

# İŞLETME BİLİMİ DERGİSİ

THE JOURNAL OF  
BUSINESS SCIENCE





# JOBS

İşletme Bilimi Dergisi  
The Journal of Business Science

Sakarya Üniversitesi / Sakarya University İşletme  
Fakültesi / Faculty of Business

i

Cilt/Volume : 5  
Sayı/Issue : 1  
Yıl/Year : 2017

ISSN:2148-0737

Tübitak Ulakbim, Google Scholar, DRJI, Acar Index, ResearchBib Copernicus  
International, Scientific Indexin Services (SIS), CEEOL, Rootindexing ve  
ASOS Index tarafından taranmaktadır.

*Kurucu Sahip/Founder*

Prof.Dr. Gültekin YILDIZ

*İmtiyaz Sahibi / Owner*

Prof. Dr. Kadir ARDIÇ

*Editör / Editor*

Doç. Dr. Mahmut AKBOLAT

*Editör Yardımcıları / Assoc. Editors*

Doç. Dr. Mustafa Cahit ÜNĞAN

Doç. Doç. Dr. Hakan TUNAHAN

*Danışma Kurulu/Advisory Board*

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU

Prof. Dr. Erman COŞKUN

Prof. Dr. Kadir ARDIÇ

Prof. Dr. Mehmet BARCA

Prof. Dr. Mehveş TARIM

Prof. Dr. Nihat ERDOĞMUŞ

Prof. Dr. Orhan BATMAN

Prof. Dr. Recai COŞKUN

Prof. Dr. Remzi ALTUNIŞIK

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Prof. Dr. Sıdıka KAYA

Prof. Dr. Şevki ÖZGENER

Prof. Dr. Türker BAŞ

Sakarya Üniversitesi

Atılım Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi

Marmara Üniversitesi

İstanbul Şehir Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

Hacettepe Üniversitesi

Nevşehir Üniversitesi

Sakarya Üniversitesi

*Yayın Kurulu / Editorial Board*

*Prof.Dr. Kadir ARDIÇ*

*Doç. Dr. Mahmut AKBOLAT*

*Doç.Dr. Mustafa Cahid UNGAN  
Doç. Dr. Hakan TUNAHAN  
Doç. Dr. Hakan TUNAHAN*

*Sekreteryä / Secreteria*

*Araş. Gör. Ozgün UNAL*

*Araş. Gör. Gülcan KAHRAMAN*

*Araş. Gör. Mustafa AMARAT*

*Arş. Gör. Ayhan DURMUŞ*

İşletme Bilimi Dergisi'nde yer alan makalelerin bilimsel sorumluluğu yazara aittir. Yayınlanmış eserlerden kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.

Scientific responsibility for the articles belongs to the authors themselves. Published articles could be cited in other publications provided that full reference is given.

iii

## Dergi Hakemleri/ References

Prof. Dr. A. Vecdi Can	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Adem Öğüt	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet Bardakçı	Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Ayşe İrmış	Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Bayram Şahin	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Bayram Zafer Erdoğan	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Dilaver Tengilimoğlu	Gazi Üniversitesi
Prof. Dr. Durmuş Acar	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Ekrem Tatoğlu	Bahçeşehir Üniversitesi
Prof. Dr. Erman Coşkun	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih Ertaş	Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Prof. Dr. Gülten Gümüştekin	Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Halit Keskin	Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
Prof. Dr. Hasan Tutar	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Haydar Sur	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. İsmet Şahin	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Kadir Ardıç	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Kıymet Çalüyurt	Trakya Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif Çukurçayır	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Barca	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Saruşıık	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Muhsin Halis	Kocaeli Üniversitesi
Prof. Dr. Nazan Günay	Ege Üniversitesi
Prof. Dr. Nejat Bozkurt	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Nuran Cömert	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Orhan Batman	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Torlak	Karatay Üniversitesi
Prof. Dr. Recai Coşkun	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Recep Pekdemir	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Remzi Altunışık	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Selahattin Karabınar	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Selman Aziz Erdem	Kocaeli Üniversitesi
Prof. Dr. Serap Benligiray	Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Serdar Özkan	İzmir Ekonomi Üniversitesi
Prof. Dr. Şevki Özgener	Nevşehir Üniversitesi
Prof. Dr. Sıdıka Kaya	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sima Nart	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Şuayip Özdemir	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Prof. Dr. Türker Baş	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu	Uludağ Üniversitesi
Prof. Dr. Vasfi Haftacı	Kocaeli Üniversitesi
Prof. Dr. Yıldız Özerhan	Gazi Üniversitesi

Prof. Dr. Yusuf Çelik	Hacettepe Üniversitesi
Doç. Dr. Ali Taş	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Aykut Hamit Turan	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Bayram Topal	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Buket Bora SEMİZ	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Doç. Dr. Burcu Candan	Kocaeli Üniversitesi
Doç. Dr. Burhanettin Zengin	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Cemal Sezer	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Cemal İyem	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Ece Armağan	Adnan Menderes Üniversitesi
Doç. Dr. Engin Dinç	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Doç. Dr. Erdoğan Kaygın	Kafkas Üniversitesi
Doç. Dr. Erkan Erdemir	İstanbul Şehir Üniversitesi
Doç. Dr. Faruk Anıl Konuk	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Fikret Çankaya	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Doç. Dr. Fuat Man	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Gülfer TUNA	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Hakan Tunahan	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Haluk Bengü	Niğde Üniversitesi
Doç. Dr. Hasan Latif	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Hayrettin Zengin	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Kazım Ozan ÖZER	Nişantaşı Üniversitesi
Doç. Dr. Kemal Can Kılıç	Çukurova Üniversitesi
Doç. Dr. Kurtuluş Kaymaz	Uludağ Üniversitesi
Doç. Dr. Mahmut Akbolat	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Mahmut Hızıroğlu	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Doç. Dr. Mehmet Saraç	İstanbul Üniversitesi
Doç. Dr. Muammer Mesci	Düzce Üniversitesi
Doç. Dr. Mustafa Cahid Ünğan	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Mustafa Kemal Demirci	Dumlupınar Üniversitesi
Doç. Dr. Mutlu Başaran Öztürk	Niğde Üniversitesi
Doç. Dr. Müjdat Özmen	Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Nevran Karaca	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Nihal Sütütemiz	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Nilgün Sarıkaya	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Oğuz Işık	Hacettepe Üniversitesi
Doç. Dr. Oğuz Türkay	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Özgür Uğurluoğlu	Hacettepe Üniversitesi
Doç. Dr. Ramazan Aksoy	Bülent Ecevit Üniversitesi
Doç. Dr. Senay Yürür	Yalova Üniversitesi
Doç. Dr. Suayyip Calış	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Tuncay Yılmaz	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Yasemin Özdemir	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Yunus Emre Öztürk	Selçuk Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Adem Akbıyık	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ahmet Yağmur Ersoy	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ali Coşkun	Boğaziçi Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ayhan Serhateri	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Ceren Giderler Atalay	Dumlupınar Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Derya Ergun Özler	Dumlupınar Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Dilek Özceylan	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Esra Dil	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Fatma Gamze Bozkurt	Sakarya Üniversitesi

Yrd. Doç. Dr. Filiz Konuk	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Halil İbrahim Cebeci	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Harun Kırılmaz	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Murat Ayanoglu	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Mustafa Yıldırım	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Nesrin Akca	Kırıkkale Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Özlem Balaban	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Recep Yılmaz	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Safiye Sencer	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Sema Polatçı	Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Sema Yiğit	Ordu Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Sema Ülkü	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Sümeyra A. Danışman	Mevlana Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Şevki Ulama	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Şuayyip Doğuş Demirci	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Şule Yıldız	Sakarya Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Tuncay Turaboğlu	Mersin Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Umut Sanem Çiftçi	Sakarya Üniversitesi
Öğr. Gör. Dr. Hüseyin İskender	Sakarya Üniversitesi
Öğr. Gör. Dr. İlker Calayoğlu	Okan Üniversitesi

İşletme Bilimi Dergi'mizin 5. Cilt ve 1 nolu Sayısında 8 makale ile huzurlarınızdayız. Makalelerimizden ilki, İzmir Kâtip çelebi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ ve Namık Kemal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü öğretim elemanı Arş. Gör. Feyyaz ZEREN tarafından yazılan "Insurance Premium and Economic Growth: Evidence from OECD Countries" başlıklı çalışmadır. İkinci çalışma, Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe ve Finansman EABD Doktora Programı öğrencisi Döndü KARA ve Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Ahmet vecdi CAN tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsurlarından olan "ilişkili kişi" kavramının 6728 Sayılı Kanun ile gelen değişiklikler sonrası durumunun incelenmesini amaçlayan çalışmadır. Üçüncü çalışma Bozok Üniversitesi İİBF Sağlık Yönetimi Bölümü öğretim elemanı Arş. Gör. Dr. Fatih ŞANTAŞ tarafından kaleme alınan; üniversite öğrencilerinin akılcı ilaç kullanma davranışlarının belirlenmesini amaçlayan "Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma" başlıklı çalışmadır. Dördüncü çalışma ise Kırıkkale Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Nesrin AKCA ve Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu öğretim elemanı Öğr. Gör. Dr. Selen YILMAZ IŞIKHAN tarafından ortaklaşa kaleme alınan "Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İş Değerleri ve Kariyer Seçimlerinin Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi İle Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmadır. Beşinci çalışmamız Yrd. Doç. Dr. Nurcan SÜKLÜM'ün yazarlığını yaptığı, Turizm Eğitimi Veren Meslek Yüksekokulları Ders Programlarının Muhasebe Dersleri Açısından İncelenmesi başlıklı makaledir. Altıncı çalışmamız Nişantaşı Üniversitesi, İşletme Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Ayça Can KIRGIZ tarafından İngilizce olarak kaleme alınan "Impacts of Integrated Marketing Communication Strategies Applied for Geographical Indications on Purchasing Behavior" başlıklı makaledir. Yedinci makalemiz Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Metin SABAN, Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi Hilal KÜÇÜKER ve Sakarya Üniversitesi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER tarafından kaleme alınan Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü başlıklı makale iken son makalemiz Sakarya Üniversitesi, Sapanca Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Hatice SARIALTIN tarafından yazılan Performans Yönetiminde Performans Değerlendirme ve Öneri Sitemlerinin Sürdürülebilir Verimliliğe Etkisinin İncelenmesi: Bir Örnek Olay Çalışması başlıklı makaledir. Toplamda 8 yeni çalışma ile çıktığımız bu sayımızda katkı sağlayan ekip arkadaşlarıma şükranlarımı sunar; dergimizin okurlarımız ve bilim insanlarına faydalı olması dilerimle sonraki sayılarımızda işletmeciliğin güncel çalışmalarını bilim dünyasının hizmetine sunmak için siz değerli bilim insanları ve araştırmacıların katkılarını bekler, saygılar sunarım.

Doç. Dr. Mahmut AKBOLAT  
Editör



# İÇİNDEKİLER

## *Cilt 5 Sayı 1*

Insurance Premium and Economic Growth: Evidence from OECD Countries <i>Yrd. Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ, Arş. Gör. Dr. Feyyaz ZEREN</i>	1-11
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi <i>Döndü KARA, Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN</i>	13-33
Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma <i>Arş. Gör. Dr. Fatih ŞANTAŞ</i>	35-48
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İş Değerleri ve Kariyer Seçimlerinin Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi İle Değerlendirilmesi <i>Yrd. Doç. Dr. Nesrin AKCA, Öğr. Gör. Dr. Selen YILMAZ IŞIKHAN</i>	49-70
Turizm Eğitimi Veren Meslek Yüksekokulları Ders Programlarının Muhasebe Dersleri Açısından İncelenmesi <i>Yrd. Doç. Dr. Nurcan SÜKLÜM</i>	71-86
Impacts of Integrated Marketing Communication Strategies Applied for Geographical Indications on Purchasing Behavior <i>Yrd. Doç. Dr. Ayça Can KIRGIZ</i>	87-100
Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü <i>Prof. Dr. Metin SABAN, Hilal KÜÇÜKER, Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER</i>	101-115
Performans Yönetiminde Performans Değerlendirme ve Öneri Sitelerinin Sürdürülebilir Verimliliğe Etkisinin İncelenmesi: Bir Örnek Olay Çalışması <i>Yrd. Doç. Dr. Hatice SARIALTIN</i>	117-141

## **Insurance Premium and Economic Growth: Evidence from OECD Countries**

**Yrd. Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ**

İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü  
suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr

**Arş. Gör. Dr. Feyyaz ZEREN**

Namık Kemal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü  
fzeren@nku.edu.tr

**Insurance  
Premium and  
Economic  
Growth:  
Evidence  
from OECD  
Countries**

**1**

### **ABSTRACT**

In this study that covers 1983-2011 periods, per capita insurance premiums and per capita real GDP relationship was investigated for 13 OECD countries (USA, Germany, Australia, Belgium, Finland, France, Holland, Spain, Switzerland, Italy, Iceland, Japan and Norway). Stationarity of series are determined with linear Levin, Lin and Chu (2002), Im, Pesaran & Shin (2003) and Maddala-Wu (1999), non-linear Uçar & Omay (2009) panel unit root tests. In the paper in which the Emirmahmutoglu & Köse (EK) panel causality test (2011) was used, least one panel causality was determined from insurance premiums to GDP. Sequential panel selection method which was developed by Chortareas and Kapetanios (2009) was used and this causality occurred for respectively France, Iceland, Italy and Spain and there was no findings observed for the other countries. The findings of this study have an important place for insurance sector in economy and it also supports the findings obtained in literature.

**Keywords:** Insurance, Economic Growth, OECD Countries, Panel Unit Root Test, Panel Causality Test.

**Jel Codes:** G22, O16, C33

### **Sigorta Primi ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Araştırma**

#### **ÖZET**

1983-2011 dönemlerini ele alan bu çalışmada 13 OECD ülkesi (ABD,Almanya,Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İspanya, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Norveç)) için kişi başına sigorta primleri ile kişi başına GSYİH arasındaki ilişki araştırılmıştır. Serilerin durağanlık mertebeleri doğrusal Levin, Lin & Chu (2002) Im, Pesaran & Shin (2003) ve

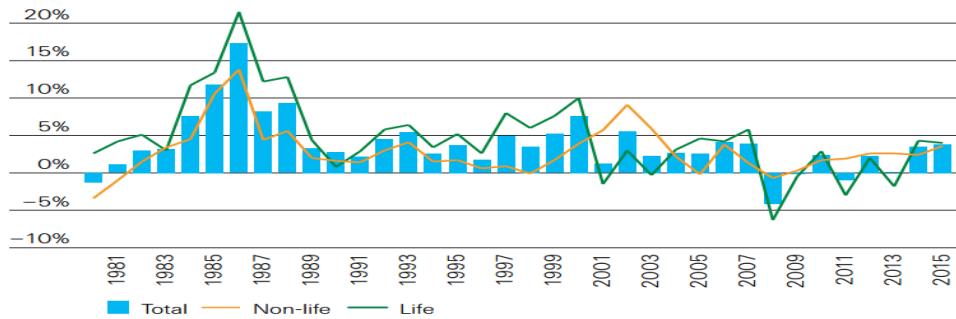
Maddala-Wu (1999); doğrusal olmayan Uçar & Omay (2009) panel birim kök testleriyle belirlenmiştir. Emirmahmutoğlu & Köse panel nedensellik testi (2011)'nin kullanıldığı çalışmada sigorta primlerinden GSYİH'ya doğru en az bir panel nedenselliğin olduğu saptanmıştır. Chortareas and Kapetanios (2009)'un geliştirdiği Ardışık Panel Seçim Method'u kullanılarak bu nedenselliğin sırasıyla Fransa, İzlanda, İtalya ve İspanya için gerçekleştiği, diğer ülkeler içinse herhangi bir bulguya rastlanmadığı görülmüştür. Çalışmamızın bulguları sigorta sektörünün ekonomi içerisinde önemli bir yere sahip olduğunu göstermekte ve literatürde yapılmış çalışmaları destekler niteliktedir.

**Anahtar Kelimeler:** Sigorta, Ekonomik Büyüme, OECD Ülkeleri, Panel Birim Kök Test, Panel Nedensellik Testi

**Jel Kodları:** G22, O16, C33

## I. INTRODUCTION

With rapidly globalizing world, changing the life of the individuals in the last century and increasing earnings in parallel to this, it has led to an increase in the motives of the individuals and their property protection. This situation has increased the share of insurance in the financial sector (Outreville, 1990; Lee and Chiu, 2012; Horng et. al., 2012; Lee et. al, 2013; Chang et.al 2013; Akinlo, 2013). Such that, it increased 7.5 times in life insurance premium production in the world and 3.9 times in non-life insurance during 1985-2007 periods (Lee, 2012; Chang et. al. 2013). According to Arena (2008), the premium production between 1997 and 2004 has increased up to 82%. The insurance sector in developing countries has grown more rapidly when compared to developed countries. Figure 1 shows global real direct premium growth between 1980 to 2015 in the world.



**Figure 1. Global Real Direct Premium Growth, 1980-2015**Source: Swiss Re Economic Research&Consulting

The relationship between economic growth and financial growth was investigated by several studies in the literature (Arestis and Demetriades, 1997; Levine and Zervos, 1998; Khan and Senhadji, 2000; Ward and Zurbruegg, 2002; Merton, 2004; Beale et al.2004; Giannetti et al. 2002; Rousseau and Wachtel, 1998, 2005; Fink et.al., 2005; Ying-jun and Ye-ting, 2008; De Fiore and Uhlig, 2011; Zhengtang, 2011; Chang and Lee, 2012; Outreville, 2013). According to the idea expressed for the first time in United Nations Trade and Development Conference in 1964, national insurance and reinsurance market is a characteristic feature of economic growth (Outreville, 1990; Kugler and Ofoghi, 2005). Insurance sector is not an economic unit that only offers insurance against the risk of people and organizations to face and it also helps to macro-economic data to bring employment and foreign exchange (Outreville, 1996).

A classical theory about economic growth is based on the idea that is about the economy needs to be developed as technological, otherwise it cannot grow (Nejad and Kermani, 2012; Horng et. al., 2012). More recently an alternative theory occurred; a development and growth in a sector may affect other sectors in the economy. That's why, so many governments invest in bank and insurance sector and prefer the way to affect other sectors in the economy in a positive way (Hussel and Zurbuegg, 2005; Heiss and Sümegi, 2008; Horng et. al., 2012).

In this context, the insurance sector that grows rapidly and that has a characteristic feature of economic growth has emerged as a subject of an academic research. Several studies made by panel data analyses and time series has tested hypothesizes that was about the insurance sector affects the economic growth. A research of academic studies that examines the relationship between insurance premiums and GDP will be made in this study and then it will be tested whether there is a causality relationship between these two variables or not.

## **II. LITERATURE REVIEW**

Outreville (1990) examined 55 developing countries in his study and reached the finding about insurance market's importance was low in economy. Ward and Zurbruegg (2000) studied the 1961-1996 periods of OECD countries, found the granger reason of economic growth of the insurance sector for some countries but there was no situation for the other countries. Haiss and Sümegi (2008) studied 15 countries that are the members of European Union and found that the insurance premiums had a positive impact on GDP for Switzerland, Norway and Iceland.

Boon (2005) studied Singapore market and coincided a unidirectional causality from insurance to GDP. Nejad and Kermani (2012) studied Iranian market and coincided a unidirectional causality from the development of insurance sector to economic growth. Both Richard and Victor (2013) and Akinlo (2013) studied Nigerian markets that support these findings and they found that insurance premiums were a granger cause of GDP. This situation indicates that insurance is an important factor for economic development in both countries. Vadlamannati (2008) studied Indian markets in a similar manner and found that development and reforms in the insurance sector had a non-strong but positive effect on economic growth. Kugler and Ofoghi (2005) studied United Kingdom's market and found a causality relationship between insurance premiums and GDP. Adams et. al. (2009) studied Swedish market and did not found any causality relationship.

Arena (2008) used generalized method of movements (GMM) in the study and studied 28-year period between 1976 and 2004 and found that both life insurances and non-life insurances had positive strong impact on economic growth. Avram et. al. (2010) that studied 93 countries using GMM reached similar findings. Han, Li, Moshirian and Tian (2010) used GMM dynamic panel estimations and found that non-life insurance impact on economic growth was higher when compared to life insurance.

Lee (2011) examined intercommunion between insurance enterprises and economic growth for 10 OECD countries in 27-years (1976-2006) period. In his study, he used heterogeneous panel cointegration test. He found insurance enterprises and economic growth present both the long-run and short-run bidirectional causalities at OECD countries. Lee and Chiu (2012) used panel smooth transition regression model and examined the effect of real income on insurance premiums in 28-years period belong to 36 countries. As a result of the study, it was found that the effect of real income on insurance premiums was stronger. Lee et. al. (2013) panel seemingly unrelated regressions augmented Dickey-Fuller (SURADF) used Pedroni panel cointegration and panel granger causality tests and found unidirectional causality from insurance premiums to real GDP both in short and long terms.

Chang et. al. (2013) used bootstrap panel granger causality test and identified different test results according to the countries. The causality was found one-way from insurance markets to the globalization in Japan, there was bi-directional causality in India, South Korea and Thailand and there was no causality relationship in Malaysia, Indonesia, Philippines and Singapore. Moreover, Chang et. al. (2013) examined 10 OECD countries

and they found different results from each other in their studies. While the causality from all insurance activities to economic growth is found for France, Japan, Netherlands, Switzerland and UK, this relation is bi-directional for America. There was no causality finding for Belgium, Canada, Italy and Sweden.

### III. ECONOMETRIC METHODOLOGY

Emirmahmutoğlu & Köse panel causality test (2011) (EK) can be expressed as an extended version for the panel of the causality test of Toda Yamamoto (1995). While some regulations are made for ADF (1979) unit root test's probability values in the panel unit root test of Maddala-Wu (MW) (Gürsoy and Yılcı, 2013), the same regulations are made for the probability values that have been obtained from Toda Yamamoto (1995) test in EK panel causality test. At the first stage, the following estimated model is made:

$$y_{i,t} = \mu_i + A_{i1}y_{i,t-1} + \dots + A_{ik}y_{i-k_1} + \sum_{j=k_i+1}^{k_i+d_{\max_i}} A_{ij}y_{i,t-j} + e_{i,t}$$

$$i = 1, 2, \dots, N$$

$$t = 1, 2, \dots, T$$

Here “i” shows the cross-sectional units while “t” expresses the time period. In addition, the bootstrap simulation methodology to Granger causality test for cross-sectional dependent panels is used. The optimal lag length is obtained by using information criteria. While the basic hypothesis shows that there is no causal relationship in the panel, alternative hypothesis shows that there is a granger causality relation between at least one of the series. The test statistic is calculated as follows:

$$\lambda = -2 \sum_{i=1}^N \ln(p_i)$$

$$\text{For } i = 1, 2, \dots, N$$

This test also shows suitability to the chi-square distribution and critical values are determined by bootstrap simulation method.

### III. DATA AND EMPIRICAL FINDINGS

The data of our study consists of annual premium per person during 1983-2011 of 13 OECD countries (USA, Germany, Australia, Belgium, Finland, France, Holland, Spain, Switzerland, Italy, Iceland, Japan and Norway) and real GDP figures. These data is derived from [www.stats.oecd.org](http://www.stats.oecd.org) official OECD website. All the data were introduced to the analyses by obtaining their logarithmic transformations in order to avoid the problem of heteroscedasticity. While examining the relationship between insurance industry and macroeconomic variables of insurance premiums, it was supported by several studies that there was a variable (Arena, 2008; Chen et. al., 2012; Ward and Zurbruegg, 2000).

In our study, in order to determine stationaries of the series, linear panel unit root tests Levin, Lin & Chu (2002) (LLC) Im, Pesaran & Shin (2003) (IPS), Maddala-Wu (1999) (MW) and non-linear Uçar-Omay (2009) (UO) panel unit root tests were used.

**Table 1. Results of Panel Unit Root Test**

<b>Insurance Premium</b>	<b>Statistic</b>	<b>Prob.</b>	<b>GDP</b>	<b>Statistic</b>	<b>Prob.</b>
Levin, Lin & Chu	-4.22***	0.00	Levin, Lin & Chu	-0.69	0.24
Im, Pesaran & Shin	-5.15***	0.00	Im, Pesaran & Shin	-2.64***	0.00
Maddala-Wu	76.19***	0.00	Maddala-Wu	44.13**	0.02
Uçar & Omay	-2.80***	0.00	Uçar & Omay	-1.65**	0.02

\*\*\* indicate significance at the 1% level. \*\* indicate significance at the 5% level. \* indicate at the 10% level.

While the insurance premium values appear stable at the level for all tests, GDP are at the level of 1% for IPS test, static at the level of 5% for MW and UO tests and non-stationary at the level for LLC test.

Per person real GDP figures give different results for different panel unit root tests. Therefore, instead of using the Dumitrescu & Hurlin panel causality (2012) test which is panel version of standard Granger causality test, Toda Yamamoto (1995) test panel's extension EK panel causality test (2011) is used. Because Toda Yamamoto (1995) causality both can test the causal relationship between the both series in different levels and also can prevent the loss of data by using difference forms. The same situation is valid for EK panel causality test (2011).

While applying the EK causality test, the bootstrap distribution of Fisher test statistics is derived from 10,000 replications and the optimal lag length is determined from Schwarz Bayesian criteria.

**Table 2. Results of Emirmahmutoğlu & Köse Panel Causality Test**

		Bootstrap Critical Values			
		Fisher test value	%1	%5	%10
GDP >>> INS		41.983	61.432	48.711	43.568
INS >>> GDP		50.103**	59.119	47.071	42.295
		GDP >>> INS		INS >>> GDP	
Countries	K <sub>i</sub>	W <sub>i</sub>	P <sub>i</sub>	W <sub>i</sub>	P <sub>i</sub>
USA	1	0.997	0.318	0.162	0.687
Germany	1	0.000	0.997	0.111	0.740
Australia	1	2.168	0.141	0.505	0.477
Belgium	3	2.840	0.417	1.588	0.662
Finland	1	2.083	0.149	0.231	0.631
France	1	0.204	0.651	12.086	0.001***
Holland	4	11.313	0.023**	7.724	0.102
Spain	1	0.029	0.866	3.508	0.061**
Switzerland	1	0.074	0.786	0.014	0.904
Italy	3	12.768	0.005***	10.144	0.017**
Iceland	3	9.205	0.027**	12.008	0.007***
Japan	1	0.001	0.978	0.006	0.941
Norway	1	1.657	0.198	0.779	0.377

\*\*\* indicate significance at the 1% level. \*\* indicate significance at the 5% level. \* indicate at the 10% level. K<sub>i</sub> show optimal lag length.

According to the results of EK panel causality test (2011), there is a causality of at least one panel granger that is unidirectional from 5% level of insurance premiums to GDP. This situation supports the ideas that insurance sector found an important place in economy. Moreover, Chortareas and Kapetanios (2009) Sequential Panel Selection Method (SPSM) was used for this series. Firstly, France which has the highest wald statistic is removed from the panel and retest the remaining series of panel. This process continued until the null hypothesis was not declined. In this



context, it was found that this causality was valid respectively France, Iceland, Italy and Spain.

#### **IV. CONCLUSION**

In this study, searching the relationship between insurance premiums and real GDP, firstly stationary of series are determined by linear to Levin, Lin and Chu (2002), Im, Pesaran & Shin (2003) and Maddala-Wu (1999), non-linear Uçar & Omay (2009) panel unit root tests. Owing to panel unit root tests gave different results from each other, EK panel causality test (2011) that applies causality for panel data is used and the relationship between insurance premiums and real GDP was discussed. In this study where OECD countries were examined, the annual data between 1983 and 2011 were used as a data set. This causality was seen respectively France, Iceland, Italy and Spain by SPSM in this study where a unidirectional causality was seen from insurance premiums to GDP

In our study, it is supported generalized method of moments (GMM) was used by Arena (2008) and Avram et al. (2010) findings and there was a causality from insurance premiums to GDP. In addition, bootstrap panel causality test was used by Chang et. al. (2013) that was developed by Konya (2006) and there was a causality from insurance premiums to real GDP for France in the study made for OECD countries. Moreover Haiss and Sümegi (2008) found causality from insurance premiums to real GDP for Iceland that supported our findings. As can be seen, our empirical findings are similar to many studies in the literature.

The most important point of this paper is that it has an important role in macroeconomic structure of insurance sector. Because the relationship between finance and economic sectors was emphasized several times in the past studies. In this context, insurance sector that can be defined as a sub-branch of the finance has an impact on economic growth and that cannot be ignored.

#### **REFERENCES**

- Adams, M., Andersson, J., Andersson, L.F. & Lindmark, M. (2009) "Commercial Banking Insurance and Economic Growth in Sweden between 1830 and 1998", *Accounting Business & Financial History*. 19 (1). p. 21–38.
- Akinlo, T. (2013) "The Causal Relationship between Insurance and Economic Growth in Nigeria (1986-2010)", *Australian Journal of Business and Management Research*. 2 (12). p. 49-57.
- Arena, M. (2008) "Does Insurance Market Activity Promote Economic Growth? A Cross-country Study for Industrialized and Developing Countries". *Journal of Risk and Insurance*. 75. p. 921–946.

- Arestis P. & Demetriades P. (1997) "Financial Development and Economic Growth: Assessing The Evidence", *The Economic Journal*. 107 (442). p. 783–799.
- Avram, K., Nguyen, Y. & Skully, M. (2010) "Insurance and Economic Growth: A Cross Country Examination", Monash University, Department of Accounting and Finance Working Paper.
- Beale, L., Ferrando, A., Hördahl, P., Krylova, E. & Monnet, C. (2004) "Measuring Financial Integration in the Euro Area", Occasional Paper Series No. 14, European Central Bank, Frankfurt, Germany.
- Boon, T. K. (2005) "Do Commercial Banks, Stock Market and Insurance Market Promote Economic Growth? An Analysis of the Singapore Economy", Nanyang Technological University, School of Humanities and Social Studies, Working Paper.
- Chang, C. H. & Lee, C. C. (2012) "Non – Linearity Between Life Insurance and Economic Development: A Revisited Approach", *The Geneva Risk And Insurance Review*, 37(2), p.223-257.
- Chang, T., Cheng, S.H., Pan, G. & Wu, T. (2013) "Does Globalization Affect the Insurance Markets? Bootstrap Panel Granger Causality Test", *Economic Modelling*. 33. p. 254–260.
- Chang, T., Lee, C.C & Chang, C.H. (2014) "Does Insurance Activity Promote Economic Growth? Further Evidence Based on Bootstrap Panel Granger Causality Test", *The European Journal of Finance*. 20(12). p. 1187–1210.
- Chortareas, G. & Kapetanios, G. (2009) "Getting PPP Right: Identifying Mean-Reverting Real Exchange Rates in Panels", *Journal of Banking & Finance*. 33(2), p. 390-404.
- De Fiore, F. & Uhlig, H. (2011) "Bank Finance versus Bond Finance", *Journal of Money, Credit and Banking* 43(7), p. 1399–421.
- Dickey, D.A. & Fuller, W.A. (1979) "Distribution of the Estimators for Autoregressive Time Series with a Unit Root", *Journal of the American Statistical Society*. 75, p. 427–431.
- Dumitrescu, E. & Hurlin, C. (2012) "Testing for Granger Non-Causality in Heterogeneous Panels", *Economic Modelling*. 29(4), p. 1450-1460.
- Emirmahmutoglu, F. & Kose, N. (2011) "Testing for Granger Causality in The Heterogeneous Mixed Panels", *Economic Modelling*. 28, p. 870-876.
- Fink, G., Haiss, P. & Hristoforova, S. (2005) "Credit, Bonds, Stocks and Growth in Seven Large Economies", EI Working Papers. 70. Europainstitut.
- Giannetti, M., L. Guiso, T. Japelli, M. Padula & Pagano M. (2002) "Financial Integration, Corporate Financing and Economic Growth", *European Economy, Economic Papers*.

**Insurance  
Premium and  
Economic  
Growth:  
Evidence  
from OECD  
Countries**

**2**

---

- Gürsoy, B. & Yilanci, V. (2013) "Financial Liberalization and External Imbalances: The Case of CESEE Countries", 8th Annual MIBES International Conference, 8-10 June, Greece.
- Haiss, P. & Sümegi, K. (2008) "The Relationship between Insurance and Economic Growth in Europe: a Theoretical and Empirical Analysis", *Empirica*. 35, p. 405-431.
- Han, L., Li, D., Moshirian, F. & Tian Y. (2010) "Insurance Development and Economic Growth", *The Geneva Papers on Risk and Insurance*. 35(3), p.183-99.
- Hornig, M.S., Chang, Y.W. & Wu, T.Y. (2012) "Does Insurance Demand or Financial Development Promote Economic Growth? Evidence from Taiwan", *Applied Economics Letters*, 19, p. 105-111.
- Hussels, S., D. Ward & R. Zurbruegg. (2005) "Stimulating the Demand for Insurance", *Risk Management and Insurance Review*, 8(2), p. 257-278.
- Im, K.S., Pesaran, M.H & Shin, Y. (2003) "Testing for Unit Roots in Heterogeneous Panels", *Journal of Econometrics*, 115 (revise version of 1997's work), p. 53-74.
- Khan, M.S. & Senhadji. A.S. (2000) "Financial Development and Economic Growth: An Overview", IMF Working Paper, 00/209, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Kónya, L. (2006) "Exports and Growth: Granger Causality Analysis on OECD Countries with a Panel Data Approach", *Economic Modelling*, 23(6): p. 978-92.
- Kugler, M. & Ofogh, R. (2005) "Does Insurance Promote Economic Growth? Evidence from the UK", University of Southampton, Division of Economics, Working Paper.
- Lee, C.C. (2011). Does Insurance Matter for Growth: Empirical Evidence from OECD Countries. *The B.E. Journal of Macroeconomics*. 11(1), p. 1-28.
- Lee, C.C. & Chiu, Y.B (2012) "The Impact of Real Income on Insurance Premiums: Evidence from Panel Data", *International Review of Economics and Finance*, 21 p. 246-260.
- Lee, C.C., Lee, C.C. & Chiu, Y.B. (2013) "The Link between Life Insurance Activities and Economic Growth: Some New Evidence", *Journal of International Money and Finance*, 32 p. 405-427.
- Levin A, Lin C.F & Chu C.J. (2002) "Unit Root Tests in Panel Data: Asymptotic and Finite Sample Properties", *Journal of Econometrics*, 108 (revise version of 1992's work), p. 1-24.
- Levine, R. & Zervos, S. (1998) "Stock Markets, Banks, and Economic Growth", *American Economic Review*, 88(3): p. 537-558.

- Maddala, G.S. & Wu, S. (1999) "A Comparative Study of Unit Root Tests with Panel Data and a New Simple Test", *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 61, p. 631–652,
- Merton, R. C. (2004) "On Financial Innovation and Economic Growth", Foreword in *Harvard China Review*, 5(1), p. 231–48.
- Nejad, H.R. & Kermani, S.A. (2012) "The Relation between Insurance Development and Economic Growth in Iran", *Finance Management*, 47 p. 9079-9087.
- Rousseau, P. & Wachtel, P. (2005) "Economic Growth and Financial Depth: Is the Relationship Extinct Already?", Paper presented at WIDER Conference, July, Helsinki.
- Rousseau, P. & Wachtel, P. (1998) "Financial Intermediation and Economic Performance: Evidence from Five Industrialized Countries", *Journal of Money, Credit and Banking*, 30, p. 658–78.
- Outreville, J. F. (1990) "The Economic Significance of Insurance Markets in Developing Countries", *Journal of Risk & Insurance*, 57(3) p. 487–498.
- Outreville J. F. (1996) "Life Insurance Markets in Developing Countries", *Journal of Risk and Insurance*, 63(2) p. 263–278.
- Outreville J.F. (2013) "The Relationship Between Insurance and Economic Development: 85 Empirical Papers for a Review of the Literature", *Risk Management and Insurance Review*, 16(1), p. 71-122.
- Swiss Re Economic Research and Consultant (2016) [http://www.tsb.org.tr/images/Documents/sigma\\_3\\_2016\\_en.pdf](http://www.tsb.org.tr/images/Documents/sigma_3_2016_en.pdf)
- Toda, H.Y., Yamaoto, T. (1995) Statistical Inference in Vector Autoregression with Possibly Integrated Processes, *Journal of Econometrics*, 66, p. 225–250.
- Vadlamannati, K. C. (2008) "Do Insurance Sector Growth and Reforms Affect Economic Development? Empirical Evidence from India", *The Journal of Applied Economic Research*, 2(1), p. 43–86 Sage Publications.
- Ying-jun, H. & Ye-ting, C (2008) "An Empirical Analysis of the Relationships between Economic Growth and the Development of Insurance Industry in China[J]", *Journal of Shandong University(Philosophy and Social Sciences)*;2008-01.
- Ward, D. & Zurbruegg, R. (2000) "Does Insurance Promote Economic Growth? Evidence from OECD Economies", *The Journal of Risk and Insurance* 67 (4), p. 489–506.
- Uçar, N. & Omay, T. (2009) "Testing For Unit Root in Nonlinear Heterogeneous Panels", *Economic Letters*. 104, p. 5-8.
- Zhengtanh,Z. (2011). "Natural Catastrophe Risk, Insurance and Economic Development", *Energy Procedia*, 5,p.2340-2345.

# Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi

13

**Döndü KARA**

Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Muhasebe ve Finansman Doktora Öğrencisi  
donduateskara@hotmail.com

**Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN**

Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi  
İşletme Bölümü  
acan@sakarya.edu.tr

## ÖZET

09.08.2016 Tarihli 29796 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 59. maddesi ile, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun, “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” başlıklı 13. maddesinde birtakım değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsurlarından olan “ilişkili kişi” kavramına ilişkin olarak mevcut yasal düzenlemeler ortaya konulduktan sonra, bu kavramla ilgili olarak akademik literatürde de inceleme ve eleştiri konusu yapılan eksik yönlerin, 6728 Sayılı Kanun’un getirdiği değişiklikler sonrasındaki durumu ele alınmıştır.

6728 Sayılı Kanun’la yapılan düzenleme uyarınca, ilişkili kişinin belirlenmesinde en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının bulunması şartının getirilmesinin, olumlu bir düzenleme olduğu kanaatine varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı, İlişkili Kişi

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41, M48

## The Evaluation of Concept of Related Part At Distribution of Concealed Revenue Via Transfer Pricing Within the Content of 6728 Numbered Law

### ABSTRACT

Some changes have been made to the Law Amending Changes in Some Laws for the Improvement of the Investment Environment which has numbered 6728, with article 59 of the Law, which has serial numbers one published in official journal dated August 9th, 2016 and numbered 29796 , “distribution of concealed revenue via transfer pricing” titled 13th article of 5520 numbered Corporation Tax Law. In this study, first exiting legal regulations on “related part” which is one of the factors of distribution of concealed revenue via transfer pricing presented, and then deficient aspects of this concept, which have been studied and criticized in academic literature, have been discussed after the changes that came with 6728 numbered Law. It’s believed that it’s a good regulation that the condition being set with the changes of 6728 numbered Law on identifying the related part share at least 10% partnership, having the right to vote or receive dividend.

**Keywords:** Transfer Pricing, Embedded Revenue Allocation, Related Part

**Jel Classification:** M40, M41, M48

### I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde düzenlenmiş olan “örtülü kazanç” müessesesi, uluslararası gelişmeler ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’nın (OECD) yaklaşımı da esas alınarak, 13.06.2006 tarihinde kabul edilen, 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile geçerliliğini yitirmiştir. Birçok terim ve kavramın revize edilerek yeniden tanımlandığı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, “transfer fiyatlandırması” müessesesi de, 13. maddede “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yeniden tesis edilmiştir.

Böylelikle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13. maddesinde ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “indirilemeyecek giderler” başlıklı

41/5. maddesi, Türk Vergi Sistemi'nde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin yasal temelini teşkil etmektedir. Maliye Bakanlığı ise, bu düzenlemelerin uygulamasını göstermek amacıyla, 18.11.2007 tarihli 26704 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"i hazırlamıştır. Bir diğer düzenleme ise, Bakanlar Kurulu'nun, KVK md.13 ve GVK md. 41/5 hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usulleri ortaya koymak amacıyla, 06.12.2007 Tarihli 26722 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12888 Nolu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar"ıdır.

Daha sonra, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin uygulamasına ilişkin olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına dair bazı açıklamaların yapılmasına duyulan ihtiyaç dolayısıyla, 22.04.2008 Tarihli 26855 Sayılı Resmi Gazete'de "2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" yayımlanmıştır. Ayrıca, 16 Mart 2016 tarihinde, 1 Seri Nolu Tebliğ'in ilgili bölümlerinde yapılan değişikliklerin konu edildiği, "3 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" taslağı yayımlanmıştır.

Son olarak, 09.08.2016 Tarihli 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 59. maddesi ile, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde bir takım değişikliklere gidilmiş ve uygulamadaki bazı belirsizlikler netlik kazanmıştır.

