

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN - *Başkent Üniversitesi*

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- *Gazi Üniversitesi*

Editör Yardımcısı / Vice Editor

Yrd.Doç.Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Türü / Publication Type

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

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

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

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

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

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately. Additionally it has indexed by EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are international disciplinary indexes and by Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Indeks which are Turkish national indexes.

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

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

For Manuscript Submission

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

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası

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

Phone : (+90) 850 770 03 12

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

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

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

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

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

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

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

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

Makale gönderme adresi

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

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

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

Telefon : (+90) 850 770 03 12

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

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

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES



Directory of Research Journals Indexing

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



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

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

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

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

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

SUNUŐ

Hep duyuyoruz “Sanayi 4.0” kavramını... Ve biliyoruz ki hayatımızı her geçen gün daha fazla etkiliyor...

Sıklıkla karşımıza çıkan bu devrim nasıl ortaya çıkmıştır peki? Aslında günlük hayatımızdan da pek yabancı olmadığımız, son 20 yıldır tüm dünyada etkili olan dijitalleŐme sürecinin bir sonucu diyebiliriz. Üretim sektörlerinin geçirmiş olduğu bu 4. Sanayi devrimi veya evrimi. İlki 18. yüzyılda buhar gücünün üretime girmesi ile baŐladı. 1870’li yıllarda ikinci sanayi devrimi seri retilimin baŐlaması ve ncs ise daha yakın zamanlarda 1960’lı yıllarda otomatikleŐmeyle ortaya çıkmıştır. Sanayi 4.0 “İleri teknoloji Stratejisi” projesi 2011 yılında Alman hkmeti tarafından geliŐtirilmiŐ ve sağladığı avantajlar ve yenilikler göz önüne alınarak tüm dünyada kabul edilir hale gelmiştir. Ve açıktır ki Türkiye’de rekabet avantajı sağlamak ve korumak istiyorsa bu geliŐmeye hızlı bir Şekilde adapte olabilmelidir.

Sanayi 4.0’ın temel amacı maliyetleri düŐürmek ve bugünkü retim Şartları ile üretilmesi çok karmaşık olan üretim süreçlerini yönetebilmektedir. Bu devrimle elbette öncelikle üretim yapan fabrikaların tedarikten dağıtıma tüm tedarik zincirinin yönetilmesinin ve tüm üretim sürecinin aşamalarının dijitalleŐmesi olarak ortaya çıkmıştır. Bu durum hata yapma olasılığı olan ve daha maliyetli olan insan emeğinin yerini dijital cihazların ve robotların alması olarak kendini göstermiştir.

Bugün ise artık konuŐulan robotların veya akıllı cihazların sadece üretim sektöründe değil birçok meslekte insan gücünün yerine almaya baŐlayacaėıdır. Oxford niversite’nin yapmış olduğu bir çalışmaya göre Amerika’da Şu an mevcut olan mesleklerin 47%’si önümüzdeki 20 sene içerisinde yok olma riski ile karşı karŐıyadır. Gelişen teknoloji, değişen ihtiyaçlarımız ve zevklerimiz bu sonucu ortaya çıkarmaktadır. Maalesef muhasebe mesleği de yok olma riski ile karşı karşıya kalan mesleklerden bir tanesi olarak listede yerini almaktadır.

Bu noktada önemli olan bizleri bekleyen bu deėiŐimin farkında olmak ve olabildiğince hızlı bir Şekilde buna adapte olabilmektir. Muhasebe meslek mensuplarına belki bugün bildiğimiz Şekilde olamayabilir ama bir Şekilde yeni sistem içerisinde kendilerine bir yer bulabileceklerdir. Bunun için ise yapılması gereken değişen dünya düzenini takip etmek ve mümkün olduğu kadar hızlı bir Şekilde onu yakalamaktır.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2017 yılının ikinci sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz altı makale ile yine karşınızdayız.

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

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

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

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Prof. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Engin DİNÇ

Prof. Dr. Haluk BENGÜ (2 kez)

Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semra KARACAER

Prof. Dr. Türker SUSMUŞ

Doç. Dr. Bünyamin ER

Doç. Dr. Davut AYGÜN (2 kez)

Doç. Dr. Güler SAĞLAM ARI

Doç. Dr. Seyfi YILDIZ

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir. Ayrıca Temmuz 2017 baskı döneminde alınan başvuru sayısı 8, reddedilen makale sayısı 2'dir.

İçindekiler

Tunç KÖSE Şafak AĞDENİZ Derleme	ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MALİYET YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	139
Erdinç KARADENİZ Levent KOŞAN Fatih GÜNAY Mehmet BEYAZGÜL Ampirik İnceleme	TÜRK İMALAT SEKTÖRÜNDE FİNANSAL PERFORMANSIN GRİ İLİŞKİSEL ANALİZ YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ: TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI İMALAT ALT SEKTÖR BİLANÇOLARINDA BİR ARAŞTIRMA	161
Dursun KELEŞ Derleme	BORCA BATIK İŞLETMELERİN İFLASININ ERTELENMESİNDE İYİLEŞTİRME PROJESİNİN ÖNEMİ: MUHASEBE BAKIŞ AÇISIYLA BİR DEĞERLENDİRME	185
İbrahim Ethem DAĞDEVİREN Şakir MİRZA Ampirik İnceleme	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBEYE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK EGE BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA	209
Mehmet USTA Bilal GEREKAN Ampirik İnceleme	İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	235
Uğur ÇİÇEK Ferhat BİTLİSLİ Ampirik İnceleme	VERGİ EĞİTİMİNİN ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİNİN VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA	261

Contents

Tunç KÖSE Şafak AĞDENİZ Compilation	COMPARISON OF THE TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING AND RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING COST METHODS	139
Erdoğan KARADENİZ Levent KOŞAN Fatih GÜNAY Mehmet BEYAZGÜL Empirical Research	INVESTIGATION OF FINANCIAL PERFORMANCE IN TURKISH MANUFACTURING SECTOR WITH GRAY RELATIOAL ANALYSIS METHOD: A STUDY IN CENTRAL BANK OF THE REPUBLIC OF TURKEY SUB-SECTOR COMPANY ACCOUNTS	161
Dursun KELEŞ Compilation	THE IMPORTANCE OF IMPROVEMENT PROJECT IN POSTPONEMENT OF BANKRUPTCY FOR INSOLVENT COMPANIES: AN EVALUATION WITHIN THE ACCOUNTING PERSPECTIVE	185
İbrahim Ethem DAĞDEVİREN Şakir MİRZA Empirical Research	A STUDY FOR THE DETERMINATION OF OPINIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN AEGEAN REGION ON FORENSIC ACCOUNTING	209
Mehmet USTA Bilal GEREKAN Empirical Research	FACTORS AFFECTING THE SUCCESS OF EXPORT RELATED VAT REFUND PROCESS: A STUDY ON SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS	235
Uğur ÇİÇEK Ferhat BİTLİSLİ Empirical Research	EFFECT OF TAX EDUCATION ON THE CONSCIOUSNESS AND AWARENESS OF UNIVERSITY STUDENTS ABOUT TAX: A RESEARCH	261

ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MALİYET YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI*

Prof.Dr. Tunç KÖSE**
Arş.Gör. Şafak AĞDENİZ***

Derleme
(Compilation)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 139-160

Öz

Günümüz rekabet ortamında doğru fiyatlandırma çalışmaları yapılabilmesi için doğru, güvenilir, zamanında maliyet bilgisi önem taşımaktadır. Bu nedenle birçok maliyet hesaplama yöntemi geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden yeni nesil iki yöntem Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme (ZEFDM) ve Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)'dir. Bu çalışmada, anılan iki maliyet yöntemi karşılaştırılmış ve varsayımsal bir örnek ile maliyetlerin ürünlere dağıtımı yapılarak, her iki yöntemin ortak ve farklı yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Her iki yöntemin de çıkış noktasını faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) oluşturmaktadır. Maliyet dağıtımlarında, ZEFDM, zamanı temel maliyet etkeni olarak ele almakta iken, KTM kaynağa göre birden çok maliyet etkenini dikkate almaktadır. Varsayımsal örnek çerçevesinde, KTM yönteminin maliyet dağıtımında daha hassas olduğu dolayısıyla maliyet hesaplamaların da yöneticilere karar almalarında daha faydalı bilgiler sağladığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Kaynak Tüketim Muhasebesi, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Yönetimi.

JEL Kodları: M10, M40, M41

* Makalenin gönderim tarihi: 05.12.2016; Kabul tarihi: 01.02.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 25

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, tunc-kose@gmail.com

*** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Elemanı, agdenizsafak@gmail.com (Sorumlu yazar; Correspondent author)

COMPARISON OF THE TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING AND RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING COST METHODS

ABSTRACT

In today's competitive environment accurate, reliable and timely cost information is important for making true pricing. Therefore, many cost accounting methods were developed. Time Driven Activity Based Costing (TDABC) and Resource Consumption Accounting (RCA) are the new generation of these methods. These two cost methods were compared and costs were delivered to products by hypothetical sample, so it was tried to reveal common and different aspects of these methods in this study. Activity Based Costing (ABC) is the starting point of both of the methods. While TDABC considers time as a cost driver, RCA considers a lot of cost driver that changes according to the resource. Within the scope of hypothetical sample, it was determined that RCA is more precise in cost delivering so it provides more useful information to managers in their decisions about the cost accounting.

Keywords: Time Driven Activity Based Costing, Resource Consumption Accounting, Activity Based Costing, Cost Management.

JEL Codes: M10, M40, M41

1. GİRİŞ

İşletmelerin giderek büyümesi ve ülkeler arası sınırların ortadan kalkması yöneticilerin ürün fiyatlaması konusunda hassasiyetini arttırmıştır. Daha doğru ve detaylı bilgi gereksinimi ise, geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yerini alabilecek yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Gelişen teknoloji ile birlikte üretim maliyetleri içinde genel üretim maliyetlerinin payı artarken, direkt işçilik maliyetlerinin payı azalmıştır. Bu değişim, genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarı olan direkt işçilik maliyeti veya direkt işçilik saatinin kullanılmasını geçersiz kılmaktadır. Çünkü üretimle direkt işçilik arasındaki ilişki oldukça zayıflamıştır. Buna ek olarak, tek bir dağıtım anahtarının kullanılması da işletmeleri doğru ürün maliyetine götürmemektedir. Geleneksel maliyetleme yönteminin bu olumsuz yanları da işletmeleri maliyet yönetiminde yeni arayışlara yöneltmiştir.

Bu yeni arayışlardan en önemlilerinden bir tanesi "Faaliyete Dayalı Maliyetleme (FDM)" olmuştur. Ancak faaliyete dayalı maliyetleme, yöntemin karmaşıklığı, işletmede uygulamada zorlukların yaşanması, çok sayıda maliyet faktörü kullanılması gibi birçok nedenden dolayı istenilen ilgiyi gör-

memiş, hatta uygulamaya başlayan firmaların birçoğu da bu nedenlerden dolayı uygulamayı bırakmak zorunda kalmıştır. İşte bu aşamada getirilen eleştiriler göz önüne alınarak FDM'nin eksik yönlerini tamamlayacak bir takım yeni yöntemler geliştirilmiştir. Bu yeni yöntemlerden biri faaliyetler için gereken süreyi temel maliyet etkeni olarak alan ve FDM yöntemini daha basit hale getiren Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme (ZEFDM) yöntemi, diğeri ise kaynak maliyetlerini daha ayrıntılı olarak ele alan Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM)'dir. ZEFDM, kapasitenin dinamik bir şekilde hesaplanmasına ve atıl kapasite maliyetinin ayrı olarak ele alınmasını sağlamaktadır. KTM ise maliyetlerin kaynak tüketimi sonucunda ortaya çıktığı görüşüne dayanmakta ve buna bağlı olarak da tüketilen kaynak miktarına göre maliyet hesaplamaktadır.

Çalışmada sırasıyla Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi ele alınacaktır. Daha sonraki bölümde ise bu iki yöntemin benzer ve farklı yönleri belirlenecek ve son bölümde ise varsayımsal bir örnek üzerinden ZEFDM ile KTM yaklaşımlarında maliyet hesaplamaları yapılacaktır.

2. ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME YÖNTEMİNE GENEL BİR BAKIŞ

Geleneksel maliyetleme yönteminde, genel üretim maliyetlerinin (GÜM) dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarları olarak direkt işçilik saati, makine saati veya direkt ilk madde malzeme maliyeti temel alınmaktaydı. Bunların miktarlarını aslında ürünlerin üretim hacminin belirlediği bu nedenle her üründen üretilen birim sayısı genel üretim giderlerinin dağıtımının önde gelen belirleyicisi konumunda olmaktadır. Hâlbuki birçok GÜM, makinele-ri ayarlama, üretime hazırlık, üretimi planlama, dâhili nakliye, satın alma, stoklama, fazla mesai, kusurlu ürünlerin düzeltilmesi gibi faaliyetlerle ilgilidir. Ürünler ne kadar çeşitli, üretim ne kadar küçük partilere bölünmüş ve ne kadar karmaşık ise birçok GÜM'ün üretim miktarına değil bu faaliyetlerin yoğunluğuna bağlı olarak değiştiği görülmektedir (Civelek ve Özhan, 2006: 616). Bu nedenle, genel üretim maliyetlerinin ürünlere birden çok dağıtım anahtarı ile dağıtılmasını öngören FDM yöntemi, 1980'li yıllarda Robert S. Kaplan ve Steven Anderson tarafından geliştirilmiştir. Ortaya çıktığı dönemde çok ses getiren bu uygulama bazı dezavantajları nedeniyle çok fazla uygulama alanı bulamamıştır.

FDM yönteminin dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kaplan ve Anderson a, 2007: 8);

- Görüşme yapma ve gözlem sürecinin çok zaman alması ve maliyetli olması.

- FDM modeli için gereken bilginin geçerliliğinin öznel ve zor olması.
- Elde edilen bilginin saklama, süreç ve raporlamasının pahalı olması.
- Birçok FDM modelinin yerel kalması ve genel olarak şirket karlılığı ile ilgili fırsatların bütünlük görünümünü sağlayamaması.
- FDM modelini değişen durumlara göre revize etmenin kolay olmaması.
- Kullanılmayan kapasitenin göz ardı edilmesi nedeniyle modelin teorik olarak eksik kalması.

Tüm bu eleştiriler ve dezavantajlardan dolayı, Kaplan ve Anderson tarafından geleneksel FDM'nin olumsuzluklarını ortadan kaldıran Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme (ZEFDM) yöntemi geliştirilmiştir. Bu yöntem, hem daha kolay bir FDM yönteminin oluşturulabilmesini, hem model yapısındaki değişimlerin kolaylıkla güncellenebilmesini, hem de kapasitenin belirlenip dinamik şekilde faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesini sağlamaktadır. Bununla beraber, duruma göre değişen faaliyet etkeni, maliyet oranlarının hesaplanabilmesine olanak sağlamaktadır. İşletmede gerçekleşen tüm faaliyetler için zaman esaslı maliyet oranları hesaplanmaktadır. Müşteri veya ürün gibi maliyet unsurlarının maliyetlendirilmesi ise işlemel faaliyetin ve iş sürecinin benzetilmesi neticesinde oluşturulan faaliyet maliyet denklemlerine göre yapılmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2007:4).

2.1. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönetiminin Genel Esasları

ZEFDM'yi geleneksel FDM'den ayıran en önemli özellik; tek bir maliyet etkeni olarak "zamanın" kullanılması olmaktadır. Bir diğer özellik ise, kapasitenin dinamik şekilde hesaplanıp, faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesi olmaktadır (Köse, 2010:162).

ZEFDM, işletmede ortaya çıkan endirekt maliyetleri her faaliyet için kullanılan aktif işgücü süresine bağlı olarak dağıtmaktadır. Dolayısıyla sunulan hizmet veya üretilen ürünler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zamanlar harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tükettiği düşünülmektedir (Koşan, 2007:160).

ZEFDM yönteminin uygulaması 6 adımdan oluşmaktadır. Bu adımlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo-1: Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sürecindeki Adımlar

1.	Adım	Faaliyetleri gerçekleştirecek olan farklı kaynak gruplarının (havuzlarının) belirlenmesi
2.	Adım	Her bir kaynak havuzunun maliyetinin tahmin edilmesi
3.	Adım	Her bir kaynak havuzunun pratik kapasitesinin tahmin edilmesi
4.	Adım	Kaynak havuzunun toplam maliyetinin pratik kapasiteye bölünerek her bir kaynak havuzunun birim maliyetinin hesaplanması
5.	Adım	Farklı zaman etkenlerine bağlı olarak faaliyetlerin her bir süreci için gerekli zamanın belirlenmesi
6.	Adım	Her bir işlem için maliyetin hesaplanması

Kaynak: Everaert ve diğerleri, 2012:44

Geleneksel FDM yaklaşımının ilk çıktığı dönemlerde; kullanılmayan kapasite maliyetlerinin faaliyetler bazında ayrılması fikrine pek sıcak bakılmıyor ve hesaplamalarda bu maliyetler göz önüne alınmıyordu (Köse, 2010:165). Geleneksel yöntemlerin temel sorunlarından olan kullanılmayan kapasite maliyetinin ürünlere dağıtılması sonucu maliyetlerin doğru şekilde hesaplanamaması ZEFDM yönteminde ele alınmıştır. Bu maliyet yönteminde temel alınan kapasite pratik kapasitedir.

Pratik kapasite, çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki molalar, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir. Pratik kapasite, gerçekçi koşullarda ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil etmektedir ve bu nedenle bu kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler en düşük düzeydedir (Büyükmirza, 2007: 527).

Geleneksel FDM'de çalışanlar ile görüşülerek her birinin yaptığı işi ne kadar sürede yaptığı belirlenirken, ZEFDM'de bu pratik kapasitenin tahmini ile yapılmaktadır (McGowan, 2009:61). Pratik kapasitenin kullanılmasının işletmelere sağlayacağı faydaları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Büyükmirza, 2007: 527);

- Pratik kapasite, gerçekçi koşullarda ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil ettiğinden bu kapasite temel alınarak hesaplanan birim maliyetler en düşük düzeydedir.

- Pratik kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler üzerinden hesaplama yapılması, rekabetçi ortamlarda çalışan firmalara rakiplerinden daha düşük fiyat koyma avantajı sağlar. Böylece boş kapasite en az seviyede tutulur.
- Pratik kapasitenin birim üretim maliyetlerinde sağladığı istikrar süreklidir. Kapasite veya vardiya sayısı değiştirilmedikçe birim başına sabit genel üretim giderleri üretim hacminden etkilenmez.

2.2. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönteminde Zaman Denklemleri

Zaman Esaslı FDM yöntemini geleneksel FDM'den ayıran temel özelliklerden biri direkt olarak kaynak maliyetlerini, gerçekleştirilen faaliyet ve süreçlere yükleyen zaman denklemlerinin kullanılmasıdır (Kaplan ve Anderson b, 2007:9). ZEFDM yönteminde temel olarak zamanın kullanılmasının nedeni karmaşık bir organizasyon yapısında belirli bir faaliyetin her zaman, her durumda aynı miktarda kaynağı tüketmeyeceğidir. Her bir olası süreç için ayrı bir faaliyet belirlemektense ZEFDM yaklaşımı "zaman denklemlerini" kullanarak kaynak talebini tahmin etmektedir (Patricia ve Bruggeman, 2007:17).

Genel zaman denklemi ise aşağıdaki regresyon modeli ile ifade edilmektedir (Kaplan ve Anderson, 2007a, 31);

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_i X_i$$

Denklemden yer alan ifadeler ise aşağı verilmiştir:

$t_{j,k}$: j faaliyetindeki k olayı için gereksinilen zaman

β_0 : j faaliyeti için sabit zaman

β_1 : X2, X3, ... Xp'ye kadar olan zaman etkenleri sabit tutulduğu zaman birimlik 1 nolu zaman etkeni için zaman tüketimi

X_1 : Zaman Etkeni

i : j faaliyetini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan zaman etkeni sayısı

Zaman etkenleri, ZEFDM'de önemli bir rol oynamaktadır. Zaman etkenleri, bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için gereksinilen zamanı belirleyen değişkenler olarak ele alınmaktadır. Bu bağlamda sürekli, kesintili (discrete) veya gösterge (indicator) değişken olarak farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Sürekli değişkenlere, yük kaldırmada kullanılan paletin ağırlığı ya da mesafe olarak km gibi örnekler verilebilir. Kesintili değişkenlere, sipariş sayısı, sipariş girişi, kredi hesabı oluşturulması, veri girişi gibi örnekler verilebilir. Gösterge (veya 0-1) değişkenlere ise; müşteri çeşidi (yeni veya eski), sipariş çeşidi (normal veya acil) sipariş kabul etme özelliği (elektronik veri veya faksla) örnek olarak verilebilir (Köse, 2010:176).

ZEFDM'nin temel avantajı, faaliyet maliyetinin tanımlanmasında dikkate alınan çoklu zaman etkenleri'dir. Geleneksel FDM'de her bir faaliyet için sadece bir faaliyet etkeni hesaba katılmaktadır. Bu bağlamda, doğru maliyetleme için birçok faaliyet etkeni gerekli olduğunda farklı faaliyetlere ihtiyaç duyulacaktır. Halbuki ZEFDM'de eğer çalışanların aynı kaynak havuzuna ait görevleri varsa, bu durumda zaman etkenleri sınırlandırılmaz (Everaert ve Bruggeman, 2007:18).

Zaman denklemlerinin hesaplama aşamaları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo-2: Zaman Denklemleri Hesaplama Aşamaları

1.	Aşama	En yüksek maliyetli süreçlerden başlanmalıdır. Bu kapsamda, en çok zamanın ve en çok maliyetin oluştuğu süreç ele alınmaktadır.
2.	Aşama	Sürecin kapsamı tanımlanmaktadır. Süreci, hangi faaliyet veya olayların başlattığı ve bitirdiği net olarak tespit edilmektedir.
3.	Aşama	Zamanın önemli etkenlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Her bir faaliyet için kaynak zamanı (kapasite) tüketen önemli ve etkili faktör tanımlanmalıdır.
4.	Aşama	Hazır, elde edilebilir etken değişkenleri kullanılmaktadır.
5.	Aşama	Zaman denkleminin tek etken değişkeni kullanılmaktadır.
6.	Aşama	Modelin kurulması ve geçerliliğinin sağlanabilmesi için operasyonel personel istihdam edilmelidir.

Kaynak: Kaplan ve Anderson, 2007a, 35-36

Zaman denklemleri karmaşık gibi görünmesine rağmen, bu denklemde yer alan bilgiler işletmelerin kullanmış olduğu kurumsal kaynak planlaması (ERP) gibi yöntemlerden kolaylıkla elde edilebilmektedir (Kaplan ve Anderson a, 2007:12).

2.3. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımının Avantajları ve Dezavantajları

Bu maliyet yönteminin işletmelere sağladığı avantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Yükçü ve Gönen, 2009:24; Mitchell, 2007:21);

- Kullanılmayan kapasite maliyeti hesaplanmakta ve bu maliyet ürünlere aktarılmamaktadır.
- Yöntemin kurulumu ve işleyişi kolaydır.
- Maliyetler ve karlılık aynı zamanda ürün/müşteri/dağıtım kanalı gibi tüm yönleriyle ele alındığı için maliyetler en düşük seviyede gerçekleşmektedir.

- ZEFDM'yi değişen çalışma koşullarına uyarlamak kolaydır. Bu bağlamda, süreçlerdeki değişimi, sipariş değişikliklerini, sürelerin ve kaynak maliyetlerin değiştirilebilmesi kısa sürede mümkündür.
- Modelin birim zaman öngörülerinin doğrudan gözlemlenmesi yoluyla aylık olarak denetimi yapılabilen ve kapasite kullanım işlerliği ve verimlilik açısından şeffaflığı sağlanabilmektedir.
- ZEFDM, belirli tipteki sipariş ya da işlemlerin hepsine standart bir birim zaman uygulama zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. Yaklaşım siparişler ve işlemlerde günlük hayatta karşılaşılan farklılıkları "zaman denklemleri" yardımıyla bu siparişlerin ya da işlemlerin maliyetine yansıtılabilmektedir.

Bu yaklaşımın sunmuş olduğu avantajlara rağmen bazı eksiklikleri de söz konusudur. Bu eksiklikler ise aşağıdaki gibidir (Tanış ve Özyapıcı, 2012:43; Yükücü ve Gönen, 2009:24):

- Zamanın ölçümü problemi: Maliyet etkeni olarak kullanılan zamanın ölçümü bu yaklaşımın bir eksikliğidir. Çünkü direkt gözlemin mümkün olmadığı durumlarda zaman, tahmin yöntemiyle bulunmaktadır.
- Kullanılmayan kapasitenin yorumu: Kullanılmayan kapasite karmaşık bir kavramdır. Çünkü bu kapasite tamamen işletmenin kendi faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır.
- ZEFDM yaklaşımı için kullanılan veriler güvenilir, doğru ve zamanlı olmadığı takdirde çeşitli sorunlara neden olabilecektir.
- ZEFDM yaklaşımı için gerekli olan süreç hesaplamalarının doğru gözlemler ile güncellenmesi gerekmektedir.
- ZEFDM yaklaşımı kapsamında belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgilerinin çok fazla olması nedeniyle bu bilgilerin analiz edilmesi yöneticiler için daha fazla çaba ve zaman gerektiren bir iş haline almaktadır.
- ZEFDM yaklaşımının bazı özellikleri ile yalın üretim faaliyetlerine benzermesi nedeniyle kısıtlı bir durum ortaya çıktığında oluşabilecek durumla ilgili maliyet bilgisi vermemesidir.

3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ'NE GENEL BİR BAKIŞ

KTM, geleneksel FDM ile Alman Maliyet Yöntemi olarak bilinen GPK (Grenzplankostenrechnung) yönteminin bir bileşimi olarak ortaya çıkmıştır. KTM, işletmenin verimliliğinin artmasına yardımcı olmakta ve kapasite maliyet yönetimi faydalı bir araç olarak değerlendirilmektedir. KTM, işlet-

melerde maliyetlerin kaynak tüketimi sonucunda ortaya çıktığı görüşüne göre hareket etmekte dolayısıyla tüketilen kaynak miktarına göre maliyet hesaplamaları yapmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015:54). Yöntemde, maliyete neden olan kaynak ortadan kalkmadıkça veya bir başka faaliyet için tahsis edilmedikçe maliyet tasarrufu sağlanamayacağı üzerinde durulmaktadır (White, 2009:65).

KTM'nin yöneticilere doğru kararlar alabilmelerini sağlayan üç temel ilkesi aşağıdaki gibidir (White, 2009: 67):

- *Nedensellik (Causality)*: Geleneksel maliyet yöntemlerinde işletmede ortaya çıkan tüm maliyetler ilgili olsun olmasın her bir ürün ve hizmete yüklenmektedir. Ancak KTM maliyet yüklemelerinde kaynaklarla ilgili olduğu maliyetlerin neden sonuç ilişkisine dayanması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu ilkeye göre, bir kaynak havuzu diğer bir kaynak havuzunun çıktısına ihtiyaç duymuyorsa o kaynak havuzundan maliyet yüklemesi yapılmamalıdır.
- *Cevaplanabilirlik (Responsiveness)*: Bu ilkeye göre, kaynak havuzları arasındaki ilişkiler sabit ve oransal olarak ele alınmaktadır. Bu yöntemde kaynaklar maliyetleri oluşturduğu için, kaynak havuzlarının özgün özellikleri daha detaylı bir şekilde tanımlanmaktadır. Örneğin; elektrik maliyeti, işletme için orantısal bir maliyet olarak ele alınırken, binayı ısıtmak ve aydınlatmak için kullanıldığında ise sabit bir maliyet özelliği kazanabilmektedir.
- *İş/Süreç (Work)*: Maliyet etkenleri arasında sadece kaynak akışının izlenmesi yönetim tarafından verilecek kararları desteklemek için yeterli olmayabilir. Dolayısıyla bu ilkeye göre, kaynakların tüketiminde hangi faaliyetlerin gerçekleştirildiğini de bilmek gerekmektedir.

3.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin Genel Esasları

KTM, maliyetleri diğer maliyetleme yöntemlerine göre daha detaylı analize tabi tutmaktadır. Buna göre maliyetler, öncelikle birincil ve ikincil maliyetler olarak sınıflandırılmaktadır. Birincil maliyetler, kaynak havuzu içinde üretilen maliyetler olarak; ikincil maliyetler ise, kaynak havuzunu destekleyen diğer kaynak havuzlarından aktarılan maliyetler olarak ele alınmaktadır (Aktaş, 2013: 64). İkinci sınıflandırmada ise, bu maliyetler sabit ve orantısal maliyetler olarak ikiye ayrılmakta, sabit maliyetler faaliyetlere teorik kapasiteye göre dağıtılırken orantısal maliyetler çıktı miktarına göre dağıtılmaktadır.

KTM uygulama süreci 3 temel unsur üzerine kurulmuştur. Bu unsurlar;

- *Kaynaklara bakış açısı*: Maliyete neden olan kaynak ortadan kalkmadıkça veya başka bir faaliyete tahsis edilmedikçe maliyetten tasarruf

sağlanamayacaktır (White, 2009: 65). Dolayısıyla işletmelerde maliyetler kaynak tüketimi sonucu ortaya çıkmaktadır. Maliyetlerin temel nedeni kaynaklar olduğundan, kaynak özelliklerinin iyi bilinmesi ve analiz edilmesi önem taşımaktadır.

- *Maliyetlere bakış açısı:* Maliyetlerin temel nedeni kaynaklar olduğundan bu maliyet yönteminde kaynak maliyetleri detaylı analize tabi tutulmaktadır. Kaynak havuzlarında toplanan maliyetler öncelikle birincil ve ikincil maliyetler olarak sınıflandırılmaktadır. Birincil maliyetler o kaynak havuzu içinde üretilen maliyetler iken ikincil maliyetler başka kaynak havuzlarından aktarılan maliyetlerdir. Bu sınıflandırmadan sonra yapılan bir diğer ayırım ise maliyetleri sabit ve orantısız olarak belirlenmesidir. Bu yöntemde değişken maliyet kavramı yerine orantısız maliyet kullanılmaktadır. Bunun nedeni ise; değişken kavramının çoğunlukla nihai maliyet objesi ile bağlantılı olarak kullanılmasıdır, hâlbuki maliyetler her zaman nihai maliyet objesine bağlı olarak değil, kaynak havuzunun çıktısına bağlı olarak da değişebilmektedir (Aktaş, 2013: 62).
- *Miktara dayalı yaklaşım:* Bu yaklaşım miktar temelli bir yaklaşım olarak, tüketim ilişkilerini miktar temelli olarak ele almaktadır. Maliyet dağılımı ise, bu miktarların parasal değerleri ile hesaplanmaktadır.

KTM'de temel alınan kapasite teorik kapasitedir. Teorik kapasite, işletmede günde 24 saat, yılda 365 gün hiç durmadan tam verimle çalışması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir (Büyükmirza, 2007: 527). KTM'de kaynaklar ancak tüketildiğinde maliyetleri dağıtılmakta, dolayısıyla kaynak bazında her bir kaynak havuzunun teorik kapasitesi belli olmakta, bu kapasiteden tüketilen kaynak kapasitesi çıkarıldığında ortaya atıl veya fazla kullanılan kapasite maliyeti çıkmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2015:62).

KTM'nin uygulama adımlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Perkins ve Stovall, 2011: 47):

- *Kaynakların birbirleriyle ilişkilerinin anlaşılması ve kaynak havuzlarının belirlenmesi:* KTM yaklaşımının en temel özelliği, kontrol ve planlamanın kaynak seviyesinde yapılabilmesidir. Dolayısıyla işletmedeki kaynakların ve bunların birbirleriyle ilişkilerinin belirlenerek kaynak havuzlarının oluşturulması gerekmektedir. Örnek olarak ise insan kaynakları, kullanılan elektrik vb. verilebilir.
- *Birincil ve ikincil maliyetlerin belirlenmesi:* Her bir kaynak havuzunun birincil ve varsa ikincil maliyetleri belirlenerek toplam maliyeti bulunur.
- *Kaynak havuzları maliyetlerinin sabit ve orantısız maliyet olarak ay-*

ılması: Toplam maliyeti bulunan kaynak havuzlarının maliyetleri sabit ve orantısal olarak ayrılır. Bu ayırım önemlidir çünkü sabit maliyetler teorik kapasiteye göre, orantısal maliyetler ise kaynak havuzunun çıktı miktarına göre dağıtılır. Örneğin, direkt işçilik orantısal maliyet olarak görülürken eğitim için harcanan işçilik saati ise işletme için sabit maliyet unsuru olarak değerlendirilir.

- Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi: Kaynak havuzundaki maliyetler, kaynak etkenleri aracılığıyla faaliyetlere dağıtılır. Böylelikle faaliyet maliyetleri belirlenmiş olur. Dolayısıyla her bir kaynak havuzunun kapasitesi teorik kapasite ile karşılaştırılarak atıl/aşırı kapasite ve bunun maliyeti bulunmuş olur.
- Faaliyetleri kullanan ürünlere dağıtımın yapılması: İşletmede ürünlerin üretimi için kullanılan her bir faaliyetin maliyeti faaliyet etkenleri belirlendikten sonra, ürünlere faaliyetleri kullanma miktarı ile orantılı olarak dağıtım yapılarak her bir ürün maliyeti ayrıntılı bir şekilde hesaplanmış olur.

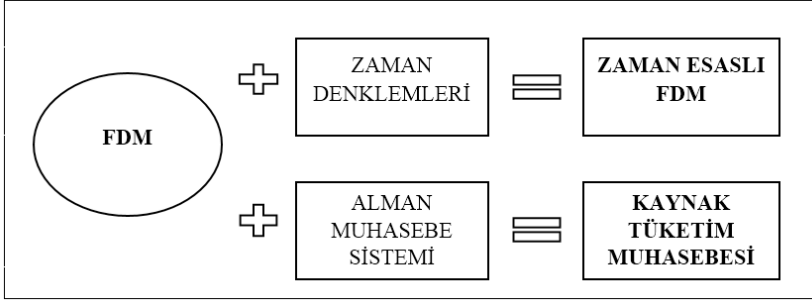
4. ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME İLE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

Maliyet yöntemlerinin işletmelere sağlamış olduğu en önemli husus, karar almada faydalı bilgilerin bu yöntemlerden sağlanmasıdır. Dolayısıyla elde edilecek bilginin türü kullanılan maliyet yöntemine bağlıdır. ZEFDM veya KTM modellerinin kullanımı işletmelere alacakları kararlarda 3 konuda bilgi sağlar (Tse ve Gong, 2009:44):

- Maliyet objelerine dağıtılan maliyetler: Bu tip bir bilgi yöneticilere ürün maliyetlerini yönetebilmelerini sağlar.
- Kaynak havuzları ve maliyet havuzları arasındaki ilişki: Sağlanan bu bilgi yöneticilere değer eklemeyen faaliyetlerin ortaya çıkarılması ve bu faaliyetlerin azaltılması veya kaldırılması suretiyle ürün maliyetlerinin azaltılması yönünde yardımcı olur.
- Kullanılmayan kaynak miktarı ve bunların ilişkili olduğu maliyetler: Kullanılmayan kaynaklar (atıl kapasite) işletmelerin yerine getirmiş olduğu faaliyetlerde bir verimsizlik olduğunun göstergesidir. Dolayısıyla sağlanan bu bilgi ile yönetim işletmeye değer katan faaliyetlere odaklanılarak genel olarak işletme verimliliğini arttırmayı sağlar.

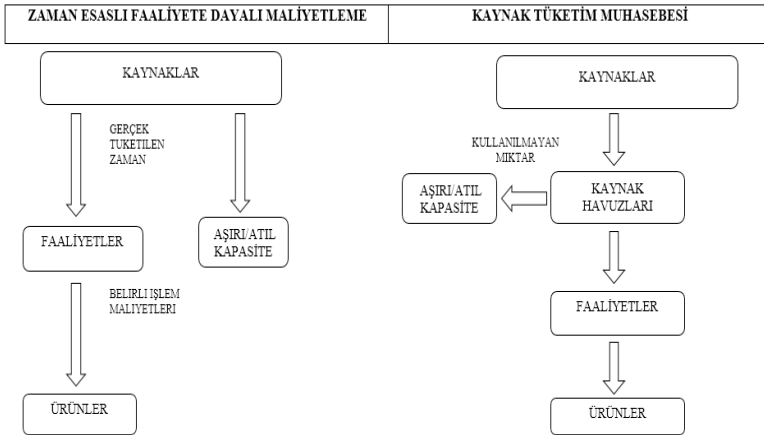
ZEFDM ile KTM yönteminin en önemli ortak yönü, her ikisinin de çıkış noktası olarak FDM yöntemini ele almalarıdır. Her iki yönteminde 1980'li yıllarda ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde hesaplanabilmesi ama-

cıyla geliştirilen geleneksel FDM'nin eksik yönlerini geliştirmek amacıyla ve geleneksel FDM'nin türevleri olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Bu ilişkiyi Şekil 1'de gösterebiliriz:



Şekil-1: ZEFDM ve KTM Çıkış Noktası

Kullanılmayan kapasite maliyetlerinin hesaplanması ve ürünlere dağıtılmaya yönelik analiz edilmesi bu iki maliyet yönteminin yönetsel kararlara sağladığı en önemli katkılardan biridir. Ancak her iki yöntem maliyet dağılımında farklı felsefeleri benimsemektedir. Şekil 2'de ZEFDM ve KTM yöntemlerine göre maliyet dağılımları gösterilmiştir.



Şekil-2: ZEFDM ve KTM'de Maliyet Dağılımları

Şekil 2'de görüleceği üzere ZEFDM'de kaynak maliyetleri faaliyetlere tüketilen zaman esas alınarak dağıtılmakta, faaliyet maliyetleri ise ürünlere dağıtılmaktadır. KTM'de ise kaynak maliyetleri öncelikle kaynak havuzlarında toplanmakta, kaynak havuzlarından faaliyetlere, faaliyetlerden de ürünlere dağıtılmaktadır.

