğer sorunu oluşturmaktadır. Ülke genelinde insan kaynağının değerindeki farklılıklar ve farklı seviyelerdeki maaşlar ya da aynı özel beceriden elde edilen değer, farklı ölçümler ve farklı açıklamalar uluslararası muhasebe standartlarını harmonize etmede daha karmaşık meseleler yaratılabilir,
- ✓ *Farkındalık ve kabul:* Birçok şirketin mevcut verisi olmasına rağmen bilgileri hissedarlara sunmak için az inisiyatif almış olması,
- ✓ *Endüstri standardı eksikliği:* Her endüstrinin kendi standardını geliştirmesi gerektiğinden hareketle insan kaynakları muhasebesiyle ilgili bir endüstri standardının olmayışı
- ✓ *Araştırmanın kapsamlılığı:* İnsan kaynakları muhasebesinin kabulüne karşı olan bir başka yön, kapsamlı araştırmalara duyulan ihtiyaçtır. Birçok şirket insan kaynağının değerini tespit ederken zorlanmak istememektedir. Hâlbuki büyük ölçekli şirketlerin bu tür uygulamalara gücü yetebilmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler için ise ekonomik açıdan uygun bir seçenek olmaması,
- ✓ *Bazı endüstrilerin dinamikliği:* Bilgi teknolojisi gibi bazı endüstriler sık keşifler ve teknolojik ilerlemelerden dolayı oldukça dinamiktir. Bu tür endüstrilerde gelecekteki gereksinimlerin ne olacağı ve teknolojinin yakın gelecekte nasıl şekil alacağını tahmin etmenin oldukça güç olması gibi konular insan kaynağı muhasebesini uygulamanın zorluklarıyla ilgili görüşlerden bir kısmını oluşturmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesiyle ilgili yukarıda sıralanan kısıtlar ve eleştirileri en aza indirebilmek ve işletmelerin en önemli varlıklarından olan insan kaynağının değerini daha doğru ve etkin bir şekilde tespit edebilmek amacıyla literatürde bir takım değerlendirme modelleri geliştirilmiştir.

4. İNSAN KAYNAKLARI MUHASEBESİ DEĞERLEME MODELLERİ

İnsan kaynakları muhasebesi, ilk andan itibaren insan kaynağının maliyeti ile değerini ölçmeye ve değerlemeye odaklanmış sürekli geliştirilen araştırmaları içermektedir. Şu ana kadar yapılan çalışmalarda, profesyonellerin ve meslek mensuplarının örgütler için insanın maliyetini ve değerini belirlemeye yönelik prosedürler ve yöntemler geliştirmek zorunda olduklarının bilincinde olmaları yakın gelecekte bilim dalının yeni yöntemler içerebileceğine dair öngörülebilir bulunmaya yardımcı olabilir. Ancak geliştirilmiş olan yöntemlerin birbirine üstünlüğü bulunmadığı belirtilebilir.

Literatürde insan kaynakları muhasebesiyle ilgili değerlendirme modelleri, maliyet ve değer tabanlı modeller olmak üzere geliştirilmiş olup kullanılacak modelin seçimi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır.

4.1. Maliyet Tabanlı Modeller

Maliyet tabanlı modeller insan kaynağının işletmeye olan maliyetinin hesaplanmasını içermektedir. Bu modeller kuruluşun, işe alma, edinme, resmi eğitim ile araştırma, gayri resmi eğitim ile araştırma, deneyim ve gelişim gibi parametreleri kullanarak işletmenin çalışanına yaptığı yatırımı ölçmektedir. Söz konusu maliyetler aktifleştirilir ve varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. Bu durum söz konusu harcamaların geleneksel yaklaşımdaki giderleştirme anlayışının yerine aktifleştirip bilançoya taşınması anlamına gelir (Ibarra ve Coscio, 2016). Maliyet tabanlı modeller, işletme için insan kaynağının değerini belirlerken baz alınan maliyet türüne göre değişmektedir. Bu bağlamda maliyet tabanlı modeller dört alt modelden oluşmaktadır. Bunlar; tarihi maliyet modeli, yenileme maliyeti modeli, fırsat maliyet modeli ve standart maliyet modelidir.

Tarihi Maliyet Modeli: Geleneksel muhasebe prosedürlerine benzerliğinden dolayı daha çok tercih edilen modellerden biri olan bu yaklaşımda bir çalışanı işe almaya ilgili toplam tarihi maliyetleri kullanarak bir değer hesaplanmaktadır (Dawson, 1994). Bu model insan kaynağının maliyeti ile ilgili verileri gerçekleştiren işlemlerle ilgili verilerden aldığından insan kaynaklarındaki yatırımı ölçen geleneksel muhasebe kavramına en yakın model olarak değerlendirilebilir (Brummet vd., 1968).

Yenileme Maliyeti Modeli: İkame maliyet kavramına dayanan model, Likert tarafından öne sürülmüş olup yenileme maliyeti konseptine dayalı olarak Eric C. Flamholtz tarafından geliştirilmiştir. Likert, benzer bir organizasyon sıfırdan oluşturulduğunda insan kaynağı açısından ne kadar maliyete ihtiyaç duyulacağını tespit



edilmesine dikkat çekerek değerlemenin bu varsayma dayandırılması gerektiğini ileri sürmüştür. Flamholtz ise, piyasa değerinden yenileme maliyetini tahmin etmenin uygulamada daha kolay olduğunu ve bu yüzden ilkinin ikincisinin vekil ölçüsü olarak benimsenmesi gerektiğini belirtmiştir (Ezeagba, 2014). Modele göre, bir çalışanın değeri yerine gelebilecek yeni bir çalışan ile değiştirilmesiyle oluşacak maliyetin tahminiyle ölçülmektedir.

Fırsat Maliyet Modeli: Piyasa Değeri Modeli olarak ta bilinmekte olan model, ekonomistlerin fırsat maliyet kavramına dayanarak insan varlığını ölçmeye çalışmaktadır. İktisat biliminde fırsat maliyeti, bir kararın alınmasıyla vazgeçilmek durumunda kalınan ikinci en iyi tercih veya fırsat olarak tanımlanmıştır. İnsan kaynakları muhasebesi de bu kavramı insan varlığı için uyarlamakta ve elde ettiği maliyet değerini muhasebe sistemine entegre etmektedir. Hekimian ve Jones tarafından ilk olarak savunulan modelde, kıt olmayan insan varlığı için fırsat maliyeti bulunmadığı ileri sürülmüştür. Bu bağlamda, yalnızca az sayıda insan, insan kaynağının değerini içermelidir. Çalışan bir birey ya da grubun herhangi bir bölümde istihdam edildiğinde bu tür yeteneklerin başka bir bölüme verilmesi reddedildiği zaman birey veya grup kıt olarak kabul edilir (Saremi ve Naghshbandi, 2012). Bu model yalnızca az sayıda çalışanın değerlendirilmesine dayanır ve dışarıdan çalışan istihdam edilmesi durumunda kullanılamaz (Kaya, 2013).

Standart Maliyet Modeli: David Watson tarafından önerilen bu modelde, tarihi veya yenileme maliyetini kullanmak yerine birçok şirketin insan varlığını değerlemede fiziksel ve finansal varlıkları için kullandığı standart maliyetleme yöntemini tercih ettiği görülmektedir. Modelin kullanılabilirliği için örgütün çalışanları, hiyerarşik konumlarına göre farklı gruplara ayrılır. Her çalışan kategorisi için standart maliyetler belirlenir ve böylece bir değer hesaplanır. Bu yaklaşıma göre çalışanların her bir sınıfı için işe alımı, eğitimi ve gelişimiyle ilgili standartlar belirlenmektedir. Böylelikle organizasyonda istihdam edilen tüm insan kaynağı için ulaşılan standart maliyet değerleri muhasebede insan varlığının değerini oluşturmaktadır (Saremi ve Naghshbandi, 2012).

4.2. Değer Tabanlı Modeller

Değer tabanlı modeller, insanın potansiyel hizmet süreci içinde işletmeye sağlayacağı faydanın ekonomik değerini esas alan modeller olup kendi içinde parasal ve parasal olmayan ölçüm modelleri olarak sınıflanmaktadır (Kaya, 2013). Parasal değer tabanlı modellerle ilgili literatür incelendiğinde daha farklı sınıflamalara rastlanılmakla birlikte sıklıkla kullanılan sınıflama; Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli, Hermanson'un Net Bugünkü Değer Yöntemi, Lev ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli, Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli, Morse'nin Elde Edilen Net Kazançların Bugünkü Değeri Modeli, Jagi ve Lau'nun Modeli, Flowers ve Mysers'in Modeli biçimindedir. Öte yandan parasal olmayan modellerde de tıpkı parasal değer tabanlı modellerde olduğu gibi farklı sınıflamalar bulunmaktadır. Ancak parasal olmayan modellerle ilgili mutlak bir sınıflama yapılmasının nispeten daha zor olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu modelleri, Net Faydaların Kesinliği Modeli, S.K. Chakraborty'nin Toplam Ödeme Modeli ve Likert'in Modeli biçiminde sınıflamak mümkündür. Çalışmada öncelikle parasal değer tabanlı modeller incelenmekte, ardından parasal olmayan ölçüm modellerine değinilmektedir.

4.2.1. Parasal Değer Ölçüm Modelleri

Parasal değer ölçüm modelleri, işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendiren ve gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgeyerek belirlemeye yardımcı olan modellerdir. Aşağıda literatür incelendiğinde en sık karşılaşılan, pratik ve teoride karşılığı bulunan modeller kavramsal açıdan ele alınarak, hesaplama tekniğine yer verilmeden incelenmiştir.

Hermanson'un Satın Alınmamış Şerefiye Modeli: Modele göre bir örgütün belli bir döneminde oluşturduğu ekstra kazanç endüstrinin ortalamasıyla karşılaştırılır. Yani bir organizasyonun oluşturduğu şerefiye ile ilgili organizasyonun sahip olduğu insan kaynaklarının değeri ortaya konulmaya çalışılmaktadır (Singh, 2010). Modelde geçen şerefiye kavramı ise geleneksel muhasebedeki anlamıyla kullanılmaktadır (Kaya, 2013). Başka bir ifadeyle model, işletmenin normal bir getiri oranı kazanacağını varsaymakta olup eğer işletme normal bir getiri oranından farklı bir getiri oranına sahipse bunun nedenini insan kaynağına bağlamaktadır.

Hermanson'un Net Bugünkü Değer Modeli: Örgütün sahip olduğu insan kaynaklarının değerinin insan kaynağına gelecek beş yılda ödenecek maaş ve ücretlerin bugünkü değeri olduğunu ileri sürmektedir. Bu modelde gelecek beş yıl için ödenecek olan maaşların bugünkü değeri, düzeltilmiş getiri oranıyla iskonto edilir ve kuruluşun insan kaynakları değeri olarak kabul edilir (Singh, 2010).



Lev ve Schwartz'ın Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli: Bir şirketin sahip olduğu insan kaynağının değerinin, çalışanlarıyla ilgili harcamaların net bugünkü değerinin toplamı olduğunu ifade etmektedir (Kashive, 2002). Başka bir ifadeyle insan kaynağından sağlanacak gelecekteki kazancın şimdiki değerinin belirlenmesini içeren bir model olarak ele alınabilir.

Flamholtz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli: Eric G. Flamholtz tarafından geliştirilmiş olan modelde, bir bireyin değeri gelecekte işletmeye sunması muhtemel olan hizmetlerin şimdiki değeri olarak ifade edilmektedir. Ancak birey bir pozisyondan diğer pozisyona aynı veya farklı seviyelere doğru hareket ettikçe sunduğu hizmetin profili de muhtemelen değişmektedir. Modele göre çalışanın değeri, işletme ile ilişkisi esnasında sunduğu hizmetler karşılığında oluşan kümülatif değeri olarak kabul edilmekte olup böylece işletmenin sahip olduğu insan kaynağının değeri belirlenebilmektedir (Srivastava, 2014).

Morse'un Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli: İnsan kaynaklarının değeri çalışanın hizmetinden işletme tarafından türetilen net faydanın bugünkü değerine eşittir (Arkan, 2016). Başka bir ifadeyle, insan kaynağından gelecekte sağlanacak olan brüt değer ve hizmetlerle, insan kaynağına gelecekte yapılacak ücret ödemelerini karşılaştırma esasına dayanan model gelecekte sağlanacak değer gelecekteki ödemeleri aşan kısmını bugünkü değere indirgeyerek mali tablolarda izlenilmesine mümkün kılmakta olup hesaplanan tutarı insan kaynağının değeri olarak kabul etmektedir.

Jaggi ve Lau'nun Modeli: Jaggi ve Lau grup kavramını tanıtarak Flamholtz'un modelini geliştirmeyi hedeflemişlerdir. Modelde bir çalışanın geçmiş performansı, geleceğin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Modele göre çalışanın değeri, geçmiş eğilimi ve bu eğilimin gelecekte devam edileceği varsayılarak emeklilik, ölüm veya emeklilikten önce istifası nedeniyle işletmeden ayrılmasıyla ilişkili bir şekilde çalışanın geçmiş performansı dikkate alınarak belirlenir. Farklı hizmetlerle ilişkili çalışanlardan sağlanacak gelecekteki hizmetlerin şimdiki değeri çalışanın oluşturduğu değer olarak kabul edilmektedir (Singh, 2010).

Flowers ve Mysers'in Modeli: Modele göre, bir çalışanın verimliliğine, işletmedeki işe karşı tutumu ve genel bakış açısı ile karar verilir. Bireysel çalışanlar birlikte bir grup oluşturduğundan bireysel çalışanlardan birinin tutumu grubun tutumundan daha önemlidir. Bu modelde bilgi, yetenek, sağlık, mevcudiyet ve tutum insan varlığını değerlemek için kullanılan beş boyuttur. Ancak insan davranışlarını etkileyen başka faktörlerde olduğundan eleştirmenler bu modele tam anlamıyla önem vermemişlerdir. Ayrıca çalışanlar olumlu tutum göstermeleri sonucu elde edecekleri yararları biliyorlarsa bireyin tutumunu ölçmek mantıklı olmayacaktır (Singh, 2010).

4.2.2. Parasal Olmayan Değer Ölçüm Modelleri

İşletmelerde insan kaynağının ekonomik değerini belirlemek için parasal olmayan modellerden de yararlanılabilir. Parasal olmayan modellerde tıpkı maliyet tabanlı modeller ile parasal değer tabanlı modeller gibi insan kaynağının değerini ölçmekte fakat para cinsinden ifade etmemektedir. Derecelendirme, sıralama, endeksler gibi tekniklerden yararlanan bu modeller aynı zamanda ürettiği mali kullanım amaçlı veriyle yapılacak tahminlerde fayda sağlamaktadır. Bu modeller aşağıdaki biçimde kullanılabilir (Ahmed, 2010).

- ✓ *Beceri veya Yetenek Envanteri:* İşletmenin insan kaynaklarının eğitimi, bilgi, deneyim ve yeteneklerinin listelenmesinde yani basit bir liste oluşturmada yararlanılır.
- ✓ *Performans Değerleme:* İnsan kaynakları muhasebesinin içerdiği derecelendirme ve sıralama ile performans değerlemede kullanılır. Bu ölçekler bireyin sahip olduğu özellikleri incelemek için verilen puanlardır. Puanlar bir kişinin bir ölçege göre performansını yansıtmaktadır. Özellikler, beceri yargısı, bilgi, zekâ vb. unsurları içermektedir. Sıralama, üstlerinin astlarını bir veya daha fazla boyutta derecelendirdiği bir sıra formudur.
- ✓ *Potansiyelin Değerlendirilmesi:* Bir kişinin terfi ve gelişimini belirlemede yararlanılabilir. Bu bağlamda genellikle bir pozisyon için gerekli olan özelliklerin tanımlandığı bir nevi kişisel özellik yaklaşımı olarak ele alınır.
- ✓ *Tutum Ölçekleri:* Çalışanların tutumlarını değerlemede, işlerindeki memnuniyet ve memnuniyetsizliklerini belirlemek maaş, çalışma koşulları vb. hususları dikkate alarak kullanılmaktadır.

Aşağıda literatürde sık karşılaşılan parasal olmayan değer ölçüm modelleri kısaca açıklanmıştır.



Pekin Ogan'ın Net Faydanın Kesinliği Modeli: Pekin Ogan tarafından 1976'da önerilen bu model, aslından Morse'un Net Fayda Modelinin bir uzantısıdır. Bu yaklaşıma göre, insan kaynağının değeri belirlenirken gelecekte tahakkuk edecek net faydaların kesinliği dikkate alınmalıdır.

S.K. Chakraborty'nin Toplam Ödeme Modeli: İnsan kaynaklarını bireysel bazda değerlendirmek yerine toplu olarak ele almayı öneren Chakraborty bu alandaki öncü Hintli yazarlardan birisidir. Anılan yazar her ne kadar sahip olunan insan kaynağının toplu olarak değerlendirilmesini önerse de topluluk içindeki yönetsel ve yönetsel olmayan insan gücünün ayrı bir şekilde değerlendirilebileceğini ileri sürmektedir. Bu bağlamda grup bazında insan kaynağının değeri, grubun ortalama maaşının o gruptaki çalışanların ortalama istihdam harcıyla çarpılması ve pozisyon beyanında yatırım olarak gösterilmesi ile bulunabilir. Gelecek birkaç yıl için ortalama yıllık maaş ödemeleri işletmenin maaş notu yapısı ve terfi programlarından elde edilebilir.

Chakraborty, her bir çalışanın işe alım, seçim, geliştirme ve eğitim maliyetlerinin ayrı ayrı kaydedilmesini, ertelenmiş gelir harcaması olarak değerlendirilmesini ve çalışanın işletmedeki beklenen ortalama kalma süresince yazılı olarak bildirilmesini önermiştir. Yazılmayan ertelenmiş kısım işletmenin bilançosunda gösterilmelidir. Bir çalışanın ölüm, emeklilik vb. nedenlerle kalıcı olarak işten ayrılış veya çıkışı durumlarında, sözkonusu çalışanla ilişkilendirilebilecek ertelenmiş gelir giderlerinin dengesi, çıkış yılındaki gelire karşı yazılmalıdır. Chakraborty, insan kaynakları hakkındaki muhasebe bilgisini varlık olarak açıklamak için, işletmenin finansal durumunun beyanında insan varlığının yatırımlara dâhil edilerek sunulması gerektiğini belirterek, değer kaybı, sermaye kazanç veya kaybı yaşanabileceğinden insan kaynağını duran varlık olarak kabul etmemekte olup dönen varlık olarak ta ele almanın terimin genel anlamı ile uyumlu olmayacağını öne sürmektedir (Nisamudheen ve Mufliha, 2016: 36-37; Rajsheka, 2018: 4).

Likert'in Modeli: Likert 1976'da geliştirdiği modelinde, yönetim tarzı liderlik stratejileri ve örgütsel yapılar gibi nedensel değişkenlerin değişebildiğini, kurumların nihai sonuçlarını, üretkenliklerini, maliyetlerini vb. sonuçsal değişkenlerini etkilemekle kalmayıp ayrıca bu sonuçları etkilemede yardımcı olacak çalışan tutumu, sadakati, motivasyonu, yetenekleri gibi diğer unsurlarda da nedensel değişkenlerin kendini gösterdiğini ifade etmiştir. Anılan yazar nedensel değişkenleri ve yardımcı olan diğer değişkenleri belli dönemlerde ölçerek insan kaynağının değerini bu değişkenler üzerinden hesaplamayı önermiştir. (Nisamudheen ve Mufliha, 2016).

5. MODELLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

İnsan kaynakları muhasebesinde yer alan maliyet tabanlı modeller insan kaynaklarının ekonomik değerini belirleyen faktörleri tanımlamakta son derece yetersiz olup söz konusu modellerde insan kaynaklarının değerini arttırabilecek faktörleri belirlemek içinde ciddi bir çalışma içerisine girilmemiştir. Tarihsel maliyet modeli, insan kaynaklarının değerini hesaplamakta olup insan kaynaklarını temin etmek ve geliştirmek için harcanan sermaye maliyetini ortaya koymaktadır. Bu model bir işletmenin insan kaynaklarının ekonomik değerini tanımlamada başarısız olduğundan dolayı model aracılığıyla üretilen bilgiler insan kaynağı gelişmesine ilişkin meselelerde karar vermek için daha az önem arz etmektedir. Yenileme maliyeti modeli, finansal tablolarda işletmenin insan kaynaklarının bugünkü değerini göstermeyi amaçlamaktadır. Fakat mevcut işçi ile benzer özelliklere sahip başka birini bulabilmek imkânsıza yakın olabileceği için modelin pratikte uygulanması oldukça zordur. Fırsat maliyet modeli, ekonomistlerin fırsat maliyet kavramına dayanmaktadır. Bu model, alternatif işlerde istihdam edilebilen çalışanların değerini hesaplamak için kullanılabilir. Ancak modelin, bazı alanlarda uzmanlaşmış çalışanların değerini ölçmede başarısız olduğu ifade edilebilir (www.shodhganga.inflibnet.ac.in).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, tüm maliyet tabanlı modellerle ilgili olarak insan kaynağının değerini ölçme sürecinde kullanım alanlarının oldukça sınırlı olduğu belirtilebilir. Ayrıca insan kaynaklarıyla ilgili maliyet verisi hesaplamaya dayalı olan bu modeller, çalışanın ekonomik değerini tanımlayan konularda başarısız olup insan kaynaklarının değerini arttırabilecek konuları sınıflandırma çabası içine girmemektedir. Dolayısıyla maliyet tabanlı modeller insan kaynağının gelişim sürecinde sık kullanılmamaktadır (www.businessdocbox.com).

Öte yandan değer tabanlı modeller çalışanın işletme için arz ettiği değere odaklanarak, geçmiş ile mevcut verilerden hareketle veya tahmini yargılarla gelecek bazı değerlendirmeler içermektedir (www.businessdocbox.com). Bu modeller arasında sıralanan Lev ve Schwartz Modeli ile Hermanson'un Modeli insan kaynağının değerini belirlemek için gerekli faktörleri tespit etmede yeterli girişime sahip değildir. Ayrıca bu modeller insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamada yetersizdir. Her iki model, çalışanlara ödenen ücret ve çalışanların maaşlarının işletmeye yaptıkları katkıyı içerdiğini varsaymaktadır. Ancak uygulamada bazı farklılıklar olabilir. Çünkü çalışanların aldığı ücret ve maaşlarda işletme yönetiminin

adil davranmama ihtimali bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu iki modelin ürettiği bilgilerin verilecek kararlara tam anlamıyla yardım edemeyebileceği ileri sürülebilir (www.shodhganga.inflibnet.ac.in)

Flamholz'un Stokastik Ödül Değerleme Modeli ile Jaggi ve Lau'nun Modeli insan kaynaklarının değerini belirlerken yardımcı olan faktörlere odaklanmakta olup insan kaynağının değerini arttırabilecek faktörleri açıklamaya çalışmaktadır. Jaggi ve Lau grup bazında değerlemeyi esas alıp homojen çalışan gruplarını incelemesine rağmen, Flamholz modelinde insan kaynaklarının ölçümü için bireysel bazda değerlendirmelere odaklanmıştır. Fakat Flamholtz ve Jaggi ile Lau'nun modellerinde birçok hesaplama problemi bulunmakta ve bu durum modellerin uygulanmasında bir takım zorluklar ortaya çıkarmaktadır (www.shodhganga.inflibnet.ac.in). Öte yandan, söz konusu modelleri kullanan işletmelerin insan kaynağının değerini belirlemede etkili olan değişkenlerin değerini doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edebilmesi durumunda modeller insan kaynakları muhasebesinde son derece verimli olarak kullanılabilir ve verilecek kararları etkileme gücüne sahip olabileceklerdir.

İnsan kaynakları muhasebesinde yer alan değerlendirme modelleri ayırt edici özellikleri bağlamında aşağıda Tablo 1' de özetlenmiştir.

Tablo 1. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Modellerin Karşılaştırılması

Modelin Adı	Modeli Geliştirenler	Yılı	Yöntemi	Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
Tarihi Maliyet Modeli	William C. Pyle	1966	Maliyet Tabanlı	-Geleneksel muhasebe prosedürlerine benzerdir. -Modelin anlaşılması ve çözülmesi kolaydır, -İnsan kaynakları yatırımının geri dönüşümünü bulmada yardımcı olabilir.	-Bir çalışanın firmada kalacağı yıl sayısını tahmin etmek çok zordur, -Çalışanın edindiği bilgileri ne ölçüde kullanacağı öznelidir. İnsan varlığının gerçek değerini doğru bir şekilde yansıtmamaktadır.
Yenileme Maliyeti Modeli	Likert ve Flamholtz	1973	Maliyet Tabanlı	-Enflasyonist zamanlarda daha gerçekçi bir değer sağlamaktadır. -Eğitim ve yeni gelen personel maliyetlerinin daha gerçekçi bilgilere dayanmasından hareketle verilerin güvenilirliği daha yüksektir.	-Bir çalışanla aynı özelliklere sahip başka bir çalışan bulmak her zaman mümkün değildir. -İkame değeri öznel düşüncelerden etkilenmekte olup değerlerin birbirinden farklı olması muhtemeldir. -Geleneksel muhasebe uygulamalarına aykırıdır.
Fırsat Maliyeti Modeli	Hekimian ve Jones	1967	Maliyet Tabanlı	-İşletmelerin insan varlıklarını planlamak, değerlendirmek ve geliştirmek için nicel bir temel olarak kabul edilebilir. -İnsan kaynağının daha uygun bir şekilde tahsis edilmesine yönelik ümit verici bir model olarak değerlendirilebilir.	- "Kit" sayılmayan çalışanlar örgütün insan varlık tabanına dahil edilmemektedir. -İşletmede çalışanların alternatif değerlerini belirlemek zordur. -Bu model az sayıda çalışanın değerlendirilmesine dayanmakta olup dışarıdan çalışan istihdam edilmesi durumunda kullanılamaz.
Standart Maliyet Modeli	David Watson	1973	Maliyet Tabanlı	-Model insan varlığını fiziksel bir varlık gibi ele alarak değerine yönelik standart değer hesaplamakta olduğundan uygulanması kolaydır. -Standart değer tespitiyle birlikte varyans analizleri, sapma değerleri gibi istatistiksel hesaplamalar gerçekleştirilebilmektedir.	-Standart değerler gruplar için belirlendiğinden model gruplar arası farklılıkları görmeye yardımcı olmasına rağmen grup içi farklılıkları belirlemede yetersizdir. -Grup içi farklılığa dikkat edilmeden belirlenen standart değerlerden hareketle maliyetleme gerçekleştirilmesi ileride ciddi problemler yaşanmasına neden olabilir.
Satın Alınmamış Şerefiye Modeli	Roger H. Hermanson	1964	Parasal Değer Tabanlı	-Bir işletmenin fazla kazancının çalışanların ekstra yeteneklerinden kaynaklandığı kabul edilmektedir. -Modele göre; bir işletmenin oluşturduğu şerefiye o işletmenin sahip olduğu insan kaynaklarının değerini ortaya koymaktadır. -Model geçmiş gelir rakamlarına dayandığından objektif bir model olarak kabul edilebilir.	-Modelin kullanılabilmesi için gerekli olan kapitalizasyon oranını belirlemek ciddi bir problemdir. -İnsan kaynağının elde edilen gelire gerçekte ne kadar katkı sağlayacağını ortaya koyamamaktadır. -Model kuruluşun kazancı arttıkça insan kaynağının örgüte değer kattığını varsaydığından kazancı etkileyebilme gücü olan kalite, hacim ve verimlilik gibi diğer unsurları yok saymaktadır.