Özellikle, 1 Seri Nolu Tebliğ'in yayınlanmasıyla birlikte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu ile ilgili bilimsel ve akademik çalışmalar yayınlanmaya başlamıştır. Yapılan çalışmalarda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu; transfer fiyatlandırması kapsamında düzeltme işlemleri, dönem sonu işlemler, hazine zararı, kar payı dağıtımı, ilişkili kişiler ve emsallere uygunluk ilkesi, emsale uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılan yöntemler, peşin fiyat anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması raporu gibi hususlar kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinde ilişkili kişi kavramı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri Nolu Tebliğ, 2 Seri Nolu Tebliğ, 3 Seri Nolu Tebliğ Taslağı

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**15**

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkil  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**  
**16**

---

ve son olarak 6728 Sayılı Torba Kanun çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu bağlamda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumları bilgilendirmek amacıyla,

- Transfer fiyatlandırması kavramı,
- Örtülü kazanç kavramı,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı,
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamına giren ilişkili kişiler,
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından, transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamına giren ilişkili kişiler, hakkında açıklamalar yapılacaktır.

## **II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Çalışmanın bu bölümünde transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımı ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramları açıklanmış, ayrıca mevcut yasal düzenlemeler ve son kanun değişiklikleri kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi müessesesi anlatılmıştır.

### **2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Bir işletmenin faaliyet kısımları, ülke sınırları içinde ya da dışındaki iştirakleri veya fabrikaları olabileceği gibi, bir fabrikasındaki çeşitli departmanları da olabilmektedir. Bu faaliyet kısımlarının birbirleri ile yaptıkları hammadde, parça, nihai mamul, yatırım malları ve hizmet transferleri, miktar ölçülerinin yanı sıra parasal değerleriyle de izlenirler (Casey, 1985'e atfen, Pazarçeviren, 1987, 35-36). Kısımlar arasında transfer edilen malların parasal değerleri, firmanın benimsediği merkezci ya da merkezkaç yönetim anlayışına göre farklılık gösterecektir. Fakat, hangi yönetim anlayışı olursa olsun, transfer fiyatı; işletmenin bir kısmından diğer bir kısma transfer edilen mal ya da hizmetler için yüklenen bir iç fiyat olarak tanımlanmaktadır (Heitger, Matulich, 1980'e atfen, Pazarçeviren, 1987,36).

İşletmenin bölümleri arasındaki mal veya hizmet alışverişinde oluşan transfer fiyatı, mal ya da hizmeti satan bölüm için bir gelir doğururken; alıcı bölüm için de diğer bölümden alınan mal ya da hizmetin alım maliyetini oluşturur. Böylelikle, mal ya da hizmet alışışı ya da satışındaki fiyatlamaya, işletme bölümlerinin faaliyet karlarını etkileyen bir



unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Horngren vd., 2000'e atfen, Mısırlıoğlu, 2003,177). Bu etkileşim, bölüm yöneticisinin başarısını doğrudan etkilemektedir. Çünkü, alıcı olan bölüm kendi faaliyet karını artırmak için, düşük bedelle alım yapmak isterken, satıcı olan bölüm de, satış bedelini en üst düzeyde gerçekleştirmek isteyecektir (Mısırlıoğlu, 2003,177).

Transfer fiyatlandırması, maksimum kar minimum vergi mantığına dayanarak amaç uygunluğunu ve ideal performansı değerlendirmek için, bağlı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan ilk madde, yarı mamul, mamul veya parçaları fiyatlandırma stratejisidir (Borokowski, 1997'e atfen, Ece, 2016,101; Güney ve Bozkurt, 2010,394). Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, bir firmanın gelir-gider veya kar paylaşımı olarak ilişkili olduğu, kar paylaşımı bakımından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ya da alt şirketlere ya da, yönetim ve denetim bakımından hakim olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleri arasında ticari ve mali faaliyetlerinde kullanılan fiyatların (Saraçoğlu ve Kaya, 2006'ya atfen, Erol, 2013,4), serbest piyasada aynı veya benzer koşullar altında, aynı ya da benzer faaliyetlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilir fiyatlarla göre, önemli derecede farklılık göstermesidir (Soydan, 1995'e atfen, Şakar, 2008, 191-192; Elitaş vd., 2009, 24).

Kısacası, transfer fiyatlandırması (transfer pricing), işletmenin ilişki içinde olduğu kişi ya da kurumlar arasında, mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatı ya da parasal değeri ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım-satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel ilkeleri ortaya koyan bir kavramdır (GİB, 2010,2, Işık, 2005, 23; Consulta,2017, 2).

Örtülü kazanç dağıtımı ise, kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir (GİB, 2010,2). Kurum kazancı vergilendirildikten sonra, kar dağıtımı yapıldığında ortakların elde ettiği kar paylarından ayrıca gelir vergisi alınması, elde edilen kazanç üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durumda, kurum kazancının vergilendirildikten sonra, ortaklara kar dağıtımının yapılması yerine, edinilen kazancın bazı hukuki yollar kullanılarak kurumlar vergisi dışında bırakılıp, ortaklar lehine aktarılması halinde örtülü kazanç doğmuş olacaktır. Bu nedenle, örtülü kazanç dağıtımını önlemeye yönelik olarak transfer fiyatlandırması, bir "vergi güvenlik müessesesi" işlevi görmektedir (Şakar, 2008,191).

Buradan hareketle, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını", ilişkili kişi ve kurumların, emsallerinden farklı fiyat ya da

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**17**

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

bedelle, kendi aralarında mal veya hizmet alış ya da satış faaliyetlerinde bulunmaları neticesinde, vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alışverişinde bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır (GİB, 2010,2; Gümüş, 2007,140; Consulta, 2017,2).

### **III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE GELİR VERGİSİ KANUNU ÇERÇEVESİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ UYGULAMASININ KAPSAMINA GİREN İLİŞKİLİ KİŞİLER VE İŞLEMLER**

Küreselleşme ile birlikte artık, çok uluslu firmalar üretim faaliyetlerini global ölçekte planlamaktadırlar. Çok uluslu firmalar, faaliyette buldukları ülkelerde elde ettikleri karları, ana merkez ülkelere transfer etmekte, faaliyette buldukları ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, böylelikle karlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirmektedirler. Vergi matrahının aşındırılmasına neden olan örtülü kazanç, elde edilen karın çevre ülkelerden merkez ülkeye aktarılmasında kullanılan en önemli araçlardan biri haline gelmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına engel olmak amacıyla, ABD ve OECD ülkelerinde bugüne kadar önemli düzenlemeler yapılmıştır (Gümüş, 2007,140; Çakır, 2009,40). Türkiye’de ise, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamına dahil olup; bu gerçek kişi ve kurumların, ilişkili kişilerle gerek ülke içinde gerekse ülke dışındaki faaliyetleri ile ilgili olarak yapacakları mal veya hizmet alış ya da satış işlemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının temelinde yatan “ilişkili kişi”nin, işletme ile yaptığı işlemde elde ettiği menfaatin onun ilişkili kişi sıfatına dayanması, yani ilişkili kişi olmanın menfaatin verilmesinde temel belirleyici olmasıdır. İşletme, ilişkili olmadığı kişilerle yaptığı hukuki işlemlerde de aynı şekilde bir menfaat sağlıyorsa, ilişkili kişi sıfatına dayanan bir menfaat aktarımından söz edilemez (Ağar, 2011’e atfen, Ağar, 2011,195). Transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ancak, ilişkili kişiye aynı şartlar altında üçüncü bir kişiye verilmeyecek olan bir menfaat sağlandığında meydana gelmektedir. İlişkili kişinin işletme veya ortaklık sağladığı menfaatin temelinde ilişkili kişi

sıfatı olduğundan, ilişkili olmayan kişilere sağlanan menfaatler transfer fiyatlandırması yoluyla gerçekleşen örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmez (Ağar, 2011,195-196).

TMS-24: İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı, transfer fiyatlandırması uygulamalarında öne çıkan ve kurumsal örgütlenme modelleriyle yakından ilgili olan “ilişkili kişi” kavramını açıklamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK), 31 Aralık 2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-24) Hakkında 17 Sıra Nolu Tebliğ’in, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-24) İlişkili Taraf Açıklamaları başlıklı Ek’inde, söz konusu standardın amacı, bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamak olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, TMS-24: İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı kapsamında yapılan düzenlemede ilişkili kişi kavramına, aşağıda belirtildiği üzere oldukça geniş yer verilmiş, bir kişinin ya da kurumun diğer tarafla “ilişkili kişi” olarak sayılabilmesi için gerekli tanımlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, bir tarafın bir işletme ile ilişkili kişi sayılabilmesi için (TMSK, 17 Sıra Nolu Tebliğ, 2005; Ağar, 2011,198-199; Erhan, 2012,116-117):

- Doğrudan veya dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla işletmeyi denetlemesi, işletme tarafından denetlenmesi veya işletmeyle ortak denetim altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere), işletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması veya işletme üzerinde ortak denetime sahip olması,
- TMS-28: İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı’nda tanımlandığı gibi, işletmenin iştiraki olması,
- İşletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (TMS-31: İş Ortaklıklarındaki Paylar),
- İşletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması,
- İlk ve bir önceki bentte sayılan kişilerden birinin yakın bir aile üyesi olması,
- Kontrol edilen, ortak kontrol edilen veya önemli etki altında veya bir önceki bentte sayılan kişilerden birinin doğrudan

veya dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması,

- İşletmenin veya işletmeyle ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kavramı, kurumlar vergisi mükellefleri bakımından 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve gelir vergisi mükellefleri bakımından 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilecektir.

### 3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İlişkili Kişi ve İşlemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusuna kurumlar vergisi mükellefleri açısından bakıldığında, uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD'nin yasal düzenlemeleri dikkate alınarak, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığı altında aynen şu ifadelerle tesis edildiği görülmektedir (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006, Maliye Bakanlığı 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, Erol, 213, 54-56):

*"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*

*Madde 13 – (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*

*(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz*

önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**21**

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkil  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

---

**22**

(7) *Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.*"

Burada "kurum" terimi, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını ifade etmektedir (Consulta, 3). Yine, KVK'nın 13. maddesinde geçen "gerçek kişi" kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip, vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları kapsamaktadır (Tekin, Kartaloğlu, 2007,95; Akdoğan, 2007; Güler, 2006; Bulut, 2012,112). 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ve KVK'nın 13/2. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, bir kurum açısından "ilişkili kişi" kavramı ise (Erol, 2013,38);

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımlarını ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

Kanun'da tek tek sayılan ilişkili kişi kavramına 1 Seri Nolu Tebliğ çerçevesinde bakıldığında, kurumların kendi ortaklarından kastedilenin, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurumlar olduğu açıktır. Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır. Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Fakat, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise, kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani

iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise, iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır. Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Ayrıca Tebliğ'e göre, kurumun ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1. maddesi gereğince, kurumların ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı surette bedel veya fiyat üzerinden mal ya da hizmet alış ve/veya satış faaliyetinde bulunmaları dolayısıyla elde edilecek kazanç, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kabul

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**23**

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi**  
**24**

edilmektedir. Bu kapsamda, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama faaliyetleri, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması veya verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, mal ve hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir. Buradan hareketle, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat ya da bedel üzerinden mal ya da hizmet alışverişi yapmaları halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmemiş olacaktır. Burada elde edilen kazancın kısmen ya da tamamen örtülü kazanç olarak değerlendirilebilmesi için, ilişkili kişilerle yapılmış olması ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı davranılmış olması gerekmektedir (GİB, 2010,2).

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri yönünden bağlayıcı bir diğer bir husus ise, KVK'nın "kabul edilmeyen indirimler" başlıklı, 11/1-c maddesidir:

*"Kabul edilmeyen indirimler*

*Madde 11-1: Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilemez:*

*c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar."*

Zira, yukarıda ilgili maddede belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde, kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetinde olduğu ve bu nedenle indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı açıktır. (Şakar, 2008, 192).

22.04.2008 Tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Maliye Bakanlığı'nın 2 Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile, KVK'nın 13. maddesinin uygulamasına açıklık getirmek amacıyla, 1 Seri Nolu Tebliğ'in "3.1.3-Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar" başlıklı bölümünün yedinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

*Örneğin; Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup*



bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye’de yirmibir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

KVK’nın 13. maddesinde, 09.08.2016 Tarihli 29796 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 59. maddesi doğrultusunda; ilişkili kişi, işlemsel kar yöntemleri, İdare ile yapılacak anlaşmalar, örtülü kazanç nedeniyle tahakkuk ettirilmemiş ya da eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası uygulanacağına dair bir takım değişikliklere gidilmiştir. Bu kapsamda, 6728 Sayılı Kanun’un 59. maddesinde yer alan hükümler şu şekildedir:

“KVK’nın 13. maddesinin:

a) İkinci fıkrasına “İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.” cümleleri eklenmiştir.

b) Dördüncü fıkrasının (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bentten sonra gelmek üzere (d) bendi eklenmiştir.

“ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlemler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.”

“d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.”

c) Beşinci fıkrasına “Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkil  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**26**

*mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.” cümleleri eklenmiştir.*

*ç) Yedinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut sekizinci fıkra buna göre teselsül ettirilmiştir.*

*“(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.”*

*d) Mevcut sekizinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.*

*“(9) Bakanlar Kurulu; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1’e kadar indirmeye, %25’e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesine yön veren gerek 5520 Sayılı Kanun’un 13. maddesinde gerek Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Rehber’de gerekse 1 Seri Nolu Tebliğ’de, ortakların doğrudan ya da dolaylı ortak oldukları kurumlarla ve bu kurumların kendi aralarındaki ilişki, “ilişkili kişi” olarak nitelendirilmiştir. Bu ilişkilerde, herhangi bir sermaye tutarı veya kar payı oranı belirtilmemiştir. Örtülü sermaye kullanımına ilişkin düzenlemede, ortakla ilişkili kişi tanımında “ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu ya da en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu” ifade ettiği halde; transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemede, %10 ya da başka bir orana, oy veya kar payı hakkına sahip olma şartına ya da bir sermaye tutarına yer verilmemiştir. Kurumların ya da ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan ya

da dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ya da kurumlar, ilişkili kişi olarak değerlendirilmiştir.

İşte, uygulamada ciddi sorunlara yol açan bu belirsizlik, 6728 Sayılı Torba Kanun'un 59. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/2. maddesinde değişiklikler yapılmasıyla ortadan kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikler sonucunda, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmesi için, en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranacaktır. Herhangi bir ortaklık ilişkisi olmadan, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar, ilişkili kişi olarak kabul edilecektir. İlişkili kişiler açısından bu oranlar toplu olarak dikkate alınacaktır. İlişkili kişi kavramının genişletilerek, sermaye ve kar payı oranı konusundaki belirsizliğin giderilmesiyle, uygulamanın biraz daha netlik kazanacağını söylemek doğru olacaktır.

Ayrıca, 6728 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mevcut 8. fıkrasında da değişikliğe gidilerek, Bakanlar Kurulu'na ikinci fıkrada yer alan ilişkili kişi ile ilgili oranları; gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı olmak üzere %1'e kadar indirme ya da %25'e kadar çıkarma ve oran şartını kaldırma yetkisi verilmiştir.

### 3.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İlişkili Kişi ve İşlemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu, kurumlar vergisi mükelleflerini olduğu kadar gelir vergisi mükelleflerini de bağlamaktadır. Bu kapsamda, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 28.03.2007 tarihinde kabul edilen, 04.04.2007 Tarih ve 26483 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 3. maddesi ile, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41.maddesi yeniden tesis edilmiştir. Buna göre, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin birinci fıkrasına 4 numaralı bentten sonra gelmek üzere, aşağıdaki 5 numaralı bent eklenmiştir (Yıldız, 2017,30-31):

*"Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.*

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**27**

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkil  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**28**

*Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.*

*Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*

*İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”*

Böylelikle, 5615 Sayılı Kanun’un 3. Maddesiyle eklenen 5. bent hükmü ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasına paralel bir düzenleme getirilmiştir. Bu bağlamda, Kanun maddesinden hareketle, “teşebbüs sahibi” terimi ise, ticari kazanç ya da zirai kazanç yönünden, gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını ifade etmektedir (GİB, 2010,3; 1 Nolu Tebliğ, 2007, Consulta, 3). Bir gerçek kişi açısından “ilişkili kişi”ler ise, GVK’nın 41/5. maddesinde;

- Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin ortakları,
- Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler olarak sıralanmaktadır.

1 Seri Nolu Tebliğ dikkate alındığında; Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasının ilişkili kişiler kapsamına, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulamasında teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulunan diğer şirketler girmektedir.

Teşebbüs sahibi, bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise, teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olan ilişkili kişi kabul edilmektedir. Bu ilişkide, sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd.Şti.'nde ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd.Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd.Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Söz konusu madde doğrultusunda, gelir vergisi mükellefleri bakımından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın doğması için, işletme sahibinin, ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ya da değer üzerinden mal veya hizmet alış ya da satışında bulunması gerekecektir. Bu madde kapsamında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ya da verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal ya da hizmet alımı ya da satımı olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca Tebliğ'e göre, teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin yine, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile işletme sahibi tarafından uygulanmış emsale aykırı bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekileceği hüküm altına alınmıştır. İşletmeden çekilecek bu farkların, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir ya da kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmış olması halinde, ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin buna göre düzeltileceği ifade edilmiştir. Örneğin, (ABC) Adi Ortaklığı'nın ortaklarından (A)'nın ortağı olduğu (D) Ltd. Şti. ile emsallere uygunluk

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

---

**30**

ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yaptığı mal satışı işlemi ilişkili kişilerle yapılmış sayılarak emsallere uygun bedel ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

İster kurumlar vergisi isterse gelir vergisi mükellefleri yönünden olsun, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış olarak kabul edilecektir (Tekin, Kartaloğlu, 2007, 95; Consulta, 2017, 2; Erol, 2013, 38-39). Diğer taraftan, aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan kurum, ilişkili kişi kapsamında ele alınacaktır. Zira, bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında, olağan ticari faaliyet çerçevesinde, sadece bayilik ilişkisinin bulunması halinde, söz konusu gerçek kişi ya da kurumlar, bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamına dahil edilmeyecektir (GİB, 2010,4).

Gerek 5520 Sayılı KVK md.13'de gerekse 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu md. 41/5'de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıyla ilgili olarak; ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri belirlemede kullanacağı yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile yapılabilecek anlaşmalar ve düzeltme işlemleri hakkında ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal ya da hizmet alış veya satış faaliyetinde bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak tespitini sağlamak, transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının gerçeğe aykırı olarak beyan edilmesine engel olmaktır (GİB, 2010,2).

#### **IV. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Çalışmamızda, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmış bir düzenleme olup, esasen çok önemli olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu irdelenmiştir.

5520 Sayılı Kanun'un "*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" başlıklı 13. maddesinde yer alan ilişkili kişi kavramıyla ilgili olarak kanunlaştığı 2006 yılından 2016 yılına kadarki 10 yıllık dönemde bir değişiklik yapılmamıştır. Bu yönüyle ilk değişiklik, 15.07.2016 tarihinde kabul edilen, 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de

yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 59. maddesi ile yapılmıştır.

6728 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılabilmesi için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı getirilmiştir. Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da, tarafların ilişkili kişi sayılacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınabilecektir. Ayrıca Bakanlar Kurulu, söz konusu oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibariyle ya da ortaklık payının edinim şekline göre, topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye ya da %25'e kadar çıkarmaya ya da oran şartını kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

İlişkili kişi kavramına ilişkin olarak yapılan bu düzenlemenin içeriğiyle benzer yöndeki önerilerin akademik çalışmalarda da ifade edildiği görülmüştür.

Çalışmada, ilişkili kişi kavramının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusundaki önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Bundan sonra yapılacak çalışmalar için, 6728 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kavramının netleştirilmesi ve sınırlarının belirlenmesi açısından fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960).
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006).
- 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2007).
- 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. ( 09.08.2016 Tarihli 29796 Sayılı Resmi Gazete).
- Ağar, S. (2011). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi", *TBB Dergisi*, 94.
- Ağar, S. (2011). Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Kazanç Dağıtımı, Ankara.
- Akdoğan, İ. (2007). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, *Vergi Dünyası Dergisi*, 34.

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

---

**31**

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkil Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi**

**32**

- Borokowski, S.C. (1997). Ex Ante en Ex Post Discretion Over Arm's Length Transfer Pricing, *The International Journal of Accounting*.
- Bulut, N. (2012) Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 367.
- Casey, M. P. (1985). *International Transfer Pricing*, Management Accounting.
- Consulta. (2017). Transfer Fiyatlandırması, Transfer Fiyatlandırması Raporu, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını, <http://consulta.com.tr/icerik/transfer-fiyatlandirmasi-ortulu-sermaye/65> (08.02.2017).
- Çakır, İ. (2009). Transfer Fiyatlandırması ve Vergilemede Etkinlik, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Ece, N. (2016). Transfer Fiyatlandırmada OECD Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemi ve Uygulama Örnekleri, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*.
- Elitaş, C. Elitaş, B.L. ve ÖZKAL, E.S. (2009). Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 91.
- Erhan, D.U. (2012). Kar Maksimizasyonu Açısından Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Ekonomik Analiz İhtiyacı, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Erol, N. (2013). Kurumlar Vergisinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Rehber, Yayın No: 114.
- Güler, İ. (2006). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını, [https://www.muhasabenet.net/makale\\_ibrahim\\_guler\\_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html](https://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html) (17.01.2017).
- Gümüş, E. (2007). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 313.
- Güney, S. Bozkurt, R. (2010). Transfer Fiyatlandırmanın Türkiye'deki İşletmelerde Uygulanamamasının Nedenleri, 9. Ulusal İşletmecilik Kongresi, 6-8 Mayıs 2010, Zonguldak.
- Heitger, L. E. Matulich, S. (1980). *Managerial Accounting*, Mc Graw Hill, Inc., New York.
- Horngren, T.C. Foster, G. ve Datar, S. (1972). *Cost Accounting An Managerial Emphasis*, Printice Hall, USA.



- Işık, H. (2005). Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar İle Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması Ve Öneriler, *Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*, Yayın No: 2005/370.
- MALİYE BAKANLIĞI. (18.11.2007 Tarihli 26704 Sayılı Resmi Gazete). 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.
- MALİYE BAKANLIĞI. (22.04.2008 Tarihli 26855 Sayılı Resmi Gazete). 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği.
- Mısırlıoğlu, İ.U. (2003). Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması Ve Bir Uygulama, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 62.
- Pazarçeviren, S. (1987). Transfer Fiyat Sistemi ve Transfer Fiyatlarının Doğrusal Programlama Metodu Kullanılarak Belirlenmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Saraçoğlu, F. Kaya, E. (2006). Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, *Vergi Sorunları Dergisi*, 216.
- Soydan Yaltı, B. (1995). Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları.
- Tekin, C. Kartaloğlu, E. (2007). Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri, *İSMMMO Yayınları-96*, Mart Matbaacılık, İstanbul.
- TMSK. (2005). İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-24) Hakkında 17 Sıra Nolu Tebliğ, 31.12.2005 Tarihli 26040 Sayılı Resmi Gazete.
- Yıldız, A.M. (2017). 2016 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Sakarya SMMMO Yayını, Başak Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara.
- Yiğit Şakar, A. (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, *Sicil Dergisi*, 3:9.

**Transfer  
Fiyatlandırması  
Yoluyla Örtülü  
Kazanç  
Dağıtımında İlişkili  
Kişi Kavramının  
6728 Sayılı Kanun  
Kapsamında  
Değerlendirilmesi**

**33**

## Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma

Arş. Gör. Dr. Fatih ŞANTAŞ

Bozok Üniversitesi, İİBF

Sağlık Yönetimi Bölümü

### Özet

**Amaç:** Bu çalışma, üniversite öğrencilerinin akılcı ilaç kullanma davranışlarının belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. **Yöntem:** Araştırmanın evrenini bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde öğrenim gören 800 birinci ve dördüncü sınıf öğrencileri oluşturmaktadır. **Araştırma,** 15 Mayıs-15 Haziran 2016 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş ve araştırmaya 602 kişi dâhil olmuştur. **Bulgular:** Bu araştırma öğrencilerin % 52'sinin son bir ay içerisinde, % 12'sinin sürekli ve % 17'sinin sık ilaç kullandığı, sık ilaç kullanan öğrencilerin % 13'ünün kullandığı ilacın adını bilmediği ve en sık kullanılan ilacın ağrı kesici olduğunu göstermektedir. Çalışma ile katılımcıların % 27'sinin reçetesiz olarak ilaç aldığı, % 23'ünün reçeteleri okumadığı, % 24'ünün ilaçları zamanında kullanmadığı, % 13'ünün kullandığı ilacın dozunda değişiklik yaptığı, % 10'unun stresli durumlarda ve % 42'sinin ise tavsiye ile ilaç kullandığı saptanmıştır. **Sonuç:** Araştırma sonuçlarına göre; öğrencilerin akılcı ilaç kullanımında yetersiz olduğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Akılcı İlaç Kullanımı, Davranış, Üniversite Öğrencileri

## A Study on Rational Drug Use

### Abstract

**Aim:** This study aims to determine the behavior of rational drug use among university students.

**Method:** The research population composed of 800 first and fourth-grade students at Faculty of Economics and Administrative Sciences in a public university. The research was conducted between 15 May-15 June 2016 and 602 people were involved in the study. **Findings:** This study showed that 52% of the students used drugs in the last month, 12% used drugs continuously and %17 used drugs frequently. 13% of students using drugs frequently did not know the drug name and painkillers were the most commonly used drug. In addition, it was found that 27% of participants received the drug without a prescription, 23% did not read the prescriptions,

24% did not use drugs on time and 13% made some changes in the dose of the drug used.

Results: The study demonstrated that 10% of the students used drugs in stressful situations and 42% used the recommended drugs. According to the results of the research the students was inadequate about rational drug use.

**Keywords:** Rational Drug Use, Behavior, University Students.

## I. Giriş

İlaçlar, sağlık sisteminin önemli bileşenlerindedir ve hastaları tedavi etme ve yaşamları kurtarmada kritik rol oynamaktadır (Angamo et al., 2011). İlaçlar doğru kullanıldığında bozulan sağlık statüsünü eski haline getirmede önemli işlev görürken, yanlış kullanıldığında sağlık statüsünü daha da kötüleştirme ve sonunda ölüme götürme gibi riskleri bulunmaktadır. Bu nedenle ilaçların “akılcı” kullanımı gün geçtikçe önemi artan bir kavramdır.

Akılcı ilaç kullanımı, sağlık yönetim sistemlerinin bir parçasıdır ve kişilerin sağlık ve sosyo-ekonomik özelliklerine etki etmektedir (Amin et al., 2011). Akılcı ilaç kullanımı, ilaçlarla ilgili doğru ve tam bilgiye sahip olma ile yakından ilgilidir. Bu nedenle ilaçlarla ilgili objektif, tam, güncel, ulaşılabilir bilginin tüm taraflara sağlanması gereklidir (Çelik vd., 2013).

Akılcı ilaç kullanımı, Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından “kişilerin klinik bulgularına ve bireysel özelliklerine uygun ilacı, uygun süre ve dozda, en düşük fiyatta ve kolayca sağlayabilmeleri” şeklinde tanımlanmıştır (DSÖ, 1985). Bir başka tanımda akılcı ilaç kullanımı, ilaç tedavisinin etkili, güvenli ve ekonomik biçimde uygulanmasına olanak tanıyan, planlama, yürütme ve izleme sürecidir (Erkan Kılıç, 2013).

Akılcı ilaç kullanımı, DSÖ'nün uzun yıllardır gündeminde olup (Rostova et al., 2012), 1970'li yıllara kadar uzanmaktadır (Le Grand, 1999). Akılcı ilaç kullanımında sorumluluk hasta, doktor ve sağlık kurumu olmak üzere üç farklı ancak birbirinin tamamlayıcısı gruptadır (Prasad et al., 2014). Akılcı ilaç kullanımının sağlanabilmesi devletin, ilaç endüstrisinin, başta hekim ve eczacılar olmak üzere sağlık personelinin ve toplumun akılcı davranmasını gerektirmektedir (Özçelikay, 2001; Çelik vd., 2013). Akılcı ilaç kullanımı basamakları; doğru tanının konması, prognozun belirlenmesi, tedavi amaçlarının saptanması, tedavi seçeneklerinin gözden geçirilmesi, uygun tedavinin seçimi, ilaç tedavisi gerekli ise reçetenin doğru biçimde yazımı ve takip şeklinde sıralanabilir (Maxwell, 2009).

Akılcı olmayan ilaç kullanımı dünya geneli için sorundur (Le Grand, 1999). Akılcı olmayan ilaç kullanımında, gelişmiş ülkelerde kapsamlı çalışma ve sorunun çözümünde belirli bir aşama kaydedilmiştir (Akıcı vd., 2002). Çeşitli adımlar atılmakla birlikte akılcı ilaç kullanımı kavramı gelişmekte olan ülkeler için yeni bir kavramdır (Amin et al., 2011). İlaçların akılcı olarak kullanılmaması nedeniyle oluşan zararlar gelişmekte olan ülkelerde daha yaygındır (Afriyle ve Raymond, 2014).

Akılcı olmayan ilaç kullanımını ortaya çıkaran faktörler olarak hizmet sunan ve alanın bilgi eksikliği, tıp eğitimindeki sorunlar, hekim-hasta etkileşimindeki yetersizlik, doğru teşhisin konulamaması, hastaların ilaç yazdırma baskıları, yasal mevzuat eksikliği ve ilaç firmalarının hizmet sunucular üzerindeki baskılarının neden olduğu ifade edilebilir (Ambwani ve Mathur, 2006).

İlaçların akılcı olmayan kullanımları sonucunda tedaviden beklenen yararın görülmemesi, çoklu ilaç kullanımı (polifarmasi), uygunsuz antibiyotik kullanımına bağlı gelişen antibiyotik direnci, kan yolu ile bulaşan hastalık riskinde artış, yanlış doz ya da doz aralığında kullanım, hastalık için doğru ilacın kullanılmaması gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır (WHO, 2002; WHO, 2010). Gereksiz ve yanlış ilaç uygulamasının bir diğer sonucu ekonomik sorunlardır; yüksek ilaç harcamaları sosyal güvenlik kurumlarına ağır bir yük getirmekte, geri ödemede ciddi sorunlara yol açmaktadır (Aydın ve Gelal, 2012; Dolu, 2013).

Akılcı ilaç kullanımının sağlanmasında DSÖ tarafından şu hususlar önerilmektedir (DSÖ, 2007):

- İlaç kullanım politikalarını koordine edecek ve politikaların etkilerini takip edecek bir kurum oluşturulmalıdır.
- İlaçlarla ilgili karar süreçlerini destekleyecek kanıta dayalı kılavuzlar geliştirilmelidir.
- Temel ilaçlar listelenmeli ve ilaç geri ödemesi kapsamına alınmalıdır.
- Hastaneler ve çeşitli birimlerde ilaç komiteleri kurulmalıdır.
- Problem çözümüne yönelik eğitimler verilmelidir.
- Tıp eğitiminde gelişme sağlanmalıdır.
- Kurumlarda denetim sistemi geliştirilmelidir.
- İlaçlarla ilgili bağımsız veri sağlanmalıdır.
- Okullarda akılcı ilaç kullanımına ilişkin eğitim verilmelidir.

- Akılcı olmayan reçete yazımını teşvik eden teşvikler kaldırılmalıdır.

- İlaç kullanımı ve sağlık personeline ulaşımında adalet sağlanmalıdır.

Akılcı ilaç kullanımının hekim ve sağlık kurumları dışında önemli taraflarından bir diğeri sağlık hizmeti kullanıcılarıdır. Akılcı ilaç kullanımının sağlanabilmesi için ilgili tarafların akılcı ilaç kullanma davranışlarının çeşitli araştırmalarla belirlenmesi gereklidir. Bu araştırmada bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde öğrenim gören öğrencilerin akılcı ilaç kullanma davranışları incelenmektedir.

## II. Yöntem

Bu araştırmanın amacı, bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde öğrenim gören öğrencilerin akılcı ilaç kullanma davranışlarının belirlenmesidir. Öğrencilerin akılcı ilaç kullanma davranışları ile çeşitli özellikleri arasında ilişki olup olmadığının belirlenmesi de bu araştırmanın amaçları arasındadır. Araştırmanın evrenini bir devlet üniversitesinin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde 4 yıllık eğitim veren İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye, Çalışma Ekonomisi ve İşletme bölümlerinde öğrenim gören 800 birinci ve dördüncü sınıf öğrencileri oluşturmaktadır. Birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin seçilmesinin nedeni, araştırmanın diğer amaçları yanında üniversite eğitimine yeni başlama ile son sınıfa gelmenin akılcı ilaç kullanımında farklılığa neden olup olmadığının da saptanmasıdır. Araştırmada beş bölümde birinci ve dördüncü sınıfta eğitim gören 800 öğrencinin tümüne ulaşılmak hedeflenmiştir. Kullanılan veri toplama aracı, 15 Mayıs 2016-15 Haziran 2016 tarihleri arasında araştırmacılar tarafından bölümler ve sınıflar gezilerek öğrencilere dağıtılmış ve toplam 602 adet geçerli ve kullanılabilir anketin geri dönüşü sağlanmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu toplam 24 sorudan oluşmaktadır. Araştırma formunda, öğrencilerin kişisel ve demografik bilgilerini ölçmeye yönelik 9 soru ve akılcı ilaç kullanma davranışlarını ölçmeye yönelik ise 16 soru yer almaktadır. Bu çalışmada, Kaya vd. (2015) tarafından geliştirilen ve uygulanan anket formu kullanılmıştır. Anketten elde edilen verilerin analizinde SPSS 20,0 paket programından yararlanılarak katılımcıların bireysel özelliklerinin sunumunda tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden yararlanılmıştır.

Katılımcıların çeşitli özellikleri ile akılcı ilaç kullanma davranışları arasındaki ilişkiyi ölçmek için Ki-Kare analizi uygulanmıştır.

### III. Bulgular

Araştırma kapsamında yer alan öğrencilerin bireysel özelliklere göre dağılımı Tablo 1’te verilmektedir. Buna göre araştırmaya katılanların yaklaşık yarısı 21 yaşın altındadır. Cinsiyet açısından bakıldığında katılımcıların yarıdan fazlası (%61,6) kadınlardan oluşmaktadır. Katılımcıların yaklaşık yarısı birinci sınıfta öğrenim görmektedir. Öğrencilerin öğrenim gördükleri bölümlere göre dağılımına bakıldığında dengeli dağılım görülmektedir. Katılımcıların % 69,6’sının geliri giderini karşılarken % 11,9’unun kronik hastalığı bulunmaktadır.

**Tablo 1. Katılımcıların Bireysel Özellikleri**

Değişkenler	Sayı	%
<i>Yaş (Yıl)</i>		
≤ 21	287	47,7
≥ 22	315	52,3
<i>Cinsiyet</i>		
Kadın	371	61,6
Erkek	231	38,4
<i>Öğrenim Görülen Sınıf</i>		
Birinci Sınıf	296	49,2
Dördüncü Sınıf	306	50,8
<i>Öğrenim Görülen Bölüm</i>		
İktisat	120	19,9
Kamu Yönetimi	120	19,9
Maliye	121	20,1
Çalışma Ekonomisi	119	19,8
İşletme	122	20,3
<i>Ekonomik Durum</i>		
Gelir gideri karşılıyor	419	69,6
Gelir gidere yetmiyor	183	30,4
<i>Kronik Hastalık</i>		
Evet	72	11,9
Hayır	530	88,1
<i>Toplam</i>	602	100,0

Tablo 2’de katılımcıların akılcı ilaç kullanma davranışları görülmektedir. Öğrencilerin yarıdan fazlası (% 52,3) son 1 ay içinde ilaç kullanırken, % 87’si sürekli ilaç kullanmamaktadır. 108 öğrenci sık ilaç

## Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma 40

kullanmakta ve sık ilaç kullananların % 13'ü kullandığı ilacın adını bilmemektedir. Öğrencilerin sık kullandıkları ilaçlar ağrı kesici, antibiyotik, sakinleştirici ve vitamindir.

Öğrencilerin % 62'si ağrı, % 32,6'sı ise soğuk algınlığı nedeniyle ilaç kullanmaktadır. Katılımcıların % 27,4'ü reçetesiz ilaç alırken, % 23,6'sı reçeteleri okumamaktadır. İlaçları düzenli kullanmayanların oranı % 24,3 olup, düzenli kullanılmamanın birinci sebebi (% 32,2) unutma olarak ifade edilmiştir. İlaç kullanımında en fazla açlık tokluk durumuna dikkat edilmektedir. İlaç dozunda değişiklik yapanların oranı % 13,8 ve katılımcıların % 72,9'u hastalık belirtisi geçtiğinde ilaç kullanımını bırakmaktadır. Öğrencilerin % 10,6'ı stresli durumda, % 42,4'ü ise tavsiye ile ilaç kullanmaktadır. Tavsiye ile ilaç kullanımında en yaygın olan ilaç ağrı kesicidir (% 42,4).

**Tablo 2. Katılımcıların Akılcı İlaç Kullanma Davranışları**

Davranışlar	Sayı	%
<b>Son 1 Ay İçinde İlaç Kullanma</b>		
Evet	315	52,3
Hayır	287	47,7
<b>Sürekli İlaç Kullanma</b>		
Evet	74	12,3
Hayır	528	87,7
<b>Sık İlaç Kullanma</b>		
Evet	108	17,9
Hayır	494	82,1
<b>Sık Kullanılan İlaç Adını Bilme</b>		
Evet	94	87,0
Hayır	14	13,0
<b>Sık Kullanılan İlaç Türü*</b>		
Ağrı Kesici	321	53,3
Antibiyotik	52	8,6
Sakinleştirici	16	2,7
Vitamin	26	4,3
<b>İlaç Kullanma Nedeni*</b>		
Kronik Hastalık	72	12,0
Ağrı	373	62,0
Soğuk Algınlığı	196	32,6
<b>Reçetesiz İlaç Alma</b>		
Evet	165	27,4
Hayır	437	72,6
<b>Reçete Okuma</b>		
Evet	460	76,4

Hayır	142	23,6
-------	-----	------

\*Birden fazla seçenek işaretlenebilmektedir.

**Tablo 2. Katılımcıların Akılcı İlaç Kullanma Davranışları (Devam)**

Davranışlar	Sayı	%
<b>İlacı Zamanında Alma</b>		
Evet	456	75,7
Hayır	146	24,3
<b>İlaç/İlaçları Zamanında Almama Neden/Nedenleri*</b>		
Unutma	194	32,2
Gereklilik hissettiğinde alma	103	17,1
Önerilen dozu uygun bulmama	9	1,5
İlaç içmeyi sevmeme	46	7,6
İlacı yazdıramama	5	0,8
İhmal etme	47	7,8
<b>İlaç Kullanımında Dikkat Edilen Durumlar*</b>		
Açlık-tokluk	447	74,3
Saat aralıkları	290	48,2
Dozu	183	30,4
<b>İlaç Dozunda Değişiklik Yapma</b>		
Evet	83	13,8
Hayır	517	86,2
<b>İlaç Kullanmayı Bırakma*</b>		
Hastalık belirtileri geçtiğinde	439	72,9
Tedavi dozu tamamlandığında	155	25,7
İlacın yan etkisi oluştuğunda	90	15,0
Başka bir rahatsızlık olduğunda	15	2,5
Unuttuğumda	35	5,8
Fazla ilaç almak istemediğimde	29	4,8
<b>Stresli Durumlarda İlaç Kullanımı</b>		
Evet	64	10,6
Hayır	538	89,4
<b>Tavsiye İle İlaç Kullanımı</b>		
Evet	255	42,4
Hayır	347	57,6
<b>Tavsiye ile Kullanılan İlaçlar*</b>		
Ağrı kesici	255	42,4
Antibiyotik	37	6,1
Soğuk algınlığı	104	17,3
Multivitamin	13	2,2
Sakinleştirici	5	0,8



\*Birden fazla seçenek işaretlenebilmektedir.

## Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma

42

Tablo 3'te katılımcıların çeşitli temel özellikleri ile akılcı ilaç kullanımı arasındaki ilişkinin sınanması amacıyla yapılan Ki-Kare analizi sonuçları verilmektedir. Yaş değişkeni açısından incelendiğinde sürekli ve sık ilaç kullanımı, reçetesiz ilaç alımı ve reçete okuma, ilacı zamanında kullanma ve stresli durumlarda ilaç kullanımı yaşı 22 ve üzerinde olan katılımcılarda daha yüksek ancak istatistiksel olarak anlamlı değildir. Tavsiye ile ilaç kullanımı 21 ve altı yaş aralığında yer alanlarda istatistiksel olarak daha yüksektir. Sürekli ve sık ilaç kullanımı, reçetesiz ilaç alma ve reçete okuma kadınlarda, tavsiye ilaç kullanımı ise erkeklerde istatistiksel olarak anlamlı şekilde daha yüksektir.