Her iki yöntemin birbirleriyle olan ilişkisini maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- İki yöntemde de geleneksel maliyet yöntemleri ve geleneksel FDM'de hesaplanmayan kullanılan kapasite maliyetinin hesaplanıp, yöneticilere doğru kararlar alabilmeleri için raporlanabilmesidir.
- İki modelde de kaynak maliyetleri, kullanılan kaynak miktarlarına göre dağıtılmaktadır (Tse ve Gong, 2009:43).
- İki yöntem de çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarındandır.
- İki model de geleneksel FDM yönteminden izler taşımaktadır.
- İki model için de işletmede ERP gibi yazılımların kullanılıyor olması gerekmektedir.
- İki model de yönetimin işletmenin değer yaratan faaliyetlerini yerine getirmek suretiyle etkinliğinin artması için gelişmesini sağlamaktadır (Tse ve Gong,2009:45).
- KTM amortisman maliyetlerini hesaplamada yerine koyma maliyetlerini kullanmakta bu da bir tahmin gerektirmektedir. Zaman esaslı FDM'de ise her bir faaliyetin zamanı için tahmin de bulunmaktadır.

Bu iki yöntem arasındaki farklılıkları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- ZEFDM ile KTM yaklaşımı arasındaki temel farklılık kullanılan kapasite tanımıdır. ZEFDM pratik kapasiteyi temel alırken, KTM teorik kapasiteyi temel almaktadır.
- Her iki model de kaynakları dağıtırken farklı maliyet etkenleri kullanırlar. ZEFDM temel olarak zamanı kullanırken KTM'de kaynağın kendisi bu etkeni belirleyici olmaktadır.
- İşletmede maliyet sisteminde, bir yenileme gerekliliğine ihtiyaç duyulduğunda maliyet yöntemlerinin bu yeniliklere uyumlaştırılması sorunu ortaya çıkmaktadır. KTM yönteminde yenilemeler sisteme daha zor uyumlaştırılmakta iken ZEFDM yöntemi ise yeni değişikliklere çok kolaylıkla uyum sağlayabilmektedir (Kaplan ve Anderson a, 2007:13).

Verilen bu bilgiler ışığında her iki yöntemin temel özellikleri Tablo 3'te gösterilmiştir:

Tablo-3: ZEFDM ile KTM'nin Karşılaştırılması

	Zaman Esaslı FDM	KTM
Atıl/Aşırı Kapasite	İzlenir	İzlenir
Maliyet Dağıtımı	Kullanılan miktara göre	Kullanılan miktara göre
Maliyet Etkeni	Zaman esaslı	Miktar esaslı (Kaynağa göre değişen birden çok etken)
Kullanılan Kapasite	Pratik	Teorik
Sisteme Adaptasyon	Kolay	Zor
Maliyetler	Tarihi Maliyetler	Yerine Koyma Maliyetleri

5. MALİYETLERİN ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ'NE GÖRE DAĞITILMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA¹

Aşağıdaki varsayımsal örnekte bir üretim işletmesinde yer alan bir departman ve bu departmanda üretilen üç ürünün maliyetlerinin belirlenmesinin ZEFDM ve KTM yaklaşımlarında nasıl ele alındığı gösterilecektir.

Tunil Motor Sanayi A.Ş.'nin motor üretim fabrikasında su ceketi, silindir gömleği ve krank mili olmak üzere 3 tip ürün üretilmektedir. Bu ürünlere ve maliyetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo-4: Kaynak Maliyetleri ve Dağıtım Anahtarları

KAYNAK MALİYETLERİ VE DAĞITIM ANAHTARLARI		
KAYNAK	MALİYET (\$)	DAĞITIM ANAHTARI
Maaş ve Ücretler	100.000,00	İşçilik saati
Amortismanlar	150.000,00	Metrekare
Enerji	20.000,00	Kilovat
Fabrika Destek	7.500,00	Kilogram

Tablo-5: Dağıtım Anahtarı Miktarları

DAĞITIM ANAHTARI MİKTARLARI			
	Yönetim	Montaj	Kalite Kontrol
İşçilik Saati	2.500	7.000	500
Metrekare		2.000	
Kilovat		30.000	
Kilogram		6.000	1.500

¹ Tse ve Gong (2009), s.42-43 ve 48-49'dan uyarlanmıştır.

Tablo-6: Faaliyet Etkenleri

FAALİYET ETKENLERİ				
	Faaliyet Etkeni	Su Ceketı	Silindir Gömleği	Krank Mili
Yönetim	Ürün Hattı	1	1	1
Montaj	Üretim Miktarı	2.200	1.000	300
Kalite Kontrol	Kontrol Edilen Miktar	88	100	60

5.1. Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye Göre Maliyetlerin Dağıtımı

Bu yöntemle göre maliyet dağıtımının yapılabilmesi için ek bilgilere gereksinim vardır. Bu bilgiler aşağıda verilmiştir:

Tablo-7: Kapasite ve Birim Saat Ücretleri

SAAT BAŞINA KAYNAK MALİYETLERİ		
KAYNAK	Kapasite (saat)	Birim Saat Ücreti (\$)
Maaş ve Ücretler	10.000,00	10,00
Amortismanlar	7.200,00	20,83
Enerji	7.200,00	2,78
Fabrika Destek	7.500,00	1,00

Tablo-8: Faaliyet Süreleri

FAALİYET SÜRELERİ						
FAALİYET	SEVİYE	FAALİYET BİRİMİ	ÜRÜN HATTI	Bir birim için Gereken Zaman	Birim Sayısı	Toplam Zaman
Yönetim	Tesis	Ürün Hattı		850	3	2.550
Montaj	Birim	Üretim Birimi	Su Ceketı	1,80	2.200	3.960
			Silindir Gömleği	2,20	1.000	2.200
			Krank Mili	3,00	300	900
Kalite Kontrol	Seri	Kalite	Su Ceketı	0,50	88	44
			Silindir Gömleği	0,50	100	50
			Krank Mili	1,00	60	60

Verilen bu bilgiler ışığında her bir kaynak maliyetinin ürünlere dağıtımı Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo-9: Maaş ve Ücretlerin Ürünlere Dağıtımı

MAAŞ VE ÜCRETLERİN ÜRÜN HATLARINA DAĞITIMI				
Ürün Hattı	Faaliyet	Kaynak-Faaliyet Etkeni (\$)	Faaliyet Birimi	Dağıtılan Maliyet (\$)
Su Ceketi	Yönetim	8.500,00 (850*10)	1	8.500,00
	Montaj	18,00(1,8*10)	2200	39.600,00
	Kalite Kontrol	5,00 (0,5*10)	88	440,00
Silindir Gömleği	Yönetim	8.500,00 (850*10)	1	8.500,00
	Montaj	22,00 (2,2*10)	1000	22.000,00
	Kalite Kontrol	5,00 (0,5*10)	100	500,00
Krank mili	Yönetim	8.500,00(850*10)	1	8.500,00
	Montaj	30,00 (3*10)	300	9.000,00
	Kalite Kontrol	10,00 (1*10)	60	600,00
TOPLAM				97.640,00

Tablo-10: Amortisman ve Enerji Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtımı

AMORTİSMAN MALİYETLERİNİN ÜRÜN HATLARINA DAĞITIMI				
Ürün Hattı	Faaliyet	Kaynak-Faaliyet Etkeni (\$)	Faaliyet Birimi	Dağıtılan Maliyet (\$)
Su Ceketi	Montaj	37,50 (20,83*1,8)	2.200	82.500,00
Silindir Gömleği	Montaj	45,83 (20,83*2,2)	1.000	45.833,33
Krank Mili	Montaj	62,50 (20,83*3,0)	300	18.750,00
TOPLAM				147.083,33
ENERJİ MALİYETLERİNİN ÜRÜN HATLARINA DAĞITIMI				
Ürün Hattı	Faaliyet	Kaynak-Faaliyet Etkeni (\$)	Faaliyet Birimi	Dağıtılan Maliyet (\$)
Su Ceketi	Montaj	5,00 (2,78*1,8)	2.200	11.000,00
Silindir Gömleği	Montaj	6,11 (2,78*2,2)	1.000	6.111,11
Krank Mili	Montaj	8,33 (2,78*3,0)	300	2.500,00
TOPLAM				19.611,11

Tablo-11: Fabrika Destek Maliyetlerinin Ürünlere Dağıtımı

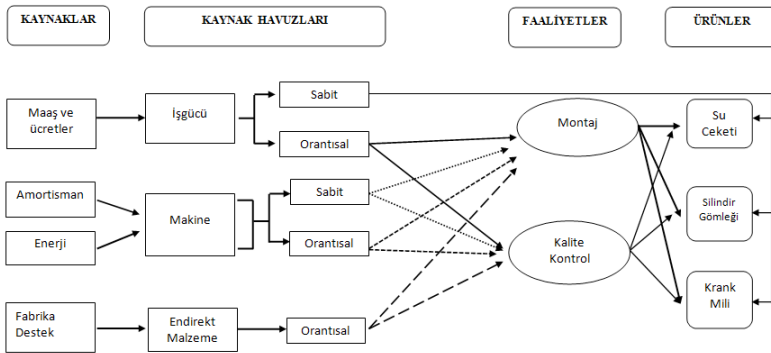
FABRİKA DESTEK MALİYETLERİNİN ÜRÜN HATLARINA DAĞITIMI				
Ürün Hattı	Faaliyet	Kaynak-Faaliyet Etkeni (\$)	Faaliyet Birimi	Dağıtılan Maliyet (\$)
Su Ceketi	Montaj	1,80 (1*1,8)	2.200	3.960,00
	Kalite Kontrol	0,50 (1*0,5)	88	44,00
Silindir Gömleği	Montaj	2,20 (1*2,2)	1.000	2.200,00
	Kalite Kontrol	0,50 (1*0,5)	100	50,00
Krank Mili	Montaj	3,00 (1*3,0)	300	900,00
	Kalite Kontrol	1,00 (1*1,0)	60	60,00
TOPLAM				7.214,00

Tablo-12: Ürün Maliyetleri

	Su Ceketi	Silindir Gömleği	Krank Mili
Yönetim	8.500,00	8.500,00	8.500,00
Montaj	137.060,00	76.144,44	31.150,00
Kalite Kontrol	484,00	550,00	660,00
TOPLAM	146.044,00	85.194,44	40.310,00

5.2. KTM'ye Göre Maliyetlerin Dağıtımı

KTM'nin maliyetlere bakış açısının diğer maliyet yöntemlerinden farklı olduğundan söz edilmişti. KTM'de kaynak havuzları kaynakların özelliklerine göre oluşturulduğundan, bu yöntemde 4 kaynak maliyeti, 3 kaynak havuzuna dağıtılmıştır. Her bir kaynak havuzunun maliyeti de sabit ve orantısız olarak ikiye ayrılmıştır. Bu yaklaşımda, maliyetleri Şekil 3'de gösterebiliriz:

**Şekil-3:** KTM'de Maliyetlerin Sınıflandırılması

Şekil 3’de görüleceği üzere işgücü kaynak havuzunun sabit maliyetleri yönetimin maaşlarını içermekte bu nedenle de ürünlere direkt olarak dağıtılmaktadır. Amortisman ve enerji maliyetleri makine kaynak havuzunda toplanmıştır. Örneğe ilişkin ek bilgiler ise Tablo 13’de verilmiştir.

Tablo-13: Kaynak Havuzları Maliyetleri ve Kaynak Tüketimleri

KAYNAK HAVUZLARI				
Kaynak Havuzu	Sabit Maliyet (\$)	Değişken Maliyet(\$)	Birim	Birim Maliyet
İşçilik	30.000,00	70.000,00	İşçilik Saati	9,00
Makine	102.000,00	68.000,00	Makine Saati	8,50
Endirekt Malzeme		7.500,00	Kilogram	1,00
KAYNAK TÜKETİMLERİ				
Kaynak Havuzu	Montaj		Kalite Kontrol	
İşçilik	7060		154	
Makine	7100			
Endirekt Malzeme	7000		496	

Verilen bu bilgilere göre maliyetlerin faaliyetlere dağılımı Tablo 14’de gösterilmiştir:

Tablo-14: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtım

KAYNAK MALİYETLERİNİN FAALİYETLERE DAĞITIMI		
Kaynak Havuzu	Montaj(\$)	Kalite Kontrol(\$)
İşçilik	63.540,00 (7060*9)	1.386,00(154*9)
Makine	162.350,00[102.000+(7.100*8,5)]	
Endirekt Malzeme	7.000,00(7000*1)	496,00(496*1)
TOPLAM	232.890,00	1.882,00

Maliyetlerin faaliyetlerden ürünlere dağıtımını ise Tablo 15’de gösterilmiştir:

Tablo-15: Maliyetlerin Faaliyetlerden Ürünlere Dağıtım

Faaliyet	Herbir Faaliyet Etkeni İçin Maliyet(\$)	Su Ceketleri (\$)	Silindir Gömleği (\$)	Krank Mili (\$)
Sabit İşçilik Maliyeti		10.000,00	10.000,00	10.000,00
Montaj	32,99 (232.890/7.060)	130.629,52	72.571,95	29.688,53
Kalite Kontrol	12,22 (1.882/154)	537,71	611,04	733,25
TOPLAM		141.167,23	83.182,99	40.421,78

5.3. Maliyet Dağıtımlarının Karşılaştırılması

Yapılan hesaplamalar sonucunda her iki yöntemle göre toplam maliyetleri, dağıtılan maliyetleri ve kullanılmayan/atıl kapasite maliyetlerini Tablo 16'da özetleyebiliriz:

Tablo-16: ZEFDM ve KTM'de Maliyet Dağılımları

Kaynaklar	ZEFDM			KTM			
	Toplam Maliyet (\$)	Dağıtılan Maliyet (\$)	Atıl Kaynak Maliyeti (\$)	Kaynak Havuzları	Toplam Maliyet (\$)	Dağıtılan Maliyet (\$)	Atıl Kaynak Maliyeti (\$)
Maaş ve Ücretler	100.000	97.640	2.360	İşçilik	100.000	94.926	5.074
Amortismanlar	150.000	147.083	2.916,67	Makine	170.000	162.350	7.650
Enerji	20.000	19.611	388,89	Endirekt Malzeme	7.500	7.496	4
Fabrika Destek	7.500	7.214	286				
TOPLAM			5.951,56				12.728

Her iki yöntemle göre yapılan maliyet dağılımları geleneksel yöntemlere göre daha hassastır. Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında kapasitenin göz önüne alınması neticesinde her iki yöntemde de atıl/aşırı kapasite maliyetleri hesaplanabilmiş ve bu maliyetler ürünlere yüklenmeyerek ürün maliyetleri daha doğru şekilde hesaplanmıştır. Maliyetlerin birbirinden farklı çıkmasının nedeni ise her iki yönetimde birbirinden farklı bir felsefe izlenerek maliyet dağılımlarını yapmasıdır. ZEFDM maliyetleri faaliyet sürelerine göre dağıtırken, KTM maliyetleri kaynağa göre birçok etkeni göz önüne alarak dağıtmaktadır. Ayrıca KTM'de maliyet dağıtımını öncesi işletmede var olan kaynaklar ve bu kaynakların maliyet davranışları hakkında detaylı bilgi toplanmaktadır. Amortisman ve enerji maliyetleri makine kaynak havuzu olarak, maaş ve ücretler işçilik olarak ve fabrika destek maliyetleri ise indirekt malzeme olarak üç kaynak havuzunda toplanmıştır. Kaynak havuzlarının maliyetleri faaliyetlerden ürünlere dağıtılmış, dolayısıyla her bir faaliyetin kaynak havuzundan ne kadar tükettiği belirlenerek sadece tüketilen kaynağın maliyeti ürünlere dağıtılmıştır.

ZEFDM'de tek bir maliyet etkeni olarak zamanın kullanılması geleneksel FDM yöntemini daha basit hale getirmekte ve olası değişikliklerin uyumlaştırılmasını da kolaylaştırmaktadır. KTM maliyet dağıtımında daha karmaşık ilişkileri göz önüne almakta, maliyetleri kaynaklar oluşturduğu için kaynakları daha detaylı analize tabi tutmaktadır. Ayrıca KTM yönteminde amortisman hesaplamalarında tarihi maliyet yerine hesaplamanın yapıldığı gün geçerli olan yerine koyma maliyetini kullanmaktadır.

6. SONUÇ

Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel yöntemlere göre daha hassas olan iki çağdaş yöntemdir. Her iki yaklaşımın da çıkış noktasını Faaliyete Dayalı Maliyetleme yönteminin eksiklikleri oluşturmıştır.

ZEFDM'de kaynak maliyetleri faaliyetlere tüketilen zaman esas alınarak dağıtılmakta, faaliyet maliyetleri ise ürünlere dağıtılmaktadır. KTM'de ise kaynak maliyetleri öncelikle kaynak havuzlarında toplanmakta, kaynak havuzlarından faaliyetlere, faaliyetlerden de ürünlere dağıtılmaktadır. Dolayısıyla KTM'de maliyetler daha hassas hesaplanabilmektedir. Her iki yöntem arasındaki temel farklılıklardan birisi de kullanılan kapasitedir. ZEFDM, pratik kapasiteyi temel alırken, KTM ise teorik kapasiteyi temel almaktadır.

KTM, amortisman maliyetlerini hesaplamada yerine koyma maliyetlerini kullanmakta, bu da bir tahmin gerektirmektedir. ZEFDM'de ise her bir faaliyetin zamanı için tahminde bulunulmaktadır. Her iki yöntemin maliyet yönetimine sağladığı en büyük fayda ise atıl/aşırı kapasite maliyetlerini hesaplaması ve bu maliyetleri ürünlere yüklemeyerek daha doğru fiyatlandırma yapılabilmesine olanak sağlamasıdır.

İşletmede maliyet sisteminde, bir yenilemeye ihtiyaç duyulduğunda maliyet yöntemlerinin bu yeniliklere uyumlaştırılması sorunu ortaya çıkmaktadır. KTM yönteminde, yenilemeler sisteme daha zor uyumlaştırılmakta iken ZEFDM yöntemi ise yeni değişikliklere çok kolaylıkla uyum sağlayabilmektedir.

Çalışmada ele alınan örnek üzerinde de her iki yöntemin ortak ve farklı yönleri açıkça görülmektedir. Temel ortak noktaları FDM olmakla birlikte maliyetlere yaklaşımda ve maliyetlerin ürünlere dağıtımında farklılıklar söz konusudur. Maliyetlerin birbirinden farklı çıkmasının nedeni ise, her iki yönetimde birbirinden farklı bir felsefe izleyerek maliyet dağılımlarını yapmasıdır. ZEFDM maliyetleri faaliyet sürelerine göre dağıtırken, KTM maliyetleri kaynağa göre birçok etkeni göz önüne alarak dağıtmaktadır.

KAYNAKÇA

Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58, 55-75.

Büyükmirza, H. K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (19. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Civelek, M., Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (4.Baskı), Ankara: Detay Yayıncılık.

- Everaert, P., Bruggeman, W. (2007). Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring The Underlying Model. *Cost Management*, 21(2),16-20.
- Everaert, P., Cleuren G.& Hoozee, S. (2012). Using Time-Driven ABC to Identify Operational Improvements: A Case Study in a University Restaurant. *Cost Management*, 26(2), 41-48.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2007) (a), Time-Driven Activity Based Costing, Boston:Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2007) (b). The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21(2), 5-15.
- Koşan, L. (2007). Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, *Mali Çözüm*, 84, 155-168.
- Köse, T. (2010). *Sürece Dayalı Yönetim Kapsamında Maliyet Yönetimi*, Ankara:Detay Yayıncılık.
- Köse, T., Ağdeniz, Ş. (2015). Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 45, 51-74.
- McGowan, C. (2009). Time-Driven Activity-Based Costing. *Accountancy Ireland*, 41(6), 60-61.
- Mitchell, M. (2007). Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing. *Journal of Performance Management*, 20(3), 16-28.
- Perkins, D., Stovall, O.S. (2011). Resource Consumption Accounting- Where Dose It Fit?. *Journal of Applied Business Research*, 27(5), 41-51.
- Tanış, V.N., Özyapıcı, H. (2012). The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 19(2), 43-55.
- Tse, M.S.C., Gong, M.Z. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity Based Costing and Resource Consumption Models. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- White, L. (2009). Resource Consumption Accounting:Manager-Focused Management Accounting. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 63-77.
- Yılmaz, R., Gökhan, B. (2007). Kurumsal Performans Yönetimi'nde Sürece-Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. 5. *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi Bildiri Kitabı*, Celalabat, Kırgızistan.
- Yükçü S.,Gönen S. (2009). Zaman Esaslı FDM Yaklaşımının Otomobil Parçaları Üreten Bir İşletmede Uygulanması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 28, 19-36.

TÜRK İMALAT SEKTÖRÜNDE FİNANSAL PERFORMANSIN GRİ İLİŞKİSEL ANALİZ YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ: TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI İMALAT ALT SEKTÖR BİLANÇOLARINDA BİR ARAŞTIRMA *

Doç.Dr. Erdinç KARADENİZ**

Doç.Dr. Levent KOŞAN***

Arş.Gör. Fatih GÜNAY****

Arş.Gör. Mehmet BEYAZGÜL *****

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 161-184

ÖZ

Çalışmanın temel amacı Türk imalat sektöründe finansal performansın analiz edilmesidir. İmalat sektörü dâhilinde 21 alt sektörün 32 finansal oranı Gri İlişkisel Analiz yöntemi ile analiz edilmiştir. Analizde kullanılan veriler Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından hesaplanan sektör oranları olup 2012-2014 dönemini kapsamaktadır. Çalışma bulgularına göre Türk imalat sektöründe finansal performansa etki eden göstergeler sırasıyla finansal yapı, kârlılık, likidite ve varlık kullanım oranları şeklindedir. Tüm göstergeler açısından ele alınan tüm oranların GiA ile yapılan analizi neticesinde ilgili yıllar içinde incelenen imalat sektörleri arasında en başarılı performansa sahip üç alt sektör sırasıyla; Tütün Ürünleri İmalatı, Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünlerinin İmalatı, İçeceklerin İmalatı olarak görülmüştür. En düşük performansa sahip olan alt sektör ise Gıda Ürünlerinin İmalatı olarak saptanmıştır.

Anahtar Sözcükler: İmalat Alt Sektörleri, TCMB Sektör Oranları, Finansal Performans, Gri İlişkisel Analiz.

JEL Kodları: G00, G30, G39

* Makalenin gönderim tarihi: 02.18.2016; Kabul tarihi: 13.04.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 24

** Mersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Öğretim Üyesi, ekaradeniz@mersin.edu.tr

*** Mersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Öğretim Üyesi, leventkosan@gmail.com

**** Mersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Öğretim Elemanı, fgunay@mersin.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

***** Mersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Öğretim Elemanı, m.beyazgul1553@mersin.edu.tr

INVESTIGATION OF FINANCIAL PERFORMANCE IN TURKISH MANUFACTURING SECTOR WITH GRAY RELATIONAL ANALYSIS METHOD: A STUDY IN CENTRAL BANK OF THE REPUBLIC OF TURKEY SUB-SECTOR COMPANY ACCOUNTS

ABSTRACT

The study aimed to analyse financial performance of Turkish Manufacturing Sector. 32 financial ratios of the 21 manufacturing sub-sectors were analysed by Gray Relational Analysis method. Data used in the analysis are the sector ratios calculated and declared by the Central Bank of The Republic of Turkey (CBRT) and cover the period 2012-2014. According to the findings the indicators affecting financial performance of Turkish manufacturing sector are financial structure, profitability, liquidity and asset utilization ratios. Within the scope of study the most successful three sub-sectors are, Tobacco Products Manufacturing, Coke and Refined Petroleum Products Manufacturing and Beverages Manufacturing sub-sectors. Food Products Manufacturing sub-sector is identified as the lowest performance.

Keywords: Manufacturing Sub-Sectors, CBRT Sector Ratios, Financial Performance, Gray Relational Analysis.

JEL Codes: G00, G30, G39

1. GİRİŞ

İşletmelerin her açıdan başarılı performans sergilemeleri, varlıklarını sürdürmelerinde kilit rol oynamaktadır. İmalat sektörü, katma değer yaratması, istihdamı artırması ve ihracata katkı yapması yönüyle ülkelerin zenginliklerinde ve gelişmişliklerinde etkili olan önemli bir sektördür. Bu nedenle imalat sektörü içerisinde yer alan alt sektörler yapılan yatırımların değer yaratması ve süreklilik arz etmesi ülkeler için önemlidir. Finansal performans ölçümü, işletmelerin mali politikalarının ve faaliyetlerinin sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanabilir. Finansal performansın ölçülmesi ile işletmelerin finansal pozisyonu, yatırımlarının verimliliği ve işletmenin risk derecesi belirlenebilmektedir (Uygurtürk ve Korkmaz, 2012: 96). İşletme performansının değerlendirilmesi yatırımcılar, yöneticiler, hissedarlar, devlet, kredi verenler, rakipler ve kamuoyu için önem taşımaktadır (Kara-deniz, Koşan, Günay ve Dalak, 2016: 1118).

Finansal performans analizi ile işletmeler karar alma, planlama ve denetim işlevlerini etkin biçimde yürütebilmekte, yöneticiler, finansal performans ölçütleri ile başarılı finansal performans yönetimini gerçekleştirebilmekte ve işletme değerini arttırabilmektedir (Aydeniz, 2009: 264).

Günümüz iş dünyasının en önemli konularından birinin işletme performansının ölçümü ve değerlendirilmesi olmasından hareketle, uluslararası piyasalarda küçük veya büyük fark etmeksizin işletmelerin tümünün diğer işletmelerle rekabet edebilmek için en uygun performansa ulaşması gerekmektedir (Memon ve Tahir, 2012: 12). Bu çerçevede, işletmelerin varlığını sürdürebilmesi ve rekabet avantajı ile bunun sürdürülebilirliğinin tespiti için finansal performans ölçütlerine ihtiyaç vardır.

Bu çalışmanın temel amacı, Türk imalat sektörünü oluşturan alt sektörlerin finansal performanslarının Gri İlişkisel Analiz (GİA) yöntemiyle ölçülmesidir. GİA, çok kriterli karar verme yöntemlerinden biri olup birçok kriterin bir arada değerlendirilebilmesi, az veri ile çalışma imkânı ve normal dağılım koşulunun bulunmaması gibi avantajları bulunmaktadır (Feng ve Wang, 2000: 135-136; Liu ve Forrest, 2007: 115; Rajesh ve Ravi, 2015: 347).

Çalışma, belirlenen amaçlar doğrultusunda beş bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünü takiben çalışmanın ikinci bölümünde ilgili çalışmalar literatür başlığında kısaca açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde araştırma metodolojisine yer verilerek çalışma amacı, çalışmanın önemi, çalışmada kullanılan GİA yöntemi ve analizde kullanılan finansal oranlar kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde GİA yöntemi ile yapılan analiz bulgularına yer verilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgular sonuç kısmında ilgili literatür kapsamında tartışılmış, sektörlerle ve gelecek çalışmalara yönelik öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR

Konuyla ilgili ulaşılan literatür incelendiğinde işletme performansının ölçümünde finansal oranların kullanımı ile çeşitli istatistik ve çok kriterli karar verme tekniklerinden faydalandığı görülmektedir.

Demir ve Tuncay (2012) İMKB’de işlem gören gıda sektörü işletmelerinin finansal performanslarını oran analizi bağlamında analiz etmiş, ele alınan işletmelerin faaliyetlerinin olumlu olduğu ancak kârlılık göstergeleri bağlamında istenen seviyelerde olmadıkları saptanmıştır.

Delen, Kuzey ve Uyar (2013) borsada işlem gören Türk işletmelerin finansal performanslarını karar ağacı yöntemiyle analiz ettiği çalışmalarında kullanılan dört farklı karar ağacı algoritmasında da (CHAID, C5.0, C&RT, QUEST) özkaynak karlılığı (ROE) ve aktif karlılığı (ROA) üzerinde etkili olan en önemli oranın vergi öncesi kâr/öz kaynak oranı olduğu belirlenmiştir.

Uygurtürk ve Korkmaz (2012) çok kriterli karar verme tekniklerinden biri olan TOPSIS ile ana metal sanayi üzerinde bir uygulama yapmışlardır. Çalışmada işletmelerin performansının genel olarak dalgalanma göstermekte

olduğu tespit edilmiş ve işletmeler performanslarına göre sıralanmıştır. Elde edilen performans sırasına göre en yüksek ve en düşük işletmelerden oluşan iki portföy oluşturulmuştur. Sonuç olarak yüksek performans gösteren işletmelerden oluşan portföy getirisinin yüksek, düşük performansa sahip işletmelerden oluşan portföy getirisinin ise düşük olduğu görülmüştür.

Ege, Topaloğlu ve Özyamanoğlu (2013), Borsa İstanbul'da işlem gören ve Kurumsal Yönetim Endeksinde yer alan 18 işletmenin finansal performansını TOPSIS yöntemi ile incelemiş, elde edilen sonuçlar, Kurumsal Yönetim Endeks sıralamalarından farklı bir sıralama olduğu saptanmıştır.

İmalat alt sektörleri finansal performansını analiz eden Ömürbek ve Mercan (2014) inceleme dönemi itibariyle en başarılı performansı gösteren alt sektörün Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı olduğunu gerek TOPSIS gerekse ELECTRE yöntemleri ile saptamışlardır.

Yapılan literatür taramasında finansal performans değerlendirmesinde sıklıkla kullanılan bir diğer yöntem ise Veri Zarflama Analizidir (VZA). İmalat işletmelerinin değerlendirildiği çalışmalarda ele alındığı yıllar itibariyle, Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi (Yalama ve Sayım, 2008), Kok Kömürü, Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri ve Nükleer Yakıt İmalatı Sektörü (Ata ve Yakut, 2009) ile Taşıtlar, Ofis Makine/Bilgisayar ve Makine/Ekipman (Halkos ve Tzeremes, 2012) sektörlerinin yüksek performans gösterdiği saptanmıştır.

Farklı sektörlerde olmak üzere GİA yöntemiyle finansal performans değerlemesi son yıllarda sıkça yapılmaktadır. Yapılan kimi çalışmalarda en önemli gösterge kârlılık göstergesi (Bektaş ve Tuna, 2013; Doğan, 2015; Meydan, Yıldırım ve Senger, 2016; Oral, 2016; Öner Kaya, 2016) olarak saptanmıştır. Diğer çalışmalarda ise likidite (Peker ve Baki, 2011; Baş ve Çakmak, 2012) ve finansal yükümlülük (Ecer ve Böyükaslan, 2014; Ecer ve Günay, 2014) olarak saptanmıştır.

3. VERİ VE YÖNTEM

Bu çalışmanın temel amacı, Türk imalat sektörünü oluşturan alt sektörlerin finansal performanslarının Gri İlişkisel Analiz (GİA) yöntemiyle ölçülmesidir. Bu kapsamda incelenen imalat alt sektörleri, Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin Genel Sınıflandırılması (NACE) kriterleri kapsamında sınıflandırılan ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) Reel Sektör Araştırma Daire Başkanlığı'nca sektör oranları yayımlanan 21 alt sektördür. Gönüllülük esasına dayalı olarak verilerini TCMB'ye gönderen imalat sektörü işletmelerinden oluşan 21 alt sektörün kodları, isimleri ve işletme sayıları Ek1: İmalat Alt Sektörleri ve Kodları tablosunda yer almaktadır.

Çalışmada kullanılan oranlar TCMB'nin en son yayımlanmış olduğu 2012-2013-2014 yıllarına ait sektör oranlarıdır. Araştırmada söz konusu 3 yılın seçilme sebebi araştırma tarihinde TCMB tarafından yayımlanan en güncel sektör oranlarının bu yılları kapsamıdır. Söz konusu sektör oranları TCMB istatistiklerinde yer alan Sektör Oranları ve Standart Oranlardan elde edilmiştir (TCMB, 2016b).

3.1. Gri İlişkisel Analiz (GİA)

Deng (1982a; 1982b) tarafından ortaya atılan ve geliştirilen Gri sistem teorisi az veri ile belirsizlik taşıyan problemlerin çalışılmasına izin vermektedir (Liu ve Forest, 2007). Gri sistem teorisinin bir parçası olan GİA, çok kriterli karar verme tekniklerinden olup, unsurlar arasındaki eğilimlerin benzerlik ya da farklılık derecesine bağlı olarak ilişkiyi ölçmeye yarayan ve sıralama yapmaya imkân veren bir tekniktir (Feng ve Wang, 2000: 136; Rajesh ve Ravi, 2015: 347).

GİA yönteminin araştırmacıya sağladığı kimi avantajları bulunmaktadır. Başlıca avantajları (Feng ve Wang, 2000: 135-136; Liu ve Forrest, 2007: 115; Rajesh ve Ravi, 2015: 347);

- Birçok kriterin birlikte ele alınarak değerlendirilebilme imkânı,
- Veri sayısının az olduğu durumlarda değerlendirme imkânı,
- Dağılımın bilinmediği ya da normal olmadığı durumlarda ilişki derecesine göre sıralamaya imkân sunan sayısal bir yöntem şeklinde sıralanabilmektedir.

Bu çalışmada da birçok oranın ele alınması nedeniyle GİA yönteminin uygun olacağına karar verilmiştir. NACE kapsamında imalat sektörü 24 alt grupta toplanmakta (TCMB, 2016a) olup çalışma kapsamında Ek 1'de yer alan 21 alt sektörün 2012-2014 dönemi finansal performanslarının incelenmesi amaçlanmıştır. GİA yönteminde göstergelere ilişkin ilişki dereceleri hesaplaması altı adımda yapılmaktadır (Wu, 2008: 141-142; Ecer, 2013: 175-177; Ecer ve Günay, 2014: 42-43);

1. Adım: Karar Matrisinin Oluşturulması;

Analiz edilecek olan ve karar vermede ele alınan veriler matris halinde tablolştırılır.

$$X_i = \begin{bmatrix} x_1(1) & x_1(2) & \cdots & x_1(n) \\ x_2(1) & x_2(2) & \cdots & x_2(n) \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_n(1) & x_n(2) & \cdots & x_n(n) \end{bmatrix} \quad (1)$$

2. Adım: Karşılaştırma Matrisinin Oluşturulması;

Referans serisi $x_0 = (x_0(1), x_0(2), \dots, x_0(j), \dots, x_0(n))$ şeklindedir. Burada $x_0 = (j)$, j . kriterin değerleri içindeki en büyük, en küçük veya olması istenen değerini göstermektedir. Referans serisi, karar matrisi ilk satırına yazılarak karşılaştırma matrisi oluşturulur.

3. Adım: Normalizasyon İşlemi ve Normalizasyon Matrisinin Oluşturulması;

Veri setinin normalize edilmesinde üç olası durumla karşılaşılabilir:

i. *Fayda durumu*: Eğer amaç daha iyi ya da büyük değer elde etmekse (2) numaralı formül kullanılır.

$$x_i^* = \frac{x_i(j) - \min_j x_i(j)}{\max_j x_i(j) - \min_j x_i(j)} \quad (2)$$

ii. *Maliyet durumu*: Eğer amaç daha küçük ya da az bir değer elde etmekse (3) numaralı formül kullanılır.

$$x_i^* = \frac{\max_j x_i(j) - x_i(j)}{\max_j x_i(j) - \min_j x_i(j)} \quad (3)$$

iii. *Optimallik durumu*: Eğer amaç optimal bir değer elde etmekse (4) numaralı formül kullanılır.

$$x_i^* = \frac{|x_i(j) - x_{0b}(j)|}{\max_j x_i(j) - x_{0b}(j)} \quad (4)$$

(4) numaralı formülde $x_{0b}(j)$ j . kriterin hedef değeridir ve $\max_j x_i(j) \geq x_{0b}(j) \geq \min_j x_i(j)$ aralığında bir değer alır. Bu işlemlerin ardından (1)'deki karar matrisi şu hale dönüşür:

$$X_i^* = \begin{bmatrix} x_1^*(1) & x_1^*(2) & \cdots & x_1^*(n) \\ x_2^*(1) & x_2^*(2) & \cdots & x_2^*(n) \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_n^*(1) & x_n^*(2) & \cdots & x_n^*(n) \end{bmatrix} \quad (5)$$

4. Adım: Mutlak Değer Tablosunun Oluşturulması;

x_0^* ile x_i^* arasındaki mutlak değer $\Delta_{oi}(j)$ şu şekilde bulunur:

$$\Delta_{oi}(j) = |x_0^*(j) - x_i^*(j)| = \begin{bmatrix} \Delta_{01}(1) & \Delta_{01}(2) & \cdots & \Delta_{01}(n) \\ \Delta_{02}(1) & \Delta_{02}(2) & \cdots & \Delta_{02}(n) \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \Delta_{0m}(1) & \Delta_{0m}(2) & \cdots & \Delta_{0m}(n) \end{bmatrix} \quad (6)$$

5. Adım: Gri İlişkisel Katsayı Matrisinin Oluşturulması;

$$\gamma_{oi}(j) = \frac{\Delta \min + \xi \Delta \max}{\Delta_{oi}(j) + \xi \Delta \max} \quad (7)$$

Gri ilişkisel katsayı matrisi değerleri (7) numaralı formül kullanılarak hesaplanır. (7) numaralı formülde ξ ayırıcı (distinguish) katsayısıdır ve [0,1] aralığında değer alır. Ancak işlemlerde 0.5 alınması tavsiye edilmektedir. Ayrıca $\Delta \max = \max_i \max_j \Delta_{oi}(j)$ ve $\Delta \min = \min_i \min_j \Delta_{oi}(j)$ şeklinde hesaplanır.