Tablo 1. İnsan Kaynakları Muhasebesine İlişkin Modellerin Karşılaştırılması (Devamı)

Modelin Adı	Modeli Geliştirenler	Yılı	Yöntemi	Güçlü Yönleri	Zayıf Yönleri
Net Bugünkü Değer Modeli	Roger H. Hermanson	1964	Parasal Değer Tabanlı	-Örgütün sahip olduğu insan kaynaklarının değerinin insan kaynağına gelecek beş yılda ödenecek maaş ve ücretlerin bugünkü değeri olduğunu kabul edilmektedir. -Gelecek beş yıl için ödenecek olan maaşların bugünkü değeri, düzeltilmiş getiri oranıyla iskonto edilmekte olup kuruluşun insan kaynaklarının değeri olarak kabul edilmektedir.	-Verimlilik oranı, keyfi olarak belirlenen ağırlıklar ve beş yıllık süre kısıtlaması nedeniyle subjektiflik yüksektir. -Beş yıllık değerlendirme süresinin herhangi bir gereksesi bulunmamaktadır. -Kuruluşun sahip olduğu yatırım geri dönüş oranı ekonomideki diğer işletmelerle ve hatta benzer sektörlerdeki işletmelerle karşılaştırılabilir değildir.
Gelecek Kazançların Şimdiki Değeri Modeli	Lev ve Schwartz	1971	Parasal Değer Tabanlı	-Bir işletmenin insan kaynağının değerinin belirlenmesine yönelik en popüler ekonomik modellerden biridir. -İnsan kaynağından sağlanacak gelecekteki kazancın şimdiki değerinin belirlenmesini içeren bir model olarak değerlendirilebilir.	-Çalışanın bir işletmeden ayrılma ihtimalini ve terfi olanaklarını dikkate almamaktadır. -Çalışanın örgütsel etkinliğe katkısını ölçemediğinden insan kaynağının değerini doğru bir şekilde ortaya koyamamaktadır. -Çalışanın iş durumunun çalışma hayatı boyunca değişmeyeceğini ve şu anki haliyle kalacağını varsaymaktadır.
Stokastik Ödül Değerleme Modeli	Eric C. Flamholtz	1971	Parasal Değer Tabanlı	-Bir çalışanın işletmeden ayrılma olasılığı ve çalışanların tanıtım olanakları dikkate alınmaktadır. -Pozisyonlar arası geçişte değer değişimlerini en yakından inceleyen model olarak değerlendirilebilir. -İşletmeye geleceğe yönelik tahminler yapma imkanı sunduğundan uzun vadeli planlamaya yardımcı olmaktadır.	-Her bir çalışanın olası hizmet durumlarını tahmin etmek oldukça güçtür. -Bir grupta faaliyet gösteren bireylerin bağımsız olarak çalışan bireylerle karşılaştırıldığında işletme için daha yüksek bir değere sahip olabileceği gerçeği göz ardı edilmektedir. -Bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranının tespitinde objektifliğe aykırı bir tutum sergilenebilir.
Elde Edilen Net Faydaların Bugünkü Değeri Modeli	Morse	1973	Parasal Değer Tabanlı	-Çalışanların gelecekte bireysel olarak verecekleri hizmetlerin brüt değerinin ve kolektif kapasitelerinin belirlenmesini olanaklı kılmaktadır.	-Çalışanın gelecekteki hizmetinden işletme tarafından türetilen net faydanın bugünkü değerini belirlemeye yönelik kullanılacak iskonto oranının tespiti subjektif olarak değerlendirilebilir.
Jaggi ve Lau Modeli	Jaggi ve Lau	1974	Parasal Değer Tabanlı	-Bir grup çalışana temel olarak insan kaynağının değerinin ölçülmesini basitleştirmeye çalışmaktadır.	-Bir dönem için belirlenen olasılıkların sonraki dönemlerde de kullanılabilmesi varsayılmaktadır. -Çalışanın geçmiş eğilimlerinin değişmeyeceğine dair mutlak bir görüşte bulunmak doğru bir tutum olarak değerlendirilmemektedir.
Flowers ve Myers Modeli	Flowers ve Myers	1974	Parasal Değer Tabanlı	-Çalışanların olumlu tutum göstermeleri sonucu elde edecekleri yararları bilmeleri durumunda model yararlı sonuçlar verebilmektedir.	-İnsan davranışlarını etkileyen birçok faktörü göz ardı etmektedir.
Net Faydanın Kesinliği Modeli	Pekin Ogan	1976	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-İşletmelerde insan kaynağının değeri gelecekteki tahakkuk edecek net faydaların kesinliği dikkate alınarak belirlenmektedir.	-Gelecekte sağlanacak faydaların belirleyicisi olarak kullanılacak kesinlik faktörünün tespiti subjektif değerlendirmeler içerebilmektedir.
Toplam Ödeme Modeli	S.K. Chakraborty	1976	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-İnsan kaynakları bireysel bazda değerlendirilmek yerine toplu olarak ele alınmaktadır.	-İnsan kaynağını duran varlık olarak kabul etmemekte hatta varlık olarak ele alınmanın terimin genel anlamı ile uyumlu olmayacağını ileri sürmektedir.
Likert Modeli	Rensis Likert	1971	Parasal Olmayan Değer Tabanlı	-Nedensel değişkenler ve yardımcı olan diğer unsurları belli dönemlerde ölçerek insan kaynaklarının değişkenler üzerindeki değerinin hesaplanması hedeflenmektedir.	-Nedensel değişkenlerin ölçülmesi zor bir süreç olarak değerlendirilebilir. -İnsan kaynaklarının ölçülmesine yönelik uygulanması oldukça maliyetli bir modeldir.



Yukarıdaki değerlendirmelerden hareketle, insan kaynakları muhasebesine ilişkin geliştirilen bu modellerin sağladığı kolaylıklar ile avantajların yanında bir takım zorlukları ve uygulamada yeterli elverişliliği taşımadığı sonucuna varılabilir. Zira söz konusu modellerin gerek hesaplama bazlı gerek doğrudan değer tespitinde bir takım yetersizlikleri bulunmaktadır. Literatür incelendiğinde daha farklı modeller olmakla birlikte en çok tercih edilen modeller dahi meslek mensupları ve uzmanlar tarafından eleştirilere tabi tutulmakta ve son derece yeni olan insan kaynakları muhasebesi uzmanlık alanıyla ilgili yeni beklentiler gündemdeki yerini korumaktadır. Gelinek noktada muhasebe biliminin çatısı altında örgütlenen ve yeni bir kimliğe bürünme çabası gösteren insan kaynakları muhasebesinin, günün ihtiyaçları ve getirilen eleştiriler doğrultusunda revize edilerek, edineceği güncel kuramsal yapısıyla birlikte teori ve pratikte yakın gelecekte yerini sağlamlaştıracağı ileri sürülebilir.

6. SONUÇ

Değer üretiminde kilit rol oynayan ve ekonomistler tarafından en önemli kaynak olarak kabul edilen ‘‘insan kaynağı’’ diğer kaynakları yönetme ve kullanma kabiliyetiyle işletmeyle ilgili grupların bilgi gereksinimi duyduğu hususlardan birini oluşturmaktadır. İşletmeler tarafından insan kaynağının öneminin giderek artması ve insan kaynağına yapılan harcamaların iktisadi varlık yönü taşıması mevcut uygulamaların sorgulanmasına zemin hazırlamıştır. İlgili grupların insan kaynağıyla ilgili talep ettiği mali nitelikli veri ihtiyacını karşılama noktasında kendi sağlamasını yapan muhasebe bilimi de bu sorgulamalara duyarsız kalmamış, yeni bir uzmanlık alanı olarak *insan kaynakları muhasebesini* gündemine taşımıştır.

Geleneksel muhasebe uygulamalarında insan kaynağı ile ilgili yapılan tüm işlemler özüne bakılmaksızın giderleştirilmekte iken, fikri ve fiziki boyut taşıyan insan kaynağını açıklamada rol üstlenen ve sosyal muhasebe ile yönetim muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirilmesine aracılık eden insan kaynakları muhasebesi bir takım çalışmalar içerisine girmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesi, insanı mali bir dille ifade etme çabasıyla mali tablolarda yer vermek üzere sürekli geliştirilmiş araştırmaları içermektedir. Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesinde insan kaynağını ölçmeyi hedefleyen bir takım modeller geliştirilmiştir. Literatürde insan kaynakları muhasebesi modelleri maliyet tabanlı ölçüm modelleri ve değer tabanlı ölçüm modelleri olmak üzere ikiye ayrılmakta olup, değer tabanlı ölçüm modelleri ise parasal ve parasal olmayan değer ölçüm modellerinden oluşmaktadır.

Maliyet tabanlı modeller, insan kaynağının işletmeye olan maliyetini hesaplamaya yönelik geliştirilmiş modeller olup, baz aldığı maliyet türüne göre birbirinden ayrılmaktadır. Değer tabanlı modellerden parasal değer ölçüm modelleri, işletmedeki insan kaynaklarının değerini bireysel veya grup bazında değerlendiren ve gelecekte elde edilecek ekonomik faydaları iskonto oranıyla bugünkü değerine indirgeyerek belirlemeye yardımcı olan modelleri içermesine karşılık parasal olmayan değer ölçüm modelleri ise, insan kaynağının değerini para cinsinden ifade etmek yerine derecelendirme, sıralama, endeksler gibi tekniklerden yararlanarak hesaplamaktadır. Literatür incelendiğinde daha farklı sınıflamalara rastlanılmakla birlikte, çalışmada yer alan yaklaşımlar insan kaynakları muhasebesi yazınında en sık karşılaşılan modelleri oluşturmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesi gibi yeni çalışma alanlarının pratikte uygulanabilirliği teorinin de gelişimine olanak tanıyacaktır. Dolayısıyla, iş dünyasında (muhasebe uygulamalarında) insan kaynağını ölçme ve değerlendirme işlemlerinde geleneksel uygulamalar yerine insan kaynakları muhasebesinin tercih edilmesi, başka bir ifadeyle teori ve pratikte iş birliğinin sağlanması, insan kaynakları muhasebesiyle ilgili yaşanan olumsuzlukların çözümlenmesine yardımcı olacağı kanaati oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

AAA (1973). Report of the committee on human resources. The Accounting Review, 49, Committee reports: Supplement to Volume XLIX of the Accounting Review, 115-124.

AHMED, A. (2010). Human resource accounting (HRA): Techniques and accounting treatment. Inclusive Bangladesh Development Foundation; The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh (ICAB), 1-14.

AKINSOYINU, A. B. (1992). Human resources accounting: The myth and reality. **The Nigerian Accountant**, 18-20.

ARKAN, T. (2016). Human resources accounting: A suggested model for measurement and valuation. **Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Czasopismo**, 1(79), 173-193.



BRUMMET, R. L.; FLAMHOLTZ, E. G. ve Pyle, W. C. (1968). Human resource measurement: a challenge for accountants. *Accounting Review*, XLIII, 217-224.

CHERIAN, J. ve FAROUQ, S. (2013). A review of human resource accounting and organizational performance. **International Journal of Economics and Finance**, 5(8), 74-83.

CIPRIAN, G. G. (2007). Social accounting to make the social results visible. Erişim Adresi: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/920071/49.pdf>, Erişim Tarihi: 10 Şubat 2019.

DAWSON C. (1994). The use of a simulation methodology to explore human resource accounting. *Management Decision*, 32(7). 46-52.

EZEAGBA, C. E. (2014). The need for inclusion of human resources accounting in the balance sheet. **An International Multidisciplinary Journal**, 8 (2), 377-392.

FLAMHOLTZ, E.G. (1974). **Human resource accounting**. California: Dickenson Publishing.

[https://businessdocbox.com\(2018\)/Human_Resources/71408305-Chapter-3-an-overview-of-models-of-hra.html](https://businessdocbox.com(2018)/Human_Resources/71408305-Chapter-3-an-overview-of-models-of-hra.html) on 01.04.2018

IBARRA, V. C. ve COSICO, C. A. (2016). Awareness of human resource accounting practices and costing: evidence from the Philippines. **Global Journal of Business Research**, 10(4), 27-42.

IJEOMA, N.; BILESANMI, A. O. ve ARONU, C. O. (2013). Determining the contribution of human resource accounting (HRA) on financial statement of nigerian banks using the mantel test analysis. **International of Scientific & Technology**, 2(10), 51-55.

KASHIVE, (2002). Importance of human resource accounting practices and implications of measuring value of human capital: case study of successful PSUs in India. *XIMB Journal of Case Research* 4 (2), 113-144.

KAYA, U. (2013). **İnsan Kaynakları Muhasebesi** (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

NISAMUDHEEN, T. ve MUFLIHA, S. (2016). **Human resource accounting and auditing**. United States: Lulu Publication.

OLUWATOYIN, A. S. (2014). Human resources accounting and disclosure in financial statement: literature review. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(22), 64-75.

RAJSHEKA, V. (2018). <http://shareyouressays.com/knowledge/top-4-methods-used-to-measure-human-resource-in-your-organisation-explained/94579>, 21.11.2018.

SAREMI, H. ve NAGSHBANDI, N. (2012). Impact of human resources accounting on employees' performance in organization. **International Science Press**, 5(2), 199-229.

SHODGANGA. Retrieved from http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/148281/8/08_chapter%202.pdf on 05.05.2018

SIEGEL, J.I. ve G., SHIM, J. K. (2005). **Dictionary of accounting terms** (4th ed.). America: Barron's Educational Series, Inc.

SINGH, A. (2010). Human resource accounting at infosys – a case study. 262-273.

SRIVASTAVA, N. (2014). Human resource accounting: A strategic approach to corporate excellence. **International Journal for Research in Applied Science and Engineering Technology**, 2(4), 423-428.



UZLAŞMANIN, VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ: ANKARA'DAKİ SMMM, YMM VE SM'LER ÜZERİNE BİR UYGULAMA¹

Onur EROĞLU²

Hakkı CİBO³

ÖZET

Türk Vergi Sistemine ilk olarak 1963 yılında 205 sayılı yasa ile giren uzlaşma kurumunun bugün uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu, verginin kanunilik ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini, vergi inceleme sonuçlarını etkisiz hale getirdiği konularında eleştirilmektedir. Uzlaşma kurumuna yapılan bu eleştirileri vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle birlikte değerlendirildiğinde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu da olumsuz yönde etkileyeceği belirtilmektedir. Çalışmanın amacı, uzlaşma kurumuna yönelik bu eleştirilerin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyip etkilemediğinin araştırılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bu kuruma dikkatleri çekmektir. Bu anlamda Ankara'da faaliyette bulunan 401 YMM, SMMM ve SM olan meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması verileri faktör analizi ile incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, Uzlaşma, Vergiye Gönüllü Uyum, Faktör Analizi.

JEL Kodları: H21, H26, K34.

THE EFFECT OF CONCERNING TAX ON VOLUNTARY COMPLIANCE: A PRACTICE ON IAFA, CPA AND IA IN ANKARA

ABSTRACT

It is criticized that the reconciliation institution, which was first introduced to the Turkish tax system by Law No. 205 in 1963, has caused an inequality among the taxpayers as applied today, that the tax is contrary to the principle of law, and that the tax audit and tax review results are ineffective. It is stated that when these criticisms made to the conciliation institution are evaluated together with the factors that affect the voluntary compliance with the tax, it will negatively affect the voluntary compliance of the taxpayer. The purpose of the study is to draw attention to this institution, which is organized in the Tax Procedure Law, by investigating whether these criticisms towards the reconciliation institution negatively affect the voluntary compliance of taxpayers with tax. In this sense, the data of the survey application made to the professional members of 401 CPA, IAFA and IA operating in Ankara were analysed with Factor Analysis

Keywords: Taxation, Compromise, Voluntary Compliance to Tax, Factor Analysis.

JEL Codes: H21, H26, K34.

1. GİRİŞ

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergi beyannamelerinin verildiği zamanlarda yürürlükte olan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak yükümlülüklerini severek ve isteyerek yerine getirmeleri olarak tanımlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu, vergi bilinci ve ahlaki faktörler, diğer mükelleflerin davranış şekilleri, devlete güven, devletin vergiyi kullanma şekli konusundaki algı, vergi oranları ve vergi yükü, vergi denetiminin yaygınlığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi afları, vergilemede adalet algılaması, vergi idaresinin mükellefe karşı tutumu ve demografik faktörler etkilemektedir.

Uzlaşma kurumunun yürürlükte bulunan haliyle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı yönüyle eleştiri konusu yapılmaktadır. Uzlaşma kurumunun uygulandığı şekliyle eleştiri konusu yapılan bu

¹ Bu çalışma "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

² Doç. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, onureroglu00@gmail.com

³ Doktora Öğrencisi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi SBE Maliye ABD, hcibo@hotmail.com



hususların mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir. Araştırmanın amacı, yapılan bu eleştirilerden hareketle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma kurumunun mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesine olan etkilerinin tespit edilmesidir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergiye gönüllü uyum ve gönüllü uyumu etkileyen faktörlere ilişkin teorik çerçeveye yer verilmiştir. İkinci bölümde uzlaşma kurumunun tanımı yapılarak olumlu, olumsuz yönleri ve uzlaşma kurumuna yapılan eleştirilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde anket verilerine faktör analizi yöntemi uygulanmış bulunmuş olan faktörler analiz edilmiştir. Sonuç bölümü anket bulgularının değerlendirilmesi, yorumlanması içermektedir.

2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergiye gönüllü uyum (tax compliance), mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini beyannamenin verildiği zamanlarda yürürlükte olan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak yerine getirmeleridir. Vergiye uyumun dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar vergiye tabi gelirin tam ve doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri, vergi teşvikleri, gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olarak yapılması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması ve beyan edilen verginin doğru hesaplanmasıdır (Roth, Scholz ve Witte, 1989: 20).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) vergiye gönüllü uyumu vergi sistemine kayıtlı olmak, vergi beyannamelerini yasada öngörülen tarihe kadar vermek, vergi borçlarını zamanında ödemek olarak tanımlamıştır (OECD, 2008: 9). Vergi düzenlemelerine uygun davranan vergi mükellefleri vergi uyumunu gerçekleştirirken, yasal düzenlemelere uymayan vergi mükellefleri ise vergi uyumsuzluğunda bulunurlar (Webley, 2004: 96). Yani vergi uyumu mükelleflerin kamu otoritesinin yapmış vergi yasaları ile kurduğu vergi sistemine uymasındadır. Vergi yasalarına uygun hareket etmeyen mükellefler vergi uyumsuzluğuna neden olurlar.

Yazında, vergi mükelleflerinin beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak "Tax Compliance" adı altında yürütülmektedir. "Tax Compliance" kavramı "vergi uyumu" şeklinde ifade edilmektedir (Çelikkaya, 2002).

Vergi mükelleflerinin vergi uyumu, iradi uyum (voluntary compliance), gayriiradi uyum (involuntary compliance) şeklinde gerçekleşir. İradi uyum mükellefin herhangi bir baskıya maruz kalmadan gönüllü olarak vergi beyannamelerini yasalara uygun bir şekilde vergi idaresine vermesidir. Gayriiradi uyum ise gelir idaresi, mükellefi doğru beyana ve eksiksiz ödemeye zorlayıcı önlemler olarak mükellefin vergiye uyumunun sağlanmasıdır (Brondolo vd., 2008: 17).

Vergi tanımında en önemli özellik zorlamadır. Her ne kadar zorlama, verginin olmazsa olmaz koşulu olsa da vergi sisteminin ve vergi yönetiminin başarısı büyük ölçüde kişilerin vergiye gönüllü uyum göstermelerine bağlıdır (Aktan ve Çoban, 2006: 137). Ancak vergiye gönüllü uyum sadece mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ile sağlanmamaktadır, verginin bir diğer tarafında yer alan devletin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygulamaları hayata geçirmesi gerekmektedir (Şentürk, 2014: 132). Eğer bir ülkenin vergi sistemi yapısal bozukluklar nedeniyle mükellefin vergi uyumsuzluğu göstermesine neden oluyorsa ve vergi idaresi de bu durumda mükellefi cezalandırıyorsa bu sonuç vergi uyumsuzluğu sağlanmasında vergi idaresini de sorumlu kılmaktadır (Saygın, 2013: 21). Yazında vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler içsel ve dışsal faktörler bulunmaktadır.

2.1. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen İçsel Faktörler

Yükümlünün kendi şahsi bünyesinden kaynaklanan faktörlerden oluşmaktadır. Demografik faktörler, vergi ahlâkı, devlete güven düzeyi, demokrasi ve katılımcılık, milli gurur, din, vergi bilinci, sosyal normlar, vergi kültürü, siyasal iktidarı benimseme durumu gibi faktörlerdir.

2.1.1. Demografik Faktörler

Bireyin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen demografik faktörler, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, mesleki durumdur.

**2.1.1.1. Yaş**

Yapılan çalışmalarda yaşa göre mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bazı çalışmalarda gençlerin bazı çalışmalarda da yaşlıların vergiye gönüllü uyumlarının daha az olduğu görülmüştür.

Yaşlı bireyler genellikle gençlerden daha fazla vergi uyumu göstermektedirler. Yaşlıların gençlere göre daha fazla vergi bilgisine sahip olmaları, onların sosyal ve kültürel birikimlerinin daha fazla olması ve fazla risk almak istememeleri genellikle gençlere göre daha fazla vergi uyumu göstermelerini sağlamaktadır (Kornhauser, 2007: 154). Yaşlı insanlar daha fazla sosyal sermayeye sahip olduklarından, kendilerini topluma daha bağlı hissedebilirler. Kendilerini topluma daha bağlı hissedenden bireyler daha az vergi kaçıracağı belirtilmiştir (Torgler ve Schneider, 2004: 8).

2.1.1.2. Cinsiyet

Demografik faktörlerden olan cinsiyet değişkeni kadınlar ve erkekler arasındaki vergi uyumunu analiz eder. Kadın vergi mükellefleri erkek vergi mükelleflerine göre vergiye gönüllü uyum sağlanmasında daha isteklidirler. Kadının toplum içindeki geleneksel rolüne göre değerlendirme yapıldığında kadınların erkeklere göre daha fazla vergi uyumu gösterdiği söylenebilir. Ancak kadınların günümüz dünyasında daha bağımsız olması onların erkeklere göre daha az vergi uyumu göstermelerine de neden olabileceği belirtilmektedir. Yapılan çalışmalarda kadınların erkeklere göre daha fazla vergi uyumu gösterdiği tespit edilmiştir (Torgler, 2003: 52; Torgler ve Schneider, 2004: 20; Devos, 2008: 10). Ancak kadınların eğitim düzeyi arttıkça vergiye uyum davranışının azaldığı görülmüştür (Devos, 2008: 10).

2.1.1.3. Medeni Durum

Medeni durum bireylerin vergi uyumunda olumlu/olumsuz etkiler oluşturabilmektedir. Mükellefin medeni durumu vergi ödeme gücünü etkileyeceğinden, yani harcanabilir geliri azaltacağından dolayı, vergiyi algılaması da farklı olabilecektir (Çiçek, 2006: 64). Şöyle ki, yeterli geliri olan bekâr bir mükellef için fedakârlık sayılmayacak bir durum, tam tersine evli ve çocuklu mükelleflerde bir fedakârlığa dönüşmektedir. Bu durum vergiye tepki gösterilmesine neden olmaktadır (Kaynar ve İpek, 2009: 119). Torgler (2007: 120-121) evli bireylerin toplumdaki statüleri nedeniyle sosyal ilişkiler ağı daha güçlü olduğundan daha fazla vergi ahlakına sahip olduğu bundan dolayı da evli bireylerin vergi uyum düzeyinin bekârlara oranla daha fazla olduğunu ifade etmektedir.