Sürekli ve tavsiye yoluyla ilaç kullanımı ile öğrenim görülen sınıf arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmakta ve sürekli ilaç kullanımı dördüncü sınıflarda öğrenim gören öğrencilerde, tavsiye ile ilaç kullanma ise birinci sınıflarda öğrenim gören öğrencilerde daha yüksektir. Geliri giderini karşılamaya yetmeyen öğrencilerde sık ilaç kullanımı, reçetesiz ve tavsiye ile ilaç alma istatistiksel olarak anlamlı şekilde daha yüksek iken, ilacı zamanda kullanma ise geliri giderini karşılayan öğrencilerde daha yüksektir. Sürekli, sık ve stresli durumlarda ilaç kullanımı kronik hastalığı olan katılımcılarda istatistiksel olarak anlamlı şekilde daha yüksektir.

Tablo 3. Akılcı İlaç Kullanımının Katılımcıların Temel Özellikleri İle İlişkisi

Değişkenler	Sürekli İlaç Kullanımı	Sık İlaç Kullanımı	Reçetesiz İlaç Alma	Reçete Okuma	İlacı Zamanında Kullanımı	İlaç Dozunda Değişiklik	Stresli Durumlarda İlaç Kullanımı	Tavsiye İle İlaç Kullanma
<b>Yaş (Yıl)</b>								
≤ 21	32 (11,1)	49 (17,1)	74 (25,8)	213 (74,2)	213 (74,2)	42 (14,7)	28 (9,8)	146 (50,9)
≥ 22	42(13,3)	59 (18,7)	91 (28,9)	246 (78,3)	243 (77,1)	41 (13,1)	36 (11,5)	109 (34,7)
	$\chi^2= 0,664$ ; p=0,415	$\chi^2= 0,280$ ; p=0,597	$\chi^2= 0,728$ ; p=0,394	$\chi^2= 1,416$ ; p=0,234	$\chi^2= 0,700$ ; p=0,403	$\chi^2= 0,333$ ; p=0,564	$\chi^2= 0,460$ ; p=0,498	$\chi^2= 16,026$ ; p=0,000
<b>Cinsiyet</b>								
Kadın	56 (15,1)	79 (21,3)	102 (27,5)	304 (81,9)	274 (73,9)	49 (13,2)	43 (11,6)	147 (39,6)
Erkek	18 (7,8)	29 (12,6)	63 (27,3)	155 (67,4)	182 (78,8)	34 (14,8)	21 (9,1)	108 (47,0)
	$\chi^2= 7,041$ ; p=0,008	$\chi^2= 7,386$ ; p=0,007	$\chi^2= 0,003$ ; p=0,953	$\chi^2= 16,656$ ; p=0,000	$\chi^2= 1,886$ ; p=0,170	$\chi^2= 0,282$ ; p=0,595	$\chi^2= 0,903$ ; p=0,342	$\chi^2= 3,126$ ; p=0,047
<b>Öğrenim Görülen Sınıf</b>								
1. Sınıf	29 (9,8)	51 (17,2)	77 (26,0)	220 (74,3)	220 (74,3)	47 (15,9)	31 (10,5)	160 (54,1)
4. Sınıf	45 (14,7)	57 (18,6)	88 (28,8)	239 (78,4)	236 (77,1)	36 (11,8)	33 (10,8)	95 (31,1)
	$\chi^2= 3,362$ ; p=0,047	$\chi^2= 0,200$ ; p=0,655	$\chi^2= 0,570$ ; p=0,450	$\chi^2= 1,356$ ; p=0,244	$\chi^2= 0,642$ ; p=0,423	$\chi^2= 2,145$ ; p=0,143	$\chi^2= 0,019$ ; p=0,890	$\chi^2= 32,268$ ; p=0,000
<b>Ekonomik Durum</b>								
Gelir gideri karşılıyor	45 (10,7)	63 (15,0)	106 (25,3)	323 (77,3)	327 (78,0)	57 (13,6)	39 (9,3)	166 (39,7)
Gelir gidere yetmiyor	29 (15,8)	45 (24,6)	59 (32,2)	136 (74,3)	129 (70,5)	26 (14,3)	25 (13,7)	89 (48,6)
	$\chi^2= 3,081$ ; p=0,079	$\chi^2= 7,898$ ; p=0,005	$\chi^2= 3,085$ ; p=0,049	$\chi^2= 0,616$ ; p=0,432	$\chi^2= 3,953$ ; p=0,047	$\chi^2= 0,045$ ; p=0,832	$\chi^2= 2,509$ ; p=0,113	$\chi^2= 4,147$ ; p=0,042
<b>Kronik Hastalık</b>								
Evet	20 (47,6)	26 (61,9)	16 (38,1)	32 (76,2)	32 (76,2)	6 (14,3)	11 (26,2)	19 (45,2)
Hayır	54 (9,6)	82 (14,6)	149 (26,6)	427 (76,4)	424 (75,7)	77 (13,8)	53 (9,5)	236 (42,2)
	$\chi^2=52,263$ ; p=0,000	$\chi^2=59,280$ ; p=0,000	$\chi^2= 2,592$ ; p=0,107	$\chi^2= 0,001$ ; p=0,977	$\chi^2= 0,005$ ; p=0,945	$\chi^2= 0,008$ ; p=0,930	$\chi^2= 11,463$ ; p=0,001	$\chi^2= 0,146$ ; p=0,703

Akılcı İlaç  
Kullanımına  
İlişkin Bir  
Araştırma

#### IV. Tartışma ve Sonuç

Bu araştırma, üniversite öğrencilerinin akılcı ilaç kullanım davranışlarının belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın bu amacı doğrultusunda, bir devlet üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültesinde öğrenim gören öğrenciler çalışmanın evreni oluşturmuştur. Üniversite eğitiminin akılcı ilaç kullanımında fark yaratıp yaratmadığının belirlenmesi de hedeflendiğinden bu çalışmanın kapsamına birinci ve dördüncü sınıf öğrenciler dâhil edilmiş ve evrendeki 800 öğrenciden 602'si ile görüşme gerçekleştirilmiştir.

Araştırma sonucunda öğrencilerin % 52'sinin son bir ay içerisinde, % 12'sinin sürekli ve % 17'sinin sık ilaç kullandığı ve % 13'ünün sık kullandıkları ilacın adını bilmediği belirlenmiştir. Kaya vd., (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, öğrencilerin % 50'sinin son bir ay içerisinde, % 13'ünün sürekli ve % 27'sinin sık ilaç kullandığı; Yılmaz vd. (2008) tarafından yapılan çalışmada ise katılımcıların % 26'sının son bir ay içerisinde ilaç kullandığı saptanmıştır. Bu sonuçlar, genç bir grubu temsil etmeleri ve bunun sonucunda daha az ilaç kullanmaları beklenen üniversite öğrencilerinin beklenenden fazla ilaç kullandıklarını göstermektedir.

Araştırmanın bir diğer bulgusu, öğrencilerin en sık kullandıkları ilacın ağrı kesici (% 53,3) olmasıdır. Kaya vd. (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada da öğrencilerin en sık kullandıkları ilacın ağrı kesici (% 81,3) olduğu saptanmıştır. Bu duruma ağrı kesicilerin reçetesiz olarak alınabilmelerinin, yan etkilerinin daha az olduğunun düşünülmesinin ve fiyatlarının ödenebilir olmasının neden olduğu düşünülmektedir.

Öğrencilerin % 27,4'ünün reçetesiz olarak ilaç aldığı belirlenmiştir. Baş vd. (2013) tarafından tıp fakültesi öğrencilerinin reçetesiz ilaç kullanımının değerlendirildiği çalışmada, öğrencilerin % 41,9'unun son bir ay içerisinde reçetesiz olarak ilaç aldıkları bulgusuna ulaşılmıştır. Karakurt vd. (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise öğrencilerin % 23'ünün ve Yapıcı vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada ise katılımcıların % 31,3'ünün reçetesiz olarak ilaç kullandıkları belirlenmiştir. Reçetesiz ilaç kullanımı, uygun olmayan kullanıma, doğru tanı ve tedavinin gecikmesine, ilaç direncinin gelişmesine ve bireyin sınırlı gelirinin gereksiz harcanması gibi sonuçlara neden olabilmektedir (Kaya vd., 2013).

Araştırma kapsamındaki öğrencilerin % 23,6'sının reçeteleri okumadığı belirlenmiştir. Özyiğit ve Arıkan (2015) tarafından yapılan çalışmada, kullanma talimatını okuyanların oranının % 63, Kaya vd. (2015) tarafından reçeteleri okumayanların oranının ise % 9,4 olduğu belirlenmiştir.

Kullanılan ilacın etkinliğinin artırılması ve ilaçtan beklenen yararın sağlanması için reçetelerin ve kullanma talimatlarının okunması gereklidir.

Öğrencilerin % 24,3'ünün ilacı zamanında kullanmadığı ve ilacı zamanında kullanmama nedeninde ilk sırayı (% 32,2) unutmaktadır. Yılmaz vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada, katılımcıların % 12,5'inin ilaçları zamanında kullanmadıkları ve zamanında kullanmanın en yaygın (% 69) nedeninin unutmaya olduğu saptanmıştır. Etkin tedavinin sağlanması için ilaçların zamanında kullanımı gerekmekte ve ilaçların zamanında kullanılmaması tedavi sürecinin uzamasına ve ek tedavilere neden olmaktadır.

Araştırma kapsamında yer alan öğrencilerin % 13,8'inin ilaç dozunda değişiklik yaptığı belirlenmiştir. Yapıcı vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada, katılımcıların % 9,5'i, Yılmaz vd. (2008) tarafından yapılan çalışmada ise % 43'ünün ilaç dozunda değişiklik yaptığı saptanmıştır. İlaç dozunda değişiklik yapılması, olumsuz tıbbi sonuçlara neden olabileceğinden ilacın tedavi sürecinde önerilen dozda kullanılması sağlanmalıdır.

Araştırmanın bir diğer bulgusu, öğrencilerin % 72,9'unun hastalık belirtileri geçtiğinde ilaç kullanmayı bırakmalarıdır. Karakurt vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada katılımcıların % 47,9'u, Yapıcı vd. (2011) tarafından yapılan çalışmada % 43'ü, Kaya vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada ise % 62,2'si hastalık semptomları geçtiğinde ilaç kullanmayı bırakmaktadırlar. Bu sonuçlar, tedavinin sonuçlanmasından önce ilaç kullanımının bırakılmasının yüksek oranda olduğunu göstermekte ve bu durumun hastalığın tekrarlaması, ilaca direncin artması, sağlık hizmetinin gereksiz yere tekrar kullanımına yol açması gibi sonuçlara neden olabileceği söylenebilir.

Öğrenciler okul ve aile yaşamlarında çeşitli nedenlerle stresli hissedebilmektedirler. Araştırma kapsamında yer alan öğrencilerin % 10'unun stresli durumlarda ilaç kullandığı belirlenmiştir. Karakurt vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada katılımcıların % 7,8'i, Kaya vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada ise % 12,4'ü stresli durumlarda ilaç kullandığı saptanmıştır. Stresli durumlarda ilaç kullanımının yerine bireysel stresle mücadele yolları öğretilmelidir.

Asimetrik bilgi nedeniyle yönlendirilme söz konusu olabilmekte ve kişiler birbirlerinden etkilenerek sağlık kurumu ve hekim seçimi, ilaç kullanımı gibi davranışlarda bulunmaktadırlar. Bu çalışmada katılımcıların % 42,4'ünün tavsiye ile ilaç kullandığı ve tavsiye ile kullanım yaygınlığı en yüksek olan (% 42,4) ilacın ağrı kesiciler olduğu belirlenmiştir. Tavsiye ile

## Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma

46

ilaç kullanma Özkan vd. (2005) tarafından yapılan çalışmada % 25,6 olarak belirlenmiştir. Yılmaz (2011) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, katılımcıların % 24,7'si başkalarına iyi gelen ilacı kullandıklarını ifade etmişlerdir. Tavsiye ile ilaç kullanımı hastalığın tedavi edilmemesi, yeni sağlık sorunlarının ortaya çıkması gibi sonuçlara neden olabilmekte ve bu nedenle tavsiye ile ilaç kullanım alışkanlığının önüne geçilmesine gayret edilmelidir.

Akılcı ilaç kullanımının katılımcıların temel özellikleri ile ilişkisini belirlemeye yönelik analizler sonucunda tavsiye ile ilaç kullanımı yaşı 21 ve altında olanlar daha yüksek olup, bu duruma yaş ilerledikçe ilaçlar konusunda bilinç düzeyinin artmasının ve yönlendirilmeye daha az açık olunmasının neden olduğu söylenebilir. Sürekli ve sık ilaç kullanımı, reçete okuma ve tavsiye ile ilaç kullanımı istatistiksel olarak anlamlı şekilde kadınlarda daha yüksektir. Bu durum erkek öğrencilerin kızlara göre akılcı ilaç kullanma davranışlarının daha fazla geliştiğini göstermektedir. Sürekli ilaç kullanımı dördüncü sınıflarda, tavsiye ile ilaç kullanımı ise birinci sınıflarda daha yüksektir. Yaşın artışı ile akut ve kronik hastalıkların görülme riskinin artması nedeniyle dördüncü sınıflarda ilaç kullanımının daha yüksek olduğu düşünülmektedir. Dördüncü sınıflarda tavsiye ile ilaç kullanımının birinci sınıflara göre daha düşük olması diğer faktörlerin yanında eğitimin bilinç düzeyini artırmasıyla ilgili olduğu ifade edilebilir.

Geliri giderini karşılamaya yetmeyen öğrencilerde sık ilaç kullanımı, reçetesiz ilaç alma, tavsiye ile ilaç kullanımı daha yüksek ve ilacı zamanında kullanma ise daha düşüktür. Gelirin yetmemesi sürekli stres yaşamaya neden olarak öğrencilerde fiziksel ve psikolojik rahatsızlıklara yakalanma riskini artırabilmekte ve bu durum öğrencilerin daha fazla ilaç kullanmasına yol açabilmektedir. Ayrıca, sağlık hizmeti kullanımı sağlık sigortası kapsamında olunması durumunda dahi katkı payını gerektirmektedir. Bu durumun geliri giderine yetmeyen öğrencileri reçetesiz ve tavsiye yoluyla ilaç kullanımına yönelttiği söylenebilir. Sürekli, sık ve stresli durumlarda ilaç kullanımı kronik hastalığı olan öğrencilerde daha yüksektir. Kronik hastalığın sağlık hizmeti ve ilaç kullanım gerekliliğini artırması kronik hastalığı olan öğrencilerde ilaç kullanımını yükseltmektedir.

Bu araştırma öğrencilerin akılcı ilaç kullanma bilinç düzeylerinin ve davranışlarının geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Akılcı olmayan ilaç kullanımının hem sağlık statüsü hem de sağlık sektörü ve ekonomiye olumsuz etkileri bulunmaktadır. Akılcı ilaç kullanımına yönelik olarak okullarda ders, seminer vb. gibi araçlardan yararlanılmalı, internet, TV gibi araçlarda gereksiz ilaç kullanımını teşvik eden reklam ve programların sınırlandırılması gibi uygulamalar önerilebilir.

### Kaynakça

- Afriyie, D. ve Tetteh, R. (2014). A Description of the Pattern of Rational Drug Use in Ghana Police Hospital. *International Journal of Pharmacy and Pharmacology*, 3(1): 143-148.
- Akıcı, A., Uğurlu, M. Ü., Gönüllü, N., Oktay, Ş. ve Kalaça, S. (2002). Pratisyen Hekimlerin Akılcı İlaç Kullanımı Konusunda Bilgi ve Tutumlarının Değerlendirilmesi. *Sted*, 11(7): 253-257.
- Ambwani, S. ve Mathur A.K. (2006). Rational Drug Use. *Health Administrator*, 19(1): 5-7.
- Amin, A., Khan, M. A., Azam, S. M. F. ve Haroon, U. (2011). Review of Prescriber Approach Towards Rational Drug Practice in Hospitalised Patients. *Journal of Ayub Medical College Abbottabad*, 23(1): 19-22.
- Angamo, M. T., Wabe, N. T. ve Raju, N. J. (2011). Assessment of Patterns of Drug Use by Using World Health Organization's Prescribing, Patient Care and Health Facility Indicators in Selected Health Facilities in Southwest Ethiopia. *Journal of Applied Pharmaceutical Science*, 1(7): 62-66.
- Aydın, B. ve Gelal, A. (2012). Akılcı İlaç Kullanımı: Yaygınlaştırılması ve Tıp Eğitiminin Rolü. *DEÜ Tıp Fakültesi Dergisi*, 26 (1): 57-63.
- Baş, F. Y., Cankara, F. N. ve Yeşilot, Ş. (2013). Tıp Fakültesi Öğrencilerinde Reçetesiz İlaç Kullanımının Değerlendirilmesi. *SDÜ Sağlık Bilimleri Dergisi*, 4(2): 46-53.
- Çelik, E., Şencan, M. N. ve Clark, M. P. (2013). Factors Affecting Rational Drug Use (Rdu), Compliance and Wastage. *Turkish Journal Of Pharmaceutical Sciences*, 10(1): 151-170.
- Dolu, İ. (2013). Akılcı İlaç Kullanımı: Hollanda Örneği. *Hacettepe Üniversitesi Eczacılık Fakültesi Dergisi*, 33(2): 179-202.
- Erkan Kılıç, L. (2013). Akılcı İlaç Kullanımı. Ulusal Akciğer Kanseri (Kongre Kitabı), (Edt. Mandel MN., Ece T.), Kapadokya. 14-17 Mart,15-17.
- Karakurt, P., Hacıhasanoğlu, R., Yıldırım, A. ve Sağlam, R. (2010). Üniversite Öğrencilerinde İlaç Kullanımı. *TAF Preventive Medicine Bulletin*, 9(5): 505-512.
- Kaya, H., Turan, N., Keskin, Ö., Tencere, Z., Uzun, E., Demir, G. ve Yılmaz, T. (2015). Üniversite Öğrencilerinin Akılcı İlaç Kullanma Davranışları. *Journal of Anatolia Nursing and Health Sciences*, 18(1): 35-42.
- Le Grand, A., Hogerzeil, H. V. ve Haaijer-Ruskamp, F. M. (1999). Intervention Research in Rational Use of Drugs: A Review. *Health Policy and Planning*, 14(2): 89-102.
- Maxwell, S. (2009). Rational Prescribing: The Principles of Drug Selection. *Clinical Medicine*, 9(5): 481-485.

## Akılcı İlaç Kullanımına İlişkin Bir Araştırma 48

- Özçelikay, G. (2001). Akılcı İlaç Kullanımı Üzerinde Bir Pilot Çalışma. *Ankara Eczacılık Fakültesi Dergisi*, 30(2): 9-18.
- Özkan, S. vd. (2005). Bir Üniversite Hastanesine Başvuran Hastaların Hasta Olduklarındaki Tutumları ve İlaç Kullanım Alışkanlıkları. *TAF Preventive Medicine Bulletin*, 4(5): 223-237.
- Özyiğit, F. ve Arıkan, İ. (2015). Kütahya İlinde Üniversite Öğrencilerinin Akılcı İlaç Kullanımı Hakkında Bilgi, Tutum ve Davranışları. *Bozok Tıp Dergisi*, 5(1): 47-52.
- Prasad, N., Jagadeesh, K. ve Revankar, S. (2014). Study of Rationality of Prescriptions & Analysis of Drugs Prescribed Among in-Patients of Megann Teaching Hospital, S.I.M.S, Shimoga, Karnataka, India. *IOSR Journal of Dental and Medical Sciences (IOSR-JDMS)*, 13 (7): 30-35.
- Rostova, N. B., ve Odegova, T. F. (2012). Rational Use of Drugs: Pharmaceutical Aspects of the Drug Selection. *International Journal*, 2(3): 237-241.
- DSÖ (1985, 25-29 November). The Rational Use of Drugs. Conference of Experts on The Rational Use of Drugs. Retrieved from, <http://apps.who.int/medicinedocs/documents/s17054e/s17054e.pdf>
- DSÖ (2002). Promoting Rational Use of Medicines: Core Components, World Health Organization.
- DSÖ (2010). Health Systems Financing, the Path to Universal Coverage, Achieving Better Health Outcomes and Efficiency Gains Through Rational Use of Medicine. The World Health Report, Technical Brief Series - Brief No 3.
- WHO, (2007). Progress in the Rational Use of Medicines, A60/24, 1-4.
- Yapıcı, G., Balıkcı, S. ve Uğur, Ö. (2011). Birinci Basamak Sağlık Kuruluşuna Başvuranların İlaç Kullanımı Konusundaki Tutum ve Davranışları. *Dicle Tıp Dergisi*, 38(4): 458-465.
- Yılmaz, E., Yılmaz, E., Karaca, F., Uçar, S. ve Yüce, T. (2008). Sağlık Yüksekokulu Öğrencilerinin İlaç Kullanma Durumlarının İncelenmesi. *Fırat Sağlık Hizmetleri Dergisi*, 3(8): 69-83.
- Yılmaz, M., Güler, N., Güler, G. ve Kocataş, S. (2011). Bir Grup Kadının İlaç Kullanımı İle İlgili Bazı Davranışları: Akılcı Mı?. *Cumhuriyet Tıp Dergisi*, 33: 266-277.

# Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İş Değerleri ve Kariyer Seçimlerinin Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi İle Değerlendirilmesi

Yrd. Doç. Dr. Nesrin AKCA

Kırıkkale Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi

Sağlık Yönetimi Bölümü, nakca@kku.edu.tr

Öğr. Gör. Dr. Selen YILMAZ İŞIKHAN

Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu

seleny@hacettepe.edu.tr

Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

49

## Özet

**Amaç:** Bu çalışmanın amacı, üniversite öğrencilerinin kariyer seçimlerini hangi faktörlerin etkilediğini belirlemek ve iş değerleri ile kariyer seçimleri arasında bir ilişki olup olmadığını ortaya koymaktır. Çalışmada; öğrencilerin demografik özellikleri, iş değerleri ve kariyer seçimleri arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

**Yöntem:** Veri toplama aracı olarak Super'in iş değerleri envanteri ve Holland'ın kariyer seçme envanteri kullanılmıştır. İş değerleri; fedakarlık, estetik, yaratıcılık, entelektüel teşvik, başarı, bağımsızlık, prestij, yönetim, ekonomik kazanç, güvenlik, çevre, yönetici ile ilişkiler, iş arkadaşları ile ilişkiler, yaşam tarzı ve değişikliklerdir. Holland'ın kariyer seçme envanteri; "gerçekçi", "araştırmacı", "sanatçı", "sosyal", "girişimci" ve "geleneksel" olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır. Açıklayıcı faktör analizi sonucunda, yedinci faktör "pazarlıkçı" olarak çalışmaya eklenmiştir. Herbir faktörü kapsayacak şekilde hazırlanan toplam 34 yargı, beşli likert tipi ölçekle değerlendirilmiştir.

Anketin uygulanması 2012-2013 eğitim öğretim yılında Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nda gerçekleştirilmiştir. Çalışmada öğrencilerin demografik özellikleri ile iş değerleri ve kariyer seçimleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi'nden (OVERALS) yararlanılmıştır.



Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

**Bulgular ve Sonuç:** İlk olarak kullanılan iş değeri ve kariyer seçimi ölçekleri için güvenirlik analizleri yapılmış Cronbach Alpha değerleri sırasıyla 0.929 ve 0.882 olarak bulunmuştur. Yapılan küresellik testi sonucunda  $p=0.000<0.05$  bulunmuş olup değişkenler arasındaki ilişkilerin % 95 güven düzeyinde önemli olduğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Kariyer, kariyer seçimi, iş değerleri, üniversite öğrencisi, doğrusal olmayan kanonik korelasyon analizi.

## The Assessment of Work Values And Career Elections of The Students of Hacettepe University Vocational School of Social Sciences By Non-Linear Canonical Correlation Analysis

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this study is to determine the factors influencing career choices of university students and to reveal whether there is a relationship between work values and career choices. In this study, relationships between the students' demographic characteristics, work values and career choices were examined.

**Method:** As a data collection tool Super's work values inventory and Holland's career choice inventories were used. Work values are altruism, aesthetics, creativity, intellectual encouragement, success, independence, prestige, management, economic gain, safety, the environment, relationships with managers, relationships with colleagues, lifestyle, and change. Inventory of Holland's career choice is made up of six factors which are realistic, researcher, artist, social, entrepreneur and traditional. As a result of the exploratory factor analysis, the seventh factor was added to study as a "bargain". A total of 34 jurisdictions prepared to cover each factor was evaluated by five-point Likert-type scale.

Implementation of the survey was conducted at Hacettepe University School of Social Sciences in 2012-2013 academic year. In this study, to elucidate the relationship between students' demographic characteristics, work values and career choices, Nonlinear Canonical Correlation Analysis technique was used.

**Findings and Result:** First of all, Reliability Analysis were made for the scales used in the work value and career choice and Cronbach's alpha values were

found 0.929 and 0.882 respectively. As a result of the Sphericity Test, p value was found to be less than 0.05. Therefore, it is concluded that the relationship between variables is in the confidence level of 95%.

**Key Words:** Career, career choice, work values, university students, non-linear canonical correlation analysis.

## I. Giriş

Değerler, kişinin amaçlarını, yaşam tarzını, işe motivasyonunu, davranışlarını ve memnuniyetini belirlemede önemli bir unsurdur. Aynı zamanda, bireyin değerleri, mesleki eğilimlerini de göstermektedir. İş değerleri, kişinin iş yaşamı boyunca elde etmeyi arzuladığı amaçlar ya da unsurlar olarak tanımlanabilir. Bunlar; para, güvenlik, fedakarlık, kariyer gelişimi, prestij, yönetim, ekonomik getiri, estetik, yaratıcılık, entelektüel teşvik, başarı, bağımsızlık, çevre, yaşam tarzı, değişiklik, insan ilişkileri ve arzuladığı iş ortamı gibi belirli özellikler göstermektedir. Kişi bu değerlere ulaştıkça işinden o derece tatmin olacaktır (Super ve Sverko,1995).

Meslek seçimi; bireyin tercih ettiği meslekler arasından birini ayırması ve bu mesleğe girmek için çaba göstermesidir. Birey mesleğini seçerken, kendi bireysel özellikleri ile seçeceği mesleğin nitelikleri arasında bir uyum olmasına dikkat eder. Meslek seçimi, genç bireyin yaşamında vermek zorunda olduğu en önemli kararlardan birini oluşturmakta ve birçok faktörden etkilenen karmaşık bir karar verme sürecini içermektedir. Bireylerin meslek seçimlerini etkileyen faktörler arasında; yaş, cinsiyet, sahip olduğu kişilik özellikleri, ailesi, kardeş sayısı, yakın ilişkide bulunduğu kişiler, okul öncesi ve okul dönemindeki eğitimi, ihtiyaçları, sahip olduğu ilgileri ve değerler sistemi, benlik kavramı, genel ve özel yetenekleri, diğer kişilik özellikleri, içinde yaşadığı çevrenin özellikleri, ekonomideki mevcut iş alanları ve istihdam koşulları ile piyasadaki arz ve talep durumu sayılabilir (Yılmaz vd., 2012).

Kariyer ise; bir taraftan bireyin iş yaşamında bulunduğu pozisyonlar ve bu pozisyonlarla ilgili tutum ve davranışları ile yaptığı işleri kapsarken diğer taraftan da bireyin çalışma yaşamı boyunca herhangi bir iş alanında ilerlemesi, deneyim ve beceri kazanmasıdır şeklinde tanımlanmaktadır (Aytaç, 1997; Erdoğan, 2003). Başka bir ifade ile kariyer, “bir bireyin istediği yaşam tarzını sağlamaya çalışabilmesi için uzun dönemde elde ettiği veya edeceği eğitim, yetenek ve deneyimler birikimi” şeklinde tanımlanabilir. Görüldüğü gibi kariyer, bir kimsenin yaşamının her hangi bir anında sahip olduğu bütün

rollerin gerektirdiği etkinliklerin bileşimidir ve bu roller bireyin çalışan olarak üstlendiği rolleri de içerir (Uğurlu, 2007). Kariyer; bir insanın çalışabileceği yıllar boyunca herhangi bir iş alanında adım adım ve sürekli olarak ilerlemesi, deneyim ve beceri kazanmasıdır şeklinde de ifade edilebilir (Şimşek vd., 2004). İş değerleri ve meslek seçimleri, kariyer seçiminde etkili olan bir faktördür. Yapılan çalışmalara göre; bireysel değerler ile iş değerleri arasında önemli bir bağ bulunmaktadır. Kariyer değerleri, bir bireyin kendi kendine algıladığı yetenek ve kabiliyetleri, temel değerleri, güdü ve ihtiyaçlarından oluşan bir benlik kavramıdır. Kişiye özgü özelliklerden oluşan bu kombinasyon, bireyin kariyer seçiminde etkili olur. Kişisel değerler, insan davranışlarının belirlenmesinde önemli bir unsurdur. Bu değerler her insana göre farklılık göstermektedir. Bireylerin farklı özellikleri, farklı değerlere sahip olmalarını ve dolayısıyla farklı davranışlar sergilemelerine neden olmaktadır. Kişiler arasındaki en önemli farklılıklar; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, aile yapısı, ailenin öğrenim durumu, yetiştikleri çevre, genetik özellikleri gibi demografik faktörlerin bir sonucudur. Bu faktörler, bireylerin iş değerlerinin oluşmasında da önemli rol oynamaktadır (Pılavcı, 2007).

Günümüzde kariyer, işin yeniden yapılandırılması yoluyla birey için anlamlı ve psikolojik olarak bireyi tatmin edici bir süreç haline gelmiştir ve bu süreçte ilerleme yerine, bilgi kazanma ve kendini geliştirme daha önemli hale gelmektedir (Erdoğan, 2003). Bu bakış açısıyla da kariyer gelişimi, motivasyonu yüksek ancak yönlendirilmesi eksik olan günümüz gençliği açısından yaşamsal bir önem arz etmektedir. Bu anlamda bireyler, üst düzey bir eğitim alma beklentisi ve mesleki kariyerlerinde ilerlemek amacıyla hırsla kapılmışlardır. Ancak yapılan araştırmalara göre bu bireylerin pek çoğunun hedeflerini geliştirmeye dönük tutarlı bir planları dahi bulunmamaktadır (Schneider ve Stevenson, 1999; Hughes ve Karp, 2004). Yukarıda da belirtildiği gibi, bir kişinin kariyeri, sadece onun sahip olduğu işler değil, işyerinde kendisine verilen iş rolüne ilişkin beklenti, amaç, duygu ve arzularını gerçekleştirebilmesi için eğitilmesi ve böylece sahip olduğu bilgi, beceri, yetenek ve çalışma arzusu ile o işletmede ilerleyebilmesi ve bireylerin kendi bilgi, beceri ve ilgilerini, güçlü ve zayıf yönlerini değerlendirmeleri, örgüt içi ve dışındaki fırsatları tanımlamaları, kısa, orta ve uzun dönemli amaçlarını belirlemeleri ve bunlara ilişkin planlar yapmaları anlamını taşımaktadır (Aytaç, 1997; Bolat ve Seymen, 2003).

Buradan da anlaşıldığı gibi kariyer planlaması, özellikle kariyerinin henüz başında olan genç bireyler açısından oldukça önemlidir. Eğitim alan bir

bireye kariyer planlamada yardım edebilmenin anahtarı, onun geleceğine etki edebilecek kariyer planlaması faaliyetlerini gerçekleştirebileceği cesareti verebilmektir. Bu aşamada olan bireylerin, bilgi, beceri ve ilgilerini keşfetmeleri ve kariyer hedeflerini oluşturmaları konusunda onlara bilgi sağlayacak bir takım kariyer planlaması aktiviteleri bulunmaktadır. Kariyerle ilgili bilinmesi gereken bir gerçek var ki o da kişinin kendi kariyer gelişiminden yine kendisinin sorumlu olduğudur. Kariyer hedefleri konusunda tecrübeli insanlarla konuşmak, hedefledikleri kariyer ile ilgili bilgi sağlamalarına yardımcı olacak kurslara katılmak, part-time olarak çalışmak ya da staj yapmak gibi aktiviteler onlara iş ortamı, işin gerekleri hakkında bilgi edinmeleri ve bilgi, beceri ve isteklerinin seçimleri ile ne ölçüde uyumlu olduğunu görme imkanı sağlamaktadır (Pılavcı, 2007; Laker ve Laker, 2007; Walker ve Levesque, 2006).

Kariyer seçimine ilişkin olarak kullanılan teorilerden biri Holland'ın mesleki kişilik kuramıdır. Bu kurama göre; kendi ilgilerini ve yeteneklerini bilen bireyler, aktif bir şekilde kendilerine uygun bir kariyeri arayacaklardır. Holland'ın bu kuramı; bireyin kişilik dinamiği ile mesleklerin içinde yürütüldüğü çevre ya da söz konusu mesleklerin gerektirdiği faaliyetler arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Holland, bireyin herhangi bir mesleğe olan ilgisinin, o bireyin kişiliğinin bir yansıması olduğunu ifade etmektedir. Bireyin değerlerini, ihtiyaçlarını ve güdülenmesini içeren kişiliği, onun kariyer seçimini belirleyen önemli bir faktördür. Holland, belirli kişilik özelliklerine sahip bireylerin, belirli tanımlanabilir nitelikteki işlere ilgi duyduklarını ve bu işler için uygun olduklarını kabul etmektedir. Holland'ın mesleki kişilik kuramının merkezinde dört temel varsayım yer almaktadır. Bu dört temel varsayıma göre:

1. Her bir birey; gerçekçi, araştırmacı, sanatçı, sosyal, girişimci ve geleneksel olmak üzere altı kişilik tipinden birinin özelliklerini sergilemektedir.
2. Kişilik tiplerine benzer bir biçimde; gerçekçi, araştırmacı, sanatçı, sosyal, girişimci ve geleneksel olmak üzere altı model çevre vardır.
3. Bireyler, kendi beceri ve yeteneklerini kullanabilecekleri, kendi tutum ve değerlerini dile getirebilecekleri, kişilikleriyle uyumlu konularla uğraşabilecekleri ve kişilikleriyle uyumlu rolleri üstlenebilecekleri uygun çevreler ararlar.
4. Bireye özgü davranış, kişilik ve çevre arasındaki etkileşimin bir sonucudur.

Bu kurama göre; meslekler yürütüldükleri çevre modeli bakımından altı temel grupta toplanmakta olup, bu meslekleri yürütecek bireylerin kişilik tipleri de altı gruptan oluşmaktadır (Yılmaz vd., 2012).

Holland'ın altı kişilik tipi Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1: Holland'ın 6 kişilik Tipi**

KİŞİLİK TİPİ	BELİRGİN ÖZELLİKLERİ	BASKIN TALEPLER/ETKİNLİKLER	TİPİK MESLEKLER
<b>Gerçekçi</b>	Sabırlı ve hoşgörülü, pratik, maddeci, erkeksi, antisosyal, uyumlu, içten, doğal, sabırlı, iç görüleri ve başarıma güdüleri fazla	*Kas etkinliği, motor koordinasyonu gerektiren işler *Açık havadaki işler, mekanik, sistematik çalışmalar *Nesneler, eşyalar, makineler ve hayvanlarla ilgili etkinlikler	Otomobil tamircisi-her çeşit araç teknisyeni , elektrikçi, mühendis, ziraat ile ilgili meslekler, beden eğitimi öğretmeni
<b>Araştırmacı</b>	Entelektüel, analitik düşünce yapısına sahip, rasyonel, eleştirel, titiz, sabırlı, yöntemci, bağımsız, popüler olmaktan hoşlanmayan	*Analitik gözlem yapma *Sistematik deneysel çalışma *Fiziksel, biyolojik ve kültürel olguları araştırma	Biyolog, genetikçi, matematikçi, kimyager, fizikçi, astronom, antropolog, tıp teknisyeni
<b>Artistik</b>	Heyecan ve coşkuları dengesiz, hayalci, fevri, karmaşık, sezgileri güçlü, bağımsız, duygusal, uyumlu olmayan, duyarlı ve etkileyici	*Estetik faaliyetler yapar *Tutkulu, bağımsız, sistematik olmayan aktiviteler *Sanatsal etkinlik ve ürünler yaratma *Bağımsız yaratıcı çalışmalar	Yazar, ressam, aktör, tiyatro sanatçısı, müzisyen, kompozitör, dekoratör ve mimar
<b>Sosyal</b>	Yardımsöver, sorumluluk sahibi, sosyal işbirliğine yatkın, empatik, arkadaş canlısı, içten, sabırlı, nazik, anlayışlı	*İnsanlarla birlikteliği saptayan aktiviteler *Başkalarını eğiterek geliştirmek, yardım etmek *Başkalarını ikna etme, yönlendirme	Sosyal hizmet uzmanı, rehabilitasyon danışmanı, psikolog, psikolojik danışman, halkla ilişkiler uzmanı, üniversite öğretim üyesi, öğretmen

**Tablo 1: Holland'ın 6 kişilik Tipi (Devamı)**

<b>Girişimci</b>	Dışa dönük, enerjik, kendine güvenli, atılgan, fevri, ikna yeteneği yüksek, sabırsız, meraklı, maceracı, iyimser, sosyal, konuşkan	*Başkalarını ikna etmeye yönelik faaliyetler *Sosyal eğlendirici etkinlikler *Organize edilmiş çalışmalar	Satıcı, pazarlamacı, komisyoncu, menejer, politikacı, avukat
<b>Geleneksel</b>	Dikkatli, titiz, itaatkar, tutarlı, esnek olmayan, düzenli, sabırlı, vicdanlı, özdenetimli, hayal gücünden yoksun, dengeli	*Sistemli kurallara bağlı aktiviteler *Nesnelerle ilgili sistematik çalışmalar *Kayıt tutma, hesaplama, kontrol işlemleri, veri işleme makineleri kullanma	Banka veznedarı, kütüphaneci, daktilograf, postacı, muhasebeci, kitapçı, finans elemanı

**Kaynak:** [http://www.meslek-secimi.com/FileUpload/ks716751/File/05\\_holland\\_meslek\\_tercih\\_envanteri.pdf](http://www.meslek-secimi.com/FileUpload/ks716751/File/05_holland_meslek_tercih_envanteri.pdf)

Bu çalışmada, üniversite öğrencilerinin demografik özellikleri ile iş değerleri ve kariyer seçimleri arasındaki ilişki incelenmiştir.

## II. Yöntem

### 2.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nda öğrenim gören öğrencilerin kariyer seçimlerini hangi faktörlerin etkilediğini belirlemek ve iş değerleri ile kariyer seçimleri arasında bir ilişki olup olmadığını ortaya koymaktır.

### 2.2. Araştırma Evreni

Araştırmanın evrenini; 2012–2013 eğitim öğretim yılında Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nun muhasebe, turizm ve otel işletmeciliği ve büro yönetimi programlarının birinci ve ikinci öğretiminde öğrenim gören toplam 617 öğrenci oluşturmaktadır.

### 2.3. Araştırma Örnekleme

2012–2013 eğitim öğretim yılında, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nun muhasebe, turizm ve otel işletmeciliği ve büro yönetimi programlarında ders döneminde ulaşılabilen 300 öğrenci, araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Kanonik korelasyon analizinde

örneklem genişliğinin kullanılan değişken sayısının en az 10 ile 20 katı arasında olması önerilmektedir (Salkind, 2010). Dolayısıyla ulaşılan 300 öğrenci kanonik korelasyonda örneklem genişliği için yeterli sayıdadır.

#### 2.4. Veri Toplama Aracı

İş değerlerini belirlemek amacıyla kullanılan iş değerleri envanteri, Super'in (1969) iş değerlerini belirlemeye yönelik ölçeğindeki 45 sorudan oluşmaktadır. İş değerleri; *fedakarlık, estetik, yaratıcılık, entelektüel teşvik, başarı, bağımsızlık, prestij, yönetim, ekonomik kazanç, güvenlik, çevre, yönetici ile ilişkiler, iş arkadaşları ile ilişkiler, yaşam tarzı ve değişiklikler*. Her bir boyut için, önceki araştırma bulgularına ve literatür araştırmasına dayanan 3 ya da 4'er yargı hazırlanmış ve beşli Likert tipi ölçekle (1: Önemsiz, 2: Az Önemli, 3: Kısmen Önemli, 4: Önemli, 5: Çok Önemli) değerlendirilmiştir.

Anket çalışmasının üçüncü bölümünü, Holland'ın kariyer seçme envanterinden yola çıkılarak, mesleki ilgi ve kariyer seçimini ölçmeye yönelik sorular oluşturmaktadır. Holland'ın (1997) kariyer seçme envanteri; "*gerçekçi*", "*araştırmacı*", "*sanatçı*", "*sosyal*", "*girişimci*" ve "*geleneksel*" olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır. Her bir boyutu kapsayacak şekilde hazırlanan toplam 34 yargı, beşli Likert tipi ölçekle (1: Hiç Sevmem, 2: Sevmem, 3: Kararsızım, 4: Severim, 5: Çok Severim) değerlendirilmiştir.

Uygulanan anket formunda bu iki ölçeğin yanı sıra, ilk bölümde katılımcıların yaşı, cinsiyeti, mezun olduğu okulu, kayıtlı olduğu program, dönemi, çalışma durumu ve eğitim aldığı bölümü meslek olarak seçip seçmediği gibi demografik bilgiler de istenmiştir.