6. Adım: İlişki Derecesinin Hesaplanması;

$$\Gamma_{oi} = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \gamma_{oi}(j) \quad (8)$$

(8) numaralı formülde Γ_{oi} i . elemanın gri ilişki derecesini göstermektedir ve kriterlerin eşit önem düzeyinde olduğu varsayıldığında kullanılır. Eğer kriterlerin farklı ağırlıkları söz konusu ise (9) numaralı formülünden yararlanır.

$$\Gamma_{oi} = \sum_{j=1}^n [W_i(j) \gamma_{oi}(j)] \quad (9)$$

Adımlar neticesinde hesaplanan gri ilişki derecesi, sektörlerin performanslarının kıyaslanabilmesine imkân sağlamaktadır.

3.2. Çalışmada Kullanılan Finansal Oranlar

İmalat sektöründe yer alan 21 alt sektörün TCMB sektör oranları ile finansal performanslarının analiz edildiği bu çalışmada likidite, finansal yapı, varlık kullanım ve kârlılık oranları ele alınmıştır. Analiz kapsamında ele alınan finansal oranlara yönelik Türkiye’de imalat sektörüne yönelik bir standart olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle finans teorisi kapsamında olması beklenen düzeylere ilişkin olarak finansal oranların maksimum ve minimum olması yönünde beklentiler belirlenmiştir.

Likidite, varlıkların değer kaybetmeden paraya dönüşme hızını ifade eder. Likidite oranları ise, işletmelerin veya sektörün kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirebilme gücünün bir göstergesidir (Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013: 207). Kısa vadeli kredi verenler için likidite oranları kaldıraç oranlarından daha önemlidir (Ceylan ve Korkmaz, 2012: 49). Çalışmada kullanılan likidite oranları ve beklentiler Tablo 1’deki gibidir (Ceylan ve Korkmaz, 2012; Ayıçay vd., 2013: 228; Çabuk ve Lazol, 2013; Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013; TCMB, 2016c).

Tablo-1: Likidite Oranları

Kod	Oran Adı	Formülü	Beklenti
L1	Cari Oran	$\frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$	Maksimum
L2	Asit-Test Oranı	$\frac{\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$	Maksimum
L3	Nakit Oran	$\frac{\text{Hazır Değer} + \text{Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$	Maksimum

Çalışmada ele alınan cari, asit test ve nakit oranının sırasıyla, 2, 1 ve 0,20 düzeyinde olması istenir. Gelişmekte olan ülkelerde ise bir miktar daha bu oranların altında olmakta ve bu durum normal karşılanmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2013: 203-206).

Finansal yapı oranları ise işletmelerin varlıklarını finanse etmede kullandığı yabancı kaynak ve öz kaynak dağılımı ve yapısını ortaya koyan oranlardır (Ayrıçay vd., 2013: 228-229; Çabuk ve Lazol, 2013; Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013: 219; TCMB, 2016c). Genel olarak kurulan oransal ilişkide yabancı kaynakların payının ortaya konmasından dolayı oranların yüksek olması yüksek risk göstergesi olduğundan istenmemekle birlikte, az yabancı kaynak kullanımı borcun vergi avantajı gibi avantajlardan yararlanma imkânını ortadan kaldırmaktadır. Kaldıraç oranı 0,5 dolaylarında olması uygun kabul edilmekle birlikte gelişmekte olan ülkelerde bu oran daha yüksektir (Çabuk ve Lazol, 2013: 207-208). Çalışmada kullanılan finansal yapı oranları Tablo 2'deki gibidir.

Tablo-2: Finansal Yapı Oranları

Kod	Oran Adı	Formül	Beklenti
FY1	Kaldıraç Oranı	$\frac{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	Minimum
FY2	Yabancı Kaynakların Öz Kaynağa Oranı	$\frac{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}{\text{Öz Kaynak}}$	Minimum
FY3	Kısa Vadeli Kaldıraç	$\frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$	Minimum
FY4	Uzun Vadeli Kaldıraç	$\frac{\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$	Minimum
FY5	Duran Varlıkların Yabancı Kaynağa Oranı	$\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}$	Minimum
FY6	Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	$\frac{\text{Duran Varlıklar}}{\text{Devamlı Sermaye}}$	Minimum
FY7	Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	$\frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}$	Minimum
FY8	Banka Kredileri Oranı	$\frac{\text{Toplam Banka Kredileri}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	Minimum

FY9	Kısa Vadeli Banka Kredi Payı	$\frac{\text{Kısa Vadeli Banka Kredileri}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$	Minimum
FY10	Banka Kredileri Payı	$\frac{\text{Toplam Banka Kredileri}}{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}$	Minimum
FY11	Dönen Varlık Oranı	$\frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	Minimum
FY12	Maddi Duran Varlık (Net) Oranı	$\frac{\text{Maddi Duran Varlık (Net)}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	Maksimum

Varlık kullanım (aktivite, devir hızı) oranları, işletmelerin varlıklarının kullanım etkinliğini ortaya koymaktadır. Girdi ve çıktı arasında anlamlı ilişki kurulmaya çalışılıp, girdi olarak varlık kalemleri ya da öz kaynak, çıktı olarak satışlar alınır (Ceylan ve Korkmaz, 2012; Ayırıcı vd., 2013: 228; Çabuk ve Lazol, 2013; Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013: 210-218; TCMB, 2016c). Genel olarak varlık kullanım oranlarının yüksek olması varlık kullanımının etkinliğini ve paraya dönüşüm çabukluğunu göstermektedir (Çabuk ve Lazol, 2013: 216-223). Çalışmada kullanılan oranlar ve beklentiler Tablo 3'teki gibidir.

Tablo-3: Varlık Kullanım Oranları

Kod	Oran Adı	Formülü	Beklenti
VK1	Alacak Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Kısa Vadeli + Uzun Vadeli Alacaklar}}$	Maksimum
VK2	Stok Devir Hızı	$\frac{\text{Satışların Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}}$	Maksimum
VK3	Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar - KVYK}}$	Maksimum
VK4	Duran Varlık Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Duran Varlıklar}}$	Maksimum
VK5	Öz Kaynak Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Öz Kaynak}}$	Maksimum
VK6	Aktif Devir Hızı	$\frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Toplam Varlıklar (Aktifler)}}$	Maksimum

Kârlılık oranları ise gelir tablosu ve finansal durum tablosunda yer alan finansal verilerin kullanımı ile hesaplanan ve işletmelerin faaliyetleri neticesinde elde etmiş oldukları kârların, yatırımlar veya satışlar karşısında ne düzeyde olduğunu gösteren oranlardır. Kârlılık oranları kapsamında işletmenin elde ettiği kârın kaynağı, özkaynakların ve yatırımların verimliliği incelenir (Ayırıcı vd., 2013: 229; Ceylan ve Korkmaz, 2012; Çabuk ve Lazol, 2013; Karapınar ve Ayıkoğlu Zaif, 2013: 255; TCMB, 2016b). Kârlılık oranlarının genel olarak yüksek olması beklenir ve işletme açısından olumlu karşılanır. Diğer yandan satışların maliyeti, faaliyet ve faiz giderlerinin satışlara oranı düşük olması arzu edilir (Çabuk ve Lazol, 2013: 223-233). Kullanılan kârlılık oranları ve beklentiler Tablo 4'teki gibidir.

Finansal analiz kapsamında oran analizinde teoride yer alan “Borsa Performans Oranları” ele alınan sektörlerin borsaya ait performans verileri olmadığından analize dâhil edilmemiştir. Üç yıla ait likidite, finansal yapı, varlık kullanım (devir hızı) ve kârlılık oranları bağlamında 32 oran araştırmada ele alınmıştır.

Tablo-4: Kârlılık Oranları

Kod	Oran Adı	Formülü	Beklenti
<i>Kâr ile Sermaye Arasındaki İlişkiyi Gösteren Oranlar</i>			
K1	Öz Kaynak Kârlılığı	$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Öz Kaynak}}$	Maksimum
K2	Vergi Öncesi Öz Kaynak Kârlılığı	$\frac{\text{Vergi Öncesi Kâr}}{\text{Öz Kaynak}}$	Maksimum
K3	Ekonomik Rantabilite	$\frac{\text{Faiz Vergi Öncesi Kâr}}{\text{Toplam Kaynaklar}}$	Maksimum
K4	Aktif Kârlılığı	$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlıklar}}$	Maksimum
<i>Kâr ile Satışlar Arasındaki İlişkiyi Gösteren Oranlar</i>			
K5	Faaliyet Kâr Marjı	$\frac{\text{Faaliyet Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$	Maksimum
K6	Brüt Kâr Marjı	$\frac{\text{Brüt Satış Kârı}}{\text{Net Satışlar}}$	Maksimum
K7	Net Kâr Marjı	$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}}$	Maksimum
K8	Satılan Malın Maliyetinin Satışlara Oranı	$\frac{\text{Satılan Malın Maliyeti}}{\text{Net Satışlar}}$	Minimum
K9	Faaliyet Giderlerinin Satışlara Oranı	$\frac{\text{Faaliyet Giderleri}}{\text{Net Satışlar}}$	Minimum
K10	Faiz Giderlerinin Satışlara Oranı	$\frac{\text{Faiz Giderleri}}{\text{Net Satışlar}}$	Minimum
<i>Kâr ile Finansal Yükümlülükler Arasındaki İlişkiyi Gösteren Oran</i>			
K11	Faiz Karşılama Gücü	$\frac{\text{Faiz ve Vergi Öncesi Kâr}}{\text{Faiz Giderleri}}$	Maksimum

Ele alınan oranlardan hareketle sektörlerin finansal performansları GİA yöntemi ile analiz edilmiştir. Söz konusu oranlar içinde tüm sektörler için stok devir hızı (VK2) oranı 2012 yılı hariç bütün oranların 3 yıllık değerleri TCMB tarafından ilan edilmiş olup VK2 oranı ortalaması 2 yıllık değerlerin ortalaması alınarak analiz edilmiştir.

4. BULGULAR

Bu çalışmada imalat sektörlerinin üç yıllık finansal göstergeleri kapsamında 32 oran ile yapılan analiz neticesinde göstergeler bazında ayrı ayrı tablolar oluşturulmuştur. Daha önce açıklanan Gri İlişki Derecesi hesaplama

adımlarından olan karşılaştırma, normalize ve mutlak değerler matrisleri çalışmada tablo yoğunluğu oluşturmaması nedeniyle verilmemiştir.

İmalat alt sektörlerinin ele alınan likidite oranlarının üç yıllık ortalamaları ve likidite oranlarına ilişkin gri ilişkisel katsayılar matrisi Tablo 5'te yer almaktadır. Likidite göstergesi kapsamında cari (L1) ve asit-test (L2) oranlarında en başarılı imalat alt sektörleri sırasıyla C21 Kimyasalların ve Kimyasal Ürünlerinin İmalatı (L1: 2,11) ve C18 Kayıtlı Medyanın Basılması ve Çoğaltılması (L2: 1,46) olurken, nakit oran (L3) açısından en başarılı C11 İçeceklerin İmalatı (L3: 0,66) olmuştur. Likidite açısından en başarısız alt sektörler ise L1 için C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı (1,18), L2 için C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı (0,68) ve L3 açısından C26 Bilgisayarların, Elektronik ve Optik Ürünlerin İmalatı (0,11) alt sektörlerinin olduğu Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo-5: İmalat Alt Sektörleri 2012-2014 Likidite Oranları ve Likidite Göstergesi Gri İlişki Derecesi

Likidite Oranları				Gri İlişkisel Katsayılar Matrisi			
<i>Oran Kodu</i>	<i>L1</i>	<i>L2</i>	<i>L3</i>	<i>Oran Kodu</i>	<i>L1</i>	<i>L2</i>	<i>L3</i>
<i>Sektör Kodu</i>				<i>Sektör Kodu</i>			
C10	1,32	0,68	0,18	C10	0,37	0,33	0,36
C11	1,91	1,42	0,66	C11	0,70	0,91	1,00
C12	1,33	1,00	0,37	C12	0,37	0,46	0,48
C13	1,60	1,05	0,27	C13	0,48	0,49	0,41
C14	1,28	0,74	0,17	C14	0,36	0,35	0,35
C15	1,51	0,91	0,28	C15	0,44	0,42	0,42
C16	1,64	1,10	0,39	C16	0,50	0,52	0,51
C17	1,39	0,90	0,25	C17	0,39	0,41	0,40
C18	2,06	1,46	0,45	C18	0,91	1,00	0,56
C19	1,18	0,69	0,42	C19	0,33	0,34	0,53
C20	1,54	1,03	0,36	C20	0,45	0,48	0,47
C21	2,11	1,36	0,40	C21	1,00	0,80	0,51
C22	1,47	1,03	0,29	C22	0,42	0,48	0,43
C24	1,40	0,74	0,28	C24	0,40	0,35	0,42
C25	1,65	0,97	0,37	C25	0,50	0,45	0,48
C26	1,54	0,79	0,11	C26	0,45	0,37	0,33
C27	1,61	1,15	0,26	C27	0,48	0,56	0,40
C28	1,49	0,90	0,27	C28	0,43	0,41	0,41
C29	1,45	0,99	0,43	C29	0,42	0,45	0,54
C31	1,75	1,13	0,45	C31	0,56	0,54	0,56
C33	1,57	0,72	0,12	C33	0,46	0,35	0,33

Sektörlerin finansal yapı oranlarına ilişkin üç yıllık ortalamaları ve gri ilişkisel katsayılar matrisi Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo-6: İmalat Alt Sektörleri 2012-2014 Finansal Yapı Oranları ve Finansal Yapı Gri İlişkisel Katsayıları

Finansal Yapı Oranları												
<i>Oran Kodu</i>	FY1	FY2	FY3	FY4	FY5	FY6	FY7	FY8	FY9	FY10	FY11	FY12
<i>Sektör Kodu</i>												
C10	0,63	1,72	0,49	0,14	0,56	0,69	0,77	0,35	0,48	0,55	0,65	0,23
C11	0,43	0,74	0,16	0,27	1,63	0,82	0,38	0,14	0,34	0,32	0,31	0,13
C12	0,64	1,81	0,57	0,07	0,37	0,56	0,89	0,07	0,12	0,11	0,76	0,17
C13	0,59	1,40	0,38	0,21	0,68	0,64	0,65	0,35	0,52	0,60	0,60	0,26
C14	0,66	1,92	0,54	0,12	0,47	0,67	0,82	0,29	0,39	0,45	0,69	0,19
C15	0,61	1,58	0,50	0,12	0,41	0,50	0,81	0,32	0,42	0,52	0,75	0,21
C16	0,65	1,89	0,35	0,31	0,66	0,66	0,53	0,35	0,26	0,53	0,57	0,39
C17	0,56	1,24	0,40	0,16	0,81	0,75	0,72	0,28	0,45	0,51	0,55	0,33
C18	0,44	0,80	0,28	0,17	0,97	0,59	0,62	0,16	0,32	0,36	0,57	0,34
C19	0,78	3,60	0,47	0,31	0,56	0,83	0,60	0,24	0,11	0,31	0,56	0,40
C20	0,55	1,24	0,40	0,15	0,69	0,64	0,72	0,29	0,42	0,53	0,62	0,24
C21	0,56	1,23	0,27	0,29	0,79	0,59	0,49	0,32	0,31	0,57	0,56	0,25
C22	0,63	1,71	0,43	0,20	0,57	0,64	0,69	0,36	0,48	0,57	0,64	0,28
C24	0,56	1,28	0,37	0,19	0,85	0,77	0,66	0,34	0,51	0,61	0,52	0,38
C25	0,63	1,73	0,41	0,22	0,51	0,55	0,65	0,21	0,28	0,33	0,67	0,23
C26	0,67	1,99	0,38	0,28	0,62	0,67	0,58	0,15	0,17	0,23	0,59	0,10
C27	0,66	1,97	0,44	0,22	0,44	0,52	0,67	0,30	0,39	0,46	0,71	0,16
C28	0,60	1,50	0,42	0,18	0,63	0,66	0,70	0,32	0,40	0,54	0,62	0,30
C29	0,62	1,60	0,44	0,18	0,60	0,65	0,71	0,23	0,22	0,37	0,63	0,29
C31	0,49	0,96	0,36	0,13	0,76	0,58	0,73	0,20	0,28	0,40	0,63	0,22
C33	0,57	1,31	0,39	0,19	0,69	0,64	0,68	0,14	0,13	0,25	0,61	0,23

Gri İlişkisel Katsayılar Matrisi												
<i>Oran Kodu</i>	FY1	FY2	FY3	FY4	FY5	FY6	FY7	FY8	FY9	FY10	FY11	FY12
<i>Sektör Kodu</i>												
C10	0,46	0,59	0,39	0,62	0,77	0,47	0,39	0,34	0,35	0,36	0,40	0,47
C11	1,00	1,00	1,00	0,38	0,33	0,34	1,00	0,70	0,47	0,54	1,00	0,35
C12	0,45	0,57	0,33	1,00	1,00	0,75	0,33	1,00	0,93	1,00	0,33	0,39
C13	0,53	0,68	0,49	0,47	0,67	0,55	0,49	0,34	0,33	0,34	0,43	0,52
C14	0,44	0,55	0,35	0,72	0,86	0,50	0,37	0,40	0,42	0,43	0,37	0,42
C15	0,49	0,63	0,38	0,71	0,93	1,00	0,37	0,37	0,39	0,38	0,34	0,44
C16	0,44	0,55	0,53	0,34	0,68	0,51	0,63	0,34	0,58	0,37	0,47	0,90
C17	0,58	0,74	0,46	0,58	0,59	0,40	0,43	0,41	0,37	0,39	0,48	0,69
C18	0,92	0,96	0,64	0,55	0,51	0,64	0,51	0,62	0,49	0,50	0,47	0,71
C19	0,33	0,33	0,40	0,33	0,77	0,33	0,53	0,46	1,00	0,56	0,48	1,00
C20	0,58	0,74	0,46	0,59	0,66	0,55	0,43	0,40	0,40	0,38	0,42	0,48
C21	0,58	0,74	0,66	0,36	0,60	0,64	0,70	0,37	0,50	0,35	0,47	0,50

C22	0,47	0,59	0,43	0,48	0,75	0,55	0,46	0,33	0,36	0,35	0,41	0,56
C24	0,57	0,72	0,50	0,50	0,56	0,39	0,48	0,35	0,34	0,33	0,52	0,89
C25	0,46	0,59	0,45	0,44	0,81	0,77	0,49	0,51	0,55	0,53	0,38	0,47
C26	0,43	0,53	0,48	0,36	0,72	0,50	0,57	0,64	0,77	0,68	0,45	0,33
C27	0,43	0,54	0,42	0,44	0,90	0,90	0,47	0,39	0,42	0,42	0,36	0,38
C28	0,51	0,65	0,45	0,52	0,70	0,51	0,45	0,37	0,41	0,37	0,42	0,59
C29	0,49	0,62	0,43	0,52	0,73	0,52	0,44	0,48	0,65	0,49	0,41	0,58
C31	0,75	0,87	0,51	0,66	0,61	0,67	0,42	0,54	0,55	0,47	0,42	0,45
C33	0,55	0,71	0,48	0,51	0,66	0,55	0,46	0,68	0,89	0,64	0,43	0,46

Tablo 6'da C11 İçeceklerin İmalatı (FY1, FY2, FY3, FY7, FY11), C12 Tütün Ürünleri İmalatı (FY4, FY5, FY8, FY10), C15 Deri ve İlgili Ürünlerin İmalatı (FY6), C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı (FY12) en iyi performans gösteren sektörler olarak görülmüştür.

Varlık kullanım (devir hızı) oranları açısından imalat alt sektörleri üç yıllık ortalama değerleri ve gri ilişkisel katsayılar matrisi Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo-7: İmalat Alt Sektörlerinin 2012-2014 Varlık Kullanım Oranları ve Varlık Kullanım Gri İlişkisel Katsayıları

Varlık Kullanım Oranları						
Oran Kodu	VK1	VK2	VK3	VK4	VK5	VK6
Sektör Kodu						
C10	6,04	4,18	8,45	3,77	3,62	1,32
C11	3,41	5,06	2,49	0,53	0,64	0,36
C12	1,86	2,48	3,19	2,51	1,67	0,59
C13	3,49	4,03	3,61	2,05	1,97	0,81
C14	4,30	3,94	7,94	3,93	3,53	1,21
C15	3,45	3,33	4,11	4,01	2,62	1,01
C16	3,36	3,69	3,29	1,69	2,10	0,72
C17	4,56	5,89	7,55	2,54	2,57	1,13
C18	3,56	5,86	3,20	2,18	1,69	0,94
C19	26,96	10,35	33,85	5,55	10,94	2,35
C20	4,08	5,00	4,78	2,69	2,31	1,03
C21	3,63	2,80	2,60	1,78	1,73	0,77
C22	3,77	5,52	5,29	2,98	2,95	1,08
C24	7,64	4,53	7,80	2,38	2,63	1,14
C25	4,36	3,25	3,54	2,88	2,56	0,94
C26	2,69	2,64	3,26	1,63	2,03	0,67
C27	3,41	5,85	4,56	4,20	3,62	1,22
C28	4,45	4,34	5,20	2,62	2,51	1,00

C29	8,24	11,33	9,85	5,22	4,99	1,92
C31	4,34	3,71	3,64	2,62	1,91	0,98
C33	3,99	2,49	3,15	1,80	1,71	0,70
Gri İlişkisel Katsayılar Matrisi						
<i>Oran Kodu</i>	<i>VK1</i>	<i>VK2</i>	<i>VK3</i>	<i>VK4</i>	<i>VK5</i>	<i>VK6</i>
<i>Sektör Kodu</i>						
C10	0,37	0,38	0,38	0,58	0,41	0,49
C11	0,35	0,41	0,33	0,33	0,33	0,33
C12	0,33	0,33	0,34	0,45	0,36	0,36
C13	0,35	0,38	0,34	0,42	0,36	0,39
C14	0,36	0,37	0,38	0,61	0,41	0,46
C15	0,35	0,36	0,35	0,62	0,38	0,43
C16	0,35	0,37	0,34	0,39	0,37	0,38
C17	0,36	0,45	0,37	0,45	0,38	0,45
C18	0,35	0,45	0,34	0,43	0,36	0,41
C19	1,00	0,82	1,00	1,00	1,00	1,00
C20	0,35	0,41	0,35	0,47	0,37	0,43
C21	0,35	0,34	0,33	0,40	0,36	0,39
C22	0,35	0,43	0,35	0,49	0,39	0,44
C24	0,39	0,39	0,38	0,44	0,38	0,45
C25	0,36	0,35	0,34	0,48	0,38	0,41
C26	0,34	0,34	0,34	0,39	0,37	0,37
C27	0,35	0,45	0,35	0,65	0,41	0,47
C28	0,36	0,39	0,35	0,46	0,38	0,42
C29	0,40	1,00	0,40	0,88	0,46	0,70
C31	0,36	0,37	0,34	0,46	0,36	0,42
C33	0,35	0,33	0,34	0,40	0,36	0,38

Varlık kullanım etkinliği açısından VK2 dışındaki tüm oranlarda C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı alt sektörü başarılı iken, VK2 açısından en başarılı alt sektörün C29 Motorlu Kara Taşıtı, Treyler (Römork) ve Yarı Treyler İmalatı olduğu Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo-8: İmalat Alt Sektörleri 2012-2014 Kârlılık Oranları Ortalaması ve Kârlılık Gri İlişkisel Katsayıları

Kârlılık Oranları											
Oran Kodu Sektör Kodu	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11
C10	0,06	0,08	0,07	0,02	0,04	0,16	0,02	0,84	0,12	0,03	1,83
C11	0,04	0,04	0,06	0,02	0,10	0,26	0,06	0,74	0,15	0,10	2,40
C12	0,24	0,31	0,12	0,09	0,17	0,28	0,14	0,72	0,11	0,01	17,38
C13	0,08	0,10	0,07	0,03	0,08	0,14	0,04	0,86	0,06	0,04	2,25
C14	0,10	0,13	0,07	0,03	0,06	0,18	0,03	0,82	0,12	0,02	2,57
C15	0,09	0,11	0,08	0,03	0,06	0,18	0,03	0,82	0,11	0,03	2,34
C16	0,03	0,05	0,04	0,01	0,10	0,17	0,02	0,83	0,07	0,03	1,88
C17	0,10	0,12	0,09	0,04	0,07	0,18	0,04	0,82	0,11	0,03	2,71
C18	0,04	0,05	0,05	0,02	0,06	0,25	0,02	0,75	0,19	0,02	2,42
C19	0,15	0,17	0,08	0,03	0,02	0,04	0,01	0,96	0,02	0,02	3,37
C20	0,17	0,20	0,13	0,08	0,09	0,21	0,07	0,79	0,12	0,04	3,39
C21	0,02	0,03	0,06	0,01	0,05	0,43	0,01	0,57	0,38	0,06	1,29
C22	0,11	0,14	0,09	0,04	0,08	0,17	0,04	0,83	0,09	0,03	2,60
C24	0,07	0,09	0,09	0,03	0,06	0,09	0,03	0,91	0,04	0,04	1,89
C25	0,14	0,16	0,08	0,05	0,09	0,18	0,05	0,82	0,09	0,03	3,36
C26	0,09	0,10	0,06	0,03	0,08	0,18	0,05	0,82	0,10	0,04	2,42
C27	0,13	0,16	0,09	0,04	0,06	0,18	0,04	0,82	0,12	0,03	2,50
C28	0,16	0,19	0,11	0,06	0,09	0,19	0,06	0,81	0,09	0,04	3,07
C29	0,22	0,25	0,12	0,08	0,05	0,11	0,04	0,89	0,06	0,01	4,72
C31	0,13	0,15	0,10	0,07	0,09	0,25	0,07	0,75	0,16	0,02	4,83
C33	0,00	0,01	0,02	0,00	0,02	0,12	0,00	0,88	0,09	0,02	0,93
Gri İlişkisel Katsayılar Matrisi											
Oran Kodu Sektör Kodu	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	K11
C10	0,40	0,40	0,48	0,41	0,38	0,42	0,37	0,42	0,66	0,73	0,35
C11	0,37	0,36	0,45	0,40	0,52	0,53	0,46	0,53	0,58	0,33	0,35
C12	1,00	1,00	0,80	1,00	1,00	0,56	1,00	0,56	0,69	1,00	1,00
C13	0,43	0,41	0,50	0,45	0,45	0,40	0,42	0,40	0,82	0,59	0,35
C14	0,45	0,45	0,49	0,45	0,41	0,44	0,39	0,44	0,65	0,78	0,36
C15	0,44	0,43	0,51	0,46	0,42	0,43	0,40	0,43	0,67	0,68	0,35
C16	0,36	0,37	0,39	0,37	0,50	0,43	0,36	0,43	0,78	0,68	0,35
C17	0,45	0,44	0,56	0,51	0,43	0,44	0,41	0,44	0,67	0,73	0,36
C18	0,37	0,36	0,40	0,40	0,41	0,53	0,38	0,53	0,51	0,83	0,35
C19	0,56	0,51	0,54	0,46	0,33	0,33	0,36	0,33	1,00	0,84	0,37
C20	0,62	0,58	1,00	0,81	0,49	0,47	0,51	0,47	0,65	0,60	0,37
C21	0,35	0,35	0,43	0,36	0,39	1,00	0,36	1,00	0,33	0,49	0,34
C22	0,49	0,47	0,55	0,50	0,45	0,42	0,41	0,42	0,73	0,70	0,36

C24	0,41	0,40	0,55	0,45	0,40	0,37	0,39	0,37	0,94	0,61	0,35
C25	0,53	0,50	0,55	0,55	0,48	0,43	0,45	0,43	0,74	0,74	0,37
C26	0,44	0,41	0,45	0,44	0,45	0,44	0,43	0,44	0,70	0,58	0,35
C27	0,52	0,49	0,58	0,51	0,42	0,44	0,41	0,44	0,66	0,69	0,36
C28	0,58	0,55	0,75	0,65	0,49	0,44	0,47	0,44	0,72	0,63	0,36
C29	0,82	0,70	0,85	0,95	0,39	0,38	0,42	0,38	0,85	0,96	0,39
C31	0,51	0,49	0,64	0,68	0,47	0,52	0,49	0,52	0,56	0,83	0,40
C33	0,33	0,33	0,33	0,33	0,34	0,38	0,33	0,38	0,72	0,86	0,33

İmalat alt sektörlerinin kârlılık oranları üç yıllık ortalamaları ve kârlılık göstergesi gri ilişkisel katsayılar matrisi Tablo 8'de yer almaktadır. Kârlılık oranları bağlamında K1, K2, K4, K5, K7, K10 ve K11 açısından en etkin alt sektör C12 Tütün Ürünleri İmalatı iken, K3 oranında C20 Kimyasalların ve Kimyasal Ürünlerinin İmalatı, K6 ve K8 oranlarında C21 Temel Eczacılık Ürünlerinin ve Eczacılığa İlişkin Malzemelerin İmalatı alt sektörü başarılı performans sergilemiştir. Ayrıca K9 oranında C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı alt sektörü başarılı bir performans sergilemiştir.

Çok kriterli karar verme yöntemlerinden olan GİA'da gri ilişkisel katsayılar matrisinde yer alan değerlerden hareketle (9) numaralı formül ile her alt sektörün göstergeler bazında gri ilişki dereceleri hesaplanmış olup sonuçlar Tablo 9'da verilmiştir. Dört temel finansal göstergenin farklı ağırlıklarından dolayı alt sektörlerin genel gri ilişki düzeyi hesaplamasında (9) numaralı formülden yararlanılmıştır. Formülde yer alan ağırlık tüm işletmelerin ilgili göstergelerindeki oranların tümünün gri ilişkisel katsayı matrisi değerlerinin ortalamalarından elde edilen gösterge ağırlık puanı hesaplanmıştır. Tablo 9 incelendiğinde işletme finansal performansında etkili olan en önemli gösterge yüzde 54,1 ile finansal yapı göstergesi olmuştur. Kârlılık göstergesi ise yüzde 51,7 ile ikinci önemli gösterge olduğu saptanmıştır. Likidite ve varlık kullanım göstergeleri ise sırasıyla yüzde 48,9 ve yüzde 43,9 ile üçüncü ve dördüncü sırada yer almaktadırlar.

Tablo-9: Gri İlişki Analizi Sonuçları

Sektör	Gri İlişki Düzeyi	Genel Sıra	Finansal Yapı Göstergesi		Kârlılık Göstergesi		Likidite Göstergesi		Varlık Kullanım Göstergesi	
			Ağırlık: 54,1%		Ağırlık: 51,7%		Ağırlık: 48,9%		Ağırlık: 43,9%	
			Etkinlik	Sıra	Etkinlik	Sıra	Etkinlik	Sıra	Etkinlik	Sıra
C10	43,0%	21	46,9%	21	45,4%	19	35,6%	21	43,8%	4
C11	59,2%	3	67,7%	1	44,3%	20	87,0%	1	34,9%	21
C12	60,0%	1	67,4%	2	87,4%	1	43,9%	12	36,3%	17
C13	45,2%	16	48,7%	18	47,5%	15	46,0%	10	37,4%	15
C14	44,1%	20	48,5%	19	48,2%	12	35,6%	20	43,2%	5
C15	46,6%	13	53,7%	10	47,5%	14	42,3%	13	41,3%	6

C16	46,9%	12	52,8%	12	45,7%	18	50,7%	5	36,6%	16
C17	45,7%	15	51,1%	14	49,5%	10	40,0%	16	41,1%	7
C18	58,0%	4	62,8%	3	46,1%	17	82,4%	2	38,9%	12
C19	59,3%	2	54,4%	6	51,2%	7	40,1%	15	97,0%	1
C20	49,7%	8	50,7%	15	59,7%	3	46,6%	9	39,8%	10
C21	54,6%	6	54,1%	7	49,2%	11	77,1%	3	36,2%	18
C22	46,0%	14	47,8%	20	50,0%	9	44,1%	11	41,0%	8
C24	44,9%	17	51,2%	13	47,5%	13	38,8%	17	40,7%	9
C25	48,7%	9	53,9%	9	52,5%	6	47,6%	7	38,8%	13
C26	44,2%	19	53,9%	8	46,6%	16	38,4%	18	35,8%	20
C27	48,6%	10	50,6%	16	50,2%	8	48,1%	6	44,5%	3
C28	46,9%	11	49,6%	17	55,3%	5	41,7%	14	39,4%	11
C29	56,9%	5	53,0%	11	64,6%	2	46,9%	8	64,0%	2
C31	52,4%	7	57,7%	5	55,5%	4	55,6%	4	38,5%	14
C33	44,4%	18	58,6%	4	42,6%	21	38,1%	19	36,0%	19

Finansal yapı göstergesi bazında sektör performansları incelendiğinde ilk üç sırada yer alan sektörler yüzde 67,7 etkinlik puanıyla C11 İçeceklerin İmalatı, yüzde 67,4 etkinlik puanıyla C12 Tütün Ürünleri İmalatı ve yüzde 62,8 etkinlik puanıyla C18 Kayıtlı Medyanın Basılması ve Çoğaltılması alt sektörleridir. En düşük etkinlik düzeyine sahip üç sektör ise C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı (yüzde 46,9), C22 Kauçuk ve Plastik Ürünlerinin İmalatı (yüzde 47,7) ve C14 Giyim Eşyalarının İmalatı (yüzde 48,5) alt sektörleridir.

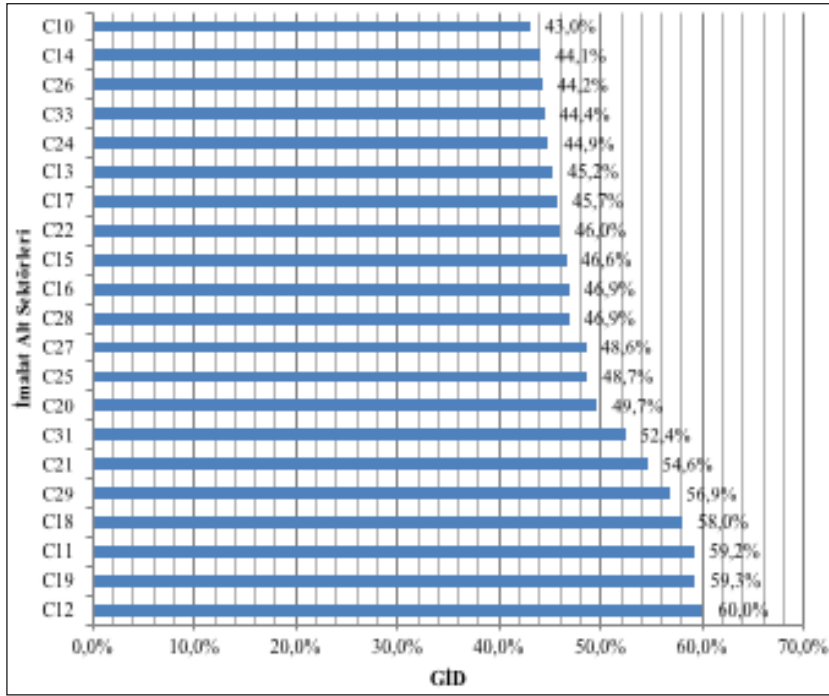
Kârlılık göstergesi açısından ilk üç sırada yer alan alt sektörlerde etkinlik düzeyi ise yüzde 87,4 ile yüzde 59,7 arasında yer almaktadır. Bu sektörler C12 Tütün Ürünleri İmalatı, C29 Motorlu Kara Taşıtı, Treyler (Römork) ve Yarı Treyler İmalatı ve C20 Kimyasalların ve Kimyasal Ürünlerinin İmalatı şeklinde sıralanmıştır. En düşük üçte yer alan alt sektörler sırasıyla C33 Makine ve Ekipmanların Kurulumu ve Onarımı (yüzde 42,6), C11 İçeceklerin İmalatı (yüzde 44,3) ve C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı (yüzde 45,4) olduğu Tablo 9'da görülmektedir.

Likidite göstergeleri açısından sektörlerde en başarılı ilk üç sektörün etkinlik düzeyleri yüzde 87 ve yüzde 77,1 arasında değişmektedir. İlk üç alt sektör sırasıyla C11 İçeceklerin İmalatı (yüzde 87), C18 Kayıtlı Medyanın Basılması ve Çoğaltılması (yüzde 82,4), C21 Temel Eczacılık Ürünlerinin ve Eczacıya İlişkin Malzemelerin İmalatı (yüzde 77,1) şeklindedir. En başarısız üç alt sektör ise C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı (yüzde 35,6), C14 Giyim Eşyalarının İmalatı (yüzde 35,6) ve C33 Makine ve Ekipmanların Kurulumu ve Onarımı (yüzde 38,1) olarak sıralanmıştır.

Son oran grubu olan varlık kullanım (devir hızı) göstergesi açısından sektörlerin etkinlik puanları ise yüzde 97 ile yüzde 34,9 arasında değişmekte-

dir. İlk üçte yer alan alt sektörler C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünlerinin İmalatı (yüzde 97), C29 Motorlu Kara Taşıtı, Treyler (Römork) ve Yarı Treyler İmalatı (yüzde 64), C27 Elektrikli Teçhizat İmalatıdır (yüzde 44,5). En alt sırada yer alan sektörlerin ise sırasıyla C11 İçeceklerin İmalatı (yüzde 34,9), C26 Bilgisayarların, Elektronik ve Optik Ürünlerin İmalatı (yüzde 35,8) ve C33 Makine ve Ekipmanların Kurulumu ve Onarımı (yüzde 36) olduğu görülmektedir.

Gri ilişkisel analiz ile dört gösterge ve 21 imalat sektörünün 2012-2014 dönemi verileri üzerinde yapılan değerlendirme neticesinde elde edilen genel ilişki düzeyleri ve sıralaması Şekil 1’de yer almaktadır. Yapılan analiz sonuçlarına göre alt sektörlerin genel etkinlik puanları yüzde 60 ile yüzde 43 arasında yer almaktadır.