2.1.1.4. Eğitim Düzeyi

Eğitim vergi mükellefinin vergi kanunları hakkındaki bilgisi ile ilgilidir. Eğitimin vergi uyumu üzerindeki etkisi iki şekilde değerlendirilebilir. Birincisi, iyi eğitilmiş vergi mükellefleri vergi hukuku ve mali konularda daha fazla bilgi sahibidirler. Devletin sağladığı faydaların ve hizmetlerin uygunluğunu daha iyi değerlendirebileceği bir konumdadırlar. Eğitilmiş birey devletin yaptığı boşa harcamaların daha fazla farkında olacaktır. Bu nedenle vergi uyum dereceleri diğerlerine göre daha fazla olacaktır. İkincisi, eğitilmiş vergi mükellefleri aynı zamanda vergi kanunlarını iyi bildiklerinden vergisel boşlukları ve vergi kaçırma fırsatlarının daha fazla farkındadırlar. Bu farkındalık nedeniyle eğitilmiş vergi mükellefleri vergi kaçırma yöntemlerini daha kolay uygulayabilirler. Bu durumda eğitilmiş bireylerin vergi uyumu daha az olacaktır (Torgler, 2003: 439). Yüksek eğitim düzeyine sahip mükellefler, vergilerin ekonomik ve toplumsal faydaları konusunda daha fazla bilinçli olmaları nedeniyle vergi kaçırma konusundaki eğilimleri daha düşük olacaktır (Batirel, 1996: 53).

2.1.1.5. Mesleki Durum

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerden biri de kişinin mesleğidir. Her meslek grubu farklı bir vergi uyumu davranışında bulunabilir. Yükümlünün mensup olduğu referans grubunda (özellikle mesleki) kaçakçılık eğilimi yaygınsa, bireysel olarak mükellefin vergi verme azmi ve şevki de kırılabilecektir (Batirel, 1996: 53). Mükelleflerin meslekleri ile vergi uyum düzeyleri arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışan yaklaşımların genelinde özellikle kendi işinde çalışanlar, part-time çalışanlar, kendi adına ve bağımsız çalışan meslek gruplarının vergi kaçakçılığı eğiliminin yüksek olduğu belirtilmektedir (Torgler, 2007:123).

**2.1.2. Vergi Ahlakı**

Vergi ahlakı içsel bir motivasyon olarak tanımlanmıştır (Torgler, 2003: 5). İçsel motivasyon (intrinsic motivation), dışsal bir baskı ve zorlama olmadan vergi ödeme konusundaki isteklilik ve ahlaki yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (Kornhauser, 2007: 139-142). İçsel motivasyon, mükelleflerin vergi ödemelerinde en önemli faktörlerdendir (Frey ve Feld, 2002a: 3). Bazı mükelleflerin neden yüksek vergi uyumuna sahipken, diğerlerinin neden vergi uyumuna sahip olmadıkları konusunda büyük ölçüde vergi ahlakı belirleyici olmaktadır (Torgler, 2008: 1250). Vergi ahlakına sahip bireyler vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını zamanında tam olarak yerine getirirler (Muter, vd., 1993: 29; Schmolders, 1976: 111).

2.1.3. Devlete Güven Düzeyi

Mükellefin vergi bakımından davranışını, belirleyen birçok sosyal ve kültürel faktör bulunmakla beraber, içinde yaşadığı devlete ve kurumlarına duyulan güven ile vatandaşlık bilinci bu faktörlerin başında gelmektedir (Cullis ve Lewis, 1997: 310). Devlet ile yükümlüler arasındaki ilişki psikolojik sözleşme olarak tanımlanmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 87). Devlet ve vergi mükellefleri arasındaki bu psikolojik vergi sözleşmesinin geçerli olmasındaki en büyük faktör devlet ile mükellefin birbirine olan güvenidir (Torgler, 2003: 213). Devlet yetkilileri ile mükellefler arasındaki karşılıklı işbirliği ve güven, vatandaşların kendilerini yasaların bir parçası olarak görmelerini sağlayacaktır. Bu durumda vergilerini dürüst ve kendiliğinden öderler. Mükelleflerin güveni yüksekse toplumsal ihtiyaçların karşılanmasını bir görev olarak kabul edeceklerdir. Vatandaşların devlete ve vergi idaresine güvenmediği bir ortamda devletin vergi toplamak için güç kullanması gerekecektir (Lozza, Kastlunger, Tagliabue ve Kircler, 2013: 52).

2.1.4. Demokrasi ve Katılımcılık

Demokrasi halkın yönetimi veya iktidarı demektir. Demokraside iktidar halka aittir (Sartori, 1993: 22). Demokrasi insanın sırf insan olmasından dolayı sahip olduğu hak ve hürriyetlerini kullanmasına imkân tanır (Doğan, 2007: 147). Demokratik rejim içinde verginin temeldeki zorlayıcı (cebrî) özelliği bir ölçüde de olsa azalmaktadır. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur (Çağan, 1980: 131). Doğrudan demokrasi ve yerel özerklik vergi ahlakının yükselmesinde önemli bir faktör olarak görülmektedir. Mükelleflerin vergi affına karar vermeleri ya da vergi kanunlarının yapılmasında rol oynamaları onların vergi ahlakı düzeyini arttırmaktadır (Torgler, 2007: 41). Demokrasiyi destekleyen bireylerin ülkeleri ile kendilerini özdeşleştirmeleri ve bu nedenden dolayı hayatlarından memnun olmaları onların daha fazla vergi ahlakına sahip olmalarını sağlamaktadır (Sa, Martins ve Gomes, 2015: 240-250).

2.1.5. Milli Gurur

Vergi ödeme ya da ödememe açısından mükelleflerin psikolojik tutum ve davranışlarını belirlemede etkili faktörlerden biri de milli gururdur. Milli gurur toplum kimliğinin oluşmasını sağlayan ve kişinin toplumdaki davranışlarını etkileyen bir faktördür. Milli gurur grupların, organizasyonların ve toplumda yaşayan bireylerin işbirliğini sağlamaktadır. Yaşadığı toplumla, ülkesiyle ne kadar gurur duyarsa bireylerin vergi ahlakının da o denli yüksek olması beklenmektedir (Torgler ve Scheineder, 2004: 10-11). Milli gururun vergi uyum yazınında tamamen ihmal edilen bir alan olmasına rağmen Torgler'in yaptığı çalışmalarda milli gururun vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğine dair sonuçlar elde edilmiştir (Torgler, 2007: 41).

2.1.6. Din

Din toplumsal yaşamda insan tutum ve davranışlarını belirleyen ve etkileyen çok önemli bir faktördür. Dini inançları kuvvetli olan bireylerin, dini referanslara dayandırılan vergiler konusunda daha hassas ve duyarlı davrandıkları ileri sürülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 151). Dini inançlarının gereği olmayan veya bunun tersi bir düşüncede olan bir mükellefin ise, vergi verme konusunda istekli olmayacağı veya en azından bunu kabul etmeye razı olmayacağı ve vergiye karşı bir direnç içerisine gireceği ileri sürülmektedir (Çataloluk, 2008: 221).



2.1.7. Vergi Bilinci

Vergi bilinci kamu hizmetlerinin yapılması açısından verginin önemli olduğunu bilen toplumun, kişilerin, vergi konusundaki ödevlerini yapma istekliliklerinin seviyesidir (Akdoğan, 2011: 189). Mükellefin vergi bilincinin oluşturulmasında mükellefte kendisi tarafından ödenen vergilerin kamu hizmetlerinde kullanıldığı ve adil bir vergi sisteminin var olduğu duygusu verilerek sağlanabilir (Cansız, 2006: 132). Bu nedenle devletin toplamış olduğu vergilerin harcanmasında şeffaf olması, vergilerin yerinde ve verimli alanlarda kullanılması, yolsuzluk yapılmaması toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına olumlu katkıları olacaktır (Acar ve Merter, 2004: 10).

2.1.8. Sosyal Normlar

Sosyal normlar sosyal gruplar arasındaki davranış, fikirler ve kanaatler olarak tanımlanabilir. Sosyal normlar gelişir ve gruplar içinde ve arasında sosyal süreçler aracılığıyla değiştirilir. Dolayısıyla normlar durağan değil, sosyal karakterlerinden dolayı belirli bir sürekliliğe sahiptir. Belirli bir sosyal grubun normları, kendilerini bu grupla özdeşleştiren insanların davranışlarını etkiler (OECD, 2010: 21). Sosyal kurallar vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Vergilerin ödenmesi ile ilgili sosyal kurallar toplumdan topluma farklı bir şekilde bireylerin vergi ödeme davranışlarını arttırabilir veya azaltabilir (Weber vd., 2014: 19). Toplumda var olan geleneklere göre vergi ödeme yükümlülüğü kabul edilmiş ve sosyal bir kural olarak benimsenmişse bireylerin vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilenir. Toplumda vergi kaçırmak genel bir kural olmuş ve insanlar vergi kaçırdıklarında çevresindeki insanlardan vergi kaçırdıklarından dolayı utanç duymuyorsa vergiye uyum olumsuz yönde etkilenecektir. Bireylerin gelenekleri ihlal etmesi onlara aykırı hareket etmesi, toplum tarafından dışlanabileceği gibi bireyin kendisi de pişmanlık ve suçluluk duygusu hissedecektir. İnsanlar vergi kaçırdıkları için yaşadığı toplumun refah kaybına uğrayacağını, sahtekârlıkla itham edileceklerini düşündüklerinde vergi kaçırırken daha dikkatli hareket edeceklerdir (Torgler, 2007: 67).

2.1.9. Vergi Kültürü

Bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkenin tarihsel kültürü içinde yer alan ve tarihsel kültürle sürekli etkileşim içinde olan ulusal vergi sistemine bağlı tüm resmi gayri resmi kurumların bütünüdür (Nerre, 2008: 155). Vergi kültürü, vergileme ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş kurumlar vergi kodlarını (kurallarını) belirler. Vergi kodlarının belirlenmesinde ikinci etken çevre ve kısıtlamalarıdır. Vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi otoriteleri, uzmanlar (örnek vergi danışmanları), ve akademisyenler vergi kodunun bir parçası sayılmaktadırlar. Sayılan bu grupların vergiyle ilgili algı, tutum ve davranışları o toplumdaki kültürel normların, etik değerlerin etkileşiminden büyük ölçüde etkilenmekte ve bir vergi kodu ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu vergi koduyla beraber gruplar arasındaki etkileşim, sosyal bağlar ve sosyal ağlar ne kadar çok artarsa vergi kültürü de o oranda artacaktır (Nerre, 2008: 156). Toplumun yapısında varolan dürüstlük, adalet ve görev duygusu gibi değerler etkileşimi vergi kültürünün oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Bu değerler devlet ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşimi hızlandırır (Nerre, 2008: 155). Mükelleflerin vergi ödeme eğilimi, vergi ile finanse edilen kamu mallarından fayda sağlamaları, hükümetin mükelleflere güven vermesi ve tarafsız davranması, adil bir vergi sisteminin olması, devlette yozlaşmanın olmaması, vergi idaresi görevlilerinin mükelleflere davranış şekilleri, vergi kanunlarının kalitesi, hesap verilebilirlik, şeffaflık vergi kültürünün oluşmasında olumlu yönde katkı sağlayacaktır (Chuenji, 2014: 30).

2.1.10. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu

Siyasal iktidar benimsedikçe devlete olan güven artmaktadır. Devlet ile vatandaşlar arasındaki güven arttıkça karşılıklı doğal bir sözleşme oluşmaktadır. Bu sözleşme ülkedeki sosyal sermaye birikimine önemli katkılar sağlar. Sözleşmenin temelini oluşturan karşılıklı güven vergisel düzenlemelerin vatandaşlar tarafından daha kolay benimsenmesi, vergi maliyetlerinin düşmesi ve hükümetleri vergi yükünü azaltmaya yönlendirmektedir (Slemrod, 2002: 12-13). Siyasal sistem iyi çalışıyor ve insanlar devleti yönetenlerden memnunsu vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonları artacağı ifade edilmektedir (Torgler, 2004: 8). Ayrıca vergi ahlakı ile siyaset arasındaki ilişkiyi belirleyen önemli faktörlerden biri de siyasal iktidarı benimseme durumu, mevcut siyasal süreçten memnuniyet ile birlikte vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılım düzeyidir. Siyasal katılımcılık ve vergi ahlakı arasında güçlü bir korelasyon bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılımları arttıkça, toplumdaki vergi ahlakı da artmaktadır. Mükelleflerin iktidardaki siyasal otoriteyi



destekleme oranı arttıkça da toplam vergi ahlaki artış göstermektedir (Torgler, 2003: 213). Bu durumu amprik sonuçlarla (Feld ve Frey, 2002a: 88-89) da doğrulanmaktadır.

2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Dışsal Faktörleri

Yazında vergiye gönüllü uyumu etkileyen dışsal faktörler vergi adaleti, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranları, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler, vergi afları, mali müşavirler/vergi danışmanları, devlet yönetimi algısıyla ilgili faktörler, vergi idaresinin tutumu, vergilerin kullanıldıkları alanlar, yolsuzluk haberleri gibi birçok faktör bulunmaktadır.

2.2.1. Vergi Adaleti

Vergi sisteminin adil olup olmadığının algılanmasında üç unsur etkili olmaktadır. Ödenilen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitlik, dikey eşitlik (vertical equity) ve yatay eşitlik (horizontal equity) dir. Bu unsurlardan birincisi ödenen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitliğin sağlanması, vergi ödeyen bütün mükelleflerin, sunulan kamu hizmetlerinden ödedikleri vergi kadar yararlanabilmelerini ifade eder. İkincisi dikey eşitlik, değişik sosyal tabakalardaki mükelleflerin ödeme güçleri oranında vergi ödemeleri anlamına gelir. Üçüncüsü yatay eşitlik aynı sosyal tabakada yer alan mükelleflerin, aynı tür vergi uygulamalarına tabi tutulmalarını ifade eder (Wenzel, 2002: 44). Adil bir vergi herkesin adil olduğuna inandığı bir vergidir. Vergi mükellefleri vergi yüklerinin adil dağıldığını düşündüklerinde vergi uyumları artacaktır. Ancak vergi yükünün adil dağılmadığını düşünen mükellefler bunu bahane ederek vergi kaçırma konusunda kendilerini haklı görüp kendilerini savunacaklardır (Torgler, 2007: 67).

2.2.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen bir faktör olarak görülmektedir. Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlanmaktadır. Benzer bir kavram olan verginin anlaşılabilirliği ise, bir mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken miktar arasındaki farkı ifade etmektedir (Üyümez, 2016: 77). Vergi mevzuatının karışık olması, vergi kaybının meydana gelmesine neden olabilir. Çünkü anlaşılamayan karışık bir vergi mevzuatının doğru biçimde uygulanması mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanunu olması ve bu kanunların birbirleriyle bağlantısının kurulamaması, kanunlar arasında uyumun sağlanamaması karmaşaya yol açabilir. Bu karışıklık, sistemden kaynaklanan vergi kaybına ve kaçığına sebep olabilmektedir (Karakoç, 2004: 94). Vergi kanunlarının ve prosedürlerin karmaşık olduğu bir vergi sisteminde mükellefler sahip oldukları haklar hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir. Böyle bir ortamda vergi kaçırma olasılığı daha fazla olduğu gibi bu durum yolsuzlukların artmasına da neden olabilir (Purohit, 2007: 286). Ayrıca vergi sisteminin karmaşık yapısı vergiye uyum maliyetlerini de arttıracaktır. Uyum maliyetleri artan mükellefler uyumdan kaynaklanan yolsuzluklara neden olabilirler (Tanzi, 1998: 567).

2.2.3. Vergi Oranları

Mükelleflerin vergilendirme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise, vergi oranlarıdır. Vergi oranları ile mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutumlarının derecesi arasında doğrusal bir ilişki vardır (Aktan vd., 2006: 160). Vergi yükü kişinin ödediği toplam vergilerin toplam gelirlerine oranıdır (Pehlivan, 2013: 161). Kişi vergi ödemesinden dolayı ekonomik gücünde azalma meydana gelir. Ekonomik gücü azalan vergi mükellefi psikolojik olarak baskı hisseder bu baskıya vergi tazyiki denir (Eker, 1996: 152). Ödenecek vergi, vergi mükellefinin vergi sonrası gelirinde mutlak bir azalmaya neden olduğundan, vergi oranlarındaki artışla beraber, mükellefin vergi kaçırma eğiliminde bir artış olacaktır. Burada vergi oranlarındaki artışın, mutlak surette vergi kaçakçılığını arttıracaklarını söylemek her zaman geçerli değildir. Eğer vergi mükellefinin risk alma isteği yüksekse, vergi cezalarının ve yakalanma riskinin sabit olması, vergi kaçakçılığını cesaretlendirecektir (Andreoni vd., 1998: 823). Ayrıca yüksek vergi oranları, mükelleflerin vergi kaçırma zorlayarak yolsuzluklara zemin hazırlayabilir (Tanzi, 1998: 567).

**2.2.4. Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler**

Vergi denetiminin esas amacı mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmesini sağlamaktır. Bir gün denetleneceğini düşünen vergi mükelleflerinin kanunlara uygun hareket etme eğilimi artacaktır. Çünkü vergi denetimi kanuna uygun hareket etmeyen, vergisini zamanında, kanuna uygun vermeyenler için ciddi bir risktir. Mükellefin doğru beyanda bulunmasını sağlayan ölçüt ise, bu riskin yüksekliğidir (Çetinkaya, 2002). Vergi denetimlerinin artırılması ve gelecekte de vergi denetimlerinin yapılacağı algısı vergi uyumunu negatif yönde etkileyeceği belirtilmektedir. Devamlı yapılacak denetimler para cezalarından daha fazla etkiye sahip olabilir (Alm, 2011: 19). Vergi kaçırın mükelleflere yapılacak denetimler söz konusu mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir. Ancak yüksek vergi uyumuna sahip mükelleflere yönelik vergi denetimi ve vergi cezası türünden caydırıcı önlemlerin yoğun şekilde uygulanması ise vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde dışlayıcı bir etki yaratarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilir (Torgler, 2003: 217). Aşırı ve amacını aşan denetimler ve cezalar vergi mükellefinin ahlaki düşüncelerini de negatif yönde etkileyebilir. Çünkü bu durumda vergi idaresi vergi mükellefine güvenmediğini ima etmektedir (Sour, 2004: 51).

2.2.5. Vergi Afları

Vergi affı (tax amnesty) genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak anlaşılmaktadır. Vergi affından vergi mükellefi olması gereken ya da vergi mükellefi olup da vergi miktarının tamamını ödemiş olan kişi ve kurumlar yararlanmaktadır (Güner, 1988: 261). Vergi afları; vergi gelirlerinde hızlı bir artış sağlaması, idari maliyetleri azaltması, vergi kaydı olmayan mükelleflerin kayıt altına alınarak daha sonraki aflarda onların daha iyi izlenmesini sağlanmasına yardımcı olur. Makul ve adaletli vergi cezalarının oluşturulmasıyla vergi sisteminin iyileştirilmesi, sonraki aflarda vergiye gönüllü uyumu arttırması şeklinde faydaları olabilir (Alm, 1998: 4). Buna karşılık vergi affını haksızlık olarak gören dürüst vergi mükelleflerinin af sonrası vergiye gönüllü uyumları azalır. Dürüst vergi mükelleflerinin vergi ödemeyen mükelleflerin varlığından haberdar olmasına neden olur. Hükümetin vergi kanunlarını uygulayamadığını ve gelecekte de bir vergi affının olabileceği şeklinde algı yaratması vergi aflarının olumsuz yanlarını oluşturmaktadır (Alm, 1998: 4).

2.2.6. Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yapan, vergi beyanlarını hazırlayan ve imzalayan, mükelleflere danışmanlık hizmeti veren mali müşavirler vergi kayıtlarını tuttukları mükelleflerle devamlı iletişim içerisinde oldukları için mükelleflerle sürekli iletişim halinde olan mali müşavirler, mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Mali müşavirler vergi kayıtlarını yaptıkları mükellefleri vergi verme hususunda olumlu yönde yönlendirebilecekleri gibi olumsuz yönde de yönlendirebilmektedirler (Organ ve Yegen, 2013: 242). Mükelleflerin vergiye uyum sağlaması konusunda mali müşavir ve danışmanlar ilk olarak, vergi konusunda yeterli bilgiye, eğitime sahip olmayan mükelleflerin beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapmalarını sağlamaları yönünden, hata oranını azaltıcı ve gönüllü uyumu arttırıcı bir role sahiptir. Diğer taraftan ise mükellefin daha az vergi ödeme talebi karşısında yasal boşlukları kullanarak ya da yasaları ihlal ederek toplumdaki vergi ödeme kültürünü olumsuz şekilde yönlendiren ve vergi uyumsuzluğunu arttıran bir rol de üstlenebilmektedirler (Canbay ve Çetin, 2007: 61). Ayrıca mali müşavirler bir taraftan mükellefleri yeni yapılan vergisel düzenlemeler konusunda bilgilendirebileceği, vergi yasalarının mükellefler tarafından anlaşılmasını sağlayabileceği gibi, tam tersine mükellef adına her konuda kendi hareket ederek mükelleflerin vergi ile irtibatını da en aza indirebilir (Çelikkaya, 2002).

2.2.7. Vergi İdaresinin Tutumu

Vergi idaresinin mükelleflere yönelik tutumları vergiye uyum düzeyini etkileyen önemli bir faktördür. Vergi hasılatının artırılmasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşim önemli bir role sahiptir. Vergi idaresinin mükelleflere yönelik yaklaşımı olumlu olduğunda, mükelleflerin vergi ödeme arzusu artar. Aksine vergi idaresi mükelleflere karşı olumsuz bir tutum içerisinde bulunursa mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenir. Vergi idaresinin mükelleflere saygılı davranmaları vergiye gönüllü uyumu arttırırken, idare tarafından mükelleflerin sadece aidat ödemeye zorlanan "özneler" olarak görülmesi vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 2-3).

Vergi idaresi yetkilileri ve memurlar mükelleflere eşit şekilde davranmalı, mantıksız ve müdahaleci denetimlerden kaçınmalı, haksız cezalar uygulamamalıdır, mükellefleri her konuda bilgilendirmelidir. Vergi idaresinin mükellefe karşı bu şekilde davranması mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından



önemlidir (Kirchler vd., 2008: 219). Mükellef ile vergi idaresi arasında psikolojik bir sözleşme vardır. Vergi idaresinin mükelleflere en baştan vergi kaçakçısı oldukları şüphesiyle yaklaşma gibi bir strateji ile yaklaşımları vergi idaresi ile mükellef arasındaki bu sözleşmeyi olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 91). Vergi idaresi vergi mükelleflerini potansiyel birer suçlu olarak değil potansiyel bir müşteri olarak görmelidir. Vergi idaresi gerektiğinde vergi mükelleflerini eğitime teşvik etmek, vergilerin ödenmesi ve vergi beyannamelerinin doldurulması konusunda yardımcı olmak, mükellefin telefonla idareye danışmasını sağlamak, vergi idaresinin web sitesinin anlaşılır hale getirmek, vergi kanunlarını, vergi beyannamelerini ve ödeme şeklini basitleştirmek mükellefin vergiye uyumunu arttıracaktır (Alm ve Torgler, 2011: 647).

2.2.8. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar

Hükümet ile mükellef arasında psikolojik bir sözleşme kurulduğu benzetmesi yapılabilir. Bu sözleşmede karşılıklı görev ve haklar düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin sözleşmenin tarafı olarak vergi ödeme zorunluluğu bulunurken hükümetin de ödenen bu vergilere karşılık vergi mükelleflerine kamu hizmeti sunması gerekmektedir. Hükümetin sunmuş olduğu mal ve hizmetlerden sağlanan fayda ile mükelleflerin ödediği vergilerin eşit olması durumunu ifade eden vergilemede fayda ilkesinin devlet tarafından ihlal edildiği durumda, mükellefler vergi kaçırmayı savunmaya başlayabilir. Bu nedenle kamusal hizmetlerin ödenen vergilerle orantılı olması gerekmektedir (Frey ve Feld, 2006: 4). Mükellefler ödedikleri vergilerin verimli alanlarda harcanmadığını düşündüklerinde kandırıldıklarını hissedebilir vergilerin verimsiz alanlarda harcanması gelirler ve giderler arasında bir mali bağlantı oluşturur (Torgler, 2003: 351). Çok fazla vergi ödediklerini ve karşılığında talep ettikleri kamu hizmetlerinde tatmin olmadıklarında mükelleflerin vergiye tepkisi olumsuz olacaktır. Ancak vermiş olduğu vergiler karşılığında kamu hizmetlerinin arttığını gördüğünde bu tepkisi azalacak ve bu durum psikolojik olarak kendini iyi hissetmesini sağlayacaktır (Torgler, 2007: 67).

2.2.9. Yolsuzluk Haberleri

Yolsuzluk (corruption) kamu yetkisinin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasıdır. Buradaki çıkar bir kişinin olabileceği gibi bir grubun, bir partinin veya ailenin çıkarı da olabilir (Tanzi, 1998: 564). Vergiler kamu giderleri için ödenen bedellerdir. Kamu hizmetlerinin finansmanı vergi mükelleflerinin ödediği vergilerle sağlanmaktadır. Vergi mükellefleri ödedikleri bu vergilerin yerinde kullanılmadığını, hükümetlerin yolsuzluk yaptığını düşünüyorlarsa hükümete güvenmeyeceklerdir. Hükümet tarafından kendilerinin kandırıldığını düşüneceklerdir. Bu onların daha fazla vergi kaçırmaya neden olacaktır. Aksine vergi mükellefleri çıkarları ve tercihlerinin politik olarak uygun şekilde temsil edildiğini düşünür, hükümetin yapmış olduğu hizmetler adil ve şeffaf bir şekilde artarsa devletle daha fazla işbirliği içine girecekler ve vergiye gönüllü uyumları artacaktır (Babu ve Chariye, 2015: 322-323).

3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMU

Sözcük olarak uzlaşmak, Türk Dil Kurumu'na göre (TDK, 2017) aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak anlamına gelmektedir. Türk vergi hukukunda uzlaşma kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları anlamına gelmektedir (Çağan, 1982: 139). Uzlaşmanın esas amacı, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmak, mükellefin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmasını sağlamak, mahkemelerin iş yükünü hafifletmek ayrıca mükellefin yargılama süresince yapacağı maliyetleri, bürokratik işlemleri ortadan kaldırmaktır.

Uzlaşma müessesinin bu amacına rağmen kurumun şu anda uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı ve bunun da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz şekilde etkilediği yönüyle eleştiri konusu yapılmaktadır.