#### 2.5. İstatistiksel Analiz

Analizlerde ilk olarak iş değerleri ve kariyer seçimi ölçekleri için güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. Öğrencilerin tutumlarını ifade etmek için yer verilen iş değerleri ve kariyer seçimi ölçeklerinde her bir ölçek içindeki değişkenler arası bağımlılık yapısının ortadan kalkması, boyut küçültmek ve birbirleriyle yüksek ilişkili değişkenleri birleştirmek amacıyla verilere faktör analizi uygulanmıştır. Öğrencilerin demografik özellikleri ile iş değerleri ve kariyer seçimleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için OVERALS'dan yararlanılmıştır (Tekin, 1993). Bu yöntem, değişkenlerin yer aldığı iki veya daha fazla küme arasındaki ilişkileri eş zamanlı olarak analiz eder. OVERALS'ın diğer çok değişkenli yöntemlere göre avantajı, analize farklı ölçme düzeyine sahip (sayısal, sıralı ve sınıflayıcı) değişkenlerin dahil edilmesinin de söz

konusu olmasıdır. Ayrıca analiz, standart Kanonik korelasyon yönteminden farklı olarak değişkenlerin dağılımı veya ilişkilerin doğrusallığı hakkında herhangi bir varsayımda bulunmaz. Sayısal değişkenlerin yanı sıra, kategorik değişkenleri de aynı anda analize dahil etmesi ve iki boyutlu haritalarda değişkenlerin grafiksel gösterimine de yer vermesi yöntemi kullanışlı yapmaktadır (Frie ve Janssen, 2009; Saraçlı ve Saraçlı, 2006).

Kanonik Korelasyon Analizi, bağımsız değişkenlerle oluşturulan küme ile bağımlı değişkenlerin oluşturduğu küme arasındaki ilişkinin derecesini ortaya koyan çok değişkenli istatistik analizlerinden biridir (Tekin, 1993). Kanonik Korelasyon analizinde amaç, her bir kümenin rastlantı değişkenlerinin maksimum korelasyonlu ve birim varyanslı olduğu birer doğrusal bileşenini elde etmektir (Tatlıdil, 2002; Mirtaghizadeh, 1990).

### III. Bulgular

Uygulamada Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nun 3 programına 2012-2013 öğretim yılında devam eden 300 öğrenciye uygulanan anket aracılığı ile öğrencilerin demografik özellikleri ile iş değerleri ve kariyer seçimleri arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmış ve bu amaçla Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizinden (OVERALS) yararlanılmıştır.

İlk olarak kullanılan iş değeri ve kariyer seçimi ölçekleri için güvenilirlik analizleri yapılmış Cronbach Alpha değerleri sırasıyla 0.929 ve 0.882 olarak bulunmuştur. Her iki ölçeğe uygulanan açıklayıcı faktör analizinde (Açıklayıcı faktör analizi uygulanmasının nedeni; çalışmada Holland'ın 6 faktörüne ek olarak "pazarlıkçı" boyutu da ortaya çıkmıştır. Burada amaç 45+34 soruyu ifade eden boyutları değişken gibi kullanarak OVERALS analizi ile ilişkileri incelemektir. Çalışma ölçek geliştirmeyi konu almadığından yapı geçerliği gösterilmemiştir) ilk olarak, değişkenler arasında ilişkilerin olup olmadığını görmek, verilere faktör analizi uygulamanın gerekliliğini sınamak, eğer değişkenler arasında ilişki varsa bunların önemli olup olmadığını anlamak amacıyla küresellik testi uygulanmıştır. Küresellik testi sonucunda (Tablo 2) KMO Testi için  $p = 0.000$  bulunmuş olup değişkenler arasındaki ilişkilerin % 95 güven düzeyinde önemli olduğu söylenebilir.

İş değerleri ölçeğinin faktör analizi sonuçları Tablo 2'de, kariyer seçimi ölçeğinin faktör analizi sonuçları ise Tablo 3'de verilmiştir.



Tablo 2’de görüldüğü gibi öğrencilerin iş değerlerine yönelik tutumları on iki faktör altında toplanmaktadır. Bunlar sırasıyla; değişiklik, prestij ve yönetim, yönetici ile ilişki, başarı ve bağımsızlık, güvenlik, entelektüel teşvik, ekonomik kazanç, estetik, çevre, fedakarlık, iş arkadaşları ile ilişkiler ve yaratıcılıktır. Bu on iki faktör toplam varyansın % 65’ini açıklamaktadır. Benzer şekilde Tablo 3’de öğrencilerin kariyer seçimine yönelik tutumları 7 faktöre ayrılmıştır. Kariyer seçimi alt grupları ise; Holland’ın kariyer seçme envanterine göre sanatçı, araştırmacı, gerçekçi, girişimci, sosyal ve geleneksel olmak üzere kategorize edilirken açıklayıcı faktör analizi sonucuna göre yedinci faktör olan “pazarlıkçı” yapı da bu çalışma sonucunda bulgulara eklenmiştir. Bu 7 faktör, toplam varyansın % 59.58’ini açıklamaktadır.

**Tablo 2: İş Değerleri Ölçeği Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları**

Faktörler	Faktör Yükleri					Açıklanan Varyans (%)	Cronbach Alpha	Özdeğer
<b>Faktör 1- Değişiklik</b>								
ID43	0.789					7.186	0.820	3.23
ID44	0.691							
ID42	0.67							
ID40	0.549							
ID45	0.534							
ID41	0.507							
<b>Faktör 2-Prestij ve yönetim</b>								
ID21		0.665				6.69	0.768	3.01
ID22		0.66						
ID23		0.627						
ID20		0.605						
ID19		0.582						
<b>Faktör 3- Yönetici ile ilişki</b>								
ID35			0.722			6.56	0.839	2.95
ID34			0.72					
ID36			0.689					
<b>Faktör 4- Başarı ve bağımsızlık</b>								
ID15				0.653		6.2	0.802	2.79
ID14				0.617				
ID17				0.617				
ID13				0.601				
ID16				0.555				
ID18				0.49				

Tablo 2'nin Devamı

<b>Faktör 5- Güvenlik</b>									
ID29					0.739				
ID28					0.722		5.25	0.734	2.36
ID27					0.643				
ID30					0.531				
<b>Faktör 6- Entellektüel teşvik</b>									
ID10					0.773				
ID12					0.627		5.16	0.710	2.32
ID9					0.587				
ID11					0.581				
<b>Faktör 7- Ekonomik kazanç</b>									
ID25	0.808								
ID26	0.754						5.03	0.697	2.26
ID24	0.482								
<b>Faktörler</b>	<b>Faktör Yükleri</b>						<b>Açıklanan Varyans (%)</b>	<b>Cronbach Alpha</b>	<b>Özdeğer</b>
<b>Faktör 8- Estetik</b>									
ID4	0.728								
ID5	0.681						4.91	0.718	2.21
ID6	0.664								
<b>Faktör 9- Çevre</b>									
ID32			0.716						
ID31			0.648				4.89	0.755	2.2
ID33			0.635						
<b>Faktör 10- Fedakarlık</b>									
ID2				0.82					
ID1				0.768			4.79	0.736	2.15
ID3				0.749					
<b>Faktör 11- İş Arkadaşları ile ilişkiler</b>									
ID37				0.751					
ID38				0.725			4.75	0.709	2.13
ID39				0.674					
<b>Faktör 12- Yaratıcılık</b>									
ID8					0.830				
ID7					0.789		4.01	0.786	1.8
<b>Toplam Varyans</b>							65.49	0.929	
KMO: 0.838 Küresellik Testi Kikare: 3964.10							sd: 528	p: 0.000	

Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

Tablo 3: Kariyer Seçimi Ölçeği Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

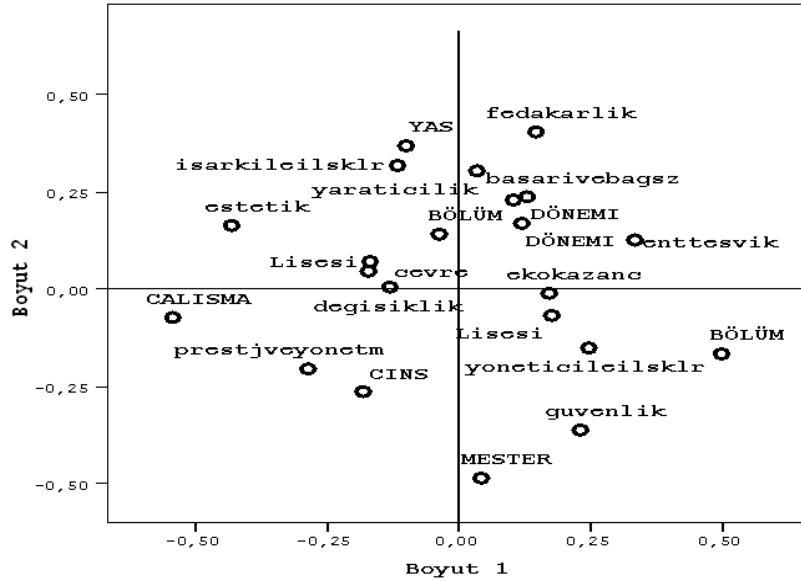
Faktörler	Faktör Yükleri						Açıklanan Varyans(%)	Cronbach Alpha	Özdeğer	
<b>Faktör 1- Sanatçı</b> KS16 KS18 KS14 KS13 KS17 KS15	0.754 0.736 0.712 0.672 0.671 0.621						10.28	0.821	3.393	
<b>Faktör 2- Araştırmacı</b> KS8 KS11 KS10 KS12 KS9		0.771 0.754 0.728 0.721 0.580					9.831	0.829	3.244	
<b>Faktör 3- Gerçekçi</b> KS2 KS4 KS3 KS1 KS5 KS7			0.734 0.729 0.718 0.703 0.698 0.527				9.39	0.798	3.101	
<b>Faktör 4- Girişimci</b> KS29 KS28 KS26 KS27 KS30				0.757 0.74 0.686 0.613 0.566			8.6	0.773	2.839	
<b>Faktör 5- Sosyal</b> KS21 KS22 KS20 KS19 KS23					0.798 0.738 0.652 0.632 0.502		8.41	0.786	2.777	
<b>Faktör 6- Geleneksel</b> KS32 KS33 KS31 KS34						0.824 0.724 0.673 0.653	7.62	0.773	2.515	
<b>Faktör 7- Pazarlıkcı</b> KS25 KS24							0.798 0.789	5.42	0.773	1.790
<b>Toplam Varyans</b>							59.58	0.882		
KMO: 0.876 Küresellik Testi Kikare: 6016.18 sd: 990 p: 0.000										

Faktör analizi sonuçlarından elde edilen iş değerleri için 12 faktör ve kariyer seçimi için 7 faktör ile öğrencilerin demografik özellikleri arasındaki ilişkileri ortaya koymak için iki farklı OVERALS analizi yapılmıştır.

Bu amaçla faktör analizi sonucu elde edilen 12 faktörün ortalama puanları alınmış ve faktör ortalaması 3'ün altında kalanlar (ilgili yargı cümlesinde önemsiz ve az önemli görüşünü belirtenler) olumsuz tutum, 3'ün üstünde olanlar ise (ilgili yargı cümlesinde kısmen önemli, önemli, çok önemli görüşünü belirtenler) olumlu tutum olarak sınıflandırılmıştır. Benzer işlemler 7 faktörlü kariyer seçimi ölçeği için de gerçekleştirilmiştir.

### *Demografik Özellikler İle İş Değerleri Arasındaki İlişkinin OVERALS İle İncelenmesi*

OVERALS çözümünde 1. ve 2. boyutlarda uyumu (özdeğerleri) sırasıyla 0.71 ve 0.66 olmak üzere toplam uyum 1.37 bulunmuştur. Bu değerler, nicelleştirilen değişkenlerle nesne skorları arasındaki kanonik korelasyon katsayılarının karekökleridir ve oldukça iyi bir uyumu ifade etmektedir. OVERALS Katsayıları ise birinci boyut için 0.842 ve ikinci boyut için ise 0.812'dir. Çalışma grubu için nesne skorları ile dönüştürülmüş değişkenler arasındaki korelasyonu gösteren bileşen yükleri şekil 1'de vektörler olarak ve tablo 4'te sayısal olarak gösterilmiştir.



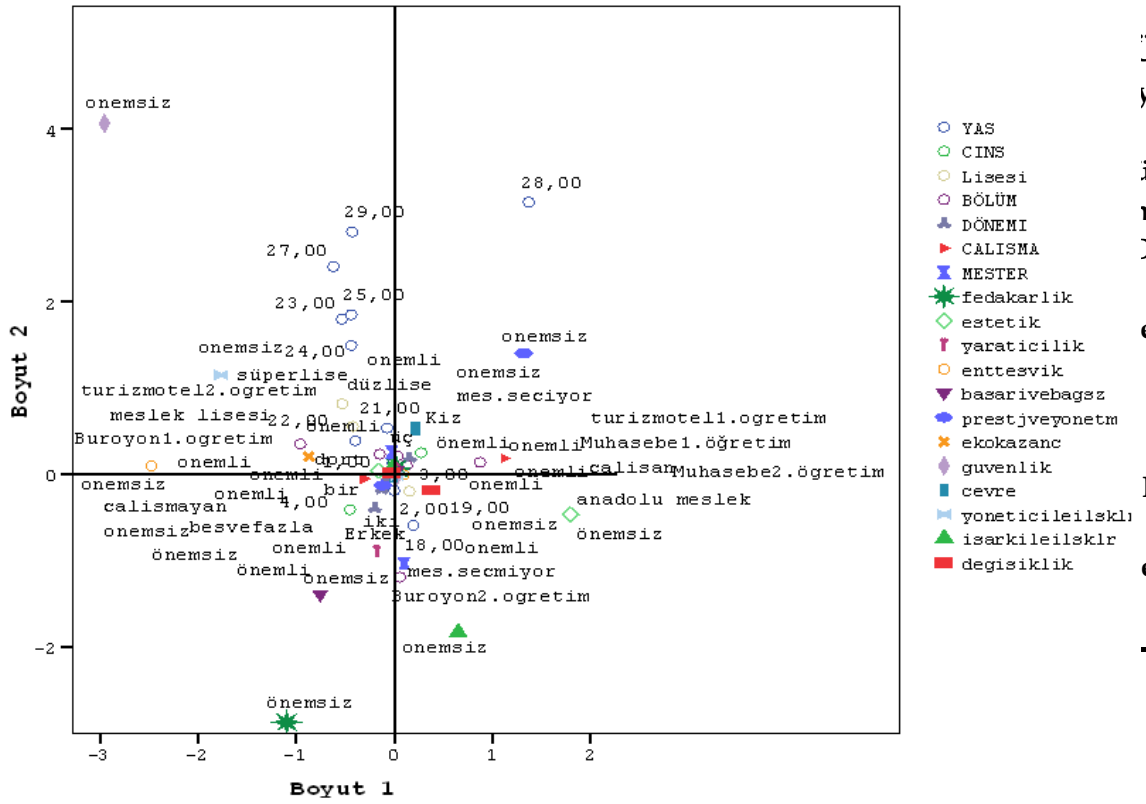
Şekil 1: Demografik Özellikler ve İş Değerleri İçin OVERALS Bileşen Yüklerinin İki Boyutlu Gösterimi

Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

**Tablo 4: Demografik Özellikler ve İş Değerleri İçin OVERALS Bileşen Yükleri**

Değişken	Boyut 1	Boyut 2
YAŞ	-0.101	0.369
Cinsiyet	-0.182	-0.263
Lise	0.176	-0.067
Bölüm	-0.169	0.071
Dönem	0.498	-0.166
Çalışma	-0.038	0.141
Mes/terc	0.129	0.238
Fedakarlık	0.119	0.170
Estetik	-0.544	-0.072
Yaratıcılık	0.042	-0.485
Ent.teşvik	0.146	0.404
Başarı ve bağımsızlık	-0.433	0.164
Prestij ve yönetim	0.034	0.305
Eko. kazanç	0.334	0.127
Güvenlik	0.103	0.230
Çevre	-0.287	-0.205
Yönetici ile ilişkiler	0.171	-0.010
İş arkadaşı ile ilişki	0.230	-0.362
Değişiklik	-0.172	0.046
	0.246	-0.150
	-0.117	0.318
	-0.132	0.006

Ekonomik kazanç, yönetici ile ilişkiler ve güvenlik arasında aynı yönlü, kuvvetli bir ilişki gözlenmiştir. Yaş, değişiklik, iş arkadaşları ile ilişkiler ve çevre ile ilgili görüşler aynı yönlü ve kuvvetli ilişkilidir. Fedakarlık, başarı ve bağımsızlık aynı yönde yüksek ilişkili iken, bu değişkenler prestij, yönetim ve değişiklik ile ters yönlü kuvvetli ilişkiye sahiptir.



**Şekil 2: Demografik Özellikler ve İş Değerleri İçin OVERALS Çoklu Kategori Koordinatları**

Kategori nicelleştirmesini resimlendiren Şekil 2, nesne skorlarının nasıl yorumlanacağını göstermektedir. 3. ya da 4. dönemde olan, 20-22 yaş arası, değişiklik, estetik, çevre ve entelektüel teşvik'i önemli bulan, okuduğu bölümü meslek olarak tercih eden, genellikle turizm programı 1. ve 2. öğretim kız öğrenciler homojen bir grup oluşturmuştur.

Estetiği önemli bulmayan, çalışmayan, okuduğu bölümü meslek olarak tercih etmeyen, başarı ve bağımsızlığı, yaratıcılığı önemsiz bulan, büyük kısmı muhasebe ya da büro yönetimi II. Öğretim öğrencisi olan erkekler diğer homojen bir grup olarak belirlenmiştir.

### **Demografik Özellikler İle Kariyer Seçimi Arasındaki İlişkinin OVERALS İle İncelenmesi**

Ek 2.2'deki OVERALS çözümünde 1. ve 2. boyutlarda uyum (özdeğerler) sırasıyla 0.72 ve 0.71 olmak üzere toplam uyum 1.43 bulunmuştur. Bu değerler,

nicelleştirilen değişkenlerle nesne skorları arasındaki kanonik korelasyon katsayılarının karekökleridir. Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Katsayıları ise birinci boyut için 0.848 ve ikinci boyut için ise 0.842'dir. Bu değerler her iki boyutta da ele alınan değişken kümeleri arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki olduğunu göstermektedir.

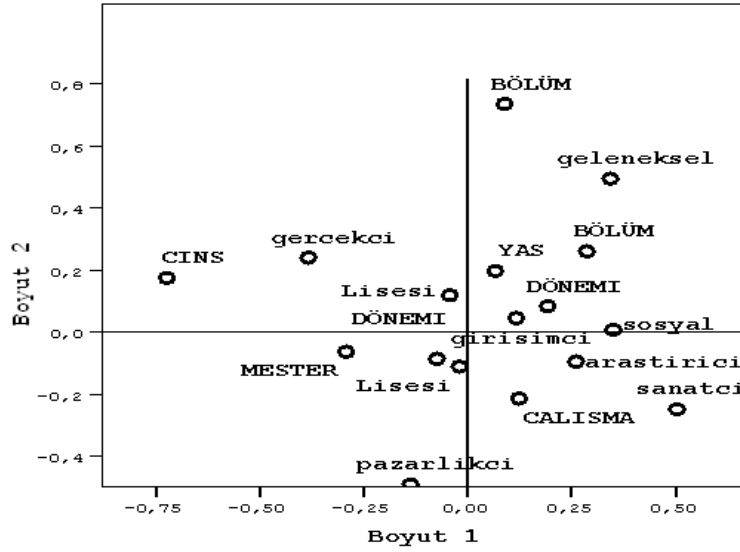
Çalışma grubu için nesne skorları ile dönüştürülmüş değişkenler arasındaki korelasyonu gösteren bileşen yükleri tablo 5'te sayısal olarak ve şekil 3'de vektörler olarak gösterilmiştir.

**Tablo 5: Demografik Özellikler ve Kariyer Seçimi İçin OVERALS Bileşen Yükleri**

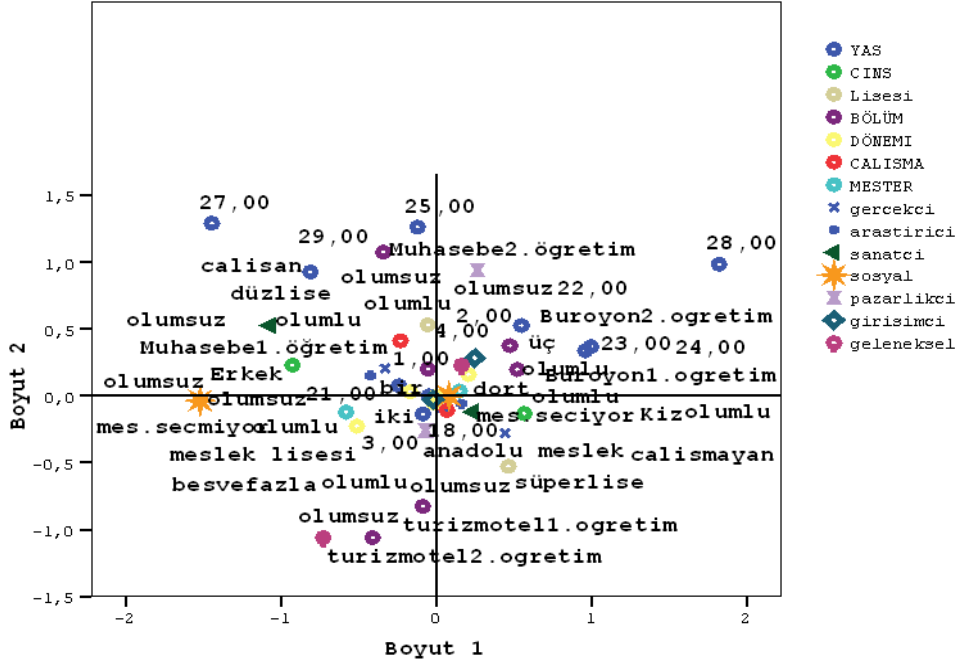
Değişken	Boyut 1	Boyut 2
YAŞ	0.066	0.197
Cinsiyet	-0.723	0.174
Lise	-0.020	-0.111
Bölüm	-0.043	0.119
Dönem	0.286	0.260
	0.089	0.735
	0.192	0.084
	0.117	0.045
Çalışma	0.123	-0.214
Mes/terc	-0.292	-0.063
Gerçekçi	-0.383	0.240
Araştırmacı	0.260	-0.095
Sanatçı	0.503	-0.248
Sosyal	0.349	0.007
Pazarlıkçı	-0.137	-0.490
Girişimci	-0.074	-0.086
Geleneksel	0.343	0.494

Bileşen yükleri, cinsiyetin, sanatçı yapının ve sosyal yapının birinci boyut, pazarlıkçı yapının 2. boyut, çalışma durumu, gerçekçi yapı ve geleneksel yapının her iki boyut tarafından temsil edildiğini göstermektedir.

Araştırmacı, sosyal, girişimci, sanatçı yapı ve çalışma durumu arasında aynı yönlü, kuvvetli bir ilişki gözlenmiştir (Şekil 3). Çalışan öğrencilerin daha girişimci, daha sosyal ve daha araştırmacı bir yapıda oldukları söylenebilir.



Şekil 3: Demografik Özellikler ve Kariyer Seçimi İçin OVERALS Bileşen Yüklerinin İki Boyutlu Gösterimi



Şekil 4: Demografik Özellikler ve Kariyer Seçimi İçin OVERALS Çoklu Kategori Koordinatları

Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi



Geleneksel yapı ile pazarlıkçı yapı arasında ters yönlü ilişki vardır. Yani geleneksel yapı arttıkça pazarlıkçı yapı azalmaktadır (Şekil 3).

Demografik özellikler ve kariyer seçimi için çoklu kategori koordinatları Şekil 4'te gösterilmiştir. Muhasebe 1. öğretim ve büro yönetimi 2. öğretimdeki büyük kısmı çalışan erkek öğrenciler, gerçekçi ve geleneksel bakışa sahip olup, araştırmacı ve girişimci bakış açısından olumsuz tutum sergilemektedirler. Okuduğu bölümü meslek olarak tercih eden çalışmayan kız öğrenciler, sosyal, araştırmacı ve sanatçı tutuma yönelirken, gerçekçi tutuma olumsuz bakmaktadırlar. Turizm ve Otel işletmeciliği 1. ve 2. öğretim öğrencileri genel olarak gelenekçi tutuma olumsuz bakmaktadırlar (Şekil 4).

Demografik özellikler, iş değerlerine ilişkin 12 faktör ve kariyer seçimine ilişkin 7 faktör arasındaki ilişkilere OVERALS ile bakıldığında doğrusal olmayan kanonik korelasyon katsayıları birinci boyut için 0.738, ikinci boyut için 0.732 olarak elde edilmiştir.

#### IV. Sonuçlar

Çalışmada elde edilen bulgular OVERALS optimal ölçeklendirme yönteminin değişik ölçüm düzeylerini içeren birbiri ile bağıntılı psikolojik değişkenler arasındaki ilişkileri incelemede yararlı olacağını göstermektedir. Özellikle OVERALS yönteminin birlikte hareket etmesi beklenen, fakat aralarında çoklu doğrusal bağıntı bulunan değişkenler arasındaki ilişkileri yakalamakta yararlı olduğu gözlenmiştir.

Öğrencilerin demografik özellikleri, iş değerleri ve kariyer seçimleri arasındaki ilişkiler ayrı ayrı üç değişken seti olarak tanımlanarak Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi ile incelenmiştir.

Fedakarlık, estetik, yaratıcılık ve çevre faktörlerini önemli bulanlar kariyer seçimlerinde sosyal ve araştırmacı tutuma yönelmişlerdir. Gerçekçi tutuma olumlu bakanlar genel olarak ekonomik kazanca önem vermektedirler. Yönetici ve iş arkadaşları ile ilişkileri önemli bulanlar, araştırmacı, sosyal, pazarlıkçı, girişimci ve geleneksel yapıya olumlu bakış sergilemiştir. Okuldaki eğitimin 3. döneminde bulunan veya 5 ve daha fazla dönem okuyan erkek öğrenciler okuduğu bölümü meslek olarak tercih etmemekte, estetik, yaratıcılık, çevre ve güvenliği önemsiz bulmakta, sanatçı ve sosyal davranış açısından olumsuz tutum sergilemektedirler. Ekonomik kazancı önemsiz bulan kız öğrenciler süper lise ya da meslek lisesi mezunu olup gerçekçi tutuma da olumsuz bakmaktadırlar. Çalışan öğrenciler genellikle ekonomik kazancı

önemli bulmakta, yönetim ve prestiji önemsiz bulmakta, pazarlıkçı tutuma da olumsuz bakmaktadırlar.

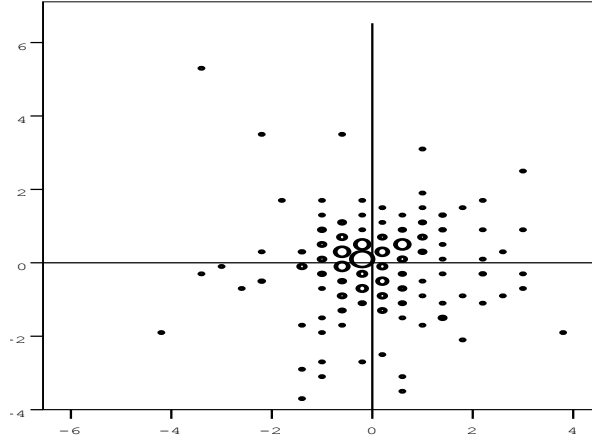
### Kaynaklar

- Aytaç, S. (1997). Çalışma Yaşamında Kariyer Yönetimi Planlaması Geliştirilmesi Yönetimi. İstanbul: Epsilon Yayınları.
- Bolat T. ve Seymen O.A. (2003). Örgütlerde İş Etiği ve Kariyer Yönetimi İlişkisi: Normatif Etik Boyutuyla Bir Değerlendirme. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi: Yönetim*, (13)45: 3-19.
- Erdoğan, N. (2003). Kariyer Geliştirme, Kuram ve Uygulama. Ankara: Nobel Yayın ve Dağıtım.
- Frie K. G. ve Janssen C. (2009). Social Inequality, Lifestyles and Health—a Non-linear Canonical Correlation Analysis Based on The Approach of Pierre Bourdieu. *International Journal of Public Health*, 54(4): 213-221.
- Holland, J. L. (1997). Making Vocational Choices: A Theory of Vocational Personality and Work Environments, Psychological Assessment Resources, Inc., Florida.
- Hughes, K.L. ve Karp, M.M. (2004). School-Based Career Development: A Synthesis of the Literature. Columbia.
- Laker D.R. ve Laker R. (2007). The Five-Year Resume: A Career Planning Exercise. *Journal of Management Education*, 31(1): 128-141.
- Mirtaghizadeh, H., (1990). Kanonik Korelasyon Analizi Üzerine Bir Deneme, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Pilavcı, D., (2007). Bilgi Çağında Değişen Kariyer Anlayışı ve Üniversite Öğrencilerinin Kariyer Tercihlerini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Salkind, N.J. (2010). Encyclopedia of Research Design (Vol. 1). SAGE Publication, Inc.
- Saraçlı Z. ve Saraçlı S. (2006). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Öğrencilerinin Demografik Özellikleri İle Üniversite Sorunları Arasındaki İlişkinin Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi İle İncelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1): 27-38.

**Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi**

- Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İş Değerleri ve Kariyer Seçimlerinin Doğrusal Olmayan Kanonik Korelasyon Analizi İle Değerlendirilmesi**
- Schneider, B. ve Stevenson, D. (1999). *The Ambitious Generation: Americans Teenagers, Motivated But Directionless*. New Haven: Yale University Press.
- Super, D. E. (1969). *Manual: Work Values Inventory*. Boston: Houghton Mifflin.
- Super, D. E. ve Sverko, B. (1995). *Life Roles, Values and Careers: International Findings of the Work Importance Study*. San Francisco: Jossey-Bass Inc.
- Şimşek, M.Ş., Akgemci, T., Çelik, A., Soysal, A. (2004). *Kariyer Yönetimi ve İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tatlıldil, H. (2002). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Analiz*. Ankara: Ziraat Matbaacılık.
- Tekin, M., (1993). *Kanonik Korelasyon Analizi ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Uğurlu, O. (2007). *Kariyer Değerleri: Lise Öğrencilerinin Kariyer Değerleri Üzerine Bir Araştırma, Dönem Projesi, Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İnsan Kaynakları Yönetimi ve Kariyer Danışmanlığı Anabilim Dalı*.
- Yılmaz İ.A., Dursun B., Pektaş K. ve Altay A. (2012). *Üniversite Öğrencilerinin Kariyer Seçimlerinin Demografik Özellikler Açısından İncelenmesi: Pınarhisar MYO Örneği. Ejoboc (Electronic Journal of Vocational Colleges), 2(2): 9-21*.
- Walker H.F. ve Levesque J. (2006). *Climbing the Career Ladder : It is up to You. Quality Progress, (39)10: 28-32*.
- [http://www.meslek-secimi.com/FileUpload/ks716751/File/05\\_holland\\_meslek\\_tercih\\_envanteri.pdf](http://www.meslek-secimi.com/FileUpload/ks716751/File/05_holland_meslek_tercih_envanteri.pdf) (03.10.2016)

**Ek 1.1: İş Değerlerine İlişkin 12 Faktör İle Demografik Değişkenlere Ait  
Objektif Skorları Grafiği**



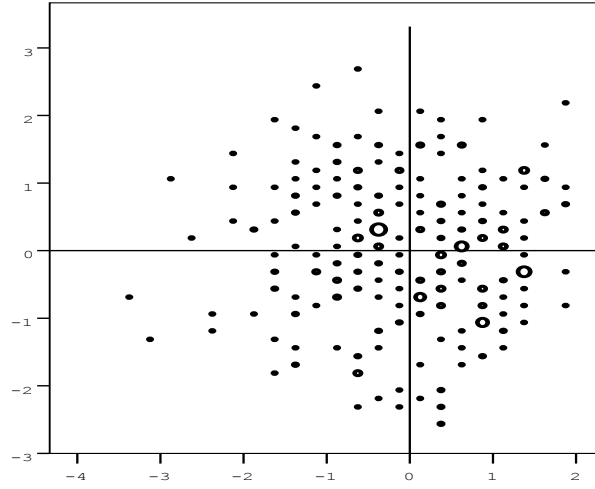
Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

**Ek 1.2: 12 İş Değeri Faktörü İle Demografik Değişkenlerine Ait OVERALS  
Sonuçları Tablosu**

		Boyut		Toplam
		1	2	
Kayıp	Küme 1	,289	,341	,631
	Küme 2	,289	,341	,631
	Ortalama	,289	,341	,631
Ozdeğer		,711	,659	
Uyum				1,369

Hacettepe  
Üniversitesi  
Sosyal Bilimler  
Meslek  
Yüksekokulu  
Öğrencilerinin İş  
Değerleri ve  
Kariyer  
Seçimlerinin  
Doğrusal  
Olmayan  
Kanonik  
Korelasyon  
Analizi İle  
Değerlendirilmesi

Ek 2.1: Kariyer Seçimine İlişkin 7 Faktör İle Demografik Değişkenlere Ait  
Obje Skorları Grafiği



Ek 2.2: Yedi Kariyer Seçimi Faktörü İle Demografik Değişkenlere Ait  
OVERALS Sonuçları Tablosu

		Boy ut		Toplam
		1	2	
Kay ip	Kume 1	,281	,290	,571
	Kume 2	,281	,286	,567
	Ortalama	,281	,288	,569
Ozdeger		,719	,712	
Uyum				1,431

## **Turizm Eğitimi Veren Meslek Yüksekokulları Ders Programlarının Muhasebe Dersleri Açısından İncelenmesi**

**Yrd. Doç. Dr. Nurcan SÜKLÜM**

Hitit Üniversitesi, Sungurlu MYO, Dış Ticaret Bölümü

nurcansuklum@hitit.edu.tr

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi**

**71**

### **ÖZET**

Turizm sektörü hizmete dayalı bir sektördür. Bu özelliğinden dolayı, turizm sektörü içerisinde yer alan işletmelerde sunulan hizmetin kalitesi de oldukça önem arz etmektedir. Kaliteli hizmet sunmak için ise eğitilmiş personele ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizde sektörün ihtiyaç duyduğu eğitilmiş personel ihtiyacını karşılamak amacıyla lise, ön lisans, lisans, lisansüstü düzeyinde turizm eğitimi veren kurumlar bulunmaktadır. Sektörün ihtiyacı olan eğitilmiş çalışan ihtiyacını karşılama noktasında yükseköğretim kurumları önemli bir yere sahiptir. Yükseköğretim kurumları içerisinde ise, özellikle eğitilmiş ara eleman tedariki konusunda ön lisans eğitiminin yeri oldukça önemlidir. Ancak sektörde faaliyet gösteren işletmeler hizmet sunmak için çeşitli maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Bu nedenle hizmet kalitesi kadar maliyetlerin kontrolü de önemli bir konudur. Bu da muhasebe bilgisiyle sağlanmaktadır. Bu nedenle, verilen turizm eğitiminde muhasebe derslerinin de yer alması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Çalışmada, içerik analizi yapılmış, bu amaçla ön lisans düzeyinde turizm eğitimi veren meslek yüksekokullarının müfredatları incelenmiştir. Söz konusu müfredatlar içerisinde muhasebe derslerinin bulunup bulunmadığı analiz edilmiş ve mevcut muhasebe dersleri de yeterlilik ve çeşit açısından incelenmiştir. Çalışmada ülkemizde turizm eğitimi veren meslek yüksekokullarının bazılarında muhasebe derslerinin hiç yer almadığı, bazılarında ise, yeterli derecede bulunmadığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Turizm Eğitimi, Muhasebe Dersleri, Maliyet

## **Examining The Academic Programs Of Vocational Schools Providing Tourism Training In Terms Of Accounting Courses**

### **ABSTRACT**

The tourism sector is a service-based sector. Due to this characteristic, the quality of the service offered in the tourism sector is also very important. In order to provide quality service, educated personnel are needed. In our country, there are institutions providing tourism education at the level of high school, associate degree, undergraduate and graduate level in order to meet the needs of educated personnel required by the sector. Higher education institutions have an important place at the point of meeting the needs of educated personnel that are needed by the sector. In higher education institutions, the place of associate degree is very important in particular for the provision of trained intermediate staff. However, enterprises operating in the sector have to incur various costs to provide services. Therefore, the control of costs is also an important matter as well as the quality of service. This is achieved through accounting knowledge. For this reason, it is necessary to include accounting courses in tourism trainings given. In the study, content analysis was carried out and for this purpose; the curricula of vocational schools providing tourism training at associate degree level were examined. The presence of accounting courses in the said curricula was analyzed and the available accounting courses were examined in terms of competence and variety as well. In the study, it was determined that some of the vocational schools that provide tourism training in our country did not have any accounting courses at all, and in some schools they did not have accounting classes at adequate levels.

**Keywords:** Tourism Training, Accounting Courses, Cost

### **I. GİRİŞ**

Günümüzde turizm sektörü, ekonomik kalkınma stratejilerinin önemli ve tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilmektedir (Gürkan vd., 2010). Turizm kısaca, sürekli ikamet edilen yer dışında tüketici olarak yapılan seyahat ve geçici olarak konaklama olayıdır (Batman, 2003) şeklinde tanımlanabileceği gibi, insanların devamlı yaşadıkları yerler dışında devamlı olarak yerleşmemek, sadece para kazanmak veya siyasi ya da askeri bir amaç gütmekten, serbest bir ortamda iş, merak, din, sağlık, spor, dinlenme, kültür, eğlence, deneyim kazanma veya aile ziyareti, kongre ve seminerlere katılmak gibi nedenlerle, kişisel veya toplu olarak yaptıkları seyahatlerden,

gittikleri yerlerde 24 saati aşan ve bir konaklama tesisinde en az bir gece konaklama yapmalarından ortaya çıkan iş ve ilişkileri kapsayan bir tüketim olayıdır şeklinde de tanımlanabilmektedir (Oral, 2005).

Ancak tanımlamalar farklılaşsa da turizmin temelde hizmete dayalı bir sektör olduğu değişmez bir gerçektir. Turizmin hizmete dayalı olmasından dolayı turizmde sunulan hizmetin de kaliteli olması bir zorunluluk haline gelmektedir. Kaliteli hizmet sunmak ise, eğitilmiş, kalifiye, alanında uzmanlaşmış çalışanlarla sağlanabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında turizm eğitimi önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu amaçla ihtiyaç duyulan çalışanları yetiştirmek amacıyla turizm eğitimi veren kurumlar açılmıştır (Erbaş vd., 2014). Ancak önemli olan nokta sadece hizmetin kalitesi değildir. Turizm sektöründe maliyetler ve maliyetlerin kontrolü de oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle verilen turizm eğitimi içerisinde muhasebe eğitimi de dikkate alınması gereken bir konudur.

Ülkemizde turizm eğitimi örgün turizm eğitimi ve yaygın turizm eğitimi olarak iki şekilde verilmektedir (İbicioğlu vd. 2003). Turizm eğitimi örgün turizm eğitimi kapsamında lise, ön lisans, lisans, lisansüstü düzeyinde verilmekte, bunun yanında sektör içinde farklı bölümler için yetenek kazandırıcı destek hizmetler olarak özel eğitimler verilmesi şeklinde de gerçekleştirilmektedir (Baykal ve Şahin, 2015). Yükseköğrenim düzeyinde bakıldığında özellikle ön lisans eğitimi sektörün ihtiyaç duyduğu eğitilmiş ara eleman arzını sağlamadaki rolü açısından önemlidir.

Çalışmada turizm eğitimi, ön lisans düzeyinde turizm eğitimi veren meslek yüksekokulları bazında incelenecektir. Turizm eğitimi içerisinde ise, muhasebe dersleri incelenecek, muhasebe derslerinin ağırlığı ve çeşitleri analiz edilecektir. Ayrıca çalışmada vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri müfredatları da karşılaştırılarak analiz edilecektir.

## II. Türkiye’de Turizm Eğitiminin Ön lisans Düzeyinde İncelenmesi

Turizm eğitimi, bireylerin bilgi, beceri, hoşgörü, insan sevgisi ve meslek bilincini kazanmasına yardımcı olan bir olgudur (Gürbüz ve Dağdeviren, 2007). Turizm eğitimi, turizm kavramının ve fonksiyonlarının turizm hakkında bilgili, kalifiye çalışan ve yönetici yetiştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Türkeri, 2014). Turizm eğitiminin her aşamasında kişilerin donanımlı ve pratik bilgiye sahip olması gerekmektedir (Aksu ve Bucak, 2012). Bu nedenle turizm sektöründe yüksek hizmet standardının yakalanabilmesi için turizm eğitimine gereken önem verilmelidir ( Olcay, 2008). Turizm eğitiminin amaçları arasında, turizm sektöründe istihdam edilecek çalışanlara temel eğitimin verilmesi, turizm



**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi**

**74**

sektörünün gelişmesine katkıda bulunmak ve sektöre yetişmiş eleman sağlamak (Baltacı ve Üngüren, 2010), eğitim yoluyla teorik ve pratik arasında bağlantı sağlamak, kişiler üzerinde olumlu bir turizm bilinci yaratmak, turizm işletmelerinde çalışanların bilgi ve becerilerini artırmak sayılabilir (Güneş, 1997).