Şekil-1: İmalat Alt Sektörleri Finansal Performans Sıralamaları

Şekil 1’de görüldüğü üzere en başarılı üç sektör sırasıyla; C12 Tütün Ürünleri İmalatı, C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünlerinin İmalatı, C11 İçeceklerin İmalatı iken, en başarısız sektörler sırasıyla; C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı, C14 Giyim Eşyalarının İmalatı, C26 Bilgisayarların, Elektronik ve Optik Ürünlerin İmalatı olarak gerçekleşmiştir.

4. SONUÇ

Finansal performansın ölçümü işletmelerde içsel ve dışsal bilgi kullanıcıları için ihtiyaçlarına uygun bilgi sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda ele alınan oranlar bağlamında imalat alt sektörlerine yönelik yapılan bu çalışmada da temel amaç, alt sektörlerin finansal performanslarının GİA yöntemiyle değerlendirilmesidir.

Finansal performansın analiz edildiği bu çalışmada; likidite (3 oran), finansal yapı (12 oran), varlık kullanım (6 oran) ve kârlılık (11 oran) oranları kullanılmıştır. Genel olarak elde edilen sonuçlar incelendiğinde alt sektörlerin diğer göstergelere kıyasla finansal yapı açısından birbirine yakın düzeylerde seyrettiği görülmektedir. Kârlılık ve varlık kullanım göstergeleri açısından en iyi performans sergileyen alt sektörlerin büyük farkla üstün olduğu öne çıkmaktadır. Likidite göstergesi açısından ilk üç sektörün birbirine yakın diğerlerinin ise bunlardan uzak olup kendi aralarında görece yakın performans sergiledikleri göze çarpmaktadır.

Çalışmada, ele alınan dönem ve yöntem itibarıyla alt sektörlerin performanslarına etki eden en önemli göstergenin finansal yapı oranları olduğu belirlenmiştir. Elde edilen bu sonuç Ecer ve Böyükaslan'ın (2014) Borsa İstanbul'da işlem gören Türk spor işletmeleri üzerine yaptıkları çalışma, Ecer ve Günay'ın (2014) Borsa İstanbul'da işlem gören turizm işletmeleri üzerine yapılan çalışma ve Karadeniz ve diğerleri (2016) tarafından turizm alt sektörleri bağlamında yapılan çalışma ile benzerlik göstermektedir. Literatürde yapılan birçok çalışmada (Ayrıçay ve diğerleri, 2013; Tayyar ve diğerleri, 2014; Doğan, 2015; Meydan ve diğerleri, 2016; Oral, 2016; Öner Kaya, 2016) kârlılık göstergesinin en önemli gösterge olmasına karşın bu çalışmada kârlılık oranları ikinci sırada yer almıştır. Diğer yandan likidite göstergesi üçüncü ve varlık kullanım göstergesi dördüncü sırada yer almıştır.

Ömürbek ve Mercan (2014) tarafından yapılan 2009-2011 yıllarında imalat alt sektörlerinin değerlendirildiği çalışmada en başarılı sektör C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünlerinin İmalatı olarak görülmüştür. İlgili alt sektöre ilişkin benzer bir sonuca Ata ve Yakut'un (2009) on üç imalat alt sektörünü Veri Zarflama Analzi (VZA) tekniğiyle değerlendirdiği çalışmada da ulaşılmıştır. Geçmiş yıllarda orta düzeylerde finansal performansa sahip olan C11 İçeceklerin İmalatı çalışmamızda üçüncü sırada yer almıştır.

Genel düzey olarak en başarılı performans sergileyen alt sektör olan C12 Tütün Ürünleri İmalatı likidite ve varlık kullanım açısından ortalamanın altında performans sergilemesine karşın, finansal yapı ve kârlılık göstergeleri açısından üst sıralarda yer almıştır. Bu alt sektörün kârlılık göstergesi açısından yüksek farkla ilk sırada yer alması genel düzeyinin en yüksek

olmasına katkı sağlamıştır. Halkos ve Tzemes'in (2012) yapmış olduğu çalışmada 23 imalat alt sektörü değerlendirilmiş olup ilgili çalışmada en başarılı sektörler makine-ekipman, taşıtlar ve ofis makineleri, bilgisayar alt sektörleri olmuştur. Çalışmamızda ikinci sırada yer alan C19 Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünlerinin İmalatı alt sektörünün varlık kullanım düzeyinin farklı bir skorla en yüksek olması, finansal yapı ve kârlılık göstergesi açısından iyi sayılabilecek düzeyde olması genel performansının en iyi ikinci sektör olmasında etkili olmuştur. İkinci alt sektörden az bir farkla üçüncü sırada yer alan C11 İçeceklerin İmalatı ise finansal yapı ve likidite göstergesi açısından en iyi performans gösteren sektör olmasına karşın kârlılık ve varlık kullanım düzeyinin son sıralarda yer alması üçüncü sırada yer almasının nedenlerindedir. Öte yandan son sırada yer alan C10 Gıda Ürünlerinin İmalatı alt sektörünün varlık kullanım açısından dördüncü sırada olmasına rağmen, finansal yapı ve likidite açısından son sırada, kârlılık açısından 19. sırada yer alması finansal performansı en düşük sektör olmasına neden olmuştur. Öte yandan Halkos ve Tzemes (2012) tarafından yapılan çalışmada en başarılı sektör olan Makine ve Ekipman alt sektörünün bizim çalışmamızda son sıralarda yer aldığı görülmektedir. Ayrıca Halkos ve Tzemes'in (2012) çalışmasında en başarısız alt sektörler ise yiyecek-içecek, mobilya ve diğer ürünler ile metal ürünler alt sektörleri olduğu görülmüştür.

Yapılan bu çalışmada öne çıkan en önemli sonuçların başında ilk sırada yer alan Tütün Ürünleri İmalatı alt sektörünün satışlara oranla maliyet ve diğer giderlerinin diğer alt sektörlerle kıyasla daha düşük olması dolayısıyla net kâr marjının diğer alt sektörlerle göre yüksek olması, buna karşın riskli olmakla birlikte özellikle satıcı kredileri kullanmak kaydıyla atak bir finansal yapı politikası izleyerek yüksek çalışma sermayesi devir hızı ile öne çıktığı görülmektedir. Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı alt sektörünün ise likidite ve finansal riskine ve düşük net kâr marjına karşın varlık kullanım hızının yüksek olması, öz kaynak kârlılığının görece yüksek olması ve faaliyet giderlerinin düşük olması en önemli üstünlüklerindedir. İçeceklerin İmalatı alt sektörü ise likidite ve finansal yapı açısından başarılı olup maliyet ve giderlerinin yüksek olması nedeniyle düşük olan kârlılık göstergeleri ile varlık kullanım açısından etkinliğinin düşük olması göze çarpmaktadır.

Gıda Ürünlerinin İmalatı alt sektörünün varlık kullanımının yüksek olmasına rağmen maliyetlerinin de yüksek olması ve dolayısıyla kârlılığının düşük olması, bu alt sektörün finansal performans açısından en alt düzeyde olmasına yol açtığı düşünülmektedir. Bu alt sektörün yüksek düzeyde kısa vadeli yabancı kaynak kullanımı ile atak finansman politikası izlediği ve bunun sonucunda likidite açısından sıkıntıya düştüğü tespit edilmiştir.

Dolayısıyla ilgili alt sektörün finansal performansının artması açısından, bu sektörde yer alan işletmelerin uzun vadeli yabancı kaynaklara veya özkaynaklara yönelerek, likidite riskini arttıran kısa vadeli yabancı kaynaklarını azaltmaları önerilmektedir.

Konuyla ilgili literatür incelendiğinde Ömürbek ve Mercan (2014) tarafından 2009-2011 yıllarını kapsayan çalışma dışında ulaşılabilir güncel veriler bazında imalat alt sektörlerinin performans değerlendirilmesi ve sıralamasının yapıldığı bir çalışmaya tarafımızca rastlanmamıştır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca çalışmanın imalat sektörünün performansını ortaya koyması ve eksiklerini tespit etmesi bağlamında önem arz ettiği düşünülmektedir. Daha sonra yapılacak çalışmalarda özellikle istatistik veya ekonometrik ölçümlerle en uygun oranların seçimi ve istatistikî bir değerlendirme yapılabilir. Ayrıca diğer çok kriterli karar verme tekniklerinden faydalanılarak finansal performans değerlendirmesi ile ulusal ve uluslararası bağlamda sektörlerin karşılaştırılması yapılabilir.

KAYNAKÇA

Ata, H. A. ve Yakut, E. (2009). Finansal Performansa Dayalı Etkinlik Ölçümü: İmalat Sektörü Uygulaması, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 80-100.

Aydeniz, E. Ş. (2009). Makroekonomik Göstergelerin Firmaların Finansal Performans Ölçütleri Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: İMKB'ye Kote Gıda ve İçecek İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXVI(II), 263-277.

Ayrıçay, Y., Özçalıcı, M. ve Kaya, A. (2013). Gri İlişkisel Analizin Finansal Kıyaslama Aracı Olarak Kullanılması: İMKB-30 Endeksindeki Finansal Olmayan Firmalar Üzerine Bir Uygulama, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 219-238.

Baş, M. ve Çakmak, Z. (2012). Gri İlişkisel Analiz ve Lojistik Regresyon Analizi ile İşletmelerde Finansal Başarısızlığın Belirlenmesi ve Bir Uygulama, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(3), 63-82.

Bektaş, H. ve Tuna, K. (2013). Borsa İstanbul Gelişen İşletmeler Piyasası'nda İşlem Gören Firmaların Gri İlişkisel Analiz ile Performans Ölçümü, Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(2), 185-198.

Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2012). İşletmelerde Finansal Yönetim, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2013). *Mali Tablolar Analizi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Delen, D., Kuzey, C. ve Uyar, A. (2013). Measuring Firm Performance Using Financial Ratios: A Decision Tree Approach. *Expert Systems with Applications*, (40), 3970-3983.

Demir, M. ve Tuncay, M. (2012). Türk Gıda Sektörünün Faaliyet ve Kârlılık Oranları Açısından Analizi: İMKB Gıda Sektöründe İşlem Gören İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma (2000-2008 Dönemi), *SDÜ İİBF Dergisi*, 17(2), 367-392.

Deng, J. (1982a). Control Problems of Grey Systems, *System & Control Letters*, (5), 288-294.

Deng, J. (1982b). Grey Control System, *Journal of Huazhong University of Science and Technology*, (3), 9-18.

Doğan, M. (2015). Türkiye’de Katılım Bankalarının Finansal Performanslarının Karşılaştırılması, *Journal of Economics, Finance and Accounting*, 2(4), 638-650.

Ecer, F. (2013). Türkiye’deki Özel Bankaların Finansal Performanslarının Karşılaştırılması: 2008-2011 Dönemi, *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 171-189.

Ecer, F. ve Büyükaslan, A. (2014). Measuring Performances of Football Clubs Using Financial Ratios: The Gray Relational Analysis Approach, *American Journal of Economics*, 4(1), 62-71.

Ecer, F. ve Günay, F. (2014). Borsa İstanbul’da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Finansal Performanslarının Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Ölçülmesi, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 25(1), 35-48.

Ege, İ., Topaloğlu, E. E. ve Özyamanoğlu, M. (2013). Finansal Performans ile Kurumsal Yönetim Notları Arasındaki İlişki: BİST Üzerine Bir Uygulama. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(9), 100-117.

Feng, C. M. ve Wang, R.T. (2000). Performance Evaluation for Airlines Including the Consideration of Financial Ratios, *Journal of Air Transport Management*, (6), 133-142.

Halkos, G. E. ve Tzeremes, N. G. (2012). Industry Performance Evaluation with the Use of Financial Ratios: An Application of Bootstrapped DEA. *Expert Systems with Application*, (39), 5872-5880.

Karadeniz, E., Koşan, L., Günay, F. ve Dalak, S. (2016). Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Turizm Alt Sektörlerinin Finansal Performanslarının Ölçülmesi, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44), 1117-1134.

Karapınar, A. ve Ayıkoğlu Zaif, F. (2013). *Finansal Analiz*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Liu, S. ve Forrest, J. (2007). The Current Developing Status On Grey System Theory, *The Journal of Grey System*, (2), 111-123.

Memon, M. A. ve Tahir, I. M. (2012). Performance Analysis of Manufacturing Companies in Pakistan, *Business Management Dynamics*. 1(7), 12-21.

Meydan, C., Yıldırım, B. F. ve Senger, Ö. (2016). BİST'te İşlem Gören Gıda İşletmelerinin Finansal Performanslarının Gri İlişkisel Analiz Yöntemi Kullanılarak Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69),147-167.

Oral, C. (2016). Financial Performance Evaluation of Sport Clubs Traded in Borsa İstanbul by Using Grey Relational Analysis. *International Journal of Economics and Finance*, 8(5), 293-299.

Ömürbek, V. ve Mercan, Y. (2014). İmalat Alt Sektörlerinin Finansal Performanslarının TOPSIS ve ELECTRE Yöntemleri ile Değerlendirilmesi. Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, 4(1), 237-266.

Öner Kaya, E. (2016). Financial Performance Assessment of Non-Life Insurance Companies Traded in Borsa İstanbul via Grey Relatioanal Analysis, *International Journal of Economicsand Finance*, 8(4), 277-288.

Özçelik, H. ve Kandemir, B. (2015). BİST'de İşlem Gören Turizm İşletmelerinin TOPSIS Yöntemi İle Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(33), 97-114.

Peker, İ. ve Baki, B. (2011). Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Türk Sigortacılık Sektöründe Performans Ölçümü, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(7), 1-18.

Rajesh, R. ve Ravi, V. (2015). Supplier Selection in Resilient Supply Chains: A Grey Relational Analysis Approach, *Journal of Cleaner Production*, (86), 343-359.

TCMB (2016a). *NACE Revize 2 Sınıflandırması*. Çevrimiçi http://www3.tcmb.gov.tr/sektor/2015/Raporlar/NACE_REV2.pdf

TCMB, (2016b). *TCMB Sektör Bilançoları*. Çevrimiçi <http://www3.tcmb.gov.tr/sektor/2015/menu.php>

TCMB, (2016c). *Oran Formülleri*.Çevrimiçi <http://www3.tcmb.gov.tr/sektor/2015/Raporlar/oran.pdf>

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

Yalama, A. ve Sayım, M. (2008). Veri Zarflama Analizi ile İmalat Sektörünün Performans Değerlendirmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 89-107.

Ek – 1: İmalat Alt Sektörleri ve Kodları

Kodu	Sektör Adı	İşletme Sayısı
C10	Gıda Ürünlerinin İmalatı	521
C11	İçeceklerin İmalatı	34
C12	Tütün Ürünleri İmalatı	13
C13	Tekstil Ürünlerinin İmalatı	535
C14	Giyim Eşyalarının İmalatı	271
C15	Deri ve İlgili Ürünlerin İmalatı	60
C16	Ağaç, Ağaç Ürünleri ve Mantar Ürünleri İmalatı (Mobilya Hariç)-Saz, Saman vb. Malzemelerden Örülerek Yapılan Eşyaların İmalatı	68
C17	Kağıt ve Kağıt Ürünlerinin İmalatı	90
C18	Kayıtlı Medyanın Basılması ve Çoğaltılması	40
C19	Kok Kömürü ve Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	18
C20	Kimyasalların ve Kimyasal Ürünlerinin İmalatı	159
C21	Temel Eczacılık Ürünlerinin ve Eczacılığa İlişkin Malzemelerin İmalatı	36
C22	Kauçuk ve Plastik Ürünlerin İmalatı	256
C24	Ana Metal Sanayii	254
C25	Fabrikasyon Metal Ürünleri İmalatı (Makine ve Teçhizat Hariç)	270
C26	Bilgisayarların, Elektronik ve Optik Ürünlerin İmalatı	41
C27	Elektrikli Teçhizat İmalatı	135
C28	Başka Yerde Sınıflandırılmamış Makine ve Ekipman İmalatı	242
C29	Motorlu Kara Taşıtı, Treyler (Römork) ve Yarı Treyler İmalatı	152
C31	Mobilya İmalatı	114
C33	Makine ve Ekipmanların Kurulumu ve Onarımı	32

BORCA BATIK İŞLETMELERİN İFLASININ ERTELENMESİNDE İYİLEŞTİRME PROJESİNİN ÖNEMİ: MUHASEBE BAKIŞ AÇISIYLA BİR DEĞERLENDİRME *

Dursun KELEŞ**

Derleme
(Compilation)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 185-208

Öz

İflasın ertelenmesi, borca batık olan sermaye şirketi veya kooperatifin, mahkemeye sunmuş olduğu iyileştirme projesi kapsamında iflasının önlenmesi ile bu süreçte finansal durumunun iyileştirilmesini ve alacaklıların haklarını korumayı hedefleyen hukuki bir kurumdur. İflasın ertelenmesi, mahkeme tarafından sermaye şirketinin veya kooperatifin iflasına karar verilmesini önleyen bir koruma tedbiri niteliğindedir. İflasın ertelenmesinin asıl amacı, borca batık olan sermaye şirketinin veya kooperatifin iflas etmesinin engellenerek, finansal durumunun iyileştirilmesine olanak tanımadır. Borca batık bir şirketin iflasının ertelenmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bu koşulların başında, yakın gelecekte işletmenin finansal durumunun iyileştirileceğine yönelik somut delillere dayanan iyileştirme projesinin hazırlanması gelmektedir. İflasın ertelenmesine karar verilmesi için iyileştirme projesindeki tedbirlerin gerçekçi ve uygulanabilir olması ile mahkeme tarafından ciddi ve inandırıcı bulunması gerekmektedir. Bu bilgiler ışığında hazırlanan çalışmada, iflasın ertelenmesi talebinde bulunacak sermaye şirketi veya kooperatife yönelik örnek bir uygulama yapılmıştır. Bu örnek uygulama ile konunun daha iyi bir şekilde anlaşılmasının sağlanmasına çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İflasın Ertelenmesi, Borca Batıklık Bilançosu, İyileştirme Projesi

JEL Kodları: M40, M41

* Makalenin gönderim tarihi: 05.11.2016; Kabul tarihi: 13.02.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 20

** Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Doktora Öğrencisi, dursun.keles@adalet.gov.tr

THE IMPORTANCE OF IMPROVEMENT PROJECT IN POSTPONEMENT OF BANKRUPTCY FOR INSOLVENT COMPANIES: AN EVALUATION WITHIN THE ACCOUNTING PERSPECTIVE

ABSTRACT

Postponement of bankruptcy is a legal establishment with an objective to protect the rights of the creditors and improvement of the financial situation in this process through prevention of the bankruptcy in the scope of the improvement project, which is submitted to the court by insolvent joint stock company or cooperative. Postponement of the bankruptcy is a protection measure, which prevents bankruptcy decision of the joint stock company or cooperative by the court. The principal objective of the postponement of bankruptcy is to prevent bankruptcy of the insolvent joint stock company or cooperative and enable improvement of their financial status. There are some conditions for postponement of the bankruptcy of the insolvent company. One of the most important conditions is to prepare improvement project, which is based on the concrete evidences with regard to the improvement of the financial status of the business organization in near future. In order to resolve a postponement of bankruptcy, the precautions in the improvement project shall be realistic and practical and must be found serious and convincing by the court. In the study prepared in the light of this information, a sample application has been made for the company or cooperative to be requested to postpone the bankruptcy. With this example application, it has been tried to provide a better understanding of the subject.

Keywords: Postponement of Bankruptcy, Insolvency Balanced Sheet, Improvement Project.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

İflas ertelenmesi, borca batık olan sermaye şirketi veya kooperatifin, mahkemeye sunmuş olduğu iyileştirme projesi kapsamında finansal durumunu iyileştirmek ve alacaklıların haklarını korumak üzere iflasının önlenmesini sağlayan bir hukuk yoludur. İflasın ertelenmesi, finansal durumunun bozulması sonucu borca batık hale gelen sermaye şirketi veya kooperatifin iflas etmesini tek başına önleyen bir uygulama değildir. Sermaye şirketi veya kooperatifin iflas erteleme sürecinde mahkemeye sunmuş olduğu iyileştirme yöntemlerinin uygulanabilmesi ile işletmenin yeniden ticari hayatına devam edebilmesine olanak tanıyan ve geçici süreyle devam eden hukuki bir korumadır. Bu geçici koruma sonrasında şirketin finansal durumunun

iyileştirilemediğinin tespit edilmesi durumunda mahkeme tarafından şirketin iflasına karar verilebilmektedir.

İflasın ertelenmesi kararının verilebilmesi için şirketin borca batık olması temel unsurdur. Borca batıklık ise, sermaye şirketi veya kooperatifin varlıklarının borçlarının tamamını karşılamaya yetmemesi halini ifade etmektedir. İcra ve İflas Kanunu (İİK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda, borca batıklık durumunda sermaye şirketi veya kooperatifin yetkili temsil organları aracılığıyla mahkemeye başvurarak iflas isteminde bulunulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu iflas sürecinde sermaye şirketi veya kooperatifi iflastan ve buna bağlı olarak iflasın neden olacağı olumsuz durumlardan kurtarmak için *iflasın ertelenmesi* adı verilen bir mekanizma devreye konulmuştur. Bu mekanizmaya işlerlik kazandırabilmek için mahkeme tarafından sermaye şirketi veya kooperatifin borca batık durumda olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Borca batık olduğunun belirlenmesi durumunda ise, şirketin finansal durumunun yakın gelecekte iyileştirilme ihtimalinin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Bu araştırma, sermaye şirketi veya kooperatif tarafından mahkemeye sunulan ve şirketin finansal durumunun iyileştirileceğine yönelik finansal ve yönetsel tedbirleri içeren iyileştirme projesi kapsamında gerçekleştirilmektedir. İyileştirme projesindeki tedbirlerin somut belge ve delillere dayanması ile şirketin finansal durumunun iyileştirilebileceği konusunda ciddi ve inandırıcı olması halinde mahkeme tarafından sermaye şirketinin veya kooperatifin iflasının ertelenmesine, aksi takdirde sermaye şirketinin veya kooperatifin iflasına karar verilebilmektedir.

Bu kapsamda yapılan çalışmanın iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, İİK'da düzenlenen ve TTK'da da bazı hükümler bulunan iflasın ertelenmesi kurumunun genel hatlarıyla açıklanmasıdır. Diğer amacı ise, borca batıklık bilançosu hazırlanırken dikkat edilecek hususlara ve borca batık olan şirketlerin iflasının ertelenmesinde büyük rol oynayan iyileştirme projesinin önemine vurgu yapmaktır.

2. İFLAS KAVRAMI

İflas, Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından tasfiyesine karar verilen bir borçlunun, haczedilebilir nitelikteki bütün mallarının cebri icra yoluyla satılarak paraya çevrilmesi ve bu suretle alacaklıların alacaklarının ödenmesini sağlayan bir takip yoludur (Kuru vd., 2013: 457).

İflas, Arapça kökenli bir kelime olup "parayı pulu bitirmek" anlamında kullanılmaktadır. Hukuk terminolojisinde yer alan iflas sözcüğü ile halk arasında kullanılan iflas sözcüğü arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır.

Hukuk terminolojisinde, borçlu şirketin bütün mal varlığını kaybetmesi durumunda dahi mahkeme tarafından iflas kararı verilmediği sürece şirketin iflas etmiş sayılması söz konusu değildir. Ancak halk arasında, borçlunun bütün mal varlığını kaybetmiş olması iflas ettiği anlamına gelmektedir. Ayrıca hukuk terminolojisinde, borçlunun borçlarını ödeyebilecek düzeyde mal varlığı bulursa dahi alacaklılara olan borcunu zamanında ödememesi ya da ödeme düşüncesi bulursa bile mal varlığının borçlarını ödemeye yeterli olmaması durumunda iflas kararı verilebileceği ifade edilmektedir. Buna karşın, halk arasında borçlunun yeterli malının bulunması durumunda iflas etmiş sayılacağından bahsedilememektedir (Ercan, 2012: 739).

2.1. İflas Nedenleri

İflas nedenleri, iflasa tabi borçlunun hangi koşulların gerçekleşmesi halinde hakkında iflas yoluyla takip yapılacağını açıklayan durumlardır. İflas nedenleri; genel iflas nedenleri ve özel iflas nedenleri olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

i) Genel İflas Nedenleri: Borçlunun vadesi gelen bir borcunu ödememesi halidir. Genel iflas nedenlerinin neler olduğu İİK'da düzenlenmemiştir. Ancak hukuk doktrininde borcun ödenmemesi halinin genel bir iflas nedeni olduğu ifade edilmektedir (Ercan, 2012:178).

ii) Özel İflas Nedenleri: Borçlunun vadesi gelen bir borcunu ödememesi dışında, borçlu hakkında iflas hükümlerinin uygulanmasına yol açan nedenlerdir. Özel iflas nedenleri; sermaye şirketlerinin borçlarının varlıklarından fazla olması, borçlunun varlıklarının yarısının haczedilmesi durumunda geri kalan varlıkların alacaklıların alacağını karşılayamaması ya mal varlığının tamamının borcu karşılamaya yetmemesi şeklinde sayılabilmektedir (Ercan, 2012: 179).

2.2. İflasa Tabi Olma Koşulları

İİK'da iflasa tabi olma koşulları açık bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre; iflas yolu ile takip, TTK gereğince tacir sayılan veya tacirler hakkındaki hükümlere tabi olanlar ile tacir olmamalarına rağmen özel kanunlara göre iflasa tabi oldukları ifade edilen kişiler hakkında yapılabilmektedir (İİK, md. 43/1).

İİK md. 43/1'de düzenlendiği üzere iflasa tabi kişiler üç şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

- Tacirler,
- Tacir gibi sorumlu olanlar,
- Tacir olmamalarına rağmen özel kanunlara göre iflasa tabi olan kişilerdir.

i) Tacirler; gerçek kişi tacir ve tüzel kişi tacir olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kişi tacirler; bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimselerdir (TTK, md. 12/1). Tüzel kişi tacirler ise; ticaret şirketleriyle, amacına ulaşmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek ya da ticari şekilde işletilmek üzere kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlardır (TTK, md. 16/1).

ii) Tacir Gibi Sorumlu Olanlar; bir ticari işletme işletiyormuş gibi ister kendi adına, ister bir adi ortaklık adına işlemlerde bulunan kimseler ile birden çok paylı mülkiyet kuralları gereğince malik olunan bir gemiyi deniz ticaretinde kullanan donatma iştirakleridir (TTK, md. 12/3-17/1).

iii) Tacir Olmalarına Rağmen Özel Kanunlara Göre İflasa Tabi Olan Kişiler; ticareti terk edenler (*ticareti terk ettiğinin ilanından itibaren bir yıl geçmemiş olanlar*), kolektif şirket ortakları, komandit şirketin komandite ortakları, konkordato teklifi onaylanmayan veya onaylanmasına rağmen konkordato mühleti kaldırılan borçlu ile karar ve işlemleri sonucunda bir bankanın iflasına neden olan kişilerdir (Ercan, 2012: 758-759).

3. İFLASIN ERTELENMESİ

İflasın ertelenmesi kurumu, uzun süreden bu yana mevcut olan bir hukuk yoludur. Ancak bu kurumun düzenlendiği mevzuatlar yeterli olamamıştır. İİK Tadil Komisyonu'nda iflasın ertelenmesi kurumu detaylı bir şekilde incelenmiş ve yeniden ele alınmıştır. Bunun sonucunda İsviçre'deki uygulamalara paralel bir düzenlemeyle iflasın ertelenmesi kurumu işlerlik kazanmıştır (Öztek, 2006: 39).

İflasın ertelenmesi, borca batık olan başka bir ifadeyle mal varlığı borçlarından az olan sermaye şirketi veya kooperatifin iflas etmesini önlemeye yönelik alınacak tedbirlerden oluşan bir dava sürecidir. Bu dava sonunda verilecek iflasın ertelenmesi kararının en önemli özelliği, iflas kararının neden olacağı olumsuz etkilerinin geçici bir süre için bekleme dönemine alınmasıdır (Yüksel, 2006: 110).

Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin vermiş olduğu bir karara göre iflasın ertelenmesinin temel amacı; erteleme sürecinde şirketin varlıklarının korunması, bu varlık yapısının iyileştirilerek borçların azaltılması ve böylece hem şirketin durumunun iyileştirilmesi hem de alacaklıların haklarının korunmasıdır (Uzay, 2008: 2).

İflasın ertelenmesi kurumu esas itibariyle İİK'da geniş hatlarıyla düzenlenmiştir. İİK'da yer alan iflasın ertelenmesi kurumuna yönelik düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

Şirketi idare ve temsille görevlendirilmiş kişiler ya da şirket veya kooperatif tasfiye hâlinde ise tasfiye memurları ile şirket alacaklılarından herhangi biri tarafından beyan edilmesi üzerine sermaye şirketi veya kooperatifin borçlarının varlıklarından fazla olduğunun tespit edilmesi durumunda önceden yasal takibe gerek kalmaksızın Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından şirketin iflâsına karar verilebilmektedir. Şirketi idare ve temsil ile görevlendirilmiş kişiler, iflâsın ağır ve olumsuz sonuçlarından kurtulmak amacıyla şirket veya kooperatifin finansal durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna ilişkin hazırlayacakları bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflâsın ertelenmesi talebinde bulunabilmektedir. Mahkemenin iyileştirme projesini inandırıcı ve uygulanabilir bulması durumunda, iflâsın ertelenmesine karar verilebilmektedir. İyileştirme projesinin yanı sıra bu projesinin inandırıcı ve uygulanabilir olduğunu gösteren finansal ve yönetsel tedbirlere ilişkin bilgi ve belgelerin de mahkemeye ibraz edilmesi zorunludur (İİK, md. 179). İİK 179/a maddesinde iflâsın ertelenmesi talebi üzerine alınacak tedbirlerin neler olduğu açıkça belirtilmektedir. Aynı kanunun 179/b maddesinde ise iflâsın ertelenmesi kararının muhtemel etkileri açıklanmaktadır.

İİK'da etraflıca düzenlenen iflâsın ertelenmesi kurumuna yönelik TTK'da da bir takım düzenlemeler bulunmaktadır. TTK'da yer alan iflâsın ertelenmesi kurumuna yönelik düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

Sermaye şirketi veya kooperatifin sermayesinin kaybı ve borca batık olması ya da son yılın bilançosunda sermaye ile kanuni yedek akçelerin toplamının yarısının zarar görmesi sebebiyle karşılıksız kalması durumunda şirket yönetim kurulu bir toplantı organize ederek genel kurulu toplantıya çağırmakta ve şirketin durumunun düzeltilmesi için uygun gördüğü iyileştirici önlemleri genel kurula sunmaktadır (TTK, md. 376/1). Son yılın bilançosuna göre sermaye ve kanuni yedek akçelerin toplamının 2/3'ü zarar sebebiyle karşılıksız kalması durumunda toplantıya çağırılan genel kurul sermayenin 1/3'ü ile yetinme ya da sermayenin tamamlanmasına karar verebilmektedir. Bunun yapılmaması ise şirketi kendiliğinden sona erdirmektedir (TTK, md. 376/2). Şirketin borca batık olduğunun anlaşılması durumunda yönetim kurulunun varlıkların muhtemel satış fiyatlarını dikkate alarak bir ara bilanço hazırlaması gerekmektedir. Bu bilanço ile şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'nde açılacak iflas davası ile borca batıklık bildiriminde bulunma zorunluluğu vardır (TTK, md. 376/3).

Mahkemeye açılan iflas davası içerisinde yönetim kurulu veya alacaklılardan biri işletmenin durumunun iyileştirilmesine yönelik yeni nakit sermaye konulması dahil gerçek ve inandırıcı önlemleri içeren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflâsın ertelenmesini talep edebilmektedir (TTK, md. 377). İflas davası sırasında alacaklılardan herhangi birinin de if-

lasın ertelenmesi talebinde bulunabilmesi imkanının tanınması, şirketin iflası sonucunda alacaklarını tamamen karşılayamama ihtimali olan alacaklıların şirketin finansal durumunu düzelttikten sonra alacaklarını alma ihtimallerinin yüksek olması düşüncesiyle tanınmış olan bir hak olarak değerlendirilebilmektedir.

İflasın ertelenmesinde amaçlanan husus, iflas sürecinde bulunan sermaye şirketi veya kooperatifin özkaynak sağlayarak, başka bir ifadeyle pay sahiplerinin şirkete aynı veya nakdi sermaye koyarak şirketin borca batıklık durumundan kurtulması ve dolayısıyla şirketin iflas etmesinin önlenmesinin sağlanmasıdır.

3.1. İflasın Ertelenmesinin Şartları

İflasın ertelenmesinin iki şartı bulunmaktadır. Bunlar maddi ve şekli şartlar olarak ikiye ayrılmaktadır. İflasın ertelenmesindeki maddi ve şekli şartlar Tablo 1'deki gibidir;

Tablo 1: İflasın Ertelenmesinin Maddi ve Şekli Şartları

Maddi Şartlar	Şekli Şartlar
<ul style="list-style-type: none"> • Şirketin borca batık olması, • Şirketin finansal durumunun iyileştirilebilir olması, • Şirket alacaklılarının haklarının korunmuş olması, 	<ul style="list-style-type: none"> • Şirketin borca batıklık bildirimini yapılarak iflas davası açılması, • İflasın ertelenmesinin talep edilmesi, • Borca batıklık bilançosunun ve iyileştirme projesinin mahkemeye sunulması, • Mahkeme masraflarının peşin olarak ödenmesi,

Buna göre, borca batık olduğunu tespit eden sermaye şirketi veya kooperatifin kanun gereğince öncelikle şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'ne açılacak iflas davasında borca batıklık bildiriminde bulunması gerekmektedir. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin kurulu bulunmadığı yerlerde ise bu davaya bakmakla görevli mahkeme Asliye Hukuk Mahkemesi'dir. Eğer şirket borca batıklık durumunu iyileştirebileceğini ve alacaklıların haklarını koruyacağını düşünüyorsa, iflas davası açarak borca batıklık bildiriminde bulunduğu mahkemeden iflasın ertelenmesini isteyebilmektedir. İflasın ertelenmesini isteyebilmek için ise, şirketin borca batıklık bilançosunun ve iyileştirme projesinin hazırlanarak mahkemeye sunulması gereklidir.

4. İFLASIN ERTELENMESİ SÜRECİ

İflasın ertelenmesi süreci, borca batık olduğunu tespit eden işletmelerin mahkemeye borca batıklık bildirimini yapmalarıyla başlayan ve belirli şartların gerçekleşmesi durumunda iflasın ertelenmesine karar verilmesi ya da aksi durumda iflas kararı verilmesiyle son bulan bir süreçtir.

4.1. Şirketin Borca Batık Olduğunun Tespit Edilmesi ve Mahkemeye Dava Açılması

Sermaye şirketi veya kooperatif yönetim kurulunun borca batıklığa ilişkin bir takım şüphelerinin bulunması halinde varlıkların satış değerleri esas alınarak bir ara bilanço düzenlenmesi ve bu varlıkların borçlarını karşılamaya yetip yetmeyeceğinin araştırılması gerekmektedir. Şirketin varlıklarının borçlarını karşılamaya yetmediğinin tespit edilmesi halinde şirket veya kooperatifin borca batık hale geldiği anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda şirket yönetim kurulunun borca batık olduğuna karar vererek bu durumu karar defterine işlemesi gerekmektedir. Ayrıca, borca batıklık durumunun şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'ne iflas davası açılarak bildirimde bulunulması zorunluluğu vardır. Finansal durumunu iyileştirmeyi öngören sermaye şirketi veya kooperatifin iflas davası açarken bazı noktalara dikkat etmesi gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi dava dilekçesinin içeriği ve mahkemeye sunulacak delillerdir. İflasın ertelenmesi davasının açılması sırasında mahkemeye sunulacak olan dava dilekçesinin iflasın ertelenmesi talebini içermesinin yanında aşağıdaki hususların bulunması da gereklidir (Uzay, 2008: 6);

- Şirket hakkında genel bilgiler
- Finansal bilgiler
- Borca batıklığın giderilmesi için öngörülen iyileştirme projesi
- Talebin hukuki niteliği ve sebepleri
- Talep edilen iflasın erteleme tedbirleri
- Netice ve talep
- Deliller

İflasın ertelenmesi talebinin hangi süre içerisinde yapılacağına ilişkin İİK'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle borca batıklık bildirimini yapılarak mahkemede iflas davası açılmasıyla başlayan ve mahkemenin gerekli incelemelerini tamamlayıp sermaye şirketi veya kooperatifin iflasına karar vermesine kadar geçen süreçte iflasın ertelenmesi talebinde bulunulabildiği görülmektedir.

4.2. Borca Batıklık Bilançosunun Hazırlanması ve Mahkemeye Sunulması

İflasın ertelenmesinin talep edilebilmesinin en önemli koşulu, sermaye şirketi veya kooperatifin varlıklarının borçlarını karşılayamayacak hale gelmesi başka bir ifadeyle borca batık durumda olmasıdır. Bu nedenle borca batık olmayan bir sermaye şirketinin veya kooperatifin iflasının ertelenmesi talebinde bulunulması mümkün değildir (Pekcanitez, 2005: 326).

Borca batıklık, İsviçre Kanunu'nda "aşırı borçlanma" olarak ifade edilmektedir (Öztek, 2005: 57). Borca batıklık, sermaye şirketinin veya kooperatifin mevcut ve alacaklarının, şirketin borçlarını ödeme imkanının olmaması halidir (Kayar, 1997: 125). Bu durumda sermaye şirketi veya kooperatifin borca batıklık bilançosu adı verilen bir ara bilanço hazırlaması gerekmektedir.

Borca Batıklık Bilançosu; sermaye şirketi veya kooperatifin varlıkları ve alacaklarının borçlarını karşılamaya yetmediğini ayrıntılı bir şekilde ortaya koyan bilançodur. Aynı zamanda borca batıklık bilançosu şirketin mal varlığını tespit eden ara bir bilanço niteliğindedir. Bu bilançodaki borçların tutarı varlıkların tutarından daha fazladır (Öztek, 2006: 43-44).