3.1. Uzlaşma Kurumunun Olumlu Yönleri

Uzlaşmanın idare, mükellef, yargı mercileri açısından olumlu yönleri bulunmaktadır.

**3.1.1. İdare Açısından Olumlu Yönleri**

Vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkların sayısını azaltacaktır. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azalması idare açısından da olumlu olacaktır. Tarh edilen vergi ve cezalarda indirim yapılacaksa da vergi tahsilatının hızlanması sağlanacaktır (Dönmez, 2000). Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sayısının azalmasıyla idare çok sayıda davayı izleme külfetinden, mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşlarının önüne çıkmaktan kurtulmaktadır (Kırbaş, 1996: 184).

Vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman aldığından, bir taraftan devletin vergi alacağı tahsilinin gecikmesine yol açmakta, diğer taraftan mükellef açısından da sıkıntılı bir süreci beraberinde getirmektedir (Gerçek, 2006: 122). Uzlaşmayla vergi yönetiminin yasal olarak alması gereken verginin ya da cezanın bir bölümünde vazgeçmekte, buna karşın alacağı diğer bölümünü kolay ve çabuk tahsil etmektedir (Güneş, 2008: 177). Böylece idare vergi davaları ile uğraşmaktansa asıl işlevi olan vergicilik üzerine yoğunlaşma olanağı bulmaktadır.

3.1.2. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri

Uzlaşmanın mükellefe de faydaları bulunmaktadır. Uzlaşmayla mükellef yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme yaparak fayda sağlamaktadır (Güneş, 2008: 177). Uzlaşma İdarenin tek taraflı iradesinin yansımaları olarak varlık kazanan işlemlere mükellefin iradesinin de katılarak, vergilemede gerçek durumun tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Böylece Uzlaşmayla vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere mükellefin de katılımını sağlayarak bu işlemlerin en doğru şekilde çözümlenmesini sağlamış olur (Gerçek, 2006: 123). Ayrıca uzlaşma mükellefin idare ile yaşadığı uyuşmazlığı mahkemeye taşımamasının ve dava sürecinin mükellefin psikolojisi ve işi üzerindeki olumsuz etkilerinin ortaya çıkmasını engellemektedir (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 159). Bununla birlikte mükellefin davayı kaybetmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesi de ortadan kalkmaktadır (Armağan, 2007: 176). Uzlaşmayla mükellefe vergilendirme sürecine katılarak kendini idareye anlatması, idarenin mükellefe karşı ileri sürmüş olduğu iddialara karşı iddia ve fikirlerini ileri sürerek kendini savuma hakkı verilmektedir.

3.1.3. Yargı Mercileri Açısından Olumlu Yönleri

İdare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar günümüzde mahkemelerin iş yükünü arttıran önemli bir etken olmuş hem de mükelleflerin devlete olan güvenlerinde de azalmaya neden olmuştur (Çetin, 2010: 196). Yargı organlarının iş yükünün artmasıyla vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından çözümlenmesini beklemek işlerin çokluğu ve uzaması nedeniyle eskiden beri pahalı bir anlayış olarak görülmüştür (Aliefendioğlu, 1980: 3). Uzlaşmayla başvurularak ihtilafların çözülmesi, mahkemelerin iş yükünün azaltılması, mahkeme harçları, bilirkişi ücretleri, kırtasiye, bina bakım onarım gibi birtakım maliyetlerden tasarruf edilmesi sağlanmaktadır (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 152-153). Uzlaşmanın, kamu alacağının eksik ama hızlı tahsilatına, yargı ekonomisine ve hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına da önemli katkıları olduğu söylenmektedir (Yavaşlar, 2008: 331).

Ancak uzlaşma, mahkemelerin iş yükünü azaltması açısından oldukça önemli olmakla birlikte, cezaların caydırıcılığını azalttığı, vergilendirmenin en temel ilkelerini ve bir hukuk devletinin en temel haklarından olan dava hakkını ihlal ettiği konusunda da eleştirilmektedir (Üyümez ve Moğol, 2004: 596; Yılmaz, 2009: 348).

3.2. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma, hukuk teorisi açısından devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapması, mükelleflere ödün vermesi, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemesi, vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmesi, vergi ödevini zamanında ve uyumlu bir şekilde yerine getiren mükelleflerin uyumunu sağlamada yönetsel olarak sisteme olumsuz etki ettiği konularında eleştirilmektedir (Armağan, 2007:176; Eroğlu, 2013:176).

3.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Yöneltilen Eleştiriler

Verginin Kanuniliği ilkesi, vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanmasını öngörmektedir. Bu, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasının tümünü kapsamaktadır. Bu zorunluluk, belirsizliklerin ve keyfiliklerin önlenmesi, verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011: 211). Vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış



olup, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda, idare vergi tarh ve tahsil işlemlerini yapmak zorundadır. İdare tahakkuk etmiş herhangi bir vergi alacağını alamamazlık edemez. Diğer bir deyişle, vergi konusunda kural olarak idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır (Öncel vd., 2011: 171; Çağan, 1982: 146-147).

Uzlaşma, vergi idaresini temsil eden uzlaşma komisyonları ile mükellef veya ceza muhatabının tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda belli bir vergi ve/veya ceza miktarı üzerinde anlaşarak, beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmeleridir. Uzlaşmayla belli bir vergi kanununa göre doğmuş olan vergi alacağının bağlı yetki ile donatılmış olan idare tarafından alınmaması söz konusudur. İdare ile mükellef arasındaki pazarlığa, bir başka deyişle mükellef ile idare arasındaki ilişkilere bağlı olarak sonuç doğuran uzlaşma hukukilik ilkesine ve anayasal ilkelere aykırılık (Eroğlu, 2013: 174) oluşturduğu gibi bu durum verginin hukukilik ilkesinin devlet yönünde zorla tahsil ve talep hakkı veren boyutuyla da çelişmektedir. İdarenin mükellef veya ceza muhatabıyla böyle bir pazarlığa girişmesi aynı zamanda devletin egemenlik gücüne de gölge düşürmektedir (Ozansoy, 2000: 208). Öte yandan uzlaşmayla idare yaptığı bir çeşit, 'idari sözleşme' ile vergi cezalarının bir bölümünden de vazgeçebilmektedir. Uzlaşmayla vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilebilmesi, suç ve cezaların anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlarca affedilmesi olgusuna ters düşmektedir (Öncel vd., 2011: 171). Uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda idareye takdir yetkisi verilmesi, insanlığın en önemli kazanımlarından biri olan, hukukilik ilkesine aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devri yasağına da aykırıdır (Çağan, 1982: 139; Candan, 2004: 277; Yavaşlar, 2008: 317).

3.2.2. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma, verginin mali güce göre ödenmesi, vergilemede eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Aliefendioğlu, 1981: 77). Vergilemede eşitlik ilkesi mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasının yanı sıra eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlik derecesinde farklı davranılmasını gerektirir (Çağan, 1982: 147-148). Uzlaşmayla kanun karşısında her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşmaya gidip daha az vergi ödemesi anayasal eşitlik ilkesini zedeler. Aynı durumda bulunan mükelleflerin her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurup birinin uzlaşmaması ihtimalinde de eşitlik ilkesine göre kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir. Ayrıca uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi, yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden de eşitlik ilkesine aykırılık oluşur (Öncel vd., 2011: 171). Aynı şekilde bu durum vergisini zamanında vermeyen mükellef ile iyi niyetli mükellef arasındaki rekabet eşitliğini bozduğu gibi vergilerin tam ve zamanında ödenmesi konusunda da mükellefi caydırabilecektir (Yılmaz, 2009: 344). Bu eşitlik sadece vergisini zamanında ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında değil farklı uzlaşma komisyonlarına başvuran mükellefler arasında da bozulmaktadır. Bazı uzlaşma komisyonları takdir yetkisini kullanarak mükellefe indirim yapabileceği gibi diğer uzlaşma komisyonları bu yetkisini mükellef lehine kullanmayabilir. Bu da aynı mali güce sahip olup farklı uzlaşma komisyonlarına hatta aynı ya da farklı zamanlarda aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir (Yavaşlar, 2008: 332).

3.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığına Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma konusunda, bir diğer eleştiri, komisyonlara tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. İster tarhiyat sonrası ister tarhiyat öncesi uzlaşmada olsun, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerde ya da uzlaşılacak miktarlarda yetki açısından hiçbir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının bu yetkisi tüm vergi ve cezasını sıfıra indirmeye kadar olduğu söylenebilir (Korkusuz, 1999: 78). Kanun komisyonların yetkisi konusunda herhangi bir sınırlama ya da ölçüt koymaya gitmemiştir. Komisyonların vergi aslı ve cezasındaki kaldırma ya da silme yetkisi sınırlarının belirlenmemesi hukukilik ve nesnellik sorunlarına yol açmaktadır (Erol, 2011: 184).

3.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisiz Hale Getirdiğine İlişkin Eleştiriler

Uzlaşma kurumunun evveliyatı, vergi incelemesidir. Vergi incelemesiyle ilave vergi maliyetleri oluşmakta vergi idaresi para ve zaman kaybına uğramaktadır. Vergi incelemesi sonucu tarh edilen ilave vergilerin ve kesilen cezalarının uzlaşma yoluyla silinmesi vergi cezalarının etkinliğinin azalmasına neden olabilir (Ünsal ve Durucan, 2013: 75). VUK Ek 1 maddesinde yer alan koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın yapılan her başvurunun kabul edildiği uzlaşma müessesinde, objektif ölçüler içinde yapılan vergi incelemeleri



sonucunda ortaya çıkan bulguların, inceleme sırasında harcanan zamanın ve emeğin özen gösterilmeden yapılan bir uzlaşma görüşmesiyle etkisiz hale getirildiği belirtilmektedir. Emek ve zaman verilerek uzmanlık gerektiren vergi incelemesi sonucu yapılan çalışmalar israf edilmekte vergi incelemesi sonucunda varılan sonuçlar etkisiz hale gelebilmektedir (Korkusuz, 1999: 78). Aynı zamanda uzlaşma komisyonlarının inceleme elamanı tarafından aylarca emek harcanarak hazırlanmış ve okuma komisyonundan hata ve yanlış yorumlamalara yer verilmemesi bakımından süzgeçten geçmiş raporlarda bile vergi aslından da indirim yapması raporu yazan inceleme elamanın moral değerlerini olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir (Budak, 2006: 18). Vergi incelemesinin amaçlarından biri de vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir. Uzlaşma komisyonlarının kayıt dışı çalışan mükellefin veya vergi sorumlusunun tarh edilen vergisinin bir kısmını silmesi mükellefte memnuniyet sağlasa da uzun vadede devlet otoritesini zayıflatacağı gibi mükellefin inceleme elemanına bakışını da değiştirecektir (Budak, 2006: 18). Bu durum vergi kaçırma teşvik edebileceği gibi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu, kayıt dışılıkla mücadeleyi de olumsuz yönde etkileyecektir (Akbeş, 2014: 90). Uzlaşmanın giderek yaygınlaştığını gören dürüst mükelleflerde de, kayıt dışına çıkma eğiliminin oluşmasına neden olabilir (Sarılı, 2002: 41).

3.2.5. Vergi İdaresinin Uzlaşma Uygulamasını Genel Bir Uygulama Olarak Görmesine Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşmanın mevcut uygulamasında uzlaşma talebinde bulunma bazı koşullara bağlı tutulmuştur. Uzlaşmanın yapılabilmesi için mükellefin VUK Ek 1'inci maddesinde düzenlenen nedenlerden birinin gerçekleştiğini iddia etmesi uzlaşma komisyonunca da iddianın yerinde görülmüş olması gereklidir (Candan, 2006: 255). Bu düzenlemeyle kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinmemiş ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile uzlaşabilme şartlarını da göstermiştir. Ancak uygulamada, kanunda belirlenen uzlaşma şartlarına karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde kasıt unsurunun açık bir şekilde tespit edilmediği durumlarda, uzlaşma başvurularını kabul etmiştir (Gerçek, 2006: 130; Kızılot ve Kızılot, 2014: 237). Oysaki uzlaşma talebinde bulunabilmek için kanun koyucunun gerekli gördüğü hususlardan, "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek" koşulu dışındakileri somut biçimde kanıtlanmaları mümkün olduğundan, uzlaşma talebinde bulunacak mükelleflerin, öne sürdükleri hususların varlığını kanıtlanmaları gerekir (Korkusuz, 1999: 74-76). Kanunun açık hükümlerine rağmen idarenin mükellefin şartları sağlayıp sağlamadığına bakmaksızın bütün uzlaşma taleplerini kabul etmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

3.2.6. İdarenin Uzlaşmayla Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığına Yönelik Eleştirisi

Uzlaşma müessesesine yönelik olarak getirilebilecek en önemli eleştirilerinden biri, devlet egemenliğinin en temel göstergelerinden olan vergilendirme yetkisini pazarlık konusu yapan vergi idaresinin de, vergilendirmede hata yaptığını peşinen kabul etmesidir (Yılmaz, 2009: 348). Ayrıca uzlaşmada vergide pazarlık söz konusu olduğu için vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi suiistimal söylentilerine ve kamu görevlilerinin töhmet altında kalmalarına neden olmaktadır (Öncel vd., 2011: 171). İknaya ve pazarlığa dayanan uzlaşma verginin temel özelliği olan zorlama (cebir) unsuru ile çelişmektedir (Gerçek, 2006: 132). Egemenlik gücünün gereği olarak alınan vergiyi pazarlık konusu yaparak uzlaşmak devletin egemenlik gücünü yıpratmaktadır (Ozansoy, 2000: 207). Verginin pazarlığa konu olması mükelleflerin vergi verme konusunda daha rahat davranmalarına neden olabileceği değerlendirilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre⁴Hukuk devleti, *insan haklarına saygılı, bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında Anayasa'ya ve hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir*. Hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini ve buna bağlı olarak vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini içerir. Kişilerin hukuki güvenliklerinin de sağlanması hukuk devleti ilkelerinin bir gereğidir. Bu da vergilendirmede belirliliğin sağlanması, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi ve kıyas yasa ile gerçekleştirilebilir (Çağan, 1982: 6). Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yukarıda eleştiri konusu yapılan hususlara hukuk devleti ilkesi açısından bakıldığında bu eleştirilerin aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz kurallarının çiğnenmesi anlamına gelmektedir.

⁴ 8.10.2002 tarihli AYM. E.2002/38, K.2002/89 sayılı karar, (R.G.26.12.2002-24975).

**4. UZLAŞMANIN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNA ETKİSİ: ANKARA'DAKİ SMM VE YMM'LER ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Bu bölümde uzlaşma kurumunun vergiye gönüllü uyumuna olan etkisi YMM, SMMM ve SM olan meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması verileri faktör analizi ile incelenmiştir.

4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmıştır. Anket araştırmasının evrenini Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler oluşturmaktadır. Araştırmanın örnekleme ise Ankara ilinde faaliyette bulunan Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilerdir. Araştırma sürecinde Ankara ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları arasında rassal olarak belirlenen 401 kişinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir.

Anket demografik bilgiler dışında 71 sorudan oluşmaktadır. Anketin ilk 68 sorusu 5'li likert ölçeği (1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım (Fikrim Yok), 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum anlamına gelmek üzere) kullanılarak hazırlanmıştır. Anketin 69. Sorusuyla idari çözüm yollarından hangisinin mükellef tarafından daha çok tercih edildiği sorulmuş, 70. Soruyla hangi meslek grubunun uzlaşmadan daha fazla yararlandığına yönelik açık uçlu soru sorulmuştur. Anketimizin son sorusu olan 71. Soru ile de ankete katılan katılımcıların daha önce uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmadıklarını tespit etmek amacıyla evet hayır şeklinde soruya cevap vermeleri istenmiştir. Anketin son bölümünde katılımcıların kişisel ve demografik bilgilerine yer verilmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait bilgiler Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	%	Yaş	Frekans	%
Kadın	57	14,2	26-34 arası	57	14,2
Erkek	338	84,3	35-44 arası	141	35,2
Cevapsız	6	1,5	45-54 arası	103	25,7
Toplam	401	100	55 veya üzeri	90	22,4
Unvanınız	Frekans	%	Cevapsız	10	2,5
YMM	64	16	Toplam	401	100
SMMM	321	80	Meslekte Çalışma Yılı	Frekans	%
SM	8	2	1-5 arası	40	10
Cevapsız	8	2	6-10 arası	57	14,2
Toplam	401	100	11-15 arası	68	17
Eğitim Düzeyi	Frekans	%	16-20 arası	70	17,5
Lise	11	2,7	21 ve Üzeri	159	39,7
Ön lisans	10	2,5	Cevapsız	7	1,7
Lisans	284	70,8	Toplam	401	100
Yüksek Lisans	84	20,9			
Doktora	6	1,5			
Cevapsız	6	1,6			
Toplam	401	100			

4.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisinin Faktör Analizi İle Belirlenmesi

Anketin çok fazla soruya ve çok sayıda değişkene sahip olması bu değişkenlerin yorumlanmasının kolaylaştırılmasının sağlanması için faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Faktör analizinin başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıda değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıda temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen bir addır (Altunışık vd., 2012: 263-264).



Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar Korelasyon Matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasında olduğunda mükemmel, 0,8 ile 0,89 arasında olduğunda çok iyi, 0,7 ile 0,79 arasında olduğunda iyi, 0,6 ile 0,69 arasında olduğunda orta 0,5 ile 0,59 arasında olduğunda zayıf ve 0,5'in altında olduğunda veri setinin faktör analizi için uygun olmadığını göstermektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 403).

Tablo 2. KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	0,927
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square
	10271,442
	df
	820
	Sig.
	0,000

Bu çalışmada elde edilen test sonuçlarına göre KMO testi, 0,927; Bartlett's küresellik testi ($\chi^2 = 10271,442$, $p < 0,001$) olarak tespit edilmiş olup, bu sonuçlara göre veri setinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Faktör analizi sonucunda yedi faktör boyutunun olduğu ve bu yedi boyutlu çözümün toplam varyansın %67,013'ünü açıklayabildiğini göstermektedir. Ancak yedinci faktör altında kümelenen maddelerin aynı zamanda diğer faktörler içinde de kümelendiği belirlenmiştir. Bir maddenin bir faktörde gösterilebilmesi için 0,40 ve daha büyük faktör yüküne sahip olması ve maddelerin buldukları faktördeki yük değerleri ile diğer faktörlerdeki yük değerleri arasındaki fark 0,10 ve daha yukarı olması gerekmektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 407). Yedinci faktör altında yer alan maddelerin belitmiş olduğumuz şartları sağlamadığından yedinci faktördeki maddeler çıkartılarak öz değeri birden fazla olan altı faktör dikkate alınmıştır.

Birinci faktör toplam içinde 14,896 ile % 36,331 varyansa sahip olduğu, ikinci faktör 4,007 öz değer ile %9,774 varyansa, üçüncü faktör 2,385 öz değer ile %5,817 varyansa, dördüncü faktör 2,019 öz değer ile %4,925 varyansa, beşinci faktör 1,891 öz değer ile %4,613 varyansa, altıncı faktör 1,171 öz değer % 2,857 varyansa, yedinci faktör 1,106 öz değer ile %2,696 varyansa sahip olduğu belirlenmiştir. Altı faktör altında kümelenen maddelerin dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3. Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	0,877	-,033	,023	,070	,035	-,067	-,225
Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	0,870	-,004	,062	,029	-,003	-,057	-,209
Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	0,870	-,066	,002	,069	-,006	-,044	-,118
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,867	-,089	-,018	,004	,016	-,028	-,214
Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	0,859	-,030	-,002	,009	,042	,006	,142
Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	0,854	,009	,117	,051	-,007	,023	-,023
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,852	-,109	,035	,000	,013	,078	,197
Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum	0,848	-,005	,168	,091	,031	,007	-,016

Tablo 3. Faktör Analizi Sonuçları (Devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	0,847	-,090	,022	,046	,047	-,073	-,209
Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını artırdığını düşünüyorum	0,839	-,082	,044	-,057	,002	-,042	,021
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,834	-,125	,065	,047	,056	,035	,179
Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	0,816	-,019	,041	,055	,030	,008	-,279
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,806	-,011	,183	,056	-,056	-,025	,032
Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	0,805	,028	-,012	,038	,015	-,030	,137
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,796	-,039	,142	,035	-,061	-,068	,051
Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	0,797	-,072	,147	,078	,040	,056	,061
Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	0,755	-,026	,016	,019	,016	,086	,067
Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	0,750	-,147	-,070	-,065	,024	,091	,121
Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	0,730	-,124	,051	,042	,065	,068	,387
Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	0,729	-,144	,069	,014	,018	,024	,368
Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	0,658	-,006	,006	,077	,001	-,062	,382
Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini düşünüyorum	0,636	-,021	-,007	,026	,093	,150	,434
Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavırlı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum	-,124	0,773	,080	,056	-,056	-,053	,048
Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini artırdığını düşünüyorum	-,217	0,759	,024	,106	,045	,034	-,159
Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	-,043	0,734	,100	-,041	-,080	-,112	,161
Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	,011	0,728	,007	,080	,047	,003	-,008
Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum	-,034	0,721	-,018	,057	,071	-,006	-,026
Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	-,006	0,700	,010	,022	-,025	,072	-,097

Tablo 3. Faktör Analizi Sonuçları (Devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum	-,116	0,679	-,019	-,045	,120	-,061	,021
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,144	,066	0,904	-,012	,018	,025	-,024
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,177	,108	0,828	-,083	,089	-,059	,104
Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,107	-,009	0,779	,076	-,012	,299	-,063
Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	,107	,042	,068	0,875	,039	-,003	,074
Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	,112	,009	-,017	0,867	-,013	,023	,074
Farklı dönemlerdeki vergi itilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	,038	,209	-,089	0,518	-,019	,122	-,180
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,068	,101	,093	,016	0,850	,058	,059
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	,019	,114	,048	,001	0,794	,038	-,003
Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	,020	-,087	-,046	,004	0,667	,094	-,018
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,018	,151	,036	-,101	,280	0,732	-,060
Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	-,038	-,167	,087	,042	-,041	0,685	-,027
Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	,018	-,051	,074	,321	,072	0,536	,165

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktörlerin isimlendirilmesi, madde sayısı ve sahip olduğu maddelere uygulanan Cronbach's Alpha güvenirlik analizi sonuçları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Faktörlerin Güvenirlik Analizi Sonuçları

	Faktör	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Katsayısı
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	22	0,974
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	7	0,853
3	Uzlaşmanın Şeffaflığı	3	0,843
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3	0,690
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3	0,694
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3	0,446



Cronbach's Alpha Katsayısı 0,40<ise ölçek güvenilir değildir. 0,60<güvenirliliği düşük, 0,80< ölçek güvenirliliği kabul edilebilir seviyede 1,00< ise ölçek güvenirliliği yüksektir (İslamoğlu ve Alınacı, 2014:283).

Güvenirlilik analizi sonuçlarına göre Cronbach's Alpha Katsayısı (alfa) 0,927 olduğundan ölçeğin yüksek güvenirliliğe sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Güvenirlilik analizine faktör bazında bakıldığında Cronbach's Alpha Katsayısının 0,446 ile 0,974 arasında değerler aldığı görülmektedir. Bu sonuçlarla altıncı faktörün güvenirliliğinin düşüklüğünün farkında olmakla birlikte her bir faktörün güvenirliliğinin kabul edilebilir seviyede olduğu anlaşılmaktadır.

4.3. Faktörlerin ANOVA Testi Analiz Sonuçları

Bu bölümde öncelikle faktörlere ait ortalamalar ve bu faktörlerde yer alan maddelerin ortalamalarına yer verilmiştir. Devamında meslek mensuplarının uzlaşma müessesine yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvan, eğitim düzeyi, yaş, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla toplanan verilere ANOVA Testi uygulanmıştır.

Tablo 5. Faktörlere İlişkin Ortalamalar ve Standart Sapmalar

		Ort.	S.S.
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	2,6147	1,18249
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	3,1395	1,13209
3	Uzlaşmanın Saydamlığı	2,7487	1,20293
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3,4747	1,00040
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3,6779	1,08436
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3,3337	1,11074

Ölçek: 1=Kesinlikle Katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Kararsızım (Fikrim Yok) 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle Katılıyorum.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,6147 olduğu ve standart sapmasının ise 1,18249 olarak tespit edilmiştir.

Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,1395 standart sapması 1,13209'dur.

Uzlaşmanın Saydamlığı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,7487 standart sapması 1,20293'tür.

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı faktörüne verilen cevapların ortalamaları 3,4747'dir. Katılımcılar mükelleflerin uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünmektedirler.

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,6779 standart sapması 1,08436'dır.

Uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,3337 standart sapması 1,11074'dir.

4.4. Kişisel Özelliklerine Göre Görüşlerin Farklaşması

Bu bölümde faktörlere meslek mensuplarının uzlaşmaya yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvanınız, eğitim düzeyiniz, yaşınız, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla verilere ANOVA (F testi) testi uygulanmıştır.

**Tablo 6.** Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörünün Unvan Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	63	3,2063	0,95119	0,001
SMMM	307	2,6580	1,05061	
SM	8	2,7917	1,00692	

Uzlaşmanın saydamlığı faktörüne unvan değişkeninin anlamlı bir etkisinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda unvan değişkeninin bu faktör üzerinde anlamlı bir farklılığının olduğu saptanmıştır ($p=,001$; $p<0,05$). Analiz sonuçlarına göre Yeminli Mali Müşavirler (YMM) diğer unvanlara göre komisyonların aldıkları kararlar arasında farklılıkların olduğunu daha fazla düşünmektedir.

Tablo 7. Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörünün Eğitim Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Eğitim	N	Ortalama	S.S.	P
Lise	11	2,7879	1,13796	0,037
Ön lisans	9	2,8519	1,06863	
Lisans	275	2,6473	1,05584	
Yüksek Lisans	79	3,0169	0,99127	
Doktora	5	3,4667	0,69121	

Eğitim değişkeninin bu faktör üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda anlamlı bir etki tespit edilmiştir ($p=,037$; $p<0,05$). Doktora mezunları komisyonların mükelleflere yaklaşımında farklılıkların daha fazla olduğunu düşünürken, lisans mezunları bu düşünceye diğerlerine oranla daha az katılmaktadır.