Türkiye’de mesleğe yönelik olarak eğitim veren ve uygulamaya dönük meslek elemanı yetiştirmeyi amaçlayan yükseköğretim düzeyinde eğitim veren kurumlar olarak tanımlanan meslek yüksekokullarında (Demir, 2012) verilen turizm eğitiminin amacı, sektörün ihtiyaç duyduğu orta kademe yöneticileri yetiştirmektir. Bu amaçla iki yıl süreli ve uygulama ağırlıklı eğitim programı uygulayan eğitim kurumları bulunduğu gibi, bir yılı hazırlık olmak üzere üç yıl eğitim veren ön lisans programı uygulayan meslek yüksekokulları da bulunmaktadır (Demirkol ve Pelit, 2002). Bu Meslek Yüksekokullarında bulunan turizm programlarının etkinliği ve mezunlarının kalitesi Türkiye’de turizmin ilerlemesinde önemli bir rol üstlenmektedir (Ünlüönen, 1993).

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre ön lisans öğretimi, ortaöğretime dayalı olan, en az dört yarıyılık bir programı kapsayan yükseköğretimdir. 1970’li yılların ortalarında Boğaziçi ve Ege Üniversiteleri’nde ara eleman yetiştirmek amacıyla turizm ile ilgili programların açılmasıyla birlikte Yükseköğretimde ön lisans düzeyinde turizm eğitimi verilmeye başlanmıştır. Ön lisans düzeyinde eğitim veren meslek yüksekokullarının Türkiye’de kurulması ve faaliyete geçirilmesi kolay olduğundan sayıları da zaman içerisinde sektörün gelişme hızına bağlı olarak artış göstermiştir (Ünlüönen ve Boylu, 2005).

2016 ÖSYS Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzuna göre ülkemizde turizm eğitimi veren 26 adet vakıf üniversitesi, 78 adet devlet üniversitesi bulunmaktadır. Meslek yüksekokulu sayısı açısından bakıldığında ise, vakıf üniversiteleri bünyesinde toplam 24 adet, devlet üniversiteleri içerisinde 141 adet meslek yüksekokulu bulunmaktadır. Bu rakamlardan hareketle turizm eğitimi veren üniversite ve meslek yüksekokulu sayısının nicelik açısından yeterli olduğu söylenebilir.

Ülkemizde turizm eğitimi, program bazında incelendiğinde, ön lisans düzeyinde eğitim veren programlar arasında “Turizm ve Otel İşletmeciliği”, “Turizm ve Otelcilik”, “Konaklama ve Turizm İşletmeciliği”, “Turizm ve Seyahat Hizmetleri”, “Turizm ve Seyahat İşletmeciliği”, “Konaklama ve Seyahat Hizmetleri”, “Aşçılık”, “Turist Rehberliği”, “İkram Hizmetleri”, “Turizm Animasyonu”, “Kültürel Miras ve Turizm”, “Yat İşletmeciliği” gibi programların mevcut olduğu görülmektedir.

Ancak çalışmada, “Aşçılık”, “Turist Rehberliği”, “İkram Hizmetleri”, Turizm Animasyonu”, Kültürel Miras ve Turizm” ve “Yat İşletmeciliği” bölümleri içerikleri bakımından diğer programlardan farklılık göstermektedir. Bu nedenle çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

### **III. Türkiye’de Ön lisans Düzeyinde Verilen Turizm Eğitiminin Muhasebe Dersleri Açısından İncelenmesi**

Turizm sektöründe yer alan turizm işletmeleri, geçici bir süre ile yapılan yer değiştirme olayının meydana getirdiği seyahat ve konaklama ihtiyaçlarının ve diğer ihtiyaçların karşılanmasını sağlayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanabilmektedir (Öztaş, 2002). Turizm işletmeleri, mal veya hizmet üretimlerini sürdürebilmek için aynı zamanda çeşitli mal ve hizmetleri de tüketmek zorunda kalmaktadırlar (Usal ve Kurgun, 2006). Başka bir deyişle birtakım maliyetlere katlanmak durumundadırlar. Bu maliyetlerden birisi de turizm sektöründe faaliyet gösteren en önemli işletmelerden birisi olan konaklama işletmelerinde gerçekleşen yiyecek içecek maliyetleridir (Çam, 2009). Bu işletmelerin, temel varoluş nedenlerinden birisi olan kar etme amacını gerçekleştirmek amacıyla da söz konusu maliyetleri kontrol altında tutmaları gerekmektedir. Bunu da işletmelerin muhasebe bölümleri gerçekleştirmektedir.

Konaklama işletmelerinde muhasebe departmanları, işletmelerin faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve bu sonuçları gösteren mali tabloların hazırlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir (Çetiner, 1995). Muhasebe departmanı tarafından sağlanan bilgiler, geçmişte mevcut durumu karşılaştırma, düzeltici kararlar alma ve geleceğe dair planların yapılmasında yok göstermektedir (Karasioğlu ve Duman, 2011). Konaklama işletmeleri, maliyetleri yönetebilmek için maliyet muhasebesine, karar alma noktasında ihtiyaç duydukları bilgiyi alabilmek için yönetim muhasebesine ve bunlar için temel oluşturan genel muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak muhasebe bilgisine sadece konaklama işletmeleri değil aynı zamanda turizm sektörü içerisinde yer alan, seyahat işletmeleri, yiyecek içecek işletmeleri gibi işletmeler de ihtiyaç duymaktadır.

Turizm sektöründe çalışacak personele, temel amacı, finansal bilgileri kullanması gereken kişilere muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir bir şekilde sunulabilmesi için eğitim vermek ve uygulamaları da bu çerçevede yönlendirmek olan muhasebe eğitiminin (Tekşen vd., 2010) verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle turizm eğitimi müfredatında muhasebe derslerinin de yer alması oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye Turizm Stratejisi 2023 Eylem Planı (2007)’nunda da

*İşletme Bilimi Dergisi (JOBS), 2017; 5(1): 71-86. DOI: 10.22139/jobs.298605*

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi**

**76**

Eğitim Stratejisi başlığı altında konaklama işletmelerinde muhasebe uygulaması, konaklama işletmelerinde finansal yönetim gibi muhasebe derslerinin yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmış olup bu amaçla Türkiye'de turizm eğitimi veren meslek yüksekokullarının müfredatları incelenmiştir. Öncelikle 2016 ÖSYS Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzuna bakılarak üniversitelerin turizm eğitimi veren meslek yüksekokulları ve bu meslek yüksekokullarında turizm eğitimi verilen bölümleri tespit edilmiştir. Daha sonra bu bölümlerin web sayfaları incelenerek öncelikle müfredatlarında muhasebe derslerinin olup olmadığı ve hangi muhasebe derslerinin mevcut olduğu araştırılmıştır. Ayrıca çalışmada vakıf üniversiteleri ile devlet üniversitelerinin müfredatları da karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Ancak bazı bölümlerin web sayfalarına ulaşamamış, farklı şekillerle de ulaşılmaya çalışılmış ancak dönüt alınamamıştır. Bu nedenle, bu üniversiteler ve bölümleri çalışmada belirtilmemiştir.

Tablo 1'de vakıf üniversiteleri bünyesindeki turizm eğitimi veren meslek yüksekokulları ve bölümlerin sayısı ile müfredatlarında yer alan muhasebe dersleri yer almaktadır. Tablo 2'de ise, devlet üniversiteleri bünyesindeki turizm eğitimi veren meslek yüksekokulları ve bölümlerin sayısı ile müfredatlarında yer alan muhasebe dersleri yer almaktadır.

**Tablo 1: Türkiye'de Turizm Eğitimi Veren Vakıf Üniversiteleri Bünyesindeki Meslek Yüksekokulları Müfredatında Yer Alan Muhasebe Dersleri**

ÜNİVERSİTE ADI	MYO SAYISI	BÖLÜM SAYISI	MÜFREDATTA BULUNAN MUHASEBE DERSLERİ
Avrasya Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Muhasebe
Başkent Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe
Beykent Üniversitesi	1	1	Yok
Doğuş Üniversitesi	1	1	Yok
Doğu Akdeniz Üniversitesi	1	1	Yok
Girne Amerikan Üniversitesi	1	1	*Turizm Muhasebesi

**Tablo 6 Devamı**

Haliç Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe*Otel Muhasebesi
İstanbul Arel Üniversitesi	1	1	Yok
İstanbul Bilgi Üniversitesi	1	1	*Otelcilik İçin Finansal Muhasebe *Otelcilik İçin Yönetim Muhasebesi
İstanbul Aydın Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
İstanbul Kültür Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
İstanbul Şişli MYO	1	1	*Genel Muhasebe
İzmir Ekonomi Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe I
Maltepe Üniversitesi	1	1	Yok
Nişantaşı Üniversitesi	1	1	*Turizmde Muhasebe Uygulamaları
Okan Üniversitesi	1	1	Yok
Plato MYO	1	1	Yok
Yakın Doğu Üniversitesi	1	1	*Finansal Muhasebe
Yaşar Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe*Maliyet Muhasebesi
Yeni Yüzyıl Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe

**Kaynak:** 2016 ÖSYS Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

Vakıf üniversitelerinin incelendiği Tablo 1'e bakıldığında, bazı vakıf üniversitelerinin ilgili bölümlerinde muhasebe derslerine hiç yer verilmediği görülmektedir. Bazı üniversitelerin ilgili bölümlerinde ise, sadece turizm alanı ile ilgili olan turizm muhasebesi, otelcilik muhasebesi gibi alanla ilgili muhasebe dersleri yer almaktadır. Bazılarında ise, sadece genel muhasebe dersleri yer almakta herhangi bir uzmanlık muhasebesi dersleri yer almamaktadır.

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi  
78**

**Tablo 2: Türkiye’de Turizm Eğitimi Veren Devlet Üniversiteleri Bünyesindeki Meslek Yüksekokulları Müfredatında Yer Alan Muhasebe Dersleri**

ÜNİVERSİTE ADI	MYO SAYISI	BÖLÜM SAYISI	MÜFREDATTA BULUNAN MUHASEBE DERSLERİ
Anadolu Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Gaziantep Üniversitesi	1	4	*Genel Muhasebe *Genel Muhasebe I *Genel Muhasebe II *Maliyet muhasebesi *Muhasebe* *Acenta Muhasebesi
Giresun Üniversitesi	4	4	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi *Acenta Muhasebesi
Gümüşhane Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Mustafa Kemal Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe *Konaklama Muhasebesi *Seyahat İşletmeleri Muhasebesi
Iğdır Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Süleyman Demirel Üniversitesi	4	5	*Otel İşletmelerinde Maliyet Analizi
Marmara Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe I *Genel Muhasebe II
Tunceli Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Uşak Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Acenta Muhasebesi *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları
Yalova Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe*Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Bozok Üniversitesi	2	2	*Acenta Muhasebesi *Genel muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Bülent Ecevit Üniversitesi	3	3	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Dokuz Eylül Üniversitesi	2	2	*Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi *Muhasebe *Muhasebe İlkeleri

Tablo 2'nin Devamı

Ege Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Karabük Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe I *Genel Muhasebe II
Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Kafkas Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe
Kastamonu Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Kırıkkale Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe*Maliyet Kontrolü
Kırklareli Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe*Acenta Muhasebesi
Ahi Evran Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Kilis 7 Aralık Üniversitesi	1	1	*Envanter İşlemleri *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi Yönetimi
Selçuk Üniversitesi	4	7	*Genel Muhasebe*Acenta Muhasebesi *Seyahat İşletmelerinde Maliyet Analizi *Maliyet Analizi *Maliyet Muhasebesi *Bilgisayarlı Acenta Muhasebesi *Seyahat Acentalarında Maliyet Analizi
Dumlupınar Üniversitesi	2	3	*Genel Muhasebe *Acenta Muhasebesi
İnönü Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Maliyet Analizi
Mardin Artuklu Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe
Mersin Üniversitesi	2	4	*Genel Muhasebe *Acenta Muhasebesi *Maliyet Muhasebesi*Otel işletmelerinde Muhasebe
Çukurova Üniversitesi	3	3	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Adıyaman Üniversitesi	3	4	*Genel Muhasebe *Acenta Muhasebesi
Afyon Kocatepe Üniversitesi	3	5	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi *Acenta Muhasebesi

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi  
80**

**Tablo 2'nin Devamı**

Aksaray Üniversitesi	3	3	*Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Genel Muhasebe *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi *Maliyet Muhasebesi
Amasya Üniversitesi	1	1	*Maliyet Kontrolü
Ankara Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi *Seyahat İşletmelerinde Muhasebe
Akdeniz Üniversitesi	4	6	*Genel Muhasebe *Seyahat işletmelerinde Muhasebe *Konaklama işletmelerinde Muhasebe Uygulamaları
Alanya Keykubat Üniversitesi	2	2	Aktif değil
Artvin Üniversitesi	1	2	*Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Acenta Muhasebesi *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi
Adnan Menderes Üniversitesi	3	4	*Genel Muhasebe*Maliyet Muhasebesi *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Balıkesir Üniversitesi	4	4	*Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Genel Muhasebe *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi
Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi	2	2	*Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Genel Muhasebe
Bartın Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	1	1	*Muhasebe*Maliyet Muhasebesi
Bingöl Üniversitesi	1	1	*Turizm İşletmelerinde Muhasebe
Bitlis Eren Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi

Tablo 2'nin Devamı

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi
Uludağ Üniversitesi	2	4	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	4	4	*Genel Muhasebe *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi
Çankırı Karatekin Üniversitesi	1	1	*Turizm sektöründe Temel Muhasebe Uygulamaları *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi
Hitit Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Konaklama Muhasebesi
Pamukkale Üniversitesi	2	3	*Genel Muhasebe *Konaklama Muhasebesi *Acenta Muhasebesi
Dicle Üniversitesi	1	1	Yok
Düzce Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi *Şirketler Muhasebesi
Trakya Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Fırat Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi
Erzincan Üniversitesi	1	2	*Genel Muhasebe *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizi *Maliyet Muhasebesi *Acenta Muhasebesi
Atatürk Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi



**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi  
82**

**Tablo 2'nin Devamı**

Muğla Üniversitesi	6	9	*Genel Muhasebe*Maliyet Muhasebesi *Acenta Muhasebesi *Konaklama işletmeleri Muhasebesi *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri *Seyahat İşletmelerinde Muhasebe
Nevşehir Hacı Bektaş Üniversitesi	1	2	*Muhasebe *Acenta Muhasebesi
Niğde Üniversitesi	1	1	*Muhasebe
Ordu Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Konaklama Muhasebesi
Rize Recep Tayyip Üniversitesi	1	2	*Muhasebeye Giriş *Seyahat Acentası Muhasebesi *Turizm işletmelerinde Maliyet Analizi
Sakarya Üniversitesi	2	3	*Turizm İşletmelerinde Muhasebe
Ondokuz Mayıs Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe
Siirt Üniversitesi	1	1	*Genel Muhasebe *Seyahat işletmelerinde Muhasebe
Sinop Üniversitesi	1	1	Yok
Harran Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi
Namık Kemal Üniversitesi	4	5	*Genel Muhasebe *Acenta Muhasebesi
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	2	2	*Genel Muhasebe I
Karadeniz Teknik Üniversitesi	2	3	*Genel Muhasebe *Maliyet Muhasebesi *Acenta Muhasebesi

**Kaynak:** 2016 ÖSYS Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

Vakıf üniversitelerinin incelendiği Tablo 1'e bakıldığında, bazı vakıf üniversitelerinin ilgili bölümlerinde muhasebe derslerine hiç yer verilmediği görülmektedir. Bazı üniversitelerin ilgili bölümlerinde ise, sadece turizm alanı ile ilgili olan turizm muhasebesi, otelcilik muhasebesi gibi alanla ilgili muhasebe dersleri yer almaktadır. Bazılarında ise, sadece genel muhasebe dersleri yer almakta herhangi bir uzmanlık muhasebesi dersleri yer almamaktadır.

Devlet üniversitelerinin incelendiği Tablo 2'ye bakıldığında ise, özellikle vakıf üniversiteleri ise kıyaslandığında, müfredatlarında muhasebe derslerine yer vermeyen meslek yüksekokulu sayısının oldukça az olduğu görülmektedir. Yine uzmanlık muhasebesi dersleri açısından bakıldığında, müfredatlarında bu tür muhasebe dersleri bulunan devlet üniversiteleri bünyesindeki meslek yüksekokulu sayısının vakıf üniversitelerine göre daha fazla olduğu dikkat çekmektedir. Devlet üniversitelerinde de sayısı az da olsa, müfredatlarında sadece genel muhasebe dersleri bulunan meslek yüksekokullarının bulunduğu gözlenmektedir.

#### **IV. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Bilindiği üzere, turizm eğitimi veren meslek yüksekokullarının amaçları sektöre yetişmiş, alanında bilgili, kalifiye işgücü kazandırmaktır. Bu sayede sektörde verilen hizmet daha kaliteli olmakta, bu da dolaylı olarak hem ülkenin tanıtımına faydalı olmakta, hem de ülke ekonomisine katkı sağlamaktadır. Bu nedenle aldıkları eğitimin de yeterli ve kaliteli olması gerekmektedir. Tabi sektör içerisinde yer alan işletmelerin katlandıkları maliyetlerin kontrol edilmesi gerekliliği de göz önünde bulundurulduğunda, aldıkları eğitim içerisinde muhasebe derslerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Tablolardan da görüldüğü üzere vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri arasında bazı farklılıklar görülmektedir. Bunlardan birisi müfredatlarında muhasebe dersleri bulunmayan üniversite sayısının vakıf üniversitelerinde daha fazla olmasıdır. Bir diğer fark, hem genel muhasebe hem de turizm ile ilgili muhasebe derslerinin devlet üniversitelerinin müfredatında daha fazla bulunuyor olmasıdır. Ayrıca müfredatlarında sadece genel muhasebe dersleri bulunan üniversiteler açısından bakıldığında bu uygulamanın devlet üniversitelerinde daha az olduğu gözlemlenen bir diğer fark olarak söylenebilir. Bu noktada devlet üniversitelerinin ders programlarının muhasebe dersleri açısından daha yeterli olduğu söylenebilir.

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi**

---

**84**

Çalışmada hem vakıf üniversiteleri hem de devlet üniversiteleri bazında gözlemlenen başka bir bulgu ise, üniversitelerin ders programlarında yer alan derslerin farklılık gösteriyor olmasıdır. Ön lisans düzeyinde turizm programlarından mezun olanların aynı donanıma sahip olması adına ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin birebir aynı olmasa da birbirine yakın olması için çalışmalar yapılması önerilmektedir.

Sonuç olarak muhasebe bilgisi bakımından daha donanımlı çalışanlar yetiştirebilmek adına müfredatlarda hem genel muhasebe derslerinin hem de uzmanlık muhasebesi derslerinin yer almasının daha doğru olacağı söylenebilir. Genel muhasebe dersleri sayesinde temel muhasebe bilgisi kazanılmış olacak, turizm ile ilgili muhasebe dersleri sayesinde de muhasebe eğitimi konusunda daha ileri bir noktaya varılmış olacaktır. Türkiye'deki bütün meslek yüksekokullarının müfredatlarında genel muhasebe derslerinin yanı sıra turizm alanı ile ilgili özellikli muhasebe derslerinin de yer alması için ders programlarının yeniden gözden geçirilmesi önerilmektedir.

Çalışmada sektöre eğitilmiş ara eleman yetiştirmesi bakımından önemli bir yere sahip olan iki yıllık ön lisans eğitimi veren meslek yüksekokulları analiz edilmiştir. Ancak bazı üniversitelerin müfredat bilgilerine ulaşılamamış olunması çalışmanın en önemli kısıtıdır. Bundan sonraki çalışmalarda lisans düzeyinde eğitim veren fakülte ve yüksekokulların müfredatları muhasebe dersleri açısından incelenebilir.

### KAYNAKÇA

- Aksu, M. ve Bucak, T. (2012). Mesleki Turizm Eğitimi, Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 4, Sayı 2: 7- 18.
- Baltacı, F. ve Üngüren Engin. (2010). Turizm Eğitimi Alan Öğrencilerin Eğitim Memnuniyetlerinin ve Geleceğe Yönelik Bakış Açılarının Belirlenmesine Yönelik bir Araştırma. 11. Ulusal Turizm Kongresi, 02- 05 Aralık, Kuşadası, Detay Yayıncılık: 312-323.
- Batman, O. (2003). Otel İşletmelerinin Yönetimi, 2. Baskı, Değişim Yayınları.
- Baykal, D. ve Şahin, E. (2015). Türkiye'de Turizm Eğitimi Veren Meslek Yüksekokullarının Ders Programlarına İlişkin Bir İçerik Analizi, *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 3: 19-32.
- Çam, M. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket

Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 6, Sayı 11: 503- 524.

- Çetiner, E. (1995). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Ekim, Ankara.
- Dağdeviren, A. (2007). Lisans Düzeyinde Turizm Eğitimi Veren Kurumların Ders Programlarının Fonksiyonel Açından İncelenmesi, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 10, Sayı 18: 157-167.
- Demir, B. (2012). Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 4: 109- 120.
- Demirkol, Ş. ve Pelit, E. (2002). Türkiye'deki Turizm Eğitim Sistemi ve Avrupa Birliği Sürecinde Olası Gelişmeler, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 2: 1-20.
- Erbaş, A., Temizkan, R. ve Cankül, D. (2014). Türkiye'de Örgün Turizm Eğitiminin Önündeki Engellerle Mücadelede Tiyader ve Turizm Meslekleri ve Turizm Konseyi Meslek Yasası Taslağı, *Gazi Üniversitesi Turizm Fakültesi 15. Ulusal Turizm kongresi Engelsiz Turizm*, 13-16 Kasım, Ankara: 1301-1315.
- Güneş, İ. (1997). Türk Turizmde Eğitim Politikası ve Planlaması, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Yıl 8, Eylül- Aralık: 15-20.
- Gürkan, G. Ç., Dönmez, D. ve Küçükaltan, D. ( 2010). Turizm Alanında Eğitim Gören Öğrencilerin Kariyer Hedefleri: Ön Lisans Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *11. Ulusal Turizm Kongresi*, 02- 05 Aralık, Kuşadası, Detay Yayıncılık, 351-363.
- İbicioğlu, H., Avcı, U., ve Boylu, Y. (2003). Turizm İşletmelerinde İnsan Kaynaklarının Eğitiminde Stratejik Sektörel Eğitim Organizasyonlarının Uygulanabilirliğine Yönelik Bir İnceleme, *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı 1: 1- 20.
- Karasioğlu, F. Ve Duman, H. (2011). Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitimi ve Kalitesi Üzerine Bir Not, *Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1): 165- 180.
- Olçay, A. (2008). Türk Turizmde Eğitimin Önemi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2: 383- 390.
- Oral, S. (2005). Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri, 5. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Öztaş, K. (2002). Turizm Ekonomisi ve Genel Turizm Bilgileri, Eylül, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Tekşen, Ö., Tekin, M. ve Gençtürk, M. (2010). Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı, 46: 100- 112.

**Turizm Eğitimi  
Veren Meslek  
Yüksekokulları  
Ders  
Programlarının  
Muhasebe  
Dersleri  
Açısından  
İncelenmesi**

Türkeri, İ. (2014). Yükseköğretim Düzeyinde Turizm Eğitiminin Özel Nitelikli Sorunları ve Çözüm Önerileri, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, Yıl 3, Sayı 4: 1-14.

Usal, A. ve Kurgun, O. A. (2006). Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, 3. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Ünlüöner, K. (1993). Türkiye’de Yükseköğretim Düzeyinde Turizm Eğitim ve Öğretimi, *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 6: 497- 521.

Ünlüöner, K. Ve Boylu, Y. (2005). Türkiye’de Yükseköğretim Düzeyinde Turizm Eğitimindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 12: 11-32.

2016 ÖSYS Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, “Türkiye Turizm Stratejisi 2023 Eylem Planı 2007-2013”, Ankara, 2007.  
(<https://www.kultur.gov.tr/Eklenti/906.ttstratejisi2023pdf.pdf?0>, 13.04.2017).

## **Impacts of Integrated Marketing Communication Strategies Applied for Geographical Indications on Purchasing Behavior**

**Yrd. Doç. Dr. Ayça Can KIRGIZ**

Nişantası Üniversitesi, İşletme Bölümü  
ayca.cankirgiz@gmail.com

### **Abstract**

The purpose of this study is to raise the awareness for products with geographical indication (GI) which directly influence the development of local and nation-wide economies, marketing of tourism activities and branding of destination and to investigate the integrated marketing communication (IMC) tools applied for realization of selling and the impact of such tools on shopping behavior. In this study, simple linear regression analysis have been used. The data analysis showed that the perceived quality of food products and IMC tools appear to affect purchase behavior in a positive way. But there are only 200 products in Turkey with GI registration despite the high GI potential thereof. This result reveals the fact that despite the rapidly increasing state incentive the GI concept of Turkey is not yet understood fully and its significance is not understood sufficiently. This has revealed the existence of other fundamental problems which are discussed in part of conclusion and recommendation.

**Keywords:** Geographical indication, integrated marketing communication, local products, perceived quality of GI, high-value food products

## **Coğrafi İşaretler İçin Uygulanan Pazarlama İletişimi Stratejilerinin Satın Alma Davranışı Üzerine Etkisi**

### **Özet**

Bu çalışmanın amacı; yerel ve ülke ekonomilerinin kalkınmasına, turizm pazarlaması ve destinasyon markalamasına doğrudan etki eden coğrafi işaretli ürünlerin farkındalığını arttırarak, satışının gerçekleşmesi için uygulanan IMC (Bütünleşik Pazarlama İletişimi) araçları ve bunların satın alma davranışına etkisi araştırılmıştır. Bu çalışmada Anova testi, Regresyon ve Faktör analizi kullanılmıştır. Araştırma sonuçları IMC araçlarının ve yiyecek ürünlerin algılanan kalitesinin satın alma davranışını pozitif olarak

**Impacts of  
Integrated  
Marketing  
Communication  
Strategies  
Applied for  
Geographical  
Indications on  
Purchasing  
Behavior**

**87**

etkilediğini göstermiştir. Ancak yüksek coğrafi işaret potansiyeline karşın Türkiye’de 200 ürün için coğrafi işaret tescili sağlanmıştır. Bu sonuç, hızlı artan devlet teşvikine rağmen Türkiye’de coğrafi işaret kavramının henüz tam olarak bilinmediğini ve öneminin yeterince anlaşılmadığını göstermektedir. Sonuç ve öneriler kısmında temel problemler tartışılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Coğrafi işaretler, bütünleşik pazarlama iletişimi, yerel ürünler, coğrafi işaretlerin algılanan kalitesi, yüksek değerli gıda ürünleri

## **I. Introduction**

To grow by becoming distinct and surviving in the entered market in international competition conditions increasing each and every day is the first target. Geographical indications (GI), which are one of the strongest values that can be utilized for becoming distinct in international platforms, have a significant potential with the advantages they provide in terms of increased competition and regional development. GIs are considered also as rural development means encouraging local movements towards globalization.

Geographical indications (GIs), identifying goods where a given quality, reputation or other characteristic of the good is essentially attributable to its geographical origin, are remarkably different from other instruments of intellectual property rights (Delphine 2008).

A geographical indication (GI) is a sign used on products that have a specific geographical origin and possess qualities or a reputation that are due to that origin. In order to function as a GI, a sign must identify a product as originating in a given place. In addition, the qualities, characteristics or reputation of the product should be essentially due to the place of origin. Since the qualities depend on the geographical place of production, there is a clear link between the product and its original place of production. ([http://www.wipo.int/geo\\_indications/en/](http://www.wipo.int/geo_indications/en/))

The concept of “geographical indications” comes from the concept of “country of origin” or a regional or subregional geographic origin. Over time, some locations, regions, or countries become synonymous with producing high-quality products. Producers from those locations can benefit from the “geographic origin” image, which is a set of generalized beliefs about specific products from that geographic origin on a set of attributes (Bilkey and Nes 1982).

Indications of geographical origin (IGOs) have been historically recognised and used as an instrument for securing the link between quality and other aspects of a good and its region of geographical origin. The connection between good and region, especially when the former is distinct with respect to similar goods, allows producers of such goods to adopt strategies of niche marketing and product differentiation. Marks indicating the geographical origin of goods are the earliest types of trademarks and were established to differentiate goods that possessed some unique quality either because of environmental factors, processing methods or manufacturing skills (Blakeney 2001).

As GIs deal with local issues, their protection generates an original scheme of governance. Contrary to other intellectual property laws, GIs are less homogenized in the international legal framework. GIs are related to two sets of policies: (1) policies related to consumer protection through repression of frauds and unfair competition; and (2) policies related to rural development and revival of traditional knowledge and traditional genetic resources. Different legal approaches on GIs reflect the relationship within each country with their own traditions and heritage and correspond to different periods of implementation of their legal framework. GIs were first protected in France as an appellation of origin in the beginning of the twentieth century. They were later harmonized in the European Union (EU) and then included in the Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPS) of the World Trade Organization (WTO) (Delphine 2008).

Geographical Indications (GIs) are a specific strategy to promote and protect the quality of a food product and its link with territory. On the one hand, the use of GI enables producers to obtain market recognition and often a premium price. On the other hand, GI impacts on social, cultural and environmental development (Barjolle et al. 2009; Cerdan et al. 2009). GIs can be instrumental in conserving tradition and transferring know-how and since their definition in the TRIPS agreement in the mid 1990s have become an important issue for developing countries.

### **1.1.GIs in Turkey**

The concept of geographical indication has significance for Turkey where rural areas are wide, and cultural and local richness are ample. Almost every city and region within Turkey is identified with the products grown according to geographical and climatic characteristics of that city and region (Akın, 2006). Geographical indications contribute to the promotion of a



region by protecting its local values the traditional heritage and supporting the local agricultural activities (Şentürk, 2011).

Geographical indications, which have significant impact on development of a country and region, are evaluated within Intellectual and Industrial Property Law. However it is different than other rights such as trademark, patent and industrial design which are also evaluated within Intellectual and Industrial Property Law. The difference is that although the use of the specified rights is specific to the person applying in line the relevant legislation, the geographical indication has an anonymous nature. This means not only the registrants but also the other producers who make production in line with the specifications mentioned in the registry have the right to use the geographical mark (Babcock and Clemens, 2004). As such, producers and consumers making production according to the specifications of that region are also protected by geographical indication (Addor and Grazioli 2002).

Geographical indications in Turkey are protected by making registration under the Decree Law on the Protection of Geographical indications dated 1995 number 555. It is possible to protect all kinds of products with geographical indications (such as natural products, agriculture, mining and handicrafts products and industrial products) in line with the definitions and conditions contained in the Decree. Turkish Patent Institute is the competent authority for registration of geographical indications. All applicants to be made at home or abroad have be made to the Turkish Patent Institute or its officer authorized thereby (<http://www.turkpatent.gov.tr>).

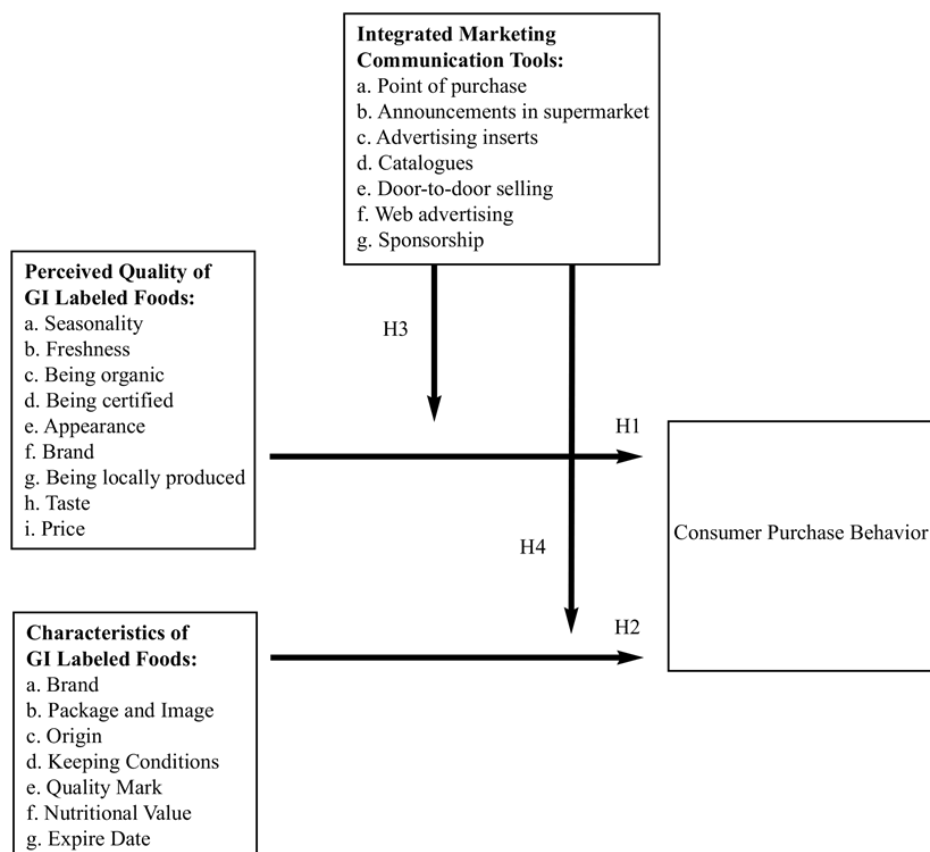
In this regard, the first registered products in Turkey are the 25 carpets produced by the Sümer Halı Regional Offices in 1996 (Gökovalı 2007). Currently, only 200 of the 2,500 local products which have to have a geographical indication registration are registered. There are 289 products which are undergoing the registration process. The Turkish Patent Institute (TPE) has taken the necessary steps to facilitate the registration process. The geographical indications registered in Turkey are only valid within Turkey. When geographical indication registration and application numbers are examined according to years there have been 48 applications with 12 registered applications in 2008 while the number of applications have become double in 2011 and 18 applications have been registered subsequent to 87 applications. In 2012, 12 items were registered although there were 140 applications. Although the number of applications has increased between the years of 2008 and 2012, the number of registrations has not increased (Oraman 2015). Although there were no registered products in 2013 and

2014, there has been a rapid increase in the number of registered products since 2015. Food products (traditional-regional foods, fruit-vegetables, bakery products-sweets and confectionery products, animal-based food products, olive and olive oils, alcoholic and non-alcoholic beverages) constitute 69% of the registered product while non-food products (traditional handicrafts) make up 31% when we observe the registered product groups in Turkey according to the 2016 TPE report.

## II. Materials and Method

### 2.1. Hypothesis development

Consumer purchase behavior will mainly be questioned concerning perceived quality and characteristics of 130 GI labeled foods along with integrated marketing communication tools. We examine this supposed relationship depicted in Figure 1 as a research model.



**Figure 1: Research Model and hypothesis relationships**

The model in Figure 1 serves as a foundation for testing the following specific hypothesis simultaneously:

H1: Perceived quality of GI labeled foods positively impacts consumer purchase behavior.

H2: Characteristics of GI labeled foods positively impact consumer purchase behavior.

H3: Integrated marketing communication tools positively impact the relationship between perceived quality of GI labeled foods and consumer purchase behavior.

H4: Integrated marketing communication tools positively impact the relationship between characteristics of GI labeled foods and consumer purchase behavior.

## 2.2. Respondents

The sample, consisting of 520 statistical units, represents individuals who have access to the Internet. A convenience sample was used by inviting volunteers to participate in this study. We posted a URL of the online questionnaire to a number of virtual platforms and social media. The sample was then stratified by gender, age, occupation, educational level and marital status. Our sample consisting of 58,8% male and 41,2% female, %38,5 are 18-24 years old, 41,9% are student, 56,0% are undergraduate and 70,4% are single (Table 1).

**Table 1: Socio-demographic characteristics of participants (n=520)**

Characteristics	N	%
Gender		
Female	214	41,2
Male	306	58,8
Age		
Under 18 years	25	4,8
18-24 years	200	38,5
25-34 years	179	34,4
35-44 years	68	13,1
45-54 years	41	7,9
55-64 years	6	1,2
Older than 65 years	1	0,2

**Table 1 (Continued)**

<b>Characteristics</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Occupation		
Not working	24	4,6
Student	218	41,9
Working in private sector	173	33,3
Working in public sector	93	17,9
Retired	12	2,3
Education level		
Primary school	1	0,2
Secondary school	3	0,6
High school	53	10,2
Undergraduate	291	56,0
Graduate	172	33,1
Marital status		
Single	366	70,4
Married	154	29,6

### **2.3. Structure of the questionnaire**

The questions selected for the survey are based on existing literature. The survey tool mainly consists of questions formulated on 1-10 Likert scale and, 1-5 Likert scale according to the study they were adapted from.

In order to investigate the perceived quality of GI labeled foods, respondents were presented with a list of nine features characterizing a food product. The 1-10 Likert scale was taken from an Italian study belonging to G. Mascarello et al (2015), and it also utilized from two studies in particular (Arzenton et al., 2005; Battaglini, 2007). The value of the KMO test at 0.832 indicates a good test level.

We adopted the characteristics of GI labeled foods and purchase behavior 1-5 Likert scales from Albayram, Mattas and Tsakiridou (2014). The KMO Test is measured as the value of 0.698 which gives an average view of the analysis.

The integrated marketing communication tools scale was developed by referring to Kotler and Armstrong (2016) and the KMO Test findings were found to have a value of 0.790 which makes the analysis highly valid.

### **2.4. Data and results**

We examined data via measures of central tendency and dispersion, for skewness and kurtosis. Since the dispersion is normal, we continued with

factor analysis to explore whether the dimensionality of the data occurred as supposed. The four factors accounted for %62.2 of the total variance, with the first factor accounting for %36.1 of the variance.

Factor analysis was conducted for all 31 items were loaded into four factors, these factors were named as: Perceived quality of GI labeled foods, characteristics of GI labeled foods, integrated marketing communication tools and purchase behavior.

The scales were chosen to measure the relationship between GI labeled foods and consumer purchase behavior, along with the possible effects of perceived GI labeled food quality and characteristics of GI labeled foods (Table 2).

Items representing seasonality, freshness and being organic are heavily loaded on the first factor (loadings ranged from 0.718 to 0.660); while brand, package and image and origin are heavily loaded on the second factor (loadings ranged from 0.701 to 0.575). Scale items representing point of purchase, announcement in supermarket and advertising inserts loaded heavily on the third factor (loadings ranged from 0.602 to 0.518), while cheapness, quality and tastiness become prominent for the fourth factor (loadings from 0.728 to 0.701). Items with poor factor loading (<0.50) removed from the further analysis.

**Table 2: Factor analysis**

Items	Factors			
	1	2	3	4
It should be in season	0,718			
It should be fresh	0,666			
It should be organic	0,660			
It should be certified	0,656			
It should look good	0,638			
It should be branded	0,620			
It should be produced locally	0,489			
It should appeal to my taste	0,457			
It should cost more than others	0,301			

**Table 2 (Continued)**

Items	Factors			
	1	2	3	4
While buying food, brand is important		0,701		
While buying food, quality of package and image are important		0,685		
While buying food, origin is important		0,575		
While buying food, keeping conditions are important		0,553		
While buying food, quality mark is important		0,530		
While buying food, nutritional value is important		0,506		
While buying food, expire date is important		0,353		
I come across GI labeled foods on the point of purchase.			0,602	
I hear the announcement of GI labeled foods in the supermarket.			0,561	
I come across GI labeled food on advertising inserts.			0,518	
I see GI labeled food ads in the catalogues.			0,460	
I know some people who come to my door to sell GI labeled products.			0,436	
I come across GI labeled food ads on the web.			0,396	
I know a sponsorship of GI labeled product brand.			0,291	
I buy GI labeled foods because they are cheap.				0,728
I buy GI labeled foods because they are quality.				0,725
I buy GI labeled foods because they are tasty.				0,701
I buy GI labeled foods because they are easily found.				0,639
I buy GI labeled foods because they are healthy.				0,554
I buy GI labeled foods because they look good.				0,510
I buy GI labeled foods because they are contributing to the economy of country.				0,396
I buy GI labeled foods because I am not satisfied with alternative foods.				0,315

As presented in Table 3, the data indicate that the model fits the data well. The independent constructs explain a significant proportion of variance ( $R^2= 0,89$ ) on consumer purchase behavior. An examination of the parameter

estimates in Table 3 indicates that perceived quality of GI labeled foods has a significant positive influence on consumer purchase behavior ( $\beta=0,24$ ,  $t=5.6$ ). Hence, H1 is supported for the current data.

The effect of characteristics of GI labeled foods on consumer purchase behavior is positive and significant ( $\beta=0,20$ ,  $t=4.9$ ), as well. This result provides support for H2.

It can be concluded that perceived quality of GI labeled foods ( $\beta=0,24$ ,  $p=0,000$ ) is better for predicting consumer purchase behavior than characteristics of GI labeled foods ( $\beta=0,20$ ,  $p=0,000$ ).