Borca batıklık bilançosu, ticari bilanço verileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Bu nedenle ticari bilançodaki bilgilerinin doğru, tutarlı, anlaşılır ve gerçeği yansıtacak şekilde olması büyük önem arz etmektedir. Borca batıklık bilançosu düzenlenirken bütün gizli yedeklerin ve borçların ortaya çıkartılması ve tasfiye halinde şirketin varlıklarının borçlarını ödemeye yetip yetmeyeceğinin tespit edilmesi gerekmektedir (Öztürk ve Al, 2014: 29).

İflasın ertelenmesi davası sürecinde borca batıklık bilançosu hazırlanırken, işletmenin sürekliliği varsayımının artık geçerli olmadığı görüşünden hareket edilmektedir. Dolayısıyla hazırlanacak borca batıklık bilançosunda, şirketin tasfiyesi halinde varlıklarının piyasa değerinin borçlarını karşılamaya yetip yetmeyeceğinin değerlendirmesi yapılmalıdır (Sümer, 2013: 41-42).

Borca batıklık bilançosunun aktif tarafı piyasa satış fiyatlarının göz önünde bulundurulması suretiyle gerçek değerler esas alınarak değerlendirilmekte ve buna göre borca batıklık bilançosu hazırlanmaktadır (Öztek, 2006: 44).

Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin 17.11.2005 tarih, 2005/6312 esas, 2005/11314 karar sayılı kararına göre gerçek değerle ifade edilmeye çalışılan husus, bilançodaki bütün aktiflerin rayiç değerleri, başka bir ifadeyle piyasa satış değerleri esas alınarak bilançoya yansıtılmasıdır.

Aktiflerin piyasa satış değerleri tespit edilirken, ileri bir tarihteki tasfiye sonucu ortaya çıkacak olan satış fiyatlarının değil, borca batıklık bilançosunun düzenlendiği tarihteki rayiç bedellerinin dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle borca batıklık bilançosu, envanter sonuçlarının piyasa satış fiyatları ile değerlendirilmiş tutarlarını göstermelidir (Sümer, 2013: 42).

Borca batıklık bilançosunun düzenlenmesi için dikkat edilmesi gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Buna göre sermaye şirketi veya kooperatifin borca batıklık bilançosunu düzenlemeden önce ortakların sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesinin sağlanması gereklidir. Bu işlem sonrasında şirketin mal varlığının borçlarını karşılamaya yetip yetmediğinin tespiti amacıyla borca batıklık bilançosu düzenlenebilmektedir.

Borca batıklık bilançosunun düzenlenmesine geçilmeden önce şirketin aktifindeki varlıklarının işletmede gerçekten bulunup bulunmadıkları miktar olarak tespit edilerek fiili envanterinin yapılması gerekmektedir. Yapılacak bu tespitten sonra şirketin aktifindeki varlıkların piyasa satış değerleri esas alınarak değerlendirilmesinin yapılmasıyla birlikte borçlarının da yer aldığı borca batıklık bilançosunun düzenlenmesine geçilmelidir (Yılmaz 2009a: 142).

Borca batıklık bilançosunun şekli ve içeriği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden birinde borca batıklık bilançosunda sadece varlıkların ve borçların gösterilmesi gerektiği belirtilirken, diğer görüşe göre bilanço denkliğini sağlayabilmek için özkaynakların da borca batıklık bilançosunda gösterilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Borca batıklık bilançosu, şirketin mal varlığının borçlarını karşılamaya yetmediğini ortaya koyan bir bilanço olduğu için bu bilançoda özkaynakların yer alması esasen gerekli değildir. Borca batıklık bilançosunun aktifinde şirketin rayiç bedelleri üzerinden değerlendirilen varlıkları ile pasifinde borçlarının gösterilmesi şekil ve içerik açısından yeterli görülmektedir.

Bu çerçevede, şirketin aktifinde yer alan ve elinde bulundurduğu ödeme araçları (nakit, mevduat, çek vb.) nominal değerleri üzerinden, yabancı paraları ise borca batıklık bilançosunun hazırlandığı tarihteki kur üzerinden değerlendirilmelidir. İşletmenin çeşitli amaçlarla elinde bulundurduğu menkul kıymetler, borsada rayicinin bulunması durumunda borsa rayici dikkate alınarak, borsada rayicinin olmaması durumunda tahmini satış değeri üzerinden değerlendirilmelidir (Atalay, 2006: 19). Şirket alacakları tahsil edilmesi muhtemel tutar üzerinden, stokları ve duran varlıkları ise satış değerine göre tespit edilen rayiç bedelleri üzerinden değerlendirilmelidir.

Şirketin pasifinde yer alan kalemlerin ise muhasebe kayıtlarında görünen değerleriyle, başka bir ifadeyle mukayyet değerleriyle borca batıklık bilançosunda gösterilmesi gerekmektedir. Borca batıklık bilançosu düzenlenirken hangi kalemlerin ne şekilde değerlendirileceği ayrıntılı bir şekilde Tablo 2'de yer almaktadır;

Tablo 2: Borca Batıklık Bilançosundaki Kalemlerin Değerleme Ölçütleri

BİLANÇO KALEMLERİ	DEĞERLEME ÖLÇÜTÜ
AKTİFLER	
I. DÖNEN VARLIKLAR	
A. HAZIR DEĞERLER	
Kasa	TL Nominal Değer, Yabancı Para ise Merkez Bankası efektif alış kuru
Alınan Çekler	
Bankalar	
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	
B. MENKUL KIYMETLER	
Hisse Senetleri	Borsa Rayici, Borsa rayici yoksa bilirkişilerce belirlenecek rayiç değer
Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	
Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	
Diğer Menkul Kıymetler	
C. TİCARİ ALACAKLAR	
Alıcılar	Tahsil edilmesi muhtemel değer (şüpheli hale gelen kısımlar ayrıştırılır.)
Alacak Senetleri	
Alacak Senetleri Reeskontu	Borca batıklık bilançosunun düzenlendiği tarihteki vadeli alacaklar ve alacak senetleri, bu senetler üzerindeki oran dikkate alınarak, böyle bir oran yoksa Merkez Bankası reeskont oranı ile iskonto edilmiş değerle gösterilmelidir.
Verilen Depozito ve Teminatlar	Tahsil edilmesi muhtemel değer (şüpheli hale gelen kısımlar ayrıştırılır.)
Diğer Ticari Alacaklar	
Şüpheli Ticari Alacaklar	Daha önce şüpheli ticari alacaklar şeklinde kaydedilen alacakların yeniden değerlendirilerek tahsil edilme imkanı varsa alacak olarak gösterilmeli, tahsil imkanı olmayanlar borca batıklık bilançosunda gösterilmemelidir.
D. DİĞER ALACAKLAR	
Ortaklardan Alacaklar	Tahsil edilmesi muhtemel değer (şüpheli hale gelen kısımlar ayrıştırılır.)
İştiraklerden Alacaklar	
Bağlı Ortaklardan Alacaklar	
Personelden Alacaklar	
Diğer Çeşitli Alacaklar	
Diğer Alacak Senetleri Reeskontu	Borca batıklık bilançosunun düzenlendiği tarihteki vadeli alacak senetleri, bu senetler üzerindeki oran dikkate alınarak, böyle bir oran yoksa Merkez Bankası reeskont oranı ile iskonto edilmiş değerle gösterilmelidir.

Şüpheli Diğer Alacaklar	Daha önce şüpheli ticari alacaklar şeklinde kaydedilen alacakların yeniden değerlendirilerek tahsil edilme imkanı varsa alacak olarak gösterilmeli, tahsil imkanı olmayanlar borca batıklık bilançosunda gösterilmemelidir.
E.STOKLAR	
İlk Madde ve Malzeme	Bilirkişi tarafından tespit edilen rayiç değer
Yarı Mamuller	
Mamuller	
Ticari Mallar	
Diğer Stoklar	
Verilen Sipariş Avansları	Kaydi Değer
G.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Yer almaz; ancak bu hesabın içinde satılabilir malzemeler varsa bilirkişi incelemesiyle tespit edilen rayiç değeriyle değerlendirilir.
Hakedişlere Bağlanacak Gelir Tahakkukları	Kaydi Değer
Taşeronlara Verilen Avanslar	
H.GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	
Gelir Tahakkukları	Bilanço gününde tespit edilen değer
I.DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	
Devreden KDV	Kaydi Değer
İndirilecek KDV	
Diğer KDV	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	
İş Avansları	
Personel Avansları	
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	
II. DURAN VARLIKLAR	
A.TİCARİ ALACAKLAR	Dönen Varlıklardaki ticari alacaklar grubu gibi değerlendirilir.
E.MALİ DURAN VARLIKLAR	
Bağlı Menkul Kıymetler	Borsa Rayici, Borsa rayici yoksa bilirkişilerce belirlenecek rayiç değer
İştirakler	Borsa Rayici, Borsa rayici yoksa bilirkişilerce belirlenecek rayiç değer
İştiraklere Sermaye Taahhütleri	Kaydi Değer
Bağlı Ortaklıklar	Borsa Rayici, Borsa rayici yoksa bilirkişilerce belirlenecek rayiç değer
Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri	Kaydi Değer
Diğer Mali Duran Varlıklar	Borsa Rayici, Borsa rayici yoksa bilirkişilerce belirlenecek rayiç değer

F.MADDİ DURAN VARLIKLAR	
Arazi ve Arsalar	Bilirkişi tarafından tespit edilen rayiç değer
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	
Binalar	
Tesis, Makine ve Cihazlar	
Taşıtlar	
Demirbaşlar	
Diğer Maddi Duran Varlıklar	
Yapılmakta Olan Yatırımlar	
Verilen Avanslar	Kaydi Değer
G.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	
Haklar	Bilirkişi tarafından tespit edilen rayiç değer
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Verilen Avanslar	
H.ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	
Verilen Avanslar	Kaydi Değer
I.GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	
Gelir Tahakkukları	Kaydi Değer (dipnotlarda açıklanır.)
J.DİĞER DURAN VARLIKLAR	
Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	Kaydi Değer
Diğer KDV	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	
Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	Bilirkişi tarafından tespit edilen rayiç değer
AKTİF TOPLAMI	
PASİFLER	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A.MALİ BORÇLAR	
Banka Kredileri	Kaydi Değer
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	Bilanço tarihi itibarıyla hesaplanan değer
Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	Kaydi Değer
Tahvil Anapara ve Borç Taksit ve Faizleri	
Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	
Çıkarılmış diğer Menkul Kıymetler	
Diğer Mali Borçlar	

B.TİCARİ BORÇLAR	
Satıcılar	Kaydi Değer
Borç Senetleri	
Alınan Depozito ve teminatlar	
Diğer Ticari Borçlar	
C.DİĞER BORÇLAR	
Ortaklara Borçlar	Kaydi Değer
İştiraklere Borçlar	
Bağlı Ortaklara Borçlar	
İş Ortaklarına Borçlar	
Personele Borçlar	
Diğer Çeşitli Borçlar	
D.ALINAN AVANSLAR	
Alınan Sipariş Avansları	Kaydi Değer
Alınan Hakediş Avansları	
Alınan Diğer Avanslar	
E.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	Yer almaz; ancak birlikişilerce tamamlanma derecelerine göre İnşaat Onarım Maliyetleriyle birlikte değerlendirilir.
F.ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	Kaydi Değer
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	
Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	
Ödenecek Diğer Yükümlülükler	
G.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	Kaydi Değer
Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	Ödenmesi muhtemel tutar (dipnotlarda açıklanır.)
Maliyet Giderleri Karşılığı	
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	
H.GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	
Gider Tahakkukları	Kaydi Değer (dipnotlarda açıklanır.)
I.DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
Hesaplanan KDV	Kaydi Değer
Diğer KDV	

II.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A.MALİ BORÇLAR	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ile aynı şekilde değerlendirilir.
B.TİCARİ BORÇLAR	
C.DİĞER BORÇLAR	
D.ALINAN AVANSLAR	
E.BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
F.GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	
III.ÖZKAYNAKLAR	
A.ÖDENMİŞ SERMAYE	Borca Batıklık Bilançosunda yer almaz.
B.SERMAYE YEDEKLERİ	
C.KÂR YEDEKLERİ	
D.GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	
E.GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	
F.DÖNEM NET KÂRI	
PASİF TOPLAMI	
BORCA BATIKLIK TUTARI (Aktif Tutarı-Borç Tutarı)	

Kaynak: Arzova vd., 2014: 255-261'den derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 2'de görüldüğü üzere borca batıklık bilançosunda özkaynaklar grubu yer almamaktadır. Yabancı kaynaklar grubu ise kaydi değerle gösterilmektedir. Borca batıklık bilançosu hazırlanırken yukarıda bulunanlar haricindeki hesaplar borca batıklık bilançosunda yer almamaktadır.

Örnek: XYZ A.Ş. Yönetim Kurulu yapmış olduğu bir takım incelemeler neticesinde şirketin varlıklarının borçlarını karşılamaya yetmeyeceğine ilişkin belirtilerin olduğunu tespit etmiştir. Bunun üzerine şirketin borca batık olup olmadığını belirlemek amacıyla 30.10.2014 tarihinde satış fiyatı esas alınarak aktif varlıklarını değerlemiş ve borçlarıyla birlikte bir ara bilanço hazırlamıştır. Bu ara bilanço Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3: XYZ A.Ş. Borca Batıklık Bilançosu

XYZ A.Ş. 30.10.2014 Tarihli Borca Batıklık Bilançosu			
I.DÖNEN VARLIKLAR		III.KISA VD. YAB. KAYNAKLAR	
A.Hazır Değerler		A.Mali Borçlar	
Kasa	41.353	Banka Kredileri	351.916
Alınan Çekler	50.774		
Bankalar	64.765	B.Ticari Borçlar	
		Satıcılar	383.654
C.Ticari Alacaklar			
Alıcılar	75.233		
Alacak Senetleri	101.810	IV.UZUN VD. YAB. KAYNAKLAR	
		A. Mali Borçlar	
E.Stoklar		Banka Kredileri	583.761
Ticari Mallar	232.980	B. Ticari Borçlar	
		Borç Senetleri	211.402
II.DURAN VARLIKLAR			
D. Maddi Duran Varlıklar			
Binalar	185.455		
Tesis Makine Cihazlar	345.184		
Taşıtlar	114.994		
VARLIK TOPLAMI	<u>1.212.548</u>	BORÇ TOPLAMI	<u>1.530.733</u>
		Borca Batıklık Tutarı	(318.185)

XYZ A.Ş.'nin varlıklarının piyasa satış değerini esas alarak hazırlanmış olduğu Tablo 3'de yer alan ara bilanço'ya göre; şirketin aktif tutarının 1.212.548 TL, borç tutarının 1.530.733 TL olduğu görülmektedir. Buna göre şirketin borçlarının, varlıklarından 318.185 TL daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum XYZ A.Ş.'nin varlıklarının borçlarını ödeyemez hale geldiğini ve dolayısıyla 318.185 TL borca batık olduğunu göstermektedir.

Şirketin iflasının ertelenmesini talep edebilmesi için borca batıklık düzeyinin, başka bir ifadeyle varlıklarının borçlarını karşılama oranının ne durumda olduğu da önem taşımaktadır. Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin 25.05.2000 tarih, 2000/2197 esas, 2000/3957 karar sayılı kararına göre sermaye şirketi veya kooperatifin aktiflerinin borçlarını karşılama oranının %20-25 seviyesinin altına düşmemesi durumunda şirketin iflasının ertelenmesi talebinin mahkeme tarafından değerlendirilebileceği ifade edil-

mektedir. Aktiflerin borçları karşılama oranının %20-25 seviyelerinin altına inmesi durumunda ise şirketin içinden çıkılmaz bir borca batıklığının bulunduğu ve bu nedenle finansal durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmayacağı kanaatiyle iflasın ertelenmesi talebi reddedilerek şirketin iflasına karar verilebilmektedir. Örnekte yer alan XYZ işletmesinin aktiflerinin borçları karşılama oranı %79 (1.212.548 / 1.530.733)'dur. Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin yukarıda belirtilen kararında da işaret edildiği üzere XYZ işletmesi finansal durumunu iyileştirebilecek durumdadır. Bu noktada önemli olan şirketin durumunu iyileştirmeye yönelik mahkemeye sunduğu iyileştirme projesinin uygulanabilir nitelikte olmasının yanı sıra somut belge ve delillere dayanması ve mahkeme tarafından ciddi ve anlamlı bulunması gerekmektedir.

4.3. İyileştirme Projesinin Hazırlanması ve Mahkemeye Sunulması

İyileştirme kavramı gerek İİK gerekse de TTK'da yer almaktadır. İİK'nın 179/1'inci maddesi ile TTK'nın 377/1'inci maddesinde şirketin *finansal durumunun düzeltilmesinin mümkün olduğuna yönelik iyileştirme projesinin hazırlanmasından* söz edilmektedir.

Borca batık hale gelerek iflasın eşiğine sürüklenen sermaye şirketleri veya kooperatiflerin finansal durumlarını iyileştirme olanaklarının bulunması şartıyla iflasları ertelenebilmektedir. İyileştirme olanaklarının varlığı ise iyileştirme projesi ile ortaya konulmaktadır (Yılmaz, 2009b: 39).

İyileştirme projesi, borca batık olan sermaye şirketi veya kooperatifin finansal durumunun bazı tedbirler alınarak iyileştirilmesi imkanının bulunduğu ve bu tedbirlerin nasıl ve ne şekilde gerçekleştirileceği konusunda mahkemenin kanaat getirmesi amacıyla iflasın ertelenmesini talep eden şirket tarafından sunulması zorunlu olan ve yazılı şekilde hazırlanan bir plandır. Bu planın şirketin içinde bulunduğu borca batıklık durumundan kurtulmasına yönelik tedbirlere ilişkin bir takım açıklamalar içermesi gereklidir (Seyfi, 2007: 75).

Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin 13.10.2005 tarih, 2005/6649 esas, 2005/10006 karar sayılı kararına göre; iflasın ertelenmesine karar verilebilmesi için talepte bulunan şirketin sunmuş olduğu iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Finansal durumun iyileştirilmesi imkanının bulunup bulunmadığı ise somut belge ve delillere dayanılarak tespit edilmektedir. Belirsizlik içeren belge ve deliller (emareler) iflasın ertelenmesi kararı verilebilmesi için yeterli görülmemekte ve dolayısıyla iflasın ertelenmesi talebi kabul edilmemektedir.

Sermaye şirketi veya kooperatifin borca batıklıktan kurtulmak üzere hazırlayacağı iyileştirme projesi, işletmenin iflastan kurtulmasını sağlayan bir yol haritası niteliğindedir.

Şirket tarafından hazırlanacak olan iyileştirme projesinin iflasın ertelenmesi talebiyle birlikte mahkemeye sunulması gerekmektedir. İİK ve TTK'da iyileştirme projesinde bulunması gereken bilgilerin neler olduğuna dair herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak iyileştirme projesine ilişkin Yargıtay kararları ve doktrinde konuya ilişkin görüşler bulunmaktadır (Yılmaz, 2009b: 277). Yargıtay kararları ve doktrinde tartışılan görüşlere göre iyileştirme projesinin mahkeme tarafından ciddi, inandırıcı ve uygulanabilir nitelikte bulunması için aşağıdaki hususlara dikkat ederek projenin hazırlanması gerekmektedir;

- İyileştirme projesi somut bilgi ve belgelere dayandırılmalıdır.
- Finansal durumun iyileştirilmesinin nasıl yapılacağı ve ne kadar süreceği belirtilmelidir.
- Finansal durumun iyileştirilmesini sağlayacak tedbirlerin neler olduğu belirtilmelidir.
- Şirketin uygulanacak tedbirlerden ne şekilde fayda elde edeceği belirtilmelidir.
- Borca batıklıktan kurtulmak amacıyla öngörülen finansman kaynakları konusunda somut bilgi ve belgelere dayanarak açıklama yapılmalıdır.

İyileştirme projesi, şirketin kârlı bir şekilde yönetilerek varlıklarının artırılması ve borçların azaltılmasına yönelik planları içermektedir. Bu planlara dayanılarak hazırlanacak olan iyileştirme projesinin somut bilgi ve belgelere dayandırılması iflasın ertelenmesi sürecinde büyük önem taşımaktadır. Bu noktada mahkeme, borca batık olan işletmenin iflasın ertelenmesine yönelik talepte bulunması durumunda, bu taleple birlikte şirket tarafından sunulmuş olan projedeki iyileştirme tedbirlerinin somut bilgi ve belgelere dayanıp dayanmadığı ve şirketin durumunu gerçekten iyileştirebileceği konusunda inandırıcı ve uygulanabilir nitelikte olup olmadığına göre iflasın ertelenmesine karar vermektedir.

İyileştirme projesi hazırlanırken dikkate alınması gereken genel hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- *İyileştirme projesinde öncelikle şirket hakkında genel bilgiler verilmelidir. Daha sonra ise şirketin borca batık hale gelmesinin nedenleri açıklanmalıdır. Ayrıca, borca batıklık durumundan nasıl çıkılacağına somut ve gerçekçi kaynakları belirtilmelidir.*
- *İyileştirme projesinde şirket tarafından alınacak tasarruf önlemlerinin neler olduğu belirtilmelidir. Ayrıca, üretim ve satışla ilgili alınacak önlemler detaylı bir şekilde belirtilmelidir.*

• Özellikle, şirketin borca batıklık durumundan kurtulmasına yardımcı olacak kaynakların neler olduğu ve bunların nerelerden sağlanacağı açıklanmalıdır.

• İyileştirme projesinde şirketin borca batıklık durumundan hangi sürede kurtulacağı belirtilmelidir. Bu sürece yönelik her bir döneme ilişkin bütçelenmiş gider ve gelir tablosu hazırlanmalıdır. Örneğin, borca batıklık durumunun 3 yıl içerisinde ortadan kalkacağı öngörülüyorsa, bu 3 yıl içerisinde gerçekleşmesi beklenen giderlerin ve gelirlerin bütçelenmiş tutarları gösterilmelidir. Ayrıca, borçların nasıl ödeneceğine yönelik borç tasfiye planı da bu tablolar arasında gösterilmelidir.

Bu bilgiler ışığında, iflas erteleme talebinde bulunacak şirketlere yönelik Şekil 1’de gösterilen formata uygun bir iyileştirme projesi hazırlamak mümkündür.

<i>İYİLEŞTİRME PROJESİ</i>	
Şirketin Adı ve Adresi	
İletişim Bilgileri	
Vergi Dairesi ve Numarası	
A) Şirket Hakkında Genel Bilgiler ve Açıklamalar	
B) Şirketin Borca Batık Hale Gelmesinin Nedenleri	
C) Şirketin Borca Batıklıktan Kurtulma Projeksiyonu (Yöntemleri)	
D) Şirketin Borç Yapılandırma Planı	
1)	Toplam Borçlar
	Toplam Varlıklar
	Borç Bakiyesi Tutarı
2)	Bütçelenen Satış Tutarı
3)	Bütçelenen Hammadde ve Malzeme Maliyetleri
4)	Bütçelenen Direkt İşçilik Giderleri
5)	Bütçelenen Genel Üretim Giderleri
6)	Bütçelenen Faaliyet Giderleri
7)	Bütçelenen Finansman Giderleri
8)	Borç Tasfiye Planı
E) Sonuç	

Şekil 1. İyileştirme Projesi Formatı

Şekil 1’de yer alan iyileştirme projesi formatı, iyileştirme projesinde bulunması gereken genel unsurları içermektedir. Bu format içerisindeki her

bir başlığa yönelik yapılacak detaylı açıklamalar, somut bilgi ve belgelere dayandırılması şartıyla sermaye şirketinin veya kooperatifin iflasının ertelenmesini sağlama noktasında büyük önem taşımaktadır.

İyileştirme projesinde yer alacak olan ve şirketin finansal durumunu iyileştireceği öngörülen tedbirler iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar; finansal tedbirler ve yönetsel tedbirlerdir.

i) Finansal Tedbirler: Bu tedbirler genel itibarıyla şirketin finansal yapısını güçlendirmeye ve şirketi borca batıklıktan kurtarmaya yönelik işletmeye finansal katkı sağlayacak olan tedbirlerdir. Bu kapsamda alınabilecek finansal tedbirler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Özdevcioğlu, 2010: 52-54);

- Normal üretim ve satışlara devam edilerek borçlar ödenebilir.
- Şirkete yeni bir ortak alınabilir.
- Ortakların şahsi varlıkları satılarak işletmeye sermaye olarak konulabilir.
- Daha kârlı bir ürün grubu üretilip satılabilir.
- Bazı üretim ve satış maliyetleri azaltılabilir.
- Alacaklılarla anlaşarak alacaklarından iskonto yaptırılabilir.
- Şirketin küçültülmesi yoluna gidilebilir.
- Borçlar yapılandırılıp vadeleri uzatılarak borç yükü azaltılabilir.

ii) Yönetsel Tedbirler: Şirketin etkin, verimli ve kârlı bir şekilde yönetilmesinin sağlanarak borca batıklıktan çıkarmaya yönelik alınacak tedbirlerdir. Şirketin borca batık duruma gelmesinin nedenlerinden biri de yönetim ve organizasyonda yaşanan sorunlardır. Şirketin iyi bir şekilde yönetilememesi, planlama ve uygulama sırasında başarısızlık yaşanması da şirketi borca batık duruma düşürebilmektedir. Bundan dolayı yönetim şeklinin gözden geçirilmesi ve bazı adımlar atılması gerekmektedir. Bu kapsamda alınabilecek tedbirler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Özdevcioğlu, 2010: 55).

- Şirket yönetiminde değişikliğe gidilebilir.
- Organizasyon şekli yeniden yapılandırılabilir.
- Ortakların şirketten borç para almaları önlenir.
- Yönetici ve çalışanların maaşları yeniden düzenlenebilir.

Şirketin borca batıklıktan kurtulmasına yönelik alınacak finansal ve yönetsel tedbirlerin yanında somut ve inandırıcı bilgi ve belgelere dayanılarak hazırlanan ciddi bir iyileştirme projesi sermaye şirketi ve kooperatifi iflastan kurtarma noktasında en önemli araçtır. Bu yönüyle iyileştirme projesi,

uzun vadede borçlardan kurtulmanın yanı sıra, kısa vadede iflas sürecindeki şirketlerin iflas etmesinin önüne geçilmesini sağlayarak, iflasın ağır sonuçlarına katlanılmasını önlemektedir.

4.4. İflasın Ertelenmesi Talebinin Mahkeme Tarafından İncelenmesi

Borca batık olan sermaye şirketi ve kooperatifin iflasın ertelenmesi talebinde bulunması üzerine mahkeme, şirketin gerçekten borca batık olup olmadığını ve bu borca batıklık durumunun iyileştirilip iyileştirilemeyeceğini tespit etmesi gerekmektedir. Bu tespit ise mahkemenin görevlendireceği bilirkişiler vasıtasıyla yapılmaktadır. Buna göre, borca batıklığın tespiti amacıyla mahkeme tarafından tek bir bilirkişi görevlendirilebileceği gibi birden fazla bilirkişinin yer aldığı bilirkişi kurulu da görevlendirilebilmektedir.

Mahkeme tarafından görevlendirilen bilirkişi veya bilirkişi kurulu, sermaye şirketi veya kooperatifin mahkemeye sunmuş olduğu borca batıklık bilançosunu detaylı bir şekilde incelemekte ve iyileştirme projesinde belirtilen tedbirlerin gelecekte şirketin finansal durumunu iyileştirmeye uygun ve yeterli olup olmadığını belirlemeye çalışmaktadırlar (Çavdar ve Biçkin, 2006: 92).

Yargıtay 19'uncu Hukuk Dairesi'nin 12.11.2004 tarih, 2004/7565 esas ve 2004/11352 sayılı kararına göre, iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğuna ilişkin mahkeme tarafından görevlendirilen bilirkişi veya bilirkişi kurulu tarafından hazırlanan raporunun Yargıtay denetimine elverişli, ayrıntılı ve gerekçeli olması gerektiği ifade edilmektedir.

Bütün bu değerlendirmeler yapıldıktan sonra mahkeme şirketin finansal durumunun iyileştirilmeye uygun olup olmadığını değerlendirmekte ve bu değerlendirme sonucunda bir karar vermektedir. Eğer mahkeme, bilirkişi raporunu da dikkate alarak şirketin sunmuş olduğu iyileştirme projesinde belirtilen finansal ve yönetsel tedbirlerin şirketin finansal durumunu iyileştireceğine ve borca batıklıktan kurtarabileceğine kanaat getirirse şirketin iflasının ertelenmesine karar vermektedir. İflasın ertelenmesi kararı 1 yıllık süre için verilmektedir. Ancak mahkeme bu süreyi her defasında 1'er yıl olmak üzere en fazla 4 yıla kadar uzatabilmektedir. Şirket de bu süre zarfında iyileştirme projesi kapsamında finansal durumunu düzeltme imkanı elde etmektedir.

İflasın ertelenmesi kararıyla birlikte mahkeme tarafından sermaye şirketinin veya kooperatifin varlıklarının korunması amacıyla her türlü tedbiri almak üzere bir kayyım atanmasına da karar verilmektedir.

İflasın ertelenmesi süresi içerisinde kayyım mahkeme tarafından kendisine verilen görevleri yerine getirmektedir. Ayrıca atanan kayyımın iflasın erte-

lenmesi kararı verilen sermaye şirketinin veya kooperatifin faaliyetleri ve mevcut durumunu açıklayan bir rapor hazırlayarak mahkemeye vermesi gerekmektedir (İİK, md. 179b/4).

Kayımlar genelde denetçi kayyum şeklinde atanmaktadır. Kayyum onayından geçmeyen şirket yönetim kurulu kararları geçerli sayılmamaktadır. Kayyumlar görevlerini yerine getirdikleri sırada şirket alacaklılarıyla görüşme ve anlaşma yapabilmekte ve şirketin faaliyetlerini devam ettirmesine yönelik tedbirler alabilmektedir. Bunun yanında kayyımların mahkemeye sunacakları raporda şirketin iyileştirme projesine uygun olarak faaliyetlerini yürütüp yürütmediği hususunun da açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Özdevecioğlu, 2010: 48).

Mahkemenin iflasın ertelenmesine dair verdiği kararın en kısa sürede Tapu Müdürlüğüne, Ticaret Sicil Memurluğuna, Gümrük Müdürlüğüne, Posta İdarelerine, Türkiye Bankalar Birliğine, Ticaret Odalarına, Sanayi Odalarına, Taşınır Kıymet Borsalarına ve Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim yanında iflasın ertelenmesi kararı, tirajı elli binin üzerinde olan ve ülke genelinde dağıtımı gerçekleştirilen gazetelerden birinde ve Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmelidir (Ercan, 2012: 783).

5. SONUÇ

Rekabetin yoğun bir şekilde yaşandığı günümüzde şirketlerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri bazen güçleşebilmektedir. Hatta bu durum öyle bir hal alır ki, faaliyetlerin sonlandırılması dahi gerekebilir. Bu rekabet ortamında çeşitli nedenlerle finansal durumu bozulan sermaye şirketi ve kooperatiflerin varlıklarının borçlarını karşılayamaz hale gelmesi durumunda iflas etmeleri muhtemeldir. Borca batık olduğu tespit edilen sermaye şirketi veya kooperatif hakkında borca batıklık durumunun, hazırlanacak borca batıklık bilançosuyla birlikte Asliye Ticaret Mahkemesi'ne iflas davası açılarak bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu süreçte sermaye şirketi veya kooperatifin gerek faaliyetlerini devam ettirip finansal durumlarını düzeltebilmeleri gerekse de iflaslarının önlenmesini amaçlayan yasal bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeye *iflasın ertelenmesi* adı verilmektedir.

İflasın ağır ve olumsuz sonuçlarından etkilenmemek için sermaye şirketi veya kooperatif tarafından mahkemeden iflasın ertelenmesi talebinde bulunulması gereklidir. İflasın ertelenmesine karar verilebilmesinin en önemli şartı ise şirketin borca batık olmasıdır. Mahkemenin iflasın ertelenmesine karar verebilmesi için şirketin finansal durumunun iyileştirilebileceğinin mümkün olduğunu gösteren ve somut belge ve delillere dayanan

bir iyileştirme projesinin mahkemeye sunulması gerekmektedir. Mahkeme tarafından iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı bulunması ve şirketin finansal durumunu iyileştirebileceği görüşünün hasıl olması halinde şirketin iflasının ertelenmesine karar verilmekte ve böylece şirket geçici bir süre iflas etmekten kurtularak faaliyetlerine devam edebilmektedir.

Sonuç olarak, şirketin finansal durumunun düzeltilebileceğinin göstergesi olan, somut ve inandırıcı delillere dayandırılarak hazırlanan iyileştirme projesi, borca batık olan şirketlerin iflastan kurtulabilmelerini sağlayan en önemli araç niteliğindedir.

KAYNAKÇA

Arzova, S. B., Yavaş, M. ve Küçük, B. (2014). *Hukuki ve Mali Yönden İflasın Ertelenmesi ve Borca Batıklık Bilançosu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Atalay, O. (2006). *Borca Batıklık ve İflasın Ertelenmesi*, İzmir: Güncel Hukuk Yayınları.

Çavdar, S. ve Biçkin, İ. (2006). *İflas ve İflasın Ertelenmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Ercan, İ. (2012). *İcra Müdürlüğü ve Müdür Yardımcılığı Sınavlarına Hazırlık*. İstanbul: Oniki Levha Yayınları.

Kayar, İ. (1997). Anonim *Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler*, Konya: Mimoza Yayınları.

Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2013). *İcra ve İflas Hukuku Ders Kitabı*, Ankara: Yetkin Yayınları.

Özdevecioğlu, M. (2010). İflasın Ertelenmesi Sürecinde Şirket İyileştirme Projesi: İşletmecilik Açısından Bir Değerlendirme, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 1(3): 45-56.

Öztek, S. (2006). İflasın Ertelenmesi, *Bankacılık Dergisi*, 59: 39-83.

Pekcanitez, H. (2005). İflasın Ertelenmesi, *İstanbul Barosu Dergisi*, 79(2): 323-359.

Seyfi, R. (2007). *Sermaye Şirketlerinde İflasın Ertelenmesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sümer, H. (2013). Ticari Bilanço ve Borca Batıklık Bilançosu, *İstanbul Barosu Dergisi*, 87(2): 39-53.

Uzay, Ş. (2008). Muhasebeci Bakış Açısı İle İflas Erteleme Süreci, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1): 41-58.

Yılmaz, B., B. (2009a). İflasın Tespiti ve Erteleme Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ve İyileştirme Projesi Üzerine Bir İnceleme, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, B., B. (2009b). İflasın Erteleme Talebinde İyileştirme Projesi, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 85: 39-63.

Yüksel, K. (2006). İflasın Erteleme Kararının Sonuçları, *Bankacılık Dergisi*, 59: 110-115.

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu.

5092 Sayılı İcra ve İflas Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBEYE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK EGE BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA *

İbrahim Ethem DAĞDEVİREN**

Şakir MİRZA***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 209-234

Öz

Dünya genelinde son yıllarda meydana gelen ekonomiyi sarsan büyük iflasların arkasında muhasebe hilelerinin yattığı bilinmektedir. Bunun neticesinde ülkeler ve işletmeler bu durumun önüne geçebilmek için çok daha ciddi önlemler almaya başlamıştır. Örneğin ABD Enron skandalından sonra Sarbanes-Oxley Yasası'nı çıkarmıştır. Yapılan bu işlemlerin sebebi muhasebe verilerinde hile ve yolsuzlukların önüne geçerek daha objektif tarafsız ve doğru bilgileri kullanıcılara sunmaktır. Bu konuda adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında köprü görevi üstlenerek bu hile ve manipülasyonların ortaya çıkarılması ve önlenmesi için çeşitli yöntem ve teknikleri kullanmaktadır. Bu konuda çalışan bireylerin yeterli seviyede hukuk, muhasebe, denetim, matematik ve teknoloji konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Çalışma her geçen gün önemi artan adli muhasebecilik mesleğinin ilgili taraflarından olan bağımsız meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin algılarını ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Ege bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması neticesinde meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Meslek mensupları ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiğini düşünmektedirler. Fakat eğitime gereken önemin verilmediği düşüncesinde oldukları ortaya çıkmıştır. Muhasebe meslek mensupları adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin

* Makalenin gönderim tarihi: 11.08.2016; Kabul tarihi: 17.11.2016 ve iThenticate benzerlik oranı % 27

** Uşak Üniversitesi, Eşme Meslek Yüksekokulu, Lojistik Bölümü Öğretim Elemanı, ethem.dagdeviren@usak.edu.tr. (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Uşak Üniversitesi, Eşme Meslek Yüksekokulu, Lojistik Bölümü Öğretim Elemanı, sakir.mirza@usak.edu.tr

henüz yeterli olmadığını fakat ileride gereken yasal düzenlemelerin yapılacağını düşünmektedirler.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Adli Muhasebe, Adli muhasebeci,

JEL Kodları: M41, M4.

A STUDY FOR THE DETERMINATION OF OPINIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN AEGEAN REGION ON FORENSIC ACCOUNTING

ABSTRACT

It is known that in recent years, accounting fraud cause major bankruptcies that shook the world economy in general. As a result, countries and businesses began to take more serious measures to prevent this situation. For example, the USA made Sarbanes-Oxley Act after the Enron scandal. The reason of these actions is to provide users impartial and accurate information more objectively by preventing fraud and corruption in the accounting data. In this regard, forensic accounting, use a variety of methods and techniques for prevent and discover the fraud and manipulation by taking the role of a bridge between, law and accounting sciences. In addition, it is necessary for individuals who work in this area to have adequate knowledge on law, accounting, auditing, mathematics and technology.