Tablo 8. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörünün Cinsiyet Değişkenine Göre t testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ortalama	S.S.	df	P
Kadın	52	3,2436	0,84821	376	0,024
Erkek	326	3,5072	0,76847		

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü altında kümelenen maddelere verilen cevapların katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p=,024$; $p<0,05$). Erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre mükellefin uzlaşmanın farkında olduğunu daha fazla düşünmektedir.

Tablo 9. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörünün Ünvanımız Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	62	3,7796	0,70889	0,003
SMMM	306	3,4063	0,78379	
SM	8	3,4583	0,94176	

Unvan değişkenine göre yapılan analiz sonucunda mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olup olmadığı faktörü altında yer alan maddelere verilen cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür ($p=,003$; $p<0,05$). YMM'lerin mükelleflerin uzlaşmanın avantajlarının farkında olduğunu daha fazla düşünürken SMMM'ler bu düşünceye daha az katılmaktadırlar.

**Tablo 10.** Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörünün Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Meslekte Çalışma Yılı	N	Ortalama	S.S.	P
1-5 arası	39	3,5385	0,73196	0,039
6-10 arası	57	3,6374	0,80495	
11-15 arası	65	3,5795	0,92285	
16-20 arası	70	3,9619	0,77094	
21 ve üzeri	157	3,6454	0,88569	

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altındaki maddelere verilen cevaplara meslekte çalışma yılı değişkeninin anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ($p=,039$; $p<0,05$). 16-20 arası çalışma yılına sahip katılımcıların bu faktör altında toplanan sorulara daha fazla katılırken çalışma yılı daha az olan katılımcıların bu düşünceye daha az katıldıkları görülmektedir.

Tablo 11. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörünün Ünvanımız Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	60	3,6333	0,78041	0,004
SMMM	308	3,2781	0,75729	
SM	8	3,4583	0,68863	

Katılımcıların unvanlarının değişken üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yapılan analiz sonucunda bu değişkenin faktör altında yer alan sorulara verilen cevaplara anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ($p=,004$; $p<0,05$). YMM'ler uzlaşma kurumunun bu etkilerine daha fazla inanmaktadırlar.

Tablo 12. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörünün Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Meslekte Çalışma Yılı	N	Ortalama	S.S.	P
1-5 arası	37	3,0811	0,79507	0,055
6-10 arası	56	3,1964	0,64441	
11-15 arası	65	3,3538	0,77701	
16-20 arası	66	3,3384	0,89154	
21 ve üzeri	152	3,4452	0,70939	

Katılımcıların meslekte çalışma yılının uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında kümelenen maddelere verilen cevaplar üzerindeki etkisinin anlamlı olduğu tespit edilmiştir ($p=,055$; $p<0,05$). 21 ve üzeri çalışma yılına sahip meslek mensupları mükellef davranışlarını olumsuz etkileyecek idari uygulamalarının varlığına daha fazla katılmaktadır. Meslekte çalışma yılı arttıkça idarenin bu tür davranışlarının varlığına katılım da artmaktadır.

5. SONUÇ

Vergiye gönüllü uyum mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında kanunlara uygun olarak yerine getirmesidir. Uzlaşma kurumunun şu anda uygulandığı şekliyle vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilediği konusunda eleştirilmektedir.

Ankete katılan meslek mensupları uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediği, kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiği, mükellefin düşük beyanda bulunma eğilimini artırdığı, vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğu düşüncesine katılmamaktadırlar. Uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, vergi uyumunu azalttığı, 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğine kısmen katılmaktadırlar. Meslek mensupları uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu yaptığını, vergi



ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını, mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu, uzlaşmanın bir vergi affı olduğunu düşünmektedir.

Anket çalışması bulgularına göre uzlaşma mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık yaratmakta, uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değişmektedir. Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığı düşüncesine daha az katılan meslek mensupları, uzlaşmayı Gelir İdaresi'nin mükellefle barışması olarak görmektedir. Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini, vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünmektedirler.

Çalışma bulgularına göre uzlaşma komisyonlarının mükellefe yaklaşımlarında açıklık bulunmadığı görülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezasında indirim yaparken hangi kriterleri göz önünde bulunduklarının net olmadığı anlaşılmaktadır. Mükellefler uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında ve denetim sonucunda tahakkuk edecek cezada indirim yapılacağından haberdardır. Tarh edilen vergi ve cezaların uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmayı mükellef nezdinde cazip hale getirmektedir.

Katılımcılar mükellefin uzlaşmaya vergi idaresi ile sorun yaşamamak, daha fazla avantajlı olduğu, yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için başvurduğunu düşünmektedir.

Meslek mensupları uzlaşma sonuçlandıktan sonra aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerinin olduğunu belirtmişlerdir. Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerden davayı kazananların çok olduğunu ifade etmişlerdir.

KAYNAKÇA

ACAR, İbrahim Attila ve Mehmet Emin MERTER (2004), "1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu," **Maliye Dergisi**, 147, 5-27.

AKBEY, Ferhat (2014), "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme," **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29(1), 63-103.

AKDOĞAN, Abdurrahman (2011), **Kamu Maliyesi**, 14.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

AKTAN, Coşkun Can; Dilek DİLEYİCİ ve Özgür SARAÇ (2006), "Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları," iç. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural (Ed.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Kitabevi, 159-171.

AKTAN, Coşkun Can ve Hilmi ÇOBAN (2006), "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler," iç. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural (Ed.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Kitabevi, 137-158.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1980), "Vergide Uzlaşma," **Danıştay Dergisi**, 28-29, 3.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1981), "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları," **Danıştay Dergisi**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 77.

ALM, James (1998), "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty," **International Studies Program Working Paper(98-6) Georgia State University**, 1-9.

ALM, James (2011), **Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory**, [Erişim Adresi: <http://econ.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1102.pdf>, Erişim Tarihi: 26.03.2018].

ALM, James, Benno TORGLER (2011), "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality," **Journal of Business Ethics**, 101(4), 635-651.

ALTUNIŞIK, Remzi; Recai COŞKUN, Serkan BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM (2012), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Geliştirilmiş 7. Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi.

ANDREONI, James; Brian ERARD ve Jonathan FEİNSTEİN (1998), "Tax Compliance", **Journal of Economic Literature**, XXXVI, 818-860.

ARMAĞAN, Ramazan (2007), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme," **Maliye Dergisi**, 153, 160-178.



BABU, N. Kishore ve Abebe Bayu CHARİYE (2015), "The Effect of Taxpayers Attitudes towards the Legal System and Government on Tax Morale (With Reference to Selected Assesses in Addis Ababa, Ethiopia)," **European Journal of Business and Management**, 7(1), 321-328.

BATIREL, Ömer Faruk (1996), "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum," **Vergi Dünyası Dergisi**, 175, 52-55.

BRONDOLO, John; Frank BOSCH, Eric Le BORGNE ve Carlos SİLVANİ (2008), **Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)**, International Monetary Fund(IMF), IMF Working Paper, Working Paper No: WP/08/129.

BUDAK, Yılmaz (2006), "Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affi(mı)dır," **Vergi Dünyası Dergisi**, 304.

CANBAY, Tülin ve Güneş ÇETİN (2007), "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü," **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 5(1), 52-64.

CANDAN, Turgut (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

CANDAN, Turgut (2004), Yargı Karârları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

CANSIZ, Harun (2006), "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği," **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, VIII(2), 115-138.

CHUENJIT, Pakarang (2014), "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration," **Journal of Population and Social Studies**, 22(1), 14-34.

CULLIS, John ve Alan LEWIS (1997), "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", **Journal of Economic Psychology**, 18(2-3), 305-321.

ÇAĞAN, Nami (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 37(1), 129-151.

ÇAĞAN, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

ÇATALOLUK, Cuma (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20, 213-228.

ÇELİKKAYA, Ali (2002), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler," **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, 5.

ÇETİN, Güneş (2010), Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇİÇEK, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

DEVOS, Ken (2008), "Tax Evasion Behaviour and Demographic Faktors: An Exploratory Study in Australia," **Revenue Law Journal**, 18, 1-43.

DOĞAN, İsmail (2007), **Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları**, 6. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara: Pegem A Yayınları.

DÖNMEZ, Recai (2000), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım," **Yaklaşım Dergisi**, 91.

EKER, Aytaç (1996), **Kamusal Maliye**, İzmir: Doğu Matbaası.

EROĞLU, Onur (2013), "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi," **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 8(3), 157- 179.

EROL, Ahmet (2011), **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul: İSMMMO Yayınları:140, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi.

FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2002), **The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis**, [Erişim Adresi: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=47CB40E8E71ABA62F0B67304BB596FD1?doi=10.1.1.200.8641&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2018].



FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2002a), "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated," **Economics of Governance**, 3, 87-99.

FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2006), **Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation**, Center for Research in Economics, Management And The Arts, Working Paper No. 2006 – 10 [Erişim Adresi: <http://m.crema-research.ch/papers/2006-10.pdf>, Erişim Tarihi:27.03.2018].

FERHATOĞLU, Emrah ve Gizem Poyraz FERHATOĞLU (2010), "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz," **Vergi Dünyası Dergisi**, 342, 150-163.

GERÇEK, Adnan (2006), **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

GÜNER, Ayşe, (1988), **Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine**, Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10.

GÜNEŞ, Gülsen (2008), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, Yayın No:10.

İPEK, Selçuk ve İlknur KAYNAR (2009), "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma," **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, 16(1), s.170-190.

İSLAMOĞLU, A. Hamdi ve Ümit ALNIAÇIK (2014), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)**, 4.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

KARAKOÇ, Yusuf (2004), **Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

KIRBAŞ, Sadık (1996), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhul KIZILOT (2014), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 23. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

KIRCHLER, Erich; Erik HOELZL ve Ingrid WAHL (2008), "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework", **Journal of Economic Psychology**, 29, 210-225.

KORKUSUZ, Mehmet (1999), "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi Ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme," **Yaklaşım Dergisi**, 79, 74.

KORNHAUSER, Marjorie E. (2007), **Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers**, [Erişim Adresi: http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.Pdf, Erişim Tarihi: 19.04.2018].

LOZZA, Edoardo, Barbara KASTLUNGER; Semira TAGLIABUE ve Erich KIRCHLER (2013), "The Relationship Between Political Ideology and Attitudes Toward Tax Compliance: The Case of Italian Taxpayers," **Journal of Social and Political Psychology**, 1(1), 51-73.

MOĞOL, Tayfun ve M. Erkan ÜYÜMEZ (2004), **Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

MUTER, Naci; Süreyya SAKINÇ ve Kemal ÇELEBİ (1993), **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, [Erişim Adresi: http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf, Erişim Tarihi: 27.07.2015].

NERRÉ, Birger (2008), "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics," **Economic Analysis & Policy**, 38(1), 153-167.

OECD (2008), **Monitoring Taxpayers' Compliance:A Practical Guide Based on Revenue Body Experience**, [Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, Erişim Tarihi:12.04.2018].

OECD (2010), **Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour**, [Erişim Adresi: <http://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf>, Erişim Tarihi:12.04.2018].

ORGAN, İbrahim ve Baki YEGEN (2013), "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği," **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 27(4), 241-271.



OZANSOY, Ahmet (2000), “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği,” **Yaklaşım Dergisi**, 89, 205-209.

ÖNCEL, Mualla; Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (2011), **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

PEHLİVAN, Osman (2013), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın No: KM 14.

PUROHIT, Mahesh c. (2007), **Corruption in Tax Administration**, [Erişim Adresi: <https://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/CorruptioninTaxAdministration.pdf>, Erişim Tarihi: 28.03.2018].

ROTH, Jeffrey A.; John T. SCHOLZ ve Dryden WITTE (1989), **Taxpayer Compliance: An Agenda for Research - A National Academy of Sciences Report**, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

SÁ, Cristina; António MARTINS ve Carlos GOMES (2015), “Tax Morale Determinants In Portugal,” **European Scientific Journal Special Edition**, 236-254.

SARILI, Mustafa Ali (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,” **Bankacılar Dergisi**, 41, 32-50.

SARTORI, Giovanni (1993), **Demokrasi Teorisine Geri Dönüş**, Çev: Tuncer Karamustafaoğlu ve Mehmet Turhan, Ankara: Yetkin Basımevi.

SAYGIN, Özgür (2013), Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SCHMÖLDERS, Günter (1976), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149.

SLEMROD, Joel (2002), “Trust in Public Finance,” **National Bureau of Economic Research, Working Paper No.9187**, Nber Working Paper Series, Cambridge

SOUR, Laura (2004), **An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity**, Centro de Investigación y Docencias Económicas (CIDE), [Erişim Adresi: https://mpr.aub.uni-muenchen.de/50334/1/MPPA_paper_50334.pdf, Erişim Tarihi:09.04.208].

ŞENTÜRK, Suat Hayri (2014), “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü,” **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 9(3), 129-143.

TANZİ, Vito (1998), “Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Cures,” **IMF Staff Papers**, 45(4), 559-594.

TDK(2017), Erişim Adresi: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5911ac060a6af6.09117098, Erişim Tarihi: 09.05.2017].

TORGLER, Benno (2003), Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, Dissertation der Universität Basel Zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, Basel, den 11. Juli.

TORGLER, Benno ve Friedrich SCHNEIDER (2004), “Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Nries,” **CREMA Working Paper No. 2004/17**, 1-38.

TORGLER, Benno (2004), “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Nries,” **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA) Working Paper No. 2004 – 05**.

TORGLER, Benno (2007), **Tax Compliance and Tax Morale**, UK: Edward Elgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos.

TORGLER, Benno (2008), “What do we know about tax fraud? An overview of recent developments,” **Social Research: An International Quarterly**, 75(4), 1239-1270.

ÜNSAL, Hilmi ve Ayşegül DURUCAN (2013), Kriz Ortamında Büyümenin Sağlanmasına İlişkin Yeni Bir Politika Önerisi: Mali Alan Uygulamaları ve Değerlendirilmesi, 28. Maliye Sempozyumu, 22-26 Mayıs 2013, Antalya.

ÜYÜMEZ, M. Erkan (2016), “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi,” **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8(1).

YAVAŞLAR, Funda Başaran (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma,” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, XXV(2), 309-337.



YILMAZ, Elif (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi," **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, XIII(1-2), 321-351.

WEBER, Till Olaf; Jonas FOOKEN ve Benedikt HERRMANN (2014), "Behavioural Economics and Taxation", **European Commission Taxation Papers Working Paper**, No 41.

WEBLEY, Paul (2004), Tax Compliance by Businesses, iç. New Perspectives on Economic Crime, Hans Sjögren and Göran Skogh (Ed.), USA: Edward Elgar Publishing Limited, Northampton.

WENZEL, Michael (2002), **Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field**, [Erişim Adresi: http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Wenzel_Tax_Compliance_0.pdf, Erişim Tarihi: 28. 03. 2018].



KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK ALGISININ SATIN ALMA NİYETİ VE YÜKSEK FİYAT VERME İSTEĞİ ÜZERİNDEKİ GÖRELİ ETKİLERİNİN TESPİTİ

Onur İZMİR¹

Ahmet Burak TURGUT²

ÖZET

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS), literatürde uzun süredir tartışılmalı bir konudur. Bu çalışmada, KSS'nin satın alma niyetine (SAN) ve yüksek fiyat verme isteğine (YFVİ) olan etkileri incelenmektedir. Bu çalışmanın kapsamı çerçevesinde, KSS kavramının Türkiye'de nasıl algılandığının tespit edilmesi gerektiğinden dolayı, öncelikle katılımcıların KSS algısını tespit etmeye yönelik bir çalışma yapılmıştır. Bu bağlamda, çalışmanın mevcut iki amacına ulaşabilmek için analizlerde nitel ve nicel araştırma yöntemleri uygulanmıştır. İçerik analizi nitel tasarımda, yapısal eşitlik modellemesi ise nicel tasarımda kullanılmıştır. Nitel analiz kapsamında, KSS'nin tüketicilerin ürün, marka ve işletmeye yönelik pozitif algı, tutum ve davranışlar geliştirmesini sağladığı tespit edilmiştir. Türkiye bağlamında, KSS'yi farklı şekillerde algılayan dört tüketici kümesi belirlenmiştir. KSS olgusu, bu tüketici kümeleri tarafından bir ucunda ikiyüzlülük ve diğer ucunda erdem olan bir doğru üzerinde algılanmaktadır. Nicel analiz kısmında, KSS'nin SAN'a ve YFVİ'ye pozitif bir etki yaptığı tespit edilmiştir. KSS'nin SAN üzerindeki görelî etkisi YFVİ'den daha yüksektir. KSS'nin SAN ve YFVİ üzerindeki etkilerinin, işletmelerin KSS uygulamaları konusunda bilgi düzeyi düşük ve KSS'ye verilen önem düzeyi yüksek olan tüketicilerde, daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma KSS algısının Türkiye bağlamında tespit edilmesi, bu olguyu açıklayan yeni bir tanım geliştirilmesi ve SAN ile YFVİ üzerindeki KSS etkisinin bilgi ve önem düzeyine göre gösterdiği farklılığın tartışılması açısından literatüre ve uygulamaya özgün katkılar sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: KSS, Satın Alma Niyeti, Yüksek Fiyat, KSS Tanımı.

Jel Kodları: M14, M31.

IDENTIFICATION OF THE RELATIVE EFFECTS OF THE CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY PERCEPTION ON PURCHASE INTENTION AND WILLINGNESS TO PAY PREMIUM PRICE

ABSTRACT

Corporate social responsibility (CSR) is a topic that has been long discussed in the literature. This study examines the effects of CSR on purchase intention (PI) and willingness to pay premium price (WTPPP). Within the context of this study, because it is required to determine how the concept of CSR in Turkey is perceived, a study toward identifying CSR perceptions of the participants is conducted. To achieve two-fold goals of this study, qualitative and quantitative research methods are conducted in the analyses. Content analysis is used in qualitative design, while structured equation modelling (SEM) is used in quantitative design. In the context of the qualitative study, it has been determined that CSR has consumers develop positive perception, attitudes and behaviors toward products, brands and corporates. In the Turkey context, four consumer clusters who perceive CSR differently are identified. CSR phenomenon has been perceived by these consumer clusters on an axis where on the one continuum, CSR is perceived as hypocrisy and on the other continuum is perceived as a virtue. In the context of the quantitative study, it has been identified that CSR makes a positive impact on PI and WTPPP. Relative effect of CSR is higher on PI than WTPPP. The effects of CSR on PI and WTPPP are higher for the consumers who are less knowledgeable about, and place more importance to CSR practices of the firms. This study provides contributions to the literature and business practice in terms of the identification of CSR perception in the Turkey context, development of a new definition that explains this phenomenon, and arguments on the differentiation of the effects of CSR on PI and WTPPP in accordance with the knowledge and importance levels.

Keywords: CSR, Purchase Intention, Premium Price, CSR Definition.

Jel Codes: M14, M31.

¹ Arş. Gör., Gümüşhane Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, izmiro@hotmail.com

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, ahmetburakturgut@gmail.com



1. GİRİŞ

Tüketicilerin güçlü bir ivmeyle artan tüketim arzusunu karşılamaya çalışırken işletmelerin topluma, çevreye ve ekosisteme verdikleri zarar buzulların erimesi, iklimlerdeki dengesizlikler, küresel ısınma, seller, kıtlık, kuraklık, salgın hastalıklar, göç, terör vb. doğa olayları ve sosyal olaylar ile daha göze çarpar hale gelmektedir. Buna paralel olarak bilinç düzeyi artan tüketiciler, işletmelerin pazar faaliyetleri sonucu ortaya çıkan benzeri problemlere çözüm getirmesini beklemektedir (Zadek, 2004). Bu açıdan, günümüz pazarındaki tüketiciler; sosyal, çevresel ve çalışma koşullarıyla alakalı işletmeleri zorlayan birçok farklı isteklerde bulunmaktadır (Schmeltz, 2014). Bundan dolayı, Carroll (1999) işletmenin karını artırmak için yürüttüğü ekonomik faaliyetleri; toplumun refahı, doğanın korunması ve paydaşların gözetilmesi gibi ekonomik amaçlara dayanmayan faaliyetlerden ayırmıştır. Bu bağlamda işletmeler, ekonomik yapı içerisinde boy gösteren soyut varlıklar olarak ele alınmamış; aksine, işletmelere belli sorumluluklar ve dolayısıyla insani vasıflar atfedilmiştir. Çünkü Carroll ve Shabana'ya (2010) göre, soyut ekonomik yapı içerisinde var olan işletmelerin doğaya ve sosyal hayata olan etkileri somut ve gerçektir. Dolayısıyla, Friedman (2007) ve çağdaşı neo-klasik iktisatçıların ileri sürdüğü "işletmelerin doğası gereği kar odaklı olması gerektiği" ve "sorumluluğun sadece insanlar için bağlayıcı olduğu" görüşü, günümüz gerçeklerinden uzaktır. Bu yüzden işletmeler, bozdukları dengeyi yerine getirmek ve dünyanın sürdürülebilir bir şekilde evrilip devamlılık arz edebilmesini sağlamak için belli bir miktar enerji, para ve zaman gibi kaynakları kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) faaliyetlerine kanalize etmeleri gerekmektedir.

Tüketicilerin sosyal, çevresel ve emeğin karşılığı gibi konulardaki hassasiyeti, rekabet avantajı sağlayabilmek adına işletmeleri bir yandan değer yaratan sosyal sorumlu faaliyetleri iş planlarına eklemeye; diğer yandan da yürüttükleri bu sosyal sorumlu programları kamuoyuyla paylaşarak bu faaliyetleri bir pazarlama taktiği olarak kullanmaya itmiştir (Kang ve Hustvedt, 2014; Smith vd., 2010; Wagner vd., 2009). Drucker'e (1984) göre, toplumsal ya da çevresel bir problemi ekonomik bir çıktı haline dönüştürerek işletmeler hem kendileri için hem de farklı paydaş grupları için bir kazan-kazan durumu meydana getirmektedir. Bu yüzden, işletmeler sosyal sorumlu faaliyetlere her yıl milyonlarca dolarlık bağışlar ve yardımlar yaparak KSS programlarını işletme stratejilerine entegre etmeye çalışmaktadır (Linchtenstein vd., 2004). Bu yolla birçok farklı paydaşı ve tüketiciyi tatmin etme amacı güdülmektedir. Procter & Gamble ve Walmart ihtiyaç sahiplerine para ve ürün bağışında bulunmakta (Sprinkle ve Maines, 2010), BMW ve Avon göğüs kanseri kampanyasına, American Express açlık kampanyasına bağışta bulunmakta ve Starbucks üreticisinin refahını artırmak için önlemler almaktadır.

Literatürde KSS ve finansal performans (FP) ilişkisi ağırlıklı olarak çalışılmış ve bu ilişkinin pozitif, negatif ya da anlamsız olduğu tartışılmıştır (Özçelik vd., 2014; Orlitzky vd., 2003). McWilliams ve Siegel'e (2001) göre, birbirine çelişen bu farklı sonuçlardan dolayı KSS-FP arasındaki doğrudan ilişki konusunda keskin bir sonuca varılamaz. Bu yüzden, KSS çalışmalarında KSS'nin FP ile doğrudan ilişkisini incelemek yerine, bu ilişkide rol oynayabilecek FP'nin öncülü olarak kabul edilmiş değişkenlerle olan ilişkisini incelemenin teorik açıdan daha doğru olduğu düşünülmektedir. Ayrıca, bu çelişkili bulgular KSS'nin kavramsal olarak ele alınması ve tekrar tanımlanması gerekliliğine işaret etmektedir. Votaw (1972) KSS'nin bir anlamı olduğunu, fakat bu anlamın herkesçe farklı algılandığını ileri sürmüştür. Votaw'ın KSS hakkındaki bu ifadesi, KSS'nin Türkiye'de nasıl algılandığı sorusunu akıllara getirmektedir. Bu kapsamda, bu çalışmanın bir temel ve bir yan olmak üzere iki amacı vardır: (1) KSS'nin satın alma niyetine ve yüksek fiyat verme isteğine olan etkilerinin tespit edilmesi ve (2) KSS kavramının Türkiye'deki tüketiciler tarafından nasıl algılandığının anlaşılabilir açıklanması.

Bu kapsamda, KSS'nin satın alma niyeti ve yüksek fiyat verme niyeti üzerindeki etkisi Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) kullanılarak anket çalışmasından elde edilen veriye binaen test edilecektir. KSS'nin tüketiciler tarafından nasıl algılandığı ve tanımlandığı konusu ise yapılan nitel tasarımlı bir araştırma ile ele alınmıştır. Bu bağlamda, temelde nicel olarak tasarlanan bu araştırma, nitel tasarımla desteklenerek konu hakkında daha derinlemesine bir iç görüye ulaşılması hedeflenmiştir. Nicel kısımda çalışılmak üzere gıda sektöründe kendi alanlarında Türkiye'nin en büyük iki markası seçilmiştir ve bu markalar Ü.L.K ve E.T olarak kodlanmıştır. Bu markaların gıda sektöründe kendi alanlarında Türkiye'yi temsil edebileceği düşünülmektedir. Ayrıca, bu markalar belli bir düzeyde uluslararasılaştıklarından dolayı, nicel tasarımdaki bulguların sadece Türkiye pazarındaki durum hakkında değil uluslararası pazarda gıda sektöründeki KSS etkisine yönelik içgörüler sağlaması da beklenmektedir. Gıda sektörünün seçilmesinin arkasındaki en önemli sebep şudur: Yeme-içme endüstrisinde pazara sunulan mal ve hizmetler insanların temel ihtiyacı olduğundan dolayı bu endüstrideki satın alma davranışı daha sık gerçekleşmekte ve bir süreklilik arz etmektedir. Dolayısıyla, bu endüstride yapılan tüketimdeki sürekliliğin etkileri çevreye, topluma ve iş hayatına daha büyük olmaktadır. Ayrıca, KSS-finansal performans ilişkisi üzerine yürütülmüş çalışmalarda farklı endüstrilerin etkisi



araştırılmıştır. Fakat, KSS'nin satın alma niyeti ve yüksek fiyat verme üzerindeki etkisinin endüstri bazında belirlenmesi konusunda literatürde göze çarpan bir araştırma boşluğu bulunmaktadır. KSS etkisinin belli sektörlerle göre farklılık gösterip göstermeyeceğinin tespit edilmesi önemli bir konudur ve gelecekte yürütülecek benzer çalışmalar bağlamında böyle bir farklılığın olup olmadığı konusu açıklığa kavuşturulabilecektir.