**Table 3: Test of research model and hypothesis I**

Estimated Relationships	n=520	
	Parameter Estimate	t-values
Perceived quality of GI labeled foods:		
H1: Perceived quality of GI labeled foods positively impacts consumer purchase behavior.	0,24	5.6
Characteristics of GI labeled foods:		
H2: Characteristics of GI labeled foods positively impact consumer purchase behavior.	0,20	4.9
Consumer purchase behavior		0,89

As Table 4 shows, the independent constructs explain a significant proportion of variance ( $R^2= 0,75$ ) on consumer purchase behavior. The effect of integrated marketing communication tools on the relationship between perceived quality of GI labeled foods and consumer purchase behavior is positive and significant ( $\beta=0,45$ ,  $t=8.4$ ) which provides support for H3.

In contrast, integrated marketing communication did not show a significant impact on the relationship between characteristics of GI labeled foods and consumer purchase behavior ( $\beta=-0,27$ ,  $t=-2.3$ ). Therefore, H4 is not supported for the current data.

These results lead to a conclusion that it is possible to predict the relationship between perceived quality of GI labeled foods and consumer purchase behavior with integrated marketing communication tools ( $\beta=0,45$ ,

p=0,000) while it is impossible for the relationship between characteristics of GI labeled foods and consumer purchase behavior ( $\beta=-0,27$ , p=0,000).

**Table 4: Test of research model and hypothesis II**

Estimated Relationships	n=520	
	Parameter Estimate	t-values
Integrated marketing communication tools:		
H3: Integrated marketing communication tools positively impact the relationship between perceived quality of GI labeled foods and consumer purchase behavior.	0,45	8.4
H4: Integrated marketing communication tools positively impact the relationship between characteristics of GI labeled foods and consumer purchase behavior.	-0.27	-2.3
Consumer purchase behavior		0,75

### III Conclusion and recommendation

In an age of strong marketing competition, it becomes crucial for countries to have the ability of adding value to the products. This paper has highlighted the competitive potential of Turkey which is underestimated through years, but has been drawn attention lately in parallel with the advancements in marketing concepts. One of the ways of ensuring this advantage is gained through the concept of GI. By labeling the products with GI indication, Turkey tries to occupy a unique and advantageous position in such a highly competitive environment. An understanding of perceived quality of GI labeled foods together with proper IMC tools help us to gain a better perspective for an onward movement. The results of the research give us a hint of how to achieve our goals by showing the effects of IMC tools on purchase decision. In order to be affective, communication tools must consider different target audiences, point of purchase and internet related tools appear to be the most effective ways of drawing attention. Communication plays a fundamentally important role in this progress and



it should be considered together with perceived quality as a supporting element.

Almost each and every part of the world is affected through international trade's rapid development process as well as the increasing competition conditions in our day. The protection of traditional/local products and their ways of production against both products and technological production methods becoming similar during globalization process and in terms of a fair world trade is becoming increasingly significant.

The geographical indication (GI) phenomenon is one of the most effective ways of safeguarding such products against unfair competition in trade as well as supporting cultural and economic wealth. GI, which can be considered as the copyright of geographical circles with certain features, has a significant role in development of rural areas, transfer of traditional and local production values to next generations in addition to preserving the names of products as well as the quality and standards.

The long patent process and local entrepreneurs' fearing from competition with major manufacturers and brands prevents the increase in number of GI products despite the high potential of geographically marked products in Turkey and government policies supporting the production of local products.

Furthermore, there is no institution in Turkey particularly established for identification of products carrying the GI potential and for coordination of applicants to this end. As such, the determining factor for acquiring GI in geographical indication applications is predominantly based on local governments' and producers' having information as to the issue and the possibility of obtaining a commercial benefit.

It is important increasing awareness as to GI marked products as well as increasing the number of existing and potential customers under these circumstances. At this point, the significance of integrated marketing communication tools comes to the fore.

The effect of IMC means applied for the sale of GI marked products on purchasing behavior has been investigated in this study. POP activities, particularly, have been observed to affect consumers in the light of the received data. This is not a surprising result; because according to the POPAI survey 76 percent of purchasing decisions are made at the point of sale. The announcements within the store, inserts and catalogs next to the cashier's desk (catalogs are still the most common method of traditional direct marketing in our day despite the increasing internet usage rate in Turkey)

are the activities affecting consumers the most. In addition to this, field sales specialists have a significant role in creating and selling awareness of GI products. TV advertisements are less frequently utilized in promoting geographically marked products despite the fact that TV is the most widely used means among advertising channels. This is due to the high advertising costs. When businesses having GI are introduced to selling effect of advertisement they will benefit from the advantage of having this.

Festivals, which are among the most significant items of public relations, are often organized in Turkey under the name of geographically marked products. However in spite of this, the effect of the festivals remains local. The promotion of festival organizations should be expanded nationally and internationally while government support should be furnished if necessary. Besides, sales of geographically indicated products should be accelerated in e-commerce sites which are new but rapidly gaining momentum in Turkey. These web sites and the products thereof should be promoted by social media channels and consumers should be directed to existing web sites.

### **References**

- Addor, F., and A. Grazioli (2002) Geographical Indications beyond Wines and Spirits: A Roadmap for a Better Protection for Geographical Indications in the WTO Trips Agreement. *Journal of World Intellectual Property* 5(6): 865-97.
- Akin, E. B., (2006) Coğrafi İşaret Olarak Tescil Edilmiş Malatya Kayısının Teknolojik Özelliklerinin Saptanması ve Gıda Güvenliği Açısından Araştırılması, Hacettepe Üniversitesi Fen Bil. Ens. Gıda Mühendisliği ABD, Doktora Tezi, Ankara.
- Albayram Z., Mattas K., Tsakiridou E. (2014) Purchasing Local and Non-local Products Labeled with Geographical Indications (GIs), *Operational Research* (14).
- Arzenton V., Neresini F., Ravarotto L. (2005), *A Tavola con Sicurezza. La Percezione del Rischio Alimentare in Veneto*, Vicenza: Ergon.
- Babcock B. A., Clemens R. (2004) Geographical Indications and Property Rights: Protecting Value-Added Agricultural Products, MATRIC Briefing Paper.
- Barjolle D., Paus M. & Perret A. (2009) Impacts of Geographical Indications – Review of methods and empirical evidences, Contributed paper presented at the International Association of Agricultural Economists Conference, August 16-22, 2009, in Beijing, China, 14 p. Retrieved September 17, 2009, from [http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/51737/2/PaperIAAE2009\\_85.pdf](http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/51737/2/PaperIAAE2009_85.pdf)

**Impacts of  
Integrated  
Marketing  
Communication  
Strategies  
Applied for  
Geographical  
Indications on  
Purchasing  
Behavior  
100**

---

- Battaglini C. et al. (2007) The effects of an individualized exercise intervention on body composition in breast cancer patients undergoing treatment. Sao Paulo Medical Journal, São Paulo, v.125, no.1.
- Blakeney M. (2001) Proposals for the International Regulation of Geographical Indications, September, The Journal of World Intellectual Property.
- Bilkey W. J., Nes E. (1982) Country of Origin Effects on Product Evaluations, Journal of International Business Studies, Vol.13.
- Cerdan C., Vitrolles D., Delfosse C., Velloso C. Q., Nabinger C. & Silva A.L. (2009), Penser la conservation des ressources bioculturelles sous l'angle de la valorisation de l'origine : la mise en place d'indications géographiques dans le Sud Brésil, Autrepart, 50.
- Çalışkan V., Koç H. (2012), Evaluation of Distributional Characteristics of Geographical Indications and the Potential for Geographical Indications in Turkey, Eastern Geographical Review – 28.
- Delphine Marie V. (2008) From Plant Variety Definition to Geographical Indication Protection: A Search for the Link Between Basmati Rice and India/Pakistan, The Journal of World Intellectual Property, Vol. 11, no. 4.
- Kotler P. and Armstrong G. (2016) Principles of Marketing, England, Pearson Education Limited.
- Mascarello G., Pinto A., Parise N., Crovato S. & Ravarotto L. (2015) The Perception of Food Quality. Profiling Italian Consumers, Appetite (89): 175-182.
- Oraman Yasemin (2015) Türkiye'de Coğrafi İşaretli Ürünler, Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences, 01 (01).
- Şentürk B. (2011) Coğrafi İşaretlerin Ekonomik Etkileri: Mikro ve Makro Açıdan Bir Değerlendirme, Muğla Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Vitrolles Delphine (2011) When Geographical Indication Conflicts with Food Heritage Protection, Anthropology of Food, Vol.8, <https://aof.revues.org/6809>.
- “Coğrafi İşaretler”, <http://www.turkpatent.gov.tr>

## Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü

Prof. Dr. Metin SABAN

Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü  
metinsaban@bartin.edu.tr

Hilal KÜÇÜKER

Bartın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi  
hlkucuker@gmail.com

Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER

Bülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü  
Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi

metehankucuker@beun.edu.tr

### Özet

İşletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan bilgilerin raporlanması sürdürülebilir raporlama olarak adlandırılmaktadır. Özellikle de son yıllarda işletmeler, gerek ekonomik, gerekse çevresel ve sosyal performanslarının sürdürülebilirlik düzeylerini izlemek ve rekabet avantajı elde etmek amacı ile sürdürülebilir raporlamayı tercih etmektedir. Çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bazı yöntem ve yaklaşımlar hakkında bilgi verilmesi ve sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolünün ve öneminin belirtilmesi amaçlanmıştır. Sürdürülebilir raporlama çerçeveleri incelendiğinde, Küresel Raporlama Girişimi'nin (GRI) sürdürülebilir raporlama konusunda dünya genelinde en yaygın kabul edilen bir raporlama çerçevesi olduğu görülmektedir. Ayrıca bütün raporlama türlerinde ihtiyaç duyulan güvenilir ve tutarlı bilgilerin sağlanmasının ve denetlenmesinin sadece muhasebe fonksiyonu ile mümkün olacağı ve muhasebenin sürdürülebilir raporlama konusunda baş aktör olarak görev yaptığı ortaya çıkmıştır. Çünkü muhasebe, iş yaşamındaki en önemli ölçme araçlarından biridir, performansı ölçmek ve işletmenin ekonomik değerini verimli bir şekilde kullanmak muhasebe sistemi sayesinde mümkündür.

**Anahtar Kelimeler:** Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Raporlama, Muhasebe, Küresel Raporlama Girişimi

Kurumsal  
Sürdürülebilir  
lik İle İlgili  
Raporlama  
Çerçevesi Ve  
Sürdürülebilir  
Raporlamada  
Muhasebenin  
Rolü  
101

## **Reporting Frameworks Related To Corporate Sustainability and the Role of Accounting in the Sustainable Reporting**

### **Abstract**

Reporting of information resulting from economic, environmental and social activities of business is called as sustainable reporting. Specially, in recent years, businesses have been preferring sustainable reporting with the aim of observing the sustainability levels of their economic, environmental and social performance and obtaining competitive advantage. In the study, it is aimed to give information about some methods and approaches related to corporate sustainability reporting and to indicate role and importance of accountancy in sustainable reporting. When Sustainable reporting frameworks are examined, it is clear that the Global Reporting Initiative (GRI) is the most widely accepted reporting framework around the world for sustainable reporting. It has also emerged that the provision and control of reliable and consistent information required in all types of reporting is only possible with the accounting function and that the accounting is the chief actor in sustainable reporting. Because accounting is one of the most basic measurement tools in business life and it is possible to measure the performance through the accounting system and to use the economic value of the business efficiently.

**Keywords:** Sustainability, Sustainable Reporting, Accounting, Global Reporting Initiative

### **I. GİRİŞ**

Ekonomik kalkınma, sosyal kalkınma ve çevrenin korunması temalarını içerisinde barındıran bir kavram olan sürdürülebilirlik kavramı 19.yüzyıla damgasını vuran ve üzerinde en çok konuşulan kavramların başında gelmektedir (Kuşat, 2012, 228). Günümüzde de gerek yasal baskılardan kurtulmak gerekse rekabet avantajı sağlamak amacı ile işletmelerin sürdürülebilirlik kavramı üzerinde durmaya başlanmasıyla, hem ekonomik, hem sosyal hem de çevresel faaliyet sonuçlarının bütün paydaşlar ile paylaşma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinim doğrultusunda sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında çeşitli raporlama çerçeveleri düzenlenmiştir. Çalışmada, sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik konuları kavramsal çerçevede ele alınarak sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili bazı raporlama çerçevelerine değinilmiş ve sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolü açıklanmaya çalışılmıştır.

## II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik kavramları açıklanacak ayrıca sürdürülebilir raporlama çerçeveleri ele alınarak muhasebenin sürdürülebilir raporlamadaki işlevleri ve önemi anlatılmaya çalışılacaktır.

### 2.1. Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilir Kalkınma

İngilizce “sustainability” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılan sürdürülebilirlik sözcüğünün ifade ettiği anlam ise, daim olma, devamlı olma, süreklilik arz etme vb. durumlarla açıklanabilir. Sürdürülebilirlik, bu anlamlarının yanı sıra isteğe bağlı dışsal bir etkene bağımlılığı da ifade edebilir. Çünkü sürekli olma durumu herhangi bir iradeden bağımsız olarak da gerçekleşebilirken, sürdürülebilir olma, bütün koşullar uygun olsa bile, bir iradenin bu doğrultuda tercih kullanmasına bağlıdır. Bununla birlikte sürdürülebilirlik kavramının doğal kaynakların kullanımı, hava kirliliği, doğaya bırakılan atıklar, çevre, ekonomi, kalkınma gibi konularla ilişkili olarak kullanıldığında daha anlamlı olduğu da söylenebilir. (Akgül, 2010: 134-135).

Sürdürülebilir kalkınma kavramı ise son yıllarda sıklıkla karşılaşılan ve eğilim duyulan bir kavram olarak literatürdeki ve günlük hayattaki yerini almıştır. Ancak yelpazesi oldukça geniş olan bu kavramın üzerinde bu kadar durulmasına rağmen birçok kişi sürdürülebilir kalkınma kavramını tanımlayamamakta ya da yanlış tanımlamaktadır. Bununla birlikte Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından 1987 yılında yapılan tanım sürdürülebilir kalkınmanın kullanılan en yaygın tanımıdır. Bu tanıma göre sürdürülebilir kalkınma; “gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme yeteneğini ortadan kaldırmaksızın şimdiki neslin ihtiyaçlarının karşılanmasıdır”.

Bu tanımda dikkati çeken önemli üç husus vardır: bunlardan birincisi, ihtiyaçların yalnızca ekonomi ile sınırlı tutulmayıp daha kapsayıcı olarak ele alınmasıdır. İkincisi kuşaklar arası eşitliğin söz konusu olması, Tanım içinde açıkça değinilmemiş olsa da raporun genelinden çıkartılabilen üçüncü nokta ise, ülkeler arasında ve ülkelerin kendi içlerinde kuşak içi eşitliklerin söz konusu olmasıdır (Bozdoğan, 2005, 1015-1016).

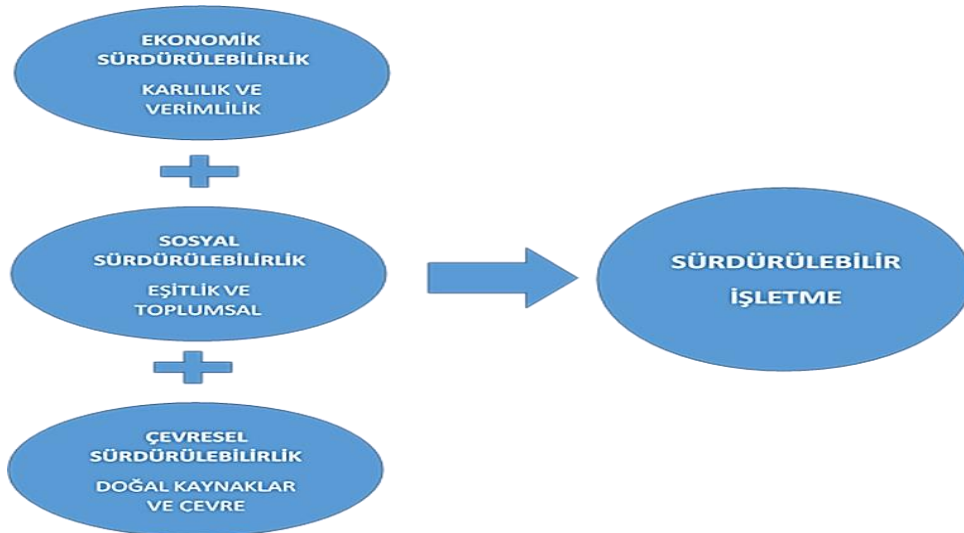
İnsan ihtiyaçlarının karşılama yeteneğinin devamlı kılınması şeklinde de tanımlanabilen sürdürülebilir kalkınma ticari işletmeler açısından düşünüldüğünde kurumsal sürdürülebilirlik kavramından söz edilebilir. Son yıllarda üzerinde oldukça durulan bir kavram olan kurumsal

sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınmanın bir bölümünü içermekte ve daha çok ticari işletmelerin devamlılığını ifade etmektedir.

## 2.2. Kurumsal Sürdürülebilirlik

Kurumsal sürdürülebilirlik, gelişme aşamasında olan yeni bir yönetim değeri olarak kabul edilebilir. Bu kavram, geleneksel büyüme ve kârı en yüksek noktaya çekme modeline bir alternatif olarak ortaya çıkmıştır (Wilson, 2003'e atfen Tokgöz ve Önce, 2009: 252). Kurumsal sürdürülebilirlik yönetimi, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken yol açtıkları sosyal ve çevresel konulara şirketin stratejik ve kar odaklı cevap verme şekli olarak tanımlanabilir. Kurumsal sürdürülebilirlik, iki temel özelliği içinde barındırır. Birincisi, yeni bir iş yapma modeli önerir. İkincisi, şirketlerin sadece şu andaki kendi kazanımlarına değil, geleceğe yatırım yapmasını da gerektirir (Tokgöz ve Önce, 2009, 252).

Sürdürülebilirliğin bir anlamda toplumun yapılandırılması olduğu söylenebilir. Böylece ekonomik, sosyal ve çevresel amaçlar arasında uygun bir denge yaratılmaktadır. İşletmeler için de aynısı söylenebilir. Kurumsal sürdürülebilirlik için her işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel süreçlerde denge kurması ve en uygun düzeyde her üç boyutla ilgili çabalarında başarılı olması gerekmektedir. Aşağıdaki şekilde gösterildiği üzere işletmeler karlılık ve verimlilik açısından hedeflerine yönelik çaba harcarken doğal kaynaklar ve sosyal sorumluluk gibi alanları da dikkate almalıdır. Üç boyuttan iyi uygulamaları gerçekleştirdiği zaman sürdürülebilir işletme yolunda ilerleme kaydedilecektir (Torun ve Yılmaz, 2009, 49). Kurumsal sürdürülebilirlik boyutları şekil 1'de gösterilmiştir.



**Şekil 1: Kurumsal Sürdürülebilirlik Boyutları ve Sürdürülebilir İşletme**

### III. SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMADA MUHASEBENİN ROLÜ

İşletmelerin sosyal ekonomik ya da çevresel sorumluluklarını yerine getirip getirilmediğine yönelik olarak ortaya çıkan bilgiyi paylaşma ihtiyacı, faaliyetlere ilişkin finansal bilgilerin yanında çevresel ve sosyal bilgilerin de raporlanması gerekliliğini doğurmuştur (Önce vd. 2015, 230). Bu gereklilik sonucu oluşan ve işletmelerin, hem ekonomik, hem sosyal hem de çevresel durumlarını artı ve eksi yönleriyle birlikte, doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkide olduğu tüm kişilerle paylaştığı bir iletişim ya da bildirim aracı olarak tanımlanabilen sürdürülebilirlik raporlaması, literatürde “kurumsal sorumluluk raporlaması”, “kurumsal vatandaşlık raporlaması” ya da “üçlü rapor” olarak da adlandırılmaktadır (URL-1, 2016).

Sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal raporlama arasında bilgi ihtiyacını giderme amaçlı olarak ortaya çıkmaları açısından bir benzerliğin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları yalnızca bir bildirim aracı değil aynı zamanda finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiyi de açıklamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları hazırlayan işletmeler, sürdürülebilirlik konusunda gelecek hedeflerini oluşturmakta ve işletmenin olumlu ya da olumsuz taraflarını belirleyebilmektedirler. Bununla birlikte sürdürülebilir olma durumlarını raporlamak işletmelerin maddi olmayan değerlerini de sergilemesine olanak sağlayarak kurumsal imaj oluşturmakta ve müşteri sadakatini sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları işletmelere rakipleri ile kıyaslama olanağı da sağladıkları için oldukça önemli bir rol üstlenirler (Borsa İstanbul, 2014, 33).

Sürdürülebilirliğin raporlanmasının işletmelere sağladığı bazı önemli katkıları şu şekilde sıralamak mümkündür. (Herzig ve Schaltegger, 2006, 302):

- Yalnızca finansal değil, çevresel ve sosyal olarak değer yaratan ürün, hizmet ve faaliyetlerin belirlenmesi,
- Rakiplere karşı kıyaslama imkânı tanınması ve rekabet üstünlüğü sağlanması,
- Marka değerini ve işletme itibarını arttırması
- Kurumsal hesap verilebilirliğin artırılması
- İşletme içi kontrol sağlanması ve çalışanları olumlu yönde güdülemesi



Gerek Türkiye’de gerekse dünyada sürdürülebilirlik çalışmaları amacıyla kurulan bazı önemli kuruluşlar Tablo 1’de kuruluş yılları ve açıklamaları ile birlikte sunulmuştur.

**Tablo 1:  
Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili kuruluşlar**

Yıl	Kuruluş	Açıklama
1992	Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi	Ekonomik büyüme, çevre dengesi ve sosyal gelişim konularından yola çıkarak 3 ana faktör yoluyla sürdürülebilir kalkınma üzerine ortak taahhütlerini ortaya koyan uluslararası 209 şirketin koalisyonundan oluşmaktadır. 2004 yılında İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye) kurulmuştur. Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi (WBCSD)’nin Türkiye’deki tek iş ortağı ve temsilcisidir.
1995	Avrupa Kurumsal Sosyal Sorumluluk Birliği	Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının uluslararası standartlarda yaygınlaşmasını ve sosyal sorumluluk bilincini uluslararası alanda tanıtmayı amaçlayan dernek, bu kapsamda sürdürülebilir kalkınma, kurumsal yönetim ve kamu-özel sektör-sivil toplum ortaklıklarını temel alan bir yaklaşım ile gönüllülük esasını faaliyetlerini sürdürmektedir. 2005 yılında Türkiye Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği kurulmuştur. 2008 yılından beri de CSR Europe’nin üyesidir.
2000	Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi	Sürekli rekabet içindeki iş dünyasına ortak bir kalkınma kültürü oluşturmak üzere evrensel ilkeler öneren yenilikçi bir kurumsal sorumluluk yaklaşımıdır. Vizyonu, “Sürdürülebilir ve kapsamlı küresel ekonomi” olan Global Compact’e taraf olmak tamamen gönüllülük esasına dayanmaktadır. Farklı millet, dil, kültür bağlamlarında benimsenmesi amacına hizmet eden ulusal ağlar, aynı zamanda şirketlerin bir araya gelerek sürdürülebilirlik konularında harekete geçmeleri için önemli bir platform oluşturmaktadır. 2002 yılında Global Compact Türkiye kurulmuştur.
2008	Karbon Saydamlık Projesi	İklim değişikliğinin etkilerini azaltmak ve doğal kaynakları korumak amacıyla iş dünyasının işleyiş şeklini değiştirmek üzere çalışır. 2010 yılında Carbon Disclosure Project (CDP) Türkiye kurulmuştur.
2010	Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi	Düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK’lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyondür. Bu koalisyon, kurumsal raporlama sürecinin gelişiminde bir sonraki adımın değer yaratma hakkında iletişim kurmak olduğu görüşüne sahiptir.
2011	Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu	Borsaya kayıtlı Amerikan şirketleri tarafından önemli sürdürülebilirlik hususlarının yatırımcılar ve kamu yararına açıklanmasında kullanılmak üzere sürdürülebilirlik muhasebesi standartları oluşturan ve kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştür.

**Kaynak:** Önce vd. 2015, 238-239.

Çalışmanın bu bölümünde sürdürülebilir raporlamada kullanılan raporlama çerçevelerine yer verilecektir.

### 3.1. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) sürdürülebilirlik raporlaması rehberleri geliştirerek sürdürülebilir küresel bir ekonomi için çalışan enternasyonal bir organizasyondur (URL-2, 2016). GRI çerçevesinde, işletmelerin gerek ekonomik, gerekse çevresel ve sosyal performanslarını ölçmeleri ve raporlamaları için gereken göstergeler yer almaktadır. GRI uygulaması seneler itibari ile güncellenmiş ve yeni sürümleri ortaya çıkmıştır. 1997 yılında oluşturulan bu girişimin ilk kılavuzu 2000 yılında yayınlanmış ve 2013 yılında ise son haliyle yayınlanmıştır. Bu süreç ise aşağıdaki şekilde gösterildiği gibidir (Önce vd. 2015, 238).



Şekil 2: Küresel Raporlama Girişimi Tarihsel Süreci

Küresel Raporlama Girişimi (GRI)'nin raporlama rehberinin ilki 2000 yılında G1 ismi ile yayınlanmıştır. Bir yıl sonra Johannesburg'da düzenlenen "Sürdürülebilir Gelişme Konferansı'nda" ise raporlama ilkelerinin güncellenmesi kararı alınarak G2 ismi ile yeni bir rehber yayınlanmıştır. 2006 yılına gelindiğinde ise çeşitli ülkelerden akademisyenler, sanayi temsilcileri, bazı sivil toplum kuruluşları yöneticileri ve hükümet temsilcilerinden oluşan üç bini aşkın üyenin birlikte çalışması sonucu G3 adlı rehberi yayınlanmıştır. Bu rehberde, raporlanması gereken temel bölümlerin işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarından oluştuğu belirtilmiştir. 2011 yılında ise G3.1 isimli rehber yayınlanmıştır. Bu rehber ise G3'ün cinsiyet, insan hakları ve toplum konuları ile genişletilmiş ve güncellenmiş hali olarak yayınlanmıştır. 2013 yılı haziran ayında ise en güncel rehber olan G4 yayınlanmış ve bu rehberin 2015 yılı itibariyle uygulanmasına karar verilmiştir (Aksoy, 2013, 38).

GRI çerçevesini kullanarak geliştirilen sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin taahhütleri, stratejileri ve yönetim uygulamaları kapsamında ortaya çıkan neticeleri kapsar. Raporlar, aynı zamanda şu amaçlar için kullanılır (GRI G3 Global Reporting Initiative Turkish Guideline);

- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü diğer girişimlerle kıyaslanması ve değerlendirilmesi,

## Kurumsal Sürdürülebilir lik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü

108

- İşletmenin (kurumun) sürdürülebilir kalkınma beklentilerini nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin gösterilmesi,
- Performansın, işletme (kurum) içinde ya da farklı kurumlarla zaman içinde kıyaslanması.

GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzunda yer alan kategori ve unsurlar aşağıdaki Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2:**  
**Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzunda Yer Alan**  
**Kategori ve Unsurlar**

Kategori	Ekonomik	Çevresel		
Unsurlar <sup>II</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ekonomik Performans</li><li>• Piyasa Varlığı</li><li>• Dolaylı Ekonomik Etkiler</li><li>• Satın Alma Uygulamaları</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Malzemeler</li><li>• Enerji</li><li>• Su</li><li>• Biyolojik Çeşitlilik</li><li>• Emisyonlar</li><li>• Atık Sular ve Atıklar</li><li>• Ürün ve Hizmetler</li><li>• Uyum</li><li>• Nakliye</li><li>• Genel</li><li>• Tedarikçinin Çevresel Bakımdan Değerlendirilmesi</li><li>• Çevresel Şikayet Mekanizmaları</li></ul>		
Kategori	Sosyal			
Alt Kategoriler	İşgücü Uygulamaları ve İnsana Yaraşır İş	İnsan Hakları	Toplum	Ürün Sorumluluğu
Unsurlar <sup>II</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• İstihdam</li><li>• İşgücü/Yönetim İlişkileri</li><li>• İş Sağlığı ve Güvenliği</li><li>• Eğitim ve Öğretim</li><li>• Çeşitlilik ve Fırsat Eşitliği</li><li>• Kadın ve Erkekler için Eşit Ücret</li><li>• Tedarikçinin İşgücü Uygulamaları Bakımından Değerlendirilmesi</li><li>• İşgücü Uygulamaları Şikayet Mekanizmaları</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yatırım</li><li>• Ayrımcılığın Önlenmesi</li><li>• Örgütlenme ve Toplu Sözleşme Hakkı</li><li>• Çocuk İşçiler</li><li>• Zorla veya Cebren Çalıştırma</li><li>• Güvenlik Uygulamaları</li><li>• Yerli Halkların Hakları</li><li>• Değerlendirme</li><li>• Tedarikçilerin İnsan Hakları Bakımından Değerlendirilmesi</li><li>• İnsan Hakları Şikayet Mekanizmaları</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yerel Toplular</li><li>• Yolsuzlukla Mücadele</li><li>• Kamu Politikası</li><li>• Rekabete Aykırı Davranış</li><li>• Uyum</li><li>• Tedarikçinin Toplum Üzerindeki Etkiler Bakımından Değerlendirilmesi</li><li>• Toplum Üzerindeki Etkilere İlişkin Şikayet Mekanizmaları</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Müşteri Sağlığı ve Güvenliği</li><li>• Ürün ve Hizmet Etiketlemesi</li><li>• Pazarlama İletişimi</li><li>• Müşteri Gizliliği</li><li>• Uyum</li></ul>

**Kaynak:** GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) G4 Raporlama Kılavuzu'nda raporlama ilkeleri "Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler" ve "Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler" olmak üzere iki bölümde incelenmektedir. Bu ilkeler Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3:**  
**GRI G4 Raporlama İlkeleri**

Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler	Rapor Niteliğinin Belirlenmesine İlişkin İlkeler
<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Paydaş Kapsayıcılığı</li><li>✓ Sürdürülebilirlik Bağlamı</li><li>✓ Önceliklendirme</li><li>✓ Eksiksizlik</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Denge</li><li>✓ Karşılaştırılabilirlik</li><li>✓ Doğruluk</li><li>✓ Zamansal Tutarlılık</li><li>✓ Netlik</li><li>✓ Güvenilirlik</li></ul>

**Kaynak:** GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) bütünleşik sorumluluk raporlaması konusunda dünya çapında en yaygın olarak kabul görmüş olan inisiyatifdir. 2015 yılı itibariyle, dünya genelinde 7547 kuruluş, toplam 24405 adet sürdürülebilirlik raporu yayınlamıştır. Bu raporların yaklaşık %70'i (18.743'ü) ise Küresel Raporlama Girişimi (GRI) raporudur. Türkiye'de de durum benzerdir. 2005-2014 yılları arasında 72 kuruluşun yayınladığı 181 adet raporun 130 tanesi GRI raporlama rehberi doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu verilerden de anlaşılacağı üzere sürdürülebilirlik raporu hazırlayan işletmelerin büyük bir bölümü rapor türü olarak GRI'yi seçmektedir. Bu durumun nedeni ise GRI rapor uygulamasının gerek uluslararası büyük işletmelerin gerekse ulusal boyuttaki küçük ve orta ölçekteki işletmelerin uygulayabileceği bir rapor türü olmasıdır. Bunun yanı sıra GRI raporu hazırlama rehberinin farklı dillere çevrilmiş olması, yatırımcı, devlet ve diğer paydaşlarca kabul edilmiş olması ve diğer raporlama uygulamalarına göre daha kolay ve kullanışlı olması gibi durumlar GRI raporlama türünün tercih edilmesinin diğer nedenlerini oluşturmaktadır (Önce vd. 2015, 251).

### **3.2. AA1000APS Hesap Verebilirlik Prensipleri Standardı (Account Ability Principles Standard)**

AA1000APS, dünya genelinde kabul görmüş raporlama ilkeleri meydana getirmeyi ve bu ilkeler doğrultusunda uluslararası işletmelerin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesini amaçlamaktadır (URL-3, 2016). 1999 yılında oluşturulan AA1000APS Hesap Verebilirlik Prensipleri Standardı, işletmelerin hem sosyal açıdan hem de ahlaki açıdan hesap

verebilirlikleri hususundaki raporlama ilkelerinden oluşur. Planlamadan başlayıp denetimle sona eren tüm süreç kapsamında işletmelerin tüm paydaşlar ile iletişim sağlaması gerektiğini açıkça dile getiren ve bunun için geliştirilen önemli standartlardan birisidir (Önce vd. 2015, 237).

### **3.3. Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UN Global Compact - UNGC)**

Topluma, pazara ve insanlara yarar sağlayan sürdürülebilir kapsamlı bir küresel ekonomi yaratmayı vizyon edinmiştir. 2000 yılında başlatılan Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) Bu vizyonun gerçekleşmesi için insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzlukla mücadele ve stratejik önlem alma gibi konularda işletmelere destek vermeyi amaçlamaktadır ve bu konular kapsamındaki ilkeleri içermektedir (URL-4, 2016).

### **3.4. OECD Çokuluslu İşletmeler Rehberi (OECD MNE Guidelines)**

Bu raporlama rehberi, çokuluslu işletmeler için “sorumlu iş” bağlamında oluşturulmuş tavsiyeleri içermektedir. Bu tavsiyeler OECD ülkeleri tarafından oluşturulmuştur. OECD Çokuluslu İşletmeler Rehberi iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde sorumlu iş prensipleri, genel çerçeve, raporlama, insan hakları, çevre, tüketici hakları, bilim ve teknoloji başlıkları çerçevesinde genel politikalar ve uygulamalar anlatılmıştır. İkinci bölümde ise ilk bölümde anlatılan politikaların yorumlanmasına yer verilmiştir (Aksoy 2013, 44).

### **3.5. IFC Performans Standartları (IFC Performance Standards)**

Bu standartlar işletmelerin sosyal ve çevresel boyuttaki değerlendirme sürecindeki risklerin yönetilmesine ilişkin olarak hazırlanmıştır. İlk olarak 2006 yılında oluşturulan bu standartların son versiyonu 1 Ocak 2012 yılında yayımlanmıştır. Bu rehberde sekiz adet sosyal ve çevresel performans standardı belirlenmiştir bu standartlar (IFC Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, 2012, 2);

- Ölçme ve Çevre Yönetimi,
- İşgücü ve Çalışma Koşulları,
- Kaynak Verimliliği ve Kirliliğin Önlenmesi,
- Toplum Sağlığı, Güvenliği,
- Arazi Edinimi ve Zorunlu Yeniden Yerleşim,
- Biyolojik Çeşitliliğin ve Sürdürülebilir Doğal Kaynakların Yönetimi,

- Yerli Halklar,
- Kültürel Miras

### 3.6. Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project - CDP)

Dünya genelinde son yıllarda yaygın denilebilecek bir oranda kullanılan raporlama çerçevelerinden biri de Karbon Saydamlık Projesi (CDP)'dir. CDP Raporlaması, İklim değişikliği, su kullanımı, ormanlara verilen zarar, tedarik zincirlerinin çevresel riskleri konuları üzerinde oluşturulmuştur. Karbon Saydamlık Projesi, işletmelerin çevresel performansını ölçmesi, yönetmesi ve paylaşabilmesini sağlayan küresel bir raporlama sistemidir (Borsa İstanbul, 2014, 36).

### 3.7. Entegre Raporlama (Integrated Reporting - IR)

Entegre raporlama en genel anlamı ile işletmelerin, yönetim ve finansal performansı ile ekonomik, çevresel ve sosyal faktörler arasındaki bağlantıyı birlikte kapsayan raporlama türü olarak tanımlanabilir. Entegre raporlama ile sunulan bilgiler işletmelerin sürdürülebilirliğiyle ilgili karar almasında önemli rol oynar. Bununla birlikte entegre raporlama, bilgi kullanıcılarına karar verme süreçlerinde yardımcı olur. Bu sebeple "Uluslararası Entegre Raporlama Komisyonu" öz, belirgin ve kapsamlı entegre raporlama çerçevesinin geliştirilmesini amaçlamaktadır (Karğın vd. 2013, 27).

### 3.8. ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Rehberi Standardı (ISO 26000 Social Responsibility):

2010 yılının kasım ayında yayınlanan ISO 26000 "ISO 14001" ve "ISO 9001" gibi sertifikasyona bağlı bir standart değildir. ISO 26000 Sosyal Sorumluluk Rehberi Standardı, özellikle sürdürülebilirlik ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmek isteyen tüm işletme ya da kurumlara yol gösteren rehber ilkeleri kapsamaktadır. ISO 26000 hükümetler, sivil toplum kuruluşları, sanayi ve tüketici grupları ve emek örgütleri temsilcileri gibi pek çok farklı paydaşlar arasındaki görüşmelerin ardından 2010 yılında uygulamaya koyulmuştur (URL-5, 2016).

### 3.9. Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Yeri ve Önemi

Sürdürülebilirlik kavramı ile işletme faaliyetlerinin sosyal, ekonomik ve de çevre ile ilgili olan sonuçlarının bütünleşik olarak raporlanması gerektiği tezini gündeme gelmektedir. Bu yönüyle sürdürülebilirlik anlayışının, raporlama ve ilgili kişiler için bilgileri üretme görevini üstlenen muhasebe için yeni bir uygulama ve uğraş alanı olduğunu söylemek mümkündür (Özsözügün Çalışkan, 2012, 133).

## **Kurumsal Sürdürülebilir lik İle İlgili Raporlama Çerçevesi Ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü**

**112**

Güvenilir, doğru ve tutarlı bilgilerin sağlanması, açık net ve anlaşılır bir şekilde bilgi kullanıcılarına ve işletmenin diğer tüm paydaşlarına sunulması ancak ve ancak muhasebe işlevi ile mümkündür. Bilhassa sürdürülebilir raporlamaya özgü uluslararası ölçekte kabul görmüş, özel yasal veya örgütsel bir çerçeve olmadığından sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarla ilgili verilerin elde edilmesinde bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu sebeple finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi ve doğruluğunun güvence altına alınarak raporlar yansıtılmasında muhasebe fonksiyonunun önemi daha da artmaktadır (Jones, 2010'a atfen Aksoy, 2013, 48).

Günümüzde birçok işletme bazen yasal baskılardan bezen de rekabet ortamında ayakta kalabilmek için bir takım taahhütlerde bulunurlar. Bu taahhütlerin yerine getirilmesi ve işletmenin sürdürülebilirlik performansının belirlenmesi sürecinde muhasebe fonksiyonuna önemli görevler düşmektedir. Zira muhasebe, iş hayatındaki en temel ölçüm araçlarından biridir ve muhasebe sistemi sayesinde performansın ölçülüp algılanması ve işletmenin iktisadi değerlerinin verimli bir şekilde kullanılması ve yönetilmesi mümkün olur. Bütün bu nedenlerden dolayı muhasebe fonksiyonunun bir başka ifade ile muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerinin sürdürülebilirlik konusuna eğilmeleri gerekmektedir çünkü sürdürülebilirlik anlayışının özellikle de şu konularda muhasebenin yardımına ihtiyacı vardır (Özsözgün Çalışkan, 2012, 140-141);

- İşletmelerin sürdürülebilirlik konumlarının tespiti,
- İşletmelerin sürdürülebilirlik hedeflerinin tespiti ve işletme altyapısının bu hedeflere yönelik olarak yapılandırılması,
- Sürdürülebilir raporlanma ve denetim,
- Sürdürülebilirlik eğitimleri.

Muhasebe fonksiyonu, işletmelerin hem sürdürülebilirlik raporlarına yönelik bilgilerin üretilmesi ya da tespit edilmesi sürecinde hem de denetim işlevi sayesinde bu bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması sürecinde sürdürülebilir raporlama açısından oldukça önemli roller üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik işlem veya aşamalarının da yönetime raporlanması sürecinde etken olan muhasebenin bu yönüyle de kurumsal sürdürülebilirliğe fayda sağladığı söylenebilir.

Sürdürülebilirliğin multidisipliner bir anlayış olduğu ve muhasebe sistemi aracılığı ile sürdürülebilirliğe ya da sürdürülebilir raporlamaya yönelik bilginin üretilmesini söylemek mümkündür. Bununla birlikte gerek muhasebe meslek mensupları, gerekse muhasebe finansman

akademisyenlerinin özellikle de raporlamaya güvenin sağlanması açısından yeni ve daha iyi sürdürülebilirlik yönetimi uygulamaları geliştirmeye destek olması gerekliliği de dile getirilebilir (Özsözgün Çalışkan, 2012: 156).

#### IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda gerek yasal baskılar sebebi ile gerekse rekabet ortamında ayakta kalmak amacı ile kurumsal sürdürülebilirlik raporları hazırlayarak faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal boyutlarını açıklamayı tercih eden kuruluş sayısı artmaktadır. Bu durum ise sürdürülebilirliğin raporlanması ile ilgili bir takım yöntem, yaklaşım ve çerçevelerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu çerçevelerden biri olan ve her ölçekteki işletmelerin kullanabildiği, tüm işletme paydaşlarınca kabul edilen ve daha kullanışlı ve kolay uygulanabilir olma özelliklerine sahip Küresel Raporlama Girişimi'nin (GRI) sürdürülebilirlik raporlaması konusunda dünya genelinde en yaygın olarak kabul görmüş bir raporlama çerçevesi olduğunu söylemek mümkündür. Bu yaygın kabul görüşün en önemli nedeni ise GRI raporlama çerçevesinin muhasebe organizasyonu ile entegrasyonudur. Esasen hangi raporlama çerçevesi tercih edilirse edilsin raporlama için ihtiyaç duyulan güvenilir ve tutarlı bilgilerin, açık ve anlaşılır bir şekilde bilgi kullanıcılarına ve işletmenin diğer tüm paydaşlarına sunulması ancak ve ancak muhasebe ile mümkündür. Zira muhasebe en etkin ölçüm aracı, bilgi aracı ve kontrol aracıdır. Sürdürülebilirlik hedef ve amaçlarının belirlenmesi ve işletmelerin özellikle de finansal durumunun bu amaç ve hedeflere yönelik olarak yapılandırılması da muhasebe organizasyonu ile mümkün olacaktır. Muhasebenin kaydetme ile yorumlama işlevleri arasında geçen süreçteki dinamizmi sürdürülebilir raporlamada da kendini göstermekte ve bilgilerin paydaşlara ulaşması aşamasında oldukça etkin bir rol oynamaktadır. Çünkü muhasebe fonksiyonu sadece güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamada değil aynı zamanda bu bilgilerin denetimi ve paydaşlara raporlanması sürecinde de önemli görevler üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilir raporlamanın muhasebe organizasyonu ile entegrasyonunun sağlanması işletmelerin sürdürülebilirliklerini ve dolayısıyla katma değerlerini arttırarak sürdürülebilir işletme imajını oluşturur ve böylelikle rekabet avantajı da yaratır.

Çalışmada kurumsal sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin olarak düzenlenen bazı raporlama çerçevelerine değinilerek muhasebe fonksiyonunun sürdürülebilirlik raporlamasındaki rolü ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Bundan sonra yapılacak çalışmalar için sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili farklı raporlama çerçevelerinin incelenmesi ve muhasebe fonksiyonunun baş aktör olarak görev alacağı yeni ve daha iyi bir raporlama çerçevesi oluşturulması ile ilgili önerilerin



**Kurumsal  
Sürdürülebilir  
lik İle İlgili  
Raporlama  
Çerçevesi Ve  
Sürdürülebilir  
Raporlamada  
Muhasebenin  
Rolü**

**114**

sunulması faydalı olacaktır. Ayrıca özellikle çevresel ve sosyal maliyetlerin ölçümüne ilişkin ortaya çıkacak sorunlara çözüm önerilerinin geliştirilmesi de oldukça gerekli olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Akgül, U. (2010). Sürdürülebilir Kalkınma: Uygulamalı Antropolojinin Eylem Alanı, *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi Antropoloji Dergisi*, 24: 133-164.
- Aksoy, Ç. (2013). Sürdürülebilirlik Performansının Değerlendirilmesine Yönelik Ölçek Önerisi ve Türkiye'deki İşletmelerde Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Borsa İstanbul (2014). Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi, <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf> (01.12.2015)
- Bozdoğan, R. (2005) Sürdürülebilir Gelişme Düşüncesinin Tarihsel Arka Planı *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 50: 1011 – 1028.
- GRI, Global Reporting Initiative Guideline G3 Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G3ReportingGuidelines.pdf> (24.02.2016)
- GRI, Global Reporting Initiative Guideline G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu "Raporlama İlkeleri ve Bildirimler" <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Turkish-G4-Part-One.pdf> (12.02.2016).
- Herzig, C. and Schaltegger, S. (2006). Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overview. Sustainability Accounting and Reporting. (Ed: S. Schaltegger, M. Bennet and R. Burrit). Netherlands, Dordrecht: Springer, s.301-324. [https://books.google.com.tr/books?id=At9LjvaPY2UC&printsec=frontcover&hl=tr&sourcegbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=At9LjvaPY2UC&printsec=frontcover&hl=tr&sourcegbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false) (10.01.2016).
- IFC Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, (2012), [http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/c8f524004a73daeca09afdf998895a12/IFC\\_Performance\\_Standards.pdf?MOD=AJPERES](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/c8f524004a73daeca09afdf998895a12/IFC_Performance_Standards.pdf?MOD=AJPERES) (21.01.2016).
- Jones, M. J. (2010) Accounting For The Environment: Towards A Theoretical Perspective For Environmental Accounting And Reporting, *Accounting Forum*, 34(2): 128 - 129.
- Karğın, S. Aracı, H. Aktaş, H. (2013), Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1): 27-46.
- Kuşat, N. (2012). Sürdürülebilir İşletmeler İçin Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İçsel Unsurları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*. XIV(II): 227-242.

- Önce, S. Onay, A. ve Yeşilçelebi, G. (2015). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum. *Journal of Economics Finance And Accounting*, 2(2): 230-252.
- Özsözgün Çalışkan A. (2012). İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi *Mali Çözüm Dergisi* (112), 133-160.
- Tokgöz, N. Önce, S. (2009). Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XI(I): 249-275.
- Torum, O. Yılmaz, A. (2009). Havacılıkta Sürdürülebilirlik Yönetimi: Türkiye'deki Hava Limanları İçin Sürdürülebilirlik Uygulamaları Araştırması, *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 4(2): 47-58.
- URL-1 (2016). <http://www.sercomconsulting.com/srh.html> (23.03.2016).
- URL-2 (2016), <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx> (20.02.2016)
- URL-3, (2016), <http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf> (10.03.2016)
- URL-4 (2016). <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission> (01.03.2016).
- URL-5 (2016). <http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm> (06.03.2016).
- Wilson M. (2003) Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come From?, *Ivey Business Journal*, <http://iveybusinessjournal.com/publication/corporate-sustainability-what-is-it-and-where-does-it-come-from/> (03.01.2016).

## Performans Yönetiminde Performans Değerlendirme ve Öneri Sistemlerinin Sürdürülebilir Verimliliğe Etkisinin İncelenmesi: Bir Örnek Olay Çalışması

Yrd. Doç. Dr. Hatice SARIALTIN

Sakarya Üniversitesi, Sapanca Meslek Yüksekokulu  
Muhasebe ve Vergi Bölümü  
hsarialtin@sakarya.edu.tr

### ÖZET

Çalışmanın amacı, bir süt ürünleri işletmesinin Performans Yönetimi Sistemi kapsamında gerçekleştirdiği bireysel performans değerlendirme ve öneri sistemi ile sürdürülebilir verimlilik arasındaki ilişki ve etkileşimlerin derinlemesine incelenmesidir. Çalışma, tanımlayıcı ve açıklayıcı nitel bir örnek olay incelemesi olup, veriler anket formu ile yapılandırılmış ve yarı-yapılandırılmış yüz-yüze görüşmeler ve doküman inceleme ile sağlanmış, betimsel analiz yaklaşımıyla analiz edilmiştir. Örnek işletmenin sınıfında iyi uygulama örneği olan performans değerlendirme ve öneri sistemini sürdürülebilir verimlilik ile nasıl bütünleştirdiği konusunda literetüre katkı yapabilecek bulgulara ulaşılmıştır. Ayrıca, çalışmanın sonuçları genellenebilir olmasa da, performans yönetim sistemini revize etmek veya mevcut performans sistemlerine sürdürülebilir verimlilik, verimlilik artırma projeleri ve öneri sistemi konularını dahil etmek isteyen işletmeler için uygulanabilir sonuçlara ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Performans Yönetimi, Performans Değerlendirme, Sürdürülebilir Verimlilik, Öneri Sistemleri, Süt Ürünleri İşletmesi.

## Examining the Impact of Performance Evaluation and Suggestion Systems of Performance Management on Sustainable Productivity: A Case Study

### ABSTRACT

The purpose of the study is to investigate the relationships between individual performance evaluation and suggestion systems with sustainable productivity and interactions among them in a big-sized dairy products company which has an integrated Performance Management System. Therefore, the study is a descriptive and explanatory qualitative

Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması

117

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması  
118**

---

study in nature, and case study method has been used for the research and descriptive analysis approach has been adopted. From this view, a a-three part comprehensive questionnaire has been designed to collect data and responds of the participants have been taken through face-to-face structured and semi-structured interviews and document analysis visiting the business regularly. The study culminates with the findings that would be able to contribute to the literature on how the case organization integrated sustainable productivity with its performance and suggestion systems both are the best in class practices. Although not generalizable, applicable results also have been reached for those who want to revise their performance management systems including sustainable productivity.

**Key Words:** Performance Management, Performance Evaluation, Sustainable Productivity, Suggestion Systems, Dairy Products Company.

### **I.GİRİŞ**

Sürdürülebilirlik, var olan sınırlı kaynaklarımızı gelecek nesillere yetecek biçimde ve çevreye zarar vermeden kullanarak ve birim maliyetleri düşürerek üretmeye devam etmeyi; yani, en az çevresel etkiyle faktör verimliliğini artırmayı ifade etmektedir (Prokopenko, 1992; MPM, 2004; Prokopenko ve North, 2011). Faktör verimliliğini artırmak bugün pek çok işletmenin temel amacı durumuna geldiğinden dünyanın her yerinde gittikçe artan sayıda işletme ellerindeki kaynakları akılcı biçimde kullanabildikleri iş ve malzeme (mühendislik) teknikleri, kalite ve İnsan kaynakları uygulamaları ve performans yönetimi ve değerlendirme yoluyla Verimlilik Artırma Projeleri (VAP'lar) yürütmektedir (Eksen, 2010; Sariatın ve Yılmaz, 2011). **Bu bağlamda çalışmanın amacı, büyük ölçekli bir süt ve süt ürünleri işletmesinin Performans Yönetim Sistemi kapsamında gerçekleştirdiği sınıfta iyi uygulama örnekleri olan bireysel performans değerlendirme ve öneri sistemleri ile sürdürülebilir verimlilik arasındaki ilişki ve etkileşimlerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.**

2000'li yıllardan sonra işletmelerin benimsedikleri Kalite Yönetimi uygulamaları ve diğer global yönetim sistem standartları sayesinde daha da önem kazanan performans ölçme ve değerlendirme, öncelikle İnsan Kaynakları Yönetimi'nin asli görevidir. (Huselid, 1995; Yüksel, 2003; Sabuncuoğlu, 2008, Bingöl, 2014). Diğer taraftan yoğun rekabet ortamında verimlilik ve kar odaklı çalışmak durumunda olan işletmeler için performans ölçme ve değerlendirme süreçleri, aynı zamanda stratejik yönetim uygulamalarından biri haline gelmiştir (Dorgan, vd. 2006; Sahu, 2007; Armstrong, 2009; Chubb, vd, 2011; DelCampo, 2011; Dessler, 2013). Nasıl bir performans yönetim sistemi çerçevesinde ölçme-değerleme

yapılmalıdır? İşletmenin odaklanması gereken kritik performans alanları nelerdir? Bu performans alanları için performans amaçları ve bunların ölçüm kriterleri neler olmalıdır? Performans sonuçları nasıl değerlendirilmelidir? Performans yönetimi sisteminin sürekliliği nasıl sağlanmalıdır? Bu ve benzeri birçok soru, kaynaklarını olabildiğince etkin ve verimli kullanarak rekabetçi kalmayı hedefleyen bütün yöneticilerin stratejik sorunudur ve çözüm iyi yapılandırılmış performans yönetim sisteminde aranmaktadır (Atılğan, 2002; Sarialtın, 2003; Dorgan, vd. 2006; Peşkirioğlu, 2014). Performans Yönetimi, organizasyonun neyi başarmak zorunda olduğu hakkında gerekli süreçlerin tespit edildiği ve çalışanların kısa ve uzun vadede bu yönde çalışmalarının ve gelişimlerinin sağlandığı bir süreçtir ve süreçten sadece İK değil, bütün hat yöneticileri sorumludur (Armstrong, 2009: 9-10). Literatürde işletmenin stratejik planında yer alan örgütsel ve bireysel verimlilik hedeflerini hayata geçiren sistemin, yine performans yönetim sistemi veya kurumsal performans yönetimi olduğu açıklanmaktadır (Dorgan vd, 2006; Subramaniam, 2010; Peşkirioğlu, vd. 2013, Aguinis, 2014). Makro düzeyde verimlilik artışlarının mikro (işletme) düzeyde sağlanan artışların toplamı olduğu düşünüldüğünde (Akal, 2011), ülkelerin makro plandaki verimlilik başarısı, ancak işletme odaklı verimlilik artışlarıyla ve sürdürülebilir verimlilik projeleriyle mümkündür.

## II. Literatür İnceleme

Çalışmaya konu olan işletmenin uygulamalarını inceleyen araştırma deseni (Yin, 2011); Çalışılacak durumun belirlenmesi, araştırmanın ana amacı ve alt amaçların belirlenmesi, araştırmaya katılacak bireylerin seçilmesi ve onay alma, veri toplama aracını (kapsamlı anket) oluşturma, verilerin toplanması, verilerin ana amaç ve alt amaçlarla ilişkilendirilerek analiz edilmesi, analiz bulgularının kavramsallaştırılması ve sonuçların yorumlanması şeklinde tasarlanmıştır. Bütün bu aşamalarda araştırma konusuyla ilgili literatür etkili bir şekilde kullanılmaya çalışılmıştır.

### 2.1. Performans Yönetim Sistemi ve Bireysel Performansın Değerlendirilmesi

Bireysel performans değerlemesi, bireyin görevindeki başarısı, işteki tutum ve davranışları, ahlak durumu ve özelliklerinin objektif ölçütlere göre belirlenmesi sürecidir (Yüksel, 2003: 180; Sabuncuoğlu, 2008: 184; DelCampo, 2011: 122). Uyargil (2013: 3)' e göre ise bireysel performans değerlemesi, bireylerin belirli bir dönemdeki fiili başarı durumları ve geleceğe ilişkin gelişme potansiyellerini belirlemeye yönelik çalışmalar olarak tanımlanmakta ve çoğunlukla çalışanların üstleri tarafından yılda bir ya da birkaç kez formlar eşliğinde değerlendirilmesini içermektedir.

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sitemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması  
120**

---

Kalite-verimlilik yaklaşımlarıyla yeniden şekillenen ve bu çerçevede uygulanan performans değerlemesi, bireyin gelişme yeteneğini ve kuruluşun başarısına olan katkılarını değerlendiren ve işletmenin çalışana sağlayacağı eğitim, ödül, geliştirme ve motivasyonun ne olması gerektiğini ortaya koyan planlı bir süreçtir (Armstrong, 2009: 10; Mitchell ve Gamlem: 2012:190; DelCampo, 2011: 122; Dessler, 2013:285). Sahu'ya göre (2007:2), değerlendirme sürecinde dikkate alınan bireysel performans kriterleri; işin gerektirdiği bireysel hedefler ve pozisyonun yüklediği sorumluluklar; işin etkili bir biçimde yapılması için gereken yetkinlikler ve bireyin daha yüksek sorumluluk alma potansiyelidir. Bu perspektiften performans değerlendirme, çalışanın işletmenin stratejik amaçlarıyla uyumlu hedefler ve standartlar ile gösterdiği performansın karşılaştırılması, standartlara yaklaştırılması veya gelişme potansiyelinin değerlendirilmesi için gerekli iyileştirme ve geliştirme faaliyetlerinin sistematik olarak gerçekleştirilmesidir (Grote, 2002; Dorgan vd, 2006; Dessler, 2013). Yapılan bu tanımlara bakıldığında, performans değerlendirmeyi statik anlamda bir değerlendirme değil de, dinamik bir süreç olarak ele almak gerekmektedir. Bu süreçte çalışanların performanslarını planlama, değerlendirme, geri bildirim sağlama ve performans geliştirmeyi amaçlayan ve konuya daha geniş bir açıdan yaklaşan bu örgütsel sistem, performans yönetim sistemi olarak adlandırılmaktadır (Uyargil, 2009: 210). Günümüzde performans değerlendirme denince; bütüncül bir yaklaşımla örgüt, süreç ve bireysel performansın tek bir performans sistemi kapsamında ölçülüp değerlendirilmesini tanımlayan bir performans yönetimi sistemi anlaşılmaktadır ve bireysel performans değerlemesi bu sistemin en temel parçasıdır (Prasetya ve Masanori, 2010: 84; Dessler,2011:357; Mitchell ve Gamlem, 2012: 185; Uyargil, 2013: 3). Performans yönetimi, performans değerlemesinden temelde üç nedenden dolayı farklılık göstermektedir. Birincisi, performans yönetimi yöneticinin astlarla yılda bir kez bir araya gelerek yapılan bir çalışma değil; günlük veya haftalık ast-üst işbirliğinin sürekli olduğu bir süreçtir. İkincisi, her zaman stratejik amaçlara odaklanan bir süreçtir ve bu süreçte, birey ya da takım performanslarının işletmenin stratejik amaçları ile uyumlaştırılması esastır. Üçüncüsü, birey veya takımın işi daha iyi yapması ve performansı artırma konusunda ek bir eğitim veya yeni bir teşvik planı gibi düzenlemelerle performansı tekrar tekrar değerlendirme ve iyileştirmeler devam etmektedir (Dessler, 2011:357-358). Böylece sistem, sadece çalışan bireylerin değil, bütün bir organizasyonun stratejiye ve sürekli ölçme-iyileştirmeye dayalı olarak nasıl çalıştığını değerlendirmektedir (Sarıaltın, 2003; Chubb, vd. 2011). Performans yönetimi sistemi, amaçlara göre yönetimi ve geleneksel performans değerlemesini bütünleştiren bir stratejik bir yönetim sürecidir

(Armstrong, 2009:10; DelCampo, 2011:128). Ayrıca, çalışanların performans düzeylerini değerlendiren ve belgelendiren bir performans yönetimi sistemi, terfi ya da işten çıkarma kararları için de yasal bir gereklilik olmuştur (Adal, 2009; DelCampo, 2011; Bingöl, 2014).

## 2.2. Performans Yönetimi ve Sürdürülebilir Verimlilik İlişkisi

Günümüzde tüketimin ve buna koşut olarak üretimin hızla artması sonucu ortaya çıkan küresel ısınma, iklim değişiklikleri vb. çevresel sorunlar “sürdürülebilirlik” ve “verimlilik” kavramlarının birlikte düşünülmesini gündeme getirmiştir. Buna göre verimlilik kavramı artık çıktılarla girdiler arasındaki oransal ilişkiyi açıklayan bir kavram olmaktan çok; insana ve çevreye saygı ve sürdürülebilirlik esaslarını da içermektedir.

Bu bağlamda, verimliliğin “doğru ürün ya da hizmeti beklenen kalitede, doğru zamanda, çevreye zarar vermeden en az maliyetle üretmektir” şeklinde daha geniş ve nitel tanımları yapılarak (Koç, 2009; Hesapro, 2013), sürdürülebilir verimliliğe dikkat çekilmektedir. Sürdürülebilir verimlilik, kaliteli ve güvenilir ürünleri minimum çevresel etkiyle üretme, müşterilerle sürekli işbirliği içinde olma, çalışanlara iyi bir çalışma ortamı sağlama, enerji verimliliğini artırma, tedarikçileri destekleyen projeler gerçekleştirme ve topluma yönelik sosyal sorumluluk faaliyetlerinin içinde olma çabalarının tümüdür. Diğer bir ifadeyle sürdürülebilir verimlilik, başta insan kaynakları ve doğal kaynaklar olmak üzere üretim faktörlerini yüksek bir toplumsal sorumluluk bilinciyle kullanarak kaliteli, güvenilir ve çevreye duyarlı ürün ve hizmet üretmeye devam etmektir (Prokopenko, 1992; Prokopenko ve North, 2011; Sarıaltın ve Yılmaz, 2011).

1990’lı yıllardan itibaren işletmeler, verimlilik artırma ve kalite yönetimini birlikte ele almaya başlamış ve daha geniş verimlilik yaklaşımlarıyla; verimlilik artırma teknikleri ve projeleri uygulayarak faktör verimliliğini artırmaya odaklanmıştır (MPM, 1999; Koç, 2009; Forfas, 2009). Araştırmacı ve uygulayıcıların da tespiti kalite performansı ile verimlilik arasında önemli ölçüde pozitif bir ilişki olduğu yönündedir (Kontoghiorghes ve Gudgel, 2004; Verimlilik Genel Müdürlüğü, 2012; WCPS, 2012). Ayrıca, kaynakları etkin kullanarak sağlanan verimlilik artışının uzun vadede karlılığı da olumlu etkilediği açıklanmaktadır (Tangen, 2005: 40). Yine, literatürde bireysel performans değerlemesini, ödüllendirmeyi ve kariyer gelişimini içeren bir performans yönetiminin verimliliğin yanı sıra müşteri tatminini ve pazar payını artırdığı açıklanmaktadır (Dorgan vd, 2006; Duchon, 2007; Prasetya ve Masanori, 2010). Sonuçta, bir işletmede verimliliği artırmak ve bu artışı sürdürmek yönetim işlevinin temel sorumluluğudur, iyi yönetimle eş anlamlıdır (Akal, 2011).

Hiçbir kural tanımadan bilinçsizce yapılan tüketimi karşılayabilmek için yapılan üretimin eko sistemin yeniden üretme ve özümleme kapasiteleri dahilinde yapılması, yani sürdürülebilir olması zorunludur. (Prokopenko, 2006; Aktaran, Hekimci, 2012). Sürdürülebilirliği iş modellerinin kalbine koyan işletmeler için sürdürülebilir verimlilik; kaynakları israf etmeden, daha az kaynak kullanarak kaliteli ve güvenilir ürünler üretmeye devam ederken, çevre dostu yenilikçi ürünler geliştirme, çalışanların performansını artıran ve bireysel gelişimlerini destekleyen çalışma ve yönetim ortamı sağlama, işgücü, hammadde, sermaye ve enerji verimliliğini artıran projeler gerçekleştirme ve sosyal sorumluluk üstlenme çabalarını kapsayan bir çalışma ve yaşama tarzıdır (Atlas COPCO, 2009; Arçelik, 2014; Borusan, 2014).

İşletmelerin iş ve yönetim süreçlerinde mevcut stratejilerini, politikalarını ve planlarını hayata geçiren kilit yönetim uygulaması, yüksek performansa odaklanan performans yönetim sistemidir (Aguinis, 2014:17; Dessler, 2013:285). Performans yönetim sisteminin yüksek performans, kalite ve verimlilik kültürü oluşturmada pozitif etkisi olduğunu vurgulayan çalışmalara (Çalışkan, 2010; Chen, vd. 2016; Saratun, 2016) göre sistem; hiç olmazsa işgörenle performans anlaşması yapmayı, sürekli geribildirim ve performans değerlendirmeyi kapsamalıdır.

Bir üst amaç olan sürdürülebilirliğin sağlanmasında verimlilik ilkelerine göre yönetimi öngören performans yönetimi, yalnızca kaynakların doğru kullanılmasını değil, doğru işin yapılmasını sağlayan ölçümlerle de kuruluştaki gelecekte olmak istenen yer ve bu yere ulaşmak için gereken stratejilerin uygulanmasını sağlamaktadır (Tümer, 2007: 24). Literatür incelemesine göre, performans değerlendirme ile verimliliği ilişkilendiren çalışmaların 2000'li yılların ortalarında artmaya başladığı görülmektedir (Tangen, 2005; Dorgan vd, 2006; Duchon, 2007). 2007 yılından günümüze kadar verimlilik ile performans yönetimi ve performans değerlendirme ilişkisini daha spesifik olarak inceleyen bazı çalışmalar olduğu görülmektedir (Prasetya ve Masanori, 2010; Subramaniam, 2010; Zaman, 2011; Speziale ve Kloviene, 2014; Saratun, 2016). Türkçe yazında, konuyla ilgili yüksek lisans ve doktora çalışmalarının 2005 yılından sonra başladığı (Yılmaz, 2006; Özbek, 2007; Özen, 2008; Çömlek, 2009), sayıları az da olsa bu çalışmalarda verimlilik ile performans ilişkisinin incelendiği görülmektedir.

### **III. Performans Değerlendirme ve Öneri Sistemine İlişkin Analiz**



Bu bölümde araştırmanın amacı ve cevap aranan araştırma soruları, araştırmanın yöntemi, örneklem, veri toplama süreci ve veri analizi, kullanılan anketin yapısı ve içeriği ile araştırma kısıtları açıklanmaktadır.

### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Araştırma Soruları

*Araştırmanın amacı*, bir süt ürünleri işletmesinin Performans Yönetimi Sistemi kapsamında gerçekleştirdiği bireysel performans değerlendirme ve öneri sistemlerinin sürdürülebilir verimlilik ile ilişki ve etkileşimlerinin ne düzeyde ve nasıl olduğunu konuyla ilgili ilişkilendirmeler ve örüntüler dâhilinde derinlemesine incelemektir. Çalışma, konuyu kendi çerçevesi içinde ve sebep-sonuç ilişkisine dayanarak bütüncül olarak sunmak üzere tasarlanan tanımlayıcı ve açıklayıcı bir örnek olay incelemesidir (holistic single case study) ve aşağıdaki soruların cevapları aranmaktadır:

1. Örnek işletme için sürdürülebilir verimlilik ne anlama gelmektedir ve VAP'ları nelerdir?
2. Performans yönetimi sürecinde, performans değerlendirme ve öneri sisteminin sürdürülebilir verimlilik ile ilişkisi nasıl kurulmuştur?
3. Performans yönetimi sistemi ve öneri sistemi sürdürülebilir verimliliği nasıl etkilemektedir?
4. İşlem adımları, ilişkilendirmeleri, prosedürleri, değerlendirme yöntemleri ve sonuçları bakımından verimlilik temelli bir performans yönetimi, bireysel performans değerlemesi ve öneri sistemi nasıl uygulanmaktadır?

Çalışma, bireysel performans değerlemesini, bireysel önerileri ve verimlilik hedeflerini içeren bir performans yönetimi sistemine yönelik verileri kendi zenginliği ve derinliğinde inceleyerek "sürdürülebilir verimliliğe" dikkat çekmekte ve bunu sağlayabilen bir performans yönetiminin nasıl uygulandığına açıklık getirmektedir. Bu itibarla araştırma sonuçlarının literatüre katkı sağlayabileceği ve pratiğin içinde olan bireyler için uygulanabilir sonuçlar olabileceği düşünülmektedir. Nitel araştırmalarda araştırmacı, topladığı ayrıntılı bilgileri ve araştırma konusunun teorik çerçevesini kullanarak; özelden genele, parçadan bütüne doğru bir akıl yürüterek kavramsal ilişkilendirmeler ve yorumlar yaparak uygulanabilir sonuçlara ulaşabilir (Baxter ve Jack, 2008).

### 3.2. Metodoloji

Araştırma, büyük ölçekli bir süt ürünleri imalat işletmesinin performans yönetim sistemi kapsamında uyguladığı bireysel performans değerlendirme ve öneri sistemlerinin sürdürülebilir verimlilik ile ilişki ve

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**

---

**124**

etkileşimlerini tam anlamıyla anlamaya ve açıklamaya çalışan nitel bir araştırmadır. Yorumlayıcı yaklaşıma dayanan nitel araştırma, görüşme, gözlem ve doküman analizi gibi veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, olgu ve olayların kendi doğal ortamları içinde gerçekçi bir şekilde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırmadır. Bu süreçte “neden” ve “nasıl” sorularının cevapları için öncelikli olarak araştırma konusu ön plandadır (Altunışık vd, 2004; Yıldırım ve Şimşek, 2005; İslamoğlu ve Alnaçık, 2014). Bilgi toplama sürecine aktif olarak katılan araştırmacı, cevaplayıcılarla yüz-yüze derinlemesine görüşmüş ve tümevarımcı bir yaklaşımla ayrıntıları yakalamaya çalışarak araştırma sonuçlarını bu yaklaşımla yorumlamıştır.

**Araştırmanın Örnekleme:** Araştırmacının önceki bilgi ve deneyiminden hareketle, kurumsallaşmış bir performans yönetimi sistemi, öneri sistemi ve verimlilik artırma projeleri olduğu bilinen örnek işletme, amaçlı olarak seçilmiştir. Kasti ya da amaçlı örnekleme, nitel araştırmalarda tercih edilen bir örnekleme türüdür. Tercih nedeni, zengin bilgiye sahip olduğu düşünülen durumların derinlemesine çalışılmasına olanak vermesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2005).

**Yöntem:** Araştırmada, performans yönetimi ve öneri sistemlerinin sürdürülebilir verimlilik ile ilişki ve etkileşimlerini işletme düzeyinde derinlemesine inceleyerek, konuları ve bağlantılarını detaylı bir şekilde tasvir edip açıklamak amaçlandığı için “örnek olay yöntemi” kullanılmıştır. Nitel araştırma desenlerinden biri de örnek olay çalışmasıdır. Örnek olay, kişisel bir araştırma yöntemi olarak belirli bir olguya, duruma veya sürece kendi çerçevesi içinde konsantre olmaya ve birbirini etkileyen prosesleri belirleyip, verileri sebep-sonuç ilişkisine dayanarak açıklamaya elverişli bir yöntemdir (Altunışık, vd, 2004:224). Araştırma konusu hakkında iki ay boyunca sistematik araştırmanın yürütüldüğü bu çalışma; ne, niçin, nasıl sorularına cevaplar bulmak amacıyla konuyla ilgili bütün değişkenlerin karşılıklı etkileşimlerinin incelendiği tanımlayıcı ve açıklayıcı bir örnek olay incelemesidir (Baxter ve Jack, 2008).

**Veri Toplama ve Veri Analizi:** Veri toplamada bireysel görüşme ve doküman inceleme yöntemlerinden yararlanılmıştır. Araştırma, Genel Müdürden ve katılımcılardan onay alındıktan sonra Şubat-Nisan 2015 tarihleri arasında yürütülmüştür. Üç ayrı işletme ziyaretinde gerçekleştirilen görüşmelerde üç bölümden oluşan ve 56 açık uçlu soruyu içeren anket uygulanmıştır (EK,1). Anket hazırlama sürecinde anketin ana bölümleri belirlenmiş, bu bölümlerin altında açık uçlu sorular oluşturulmuştur. İşletmede gerçekleştirilen yapılandırılmış ve yarı yapılandırılmış görüşmeler, bu sorulardan hareketle yapılmıştır.

Derinlemesine görüşmelere dayalı bu araştırmada sorular, eleştirel kaynak inceleme ve kavramsal çerçeveyi oluşturma sürecinde önceden hazırlanmakla birlikte, hiç düşünülmemiş bazı sorular görüşmeler esnasında ortaya çıkmış ve araştırmaya dahil edilmiştir.

Ayrıca, araştırmanın veritabanını zenginleştirmek amacıyla örnek işletmenin İK Politikası, Performans Yönetimi Yönetmeliği, Performans Yönetimi Süreç Akış Şeması, Performans Değerlendirme ve İşgücü Öneri Formları incelenmiş ve doküman bilgileri, araştırma sorularına göre önceden belirlenen temaların; yani cevapları aranan temel konuların analizine dahil edilmiştir. Katılımcıların sözlü ifadelerinin araştırma konusuyla ilgili dokümanların içerdiği bilgilerle karşılaştırılması, elde edilen verilerin geçerliliği açısından önemlidir.

**Veri Analizi:** Elde edilen veriler okunup düzenlendikten sonra araştırma sorularına göre önceden belirlenmiş olan temalar halinde gruplandırılarak betimsel bir yaklaşımla analiz edilmiştir. Esasen nitel araştırmalarda veri toplama, veri analizi ve sonuç çıkarma aynı zamanda gerçekleştiğinden, veri analizi araştırmanın başından sonuna kadar devam eden bir süreçtir. Neuman'a göre (2014), araştırmacı veri toplama sürecinde belli aralıklarla toplanan verilere bir açıklık getirmeye çalışır ve varsa eksik bilgilere yönelir ya da açıklanan konuları teyit etmeye yarayacak verileri toplamaya devam eder. Bu araştırmada da genelde betimsel analiz benimsenmiş olsa da, özelde veriler kendine has bir üslupla analiz edilmiştir. Buna göre, ilk görüşmelerde elde edilen veriler okunup etüd edilerek analiz edilmiş ve hangi verinin hangi temanın altında yer alacağına karar verilmiştir. Bu aşamada hangi verilerin önemli olduğu ve hangilerinin dışlanabileceği katılımcılarla e.postalarla teyitleşerek belirlenmiş ve ikinci görüşme öncesi bir sadeleştirme yapılmıştır. İkinci ve üçüncü görüşmelerden elde edilen verilerin analizi için de aynı yol izlenmiş ve katılımcılarla gerek görüşmeler esnasında gerekse analiz sürecinde sürekli teyitleşerek gerekli-gereksiz veriler ayıklanıp sadeleştirme yapılmış ve ulaşılan bulgular katılımcı ifadelerinden alıntılarla desteklenmiştir.

Analiz sürecinde veriler, katılımcılarla sürekli teyitleşerek yeniden değerlendirme ve tanımlamalara, sadeleştirme ve özetlemelere tabi tutulmuş ve bulgulara dönüştürülmüştür.

**Araştırmada Kullanılan Anket Formu:** Hazırlanan anket, araştırma konusuyla ilgili olarak cevaplayıcıların bilgi, deneyim ve değerlendirmelerini anlamaya çalışan ve konuyu kendi bütünlüğü içinde sorgulayan bir veri toplama aracı olarak tasarlanmıştır. Anket içeriğinin tasarlanması ve soruların hazırlanmasında, İK literatüründen (Huselid,

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**126**

---

1995; Grote, 2002; Yüksel, 2003; Armstrong, 2009; Sabuncuoğlu, 2008; Uyargil, 2013; Dessler, 2013) ve performans yönetimi ile verimlilik ilişkisini inceleyen kaynaklardan yararlanılmıştır (Prokopenko, 1992; Dorgan vd, 2006; Sahu, 2007; Prasetya ve Masanori, 2010; Subramaniam, 2010).

Anketin 14 sorudan oluşan birinci bölümünde katılımcılardan sürdürülebilir verimliliğin ne anlama geldiği, performans değerlendirme ve performans yönetimi ile bağlantısını açıklayan veriler sağlanmıştır. İşletmenin kalite yönetimi uygulamaları, sahip olduğu sistem belgeleri, genel yönetim sistemi, kalite, İK, çevre politikaları, verimlilik artırma projeleri ve performans yönetim sisteminin amaç ve kapsamını sorgulayan sorularla araştırmaya bir altyapı oluşturmak istenmiştir. İkinci bölümde; performans yönetiminin, nasıl uygulandığı ve aşamaları, sürdürülebilir verimlilik ile ilişki ve etkileşimleri, performans değerlendirme periyodu ve kullanılan yöntem, performans geribildirimleri, performans sonuçlarının kullanımı ve performans sisteminin diğer sistemlerle entegrasyonu konularında detaylı bilgiler sağlayan ve görüşmeler esnasında bazıları yeni eklenen veya tekrar sorulan 33 soru yer almıştır. Üçüncü bölümde, bireysel öneri sisteminin ne anlama geldiği, nasıl uygulandığı, sürdürülebilir verimlilik ile ilişkisi ve performans yönetim sistemiyle bağının nasıl kurulduğu hakkında 9 soru yer almıştır. Anket içeriğine göre toplanan veriler, araştırma sorularına göre belirlenen temalara göre gruplandırılarak düzenlenmiş, betimsel analizlerle sadeleştirilerek anlamlandırılmış ve bulgulara dönüştürülmüştür.

Anketin uygulandığı katılımcılar İK Müdürü, Kalite Güvence Müdürü, VAP Koordinatörü, Bakım Müdürü ve kalite mühendisinin işletmede çalışma süreleri ortalama 9 yıl, mevcut pozisyonlarda çalışma süreleri ise ortalama 5 yıl olup, tüm katılımcılar üniversite mezunudur.

**Araştırmanın Sınırlılığı:** Çalışma, örnek olay kapsamında yer alan işletmenin performans yönetim sistemi içerisinde yürütülen bireysel performans değerlendirme ve öneri sisteminin incelenmesiyle sınırlıdır ve pek çok nitel araştırmada olduğu gibi, bu örnek olay incelemesinde de katılımcı sayısı görece olarak düşük olmuştur. Ayrıca, işletmede sürdürülen görüşmeler, doküman inceleme ve katılımcılarla analiz bulgularını sürekli teyitleşme süreci, zaman kısıtı nedeniyle iki ayda tamamlanmıştır. İşletmenin adının gizli tutulması da, araştırmacının işletmeye özgü kavram ve detayları özgürce kullanmasını kısıtlayan diğer bir faktör olmuştur.

#### **IV. Bulgular**

Görüşmeler ve doküman incelemeyle sağlanan detaylı veriler, makale metninde birinci tema bulguları olarak 9 alt grupta; ikinci tema bulguları olarak 12 alt grupta; üçüncü tema bulguları olarak da 2 alt grupta özetlenmiştir. Ulaşılan bulgular; işletmenin performans yönetimi, performans değerlendirme ve verimlilik altyapısı; performans yönetim sisteminin işleyişi, aşamaları, sonuçları ve sürdürülebilir verimlilik ile ilişkisi; bireysel öneri sisteminin işletme için anlamı ve sürdürülebilir verimlilik ile ilişkisi başlıkları altında açıklanmaktadır.

#### 4.1.İşletmenin Performans Yönetimi ve Performans Değerlendirme Sistemi ve Verimlilik Altyapısı

**İşletmenin Sahip Olduğu Yönetim Sistem Belgeleri:** TS EN ISO 9001: 2008 Kalite Yönetim Sistem Standardı, TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Sistem Standardı, ISO 14001 Çevre Yönetimi Sistem Standardı ve OHSAS 18001 Çalışan Sağlığı ve İş Güvenliği Sistem Standardı belgelerine sahip olan işletme, TKY uygulamalarına 2005 yılında başlamış ve sözü geçen yönetim standartlarını kalite yönetimi sistemine 2007 yılında entegre etmiştir.

**İşletmenin Genel Yönetim Sistemi:** TS EN ISO 9001 Kalite Yönetim Sistem Standardı ile TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Sistem Standardı'nı birbirine entegre eden; çevre yönetimi ile iş sağlığı ve güvenliği (İSG) yönetiminin gereklerini de hayata geçiren işletmede entegre yönetim sistemi (EYS) mevcuttur. İşletme, EYS'de var olan ve bütün süreçlerine, birimlere, takımlara ve faaliyetlerine yayılmış olan verimlilik artırma projeleriyle sürdürülebilir verimlilik için çabalayan büyük ölçekli bir süt ürünleri imalat işletmesidir. İşletmenin yazılı misyon ve vizyon bildirimleri, kalite, çevre ve İSG politikaları mevcut olup, işletmede stratejik planlama yapılmaktadır. Bilgi sistemi üzerinden ilgili kişi ve birimlerin eş zamanlı olarak kullanabildiği stratejik planları, iş planları, departman programları, süreç akış ve ürün planları, yazılı prosedürler ve iş talimatları mevcuttur.

**İşletme İçin Sürdürülebilir Verimliliğin Anlamı:** İşletmede, kalite ve gıda yönetimi standartları doğrultusunda faktör verimliliğini artırarak büyümek temel bir stratejidir ve bu stratejinin gereği olarak dokuz yıldır VAP'lar uygulanmaktadır. VAP koordinatörü ve İK yöneticisi sürdürülebilir verimliliğin anlamını şöyle açıklamaktadır: "Ulusal, bölgesel ve dünya pazarlarında yüksek kalite standartlarında ve rekabetçi fiyatlarla gıda üretmek varlığını sürdürebilmek ve gıda güvenliğini sağlamak (çiğ sütün güvenli ve sürdürülebilir kullanımı) ve VAP stratejilerimizin bir gereği olarak sürdürülebilir verimlilik anlayışı, genel yönetim sistemimizin operasyonel temel taşıdır". İşletmenin verimlilik anlayışına göre global piyasalarda rekabetin ve yüksek kalitenin ön koşulu verimliliklidir. Bu nedenle, işletmenin faktör

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**128**

---

verimliliği ile ilgili performans hedefleri, performans yönetim sistemi içinde KPI'lar olarak yer almaktadır.

**İşletmenin Verimlilik Stratejisi:** Örnek işletme, TS EN ISO 9001 Kalite – ve TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi kapsamında bütün süreçlerine, birimlere, takımlara ve bireylere yayılmış olan faktör (işgücü, hammadde, makine-ekipman, enerji) verimliliğini artırma projeleriyle sürdürülebilir verimliliği genel yönetim sisteminin ana felsefesi ve operasyonel temel taşı olarak görmektedir. İşletmenin genel yönetim sürecinde proje takımları aracılığı ile bütün süreçlerine ve departmanlara yayılmış olan VAP'larından bazıları; makine ekipman verimliliğini ve ilgili işgücünün yetkinliklerini artıran Otonom Bakım Sistemi; enerji verimliliği projeleri olan Kondens Geri Kazanım Projesi ve Anaerobik Arıtma Projesi; hammadde (çiğ süt) tedarikinde sürdürülebilir kaynak verimliliğini esas alan Burdur Projesi, işletmenin geneli için proje bazında çalışan Motivasyon Takımı ve Akıl Küpü Öneri Sistemidir.