The study has been carried out to reveal perception of accounting profession who are related parties for forensic accounting that have an increasing importance day after day regarding forensic accounting. In the result of the survey for the accounting profession in the Aegean region, the awareness of accounting profession about the forensic is found to be high. Accounting professionals think that forensic accounting is important in our country. But it found that that they think that same level of importance is not placed on education. Accounting professionals think that legal regulations regarding forensic accounting is not sufficient yet, but they think that it will be in the future.

Keywords: Accounting, Forensic Accounting, Forensic Accountant

JEL Codes: M41, M4

1. GİRİŞ

Son yıllarda teknolojik gelişmeler neticesinde beyaz yakalı suçlar olarak bilinen suçlarda büyük oranda artış meydana gelmiştir. Üst düzey yöneticiler tarafından gerçekleştirilen beyaz yaka hileleri emniyet birimlerinin bu suçları ortaya koymalarında yetersiz kalmalarına neden olmaktadır. Bunun

neticesinde yeni bir alan doğmuş ve yeni yöntem ve teknikler ortaya konulmaya başlanmıştır (Pehlivan ve Dursun, 2012: 130). Adli bilimler içerisinde yer alan adli muhasebe birçok işletmeyi ve birçok yatırımcıyı yakından ilgilendiren hileli işlemleri ortaya koyabilecek ve engelleyecek yöntem ve teknikleri geliştirmeyi amaçlayan yeni bir bilim dalıdır. ABD gibi gelişmiş ülkeler adli muhasebenin önemli bir bilim dalı olduğunu düşünerek gerekli alt yapıları hazırlanmıştır. Fakat ülkemizde henüz gereken önem verilmemiştir (Pehlivan ve Dursun, 2012: 130-131). Adli muhasebe dünyada son 30 yıllık süreçte yoğun olarak kullanırken ülkemizde son yıllarda kullanılmaya başlayan bir uygulamadır. Bunun en büyük nedeni ülkemizde yasal bir dayanağının olmamasıdır. Adli muhasebenin bir meslek olarak kabul edilmesi ve eğitim kurumlarında adli muhasebe eğitiminin verilmesi gerekmektedir (Keleş ve Keleş, 2014: 53). Adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde henüz çok fazla duyulmamasının diğer bir nedeni de bu mesleği yerine getirecek yeterli düzeyde iş gücünün olmamasından kaynaklanmaktadır. Bunun için ülkemizde iyi yetişmiş adli muhasebecilerin olabilmesi için lisansüstü eğitimde adli muhasebeye ilişkin derslerin verilmesi ve bu derslerde özellikle vaka analizlerinin yapılması gerekmektedir (Aksu vd., 2008: 70-71). SM, SMMM ve YMM'lerin adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olup olmadıkları ve bu konudaki algılarının ne olduğunu ortaya koymak amacıyla Ege Bölgesinde bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Böylece her geçen gün önemi artan ve bir meslek haline gelecek olan adli muhasebeciliğe ilişkin meslek mensupları üzerinde farkındalık yaratılmak istenmiştir.

2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI

Adli muhasebenin kökünün çok eski yıllara dayandığı fakat ilk olarak bir makalede 1946'da Maurice E. Peloubet tarafından kullanıldığı belirtilmektedir (Elitaş, 2012: 154-155). Henüz yeni bir kavram olmasından dolayı tüm dünyada geçerli bir adli muhasebe tanımı yapılamamıştır (Çakır, 2015: 95). Adli muhasebe *"Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili ihtilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır"* (Al, 2014: 103). Birçok bilim dalına katkı yapan bir bilim dalı olan adli muhasebenin (Çabuk ve Yücel, 2012: 70) temel amacı hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Özellikle rüşvet, kara para aklama, zimmet gibi çözüme kavuşturulması zor ve karmaşık olayların ortaya çıkarılması için adli muhasebeye ihtiyaç vardır. Adli muhasebenin denetim mesleğinden en temel farkı dava aşamasındaki bir suçun yargı sürecinin bir parçası haline gelmesidir. Suçun

çözümüne ilişkin davada muhasebe ve finansla ilgili olan kısmının çözümünde adli muhasebeciler mahkemeye yardımcı olmaktadır. Ayrıca adli muhasebecilerin en önemli özelliklerinden birisi de uzman tanık olarak mahkemelerde yer almalarıdır. Bu konuda alanında uzman oldukları bilgileri hakim ve avukatlara sunarak mahkeme kararına yön vermektedirler (Çabuk ve Yücel, 2012: 70-71).

3. ADLİ MUHASEBEYE İHTİYAÇ DUYULMA SEBEPLERİ

Son yıllarda muhasebe mesleğinde mali tablolarla ilgili yaşanan skandallar neticesinde muhasebeye olan güven de azalma meydana gelmiştir. Toplum tarafından denetim şirketlerinin gerekliliği bir defa daha anlaşılmış ve adli muhasebeye olan ihtiyaç artmıştır (Al, 2014: 97). Rekabetin artması, rekabet edebilme gücünün azalması şirketlerin iflas etmelerine neden olmaktadır. Bu yüzden firmalar manipülasyona, hilelere, yolsuzluklara yönelmektedirler. Teknolojik gelişmeler de firmaları bu konuda destekler niteliktedir. Söz konusu yolsuzlukları, manipülasyonları ortaya çıkarma konusunda denetim şirketleri yetersiz kaldığından dolayı adli muhasebe devreye girmektedir. Denetim şirketlerinin bütün işlemleri ayrıntısına kadar incelemeleri mümkün olmazken adli muhasebede gerekirse tüm hesaplar teker teker detaylı incelenmekte hesaplar arası karşılaştırmalar yapılarak şüpheli durumlar ortaya konulmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012: 71-72).

Adli muhasebeye olan ihtiyacın her geçen gün artmasının sebeplerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2000: 56).

- Küreselleşmeye paralel ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması
- Birey ve kurumların mahkemeye başvurma oranlarının artması
- Bireyler, kurumlar ve devlet arasındaki ilişkilerde sorunların artması
- Gelişen teknolojiyle birlikte hile ve yolsuzlukları önlemenin zorlaşması
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıklarının yaşanmasıdır.

Başka bir çalışmaya göre adli muhasebecilik mesleğini gerektiren nedenleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 56-61).

- Etik Dışı Davranışların Artması
- Muhasebe Öğretisinin Yetersizliği
- Bilirkişilerin Odaklanma Noktalarındaki Farklılıklar
- Bilirkişi Müessesinin Yetersizliği
- Hukuk Fakültelerinde Verilen Mali Eğitimin Yetersizliği
- Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Güçlüktür.

4. ADLİ MUHASEBECİLİĞİN GELİŞİMİ

Adli muhasebeciliğin ilk örneklerini M.Ö. 3000’li yıllarda işletmelerde görmek mümkündür. Mezopotamya ve Mısır’daki kil tabletlerin üzerine yazılan ticari işlemler inceleme konusu olmuştur (Al, 2014: 101). Buradaki katiplerin ticari anlamdaki işlemleri ıslak kil tabletlerin üzerine kaydettiği bilinmektedir. Daha sonra bu tabletler ince kil tabletlerin içerisine konulmakta ve eğer dış tablette herhangi bir kurcalama söz konusu olursa soruşturma yapılmaktaydı (Akin ve Onat, 2015: 35).

1800’lü yıllarda ise muhasebe meslek mensupları ile avukatlar arasında yakın bir ilişkinin varlığından söz edilmektedir. Muhasebecilerin avukatların müşterilerine ücret karşılığı muhasebe hizmeti verdiği bilinmektedir (Karacan, 2012: 107).

Yakın zamanda adli muhasebe özellikle 1980’li yıllardan sonra yaygınlaşmaya başlamıştır. Kelimenin aslı “Forensic Accounting”tir. “Forensic”in anlamı “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme”dir. Dilimize adli muhasebe olarak çevrilmiş ve bu işle ilgili çalışanlara da adli muhasebeci adı verilmiştir (Elitaş, 2012: 155). Ülkemizde adli muhasebenin henüz istenilen düzeyde gelişmemesine rağmen son yıllarda muhasebecilerin, akademisyenlerin ve denetim şirketlerinin ilgisini çekmiştir. Adli muhasebecilik üzerine ilk olarak kurulan özel şirketin ise Fraud Research Corporation Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş. olduğu bilinmektedir (Çabuk ve Yüzel, 2012: 73).

5. ADLİ MUHASEBECİLERİN ÖZELLİKLERİ VE İLĞİ ALANLARI

Adli muhasebeci, kayıtların değerini kabul etmeyip, araştıran, şüpheli davranan, bilirkişi raporu hazırlayan kişilerdir (Özkul ve Pektekin, 2009: 63). Adli muhasebecilerin normal muhasebecilerden farklı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bireylerin alanında uzman bireyler olmaları ve inceledikleri konularda derinlemesine araştırmalar yapabilme yeteneğine sahip olmaları gerekmektedir. Adli muhasebecilerin dedektif gibi, çalıştıkları konu üzerinde titiz bir şekilde çalışmalarını gerekmektedir (Keleş ve Keleş, 2014: 58-59).

Adli muhasebeciler farklı sektörlerde farklı alanlarda görevler üstlenmektedirler. Adli muhasebecilerin görev yaptığı bazı alanlar aşağıda sıralanmıştır (Pazarçeviren, 2005: 11-12). Bunlar;

- Ortaklık veya Hissedar Davaları
- Şahsi Yaralanma İddiaları/Motorlu Taşıtlar Kazaları
- İşin Durması/Sigortadan İstenebilecek Diğer Tazminat Talepleri

- İşletme/iş gören Hile Soruşturmaları
- Boşanmalarla İlgili Mali Anlaşmazlıklar
- İşletmenin Mali Kayıplarına İlişkin Davalar
- Mesleki İhmal
- Arabuluculuk ve Tahkim

Adli muhasebecilerin yaptığı bu görevler uygulama açısından üç bölüme ayrılmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 4). Bunlar;

- Dava Desteği
- Uzman Şahitlik
- Hile Denetçiliği ya da Araştırmacı Muhasebecilik

Dava desteği, mahkemeye taşınmış olan bir suçta davanın başlangıcından itibaren taraflara sağlanan desteği ifade etmektedir. Adli muhasebeci davanın yasal bir parçası haline gelmektedir (Akın ve Onat, 2015: 37). Adli muhasebeci daha çok işin ekonomik boyutuyla ilgili kısmına dahil olmaktadır (Karacan, 2012: 113). *Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel, teknik veya özel bir fikir verme noktasında veya bir konunun aydınlatılması noktasında yardım edebilecek gerekli bilgi, yetenek, deneyim ve eğitime sahip kişidir* (Akın ve Onat, 2015: 38). Adli muhasebeci mahkemede uzman bilirkişi olarak düşüncelerine gerekli merciye sunmaktadır (Karacan, 2012: 113). Bu görüşlerini aktarırken tarafsız, soğukkanlı ve objektif bir şekilde davranmalıdır (Bekçioğlu vd, 2013: 8). Adli muhasebeciliğin en temel konusu hile denetçiliğidir. Hile ve yolsuzlukların araştırılması ve ortaya çıkarılması adli muhasebecilerin en büyük çalışma alanlarını oluşturmaktadır (Akın ve Onat, 2015: 38). Örneğin bir işletmede yönetici çalışanlarının şirkette yolsuzluk yaptığını düşünüyorsa adli muhasebeciye olayın ortaya çıkarılması için başvurmaktadır (Karacan, 2012: 112). Adli muhasebeciler bu uygulama alanlarında her olaydan olaya farklı süreçlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Genel olarak bu süreçler şu aşamalardan oluşmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 12-13):

- Müşteriyle Buluşma
- Çatışmanın Tespiti
- Öncül (Başlangıç) Araştırması
- Bir Eylem Planı Hazırlanması
- Doğru Kanıtların Elde Edilmesi
- Analiz Etme
- Raporun Hazırlanması

Adli muhasebeciler yapılan hile ve yolsuzlukları ortaya koymak amacıyla Benford Kanunu ve Benzer Büyüklük Faktörünü kullanmaktadırlar. Benford Kanunu işletmedeki rakamların ortaya çıkma sıklıklarını ve gerçek bir muhasebe evrenindeki rakamların ortaya çıkma sıklıklarını karşılaştırarak kanuna uygun dağılım gösterip göstermediği incelemektedir. Eğer kanuna uygun dağılım göstermiyorsa muhasebe riski söz konusu olabilir. Benzer büyüklük faktörü ise normal olmayan dağılımlara ilişkin ve aykırı olan veri setlerini incelemeye almaktadır (Panigrahi, 2006: 1426-1428). Türkçe literatürde adli muhasebeye ilişkin yapılan çalışmalar incelenmiştir. Bu çalışmaların bir kısmı aşağıda gösterilmiştir.

6. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN ULUSAL LİTERATÜR TARAMASI

Pehlivan ve Dursun (2012), akademisyenlerin adli muhasebe eğitime bakış açılarını ortaya koymak amacıyla yaptığı çalışmada ülkemizde adli muhasebe eğitime ilişkin gerekli eğitim alt yapısının olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Akademisyenlerin adli muhasebeye ilişkin eğitimlerin müfredatta eklenmesi konusuna da pek olumlu düşüncelere sahip olmadıkları ortaya çıkmıştır.

Elitaş (2012), adli muhasebe eğitime ilişkin yaptığı çalışmada adli muhasebe eğitiminin içeriğinden söz ederek, ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin olmadığını ifade etmiştir. Ülkemizdeki adli muhasebe eğitimi konusunda kullanılacak Utica Koleji örneği ve West Virginia Üniversitesi örneğinin olduğu belirtilmiştir.

Çankaya vd (2014), yapılan çalışmada günümüzdeki yargı sisteminde bilirkişilik mesleğinin yeterli olmadığı bu konuda ülkemizde sertifikalı uzman tanıklara ihtiyacın olduğu ortaya çıkmıştır. Ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarının uzman bilirkişilik yapacak düzeyde olmadıkları belirtilmiştir.

Akın ve Onat (2015), muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe hakkındaki farkındalığını ortaya koymak amacıyla yapılan çalışmada meslek mensupları adli muhasebecilik mesleğinin geleceğini olumlu gördükleri ve bu konudaki birikimlerini geliştirmek istedikleri sonucuna ulaşmıştır.

Vural (2010), yüksek lisans tezinde adli muhasebecilere olan ihtiyacın her geçen gün arttığı bunun için meslekle ilgili alt yapının biran önce hayata geçirilmesi ve daha kapsamlı çalışmalar yapılarak gerekli desteklerin verilmesi gerektiğini savunmuştur.

Şahin (2011), yüksek lisans tezinde dünyada bir meslek haline gelmiş olan adli muhasebeciliğin ülkemizde de aynı konuma gelmesi için üniversitede gerekli eğitimlerin verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu mesleğin ayrı bir meslek olarak alanında uzman kişiler tarafından yapılması gerektiği ve

başka bir mesleğin uzantısı olarak yerine getirilmemesi gerektiği vurgulanmıştır.

Saçaklı (2011), yüksek lisans tezinde üniversitede verilen derslere adli muhasebeye ilişkin derslerin de eklenmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Üniversitede verilecek adli muhasebe derslerinde akademisyenlere büyük görevlerin düştüğü ve akademisyenlerin de bazılarının bu konuda istekli oldukları ortaya çıkmıştır.

Uğurlu (2013), yüksek lisans tezinde ülkemizde denetim şirketlerinin adli muhasebeciliğe ilişkin yasal bir düzenleme olmamasına rağmen adli muhasebe hizmeti verdiklerini ifade etmiştir. Yasal düzenlemenin ülkemizde oluşturulmadan önce bu mesleği icra edecek meslek mensuplarının yetiştirilmesi gerekmektedir. Ülkemizde de yeterli akademisyenlerin olduğu ve biran önce yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

7. ARAŞTIRMANIN DİZAYNI

7.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Adli muhasebe kavramının önemi her geçen gün artmasına rağmen bu konuda ülkemizde henüz yeterli seviyede çalışma yer almamaktadır. Ayrıca ilgili taraflar tarafından adli muhasebe konusunda yeterli bilginin olmadığı görülmektedir. Bu konuya ilişkin ilgili taraflardan olan SM, SMMM ve YMM'lerin de adli muhasebe konusunda bilgi sahibi olup olmadıkları ve bu konudaki algılarının ne olduğunu ortaya koymak amacıyla Ege Bölgesinde bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Böylece her geçen gün önemi artan ve bir meslek haline gelecek olan adli muhasebeciliğe ilişkin meslek mensupları üzerinde farkındalık yaratılmak istenmiştir.

7.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma bir saha araştırmasıdır. Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma örneklemi kolayda örnekleme yöntemi ile seçilmiştir. Araştırmada birincil verilerin elde edilebilmesi amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu Coşkun (2013) doktora çalışmasında kullanmış olduğu anket formu olup form iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde demografik özelliklere ilişkin sorular yer alırken ikinci bölümde Adli Muhasebe farkındalığına ilişkin 25 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Anket formu 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin algılarını belirlemek amacıyla Ege Bölgesinde Manisa, İzmir, Uşak, Kütahya, Muğla, Aydın, Denizli illerinde 203 adet veri elde edilmiştir. Elde edilen veriler SPSS programında analiz edilerek bulgular yorumlanmıştır.

7.3. Araştırmanın Değişkenleri

Anket formunda yer alan 25 adet önerme cümlesine ait 5 adet alt değişken oluşturulmuştur. Bu alt boyutlar şunlardır:

- Adli Muhasebeye Verilen Önem,
- Algılanan Adli Muhasebe İşlevsellik Düzeyi,
- Adli Muhasebe Eğitime Verilen Önem,
- Mevcut Yasal Durumdan Memnuniyet
- Gelecek Yasal Düzenlemelere Verilen Önem

7.4. Verilerin İstatistiksel Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin değerlendirilmesinde tanımlayıcı istatistiksel yöntemleri olarak sayı, yüzde, ortalama, standart sapma kullanılmıştır. Araştırmada adli muhasebe farkındalık puanları için normal dağılım testi uygulanmıştır.

Tablo-1: Kolmogorov-Smirnov Normal Dağılım Testi ve Güvenirlik Katsayıları

	N	Kolmogorov-Smirnov Z	p	Crombach Alpha
Önem	203	2,158	0,000	0,888
İşlev	203	1,901	0,001	0,901
Eğitim	203	2,729	0,000	0,869
Mevcut yasal durum	203	1,946	0,001	0,912
Gelecek yasal düzenlemeler	203	2,662	0,000	0,874
Adli muhasebe farkındalık genel	203	1,499	0,022	0,899

Normal dağılım testi sonucunda genel puan ve alt boyutların normal dağılım göstermediği saptanmıştır ($p < 0,05$). Araştırmada parametrik olmayan analiz yöntemleri kullanılmıştır.

İki bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında Mann-Whitney U testi, ikiden fazla bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında Kruskal-Whallis testi kullanılmıştır. Kruskal-Whallis testi sonrasında farklılıkları belirlemek üzere tamamlayıcı olarak Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

Ölçek boyutlarının aldığı puanlar 1 ile 5 arasında değerlendirilmektedir. Bu aralık 4 puanlık genişliğe sahiptir. Bu genişlik beş eşit genişliğe ayrılarak 1.00- 1.79 arası "çok düşük", 1.80- 2.59 arası "düşük", 2.60- 3.39 "arası orta", 3.40-4.19 arası "yüksek", 4.20-5.00 arası "çok yüksek" olarak bulgular yorumlanmıştır (<http://www.istatistikanaliz.com/faktoranalizi.asp>).

Elde edilen bulgular %95 güven aralığında, %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

8. BULGULAR VE YORUMLAR

Bu bölümde, araştırma probleminin çözümü için, araştırmaya katılan muhasebecilerin ölçekler yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve yorumlar yapılmıştır.

Tablo-2: Muhasebecilerin Tanımlayıcı Özellikleri

Tablolar	Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	42	20,7
	Erkek	161	79,3
	Toplam	203	100,0
Yaş	20-27	20	9,9
	28-35	56	27,6
	36-43	45	22,2
	44-51	39	19,2
	52-58	27	13,3
	59 üstü	16	7,9
	Toplam	203	100,0
Medeni Durum	Evli	156	76,8
	Bekar	47	23,2
	Toplam	203	100,0
Eğitim Düzeyi	Lise Ve Altı	18	8,9
	Yüksekokul	47	23,2
	Lisans	111	54,7
	Yüksek Lisans	27	13,3
	Toplam	203	100,0
Unvan	Serbest Muhasebeci	52	25,6
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	144	70,9
	Yeminli Mali Müşavir	7	3,4
	Toplam	203	100,0

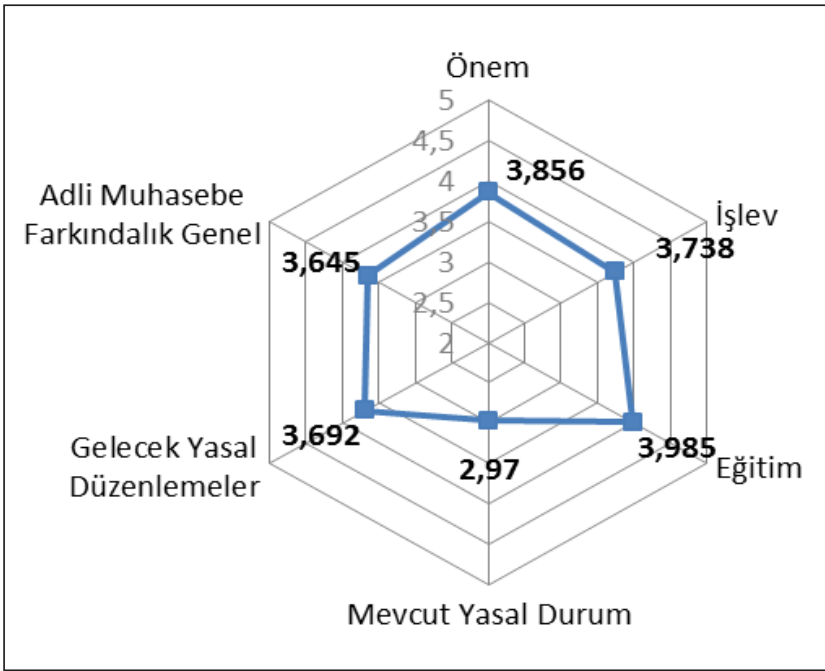
Mesleki Tecrübe	0-3 Yıl	18	8,9
	4-6 Yıl	38	18,7
	7-10 Yıl	32	15,8
	10 Yıl üstü	115	56,7
	Toplam	203	100,0
Gelir Düzeyi	2000 TL'den az	30	14,8
	2001-3000 TL	55	27,1
	3001-4000 TL	53	26,1
	4000 TL'nin üstü	65	32,0
	Toplam	203	100,0
İşyerinde Çalışan Sayısı	1-5 Kişi	177	87,2
	6-10 Kişi	9	4,4
	11-15 Kişi	17	8,4
	Toplam	203	100,0
Adli Muhasebe Konusunda Bilgi Sahipliği	Evet	123	60,6
	Hayır	80	39,4
	Toplam	203	100,0
Faaliyet Gösterilen Şehir	Manisa	29	14,3
	İzmir	32	15,8
	Uşak	61	30,0
	Kütahya	46	22,7
	Muğla	16	7,9
	Aydın	3	1,5
	Denizli	16	7,9
	Toplam	203	100,0

Tablo-3: Muhasebecilerin Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyleri

	N	Ort	Ss	Min.	Max.
Önem	203	3,856	0,772	1,000	5,000
İşlev	203	3,738	0,762	1,000	5,000
Eğitim	203	3,985	0,863	1,000	5,000
Mevcut Yasal Durum	203	2,970	0,862	1,000	5,000
Gelecek Yasal Düzenlemeler	203	3,692	0,828	1,000	5,000
Adli Muhasebe Farkındalık Genel	203	3,645	0,585	1,000	5,000

Tablo 3'de de görüleceği üzere araştırmaya katılan muhasebecilerin "önem" düzeyi yüksek ($3,856 \pm 0,772$); "işlev" düzeyi yüksek ($3,738 \pm$

0,762); “eğitim” düzeyi yüksek (3,985 ± 0,863); “mevcut yasal durum” düzeyi orta (2,970 ± 0,862); “gelecek yasal düzenlemeler” düzeyi yüksek (3,692 ± 0,828); “adli muhasebe farkındalık genel” düzeyi yüksek (3,645 ± 0,585); olarak saptanmıştır. Adli muhasebeciliğe ilişkin ilgili taraflardan olan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalıklarının yüksek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları adli muhasebeye yeterli düzeyde önem verildiğini düşünmektedir. Adli muhasebeye ilişkin verilecek olan eğitime gerekli önemin verildiği ortaya çıkmıştır. Adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı fakat geleceğe ilişkin bu yasal düzenlemelerin yapılacağı kanısında oldukları anlaşılmıştır.



Şekil-1: Muhasebecilerin Adli Muhasebe Farkındalık Düzeylerine İlişkin Diyagram

Tablo-4: Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyinin Tanımlacı Özelliklere Göre Karşılaştırılması

Demografik Özellikler	n	Önem		İşlev		Eğitim		Mevcut Yasal Durum		Gelecek Yasal Düzenlemeler		Adli Muhasebe Farkındalık Genel	
		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)
Cinsiyet													
kadın	42	97,56(4,00)	104,12(3,90)	85,51(4,00)	101,98(2,83)	104,39(4,00)	101,74(3,78)						
erkek	161	103,16(4,00)	101,45(3,80)	106,30(4,33)	102,01(3,00)	101,38(4,00)	102,07(3,76)						
MWU/Z=		3194,500/-0,552	3292,000/-0,264	2688,500/-2,065	3380,000/-0,003	3280,500/-0,305	3370,000/-0,032						
p=		0,581	0,792	0,039	0,998	0,761	0,974						
Yaş													
20-27	20	64,03(3,50)	107,85(3,80)	67,33(3,67)	105,08(2,83)	98,35(4,00)	80,72(3,40)						
28-35	56	94,74(3,86)	96,51(3,80)	94,59(4,00)	97,08(3,00)	92,56(3,50)	92,17(3,70)						
36-43	45	119,42(4,14)	112,62(4,00)	109,84(4,33)	108,39(3,00)	108,29(4,00)	118,29(3,80)						
44-51	39	116,58(4,14)	111,58(4,00)	117,71(4,33)	107,79(3,00)	106,63(4,00)	117,04(3,88)						
52-58	27	109,39(4,00)	101,02(4,00)	106,48(4,33)	97,35(2,67)	120,41(4,00)	104,35(3,76)						
59 üstü	16	77,88(3,71)	62,34(3,50)	103,38(4,17)	91,12(2,67)	79,56(3,50)	76,56(3,48)						
χ^2_{kw} =		18,828	10,600	11,877	2,120	7,678	13,267						
p=		0,002	0,060	0,037	0,832	0,175	0,021						
İleri Test (MWU)=		2>1, 3>1, 4>1, 5>1, 3>2, 3>6, 4>6 (p<0.05)	3>1, 4>1, 5>1, 4>2 (p<0.05)				3>1, 4>1, 3>2, 4>2, 3>6, 4>6 (p<0.05)						
Medeni Durum													
evli	156	105,98(4,00)	100,67(3,80)	101,91(4,00)	104,25(3,00)	103,24(4,00)	103,52(3,76)						

bekar	47	88,80(3,86)	106,40(3,80)	102,30(4,33)	94,54(2,67)	97,88(4,00)	97,61(3,76)
MWU/Z=		3045,500/-1,764	3459,000/-0,589	3652,000/-0,040	3315,500/-1,003	3472,500/-0,563	3459,500/-0,585
p=		0,078	0,556	0,968	0,316	0,573	0,558

Eğitim Düzeyi		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)
lise ve altı	18	95,81(4,00)	88,44(3,70)	91,28(4,00)	102,00(2,67)	92,53(3,50)	94,64(3,76)
yüksekökol	47	95,99(4,00)	110,22(4,00)	102,09(4,33)	113,45(3,00)	103,24(4,00)	102,90(3,72)
lisans	111	104,32(4,00)	99,98(3,80)	100,47(4,00)	102,39(3,00)	102,43(4,00)	103,02(3,76)
yüksek lisans	27	107,04(4,00)	105,04(4,00)	115,30(4,33)	80,46(2,67)	104,39(4,00)	101,15(3,76)
χ^2_{kw} =		1,072	2,104	2,105	5,531	0,570	0,333
p=		0,784	0,551	0,551	0,137	0,903	0,954

Unvan		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)
serbest muhasebeci	52	116,63(4,14)	123,11(4,20)	100,61(4,17)	128,06(3,33)	116,52(4,00)	127,55(3,88)
serbest muhasebeci mali müşavir	144	96,93(4,00)	94,76(3,80)	101,71(4,00)	93,06(2,67)	97,16(4,00)	93,00(3,66)
yeminli mali müşavir	7	97,57(4,00)	94,21(3,60)	118,36(4,33)	92,29(2,67)	93,79(4,00)	97,43(3,76)
χ^2_{kw} =		4,370	9,115	0,589	14,040	4,536	13,276
p=		0,113	0,010	0,745	0,001	0,104	0,001
İleri Test (MWU)=			1>2 (p<0,05)		1>2 (p<0,05)		1>2 (p<0,05)

Mesleki Tecrübe		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)
0-3 yıl	18	80,61(3,71)	104,28(3,90)	81,28(4,00)	110,56(3,00)	99,31(4,00)	93,08(3,76)
4-6 yıl	38	100,29(4,00)	118,49(4,20)	102,16(4,00)	114,34(3,00)	107,76(4,00)	111,38(3,80)

		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)
7-10 yıl	32	105,42(4,00)	102,77(3,80)	118,78(4,33)	110,14(3,00)	107,91(4,00)	106,91(3,76)
10 yıl üstü	115	104,96(4,00)	95,98(3,80)	100,52(4,00)	94,32(2,67)	98,87(4,00)	98,93(3,72)
χ^2_{kw}		2,839	4,275	5,035	4,736	1,112	1,923
p=		0,417	0,233	0,169	0,192	0,774	0,588
Gelir Düzeyi							
2000 tl den az	30	71,68(3,71)	77,98(3,40)	69,90(3,33)	96,58(2,83)	91,22(3,75)	72,68(3,38)
2001-3000 tl	55	103,80(4,00)	108,73(4,00)	101,63(4,00)	110,82(3,00)	98,09(4,00)	106,10(3,76)
3001-4000 tl	53	105,08(4,00)	94,98(3,80)	111,51(4,33)	89,56(2,67)	101,64(4,00)	97,72(3,68)
4000 tl üstü	65	111,96(4,14)	113,12(4,00)	109,38(4,33)	107,18(3,00)	110,58(4,00)	115,55(3,76)
χ^2_{kw}		10,126	8,908	11,630	4,469	2,792	11,496
p=		0,018	0,031	0,009	0,215	0,425	0,009
İleri Test (MWU)=		2>1, 3>1, 4>1 (p<0,05)	2>1, 4>1 (p<0,05)	2>1, 3>1, 4>1 (p<0,05)			2>1, 4>1 (p<0,05)
İşyerinde Çalışan Sayısı							
1-5 kişi	177	98,43(4,00)	98,03(3,80)	100,88(4,00)	100,22(2,67)	99,91(4,00)	98,29(3,72)
6-10 kişi	9	113,83(4,14)	112,39(4,00)	132,39(4,33)	129,28(3,33)	123,33(4,00)	134,06(4,00)
11-15 kişi	17	132,88(4,29)	137,79(4,20)	97,56(4,00)	106,12(3,00)	112,50(4,00)	123,68(3,76)
χ^2_{kw}		5,756	7,474	2,628	2,232	2,066	5,708
p=		0,056	0,024	0,269	0,328	0,356	0,058
İleri Test (MWU)=			3>1 (p<0,05)				
Adli Muhasebe Konusunda Bilgi							
		Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)	Ort. Sıra(Med)

Sahipliği									
evet	123	102,62(4,00)	105,44(4,00)	106,87(4,33)	100,17(2,67)	106,13(4,00)	104,47(3,76)		
hayır	80	101,05(4,00)	96,71(3,80)	94,51(4,00)	104,81(3,00)	95,65(3,50)	98,21(3,72)		
MWU/Z=		4844,000/-0,186	4496,500/-1,041	4320,500/-1,482	4695,500/-0,555	4412,000/-1,277	4616,500/-0,743		
p=		0,852	0,298	0,138	0,579	0,202	0,458		

8.1. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Cinsiyete Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin eğitim puanları ortalamalarının cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Mann-Whitney U Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur (MWU=2688,500; $p=0.039<0.05$). Kadınların eğitim puanları ($x=3,73$), erkeklerin eğitim puanlarından ($x=4,05$) düşük bulunmuştur. Kadın muhasebe meslek mensupları erkek muhasebe meslek mensuplarına göre adli muhasebe eğitimine gereken önemin yeterli düzeyde olmadığını düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, işlev, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının cinsiyet değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Meslek mensuplarının cinsiyetlerinin bu alt boyutlara ilişkin düşünceleri üzerinde etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

8.2. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Yaşa Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem puanları ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=18,828$; $p=0.002<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Yaş 28-35 olanların önem puanları ($3,78\pm0,82$), yaş 20-27 olanların önem puanlarından ($3,41\pm0,89$) yüksek bulunmuştur. Yaş 36-43 olanların önem puanları ($4,08\pm0,55$), yaş 20-27 olanların önem puanlarından ($3,41\pm0,89$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların önem puanları ($4,04\pm0,64$), yaş 20-27 olanların önem puanlarından ($3,41\pm0,89$) yüksek bulunmuştur. Yaş 52-58 olanların önem puanları ($3,95\pm0,77$), yaş 20-27 olanların önem puanlarından ($3,41\pm0,89$) yüksek bulunmuştur. Yaş 36-43 olanların önem puanları ($4,08\pm0,55$), yaş 28-35 olanların önem puanlarından ($3,78\pm0,82$) yüksek bulunmuştur. Yaş 36-43 olanların önem puanları ($4,08\pm0,55$), yaş 59 üstü olanların önem puanlarından ($3,46\pm0,95$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların önem puanları ($4,04\pm0,64$), yaş 59 üstü olanların önem puanlarından ($3,46\pm0,95$) yüksek bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarının adli muhasebeye verilen öneme ilişkin düşünceleri üzerinde etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin eğitim puanları ortalamalarının yaş

değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=11,877$; $p=0.037<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Yaş 36-43 olanların eğitim puanları ($4,10\pm0,80$), yaş 20-27 olanların eğitim puanlarından ($3,40\pm1,05$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların eğitim puanları ($4,25\pm0,61$), yaş 20-27 olanların eğitim puanlarından ($3,40\pm1,05$) yüksek bulunmuştur. Yaş 52-58 olanların eğitim puanları ($4,02\pm0,89$), yaş 20-27 olanların eğitim puanlarından ($3,40\pm1,05$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların eğitim puanları ($4,25\pm0,61$), yaş 28-35 olanların eğitim puanlarından ($3,91\pm0,85$) yüksek bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin verilen eğitime ilişkin düşünceleri üzerinde yaşın etkisinin olduğu anlaşılmıştır.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=13,267$; $p=0.021<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Yaş 36-43 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,78\pm0,44$), yaş 20-27 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,46\pm0,67$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,81\pm0,49$), yaş 20-27 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,46\pm0,67$) yüksek bulunmuştur. Yaş 36-43 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,78\pm0,44$), yaş 28-35 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,55\pm0,58$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,81\pm0,49$), yaş 28-35 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,55\pm0,58$) yüksek bulunmuştur. Yaş 36-43 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,78\pm0,44$), yaş 59 üstü olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,34\pm0,71$) yüksek bulunmuştur. Yaş 44-51 olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,81\pm0,49$), yaş 59 üstü olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,34\pm0,71$) yüksek bulunmuştur. Muhasebecilerin yaş değişkenlerinin adli muhasebe hakkında farkındalık düzeyleri üzerinde etkisinin olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin işlev, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler puanları ortalamalarının yaş değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Bu değişkenler üzerinde bireylerin yaşlarının etkisinin olmadığı görülmektedir.

8.3. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Medeni Duruma Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, işlev, eğitim, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının medeni durum değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının medeni durumlarının belirlenen alt boyutlara ilişkin düşünceleri üzerinde etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

8.4. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Eğitim Düzeyine Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, işlev, eğitim, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının eğitim düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H testi sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin düşüncelerinde eğitim düzeylerinin herhangi bir etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

8.5. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Unvan Değişkenine Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin işlev puanları ortalamalarının unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=9,115$; $p=0.01<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; unvanı serbest muhasebeci olanların işlev puanları ($3,97\pm0,62$), unvanı serbest muhasebeci mali müşavir olanların işlev puanlarından ($3,66\pm0,76$) yüksek bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının unvanları adli muhasebenin işlevselliği hakkındaki düşüncelerini etkilediği görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin mevcut yasal durum puanları ortalamalarının unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=14,040$; $p=0.001<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; unvanı serbest muhasebeci olanların mevcut yasal durum puanları ($3,38\pm0,81$), unvanı serbest

muhasebeci mali müşavir olanların mevcut yasal durum puanlarından ($2,83 \pm 0,82$) yüksek bulunmuştur. Serbest muhasebeciler adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemenin mali müşavirlere göre daha çok yeterli olduğunu düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW} = 13,276$; $p = 0.001 < 0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; unvan serbest muhasebeci olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,86 \pm 0,46$), unvan serbest muhasebeci mali müşavir olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,57 \pm 0,58$) yüksek bulunmuştur. Serbest muhasebecilerin mali müşavirlere oranla adli muhasebe hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, eğitim, gelecek yasal düzenlemeler puanları ortalamalarının unvan değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p > 0.05$). Muhasebe meslek mensuplarının unvanları adli muhasebeye ilişkin bu alt boyutlarla ilgili düşüncelerinde etkisi yoktur.