Çalışmanın devamında, konuyla alakalı kavramsal çerçeve ve araştırma hipotezleri verilmiştir. Yöntem kısmında çalışmanın tasarımından bahsedilmiştir. Bulgular ve tartışma kısmında yapısal modelin analizi ve nitel araştırmaya dayanan bulgular sunulmuş ve tartışılmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmanın genel hatları ve önemli görülen bulgularından bahsedilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HİPOTEZLERİN GELİŞTİRİLMESİ

Çalışmanın araştırma konusu ve kapsamı bağlamında, KSS literatürü incelenmiş ve geliştirilen hipotezler ile araştırma sorusunu destekleyen kavramsal çerçeve bu bölümde verilmiştir.

2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Günümüz rekabet koşullarında firmalar bir yandan operasyonel faaliyetlerini sürdürürken, diğer yandan parçası oldukları toplumun ve diğer paydaşların menfaatlerini göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Firmaların varlıklarını sürdürebilmeleri için kar elde etmenin yanı sıra çalışanların, hissedarların ve toplum gibi paydaşlarının menfaatlerine cevap verdiği ölçüde rekabete karşılık verebilecek durumda olacaklardır. Bunlar kurumsal sosyal sorumluluk kavramının ortaya çıkışına temel teşkil eden etmenlerdir (Şimşek vd., 2003).

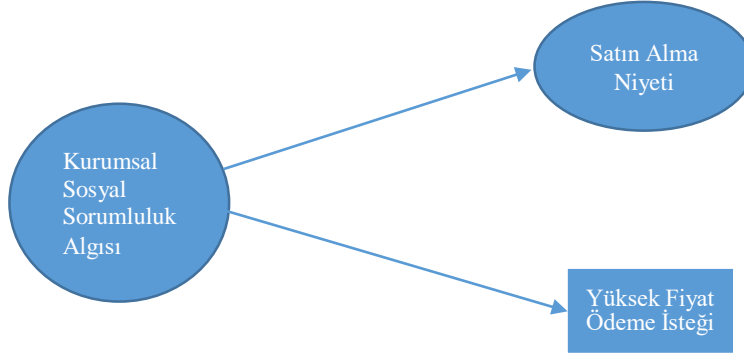
Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen bu kavramla ilgili ilk bilimsel yazıların ortaya çıkışı ancak 20. yüzyılda görülebilmektedir. İş Adamlarının Sosyal Sorumlulukları (Bowen, 1953) kitabı modern anlamda kurumsal sosyal sorumluluğun ilk çalışmalarından kabul edilmektedir. Bowen'e (1953) göre sosyal sorumluluk; iş adamlarının toplumun hedefleri ve değerleri açısından arzu edilen eylem planını takip etme ile bu doğrultuda kararları alma yükümlülüklerini ifade etmektedir.

Carroll'a (1979) göre firmaların sosyal sorumluluğu; ekonomik, yasal, etik ve hayırseverlik boyutlarını kapsamaktadır. Frederick'e (1960) göre sosyal sorumluluk, halkın beklentilerini karşılayan bir ekonomik sistemin işleyişinin iş adamlarınca denetlenmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Böylelikle ekonominin üretim araçları, toplam refahı artıracak şekilde kullanılabilir hale gelecektir.

Literatürde bu tanımlara benzer şekilde verilmiş çok sayıda kurumsal sosyal sorumluluk tanımları mevcuttur (Davis, 1960: 70; Wood, 1991: 963; McWilliams and Siegel, 2001: 117; Lichtenstein et al., 2004: 18; Werther and Chandler, 2006: 7; Lai et al., 2010: 458). Firmaları sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunmaya iten nedenler arasında; çeşitli baskı gruplarının etkisi, refah düzeyinin artması, idealist ve hümanist düşüncenin gelişimi, teknolojik gelişmeler, iletişimdeki gelişmeler, kozmopolit tüketicilerin artışı, hükümetlerin bazı konularda yetersiz kalması, tedarikçilerle olan ilişkiler, küreselleşme, demokrasi anlayışının yaygınlaşması ile KSS'nin işletmeye sağladığı yararlar gösterilmektedir (Bayraktaroğlu, İlter ve Tanyeri, 2009). Kurumsal sosyal sorumluluğun faydalarının çoğu, belli bir ölçüde firmaların KSS'de yer alma nedenlerini yansıtmaktadır. Sprinkle & Maines'e (2010) göre, bu faydalar; vergi indirimleri, ücretsiz reklamlar, itibar ve bilinirlik, nitelikli işgücüne erişim, çalışan motivasyonu, verimlilik ve maliyetlerde azalma şeklinde sıralanabilir.

2.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Satın Alma Niyeti

İşletmeler açısından KSS'nin en önemli faydalarından biri de tüketicilerde satın alma niyeti oluşturma potansiyelidir. Gerekçeli Eylem Teorisi'ne göre, bireylerin inançları tutumlar aracılığıyla davranışsal niyetleri ve nihayetinde davranışları etkiler (Fishbein ve Ajzen, 1975). Bu kapsamda doğru planlanmış KSS faaliyetleri, bireylerin inanç ve tutumlarını olumlu etkileyebilir; bu da zamanla satın alma niyetine dönüşebilir. Bu çalışma bağlamında test edilmiş araştırma modeli Şekil 1'de verilmiştir.

**Şekil 1. Araştırma Modeli**

Satın alma niyeti, belli bir markaya yönelik kişisel davranış eğilimleri olarak tanımlanabilir (Ostrom, 1969; Bagozzi ve Burnkrant, 1979). Yani, satın alma niyeti oluştuğunda tüketiciler belirli bir markayı satın almaya yönelik planlarını değerlendirmiş olurlar. KSS faaliyetlerinin türüne ve tüketicilerin KSS faaliyetlerine ne derece inandığına göre, satın alma niyetleri doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmektedir (Sen ve Bhattacharya 2001). Bu yüzden:

H₁: KSS, satın alma niyetini pozitif olarak etkiler.

Birçok çalışma, KSS ile tüketicilerin marka veya şirketlere ilişkin tutumları arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur (Brown & Dacin 1997; Maignan & Ferrell, 2001; Sen & Bhattacharya, 2001). KSS sadece marka veya şirket hakkında tüketicilerin olumlu tutum geliştirmesine neden olmaz, aynı zamanda tüketicilerin satın alma niyetlerini de olumlu yönde etkiler (Creyer ve Ross, 1997; Lee ve Shin, 2010). Bununla birlikte mevcut araştırmalar, tüketicilerin KSS faaliyeti ile ilgilenip desteklemeleri durumunda onların satın alma niyetlerini olumlu yönde etkilediğini göstermiştir. Buna karşın, sorumsuz kurumsal davranışların ise tüketicilerin satın alma niyetleri üzerinde sorumlu davranışlardan daha büyük bir etkiye sahip olduğu ileri sürülmüştür (Bhattacharya ve Sen 2004). Okan vd. (2016), yönetim kurulu çeşitliliği ve kurumsal sosyal sorumluluk söylemleri arasındaki ilişkiyi tartışarak işletmelerin KSS davranışları konusunda bir iç görüye sahip olmayı amaçlamıştır. Okan ve çalışma arkadaşları, bu ilişkide kurumsal çevrenin üç alt boyutu olan düzenleyici, normatif ve bilişsel çevre gücü değişkenlerinin moderatör etkisini tespit etmiştir.

Mohr vd. (2001) yalnızca küçük bir tüketici kesiminin satın alma kriteri olarak KSS faaliyetlerini dikkate aldığına işaret etmektedir. Mohr ve çalışma arkadaşları, araştırmalarında dört farklı tüketici grubunu belirlemişlerdir: Ön araştırmacılar, araştırmacılar, eyleme yönelik tüketiciler ve koruyucular. Ön araştırmacılar tüketim kararlarını KSS'ye dayandırmazlar; araştırmacılar KSS üzerine düşünür, ancak harekete geçmezler; eyleme yönelik tüketiciler satın alım kriteri olarak KSS'yi bazen kullanırlar; koruyucular ise satın alma niyetinde KSS'yi sürekli göz önünde bulundururlar. Sadece %21'lik bir kesim, şirketlerin KSS faaliyetlerini satın alma kriteri olarak dikkate almaktadır (Mohr vd., 2001).

Literatürde KSS faaliyetlerinin satın alma niyeti üzerindeki etkilerini ortaya koymanın güçlüğüne değinen çalışmalar da mevcuttur. KSS faaliyetleri, şirketin imajına katkı sağlayarak satın alma niyetini pozitif doğrultuda artırabilir; ancak KSS'nin tüketicilerin algılarını, tutumlarını ve psikolojilerini ne düzeyde etkilediğinin geçerli bir şekilde ölçülmesi oldukça zordur (David, Kline, & Dai, 2005).

KSS'nin satın alma niyeti üzerindeki etkisinin yanında, tüketicilerin KSS faaliyeti yürüten şirketlerin ürün veya hizmetlerini muadil ürün ve hizmetlere oranla daha yüksek fiyatlı olmasına rağmen tercih edip etmemeleri tartışılmalı bir konudur. Anselmsson vd. (2014) çalışmalarında işletmelerde yüksek fiyat uygulamasının başarılı olabilmesi için bazı faktörler belirlemiştir. Firma markasına yönelik farkındalık, malın/hizmetin kalitesi, benzersiz olması, işletmenin KSS faaliyetleri ve sosyal imajı bu faktörlerdendir (Anselmsson vd., 2014). Bu yüzden:

H₂: KSS, yüksek fiyat verme isteğini pozitif olarak etkiler.

Firmalar mal/hizmet farklılaştırmasıyla yüksek fiyat politikası uygulayabilirler. KSS, farklılaşmanın başarılmasında bir araç olabilir ve rekabet avantajı sağlayabilir (McWilliams ve Siegel, 2001). Husted ve Allen (2007), KSS projelerinin firma itibarını geliştirdiğini ve bunun sonucunda müşterilerin daha yüksek fiyattan



ürünlerini alabileceğini belirtmiştir. Ancak müşterilerin fazla fiyat vermeye razı olması için muadili ürünlerden çok da farklı bir fiyatı olmaması gerekmektedir (Öberseder, Schlegelmilch ve Gruber, 2011).

2.3. KSS' ye Verilen Önem ve İşletmelerin KSS Faaliyetleri Hakkındaki Tüketici Bilgi Düzeyi

KSS hakkında farkındalığa sahip olan ve işletmelerin yaptığı KSS faaliyetlerine güvenen tüketiciler olumlu satın alma davranışı sergilemektedir. Ancak bu olumlu ilişki, tüketicilerin araştırmacılar tarafından KSS hakkında bilgilendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır (Tian vd., 2011). KSS farkındalığı olan tüketicilerin satın alma niyetindeki KSS etkisi her zaman eyleme dönüşmemektedir. Teoride, KSS tüketici tutumlarını ve davranışlarını olumlu etkilemesine rağmen, KSS'nin pazardaki etkinliği tam olarak kanıtlanamamıştır (Pomeroy ve Dolnicar, 2009).

KSS hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmayan tüketiciler KSS hakkında olumlu tutumlar geliştirebilmektedir ve bu tutumların satın alma niyetine dönüşmesi daha kolay olmaktadır. Ancak, KSS bilgi düzeyi arttıkça bireyler işletmelerin KSS faaliyetleri yürütmesindeki nihai amacın kar elde etmek olduğunun farkına varmaktadır. Bilgi düzeyi yüksek bireylerin bu şirketlere olan güvenleri azaldığından dolayı, satın alma niyetlerinde ve yüksek fiyat verme isteklerinde küçük ve göreceli bir düşüş gözlemlenebilir. Bu yüzden:

H₃: Belli bir işletmenin KSS faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyi yüksek olan tüketicilerde, düşük olanlara kıyasla, KSS'nin satın alma niyeti üzerindeki etkisi göreceli olarak daha azdır.

H₄: Belli bir işletmenin KSS faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyi yüksek olan tüketicilerde, düşük olanlara kıyasla, KSS'nin yüksek fiyat verme isteği üzerindeki etkisi göreceli olarak daha azdır.

Tüketiciler satın alma kararlarını alırken KSS'yi dikkate alma olasılığını artıran bir diğer etken kişisel kaygılarından dolayı KSS'ye verdikleri önem düzeyidir (Öberseder, vd., 2011). Farklı tüketicilerin farklı tutumlar sergilemesi olağandır. Örneğin, bir tüketici, şirketlerin çocuk işçi çalıştırmasını kabullenemediğinden dolayı, bu durum onun için bir satın almama sebebiyken diğer bir tüketici için ürünün fiyatının düşük olması, çocuk işçi çalıştırsa dahi, bir tercih sebebidir (Öberseder vd., 2011). Bu yüzden:

H₅: Belli bir işletmenin KSS faaliyetlerine atfedilen önem düzeyi yüksek olan tüketicilerde, düşük olanlara kıyasla, KSS'nin satın alma niyeti üzerindeki etkisi göreceli olarak daha fazladır.

H₆: Belli bir işletmenin KSS faaliyetlerine atfedilen önem düzeyi yüksek olan tüketicilerde, düşük olanlara kıyasla, KSS'nin yüksek fiyat verme isteği üzerindeki etkisi göreceli olarak daha fazladır.

Rahim vd. (2011) Malezya'da yaptıkları çalışmanın bulgularında, ekonomik sorumluluğun tüketicilerin satın alma davranışları üzerinde en yüksek etkiye ve yasal sorumlulukların ise en düşük etkiye sahip olduğunu belirtmiştir. Çünkü Malezyalıların gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında kuralları ve düzenlemeleri görmezden geldiği ifade edilmektedir (Rahim, Jalaludin ve Tajuddin, 2011). Bu örnekten sosyo-kültürel etkilerin de KSS faaliyetlerinin planlanmasında şirketlere bir fikir verebileceği anlaşılabilir. Şirketler toplumların değer yargılarına göre, KSS faaliyetlerinin hangisine ne ölçüde önem verdiğini göz önünde bulundurarak uygulamalarını o doğrultuda şekillendirmelidir.

3. YÖNTEM

Bu çalışma hem KSS'ye kavramsal açıdan yaklaşarak KSS olgusunu anlamayı; hem de, KSS'nin satın alma ve yüksek fiyat verme isteği üzerindeki etkilerini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu çalışma kapsamında gıda endüstrisi seçilmiştir. Gıda endüstrisinde tüketici hassasiyeti yüksek olduğundan dolayı, tüketicilerden işletmelerin KSS faaliyetlerine yönelik daha derinlemesine iç görülerin sağlanabileceği düşünülmektedir. Bu endüstride, uluslararası pazarda da varlık gösteren Türkiye kökenli ve kendi alanında Türkiye'de en büyük iki şirket seçilerek E.T ve Ü.L.K olarak kodlanmıştır³.

Bu çalışmanın kapsamında nitel ve nicel tasarımlar kullanılarak araştırmanın yöntemi karma yöntem üzerine inşa edilmiştir. Bu bağlamda, çalışmanın bulguları nitel tasarım ve nicel tasarım olmak üzere iki ana başlık altında incelenmiştir. Nitel tasarımda içerik analizi kullanılmıştır. Nitel analizler Nvivo programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Nitel analiz kapsamında, kavramsal model, frekans analizi, kelime bulutu ve kelime ağaçları Nvivo programı yardımıyla görselleştirilmiştir. Bu bağlamda, elde edilen verilerin analiziyle KSS

³ Sorumlu yazarla iletişime geçilmesi üzerine, bu iki şirketin isimleri okuyucuyla paylaşılabilir.



üzerine yeni bir tanım geliştirilmiş ve KSS kavramsal açıdan ele alınarak KSS teorisine ve uygulamasına yönelik tartışmalar yapılmıştır.

Nicel tasarımda, araştırma modeli Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) kullanılarak test edilmiştir. YEM, ölçüm hatalarını da hesapladığından dolayı, birden çok değişkenden oluşan ve nedensellik çerçevesinde kurulmuş bir araştırma modeli içindeki ilişki ağlarını eş zamanlı bir şekilde test etmede daha geçerli bir ölçüm olanağı sağlamaktadır (Kline, 2005). Araştırma modeli, analize hazırlanırken Anderson ve Gerbing'in (1988) tavsiye ettiği iki basamaklı yöntem kullanılmıştır. Bu bağlamda, E.T'i ve Ü.L.K'e ait yapısal modeller test edilmeden önce ölçüm modelinde bulunan gizil değişkenler tek tek (birinci düzey tek faktörlü) ve birlikte (birinci düzey çok faktörlü) doğrulayıcı faktör analizine alındıktan sonra kabul edilebilir düzeyde uyum indekslerine sahip oldukları gözlemlenmiştir. Güvenilirlik ve geçerlilik konuları çalışmanın bulgular kısmında daha ayrıntılı bir şekilde tartışıldıktan sonra, hipotezlerle kurulmuş yapısal model analize alınmıştır.

3.1. Araştırma Sorusu

Çalışmanın nitel tasarım kısmında, "Tüketiciler Türkiye'deki kurumsal sosyal sorumluluğu nasıl algılamaktadır?" sorusunun cevabı aranmaktadır. Nicel tasarımlar ağırlıklı olarak pozitivist paradigma çerçevesinde şekillendiğinden dolayı doğası gereği tündengeleim mekanizmasıyla işlemektedir. Bu yüzden, nicel tasarım kısmında tümevarım mekanizmasıyla geliştirilen araştırma soruları yerine, literatüre dayandırılarak oluşturulmuş hipotezlerin kullanılması uygun görülmüştür.

3.2. Örneklem

Örneklem, kolayda örnekleme yoluyla seçilmiş 197 katılımcıdan oluşmaktadır. Nicel analizin verisini oluşturan 197 katılımcıdan gönüllü olanlarla araştırmanın nitel verisi de toplanmıştır. Nitel veri, KSS çağrışımı yapan maksimum 3 kelimenin yazılmasını ve KSS'nin ne olduğunun tanımlanıp anlatılmasını içeren temel olarak iki sorudan meydana gelmektedir. 197 katılımcıdan toplamda 149'u ilk soruya yanıt verirken 131'i ikinci soruya cevap vermiştir.

3.3. Ölçüm Aracının Geliştirilmesi

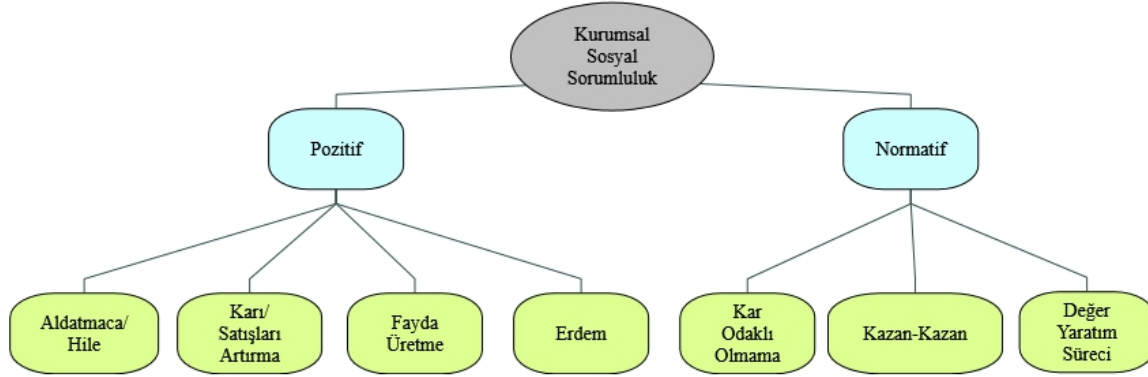
Ölçüm aracı, geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmış hazır ölçeklerden faydalanılarak geliştirilmiştir. Ölçüm aracı geliştirilirken katılımcının anket sorularından sıkılmaması için ve çalışmanın amacı ve kapsamı gereği, kullanılan kavramlar çok boyutlu ölçeklerle değil kavramın kendisini ele alan tek boyutlu ölçüm araçları ile ölçülmüştür. KSS Lichtenstein'in (2004) kullandığı ölçüm aracıyla, satın alma niyeti ise Kang ve Hustvedt'in (2004) ölçüm aracıyla ölçülmüştür. Yüksek fiyat verme isteği, katılımcıya yönlendirilen "... normalden fazla fiyat vererek satın alırım" sorusuyla 5'li likert ölçeği kullanılarak ölçülmüştür. Çalışmada kullanılan tüm ölçüm araçları 5'li ölçek kullanılarak ölçülmüştür.

4. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmanın bulguları hipotezlerle ileri sürülen araştırma modelinin test edildiği nicel tasarım ve kurumsal sosyal sorumluluğa kavramsal bir bakış açısıyla yaklaşılacak nitel tasarım olmak üzere 2 farklı araştırma altında değerlendirilmiştir. E.T ve Ü.L.K olarak kodlanan gıda sektöründe Türkiye'nin en büyük 2 şirketine yönelik toplanan verilere binaen, ileri sürülen araştırma modeli nicel tasarımda test edilmiştir. Nitel tasarımda ise verilen markalardan bağımsız bir şekilde Türkiye'deki KSS olgusu araştırılmıştır.

4.1. Nitel Tasarım

Nitel tasarım kapsamında yürütülen içerik analizine ait bulgular Nvivo programı çıktıları ile gösterilmiştir. Bu bağlamda, eldeki nitel veri temalandırıldıktan sonra boyutlarla alakalı kelime ağaçları, kelime bulutu ve kavramsal model çizilmiştir. Yapılan nitel analizler çerçevesinde Türkiye'deki kurumsal sosyal sorumluluk algısı, kavramsal olarak ele alınmıştır. Bu kavram, eldeki bulgular bağlamında Şekil 2'de gösterildiği üzere pozitif ve normatif olarak ikiye ayrılmıştır. Kurumsal sosyal sorumluluğun pozitif boyutu altında tüketiciler KSS'yi aldatmaca/hile olarak gören "Güvensizler", karı/satışları artırma olarak gören "Temkinliler", fayda üretme olarak gören "Fayda odaklılar" ve erdemli bir davranış olarak gören "İyimserler" olmak üzere 4 temel grup altında kümelendirilmiştir.



Şekil 2. Türkiye’de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının Kavramsallaştırılması

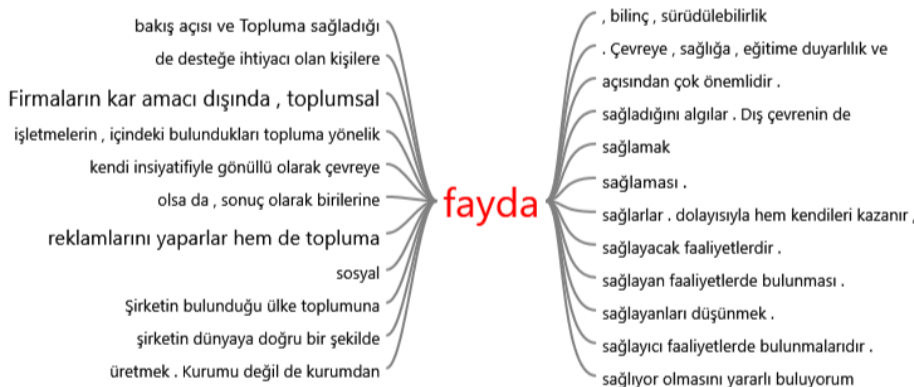
Güvensizler KSS’yi aldatmaca ve hile olarak gördüklerini ifade etmektedir. Bu grup tüketiciler, işletmelerin KSS faaliyetlerine inançları olmadığını, bu faaliyetleri işletmelerin ürünlerini daha fazla miktarda ve daha pahalıya satabilmeleri için izledikleri işletme bakış açılı ve herhangi bir değer yaratmayan stratejik bir yaklaşım olarak gördüklerini dile getirmektedir. Güvensizler KSS’yi şu şekilde tanımlamıştır: “Müşterilerin işletmeyle alakalı algısını pozitif doğrultuda şekillendirip ürünlerini daha fazla satabilmek için kullandıkları bir stratejidir.”; “İşletmelerin kendini pazarlaması ve ürünlerine/hizmetlerine olan talebi artırma çabasıdır. Normalde işletmelerin kar etmekten daha fazlasını düşündüklerine inanmıyorum.”; “Ülkenin kapital düzeni adı altında toplanan ve sürekli mavi sınıfın üstünden büyük bir mali güce sahip olan bu yapıların yine ülkenin farklı sosyal alanlarına yardım eder gibi görünüp yaptıkları şovenist aynı zamanda gayri ciddi hareketidir.”; “Şirketlerin kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları faaliyetler”. Bu ifadelerine binaen, bu tüketici grubu, KSS faaliyetlerini gayri ciddi gördüklerini ve şirketlerin insanları KSS adı altında sömürmeye çalıştığını ifade etmiştir. KSS bu grup tüketiciler tarafından, işletmelerin tüketicileri “sosyal sorumlu bir işletmeyiz” diye kandırarak salt ürünlerinin satışını ve elde edilen karı artırma çabası olarak algılanmaktadır.