**İşletmenin Performans Yönetim Sistemi:** TS EN ISO 9001 Kalite ve TS EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sisteminin bir gereği olarak işletmede 2006 yılından beri uygulanan bir performans yönetim sistemi mevcuttur. Kurumsal düzeyde uygulanan sistemin resmi adı: Performans ve Kariyer Yönetim Sistemi (PKYS)'dir. Kullanılan performans ölçme-değerlendirme yöntemi ise, hedef ve yetkinlik bazlı değerlendirme yöntemidir.

**Performans ve Kariyer Yönetim Sistemi'nin Amacı ve Kapsamı:** Sistemin temel amacı, yüksek performans kültürü oluşturmaktır. PKYS, vizyonu ve ana hedefleri organizasyona taşımak için gerçekleştirilen kilit bir yönetim uygulaması ve organizasyonun kariyer planlaması için de somut bir göstergedir. Organizasyonu oluşturan bireylerin, takımların ve süreçlerin sürekli iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından genel yönetim süreci olan PKYS, performans-ödül-disiplin dengesi açısından da temel bir İnsan Kaynakları uygulamasıdır.

**Sistemin Kapsamı:** Sistemin kapsama alanı bütün çalışanlardır. Diğer bir ifadeyle PKYS, işletmenin bütününe yönelik bir yönetim uygulamasıdır. Bu uygulama, her yıl Ocak Ayı başında vizyona ve stratejik amaçlara göre saptanan hedefleri departman hedeflerine; departman hedeflerini de birey hedeflerine indirgeyen "ortak hedef" sistemine göre gerçekleştirilmektedir. İşletmenin iş, yönetim ve destek süreçleri tanımlı olduğu için, birden fazla departmanı, takımı veya bireyi ilgilendiren ortak hedefler, pek tabidir ki bazı yönetici ve/veya çalışanların da ortak hedefleri olabilmektedir. Katılımcılar, sistemi kapsam açısından şöyle açıklamaktadır: "PKYS, her yılın başında vizyon doğrultusunda makrodan mikroya hedef, görev ve

sorumluluklar bazında indirgenen; değerlendirme sonucunda da bireyden - birime birimden - kuruma doğru işleyen bütüncül bir süreçtir. Aralık ayında performans değerlendirme sonuçları açısından büyük resme bakıldığında; bireyden-birime ve - birimden-kuruma, toplam örgütsel performansı görebilirsiniz". Sistem, beyaz yaka-mavi yaka ayırmaksızın bütün çalışanları kapsadığı gibi, mevcut süreçleri ve departmanları da kapsamaktadır. Böylece kurumsal performans ve bireysel performanslar tek bir sistem kapsamında yönetilmektedir.

**Üst Yönetimin Performans Yönetim Sistemine Desteği:** Genel Müdür ve üst yönetim ekibinin performans yönetiminin uygulanması, gereklerinin yerine getirilmesi ve sürdürülmesi konusundaki desteği ve kararlılığı tamdır. Ayrıca, işletmenin bağlı bulunduğu holding bünyesindeki İK Koordinatörlüğünce dünyadaki yeniliklere ve trendlere göre sürekli desteklenen sistem, kendi prosedürü doğrultusunda uygulanmaktadır.

#### **4.2. Performans ve Kariyer Yönetim Sisteminin İşleyişi, Aşamaları, Sonuçları ve Sürdürülebilir Verimlilik İle İlişkisi**

**PKYS'nin İlişkili Olduğu Birimler ve Bireyler:** İşletmenin İK departmanı performans yönetim sürecinin sahibidir. İK yöneticisi, genel müdür, süreç ve departman müdürleri de sürecin sahibidir. Performans sisteminin düzenliliği ve sürekliliğinden bütün hat yöneticileri sorumludur. Sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesinden ise, yukarıdan aşağıya bütün çalışanlar sorumludur. İK yöneticisi ve hat yöneticileri performans bilgisini toplamaktan sorumludur. Performansla ilgili bilgilerin sistemdeki formlara girilmesinden departman yöneticileri sorumludur. İK yöneticisi bu süreci takip ve kontrol etmektedir.

**Sistemde Bilgi Akışı:** İşletmede bütün sistemleri, süreçleri, departmanları, takımları ve bireyleri birbirine bağlayan entegre bilgi (SAP) sistemi ve bu sistem üzerinden çalışan etkin bir raporlama sistemi mevcuttur. Performans yönetimi, bu sistem üzerinden işlemekte ve eş zamanlı ve hızlı bir bilgi akışı sağlamaktadır. Yöneticiler ve çalışanlar, performans ile ilgili hedef belirleme, ara değerlendirme ve nihai değerlendirme bilgilerini SAP üzerinden ilgili formlar yardımıyla sisteme girmekte ve paylaşmaktadır. Performans raporlama, SAP üzerinden ilk amir, İK yöneticisi, ilgili süreç/departman yöneticisi ve üst yönetime aynı anda ulaşmaktadır.

**Performans Değerlendirmenin Sürdürülebilir Verimlilik İle İlişkisi:** Performans ve kariyer yönetimi kapsamında gerçekleştirilen performans değerlendirme süreci sürdürülebilir verimlilik ile bire-bir ilişkilidir. İşletmenin vizyonu doğrultusunda temel stratejilerinden biri de VAP stratejisidir. Bu strateji birime indirgendiğinde birimin verimlilik hedefleri

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**130**

---

aynen ilgili çalışanın da verimlilik hedefleri haline gelmekte ve birey günlük görev ve sorumluluklarını yerine getiriyorken aslında verimlilik odaklı çalışmaktadır. Diğer bir ifadeyle, performans yönetim sisteminin içerisinde verimlilikle ilgili KPI' lar yer almakta ve izlenmektedir. İşletmenin kaynakları etkin kullanma, sürdürülebilir maliyetler ve kalitenin ön koşulu olarak belirlediği verimlilik göstergeleri: İşçilik maliyetleri, müşteri memnuniyetinde yüzde artış, işgücü kayıpları, hatalı ürün yüzdesi, eğitim saati, malzeme, makine-hat verimliliği hedefleri, çalışan memnuniyeti, enerji verimliliği hedefleri ve akıl küpü öneri sistemi hedeflerine göre belirlenmektedir.

*Performans ve Kariyer Yönetim Sisteminin Uygulama Aşamaları:* Sistem, yıl boyunca üç aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama Ocak Ayı planlama aşamasıdır. İkinci aşama Temmuz ayında gerçekleştirilen ara değerlendirmelerdir. Üçüncü aşama Aralık ayında yapılan performans değerlendirme, geribildirim ve performans geliştirme aşamasıdır.

*Planlama Aşaması:* Yılın başında stratejik planlama doğrultusunda yıllık şirket hedefleri belirlenmektedir. Bu noktada İK departmanı sahipliğinde tüm hat yöneticilerinin katıldığı bir "hedef çalıştay" düzenlenip, hat yöneticilerinin ortak kararları ile şirket KPI'ları belirlenmektedir. Bu çalıştayda tüm KPI'lar vizyonu ve stratejik hedefleri hayata geçirmek üzere ve bölümler arası çatışmaya mahal vermeyecek şekilde saptanmaktadır. Böylece yeni yıl için şirket ana hedefleri belirlenmekte ve ana hedefler SAP üzerinden tüm çalışanlarla paylaşılmaktadır. Sonrasında her departman, saptanan KPI'ları referans alarak kendi hedeflerini belirlemekte ve üyelerinin hem fikir olduğu departman hedeflerini ve bireysel hedefleri SAP sistemi üzerinden üst yönetime sunmaktadır.

*Ara Değerlendirme Aşaması:* Mutabakata dayalı ara değerlendirmede çalışanlarla departman yöneticileri, hedeflerin gerçekleşme durumunu ve hedeflerle ilgili şu anda varılan noktayı değerlendirmektedir. Bu nedenle ara değerlendirme, yönetici ile çalışanın karşılıklı olarak hedeflerde mutabık kalmaya çalıştıkları ciddi bir süreçtir. Çalışan, yılın başında koyduğu bireysel hedefleri ve diğer hedefler konusunda ya yöneticiyi ikna etmekte; ya da yönetici onu ikna etmekte ve mutabakat sağlanmaktadır. Buna göre; her çalışan yılın başında belirlenen hedeflerinde geldiği son durumu yöneticisine sunmakta, sonra da yönetici, çalışanın hedefler göre gösterdiği performansa yönelik değerlendirmesini sisteme girmektedir. Daha sonra çalışan hedeflerle ilgili neler yaptığını değerlendirip sisteme girmektedir.



**Yılsonu Değerlendirme Aşaması:** Aralık ayında her departman kendi içinde hedeflerle ilgili gelinen son noktayı değerlendirmektedir. Bu aşamada, çalışan önce kendini değerlendirmekte, sonra da yöneticisi çalışana değerlendirmektedir. Sürecin sahibi ve sponsoru İK yöneticisi ise sürece koçluk yapmakta, sistem üzerinden akışı takip ederek sürecin doğru işlenmesini sağlamaktadır. Kendini değerlendiren her bir çalışan, gerçekleşen verileri SAP üzerinden yöneticisine ve bölüm çalışanlarına sunmakta, sonra da performans verilerini üst yönetime sunmak üzere sistemdeki performans formuna işlemektedir. Daha sonra departman yöneticisi çalışanlarının bireysel hedeflerini ve iş/verimlilik hedeflerini sistem üzerinden değerlendirmektedir. Aralık ayında yetkinlikler de değerlendirilmektedir. Her bir görev düzeyi için benimsenen yetkinliklerin altında, örneğin “destekleyici bir çalışma ortamı sağlar” gibi, spesifik davranışsal göstergeler, somut yetkinlik ölçütleri olarak tanımlanmıştır. Böylece yetkinlikleri ölçen davranışsal göstergeler adeta sözel standartlar olarak değerlendirilmiş olmaktadır. Yetkinlikler de değerlendirildikten sonra sisteme hedef değerlendirme puanları ve yetkinlik puanları girilmekte ve böylece bireylerin A’dan D’ye performans göstergeleri oluşmaktadır: **A:** Çok üstün başarı; **B:** Beklenenin üzerinde; **C:** Başarılı; **D:** Yetersiz performansın göstergesidir. Bilgi sisteminde yer alan PKYS modülüne hedeflerle ilgili performans verileri ve yetkinlik puanları girildikten sonra çalışanın nihai performans göstergesi sistemde A, B, C, D şeklinde görülmektedir. Ayrıca sistemde çalışanın performans göstergesinin neden A, B, ya da C veya D olduğu da açıklanmaktadır.

**PKYS Yönetmeliği:** Doküman incelemesine göre, yukarıda açıklanan performans yönetimi sisteminin aşamaları ve her aşamada gerçekleştirilmesi gereken işlemler, bu sistemin yönetmeliği olarak yazılmıştır. Yine, birbirini izleyen ve tamamlayan maddeler halinde sıralanan işlem adımları da sistemin süreç akış şemasını oluşturmaktadır.

**Değerlendirme Periyodu:** Örnek işletmede performans yönetimi bütün bir yıla yayılmaktadır. Süreç, Ocak ayında planlama ile başlamakta; Temmuz ayında ara değerlendirme yapılmakta; Aralık ayı sonunda ise performans değerlendirme yapılmakta ve değerlendirme sonuçları ilgili yerlere ve yeni yılın stratejik planına veri aktarmaktadır. Yeni yılın başında yapılan planlamayla belirlenen ana hedeflere göre süreç yukarıda özetlendiği şekilde işlemektedir.

**PKYS’de Kullanılan Yöntem:** İşletmede hedef ve yetkinlik bazlı performans değerlendirme yöntemi uygulanmaktadır. Hedefler vizyondan, yetkinlikler ise şirket değerlerinden gelmektedir. Katılımcılara göre, “şirketi değerli kılan sadece sonuçlar değildir; değerler ve ilkeler de sonuçlar kadar önemlidir. Hedefler

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sitemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**

---

**132**

ne yaptığımızı göstermektedir; yetkinlikler ise çalışma şeklinizi ve iş yapma tarzınızı davranış modeli olarak standardize etmektedir. Neyin yapıldığının yanında nasıl yapıldığı da önemlidir ve ölçülmelidir". Bu nedenle performans, yüzde 50 hedef; yüzde 50 yetkinlik olarak değerlendirilmektedir.

**PKYS'nin İşletmeye ve Çalışanlara Katkısı:** PYS, kaynakları, faaliyetleri ve sonuçları ölçüp değerlendirmektedir. İşletmede kullanılan tüm kaynaklar ve bu kaynakların kullanıldığı tüm faaliyetler bu ölçme-değerlendirme sistemi içerisinde yönetilebilir hale gelmektedir. Ayrıca yıl sonunda alınan değerlendirme sonuçlarına göre gelecek yılın hedefleri planlanarak; geçen yıla oranla daha düşük maliyetli, daha etkin ve daha hızlı süreç ve sonuç hedefleri konularak faktör verimliliğinde artış amaçlanmaktadır. Bu da örgütsel düzeyde işletmenin toplam verimliliğine doğrudan katkı yapmaktadır. Çalışanlar açısından ise; performans sisteminin işleyişinden bütün çalışanlar sorumludur ve hedefler belirlenirken çalışan işin içindedir. Performans değerlendirme sürecinde de çalışan "mutabakat" ilkesi gereği yine işin içindedir. Üstelik, sistemde çalışanların kendilerinin koyduğu bireysel hedefler de mevcuttur. Bu nedenle PKYS, performans sonuçları raporlandıktan sonra bütün organizasyonda herkesi bağlayan bir sistemdir ve sisteme dahil olan her çalışan, büyük resmin hangi noktasında katkısı olduğunu somut olarak görebilmektedir. Bireysel motivasyonu artıran bu durumda çalışan, daha yüksek bireysel hedefler koyabilmekte ve buna çabalamaktadır. Örgüt, süreç ve birey hedeflerini ve yetkinliklerini geliştiren PKYS, bu nedenlerden dolayı, işletmede stratejik bir yönetim aracı olarak kabul edilmektedir.

**PKYS'de Geri-bildirimi ve Performans Sonuçlarının Kullanılması**  
Performans değerlendirme tamamlandıktan sonra performans sonuçları öncelikle kariyer planlamaya ve belli bir prosedüre göre işleyen ödül sistemine bilgi aktarmaktadır. Performansı çok başarılı ve beklenenin üzerinde olan **A** ve **B** düzeyindeki çalışanlara yükselme olanağı, ilave bir pozisyon ve ek sorumluluklar verilmekte ve bu sorumlulukları yerine getirebilmesi için gereken eğitimlerle desteklenmektedir. Performans göstergesi **A**, **B** ve **C** olanlara, ödül prosedürüne göre prim verilmektedir. Performans göstergesi **C** olana ise, hedeflerini gerçekleştirdiği için duyulan memnuniyet ifade edilirken; hangi konularda iyi olduğu, bunları daha da iyileştirebileceği, daha hangi konularda kendisinden başarı beklediği ve kariyer gelişimini desteklemek için eğitim kataloğundan istediği eğitimi seçmesi yönetici tarafından bildirilmektedir. Performans göstergesi beklenenin altında yetersiz performans gösteren **D** düzeyindeki bir çalışan için ise "destek süreci" devreye girmekte ve yöneticisi çalışanla mülakat yaparak problemin ana kaynağını tespit etmektedir. Yöneticinin bu

aşamadaki hedefi çalışanı kazanmaktır. Bu yaklaşımla performans düşüklüğünün kaynağı saptanıp, iyileştirme planı hazırlanarak uygulamaya alınmakta ve yönetici tarafından takip edilmektedir.

Performans yönetimi süreci sonunda ortaya çıkan bireysel performans düzeyleri kariyer gelişimi için somut, ölçülebilir ve objektif birer göstergedir ve aynı zamanda emeğin verimlilik artışını da yansıtmaktadır. İşletmede, çalışanların kariyer gelişimini destekleyen ve belli bir prosedüre göre işleyen bir ödül sistemi de mevcuttur. İK yöneticisine göre; *“hedefleri organizasyonun tümüne yaymak, organizasyonu hizalandırmak ve bireysel/kurumsal verimliliği artırmak için performans yönetim süreci nasıl hayati bir süreçse, ödüllendirme sistemi de bu sürecin olmazsa olmazıdır”*. İşletme için ödül sistemi, kariyer gelişimini ve sürdürülebilir verimliliği destekleyen temel bir İK uygulamasıdır. Performans yönetiminin birey/örgüt performanslarının geliştirilmesindeki önemini açıklayan katılımcılara göre; *“Böyle bir sisteminiz olmaz ise; performans düzeyi A olanlar ile D olanları neye göre ayıklayabiliriz? Kariyer planını, somut bir gösterge olmadan neye göre yapabiliriz? Çalışanların ezberledikleri bir işte kendileri belirleyip benimsedikleri hedefler olmadan iyi bir performans ortaya koyabilmeleri zordur. Böyle bir sistem olmadan organizasyonun makro potansiyelini nasıl görebiliriz?”*

#### 4.3. Öneri Sisteminin Anlamı ve Sürdürülebilir Verimlilik İle İlişkisi

Çalışmaya konu olan örnek işletmede uygulanan mevcut öneri sisteminin adı Akıl Küpü Öneri Sistemi”dir (AKÖS). AKÖS, katılımcıların ifadesiyle; *“hem Performans ve Kariyer Yönetim Sistemi, hem de Entegre Yönetim Sistemi için etkin araçlardan biridir”*. Bu nedenle, performans değerlendirmede KPI olarak yerini almıştır. Üst yönetim, kalite yönetimi sistemini oluşturma aşamasında çalışanların önerilerini almayı *“çalışanların katılımının sağlanması”* olarak yüzde yüz benimsemiştir. Bu sistem sayesinde çalışanların iyileştirme önerileri, ilgili formlar aracılığı ile sisteme yansıtılmakta ve önerilerden yararlanılmaktadır. Öneri sisteminin dayandığı ilke; *“iş en iyi bilen o işi yapan kişidir”* ilkesidir. İş yapan kişilerin önerileri sayesinde öncelikle süreçlerde hataların ve kayıp sürelerin azaldığı görülmektedir. Kabul edilen öneri sayısı çalışanların kariyerleri ve yükselmelerinde önemli bir performans göstergesidir. Girdiler, çıktılar, süreç akışları, gıda güvenliği, iş güvenliği, çevre güvenliği, ergonomi ve tasarruf sağlayan bütün iyileştirme ve yenilik önerilerinin değerlendirilmesiyle verimlilik artışı sağlanmaktadır.

**Öneri Sisteminin İşleyişi, Aşamaları ve Sorumluları:** AKÖS, İşletmede süreç ve bölüm müdürleri dışında bütün çalışanların bireysel ya da takım halinde katılımına açık bir sistemdir. Sistem özetle şöyle işlemektedir:

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sitemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**134**

---

İşletmede; insan kaynakları, kalite, üretim ve bakım, bölümlerinden müdür, müdür yardımcısı, şef ve mühendis katılımıyla sekiz kişilik bir “Öneri Değerlendirme Kurulu” oluşturulmuştur.

Öneri sahibi ya da takımı önerilerini sistemdeki ilgili excel tablosuna girerek insan kaynakları müdürlüğüne iletmektedir. Her hafta Cuma günü bu öneriler, akıl küpü değerlendirme toplantısında değerlendirilmektedir. Öneri hangi konuyla ilgili ise (gıda güvenliği, hijyen, kalite, makine verimliliği, bakım, vd), öneri değerlendirme kurulundaki ilgili kişi öneriyi cevaplandırmakta; uygulanabilir ya da uygulanamaz değerlendirmesi yapılmaktadır. Eğer öneri, kurulda üyesi bulunmayan bir uzmanlık alanını ilgilendiriyorsa ilgili kişi ya da birime (örneğin bir arıtma önerisi hemen çevre mühendisliğine iletilerek, değerlendirmesini öneri değerlendirme kuruluna göndermesi istenmektedir. Öneri değerlendirme kurulunda “uygulanabilir” bulunan her önerinin fayda-maliyet analizi yapılmakta ve öneri ile ilgili bölümün mühendisi veya uzmanı ile maliyet muhasebesi sorumlusu öneriyle ilgili bir maliyet raporu hazırlamaktadır. Maliyet avantajı sağlayacağı değerlendirilen öneri maliyet skalasına göre ödüllendirilmektedir. Örneğin, birinci basamaktaki 1000-5000 TL maliyet avantajı sağlayan öneri altın, beşinci basamaktaki öneri kişisel bilgisayar ile ödüllendirilmektedir. Yapılan ödül töreninde bütün çalışanların katılımıyla öneri sahibi/sahipleri ödülleri almaktadır.

#### **4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Çalışmaya konu olan işletmenin vizyonu doğrultusunda temel stratejilerinden biri de faktör verimliliğini artırarak büyümektir. Bu bağlamda işletme için sürdürülebilir verimlilik, “ulusal bölgesel ve dünya pazarlarında yüksek kalite standartlarında ve rekabetçi fiyatlarla güvenilir gıda üreterek varlığını sürdürebilmek”tir. İşletmenin verimlilik anlayışına göre global piyasalarda rekabetin, yüksek kalitenin ve çevre dostu üretimin ön koşulu sürdürülebilir verimliliklerdir. İşletme, bütün süreçlerine, departmanlara, takımlara ve bireylere yayılmış olan verimlilik projeleriyle sürdürülebilir verimliliği genel yönetim sisteminin ana felsefesi ve operasyonel temel taşı olarak görmektedir.

İşletmede yüksek verimlilik ve kalite kültürü oluşturmayı hedefleyen PKYS, vizyonu ve ana hedefleri organizasyona taşıyan kilit bir yönetim uygulaması ve organizasyonun kariyer planlaması için de somut bir göstergedir. Organizasyonu oluşturan bireylerin, takımların ve süreçlerin sürekli iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından stratejik bir yönetim süreci, aynı zamanda performans-ödül-disiplin dengesi açısından da temel bir İK uygulamasıdır. İK departmanının sponsorluğunda ve fakat bütün hat

yöneticilerinin sorumluluğunda uygulanan süreç, bir taraftan örgüt, departman ve bireysel hedeflerle bağlantı kurarak dikey entegrasyonu sağlarken; diğer taraftan da İK (eğitim, ödül, motivasyon, kariyer vd) uygulamaları ile yatay entegrasyonu sağlamaktadır. Sistem, hem bireyin, hem de organizasyonun farklılığını ortaya koyan stratejik bir yönetim sürecidir. Bu süreçte neyin yapıldığının yanında nasıl yapıldığı da önemlidir ve ölçülmelidir. Bu nedenle örnek işletmenin performans sisteminde kullanılan yöntem, hedef ve yetkinlik bazlı değerlendirme yöntemidir. Hedefler vizyonu ve stratejileri; yetkinlikler ise kurumsal değerleri hayata geçiren performans standartları olarak ölçülmektedir.

### V. Tartışma ve Sonuç

Örnek olay kapsamında yer alan işletmenin performans ve kariyer yönetim sistemi kurumsal performans, süreç/departman performansı ve bireysel performansı tek bir sistemde yöneten hedef ve yetkinlik bazlı PKYS'dir. Günümüzde giderek daha çok sayıda işletme de, performans değerlendirme çalışmalarını bireysel performans değerlemesi yerine, performans yönetim sistemi veya kurumsal performans yönetimi adı altında yürütmektedir (Armstrong, 2009; Uyargil, 2013). Bu çalışmada, faktör verimliliğini artırma projeleriyle sürdürülebilir büyümeyi hedefleyen bir süt ürünleri işletmesinin kendine özgü performans ve kariyer yönetim sistemi kapsamında gerçekleştirdiği bireysel performans değerlendirme ve öneri sistemleri ile sürdürülebilir verimlilik arasındaki ilişki ve etkileşimler incelenmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, sürdürülebilir işletme olmanın temel işareti sayılan verimlilik artırma projelerinin ve bireysel verimlilik hedeflerinin hayata geçirilmesini sağlayan kilit sistemlerden biri de performans yönetim sistemidir. Bu süreçte stratejik amaçlar bireysel hedeflere indirgenmekte, sonra da sisteminin yıl boyu süren planlama, hedef gözden geçirmeleri ve performans değerlendirmeleri ile bireysel performanslar stratejik hedeflerle hizalandırılmaya çalışılmaktadır. Sürecin her aşamasında "hedef birliği" ve "ast-üst mutabakatı" esas alınmaktadır.

Araştırmanın sonuçlarına göre; verimlilik artırma hedeflerini ve bireysel performans değerlemesini kapsayan etkin bir performans yönetimi sistemi sürdürülebilir verimliliği pozitif yönde etkilemektedir. Ancak bu sistemin başarılı olabilmesi için, TKY ve/veya ISO standartlarına uygun bir sistem olarak yapılandırılması ve öneri sistemi gibi sistemlerle de desteklenmesi uygun bulunmaktadır. Ayrıca, İşletmede bütün sistemleri, süreçleri, takımları ve bireyleri birbirine bağlayan ve eşzamanlı bilgi akışını sağlayan entegre bir yönetim bilgi sistemi ve bu sistem üzerinden çalışan raporlama, performans yönetiminin başarısı için kritik öneme sahiptir. Araştırmanın

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**136**

---

sonuçlarına göre, bireysel ve örgütsel performans değerlendirmeyi aynı sistem içerisinde gerçekleştiren ve aynı zamanda sürdürülebilir verimliliğe odaklı bir performans yönetim sisteminin etkinliğini sağlayan başlıca öneriler aşağıda sıralanmıştır:

- İşletmenin misyonu doğrultusunda stratejik planlama yapılmalı ve organizasyonel yön çalışanlarla paylaşılmalıdır.
- Stratejik plan doğrultusunda yıllık iş planları yapılarak o yıl odaklanılacak kritik performans alanları belirlenmeli ve bu alanlar ile ilgili kalite, maliyet, zaman ve hız hedefleri oluşturularak işletmenin yıllık bütçesi ile ilişkilendirilmelidir.
- Bu süreçte, sürdürülebilir verimlilik stratejisinin bir gereği olarak VAP hedefleri de (işgücü, hammadde, makine-ekipman, enerji verimliliği hedefleri) ve varsa bireysel verimlilik önerileri sistemde verimlilik hedefleri olarak yer almalıdır.
- Hedefler bölüm/departman müdürlerine dağıtılarak hedef dağılımları yapılmalı; departmanlarda da bireysel hedefler belirlenmelidir.
- Sistem geliştirilirken aynı zamanda işletmenin iş ve yönetim süreçleri de dikkate alınarak ana veya alt süreçlerin ya da kilit/kritik süreçlerin performans göstergeleriyle kurum, departman ve bireysel hedefler birbirleriyle uyumlaştırılmalıdır.
- Çalışanların sürece aktif katılımı sağlanmalı; hedef birliği, sürekli diyalog ve mutabakat esas olmalıdır.
- Performans yönetimi sistemi, her aşamada performans bilgisinin paylaşımını, sürekli performans takibini, geri-beslemeyi ve raporlamayı sağlayan etkin bir bilgi sistemi üzerinden yürütülmelidir.
- Performans yönetimi yönetmeliği ya da prosedürü hazırlanmalıdır.
- Performans değerlendirmenin kapsamı ve yöntemi tanımlanmalıdır.
- Yöneticiler, örgütün yıllık hedeflerini süreç, departman ve birey hedeflerine indirgeme konusunda bilgili ve deneyimli olmalıdır.
- Çalışanların motivasyonu, performans iyileştirme, eğitim ve kariyer planlama süreçlerinde yüz-yüze ve sistem üzerinden geri-besleme yapılmalıdır.

- Hedefler yönünde ilerleme, gelişimsel destek ve koçluk konularında değerleyen (yönetici) ile değerlendirilen (astlar) arasında etkin iletişim ve işbirliği desteklenmelidir.
- Organizasyonda benimsenen performans değerlendirme yöntemine uygun bir performans puanlaması yapılmalıdır.
- Organizasyona özel performans değerlendirme formları ve raporlama sistemi geliştirilmelidir.
- Bireysel başarının tanınması ve ödüllendirme bir prosedüre bağlanmalıdır.
- Çalışanların kalite iyileştirici, müşteri memnuniyeti ve verimlilik artırıcı nitelikteki fikirlerinin etkin bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir öneri sistemi kurulmalı ve sisteme entegre edilmelidir.

Bu çalışmaya konu olan işletmenin sınıfında iyi uygulama örneği olan iki sistemi; Performans ve Kariyer Yönetim Sistemi ve Akıl Küpü Öneri Sistemi, yerinde incelenerek, sürdürülebilir verimlilik ile ilişkileri ve verimliliğe etkileri betimlenmiş ve sistemlerin nasıl çalıştığı açıklanmıştır. Çalışma, örgütsel ve bireysel performansı ve işgücü önerilerini tek bir sistemle planlayan, ölçen, değerlendiren ve geliştiren bir performans yönetimi uygulamasıyla sürdürülebilir verimliliği ilişkilendirerek literatüre katkı sağlamaktadır. Uygulayıcılar açısından çalışmanın katkısı ise, verimlilik temelli bir performans yönetim sistemi kurmak isteyen veya sistemini iyileştirmek isteyen işletmeler için performans yönetimi sürecinin uygulama adımları; altyapısı, öncesi, sonrası vd. bağlantılı konularda kendilerine uyarlayabilecekleri ayrıntılı bilgi ve açıklamalar getirmesidir.

Sürdürülebilir verimlilikle doğrudan bağlantılı olan sürdürülebilir işletme, sürdürülebilir çevre, sürdürülebilir doğal kaynaklar ve sürdürülebilir enerji toplumun tüm kesimlerini her zamankinden daha çok ilgilendiren konulardır. İşletme düzeyinde başarılı performans yönetimi, performans değerlendirme ve öneri sistemi uygulamalarını sürdürülebilir verimlilik ile ilişkilendirerek derinlemesine inceleyen çalışmalara ihtiyaç vardır. Konuyla ilgili daha geniş bir anlayışa varmak için bu çalışmaların, farklı işletmelerde, daha geniş bir zaman diliminde ve daha fazla araştırmacı ve katılımcı ile yapılması hem araştırmacılar hem de uygulayıcılar açısından daha yararlı sonuçlar sağlayacaktır.

## Kaynakça

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sistemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sitemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**  
**138**

---

- Adal, Z.** (2009), İnsan Kaynakları Yönetimi. İçinde, C. Uyargil, vd (Ed), "İnsan Kaynakları Yönetiminin Hukuki Boyutları", s. 491-606, İ.Ü.İşletme Fakültesi, Yayın No:2211, İstanbul.
- Aguinis, H.** (2014). Performance Management, (Third Edition), Pearson Education Limited, U.K.
- Akal, Z.** (2011). İşletmelerde Performans Ölçümü ve Denetimi, (7.Basım), MPM Yayını, No:473, Ankara.
- Altunışık, R., Coşkun, R, Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E.** (2004), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, (3. Baskı), Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Arçelik, (2014).** "Arçelik Sürdürülebilirlik Raporu",<http://www.arcelikas.com/> , 27.03.2015.
- Armstrong, M.** (2009). Armstrong's Handbook of Performance Management: An Evidence Based Guide to Deliver High Performance, (4.Ed), Kogan Page, London.
- Atılğan, T.** (2002). "Konfeksiyon İşletmelerinde Performans Değerlendirme ve Etki Eden Faktörler", Türkiye V. Pamuk, Tekstil ve Konfeksiyon Sempozyumu, Diyarbakır.
- Atlas COPCO (2009).** "Sustainable Productivity", <http://www.atlascopco.com/us/AtlasCopcoGroup/Productivity/> e.t.27.03.2015.
- Baxter, P., Jack, S.** (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Researchers: The Qualitative Report, 13 (4), December, 2008, 544-559.
- Bingöl, D.** (2014). İnsan Kaynakları Yönetimi (9. Basım), Beta, İstanbul.
- Borusan, (2014).** "Borusan Sürdürülebilirlik Raporu", <http://www.kurumsalsurdurulebilirlik.com.tr/raporlar/borusan-surdurulebilirlik/27.03.2015>.
- Chen, S.Y, Uen, J.I ve Chen, C.C.** (2016). "Implementing High Performance HR Practices in Asia: HR Practices Consistency, Employee Roles and Performance", Asia-Pacific Journal of Management, 33 (4), 957-958.
- Chubb, C., Reilly, P., ve Brown, D.** (2011). Performance Management: Literature Review, Institute for Employment Studies-IES: The IES HR Network, UK.
- Çalışkan, E. N,** (2010). "The Impact of Strategic Human Resource Management on Organizational Performance", Journal of Naval Sciences and Engineering, 6 (2), 100-116.
- Çömlek, O.** (2009). Özdeğerlendirme ve Verimlilik Analizi Yoluyla Performans Değerlendirmeye Bir Model Önerisi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Gebze.



- DelCampo, R.G.** (2011). Human Resource Management, McGraw Hill, N.Y.
- Dessler, G.** (2011), Human Resource Management (12.Ed ), Pearson Education Inc, N.J.
- Dessler, G.** (2013). Human Resource Management, (13. Ed), Pearson Education Inc, N.J.
- Dorgan, S. J. Dowdy, J. J, ve Rippin, T.M.** (2006). "The Link Between Management and Productivity", McKinsey Quarterly Publishing, February, 2006, 5-13.
- Duchon, M.** (2007). "Improve Productivity with Performance Evaluations", <http://www.constructionbusinessowners.com/topics/management/construction-workforce/management/improve-productivity-performance-evaluation/>, 05.12.2014.
- Eksen, H.** (2010). "Milli Prodüktivite Merkezi, Denizli Verimliliği Artırma Projesi", [http://www.dso.org.tr/userFiles/File/Verimlilik\\_toplam\\_kalite2.pdf/](http://www.dso.org.tr/userFiles/File/Verimlilik_toplam_kalite2.pdf/), 05.05.2010.
- Forfas** - Ireland Policy Advisory Board for Enterprise, Trade, Science, Technology and Innovation,(2009), "Boost Your Company's Productivity", <http://www.forfas.ie/>, 05.12.2014.
- Grote, D.** (2002). The Performance Appraisal Question and Answer Book: A Survival Guide for Managers, AMACOM, NY.
- Hekimci, F.** (2012). " Sürdürülebilir Yarınlar İçin Sürdürülebilir Tüketim ve Enerji Verimliliği" Anahtar Dergisi, Yıl:24, Sayı:277, Ankara, 10-15.
- Hesapro (Health and Safety at Work in Relation With Productivity), (2013).** Background Research Paper, Lifelong Learning Programme, Hesapro Partners, April 2013, 1-32. <http://www.hesapro.org/files/Background-Research-tr.pdf/>, 23.01.2017.
- Huselid, M, A.** (1995). "The Impact of Human Resource Management Practices on Turnover, Productivity and Corporate Financial Performance", Academy of Management Journal, 38, 635-672.
- İslamoğlu, A, H., Alnaçık, Ü.** (2014). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (4.Baskı), Beta, İstanbul.
- Koç, A.** (2009). "Verimliliğe Dayalı Büyüme", Tisk, İşveren Dergisi, Eylül 2009, Ankara.
- Kontoghiorghes C., Gudgel R.** (2004). "Investigating the Association Between Productivity and Quality Performance in Two Manufacturing Settings", Quality Management Journal, 11 (2), 8-20.
- Mitchell B, Gamlem C.** (2012). The Big Book of HR, Career Press, New Jersey.
- Milli Prodüktivite Merkezi-MPM VAT Dizisi, (1999).** "Verimliliği Artırıcı Yaklaşım ve Teknikler Dizisi", MPM, Ankara.

**Performans  
Yönetiminde  
Performans  
Değerlendirme  
ve Öneri  
Sitemlerinin  
Sürdürülebilir  
Verimliliğe  
Etkisinin  
İncelenmesi:  
Bir Örnek Olay  
Çalışması**

**140**

- Milli Produktivite Merkezi-MPM**, (2004). "Sürdürülebilir Büyümenin Anahtarı Verimlilik" <http://www.mpm.org.tr/>, 02.05.2010.
- Neuman, W.L.** (2014). Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches, (seventh Edition), Pearson New International Edition, London.
- Özbek, Ç.** (2007). Verimlilik Artırma Teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özen, G.** (2008). Küresel Isınma Sürecinde Örgütsel Performansın Sürdürülebilir Kılınması Açısından İşletmelerde Eko Verimlilik Çalışmaları: Örnek Uygulamalar, YL Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Peşkircioğlu, N.** (2014). "Verimlilik Yönetimi", Anahtar Dergisi, Haziran 2014, Sayı.306.
- Peşkircioğlu, N., Frolet, İ. ve Çil, F.** (2013). "Kurumsal Performansı Artırmanın Bir Yolu Olarak İş Sağlığı ve Güvenliği", IV. Ulusal Verimlilik Kongresi, 10-12 Aralık, 2013, Ankara.
- Prasetya, A., Masanori, K.** (2010). "Correlation Among Productivity, Performance Assessment System and Salary System (A numerical Representation of A Qualitative Survey)", Research Journal of International Studies, Issue: 16, 84-103.
- Prokopenko, J, North, K.** (2011). Verimlilik ve Kalite Yönetimi: Modüler Program, Cilt1, 2, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Verimlilik Genel Müdürlüğü Yayını, Yayın No:716, Ankara.
- Prokopenko, J.** (1992). Verimlilik Yönetimi: Uygulamalı El Kitabı (Çeviri: O, Baykal, . N. Atalay ve E. Fidan), MPM Yayını, No:476, Ankara.
- Prokopenko, J.** (2006). Verimliliği Teşvik Kuruluşları: Evrim ve Deneyim (ILO Verimlilik ve Yönetim Geliştirme Programı), 675. Cilt, MPM Yayınları, Ankara.
- Sabuncuoğlu, Z.** (2008). İnsan Kaynakları Yönetimi, (3. Baskı), Alfa Aktuel Basım, Bursa.
- Sahu, R, K.** ( 2007). Performance Management System, Excel Books, New Delhi.
- Saratun, M.** (2016), "Performance Management to Enhance Employee Engagement for Corporate Sustainability", Asia-Pacific Journal of Business Administration, 8 (1), 84-102.
- Sarıaltın, H.** (2003). Örgüt Performansının Ölçülmesi ve Geliştirilmesinde Kıyaslama Yöntemi ve İmalat Şirketlerinde Kıyaslama Uygulamaları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Sakarya.

- Sarıaltın, H., Yılmaz, A.** (2011). "İşletme Düzeyinde Bir Verimlilik Yönetim Sisteminin İncelenmesi: Bir Süt ve Süt Ürünleri İşletmesi En İyi Uygulama Örneği", 16. Dünya Verimlilik Kongresi ve Avrupa Verimlilik Konferansı, Bildiriler, 1.Cilt-Part.1, Mayıs, 2011, Ankara, 72-86.
- Speziale, M. T., Kloviene, L.** (2014). "The Relationship Between Performance Measurement and Sustainability Reporting: A literature Review", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 156, November, 2014, Elsevier, 633-638.
- Subramaniam, V.** (2010). *Productivity Implications of Performance Appraisal System: Innovative Link Between Productivity and Performance Appraisal of Manpower, (Applicable to All World Organizations)* Lambert Publishing, India.
- Tangen, S.** 2005., "Demystifying Productivity and Performance", *International Journal of Performance Management*, Emerald Group Publishing, 54 (1), 34-46.
- Tümer, S.** 2007. "Kurumsal Performans Yönetim Sistemi, MPM İK Bölümü Eğitim Programı", <http://www.mpm.org.tr/>, 10.02.2010.
- Uyargil, C.** (2013). *Performans Yönetimi Sistemi*, (3.Baskı), Beta, İstanbul.
- Uyargil, C.** (2009). *İnsan Kaynakları Yönetimi İçinde*, Cavide Uyargil, vd (Ed), "Performans Değerlendirme", s.209-259, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 2211, Beta, İstanbul.
- Verimlilik Genel Müdürlüğü** (2012). *Verimlilik ve Kalite Yönetimi Modüler Program*, Cilt:1, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ankara.
- World Confederation of Productivity Sciences-WCPS**, (2012). <http://www.wcps.info/wordpress/wp-content/uploads/2012/08/Congress.Arhive.pdf/>
- Yıldırım, A. Şimşek, H.** (2005). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Yılmaz, F.** (2006). *Performans Değerlendirme Sisteminin İşletme Verimliliği Üzerine Etkisi ve Örnek Bir Uygulama*, Trakya Üniversitesi, Sosyal.Bilimler.Enst, YL Tezi, Edirne.
- Yin, R. K.** (2011). *Qualitative Research from Start to Finish* (1. Ed), The Guilford Press, N.Y.
- Zaman, A.** (2011). "A Critical Review of Performance Management and its Impacts on Productivity: A Case of TRM Pakistan" [http://www.ssrn.com/sol3/papers-cfm?abstract\\_id=2135338/](http://www.ssrn.com/sol3/papers-cfm?abstract_id=2135338/) .29.03.2014.
- Yüksel, Ö.** (2003), *İnsan Kaynakları Yönetimi*, (3. Baskı), Gazi Katabevi, Ankara.