Temkinliler de KSS’yi karı artırma/çoğaltma faaliyeti olarak tanımlarken güvensizlerden farklı olarak bu süreçte ortaya bazen pozitif çıktılarını da konabildiğini vurgulamıştır. Bu gruptaki tüketiciler temelde KSS’yi işletme yönlü bir strateji olarak görmelerine ve bu faaliyetlerle işletmelerin karlarını maksimize etmeye çalıştıklarını düşünmelerine rağmen bu faaliyetlerin sonucunda pozitif çıktılarını da üretebildiğini dile getirmişlerdir. Aldatmaca/hile ve karı/satışları artırma boyutlarının kelime ağacı Şekil 3’te gösterilmiştir. Temkinliler KSS’yi şu şekilde tanımlamıştır: “Kar amacı güden işletmelerin ürünlerini daha fazla satmak ve müşterileri kendine daha fazla bağlamak için kullandıkları bir yöntem. Bunun yanında, KSS belli ölçüde değer yaratan çıktılar ortaya koyabiliyor.”; “Kendi prestijleri için yapılmış olsa da, sonuç olarak birilerine fayda sağlıyor olmasını yararlı buluyorum.”; “Kar güdüsüyle hareket eden firmaların faaliyetlerinde insan sağlığını ve doğayı dikkate alması.”; “İşletmelerin çıkarsızca yapmadığını düşündüğüm; fakat, yapmasını gönülden dilediğim olgu.”; “Bir firma için kurumsal sosyal sorumluluk, sosyal çevreye yarar sağlamaya yönelik projeler geliştirerek bu sayede firma profiline katkı sağlamak, bir başka deyişle firmaya sempatiklik katarak reklam yapmaya çalışmaktır. Çünkü firmalar, işletmeler vakıf değil, kar amacı güden, bir mal veya hizmet karşılığı kazanç sağlamaya çalışan kuruluşlardır.”. Jahdi ve Açıkdilli (2009); Wagner vd.’nin (2009) dile getirdiği üzere, bazı işletmelerin ikiyüzlü davranışları, kendilerini sosyal sorumluymuş gibi tanıtmaları ve hatta KSS projelerinin gerçekleştirilmesine ayrılan bütçeden fazlasını KSS projelerinin reklamına ayırmaları gibi gayri ciddi olayların (Porter ve Kramer, 2014) ve skandalların medyaya düşmesi, belli bir grup bir tüketicinin KSS olgusuna temkinli yaklaşmasına sebep olmaktadır. Akdoğan ve Bay’ın (2012) çalışmalarını destekleyici bir şekilde, bu çalışmanın bulgularında tüketicilerin Türkiye’deki işletmelerin “görünürde hayırsever” faaliyetlerde bulduklarını düşündükleri sonucuna ulaşmıştır.



Şekil 3. Aldatmaca/Hile ve Karı/Satışları Artırma Boyutlarının Kelime Ağacı

Fayda odaklılar bu süreci topluma, çevreye, ekonomiye ve birçok farklı paydaşa fayda olarak görmektedir. Fayda odaklılara göre, KSS projeleri ortaya somut bir fayda koyduğu derecede önem arz etmektedir. Bu açıdan, bu tüketici grubu KSS'yi farklı paydaşlara somut faydalar sağlayan bir yapı olarak görme eğilimi göstermektedir. Fayda üretme boyutunun kelime ağacı Şekil 4'te gösterilmiştir. Fayda odaklılar KSS'yi şu şekilde tanımlamıştır: "Hem çevreye hem de desteğe ihtiyacı olan kişilere fayda sağlayacak faaliyetlerdir."; "Firmaların toplum yararı için yapmış olduğu yatırım ve faaliyetler."; "İmkânı olan firmaların bu imkânlarını yarar sağlamak amacıyla kullanmaları."; "Kurumsal sosyal sorumluluk, şirketlerin elde ettikleri yüklü gelirin bir kısmıyla insanlığa faydalı olacak işler yapmasıdır."; "Toplumun yararına yapılan faaliyetler.". Bu tüketici grubu KSS'yi belli paydaş gruplarına yönelik fayda üretme faaliyeti olarak görmektedir. Tüketiciler, bu paydaş grubu içerisinde en çok toplumu vurgulamaktadır. Fayda üretme konusu bağlamında tüketiciler pazara sunulan çekirdek ürünün sağladığı faydanın dışında bir fayda üretimini vurgulamaktadır. Bu fayda, ürünün sağladığı faydanın yanında çalışma koşulları ile ilgili, toplumsal ya da çevresel açılardan çözülememiş sorunların çözümüne fayda sağlayabilecek potansiyeldeki plan, proje ve maddi yatırımları kapsamaktadır.



Şekil 4. Fayda Üretme Boyutu Kelime Ağacı

İyimserler ise KSS'yi tamamen erdem odaklı, insani değerleri geliştiren, insanlara kaliteli bir hayat sunmaya yardımcı olan ve çevrenin sürdürülebilirliğini sağlayan faaliyetler olduğunu düşündüklerini dile getirmiştir. Bu gruptaki tüketiciler, işletmelerin tamamıyla vicdani, ahlaki, hayırsever/yardımsever ve bilinçli davranışlarıyla KSS projelerini işletme stratejilerine eklediklerini ve hiçbir şekilde herhangi bir kar amacı gütmediklerini ileri sürmektedir. Erdem boyutunun kelime ağacı Şekil 5'te gösterilmiştir. İyimserler KSS'yi şu şekilde tanımlamıştır: "Şirketlerin dünyayı daha yaşanılabilir hale getirmesi için üstlendiği sorumluluklardır."; "Kurumsal firmalar bu gibi projelere önyak oldukça yardımlaşma ve dayanışma bilincini ve gücünü artırır.

Hayat paylaşınca güzel.”; “Kurumların misyon ve vizyonunu toplum ahlakını, insan sağlığını ve gelecek nesillere yaşanabilirlik unsurlarını bırakmayı gözeterek belirlemesi.”; “Herhangi bir organizasyonun hem iç, hem de dış çevresindeki tüm paydaşlara karşı “etik” ve “sorumlu” davranması, bu yönde kararlar alması ve uygulaması.”; “Bir işletmenin toplumsal ve çevresel anlamda duyarlı olması.”; “KSS, kar amacı gütmeksizin çevre ve insan için çalışmaktır.”. Bu bağlamda, iyimserler grubundakiler KSS’yi işletmelerin salt çevre, insan ve müşteri yönelimliliğinin bir sonucu olarak görme eğilimindedir. Bu bakış açısına göre, işletmeler karlarının belli bir kısmından feragat ederek ya da sattıkları ürün ve hizmetlerden elde ettikleri karı insanlarla paylaşarak KSS faaliyetlerini erdemli bir davranış sergileme ve doğru olan bir şeyi yapmak için gerçekleştirmektedir.



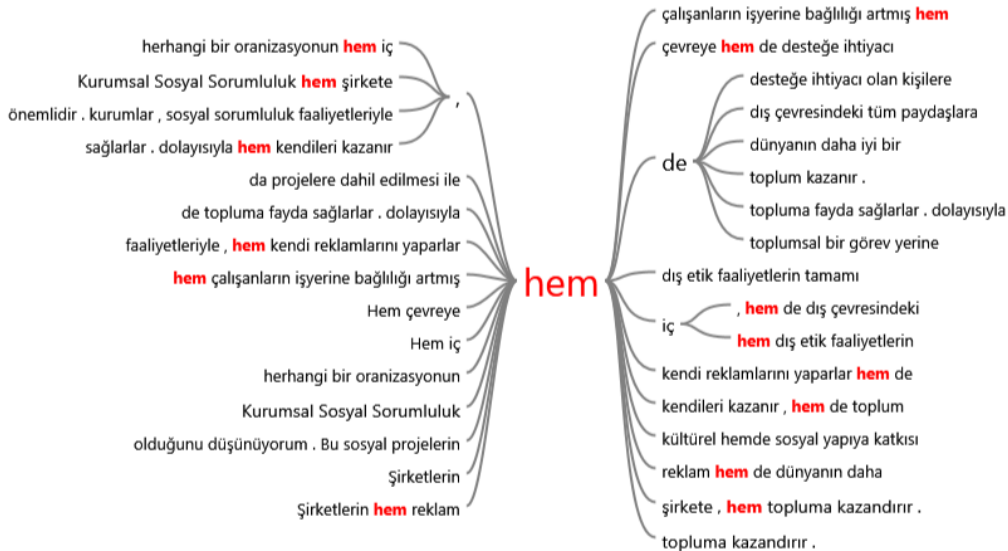
Şekil 5. Erdem Boyutunun Kelime Ağacı

KSS'nin pozitif boyutu Türkiye'de var olan KSS resmini tasvir ederken, normatif boyutu da KSS'nin aslında ne olması gerektiği konusunda normatif bilgiler vermektedir. Çalışmada kullanılan örneklemeden elde edilen bulgulara göre, KSS faaliyetlerindeki temel amaç salt kar elde etme güdüsü olmamalıdır. Pozitif boyutu altında güvensizler ve temkinliler kümelerindeki tüketiciler, işletmelerin KSS faaliyetleri hakkında “insanların gözünü boyama”, “verdikleri zararı örtbas etmeye yönelik faaliyetler”, “karı çoklama” ve “firmanın reklamını yapma” ifadelerinde bulunmuştur. Bu grup tüketicilerin KSS'ye yönelik bu algısı, onları normatif söylemlerde bulunmaya yöneltmiştir. Bu yönelim, KSS kapsamında yürütülen faaliyet ve projelerin kar odaklı olmaması gerektiği görüşüne temel teşkil etmektedir. İşletmelerin KSS faaliyetlerinde salt kar odaklı olmamaları gerektiğini ileri süren tüketicilerden bazılarının ifadeleri şunlardır: “Firmalar salt olarak kar amacı gütmeyip, faaliyette bulunduğu bölge ve ekonomilere de katkı sağlamalı. Katkı sağlamayanlar ise en azından çevre duyarlılığı göstermelidir. Bunlar kanun zoru ile değil de firma kararı ile olursa da çok daha iyi olur ...”; “Salt kendi kar marjını yükseltmek olmamalı bir şirketin veya kurumun hedefi. Şirket veya kurumun var olmasına sebep olan çevresindeki toplumsal yapıyı da en az kendi kadar önemseyen etik ve ahlaki değerler çerçevesinde işletme varlığını sürdürmeli.”; “Firmaların kar amacı dışında, toplumsal fayda sağlayan faaliyetlerde bulunması gerekmektedir.”. KSS uygulamalarında gördükleri hatalardan ve işletme odaklı faaliyetlerden dolayı, tüketiciler KSS'nin salt kar elde etmeye yönelik bir faaliyet olmaması gerektiğini vurgulamıştır. Kar odaklı olmama boyutunun kelime ağacı Şekil 6'te gösterilmiştir.



Şekil 6. Kar Odaklı Olmama Boyutunun Kelime Ağacı

Başka bir grup tüketiciye göre ise KSS sonuçta hem işletmeye hem tüketicilere, daha geniş ölçekte bakıldığında ise tüm paydaşlara, kazan-kazan olanağı sağlamalıdır. Bu tüketici grubuna göre, KSS'nin sürekliliğinin sağlanması ve elle tutulur çıktılar üretebilmesi için işletmelerin tüketicilerden destek görmesi gerekmektedir; aynı şekilde, tüketici tarafından destek alan işletmeler de farklı paydaş gruplarının ve doğanın yüzleştiği sorunlara çözüm üretmelidir. Sonuç olarak, KSS zaman içinde gelişen güven ve bağlılık unsurlarına binaen iki tarafa da kazanç sağlamalıdır. Kazan-kazan boyutunun kelime ağacı Şekil 7'de gösterilmiştir. KSS faaliyetlerinin işletme ve paydaşlar taraflarınca kazan-kazan olması gerektiğini vurgulayan tüketicilerden bazılarının ifadeleri şunlardır: "Kurumsal sosyal sorumluluk, toplumun faydasına olması açısından önemlidir. Kurumlar, sosyal sorumluluk faaliyetleriyle hem kendi reklamlarını yaparlar hem de topluma fayda sağlarlar. Dolayısıyla hem kendileri kazanır hem de toplum kazanır."; "Şirketler hem reklam yapmak hem de dünyanın daha iyi bir yer olmasını sağlamak için bazı eylemlerde bulunmalıdır. Bu sayede halk nezdinde iyi bir imaja sahip olurken çok daha büyük kitlelere ulaşabilecek sosyal farkındalık sağlayabilmektedirler"; "İşletmelerin yasal zorunluluktan öte gönüllülük esasına göre topluma hizmet etmesi gerekmektedir. Uzun dönemli bir girdi olan KSS ile işletmelerin çalışanlarının da projelere dâhil edilmesi ile hem çalışanların işyerine bağlılığı artmış hem de toplumsal bir görev yerine getirilmiş olmaktadır. Ürünlerin satımından elde edilen gelirin bir kısmının toplumsal projelere ayrılacağına halka duyurulması ile işletme birden fazla hedefe ulaşmış olacaktır.". Bu ifadeler doğrultusunda, KSS'deki karşılıklılık konusu çok büyük önem arz etmektedir. Bu görüş temel alındığında, işletmelerin KSS faaliyetlerindeki sürdürülebilirliğinin sağlanabilmesi ve ortaya elle tutulur çıktılarının konabilmesi adına, KSS faaliyetlerinde bulunan işletmelerin pazara sundukları mal ve hizmetlerin satın alınması yoluyla bu işletmeler desteklenmelidir. Bu yolla hem farklı paydaşlar ve çevre hem de KSS faaliyetinde bulunan işletmeler kazanmış olacaktır. Aynı zamanda bu durum, rekabetçi sebeplerden ötürü diğer işletmelerin de KSS'ye yönelmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda, zamanla KSS farklı paydaş gruplarına fayda sağlayacak ekstra işler yapmaktan bir işletmecilik felsefesi haline gelerek işletme içi kültüre dönüşecektir.



Şekil 7. Kazan-Kazan Boyutunun Kelime Ağacı

Diğer bir grup tüketici ise KSS'yi bir değer yaratım süreci olarak görmektedir. Değer yaratım süreci boyutunun kelime ağacı Şekil 8'de gösterilmiştir. Bu tüketici grubu, KSS'ye yönelik normatif algılarını şu şekilde ifade etmiştir: "Sosyal sorumluluğun işletmeler için en az piyasa değerini yükseltmeleri kadar önem taşıdığını düşünüyorum. Çünkü işletmeler içerisinde yaşadıkları topluma bu yolla bir değer katabilir ve varlıklarını sürdürebilirler."; "Dünyamızın yaşanabilir ve yaşamın sürdürülebilir tüm kaynaklarını (tarihi, sosyal, kültürel, doğal vb.) ve onlarla hayatlarını sürdürececek gelecek neslimize yaşanabilir bir alan bırakmayı hedefleyen kurumların varlığının desteklenmesi gerekmektedir."; "KSS, bir şirketin bulunduğu topluma verdiği değer ve katkı faaliyetleridir. İnsana, doğaya ve her türlü canlıya karşı düzenlenen iyileştirme ve yardım faaliyetleri yerine getirilmelidir..."; "Kurumların çevreye karşı duyarlı olması ve topluma karşı sorumluluk duygusu ile hareket etmesi için ve toplumsal hesap verebilirlik ve toplumsal etik kavramları dikkate alınmalıdır"; "... şirketlerin geldikleri konumu göz önünde bulundurup ileriye dönük yatırımlarını her daim var olan insana ve insan yaşantısına yapmaları gerekmektedir.". Bu görüşe göre, KSS faaliyetleri işletmeye ve farklı paydaşlara değer yaratan çıktılar ortaya koymalıdır. KSS'yi tam olarak algılayan en doğru bakış açısının bu grup tüketicilerde olduğu düşünülmektedir. Kotler'e (1972:247) göre ürün; temel, somut ve genişletilmiş (zenginleştirilmiş) olmak üzere 3 düzeyden oluşmaktadır. KSS, temel ürüne ekstra değer eklediğinden dolayı, temel ürünü zenginleştirerek bu üç ürün düzeyinin birleşimi olan tam ürün haline dönüştürmektedir. Bu yüzden, daha çok işletme yönelimli ve yönetsel açılarından incelenen KSS konusunun pazarlama alanında zenginleştirilmiş ürün bağlamında değerlendirilmesi, teorik açıdan KSS'yi daha doğru bir düzleme yerleştirmede önem arz etmektedir. Günümüz pazar koşullarında, tüketiciler ihtiyaçlarını giderme noktasında çekirdek fayda sağlayan ürünlere ulaşabilmektedir. İşletmeler pazara sundukları mal ve hizmetlerini çeşitlendirmek ve bu mal ve hizmetlerine ekstra değer katabilmek için KSS faaliyetlerinde bulunmaları gerekmektedir. Post-modern dünyada, tüketiciler satın aldıkları ürünlerle sadece fiziksel ihtiyaçlarını gidermiyor; ayrıca, çevreye mesajlar gönderiyorlar ve benliklerini satın aldıkları marka ve ürünler üzerine inşa etmeye çalışıyorlar. Bu yüzden, belli bir tüketici kesimi çevreye vereceği olumsuz mesajlardan dolayı; çocuk işgücüyü, alın teri hırsızlığıyla, doğaya zarar veren süreçlerle üretilmiş ürünleri satın almama eğilimindedir.

Pazarlama karşılıklı değer yaratan bir değişim ilişkisidir ve KSS konusu pazarlama teorisine (Erdoğan, 2009; 2015; 2018) dayanarak ele alındığında, bu değer işletme için en temel haliyle para ve tatmin olmuş sadık müşteriler olurken tüketici için de satın aldığı kaliteli ürün ve bu ürünün tüketicinin kendisine sağladığı tatmin ve çevresine gönderdiği olumlu mesajlardır. Bu açıdan, KSS'nin değer üretebilmesi için karşılıklı kazanım sağlaması gerektiği konusunun çok önemli olduğu görüşümüz ağır basmaktadır.



Şekil 8. Değer Yaratma Süreci Boyutunun Kelime Ağacı

Veri toplama aşamasında katılımcılardan KSS'yi çağrıştıran maksimum 3 kelime yazmaları istenmiştir. Çalışmanın frekans analizi, KSS çağrışımı yapan bu kelimeler üzerinden Nvivo programı kullanılarak yapılmıştır. Çalışmanın kelime bulutu Şekil 9'da, en sık kullanılan ilk 30 kelime Tablo 1'de sunulmuştur. KSS literatürüne paralel olarak (Caroll, 1991; Pérez & Bosque, 2013; Okan vd., 2015), yapılan içerik analizi ve frekans analizinin sonucunda sosyal (sosyo-kültürel), ekonomik, çevresel, etik, gönüllülük ve yasal olmak üzere KSS'nin 6 boyutuna ulaşılmıştır. Bu boyutlar Şekil 9'daki kelime bulutunda da açık bir şekilde görülmektedir. Bu boyutlara paydaş boyutu da eklenerek, KSS 7 boyut altında ele alınabilir. 7 boyutlu yapıya alternatif olarak, bahsedilen 6 KSS boyutu paydaş teorisi çerçevesinde tartışılarak KSS daha doğru bir kavramsal çerçeve içerisinde ele alınabilir. Bu bulgular, KSS'nin kavramsal olarak tekrardan ele alınıp bu kavramı tüm boyutlarıyla değerlendiren yeni ölçüm araç(lar)ının geliştirilmesi gerektiği konusunda da araştırmacılara iç görüler sağlamaktadır. Bu bağlamda, KSS literatürü incelendiğinde, KSS'nin tüm bu

boyutlarını ele alarak geliştirilmiş, güvenilirliği ve geçerliliği sağlanmış ölçüm araçlarının olmadığı tespit edilmiştir. Farklı paydaşların KSS algısını güvenilir ve geçerli bir şekilde ölçebilen yeni bir ölçüm aracının geliştirmesi konusu bu çalışmanın amaçları dışında kaldığından dolayı, bu konu hakkında daha derinlemesine bir tartışma yapılmasına gerek görülmemiştir.



Şekil 9. Çalışmanın Kelime Bulutu

Tablo 1'deki frekans analizi ele alındığında, en çok kullanılan kelime öbeğinin toplumsal fayda olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, tüketiciler KSS konusunda, "önemli" (%2,35), "duyarlılık" (%1,96), "gerekli" (%1,57), "farkındalık" (%1,18), "değer" (%1,18), "yardımseverlik" (%1,18) kelimeleriyle pozitif çağrışımlar yaparken "kar" (%1,18), "aldatmaca" (%0,78), "hile" (%0,78), "reklam" (%0,78) kelimeleriyle ise negatif çağrışımlarda bulunmuşlardır.

Tablo 1. En Sık Kullanılan İlk 30 Kelimenin Frekans Analizi

Kelime	Frekans	Yüzde
Fayda	8	3,14
Toplumsal	6	2,35
Önemli	6	2,35
Destek	5	1,96
Duyarlılık	5	1,96
Gerekli	4	1,57
Güven	4	1,57
Topluma	4	1,57
Değer	3	1,18
Farkındalık	3	1,18
Kar	3	1,18
Sosyal	3	1,18

Tablo 1. En Sık Kullanılan İlk 30 Kelimenin Frekans Analizi (Devamı)

Kelime	Frekans	Yüzde
Sürdürülebilirlik	3	1,18
Yardımseverlik	3	1,18
Çevreye	3	1,18
Aldatmaca	2	0,78
Bilinç	2	0,78
Dayanışma	2	0,78
Ekonomik	2	0,78
Faydası	2	0,78
Gereklilik	2	0,78
Gönüllülük	2	0,78
Hayırseverlik	2	0,78
Hile	2	0,78
İtibar	2	0,78
İtibari	2	0,78
Kamu	2	0,78
Reklam	2	0,78
Vefa	2	0,78
Yardımlaşma	2	0,78

Bu bulgulara paralel olarak, kurumsal sosyal sorumluluğun pozitif boyutu altında “Güvensizler”, “Temkinliler”, “Fayda odaklılar” ve “İyimserler” olmak üzere 4 grup olarak kümelendirilen tüketiciler, en temel haliyle KSS ile alakalı pozitif ve negatif çağrışım yapanlar olarak 2 ana grup altında da değerlendirilebilirler. Pozitif ve negatif çağrışım yapan tüketiciler, KSS’nin işletmeye ve farklı paydaş gruplarına sağladığı katkı düzeyine göre birbirlerinden ayrılmaktadır. Negatif çağrışım yapan tüketiciler içerisindeki belli bir kısım tüketici grubu KSS’ye hiç güvenmezken diğer grup tam anlamıyla güven duymamasına rağmen bu süreçte farklı paydaşlar için de katkı sağlayan çıktılarının ortaya konabildiğini kabul etmektedir. Pozitif çağrışım yapan tüketicilerin bir kısmı, KSS’yi fayda üretme olarak algımlarken diğer bir kısmı ise erdemli bir davranışta bulunma olarak görmektedir.

4.2. Nicel Tasarım

1 gözlenen (Yüksek fiyat ödeme isteği) ve 2 gizil (Kurumsal sosyal sorumluluk algısı ve satın alma niyeti) değişkenden oluşan araştırma modelindeki gizil değişkenlere ait Cronbach Alfa (α), birleşik güvenilirlik (CR), çıkarılan ortalama varyans (AVE) ve birincil düzey çok faktörlü doğrulayıcı faktör analizine ait uyum indeksi değerleri E.T’i ve Ü.L.K’e göre ayrı ayrı hesaplanarak Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Yapı Geçerliliği

Değerler	E.T		Ü.L.K	
	KSS	Satın Alma Niyeti	KSS	Satın Alma Niyeti
Cronbach α	,838	,738	,857	,774
CR	,842	,727	,854	,778
AVE	,519	,443	,545	,473
Model Uyum Endeksleri	$\chi^2/df=1,582$, CFI=,980, NFI=,949 RMSEA=,072		$\chi^2/df=1,797$, CFI=,966, NFI=,927 RMSEA=,054	

Modelde kullanılan gizil değişkenlere ait birleşik güvenilirlik (CR) değerlerinin 0,60 ve üzeri ve çıkarılan ortalama varyans (AVE) değerlerinin E.T’i ve Ü.L.K’e ait satın alma niyeti hariç 0,50 ve üzeri olduğu ve CR>AVE olduğu tespit edilmiştir (Fornell ve Lacker, 1981b; Bagozzi ve Yi, 1988). Ayrıca, E.T ve Ü.L.K’e

ait satın alma niyeti (SAN) yapılarındaki AVE değerinin istenen değerin civarlarında olduğu gözlenmiştir. Yakınsak geçerlilik bu şekilde büyük oranda sağlandıktan sonra, ayırt edici geçerlilik Fornell ve Lacker'in (1981a) önerilerine paralel olarak test edilmiştir. Bu kapsamda, AVE'nin araştırma modelinde kullanılan yapılar arasındaki korelasyonların karesinden ((KSS↔SAN)²: Ü.L.K için 0,524; E.T için 0,523) büyük olduğu E.T markası ve kısmen Ü.L.K markası için KSS yapılarında tespit edilebildiğinden dolayı çalışmanın ayırt edici geçerliliği kısmen sağlanabilmiştir.

Araştırma modelinin yapı geçerliliği üzerine tartışıldıktan sonra, yapısal model E.T ve Ü.L.K markaları için tek tek analiz edilmiştir. Araştırma modeli orijinal haliyle, tüketicilerin KSS hakkındaki bilgi düzeyine (yüksek-düşük) ve KSS'ye atfettiği önem düzeyine (yüksek-düşük) göre analize tabi tutulmuştur. Üçlü model tüm örneklem için aldığı orijinal model, yüksek ve düşük bilgi düzeyi; orijinal model, yüksek ve düşük önem düzeyi şeklinde gruplandırılarak Ü.L.K ve E.T markaları için toplamda dört kere analize alınmıştır. Böylece, tüketicinin KSS hakkındaki bilgi düzeyinin ve KSS'ye atfettiği önem düzeyinin yapısal modelde çizilen yolların şiddetine ne düzeyde etki ettiği incelenmiştir. Modelin analizinden elde edilen sonuçlar Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Araştırma Modelinin Analiz Sonuçları

Değişkenler Arası İlişkiler			Ü. L. K					
			KSS Bilgi Düzeyi			KSS Önem Düzeyi		
			Orijinal model	Yüksek	Düşük	Orijinal model	Yüksek	Düşük
KSS	→	Satın Alma Niyeti	,727***	,625***	,799***	,727***	,778***	,684***
KSS	→	Yüksek Fiyat Verme İsteği	,348***	,237*	,456***	,348***	,390***	,313***
Model Uyum İndeksleri			x ² /df= 1,735, CFI=,953, NFI=,898 RMSEA=,043, AIC= 303,785, ECVI= ,777			x ² /df= 1,449, CFI=,971, NFI=,914 RMSEA=,034, AIC= 275,403, ECVI= ,704		
Değişkenler Arası İlişkiler			E. T					
			KSS Bilgi Düzeyi			KSS Önem Düzeyi		
			Orijinal model	Yüksek	Düşük	Orijinal model	Yüksek	Düşük
KSS	→	Satın Alma Niyeti	,732***	,628***	,817***	,732***	,776***	,701***
KSS	→	Yüksek Fiyat Verme İsteği	,304***	,121	,480***	,304***	,334**	,287**
Model Uyum İndeksleri			x ² /df= 1,858, CFI=,934, NFI=,871 RMSEA=,047, AIC= 315,553, ECVI= ,807			x ² /df= 1,571, CFI=,955, NFI=,887 RMSEA=,038, AIC= 286,249, ECVI= ,732		
* p<0,05; **p<0,01; ***p<0,001								
Notlar: x ² = Ki-square (Ki-Kare), df= Degrees of freedom (Serbestlik derecesi), CFI=Comparative Fit Index (Karşılaştırmalı Uyum İndeksi), NFI=Normed Fit Index (Normlaştırılmış Uyum İndeksi), RMSEA= Root Mean Square Error of Approximation (Tahmin Hatalarının Ortalamasının Karekökü), AIC=Akaike Information Criterion (Akaike Bilgi Kriteri), ECVI=Expected Cross-Validation Index (Beklenen Çapraz Geçerlilik İndeksi).								

Elde edilen bulgulara dayanarak, H1, H2, H3, H5, H6 tamamen desteklenirken E.T markası için KSS bilgi düzeyi yüksek olan tüketicilerde KSS ve yüksek fiyat verme ilişkisi anlamsız çıktığından dolayı H4 kısmen desteklenmiştir. KSS hem satın alma niyetine hem de yüksek fiyat verme istediğine her iki marka için de anlamlı bir etkide bulunmaktadır. KSS'nin satın alma niyetine olan etkisinin, yüksek fiyat vermeye olan etkisinden daha şiddetli olduğu tespit edilmiştir. KSS'nin yüksek fiyat verme istediğine olan etkisi sadece bilgi



düzeinin yüksek olduğu durumda anlamsızdır. Her iki marka için de KSS bilgi düzeyi düşük olduğunda KSS'nin satın alma niyetine ve yüksek fiyat verme isteğine olan etkisi daha şiddetlidir. Tüketicilerin, işletmelerin KSS faaliyetleri hakkındaki bilgi düzeyi arttıkça, o işletmelerin ürünlerini satın alma niyeti ve o işletmelerin ürünleri için yüksek fiyat verme isteği bilgi düzeyi düşük tüketicilere kıyasla daha azdır.

KSS hakkındaki bilgi düzeyinin bu etkisi, nitel analizdeki bulgularla desteklendiğinde anlamlı bir hale gelmektedir. Tüketiciler KSS'nin sosyo-kültürel, ekonomik, çevresel, gönüllülük, etik, yasal ve paydaş açılarından gerekli olduğunu düşünmektedir; fakat, işletmelerin medyaya düşen ikiyüzlü ve sansasyonel KSS faaliyetleri olumsuz tüketici algısına sebep olmaktadır. Bu yüzden, işletmelerin KSS uygulamaları konusundaki bilgi düzeyi yüksek olan tüketiciler, bu işletmelerin ikiyüzlü KSS uygulamaları hakkında bilgi sahibi olduklarından dolayı, bilgi düzeyi düşük olanlara kıyasla daha düşük şiddette tutum ve davranış geliştirme eğilimi göstermektedir.

Tüketicilerin KSS faaliyetlerine atfettikleri önem seviyesine göre bakıldığında, KSS'ye yüksek önem verenlerin düşük önem verenlere kıyasla daha şiddetli satın alma niyetine ve yüksek fiyat verme isteğine sahip oldukları tespit edilmiştir. Bu bulgu, nitel analizdeki bulgularla birlikte değerlendirildiğinde, bilgi düzeyi konusundaki bulguların sebebi hakkında daha doğru bir iç görüye sahip olunmasını kolaylaştırmaktadır. Tüketiciler KSS'ye önem atfetmektedir; fakat işletmelerin KSS faaliyetleri hakkında edindikleri bilgiye dayanarak geliştirdikleri olumsuz algı ve tutumlar KSS bilgisi yüksek tüketicilerin satın alma niyetini ve yüksek fiyat verme isteğini, bilgisi düşük olanlara kıyasla, azaltmaktadır. Fakat KSS'ye verilen önem düzeyi tüm örneklerde genel olarak yüksek olduğundan dolayı KSS'nin satın alma niyeti ve yüksek fiyat verme üzerindeki görelî etkileri kurulan her modelde (gösterdiği küçük farklılıklara rağmen) pozitiftir. Tüketicilerin nitel analizde de KSS'ye önem verdiklerini ve KSS'nin gerekli olduğunu ifade etmiştir. Bu yüzden, tüketicilerin belli bir işletmenin KSS faaliyetlerinin içeriğine yönelik sahip oldukları derinlemesine bilgiler yerine, o işletmenin KSS faaliyetinde bulunduğu dair yüzeysel bilgileri, tüketicilerin o işletmeye yönelik pozitif algı, tutum ve davranışlar geliştirmesini güçlendirmektedir.

5. SONUÇ

KSS faaliyetlerinin, sosyal sorumlu işletmelerin ürünlerine yönelik satın alma niyetini ve ürüne daha fazla fiyat verme isteğini artırdığı, çalışmanın kapsamında ve seçilen örnekleme desteklenmiştir. Bu sonuç, tüketicilerin KSS faaliyetlerine yönelik bilgi ve önem düzeylerine göre farklılıklar göstermektedir. İknanın detaylandırılma olasılığı modeli bağlamında, işletmelerin KSS faaliyetleri hakkında sahip oldukları bilgi düzeyine göre, tüketiciler KSS'yi merkezi yol ya da kestirme bir bilgi olarak kullanabilmektedir. Merkezi yolu kullanan tüketiciler, KSS konusunda derinlemesine bilgiye sahip oldukları için bazı işletmelerin KSS'yi bir işletmecilik felsefesi yerine, satışları artırmak ve karı çoklamak amacıyla uzun vadede zarar getirecek yanlış bir işletme stratejisi olarak kullandıklarının farkındalığına ulaşmıştır. Fakat tüketiciler KSS'yi gerekli gördüklerinden ötürü, KSS'ye yönelik bilgi ve önem düzeyinin, KSS'nin etkisinde büyük bir farklılık yaratmadığı tespit edilmiştir. Tüketicilerin KSS faaliyetleri hakkındaki bilgi ve bu faaliyetlere yönelik önem düzeyleri, KSS ile satın alma niyeti ve ürüne daha fazla fiyat verme isteği ilişkisine görelî ve küçük bir etkide bulunmaktadır. Bilgi ve önem düzeyi yüksek ve düşük olarak ayrılan tüketicilerde KSS etkisinin şiddeti küçük farklılıklar göstermesine rağmen, her iki grup (yüksek-düşük) için de bu etkinin pozitif olduğu gözlenmiştir. Fakat bu bulgular, gıda endüstrisinde seçilen iki marka açısından ele alınmış olduğundan dolayı, bulguların endüstri bazında ve seçilen markalara göre farklılıklar göstermesi ihtimali söz konusudur. Gıda endüstrisi, insanların temel ihtiyacını karşılayan ve hayat döngülerini şekillendiren mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla, bu pazarda bulunan işletmelere yönelik tüketici beklentileri daha hassas bir doğrultuda gelişebilmektedir. Özellikle, en önemli paydaşlardan birisi olan tüketicilerin tüketim davranışları kendilerini fiziken ve direkt olarak etkilediğinden dolayı, işletmelerin KSS faaliyetlerine yönelik bu beklentileri daha hassas bir hale gelmektedir.

Tüketici tarafı, işletmelerden paydaşların ve çevrenin yüzleştığı mevcut sorunlara yönelik çözüm önerileri getirebilen KSS projeleri üretmelerini beklemektedir. Bu yüzden tüketiciler, KSS faaliyetlerini işletme stratejileriyle bütünleştirmeyi başarmış işletmelerin ürünlerini satın alarak ve bu işletmelere yönelik tekrar satın alma, arkadaşlarına tavsiye etme, referans olma ve ağızdan ağıza pazarlama yapma gibi bir takım pozitif tutum ve davranışlar geliştirerek ödüllendireceklerini ifade etmiştir. Fakat bu döngüdeki devamlılığın sağlanması, işletmelerin iyi niyetli ve değer yaratan çıktılar ortaya koyabilen KSS faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleriyle mümkün olabilir.

KSS, özünde ürünü çeşitlendirme ve ürüne ekstra değer katma faaliyeti olmasına rağmen, bu konu üzerinde çalışan ve KSS teorisini geliştiren araştırmacılar, en önemli paydaş ve işletmelerin asıl hedefi olan tüketicileri çoğunlukla görmezden gelmiştir. KSS literatürü incelendiğinde, KSS teorisinin işletme/yönetim yönlü bir



gelişim seyri içerisinde olduğu fark edilebilir. Bu açıdan, KSS teorisinin pazarlama yönelimli bir düzlemde değerlendirilmesi ve bu doğrultuda geliştirilmesi KSS'nin daha doğru anlaşılmasına ve gerçek potansiyeline kavuşturulmasına yardımcı olacaktır. Hoefler ve Keller (2002) çalışmalarında, KSS'den kurumsal sosyal pazarlama (corporate societal marketing) olarak bahsederek KSS alanında bir ışık yakmıştır. Buna rağmen, günümüze kadar geçen 17 yıllık süre içerisinde yapılan KSS çalışmaları, araştırmacıların henüz KSS konusunda aydınlanmadığını ve KSS'nin tam olarak ne olduğunu anlayamadıklarını göstermektedir. Bu çalışma kapsamında, elde edilen veriler ışığında KSS üzerine yeni bir tanım geliştirilmiştir.

KSS, işletme ve farklı paydaş gruplarının arasında kurulan uzun dönemli bağlılık ilişkisi ve güven esaslarına dayalı bir etkileşim/sinerji çerçevesinde şekillenen ve sosyo-kültürel, çevresel, ekonomik ve etik açılardan gönüllülük ve iyi niyet esas alınarak gerçekleştirilmesi gereken karşılıklı değer yaratma sürecidir. Bu KSS tanımı, işletme/yönetim yönelimli KSS yaklaşımlarına, pazarlama yönelimli alternatif bir bakış açısı getirmeyi amaçlamaktadır.

5.1. KSS Bağlamında Pazarlama Teorisine ve Uygulamasına Yönelik Öneriler

Nicel analizde elde edilen bulgulara ek olarak nitel analiz bağlamında tüketicilerin sadece ürüne yönelik (satın alma niyeti ve yüksek fiyat verme isteği) değil, işletmeye/markaya yönelik pozitif davranışsal niyetler de geliştirildiği tespit edilmiştir. Tüketiciler KSS konusunda işletmelerden beklenti içindedir. KSS'ye yönelik bu beklentilerin doğru okunup karşılanması tüketicilerin marka ve ürün tatminine ulaşmasında önem arz etmektedir. Çünkü pazara sunulan ürünlerin performansı hakkında tüketicilerde tatmin hissi oluşturabilmek için işletmeler tüketicilerin beklentilerini doğru bir şekilde anlamalıdır. Pazarlama bağlamında tatmin edilmiş tüketici unsuru, tüketicinin belli bir markanın ürünlerini tekrar satın alması ve çevresindekilere önermesi açısından çok büyük önem taşımaktadır.

KSS araştırmalarında, KSS'nin finansal performansa sebep olup olmadığı birçok çalışmada tartışılmış bir konudur. Bu çalışmada, KSS'nin satın alma niyetine ve ürüne yüksek fiyat verme isteğine etki ettiği nicel analizde tespit edilmekle birlikte; KSS'nin markaya yönelik bir takım davranışsal niyetler geliştirilmesine sebep olduğu nitel analizde tespit edilmiştir. KSS'nin her zaman satın alma davranışıyla ya da finansal tabloya pozitif bir şekilde yansımalarıyla sonuçlanmasını beklemek yanlıştır. Bu yüzden, bir tüketicinin belli bir markaya ait ürünü satın almasının işletmeler açısından çok büyük önem arz etmesi gibi, bir tüketicinin birçok tüketiciyi ya da referans olduğu bir tüketici grubunu o markanın ürünlerini satın almaya teşvik etmesi de aynı derecede önemlidir.

Yöntemsel açıdan bakıldığında, KSS-finance performans ilişkisindeki pozitif, negatif ve anlamsız ilişkilerin yarattığı tutarsızlık ve belirsizlik (Waddock & Graves, 1997; Margolis & Walsh, 2003; Orlitzky vd., 2003; McWilliams & Siegel, 2000; McWilliams & Siegel, 2001; Özçelik vd., 2014;), KSS çalışmalarında finansal/muhasebe bazlı verilere dayalı ölçümler yapan araştırmaların güvenilirliğine yönelik kaygıların tartışılması gerektiğine işaret etmektedir. Bu açıdan, işletme bazlı meso (orta düzey) verilerin kullanımından ziyade, tüketici bazlı mikro verilerin kullanılmasının daha doğru olduğu düşünülmektedir.

KSS'nin finansal performans üzerindeki anlamlı, pozitif ve direkt etkisinin tespit edilebilmesi, KSS teorisinin anlaşılmasını kolaylaştıran ve uygulamadaki önemini ortaya koyan net bir bulgu olurdu. Fakat KSS'nin finansal performans üzerindeki etkisinde tespit edilen tutarsızlıklar, KSS'yi işletmelerce önemsiz bir olgu haline getirmez. Aksine, işletmelere KSS yardımıyla tüketicilerin gözünde pozitif bir algı, tutum ve birtakım davranışlar oluşturmaya çalışmalarının daha doğru olduğu mesajını verirken araştırmacılara da KSS'nin finansal performansın öncülleri olan değişkenler üzerindeki etkisinin incelenmesi gerektiği yönünde bir kapı aralar. Ayrıca, KSS-finance performans arasındaki ilişkide, KSS'nin finansal performans üzerinde direkt bir etkisinin olup olmadığı sorusu yerine, bu etkinin nasıl ve ne zaman görüldüğü sorusunun cevabını arayan aracı ve moderatör değişkenlerin tespiti önem kazanmaktadır.

5.2. Kısıtlar ve Gelecekteki Çalışmalar

Tüketicilerin sosyal sorumlu işletmelerin ürünlerine yönelik satın alma niyetlerindeki ve ürüne daha fazla fiyat verme isteklerindeki artışın, bu işletmelerin finansal performansını da etkileyeceği ön görülebilecek bir durumken satışlardaki artışın kesinlikle finansal performanstaki artışla sonuçlanacağı konusunda kesin ifade kullanmak ampirik çalışmalara dayanan pozitif kanıtlar olmadan yanlış olur. Bu bağlamda, gelecekte bu konuda çalışacak araştırmacıların, KSS-finance performans arasındaki moderatör ve aracı değişkenler üzerinde çalışmaları KSS teorisi açısından daha doğru gözükmektedir.



Bu çalışma, KSS'nin satın alma niyetini ve yüksek fiyat verme isteğini çalışmada seçilen iki marka bazında ele aldığından dolayı, bu markalara atfedilen değerin ve seçilen endüstrinin belli bir düzeyde kirletici/bozucu (confounding) etkisinden etkilenmiş olma ihtimali söz konusudur. Genel KSS algısının KSS faaliyetlerinde bulunan işletmelerin ürünlerini satın alma ve bu işletmelerin ürünlerine fazla fiyat verme isteğinin test edilmesi veya belli endüstrilerdeki belli markalar üzerinden bu sorulara yanıt aranması araştırmacının tercihi çerçevesinde şekillenebilecek bir olgudur. Gelecekteki çalışmalar, başka endüstrilerdeki markalarda ya da aynı endüstrideki farklı markalarda bu etkinin nasıl şekillendiğini araştırabilir ve böylece bu etkinin endüstri düzeyinde ya da marka düzeyinde farklılıklar gösterip göstermediğini tespit edebilir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, F. K., & BAY, E. (2012). İsteğe bağlı kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri: Görünürde Hayırseverlik. **Amme İdaresi Dergisi**, 45(1), 51-75.
- ANDERSON, J. C., & GERBING, D. W. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. **Psychological Bulletin**, 103(3), 411.
- ANSELMSSON, J., VESTMAN BONDESSON, N., & JOHANSSON, U. (2014). Brand image and customers' willingness to pay a price premium for food brands. **Journal of Product & Brand Management**, 23(2), 90-102.
- BAGOZZI, R. P., & BURNKRANT, R. E. (1979). Attitude organization and the attitude-behavior relationship. **Journal of Personality and Social Psychology**, 37(6), 913.
- BAGOZZI, R. P., & YI, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. **Journal of the Academy of Marketing Science**, 16(1), 74-94.
- BAYRAKTAROĞLU, G., İLTER, B., & TANYERİ, M. (2009). Kurumsal sosyal sorumluluk: pazarlamada yeni bir paradigmaya doğru. **Literatür Yayıncılık**.
- BHATTACHARYA, C. B., & SEN, S. (2004). Doing better at doing good: When, why, and how consumers respond to corporate social initiatives. **California Management Review**, 47(1), 9-24.
- BOWEN, H. R., & JOHNSON, F. E. (1953). Social responsibility of the businessman. **Harper**.
- BROWN, T. J., & DACIN, P. A. (1997). The company and the product: Corporate associations and consumer product responses. **Journal of Marketing**, 61(1), 68-84.
- CARROLL, A. B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. **Academy of Management Review**, 4(4), 497-505.
- CARROLL, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. **Business Horizons**, 34(4), 39-48.
- CARROLL, A. B. (1999). Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. **Business & Society**, 38(3), 268-295.
- CARROLL, A. B., & SHABANA, K. M. (2010). The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research and practice. **International Journal of Management Reviews**, 12(1), 85-105.
- CREYER, E. H., & ROSS Jr, W. T. (1997). Tradeoffs between price and quality: How a value index affects. **Journal of Consumer Affairs**, 31(2), 280-302.
- DAVID, P., KLINE, S., & DAI, Y. (2005). Corporate Social Responsibility Practices, Corporate Identity, and Purchase Intention: A Dual-Process Model. **Journal of Public Relations Research**, 17(3), 291-313.
- DAVIS, K. (1960). Can business afford to ignore social responsibilities? **California Management Review**, 2(3), 70-76.
- DRUCKER, P. F. (1984). Converting social problems into business opportunities: The new meaning of corporate social responsibility. **California Management Review**, 26(2), 53.
- ERDOĞAN, B. Z. (2009). Pazarlama: Küresel krizin suçlusu mu, kurtarıcısı mı? **Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi**, 1(1), 41-51.
- ERDOĞAN, B. Z., & ÇİFCİ, S. D. (2015). Uygulamalı Sentez Bir Sosyal Bilim Olarak Pazarlama. **Pazarlama Teorisi ve Uygulamaları Dergisi**, 1(1), 1-21.



ERDOĞAN, B. Z. (2018). Bilim Olarak Pazarlama. **Beta**.

FISHBEIN, M., & AJZEN, I. (1975). Belief, attitude, and behavior: An introduction to theory and research. **Reading, Mass.: Addison Wesley**.

FREDERICK, W. C. (1960). The growing concern over business responsibility. **California Management Review**, 2, 54-61.

FORNELL, C., & LARCKER, D. F. (1981a). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, 18(1), 39-50.

FORNELL, C., & LARCKER, D. F. (1981b). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. **Journal of Marketing Research**, 18 (3), 328-388.

FRIEDMAN, M. (2007). The social responsibility of business is to increase its profits. In Corporate ethics and corporate governance. **Springer, Berlin, Heidelberg**, 173-178.

HOEFFLER, S., & KELLER, K. L. (2002). Building brand equity through corporate societal marketing. **Journal of Public Policy & Marketing**, 21(1), 78-89.

JAHDI, K. S., & AÇIKDİLLİ, G. (2009). Marketing communications and corporate social responsibility (CSR): Marriage of convenience or shotgun wedding? **Journal of Business Ethics**, 88(1), 103-113.

KANG, J., & HUSTVEDT, G. (2014). Building trust between consumers and corporations: The role of consumer perceptions of transparency and social responsibility. **Journal of Business Ethics**, 125(2), 253-265.

KLIN, R. B. (2005). Principles and practice of structural equation modeling. **New York: Guilford Press**.

KOTLER, P. (1972). Marketing Management: Analysis, Planning and Control, **New Jersey, Prentice-Hall**.

KRISTHNAMURTHY, P., & SIVARAMAN, A. (2002). Counterfactual thinking and advertising responses. **Journal of Consumer Research**, 28(4), 650-658.

LEE, K. H., & SHIN, D. (2010). Consumers' responses to CSR activities: The linkage between increased awareness and purchase intention. **Public Relations Review**, 36(2), 193-195.

LICHTENSTEIN, D. R., DRUMWRIGHT, M. E., & BRAIG, B. M. (2004). The effect of corporate social responsibility on customer donations to corporate-supported nonprofits. **Journal of Marketing**, 68(4), 16-32.

MAIGNAN, I., & FERRELL, O. C. (2001). Corporate Citizenship as A Marketing Instrument-Concepts, Evidence and Research Directions. **European Journal of Marketing**, 35(3/4), 457-484.

MCWILLIAMS, A., & SIEGEL, D. (2000). Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Correlation or Misspecification? **Strategic Management Journal**, 21(5), 603-609.

MCWILLIAMS, A., & SIEGEL, D. (2001). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. **Academy of Management Review**, 26(1), 117-127.

MOHR, L. A., WEBB, D. J., & HARRIS, K. E. (2001). Do consumers expect companies to be socially responsible? The impact of corporate social responsibility on buying behavior. **Journal of Consumer Affairs**, 35(1), 45-72.

OKAN, T., KOPARAN, E., & NAS, T. İ. (2016). Yönetim kurulu çeşitliliği ve kurumsal sosyal sorumluluk söylemleri arasındaki ilişki: Kurumsal çevrenin moderatör etkisi. **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 71(2), 465-516.

OKAN, T., PEKER, I., & DEMİRELLİ, S. (2015). A corporate social responsibility framework for mining sector using analytic network process. **International Business Research**, 8(12), 9.

ORLITZKY, M., SCHMIDT, F. L., & RYNES, S. L. (2003). Corporate social and financial performance: A meta-analysis. **Organization Studies**, 24(3), 403-441.

OSTROM, T. M. (1969). The relationship between the affective, behavioral, and cognitive components of attitude. **Journal of Experimental Social Psychology**, 5(1), 12-30.

ÖBERSEDER, M., SCHLEGELMILCH, B. B., & GRUBER, V. (2011). "Why don't consumers care about CSR?": A qualitative study exploring the role of CSR in consumption decisions. **Journal of Business Ethics**, 104(4), 449-460.



ÖZÇELİK, F., ÖZTÜRK, B. A., & GÜRSAKAL, S. (2014). Investigating the relationship between corporate social responsibility and financial performance in Turkey. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 28(3), 189-203.

PÉREZ, A., & DEL BOSQUE, I. R. (2013). Measuring CSR image: three studies to develop and to validate a reliable measurement tool. **Journal of Business Ethics**, 118(2), 265-286.

POMERING, A., & DOLNICAR, S. (2009). Assessing the prerequisite of successful CSR implementation: are consumers aware of CSR initiatives? **Journal of Business Ethics**, 85(2), 285-301.

PORTER, M. E., & KRAMER, M. R. (2006). Strategy and society: the link between corporate social responsibility and competitive advantage. **Harvard Business Review**, 84(12), 78-92.

RAHİM, R. A., JALALUDIN, F. W., & TAJUDDIN, K. (2011). The importance of corporate social responsibility on consumer behaviour in Malaysia. **Asian Academy of Management Journal**, 16(1), 119-139.

SEN, S., & BHATTACHARYA, C. B. (2001). Does doing good always lead to doing better? Consumer reactions to corporate social responsibility. **Journal of Marketing Research**, 38(2), 225-243.

SCHMELTZ, L. (2014). Identical or just compatible? The utility of corporate identity values in communicating corporate social responsibility. **International Journal of Business Communication**, 51(3), 234-258.

SMITH, N. C., READ, D., & LOPEZ-RODRIGUEZ, S. (2010). Consumer perceptions of corporate social responsibility: The CSR halo effect. **SSRN Electronic Journal**, 23.

SPRINKLE, G. B., & MAINES, L. A. (2010). The benefits and costs of corporate social responsibility. **Business Horizons**, 53(5), 445-453.

ŞİMŞEK, M. Ş., AKGEMCİ, T., & ÇELİK, A. (2003). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış (3. Baskı). **Konya: Adım Matbaacılık ve Ofset**.

TIAN, Z., WANG, R., & YANG, W. (2011). Consumer responses to corporate social responsibility (CSR) in China. **Journal of Business Ethics**, 101(2), 197-212.

VOTAW, D. (1972). Genius becomes rare: A comment on the doctrine of social responsibility Pt. I. **California Management Review**, 15(2), 25-31.

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

WAGNER, T., LUTZ, R. J., & WEITZ, B. A. (2009). Corporate hypocrisy: Overcoming the threat of inconsistent corporate social responsibility perceptions. **Journal of Marketing**, 73(6), 77-91.

ZADEK, S. (2004). The path to corporate responsibility. **Harvard Business Review**, 82(12), 125-133.

ness review, 82(12), 125-133.

CEB
IND