8.6. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Mesleki Tecrübeye Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, işlev, eğitim, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının mesleki tecrübe değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p > 0.05$). Meslek mensuplarının mesleki tecrübelerinin adli muhasebe hakkındaki düşünceleri üzerinde etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

8.7. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının Gelir Düzeyine Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem puanları ortalamalarının gelir düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW} = 10,126$; $p = 0.018 < 0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Gelir düzeyi 2001-3000 TL arasında olanların önem puanları ($3,90 \pm 0,67$), gelir düzeyi 2000 TL'den

az olanların önem puanlarından ($3,48\pm 1,00$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 3001-4000 TL arasında olanların önem puanları ($3,89\pm 0,78$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların önem puanlarından ($3,48\pm 1,00$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 4000 TL'nin üstünde olanların önem puanları ($3,96\pm 0,68$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların önem puanlarından ($3,48\pm 1,00$) yüksek bulunmuştur.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin işlev puanları ortalamalarının gelir düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}= 8,908$; $p=0.031<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Gelir düzeyi 2001-3000 TL arasında olanların işlev puanları ($3,80\pm 0,73$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların işlev puanlarından ($3,41\pm 0,99$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 4000 TL'nin üstünde olanların işlev puanları ($3,89\pm 0,63$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların işlev puanlarından ($3,41\pm 0,99$) yüksek bulunmuştur.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin eğitim puanları ortalamalarının gelir düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}= 11,630$; $p=0.009<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; Gelir düzeyi 2001-3000 TL arasında olanların eğitim puanları ($4,01\pm 0,81$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların eğitim puanlarından ($3,42\pm 1,10$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 3001-4000 TL arasında olanların eğitim puanları ($4,14\pm 0,75$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların eğitim puanlarından ($3,42\pm 1,10$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 4000 TL'nin üstünde olanların eğitim puanları ($4,10\pm 0,77$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların eğitim puanlarından ($3,42\pm 1,10$) yüksek bulunmuştur.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının gelir düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}= 11,496$; $p=0.009<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; gelir düzeyi 2001-3000 TL arasında olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,68\pm 0,49$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,35\pm 0,81$) yüksek bulunmuştur. Gelir düzeyi 4000 TL'nin üstünde olanların adli muhasebe farkındalık genel puanları ($3,76\pm 0,54$), gelir düzeyi 2000 TL'den az olanların adli muhasebe farkındalık genel puanlarından ($3,35\pm 0,81$) yüksek bulunmuştur.

Meslek mensuplarının gelir düzeylerinin adli muhasebeye verilen önemin, adli muhasebenin işlevinin, adli muhasebe eğitiminin ve adli muhasebe farkındalığının üzerinde etkisinin olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler puanları ortalamalarının gelir düzeyi değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Gelir düzeylerinin bu alt boyutlar üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

8.8. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Algılarının İş Yerinde Çalışan Sayısına Göre Ortalamaları

Araştırmaya katılan muhasebecilerin işlev puanları ortalamalarının işyerinde çalışan sayısı değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan Kruskal-Wallis H-Testi sonuçlarına göre; grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmuştur ($\chi^2_{KW}=7,474$; $p=0.024<0.05$). Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirlemek üzere Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Buna göre; işyerinde çalışan sayısı 11-15 kişi olanların işlev puanları ($4,16\pm0,49$), işyerinde çalışan sayısı 1-5 kişi olanların işlev puanlarından ($3,69\pm0,78$) yüksek bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının iş yerinde çalışan sayısı arttıkça adli muhasebenin işlevsellik düzeyine ilişkin algılarının arttığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, eğitim, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının işyerinde çalışan sayısı değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$).

8.9. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Konusundaki Bilgi Sahipliği

Araştırmaya katılan muhasebecilerin önem, işlev, eğitim, mevcut yasal durum, gelecek yasal düzenlemeler, adli muhasebe farkındalık genel puanları ortalamalarının adli muhasebe konusunda bilgi sahipliği değişkeni açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan test sonuçlarına göre grup ortalamaları arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olup olmamaları üzerinde belirlemiş olduğumuz bu beş boyutun etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

9. SONUÇ

Son yıllarda ortaya çıkan ve muhasebeyi yakından etkileyen olayların altında hile ve manipülasyonların olduğu bilinmektedir. Bu hile ve manipülasyonlar neticesinde muhasebeye olan güvende azalmaların olduğu anlaşılmaktadır. Muhasebeye olan güvenin artırılması için yolsuzlukların, hilelerin ve manipülasyonların önlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede başta ABD olmak üzere birçok ülke çeşitli önlemler almaya başlamıştır. Bu alınan önlemlerin amacı muhasebe verilerinde hile ve yolsuzlukların önüne geçerek daha objektif, tarafsız ve doğru bilgilerin kullanıcılara sunulmasıdır. Bunun için adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında köprü görevi üstlenerek bu hile ve manipülasyonların ortaya çıkarılması ve önlenmesi için çeşitli yöntem ve teknikleri kullanmaktadır. Bu konuda çalışan bireylerin yeterli seviyede hukuk, muhasebe, denetim, matematik ve teknoloji konusunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Böylece adli muhasebe alanında geliştirilen teknikler sayesinde suç işlemiş kişilerin suçları ortaya çıkarılmaktadır. Ege Bölgesinde yapmış olduğumuz çalışmada adli muhasebeciliğe ilişkin ilgili taraflardan olan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalıklarının yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Araştırmaya katkıda bulunun muhasebecilerin adli muhasebeye ülkemizde yeterli düzeyde önemin verildiğini fakat adli muhasebeye ilişkin verilecek olan eğitime gerekli önemin verilmediğini düşündükleri görülmektedir. Ayrıca henüz adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı fakat geleceğe ilişkin bu yasal düzenlemelerin yapılacağı kanısında oldukları anlaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının medeni durumlarının, eğitim düzeylerinin ve mesleki tecrübelerinin adli muhasebe hakkındaki düşünceleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kadın muhasebeciler erkek muhasebecilere oranla adli muhasebe eğitimine verilen önemin yeterli düzeyde olmadığını değerlendirmektedirler. Muhasebecilerin mesleki unvanlarının adli muhasebeye ilişkin mevcut yasal düzenlemelerle ilgili düşünceleri üzerinde etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Serbest muhasebeciler adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemenin mali müşavirlere göre daha çok yeterli olduğunu değerlendirmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının gelir düzeylerinin de adli muhasebeye verilen öneme ilişkin düşüncelerinde ve eğitime verilen öneme ilişkin düşüncelerinde etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Her geçen gün önemi artan, muhasebe meslek mensupları tarafından da ilgi alanı olan adli muhasebeciliğin ülkemizde bir an önce yasal dayanağının olması ve bir mesleğe bağlı değil ayrı bir meslek olarak yerine getirilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akın, O. & Onat, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (1), 33-51.
- Aksu, İ., Uğur, A. & Çukacı, Y. (2008). Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9, 63-71.
- Al, A. (2014). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 125, 95-124.
- Bekçioğlu, S. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım. *Adli Muhasebe. Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, 1-15.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, 94, 56-61.
- Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye'deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çabuk, A. & Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, 67-84.
- Çakır, M. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 129, 95-103.
- Çankaya, F., Dinç, E. & Çoban, Y. (2014). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12 (23), 70-94.
- Elitaş, B. (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 153-171.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8, 105-128.
- Keleş, D. & Keleş, Ü. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergi*, 9, 55-75.
- Ulucanözkuş, F. & Pekdemir, P. (2009), Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 4 (1), 1-32.
- Panigrahi, P. (2006). Discovering Fraud in Forensic Accounting Using Data Mining Techniques. *The Chartered Accountant*, 1426-1430.

Pazarçeviren, S. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 1-19.

Pehlivan, A. & Dursun, A. (2012). Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), 129-141.

Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Saçaklı, Y. (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler. Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şahin, B. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uğurlu, Y. (2013). Adli Muhasebe Mesleğinde Mahkemeye Yönelik Uygulamalar ve Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Usul, H. & Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (3), 53-66.

Vural, H. (2010). Kara Para Aklama Suçu İle Mücadelede Adli Muhasebecilik Mesleği. Yüksek Lisans Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yücel, E. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Erişim tarihi: 20 Eylül 2016, <http://220.227.161.86/102541426-1430.pdf>

Erişim tarihi: 25 Eylül 2016, <http://www.istatistikanaliz.com/faktor-analizi.asp>.

İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Mehmet USTA**
Doç.Dr. Bilal GEREKAN***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 235-260

Öz

Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, farklı uzmanlık alanlarını içinde barındıran yapısıyla her geçen gün önemini arttırmaktadır. Bu uzmanlık alanlarından bir tanesini oluşturan KDV iadeleri yoğun mesai, güçlü mevzuat bilgisi ve mesleki deneyim gerektiren bir yapıya sahiptir. Bu yapısıyla KDV iadeleri aynı zamanda bir süreci ifade etmektedir. Sürecin etkinliğinin artırılması KDV iadelerinin de hızlı bir şekilde sonuçlanmasına neden olabilmektedir. Ülkemizin kalkınmasında önemli bir husus olan ihracat işlemleri, KDV ile ilgisi bakımından Yeminli Mali Müşavirlerin uzmanlık alanlarından bir tanesini oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın konusu, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve Yeminli Mali Müşavirlerin bu süreçte karşılaştıkları sorunların belirlenmesine yöneliktir. Bu amaç doğrultusunda yapılan çalışmada, Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti gösteren 136 şirket üzerinde anket yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen; “Otomasyon Faktörü”, “Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü”, “Zaman Faktörü”, “Güvenilirlik Faktörü”, “Risk Faktörü”, “Dikkat ve Özen Faktörü” ve “KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü” olmak üzere toplam yedi faktör olduğu tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda ayrıca, ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlere katılımcıların sahip olduğu çeşitli özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: İhracat, KDV İadesi, Yeminli Mali Müşavir, KDV İadesinin Etkinliği

Jel Kodları: H20, H21

* Makalenin gönderim tarihi: 03.07.2016; Kabul tarihi: 13.11.2016 ve iThenticate benzerlik oranı % 14

** Ertan Kızır YMM ve Bağımsız Denetim AŞ., Denetçi Yardımcısı, mehmet.usta88@gmail.com

*** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, gerekan@ktu.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

FACTORS AFFECTING THE SUCCESS OF EXPORT RELATED VAT REFUND PROCESS: A STUDY ON SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

ABSTRACT

The profession of chartered accountancy is gaining more and more importance with its various fields of specialization. The field of VAT refunds, which is one of those areas of specialization, requires a good command of knowledge regarding its regulations and a high level of professional experience. Moreover, VAT returns is a process. Improving the efficiency of the process would lead to faster finalizations in VAT refunds. Export processes, which play a significant role in the economic development of our country, constitute a field of specialization in chartered accountancy regarding its relation to VAT. This research focuses on the factors that have impacts on VAT refund processes related to exports, and the difficulties faced by the chartered accountants in this process. In this study, a poll is conducted with 136 firms operating in the field of chartered accountancy. According to the results of this survey, seven factors which have effects on the success of VAT refund processes. The poll found seven factors that have effects on the success of VAT refunds processes. They are: "Automation", "Efficiency of Tax Offices", "Time", "Reliability", "Risk", "Attention and Care", and "Proficiency of the Employees of the VAT Refunds Departments". Also, the study indicates that there are statistically remarkable differences among the weighted importance of the factors which have effects on the success of VAT refund processes related to exports, depending on the peculiarities of the firms participating in this survey.

Keywords: Export, VAT Refund, Sworn-in Certified Public Accountant, the Efficiency of VAT Refund

JEL Codes: H20, H21

1. GİRİŞ¹

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflere sunulan hizmet kalitesini arttırmaya yönelik yapılan çalışmalardan biri KDV iadelerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iadelerine hız kazandırmak ayrıca sürecin kontrolünü güçlendirmek amacıyla Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), İnternet Vergi Dairesi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi gibi uygulamalar hayata geçirilmiştir. Bu uygulamaları en aktif şekilde kullananlardan bir tanesi olan Yeminli Mali Müşavirler, mü-

¹ Bu çalışma; Mehmet USTA tarafından Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programında Doç. Dr. Bilal GEREKAN danışmanlığında hazırlanmış "İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörler: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma" başlıklı yayınlanmamış yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

kelleflerinin KDV iade işlemlerini bu uygulamalar aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Yeminli Mali Müşavirlerin mükellefleri adına gerçekleştirdiği KDV iadelelerinden biri olan ihracattan doğan KDV iadesi uzmanlık gerektiren yoğun bir süreçtir. Bu sürecin etkili şekilde çalışması Yeminli Mali Müşavir, Gelir İdaresi Başkanlığı ve vergi daireleri arasındaki uyuma bağlıdır. Bu üç unsur arasındaki uyumun bozulması KDV iade sürecinin etkinliğinin de bozulmasına neden olmaktadır.

Bu bağlamda çalışmanın esas amacı, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesidir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada ilk olarak Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade sistemi içerisindeki yeri üzerinde durulmuş, daha sonra KDV iade sürecinde kullanılan otomasyon sistemleri açıklanmıştır. Son olarak da ülkemizde Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti gerçekleştiren şirketler üzerinde ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmanın sonuçlarına ve bu sonuçlar kapsamındaki değerlendirmelere yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.

2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN KDV İADE SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE BAŞLICA GÖREVLERİ

KDV iade sistemi içerisinde Yeminli Mali Müşavirlerin görevi mükellefle yapılan sözleşmeyle fiilen başlamış olmaktadır. TÜRMOB tarafından hazırlanan bu sözleşmeler “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Sözleşmesi” şeklinde adlandırılmaktadır. Bu sözleşme standart bir formatta olmakla birlikte sözleşmeye ilişkin içerik, iadenin hangi alanda yapılacağına göre farklılık göstermektedir. Zira ihracat işlemlerinden kaynaklı bir iade sözleşmesinin konusu ile indirimli orandan kaynaklı bir sözleşmenin konusu bir değildir.

Mükelleflerle yapılan sözleşmeyle başlayıp, KDV iadesinin gerçekleşmesiyle son bulan bu sürecin, her bir evresi uzmanlık, deneyim, mevzuat bilgisi ve ciddi mesai gerektirmektedir. Bu süreçte yeminli mali müşavirler, mükellefin iş kolunun tanınması, İnternet Vergi Dairesine yüklenecek listelerin hazırlanması, KDV Beyannamelerinin incelenmesi varsa gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması, KDV İadesi Tasdik Raporunun hazırlanması ve KDV İadesi Özet Kontrol Raporları’nda belirtilen eksikliklerin giderilmesi gibi çalışmalarını yerine getirmektedir.

Katma Değer Vergisi iadesi işlemlerinde, iadeye konu olan KDV’nin gerçek durumu yansıtması son derece önemlidir. Yeminli Mali Müşavirler tarafın-

dan hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporlarında bu durum ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporları'nda iadeye konu olan KDV'nin gerçek durumu yansıtması kadar yüklenilen KDV'nin (iadeye konu olan KDV) hesaplama yöntemi de önem kazanmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından farklı tebliğlerde hesaplamaların nasıl olacağına ilişkin açıklamalar yapılsa da uygulamada bazı farklılıklar gündeme gelmektedir. Ancak karşılaşılan bu farklılıklar Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV İadesi Tasdik Raporları'nda ayrıntılı bir şekilde açıklanarak her bir durum gerekçesi ile belirtilmektedir.

3. KDV İADE SÜRECİNDE KULLANILAN OTOMASYON SİSTEMLERİ

3.1. Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)

Doğru, güvenilir ve hızlı bilgi ihtiyacının artması teknolojik alt yapı yatırımlarını gerektirmektedir. Bu yatırımlar sadece sektörel anlamda olmayıp, kamu idarelerinin vatandaşlara yönelik daha iyi hizmet sunmak amacıyla bir uzantısıdır. Ülkemizde 2000'li yıllardan bu yana süren teknolojik alt yapı yatırımlarının bir yansıması da Katma Değer Vergisi İadesi işlemlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergi dairelerinde yürütülen tüm işlemlerin bilgisayar yardımı ile yapılması, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Dairesinde bir karar, destek ve yönetim bilgi sistemi kurulması ayrıca yurt çapındaki vergi dairelerinde uygulama birliği sağlanması amaçlanmaktadır. Bu yolla vergi dairesi işlemlerinin tamamının bilgisayarla yapılarak vergi dairelerindeki iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması hedeflenmektedir (Özbek, 2007: 50-51).

VEDOP, bilgisayar teknolojisinin yeni olanaklarıyla vergi dairelerinin tamamını kapsayan bir bilgi işlem ağının kurulmasıdır (Akdemir, 2008: 53). İçerisinde ayrı ayrı bileşenlere sahip olan VEDOP, e-devlet uygulamaları ve sistemlerini de içermektedir. Bu sistemler; Vergi Dairesi Otomasyonu (VDO ve e-VDO), Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS), e-beyanname, Veri Ambarı Projesi (VERİA), Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS), e-haciz, e-fatura ve İnternet Vergi Dairesi'nden oluşmaktadır (Gerçek, 2010: 79).

Projenin ilk bölümü olan VEDOP-1 ile hedeflenen, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayar ortamına aktarılması, daha etkin ve mükelleflerine daha iyi hizmet veren bir gelir idaresi çalışmalarının tamamlanmasıdır. Bu amaçın tamamlanmasının hemen ardından VEDOP-2 başlatılmış, 2004 -

2006 yılları arasında kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için önemli bir adım atılmış aynı zamanda mükelleflere daha kaliteli ve hızlı kamu hizmeti sunulması sağlanmıştır. Bunun yanı sıra VEDOP-2 kapsamında gelir müdürlükleri, vergi denetmenleri birimleri de otomasyona dâhil edilmiş, e-beyanname, Veri Ambarı (VERİA), Motorlu Taşıtlar Vergisini Tahsile Yetkili Vergi Dairelerinin Otomasyonu ve Çağrı Merkezi sistemleri oluşturulmuş, genişleyen kapasite doğrultusunda merkez sunucuların altyapısı güçlendirilmiş ve web tabanlı merkezi vergi dairesi sistemine (e-VDO) geçiş işlemleri başlatılmıştır (Bilginli, 2011: 175).

3.2. KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi

Mükelleflerin KDV İade taleplerinin hızlı ve sorunsuz bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla elektronik sistemlerin kurulması ve işletilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda KDV İade taleplerine ilişkin kontrol ve analiz işlemlerinin merkezden elektronik ortamda yapılması ve bu sayede vergi dairelerinin iş yükünden kurtarılmasını sağlamak, vergi dairelerini ve mükellefleri kırtasiyecilikten kurtarmak, iade/mahsup işlemlerine hız kazandırmak, KDV iade işlemlerine asgari bir standart getirmek ve yurt çapında uygulama birliği sağlamak gibi amaçlarla Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2010 yılı Ocak ayından itibaren "*KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi*" hayata geçirilmiştir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21). Bu sistem iade işlemlerinin tüm aşamalarının idare tarafından takip ve kontrol edilebilmesine olanak sağlamaktadır.

KDVİRA sisteminde mükellefler, KDV iadelerine esas teşkil eden belgeleri İnternet Vergi Dairesi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarmaktadır. Bu sayede mükelleflerin bir takım bürokratik işlemlerle uğraşmasına gerek kalmamaktadır. KDV iade taleplerine ilişkin yapılan analiz ve kontrol işlemlerinin hemen hemen tamamı bilgisayar teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmekte, böylece vergi dairelerinin üzerindeki KDV iadelerinden kaynaklanan ağır iş yükü önemli ölçüde hafifletilmektedir. Bu sistem ile tedarikçilerin vergisel uyumları ölçülmekte ve bu mükellefler detaylı analizlere tabi tutulmaktadır. Bu sayede iade sürecinde sahte fatura düzenleyen veya kullanan mükelleflerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi mümkün hale gelmektedir.

3.3. KDV İade Takip Projesi Sistemi

Katma Değer Vergisi İade işlemlerini yakından ilgilendiren bir diğer önemli gelişme ise KDV İade Takip Sistemi'dir. Katma Değer Vergisi Risk Analiz Sistemi'nin ana amaçlarından bir tanesi olan KDV iadesinin daha sağlıklı ve daha hızlı gerçekleştirilebilmesi amacına ulaşılabilmesinde iadenin her aşamasının takip edilebilmesi önemli bir gereklilik haline gelmektedir. Bu gereklilikten hareketle Gelir İdaresi Başkanlığı KDVİRA Sisteminin ta-

mamlayıcı unsurlarından bir tanesi olan KDV İade Takip Projesi Sistemi'ni 15.05.2014 tarihinde uygulamaya geçirmiştir. Böylece mükellefler tarafından vergi dairelerinden talep edilen iadelerin, elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin verilmesi aşamasından iade işleminin tamamlandığı tarihe kadar, aşama aşama nerede olduğu ve talep tutarlarının ayrıntıları takip edilebilmektedir (GİB 2015 Yılı Performans Programı, 2015: 54-55).

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

KDV iade süreci, her bir aşaması yoğun mesai ve uzmanlık gerektiren, bir-biri ile bağlantılı farklı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamaların sorunsuz bir şekilde tamamlanması ise çok dikkatli ve titizlik gerektiren bir çaba sonucudur. Bu kapsamda araştırmanın esas amacı, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesidir. Bu esas amaç doğrultusunda çalışmada ayrıca;

- İnternet Vergi Dairesi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi gibi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan otomasyon sistemlerinin işlevselliğinin, bu sistemleri aktif bir şekilde kullanan Yeminli Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesi,
- Vergi Daireleri ve KDV İade Servislerinin, ihracattan doğan KDV iade sürecindeki etkinliğinin yine Yeminli Mali Müşavirler tarafından değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

İhracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörler farklı yönleriyle ele alınması gereken bir konudur. Bu konuda özellikle uygulamaya yönelik akademik anlamda yapılan bilimsel nitelikteki çalışmaların azlığı bu çalışmanın yapılmasının temel nedenlerinden bir tanesidir. Yapılan çalışmaların pek çoğunda KDV İadesinde karşılaşılan sorunlar ihracatçı şirketlerin bakış açılarıyla değerlendirilmiş, Yeminli Mali Müşavirlerin bakış açısıyla konuya yaklaşılmadığı görülmüştür. Bu bağlamda ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken aşamaların Yeminli Mali Müşavirlerin gözünden değerlendirilmesi amacını taşıyan bu çalışma, aynı zamanda bu alanda yapılan az sayıda bilimsel nitelikteki çalışmalardan bir tanesi olma özelliğini de taşımaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Ön Çalışması

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespitini amaçlayan bu çalışma kapsamında yürütülen araştırmada, veri elde

etmek amacıyla hem anket hem de sözlü mülakat tekniklerinden yararlanılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında, özellikle meslek mensupları ile yapılan sözlü mülakatlar sonrasında elde edilen veriler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın farklı yıllarda (2008, 2010, 2011, 2012 ve 2014 yılları) yayımladığı Faaliyet Raporları ve yine farklı yıllara (2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ve 2014 yılları) ait Performans Programları'nda yer alan bilgilerden yararlanılmıştır.

Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla Trabzon ilindeki 6 Yeminli Mali Müşavirin görüş ve önerileri alınarak ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Anket çalışmasında; Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Eskişehir, Antalya, Gaziantep ve Adana Yeminli Mali Müşavir Odalarının çalışanlar listesine aktif kayıtlı toplam 453 Yeminli Mali Müşavirlik şirketine e-posta, telefon ve doğrudan iletişim yardımıyla ulaşılmaya çalışılmıştır. Anket geri dönüşlerini arttırmak amacıyla Yeminli Mali Müşavirlik şirketleri ile birkaç defa irtibat kurulmaya çalışılmıştır. Araştırmanın yürütülmesi aşamasında anket verilerini toplama süreci 25.08.2015 tarihinde başlamış ve 16.12.2015 tarihinde tamamlanmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin ihracattan doğan KDV iade işlemlerini yürüten bölümlerine gönderilen anket formları için 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketinden olumlu cevap alınmıştır. Bu sebeple araştırma, anket formunu cevaplandıran 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketine ilişkin verilerin toplanması, analizi ve çözümlenmesine dayanmaktadır. Ayrıca anket formunu yanıtlayan Yeminli Mali Müşavirlik şirketlerinin 72'si Ankara, 27'si İstanbul, 15'i İzmir, 8'i Adana, 4'ü Bursa, 2'si Eskişehir, 5'i Gaziantep ve 3'ü de Antalya Yeminli Mali Müşavirler Odaları'nın aktif çalışanlar listesine kayıtlıdır.

Anket çalışması sonrasında elde edilen veriler, SPSS 21 paket programında değerlendirilerek analiz edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma, Yeminli Mali Müşavirlik faaliyeti icra eden ve Yeminli Mali Müşavir Odalarının aktif çalışanlar listesine kayıtlı şirketler üzerinde yapılmıştır. Hazırlanan anket formunun şirketlere ulaştırılması ve meslek mensupları tarafından cevaplanması gibi konularda güçlüklerle karşılaşmıştır. Özellikle anketin doldurulmasında yaşanan sıkıntılar esas olarak cevaplayıcıların iş yoğunluğundan ve yeterli zamana sahip olmadıklarını belirtmelerinden ve şirketleri ile ilgili bilgileri paylaşmak istemeyişlerinden kaynaklanmaktadır.

dır. Ayrıca bazı Yeminli Mali Müşavirlik şirketleri anket formunun gönderilmesini kabul etmiş fakat ihracatçı mükelleflerinin olmaması ve bu sebeple ihracattan doğan KDV iade işlemleri gerçekleştirmediklerini belirterek anket formunu cevaplayamadıklarını ifade etmiştir. Anket formuna ait ön yazıda ve doğrudan iletişime geçerken de, elde edilecek bilgilerin tekrar tekrar yalnızca bilimsel amaçla ve isim verilmeden sadece istatistiksel veri olarak kullanılacağı ifade edilmesine rağmen geri dönüşlerde önemli sıkıntılar yaşanmıştır.

Bir diğer önemli husus ise, araştırmanın yapılmasında ilgili Yeminli Mali Müşavirlik şirketleriyle iletişim kurulabilmesi bakımından karşılaşılan maliyet kısıtıdır. Özellikle e - posta ve telefon yoluyla ankete cevap vermeyenlerin her biriyle doğrudan iletişim yoluna gidilememesinin en önemli nedeni bu kısıttır. Ayrıca elden edilen verilere yönelik araştırmanın sonuçlandırılması belirli bir zaman dilimi ile sınırlı olduğundan, araştırmada zaman kısıtı da yaşanmasına sebep olmuştur.

4.4. Literatür Taraması

ihracattan doğan KDV İadesiyle ilgili bilimsel çalışmalar farklı şekillerde ele alınarak araştırma konusu yapılmıştır. Bu konu özellikle ihracatçı şirketlerin, ihracat işlemleri esnasında karşılaştıkları sorunların tespitine yönelik yapılan çalışmalarda ele alınmış ve çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

- KDV İade İşlemlerine Yönelik Yapılan Çalışmalar

Harrison ve Krelove (2005) tarafından yapılan çalışmada, farklı ülkelerdeki KDV iade sistemleri incelenmiş ve yüksek riskli KDV iade taleplerinin değerlendirilmesinde etkin denetimler yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca iade taleplerinin değerlendirilmesinde muhtemel risk unsurlarını belirlemek amacıyla uygun kriterler belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Çelik (2006), KDV iade sisteminde karşılaşılan sorunları, haksız iade yöntemlerini ve bu sorunların çözümü için alınması gereken önlemlerin neler olduğunu teorik olarak ele aldığı çalışmasında, haksız yere alınan KDV iadelerinin önüne geçilmesinde Yeminli Mali Müşavirlerin etkinliğinin artırılması gerektiğini savunmuştur. Keen (2007), vergi kaçakçılığı ve haksız alınan KDV iadelerini incelediği çalışmasında, vergi kaçakçılığı yöntemleri arasında hileli bir şekilde yapılan ihracat işlemleri ve bu kapsamda alınan KDV iadelerinin de olduğunu belirtmiştir. Hileli bir şekilde alınan KDV iadelerini engellemek için, kalıcı ve sürdürülebilir önlemlere ihtiyaç olduğunu vurgulamıştır. European Business Association Tax Committee (2007) tarafından Ukrayna' da yapılan çalışmada, KDV iade prosedürlerinin ihlallerine ve bu ihlallerin engellenmesine ilişkin çözüm yollarına değinilmiştir. KDV iadelerinde karşılaşılan ihlallerin engellenmesinde, elektronik sistemler

üzerinden KDV yönetiminin gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Çalışmada, internet vergi dairesi ve elektronik veri tabanı sistemlerinin kurulması ve bu sistemlerin KDV iadelerine de uygulanması hususuna vurgu yapılmıştır. Tozar (2007), KDV iade işlemlerinde hesaplama yöntemleri ve muhasebe işlemlerini anlattığı çalışmasında, KDV iade işlemlerinde karşılaşılan sorunların çözümü noktasında bir takım önerilerde bulunmuştur. Bu kapsamda çalışmada sunulan başlıca öneriler; mahsuben yapılan iadelerin kapsamının genişletilmesi, Yeminli Mali Müşavirlerin KDV iade işlemlerindeki etkinliğinin artırılması, oran farklılaştırılmasına gidilmesi gerektiği şeklinde sıralanmıştır. Türkay ve Ünsal (2008), ihracattan doğan KDV iadesinin ihracat üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla ekonometrik bir analiz gerçekleştirmiştir. Çalışmada, ihracat artışının sağlanabilmesinde bir teşvik yöntemi olarak uygulanan KDV iadesinin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, ödenen KDV iadesindeki belirli bir orandaki artışın ihracat işlemlerinde de belirli bir oranda artışa neden olduğu belirlenmiştir. Akın (2010) tarafından yapılan çalışmada, ihracattan doğan KDV istisnasında karşılaşılan sorunlara değinilerek bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur. Bu kapsamda, Afyonkarahisar il merkezi ve ilçelerinde bulunan ve ihracat kaynaklı KDV iadesi alan 80 şirket üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırmada elde edilen bulgular ışığında KDV iadesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birinin, KDV iadesine ilişkin işlemlerin elden yani manuel olarak gerçekleştirilmesi olduğu belirlenmiş ve bunun uygulamada kırtasiyeciliği artırarak zaman kaybına neden olduğu vurgulanmıştır. Demir (2010) tarafından yapılan çalışmada, KDV'de yer alan ihracat istisnasındaki işleyiş ortaya konulmaya çalışılarak iadelerde karşılaşılabilecek sorunlara ne şekilde yaklaşılması gerektiği açıklanmıştır. Çalışmada genel olarak; KDV iadelerinde yaşanan gecikmelerin ihracatçı firmaları finansman kaybına uğrattığı belirtilmiş, bunun da KDV iadelerini hızla alan başka ülkelerdeki şirketlerle rekabet imkânına olumsuz etki ettiği vurgulanmıştır. Ayrıca vergi dairelerine KDV iadesi için verilen teminat mektuplarının iade edilmesi veya çözülmesi konusunda da ihracatçıların önemli sorunlar yaşadığı ifade edilmiştir. Bu durumlar karşısında sunulan başlıca öneriler ise; Yeminli Mali Müşavirlerin etkinliğinin artırılması, etkin, süratli ve verimli denetim sisteminin getirilmesi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi şeklinde sıralanmıştır. Şal (2011) tarafından Antalya ilinde faaliyet gösteren ve farklı sektörlerde ihracat gerçekleştiren 115 şirket üzerinde yapılan çalışmada, şirketlerin ihracat sürecinde karşılaştığı sorunlar incelenmiştir. Araştırmada, ihracat işlemlerini gerçekleştiren kadroların yetkinliği, ihracatçı firmaların genel özellikleri, ihracat sürecinde yaşanan sorunlar ve ihracat istisnasından doğan KDV iadesinin tahsilatında ne gibi zorluklarla karşılaştığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, ihraç konusu ürünlerin

gümrük bölgesinden geçtiği tarihin çoğu kez beyanname verme süresinden sonra belirlendiği ve bu sebeple verilen düzeltme beyannamelerinin KDV iade sürecinin uzamasına neden olduğu ve Yeminli Mali Müşavirlerin iş yükünü arttırdığı tespitine yer verilmiştir. Yıldız (2011) tarafından ihracatta KDV istisnası uygulaması ve muhasebeleştirilmesi üzerine yapılan çalışmada, ihracatçı şirketlerin KDV iadesi alırken karşılaştıkları sorunların ağırlığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Ege Bölgesi İhracatçılar Birliği'ne kayıtlı ve çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ayrıca ihracattan dolayı KDV iadesi alan 30 şirket üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda ihracatçı şirketlerin KDV iadesi sorununun çözümü için; KDV iadelerine ilişkin denetimlerin sektörel ve bölgesel kayıp-kaçak oranının yüksek olduğu mükellef grubuna yönlendirilmesi ve vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip olan mükelleflere bir takım kolaylık sağlayan yöntemlerin geliştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ainsworth (2012) tarafından yapılan çalışmada, KDV iadelerindeki hileli işlemlere değinilmiş ve bu işlemlerin engellenmesinde teknolojik sistemlerden etkili şekilde yararlanılması gerektiği belirtilmiştir. Laleli (2013), KDV konusunda haksız yere alınan iadelerde izlenen iki yöntemin dikkat çektiğini; bunlardan ilkinin hayali ihracat işlemi, ikincisinin de sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge (naylon fatura) kullanmak olduğunu ifade etmiştir. İlgili çalışmada haksız bir şekilde alınan vergi iadelerinin önlenmesi için; vergi oranlarının makul bir seviyeye çekilmesi, mahsup sisteminin yaygınlaştırılması, belge düzeni denetiminin sağlanması gibi unsurların önemine vurgu yapılmıştır. Ayrıca getirilen çözüm önerileri noktasında etkin, verimli ve süratli denetimler yapılmasının da altı çizilmiştir.

- E-Devlet Uygulamalarının Hizmet Kalitesine Etkisinin Araştırıldığı Çalışmalar

Üstün ve Ziyagil (2005) tarafından yapılan çalışmada, Amasya ilindeki kamu kuruluşlarının ürettiği hizmetlerin verimi, kalitesi, hızı ve sunulmasına ilişkin yönetici ve çalışanların memnuniyet düzeyleri çeşitli değişkenlere (kurum türü, yaş, cinsiyet, öğrenim türü vb.) göre incelenmiştir. Araştırma sonucunda, iş birliği ve iletişim etkinliği bakımından Vergi Dairesinde çalışan yönetici ve personelin kendi aralarında etkili bir iletişime sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Özbek (2007) tarafından yapılan çalışmada, E-Devlet uygulamaları ve bu kapsamda Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)'nin uygulamada sağlayacağı faydalar ele alınmıştır. Bu faydalar; vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması, çalışmalarda etkinlik ve verimliliğin artırılması, bilgisayar ortamında sağlanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sistemi oluşturulması şeklinde sıralanmıştır. Akdemir (2008), VEDOP'un etkinliğini örnek bir vergi dairesi (Isparta Eğirdir Vergi Dairesi) üzerinde araştırmıştır. Araştırma sonucunda, VEDOP uygula-

masını kullanan personelin nitelikli ve uzman olmadığı, mevcut personelin yeterli düzeyde eğitim almadığı ve kendini geliştirmediği için bu sistemleri etkili kullanmanın uzağında bir tutum sergilediği ifade edilmiştir.

4.5. Araştırmanın Bulguları

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespitini amaçlayan araştırmanın katılımcılarıyla ilgili elde edilen bulgular Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo-1: Yeminli Mali Müşavirlerin Genel Özellikleri

Yaş	N	%	Mesleki Deneyim (YMM Olarak)	N	%
30 - 40	14	10	1 – 5 yıl	31	23
41 - 50	26	19	6 – 10 yıl	23	17
51 - 60	60	44	11 – 15 yıl	23	17
61 ve üzeri	36	27	16 yıl ve üzeri	59	43
YMM Şirketlerinin Kuruluş Tarihleri	N	%	YMM Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek	N	%
2010-2015 Yılları Arasında	30	22	Hesap Uzmanı	13	10
2005-2009 Yılları Arasında	22	16	Gelirler Kontrolörü	24	18
2000-2004 Yılları Arasında	22	16	SMMM	49	36
1999 ve Önceki Yıllarda	55	41	Vergi Müfettişi	38	28
Cevap Vermeyenler	7	5	Diğer	9	6
			Cevap Vermeyenler	3	2

Tablo 1’de görüldüğü üzere, katılımcıların yarısından fazlası (%44 + %27) 51 ve daha üstü yaşlardadır. Yeminli Mali Müşavirlik mesleğindeki deneyim süresi açısından bakıldığında, yine katılımcıların yarıdan fazlası (%17 + %43) 11 yıl ve üzeri iş tecrübesine sahiptir. Ayrıca büyük bir çoğunluğun Yeminli Mali Müşavirlikten önce Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (%36) ve Vergi Müfettişliği (%28) mesleğini icra ettiği görülmektedir. Yeminli Mali Müşavirlik faaliyetlerini icra etmek amacıyla meslek mensupları tarafından kurulan şirketlere bakıldığında ise bu şirketlerin büyük bir çoğunluğunun (%41) 1999 ve daha önceki yıllarda kurulduğu görülmektedir.

4.5.1. İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Etkinliğine İlişkin Faktörler

İhracat işlemleri ve bu kapsamda gerçekleştirilen KDV iadeleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yeminli Mali Müşavirler ve Vergi Dairelerini kapsayan, karşılıklı iletişimin ve etkileşimin iç içe olduğu bir sistemdir. Bu sistemin etkin bir şekilde çalışması için bu üç unsurun birbiri ile uyumlu olması gerekmekte ancak uygulamada karşılaşılan bir takım sorunların, bu unsurlar arasındaki uyumu bozduğu bilinmektedir. Bu bağlamda araştırmada, ihra-

cattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesi amaçlanmaktadır.

İhracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen faktörlerin tespiti için Faktör Analizinden yararlanılmıştır. Faktör Analizi, aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, 2002: 470). Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin uygunluğunun değerlendirilmesinde Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Uygunluk Testi'nden yararlanılmaktadır. KMO testi, değişkenler arasındaki korelasyonu ve faktör analizine uygunluğu ölçen örnek uygunluk testidir (Turanlı ve diğerleri, 2012: 47-48). Veri setinin faktör analizine uygunluğunun değerlendirilmesinde yararlanılan bir diğer test ise Barlett testidir. Bu anlamda veri setinin faktör analizine uygunluğu için KMO oranının %50'nin üzerinde olması (Çetin, 2007: 64) ve Barlett testinde de p değerinin 0,00 çıkması beklenir (Patır, 2009: 83). Çalışmaya ait veri setinin bu iki şartı da sağladığı ve faktör analizi için uygun olduğu tespit edilmiştir (Bkz. Tablo 2). Faktör bileşenlerinin kavramsal anlamlılığının sağlanabilmesi için dikey (orthogonal) rotasyon yöntemine ait olan varimax döndürme tekniği kullanılmıştır.

Faktörleri belirleyen değişkenler ve faktör yüklerine bakıldığında öz değeri 1,0'ın üzerinde toplam 7 yedi faktör belirlenmiştir. Söz konusu faktörler toplam varyansın %71,415' ini açıklamaktadır. Faktör analizine tabi tutulan tüm değişkenlere ait ölçeğin Cronbach Alfa değeri ise 0,889 olarak tespit edilmiş ve ölçeğin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca her bir faktöre ait güvenilirlik katsayısını ifade eden alfa değeri sırasıyla; 0,908, 0,870, 0,797, 0,796, 0,541, 0,630, 0,620 olarak bulunmuştur. Faktör analizine ilişkin sonuçlar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo-2: Faktör Analiz Sonuçları

DEĞİŞKENLER	F ₁	F ₂	F ₃	F ₄	F ₅	F ₆	F ₇
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi iş gücü ve zaman tasarrufu sağlamaktadır.(D ₁₈)	0,874						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlara büyük kolaylıklar sağlamaktadır.(D ₁₇)	0,814						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırmaktadır.(D ₂₀)	0,755						
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), vergi daireleri ile diğer kamu kuruluşları arasındaki işbirliği ve uyumu arttırmaktadır.(D ₂₉)	0,696						
Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergi Dairelerinde sunulan hizmet kalitesini arttırmaktadır.(D ₃₀)	0,693						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi, KDV İade işlemlerine asgari bir standart getirmektedir.(D ₁₉)	0,681						
KDV İadesi Risk Analizi Sistemi İade/mahsup işlemlerine hız kazandırmaktadır.(D ₂₁)	0,670						
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gerçekleştirilmesi, YMM'lerin iş yükünü hafifletmektedir.(D ₁₃)	0,661						
İhracat işlemlerinden doğan KDV İadesi sürecinde karşılaşılan sorunlar, ilgili Vergi Daireleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulmaktadır.(D ₂₃)		0,898					
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracattan doğan KDV İadesi sürecinde oluşan sorunları kısa zamanda YMM'lere bildirmektedir.(D ₂₂)		0,801					
KDV İade Raporlarına ilişkin eksiklik yazıları vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanmaktadır. (D ₂₄)		0,764					
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda, vergi daireleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.(D ₃₂)			0,822				
KDV İade Raporlarının değerlendirilmesi konusunda vergi daireleri arasında farklılıkların olması, KDV İadesi işlemlerinin sonuçlanma süresini etkilemektedir.(D ₃₁)			0,817				

Vergi Dairelerinde karşılaşılan yorum farklılıkları KDV İade alma sürecinin uzamasına neden olmaktadır.(D ₂₅)			0,757			
İlgili Vergi Dairelerinde dosya kontrolü yapılırken eksikliklerin kısım kısım dile getirilmesi, dosyaların birden fazla kontrol edilmesine dolayısıyla zaman kaybına neden olmaktadır.(D ₂₆)			0,742			
KDV İade işlemlerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden takip edilmesi, İade sürecindeki şeffaflığı arttırmaktadır.(D ₃₀)			0,779			
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, listelere olan güveni arttırmaktadır.(D ₁₁)			0,678			
İnternet Vergi Dairesinde KDV İade işlemlerinin hangi aşamada olduğunu belirtmesi, YMM'lerin mükelleflerine daha sağlıklı bilgiler vermesini sağlamaktadır.(D ₁₂)			0,623			
İnternet Vergi Dairesine KDV İadesi talebi ve listelerin gönderilmesi esnasında karşılaşılan sorunlar, listelerde oluşacak hataların önlenmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₁₄)			0,560			
İade edilecek KDV tutarının hesaplanmasında kullanılan yöntemin açık, anlaşılır ve denetlenebilir olması, İadelerin sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır.(D ₃₁)			0,830			
KDV İadesi Kontrol Raporu, İade alma sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde önemli bir yere sahiptir.(D ₃₄)			0,589			
Gümrük Çıkış Beyannameleriyle ilgili kapanış tarihlerinin internette sorgulanması, ihracat bedellerinin daha sağlıklı hesaplanmasına olanak sağlamaktadır. (D ₁₅)			0,853			
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV İadesi Risk Analizi Sisteminin sürekli güncellenmesi, KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasını sağlamaktadır.(D ₁₆)			0,582			
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde çalışanlar, ihracat işlemleri ile ilgili mevzuata hâkimdirler.(D ₂₇)						0,780
Vergi Dairelerinin KDV İade Servislerinde yeterli sayıda personel çalışmaktadır.(D ₂₈)						0,677

Faktördeki Değişken Sayısı	8	3	4	4	2	2	2
Öz Değer	5,447	2,738	2,594	2,404	1,679	1,56	1,431
Açıklanan Varyans (%)	21,789	10,95	10,378	9,616	6,718	6,239	5,726
Kümülatif Varyans (%)	21,789	32,739	43,117	52,733	59,45	65,689	71,415
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,832						
Bartlett's Testi	$X^2 = 1801,221$, sd : 300, p: 0,000						
Faktörün Cronbach Alphası	0,908	0,87	0,797	0,796	0,541	0,63	0,62
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,889						

Otomasyon Faktörü (F₁): Bu faktör, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi ve İnternet Vergi Dairesi gibi otomasyon sistemlerini nitelendirmektedir. Bu faktörün tanımlanmasında kullanılan "Otomasyon" ibaresi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yukarıda belirtilen uygulamaların bir bütün olarak bu isim altında belirtiliyor olmasından ötürüdür.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü (F₂): Bu faktör, İnternet Vergi Dairesine gönderilen listelerin kontrolü ve KDV İadesi Tasdik Raporlarının değerlendirilmesi bakımından Vergi Dairelerine ait çalışma sistemini ifade etmektedir.

Zaman Faktörü (F₃): Bu faktör, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinin değerlendirilmesinde vergi dairelerinde karşılaşılan uygulama/değerlendirme farklılıklarını açıklamaktadır.

Güvenilirlik Faktörü (F₄): Bu faktör, İnternet Vergi Dairesi uygulamalarında şeffaflık ve sağlıklı bilgi paylaşımını nitelendirmektedir.

Risk Faktörü (F₅): Bu faktör, hem KDV iade tutarının belirlenmesinde kullanılan yöntemin hem de KDV İadesi Tasdik Raporu ve İnternet Vergi Dairesi'ne gönderilen listeler sonrası oluşan Özet Kontrol Raporlarının, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinde karşılaşılabilecek risklerin en aza indirilmesinde etkisi olduğunu ifade etmektedir.

Dikkat ve Özen Faktörü (F₆): Bu faktör, gerek Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın internet sayfasından Gümrük Çıkış Beyannamelerinin kapanış tarihlerinin sorgulama yapılmasına olanak tanınmasının gerekse Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Risk Analiz Sisteminin sürekli güncellenmesinin, KDV İadesi Tasdik Raporlarının hazırlanması ve yurt dışı hasılatların tespiti bakımından önemli katkılar sağladığını ifade etmektedir.

KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü (F₇): Gerek ihracat gerekse diğer istisnalardan doğan KDV iadelerinin, KDV iade servislerinde görevli personel tarafından yorumlanması ve sonuçlandırılması ciddi mevzuat bilgisini gerekli kılmaktadır. KDV iade servislerinde çalışan persone-

lin hangi istisna kapsamında iade alınacaksa o istisnaya ilişkin mevzuata hâkim olması iadelerin sorunsuz bir şekilde tamamlanması bakımından önemlidir. Bu bağlamda bu faktör, KDV iade servisi çalışanlarının nitelik ve nicelik olarak yetkinliğini nitelemektedir.

4.5.2. İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlere ait tanımlayıcı istatistikler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda sürecin başarısına yönelik belirlenen tüm faktörlere ait genel ortalama Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo-3: İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörlere Ait Genel Ortalamalar

Faktörler	Genel Ortalama
Otomasyon Faktörü	3,7829
Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü	2,8701
Zaman Faktörü	4,2794
Güvenilirlik Faktörü	4,0460
Risk Faktörü	3,8971
Dikkat ve Özen Faktörü	4,1360
KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü	2,6949
Tüm Faktörlerin Genel Ortalaması	3,6723

Tablo 3'te görüldüğü üzere, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlere ait genel ortalamalar farklılık göstermektedir. Elde edilen bu ortalamalara göre, KDV iade sürecinin bazı aşamalarında iyileştirmeye ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Otomasyon Faktörüne ait genel ortalamaya bakıldığında (3,7829), Gelir İadesi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi ve İnternet Vergi Dairesi gibi otomasyon sistemlerinin, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağladığı söylenebilir. Bu sonuç, Şataf ve diğerleri (2014) ile Çakır (2015)'in çalışmalarında belirtilen, teknolojik alt yapı ve otomasyon sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesinin kamuda sunulan hizmet kalitesini arttıracığı noktasındaki kanıyı destekler niteliktedir. Bunun yanında elde edilen sonuçlara göre otomasyon sistemlerinin; vergi dairelerinde sunulan hizmet kalitesini yükselttiği, vergi daireleri ile diğer kamu kurumları arasındaki etkileşimi arttırdığı, Akın (2010)'ın da çalışmasında vurguladığı gibi KDV iade işlemlerine hız kazandırdığı ve ayrıca Demir (2010) ile Laleli (2013)'nin de belirttiği gibi denetimlerde etkinlik ve verimliliği arttırdığı söylenebilir.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörüne yönelik katılımcılardan alınan cevaplar, ihracattan doğan KDV iade sürecinde vergi dairelerinin etkinliğine ilişkin bazı sorunların varlığına işaret etmektedir. Uygulamada karşılaşılan bu sorunlardan biri, vergi daireleri tarafından belirlenen KDV İadesi Özet Kontrol Raporlarındaki hatalar ile KDV İadesi Tasdik Raporlarındaki eksikliklerin Yeminli Mali Müşavirlere kısa bir zamanda bildirilmesi noktasında yaşanmaktadır. Karşılaşılan sorunlardan diğeri ise, KDV iade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının vergi dairelerince makul bir sürede hazırlanması ve iade sürecindeki sorunların kısa bir zaman diliminde çözüme kavuşturulması hususunda ortaya çıkmaktadır. Zira katılımcıların bu yönde yapılan değerlendirmelerde genel olarak kararsız olduğu görülmektedir. Bu faktöre ilişkin katılımcıların verdiği cevaplara ait genel ortalama 2,8701 olarak bulunmuştur. Ulaşılan bu sonuç, KDV iade sürecinin etkinliği bakımından vergi daireleriyle ilgili belirtilen konularda iyileştirilme yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Katma Değer Vergisi iadelerinin kısa bir zamanda sonuçlandırılması gerek ihracatçı firmaları gerekse de Yeminli Mali Müşavirleri yakından ilgilendiren bir konudur. Yeminli Mali Müşavirler tarafından KDV iade işlemlerine ilişkin verilerin kontrolü, değerlendirilmesi, raporlanması ve İnternet Vergi Dairesine gönderilmesi kısa bir zamanda gerçekleşse bile, KDV iade dosyalarının vergi dairelerince değerlendirilmesi belirli bir zaman dilimini almaktadır. Bu açıdan katılımcıların **Zaman Faktörüne** ilişkin değişkenlere verdiği cevapların genel ortalamasına (4,2794) bakıldığında gerek dosya kontrolleri gerekse yapılan değerlendirmelerde farklılığı en aza indirgeyecek standart bir işleyişe ciddi düzeyde ihtiyaç duyulduğu söylenebilir.

Güvenilirlik Faktörüne ilişkin katılımcıların vermiş olduğu cevaplara ait genel ortalamanın 4,00'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Bu bakımdan katılımcılarda genel olarak, KDV iade işlemlerinin internet vergi dairesi üzerinden gerçekleştirilmesinin süreçteki şeffaflığı arttırdığı ve bu sayede Yeminli Mali Müşavirlerin mükellefleri ile daha sağlıklı bilgi paylaşımına gittiği görüşü hâkimdir. Ayrıca İnternet Vergi Dairesi Sisteminin, ihracattan doğan KDV iade işlemlerinde hazırlanması zorunlu olan listelerdeki hataları en aza indirmesi açısından da önemli bir yere sahip olduğu katılımcıların verdiği cevaplardan çıkarılabilir. Elde edilen bulgular ışığındaki sonuçlar, European Business Association Tax Committee (2007) ve Ainsworth (2012) tarafından belirtilen KDV iadelerindeki hataların ve hilelerin engellenmesinde teknolojik sistemleri kullanmanın gerekliliğini destekler niteliktedir. Dolayısıyla katılımcıların bu faktörü KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağlayan bir faktör olarak gördüğü sonucuna ulaşılabilir.

Risk Faktörüne ilişkin katılımcıların vermiş olduğu cevaplara ait genel ortalamanın 3,50'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Buna göre; KDV iade

sürecindeki risklerin en aza indirilmesinde gerek KDV İadesi Kontrol Raporlarının gerekse de KDV iadesine ilişkin kullanılan yöntemin önemli olduğu söylenebilir.

Katılımcılar tarafından Dikkat ve Özen Faktörünün gerek yurtdışı hasılatların daha sağlıklı hesaplanması gerekse KDV İadesi Tasdik Raporlarının daha dikkatli hazırlanmasında önemli bir etken olarak görüldüğü söylenebilir ki verilen cevaplara ait genel ortalama (4,1360) bu durumu destekler niteliktedir.

KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörüne ilişkin değişkenlere katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde KDV iade servisi çalışanlarının yetkinliğine ilişkin bazı sorunların varlığı göze çarpmaktadır. Bu sorunlardan ilki, KDV iade servisi çalışanlarının ihracat işlemleri ile ilgili mevzuat bilgisi, ikincisi ise bu servislerde çalışan personelin yeterli sayıda olup olmadığı konusunda yaşanmaktadır. Verilen cevaplara ait bulunan genel ortalama (2,6949), KDV iade sürecinin etkinliği bakımından bu konuda iyileştirme yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Akdemir (2008) tarafından yapılan çalışmada da benzer bir sonuca ulaşılarak; VEDOP sistemini kullanan personelin nitelikli ve uzman olmadığı, yeterli eğitim almadığı ve kendini geliştirmediği için bu sistemleri kullanmanın uzağında olduğu vurgulanmıştır.

4.5.3. İhracattan Doğan KDV İade Sürecinin Başarısını Etkileyen Faktörlerin Katılımcı Özellikleri Açısından Farklılık Analizi

Çalışmada, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlere katılımcıların sahip olduğu özellikler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Faktörlere katılımda farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla One-way Anova analizinden yararlanılmıştır. Bu sebeple Tablo 4'te araştırma kapsamındaki faktörlere ilişkin katılımcı özelliklerine göre çeşitli açılardan farklılık analizi sonuçlarına yer verilmiştir. Elde edilen veriler ışığında üç faktörde katılımcıların çeşitli özelliklerine göre anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu farklılıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü açısından; katılımcıların “Mesleki Deneyim” özelliğine göre %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan Tukey testinde 11 – 15 yıllık mesleki deneyime sahip olanların mesleğe yeni başlayanlar (1 – 5 yıllık) ve kendilerinden daha fazla deneyime sahip olanlarla (16 yıl ve üzeri) görüşlerinin örtüşmediği tespit edilmiştir.

Zaman Faktörü açısından; katılımcıların “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek” özelliğine göre %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Risk Faktörü açısından; katılımcıların “Yaş” özelliğine göre %1, “Mesleki Deneyim” özelliğine göre %5, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek” özelliğine göre %10 ve “Şirket Kuruluş Tarihi” özelliğine göre ise %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Tablo-4: Faktörlere İlişkin Farklılık Analizleri

Faktörler	Özellikler	Yaş	Mesleki Deneyim	YMM Mesleğinden Önce İcra Edilen Meslek	Şirket Kuruluş Tarihi
Otomasyon Faktörü	F	1,244	1,617	0,832	1,284
	(p)	0,297	0,189	0,529	0,28
Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü	F	0,423	4,076	0,261	0,317
	(p)	0,737	0,008***	0,933	0,866
Zaman Faktörü	F	0,103	1,907	2,16	1,663
	(p)	0,958	0,132	0,062*	0,162
Güvenilirlik Faktörü	F	0,163	0,039	1,085	0,485
	(p)	0,921	0,99	0,372	0,747
Risk Faktörü	F	5,492	3,152	2,215	2,392
	(p)	0,001***	0,027**	0,057*	0,054*
Dikkat ve Özen Faktörü	F	0,215	0,212	0,263	1,512
	(p)	0,886	0,888	0,932	0,202
KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü	F	0,468	1,051	1,407	1,292
	(p)	0,705	0,372	0,226	0,277

Not: * Anlamlılık düzeyi $p < 0,10$; ** anlamlılık düzeyi $p < 0,05$; *** anlamlılık düzeyi $p < 0,01$

Risk Faktörü açısından farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan Tukey testinde;

- *Yaş özelliği* açısından farklılığın 40 yaş üzerindeki katılımcı üç grubun da (“41 – 50”, “51 – 60” ve “61 ve üzeri”) görüş birliğinde olmadığından kaynaklandığı,
- *Mesleki deneyim* açısından farklılığın 6 – 10 yıl deneyime sahip olanlarla 16 yıl ve üzerinde deneyime sahip olanlar arasında oluştuğu,
- *Şirket kuruluş tarihi* açısından ise farklılığın son 5 yıl içinde kurulan (2010 – 2015) şirketlerle 1999 ve öncesi kurulanlar arasında oluştuğu tespit edilmiştir.

Tablo 4’ten görüleceği üzere en fazla farklılık “Risk Faktörü” açısından gerçekleşmiştir. Bununla beraber; “Bağlı Olunan Oda” bakımından yapılan

analizlerde istatistiksel anlamda herhangi bir farklılık bulunmamıştır. “Bağlı Olunan Oda” bakımından istatistiksel anlamda farklılığın bulunmaması Türkiye’nin çeşitli bölgelerinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının araştırmada tespit edilen faktörler hususunda görüş ayrılığı yaşamadığını ortaya koymaktadır.

5. TARTIŞMA

İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespitini amaçlayan bu çalışmada, sürecin başarısına yönelik 7 faktör belirlenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler ışığında Otomasyon Faktörü’nün, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını önemli derecede etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu noktada KDV iadelerinde uygulanan otomasyon sistemlerinin sürecin başarısına katkı sağladığı söylenebilir. Bu sonuç; Akın (2010), Demir (2010), Laleli (2013), Şataf ve diğerleri (2014) ve Çakır (2015)’in ulaştığı sonucu destekler niteliktedir.

Araştırma sonucunda, Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü’ne ilişkin bazı sorunların varlığı tespit edilmiş ve bu faktör ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısına yönelik bir takım iyileştirmelerin yapılması gereken bir başlık olarak belirlenmiştir. Katılımcıların verdiği cevaplar incelendiğinde, vergi dairelerinin ihracattan doğan KDV iade sürecinde oluşan sorunları Yeminli Mali Müşavirlere kısa bir zamanda bildirmesi hususuna tereddütle yaklaşıtları görülmektedir ki bu sonuç, vergi daireleri ile Yeminli Mali Müşavirler arasında başarılı bir iletişimin kurulmasında bazı aksaklıkların varlığına işaret etmektedir. Literatür incelendiğinde Üstün ve Ziyagil (2005) tarafından yapılan çalışmada, vergi dairelerinde görevli üst düzey yönetici ve çalışanlar arasında güçlü bir iletişimin olduğu tespit edilmiştir. Ancak, 136 Yeminli Mali Müşavirlik şirketi üzerinde gerçekleştirilen bu araştırma neticesinde elde edilen bulgular, vergi dairelerinin kendi içindeki güçlü iletişimin diğer kişi ya da kurumlarla başarılı şekilde uygulanmadığını göstermektedir.

Güvenilirlik Faktörü de ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen önemli bir diğer faktör olarak tespit edilmiştir. Bu kapsamda İnternet Vergi Dairesi uygulamasının, gerek Yeminli Mali Müşavirler ile mükellefleri arasındaki sağlıklı bilgi paylaşımının sağlanmasında gerekse de sürecin başarısının artırılmasına yönelik yapılacak denetimlerde etkili bir unsur olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, European Business Association Tax Committee (2007) ve Ainsworth (2012) tarafından yapılan çalışmaları destekler niteliktedir.

Sürecin başarısını etkileyen bir diğer faktör de Risk Faktörü olarak bulunmuştur. Katılımcıların bu faktöre ilişkin verdiği cevaplar, KDV İadesi Kont-

rol Raporları ile KDV iade tutarının tespitinde kullanılan yöntemin, sürecin başarısında önemli birer etken olduğunu ortaya koymaktadır. Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2015 Performans Programındaki veriler Risk Faktörü' ne ilişkin bulunan sonuçlarla aynı doğrultudadır.

Araştırma sonucunda elde edilen veriler, KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği'ne ilişkin bazı sorunların varlığına işaret etmektedir. KDV İade Servisi Çalışanlarının bu süreçte etkinliğinin artırılmasına yönelik bazı iyileştirmelerin yapılması gerektiği tespit edilmiştir. Bu konuda Akdemir (2008) tarafından yapılan çalışmada da benzer bir sonuca ulaşılmıştır.

KDV iade sürecinin başarısının artırılması ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesi Maliye Bakanlığı'nın da önemli gündem maddelerindedir. Bu konuyla ilgili 24.01.2016 tarihinde Maliye Bakanı Sayın Naci AĞBAL tarafından "KDV İadelerine İlişkin Eylem Planı" hazırlıklarının olduğu ifade edilmiştir. Bu plana göre KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunlar ve bu noktada iyileştirme yapılacak alanlar genel olarak başlıklar halinde belirlenmiştir. Belirlenen bu başlıklar; (<http://www.dunya.com/ekonomi/vergi/kdv-iadeleri-hizlanacak-288291h.htm>);

- KDV iadelerinde yaşanan gereksiz bürokratik işlemlerin varlığı,
- Tüm vergi daireleri arasında KDV iade işlemlerine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması,
- KDV iadelerini yerine getirecek uzman personel ihtiyacı ve bu personelin sürekli eğitiminin sağlanması,
- Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan KDV iade raporlarının değerlendirilmesinde vergi daireleri arasında görülen uygulama farklılıklarının varlığıdır.

Şunu belirtmek gerekir ki, Maliye Bakanı tarafından 24.01.2016 tarihinde açıklanan bu maddeler Ağustos – Aralık 2015 tarihleri arasında gerçekleştirilen bu çalışmaya ait araştırma sonuçlarını destekler niteliktedir.

6. SONUÇ

İhracat işlemleri ile ilgili önemli konulardan bir tanesi, ihracattan doğan KDV iadeleridir. Zira 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Kanunda belirtildiği üzere, ihracatçı firmaların yurtdışına gerçekleştirdiği ihracatlar dolayısıyla yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisi iadesini talep etme hakları bulunmaktadır. Bu noktada ihracatçı şirketler KDV iadelerine büyük önem vermekte ve KDV iadelerinin sonuçlandırılması amacıyla Yeminli Mali Müşavirler ile çalışmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirler ihracatçı şirketlerin KDV iade sürecini en hızlı şekilde yerine getirmek amacındadır. Zira sürecin en hızlı şekilde tamamlanması aynı zamanda ihracatçı şirketlerin finansal yapısına katkı sağlayacaktır. Ancak bu amaç doğrultusunda yürütülen çalışmalarda çoğu zaman sorunlarla karşılaşmakta, karşılaşılan sorunlar KDV iade sürecinin beklenenden uzun bir zaman diliminde sonuçlanmasına neden olabilmektedir. Bu bakımdan yapılan bu çalışma, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen faktörlerin tespiti ve bu süreçte iyileştirme yapılması gereken konuların belirlenmesine yöneliktir.

Ülkemizde Yeminli Mali Müşavirler Odalarının çalışanlar listesine aktif kayıtlı ve bu alanda faaliyet gösteren 136 Yeminli Mali Müşavirlik Şirketi'nin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonucunda elde edilen bulgular kısaca aşağıda özetlenmiştir;

- Araştırmada, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen 7 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; Otomasyon Faktörü (F_1), Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü (F_2), Zaman Faktörü (F_3), Güvenilirlik Faktörü (F_4), Risk Faktörü (F_5), Dikkat ve Özen Faktörü (F_6) ve KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği Faktörü (F_7) olarak adlandırılmıştır.
- Araştırma sonucundaki veriler ışığında katılımcılar otomasyon faktörünü, ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğine önemli düzeyde katkı sağlayan bir unsur olarak değerlendirmiştir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamaya konulan VEDOP, İnternet Vergi Dairesi ve KDV İadesi Risk Analizi gibi otomasyon sistemlerinin ihracattan doğan KDV iadelerinde etkin bir şekilde uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Araştırma sonucunda, ihracattan doğan KDV iade sürecinde Vergi Dairelerinin Etkinliği hususunda bazı sorunlar olduğu tespit edilmiştir. Bu sorunların özellikle, KDV iade dosyalarının değerlendirilmesi sonrası oluşturulan eksiklik yazılarının makul bir zamanda hazırlanması, Yeminli Mali Müşavirlere bildirilmesi ve iade sürecinde karşılaşılan sorunların kısa bir zaman diliminde vergi dairesince çözüme kavuşturulması noktalarında yaşandığı belirlenmiştir. Bu kapsamda vergi dairelerine ilişkin mevcut yapıda ihracattan doğan KDV iade sürecine ilişkin çalışma prensiplerinin gözden geçirilmesi ve bir takım iyileştirmenin yapılması gerektiği tespit edilmiştir.
- Zaman Faktörünün de ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen önemli bir unsur olduğu belirlenmiştir. Buna göre, vergi dairelerince gerek KDV iade dosyalarının kontrolleri gerekse bu kontrollere ilişkin yapılan değerlendirmelerde farklılığı en aza indireyecek standart bir işleyişe ciddi düzeyde ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Yine ihracattan doğan KDV iade sürecini etkileyen bir diğer önemli konu-

nun Güvenilirlik Faktörü olduğu belirlenmiştir. Zira İnternet Vergi Dairesi uygulamalarının KDV iade sürecinde etkili olduğunu ifade eden bu faktörün, ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısına önemli düzeyde katkı sağladığı tespit edilmiştir.

- KDV iade sürecinin başarısını etkileyen bir başka faktörün de Risk Faktörü olduğu belirlenmiştir. KDV iadelerinin sorunsuz bir şekilde sonuçlandırılması bu süreçteki risklerin en aza indirilmesiyle doğru orantılıdır. Bu kapsamda araştırma neticesinde, KDV İadesi Kontrol Raporları ve KDV iadesine konu olan tutarın belirlenmesinde kullanılan yöntemin, KDV iade sürecinin başarısını etkilediği tespit edilmiştir.

- İhracattan doğan KDV iade sürecinin başarısını etkileyen unsurlardan bir diğeri Dikkat ve Özen Faktörü olarak belirlenmiştir. Araştırma elde edilen bulgulara göre bu faktörün, gerek yurtdışı hasılatların daha sağlıklı hesaplanması gerekse KDV İadesi Tasdik Raporları'nın daha dikkatli hazırlanması hususunda sürecin başarısına önemli derecede katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular KDV İade Servisi Çalışanlarının Yetkinliği'ne ilişkin bazı sorunların varlığına işaret etmiştir. Buna göre mevcut sistem içerisinde KDV İade Servisi Çalışanlarının yetkinliği, gerek nitelik gerekse nicelik bakımından iyileştirme yapılması gereken bir konu olarak tespit edilmiştir.

- Araştırma sonucunda elde edilen verilere göre, *Vergi Dairelerinin Etkinliği Faktörü*, *Zaman Faktörü* ve *Risk Faktörü*'ne ilişkin katılımcıların çeşitli özelliklerine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur.

Yapılan çalışmanın genel çerçevesi kapsamında ihracattan doğan KDV iade sürecinin başarısına katkı sağlamaya yönelik bazı öneriler aşağıda sıralanmıştır;

- Vergi Dairelerinin KDV iade sürecinde etkinliğinin artırılması bakımından bir takım iyileştirmeler yapılması gerekmektedir. Özellikle KDV iade sürecinde karşılaşılan sorunların YMM'lere kısa zamanda bildirilmesi, KDV İade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının vergi daireleri tarafından makul bir sürede hazırlanması ve süreçte karşılaşılan sorunların ilgili Vergi Daireleri ile kısa bir zamanda çözüme kavuşturulması hususlarında iyileştirmeler yapılmalıdır. Bu noktada, vergi dairelerinde görevli personelin çalışma prensibi bakımından performans odaklı çalışma sistemine geçilmesi bir öneri olarak sunulabilir. Pek çok kamu kurumunda uygulanan bir yöntem olan performansa yönelik çalışma sistemi vergi dairelerinde de aktif bir şekilde uygulanabilir. Bu sayede KDV iade dosyalarının ve KDV iade raporlarına ilişkin eksiklik yazılarının hızlı bir şekilde sonuçlandırılması sağlanmış olacaktır.

- Araştırmada elde edilen sonuçlara göre katılımcıların, KDV iade servisi çalışanlarının nitelik ve nicelik olarak yetkinliğinde tereddüt yaşadıkları görülmektedir. Bu tereddütlerin giderilmesi noktasında, KDV iade servislerindeki çalışan sayısının artırılmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte çalışan personelin mevzuat, uygulama ve yorumlama yeteneklerini geliştiren bazı örnek uygulamalarla KDV iade sürecine hâkimiyetinin sağlanmasına yönelik çalışmaların da yapılması gerekmektedir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 21.06.2016 tarihinde yapılan bir açıklamada KDV iadesi konusunda uzmanlaşma sağlamak amacıyla Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı “Anadolu İhtisas Vergi Dairesi Müdürlüğü” ile “Ankara İhtisas Vergi Dairesi Müdürlüğü”nün kurulduğu ifade edilmiştir (<https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp>). Bu uygulamanın yerinde olduğu ve ihtisas vergi dairesi sayısının hızla artırılması gerektiği söylenebilir.
- Bu konuda sunulan bir diğer öneri, KDV iade dosyalarının sonuçlanma sürelerine yöneliktir. Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından KDV iade dosyalarının ilgili Vergi Dairelerinde hangi aşamada olduğu periyodik dönemlerde kontrol edilebilir. Bunun sonucunda KDV iade dosyalarının uzamasına neden olan unsurlar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tespit edilerek, iadelerin daha kısa bir zamanda sonuçlanması sağlanabilir.
- Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ışığında getirilen diğer bir öneri de, Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Daireleri arasında sağlıklı iletişimin kurulabilmesine yönelik çalışmaların artırılmasına yöneliktir. Vergi dairelerinden iade sürecinde istenilen bazı belgeler faks aracılığıyla gönderilmekte bu da belgelerin kimi zaman rahatlıkla okunmasına engel teşkil etmektedir. Bu noktada araştırma kapsamında getirilen bir öneri olarak, belge akışının daha hızlı ve etkin sağlanmasında sadece Yeminli Mali Müşavirler ile vergi dairelerindeki görevli personelin kullanacağı e – posta sistemine geçilmesine yöneliktir. Bu sayede Yeminli Mali Müşavirler ile vergi daireleri arasında hem daha etkili hem de sonuç odaklı iletişim kurulması sağlanabilecektir. Zira Yeminli Mali Müşavirler ile Vergi Daireleri arasında gerçekleşecek güçlü iletişim ihracattan doğan KDV iade sürecinin etkinliğini ciddi şekilde arttıracaktır.

KAYNAKÇA

Ainsworth, R. T. (2012). “Refund Fraud? -Real- Time Solution! Digital Security Borrowed From The Vat”. *Boston University School of Law Working Paper*, March 2012.

Akdemir, N. (2008). *E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi*

Eğirdir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamasının İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akın, M. (2010). *Türkiye’ de İhracatta Katma Değer Vergisi İade Sistemi: Afyonkarahisar İli Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). “Maliye Alanında e – Teknolojiler ve Etkinliği”. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1, 13- 23.

Bilginli, N. K. (2011). “Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)”. *Dış Dene-tim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 175.

Büyükoztürk, Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliş-tirmede Kullanımı”. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 32, 480-483.

Çakır, C. (2015). “E-Devlet Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 7, 37-48.

Çelik, M. (2006). İhracatı Teşvik Tedbirleri ve İhracatta KDV İstisnası, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Ensti-tüsü.

Çetin, C. (2007). “Şirket Derecelendirilmesinde Faktör Analizi Kullanımı ve Sektörlere Yönelik Bir Uygulama”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3, 53-74.

Demir, E. (2010). *Türkiye’ de İhracatta KDV İstisnası ve Avrupa Birliği Uygula-ması ile Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dünya Gazetesi, Ekonomi Haberleri, <http://www.dunya.com/ekonomi/vergi/kdv-iadeleri-hizlanacak-288291h.htm>, Erişim Tarihi: 24.01.2016.

EBA Tax Committee (European Business Association Tax Committee), *In Close Up: Vat Refund*, July 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). *2015 Yılı Performans Programı*, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Güncel Duyurular, <https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp>, Erişim Tarihi: 27.06.2016.

Gerçek, A. (2010). “Gelir İdaresi Başkanlığında E-Devlet Uygulamaları”. *Bilanço Dergisi*, 122, 79.

Harrison, G. ve Krelve, R. (2005). “VAT Refunds; A Review of Country Ex-perience”, *IMF Working Paper*, No: W/05/218, November 2005.

Keen, M. (2007). “VAT Attacks!”, *IMF Working Paper*, No: WP/07/142, June 2007.

Laleli, D. (2013). İhracatta Vergi İadesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özbek, M. (2007). *E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında "VEDOP" Projesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Patır, S. (2009). "Faktör Analizi ile Öğretim Üyesi Değerleme Çalışması". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4, 83.

Şal, H. (2011). *Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası; Antalya İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şataf, C., Çiçek, H. G. ve Dikmen, S. (2014). "Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında E-Devlet Uygulamalarının Toplumsal Algı Düzeyi Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi*, 9 (2), 1-13.

Tozar, Ö. (2007). *KDV İade İşlemlerinde Hesaplama Yöntemleri Muhasebeleştirme ve Bir Öneri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Turanlı, M., Taşpınar-Cengiz D ve Bozkır, Ö. (2012). "Faktör Analizi ile Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralanması". *Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 17, 45-68.

Türkay, H. ve Ünsal, H. (2008). "Türkiye' de İhracatta Uygulanan KDV İadesinin İhracata Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz". *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Temmuz-Aralık 2008-2.

Üstün, A. ve Ziyagil, A. M. (2005). "Kamu Personelinin Kurum İçi Memnuniyet ve Algılama Düzeylerinin Farklı Değişkenler Açısından Karşılaştırmasına Yönelik Bir Çalışma; Amasya İli Örneği". *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 3, 609-622.

Yıldız, F. (2011). İhracatta KDV İstisnası Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

VERGİ EĞİTİMİNİN ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİNİN VERGİ BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR ARAŞTIRMA*

Yrd.Doç.Dr. Uğur ÇİÇEK**
Yrd.Doç.Dr. Ferhat BİTLİSLİ***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2017; 10 (2): 261-278

Öz

Vergi bilinci, devletin görevlerini yerine getirebilmesi açısından verginin önemini bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istekliliklerinin düzeyini ifade etmektedir. Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede sadece yasal yaptırımların ve caydırıcı politikaların yeterli olmaması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamayı da gerekli kılmaktadır. Toplumda vergi bilincinin oluşturulmasıyla gönüllü uyum düzeyinin artırılması mümkündür. Vergi bilincinin oluşturulmasındaki en önemli unsur toplumun eğitim düzeyi ve eğitim uygulamalarının içerisinde vergi ile ilgili eğitim faaliyetlerinin etkinliğidir.

Bu çalışmada, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi öğrencilerinin vergi farkındalığı ve bilincinin oluşmasında, vergi eğitiminin etkisinin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Öğrencilerin vergi bilinci, literatürde daha önceden farklı araştırmacılar tarafından kullanılmış olan anketlerin geliştirilmesi suretiyle hazırlanan sorular vasıtasıyla ölçülmektedir. Bu suretle, bu iki öğrenci grubu arasındaki vergi bilinci açısından farklılık gözlemlenerek vergi eğitiminin vergi bilinci üzerindeki etkisi değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Bilinci, Vergi Farkındalığı, Vergi Eğitimi, Vergi Uyumlu

JEL Kodları: H26, H20, A23

* Makalenin gönderim tarihi: 07.12.2016; Kabul tarihi: 16.01.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 40

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak ZTYO, Muhasebe Finansal Yönetim Bölümü Öğretim Üyesi, ugur-cicek@mehmetakif.edu.tr

*** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak ZTYO, Muhasebe Finansal Yönetim Bölümü Öğretim Üyesi, fbitlisli@mehmetakif.edu.tr

EFFECT OF TAX EDUCATION ON THE CONSCIOUSNESS AND AWARENESS OF UNIVERSITY STUDENTS ABOUT TAX: A RESEARCH

ABSTRACT

The tax consciousness means that the level of willingness to meet the tax responsibilities of individuals who are aware of the importance of taxation in terms of the performance of state's functions. Inadequacy of the legal enforcement and the dissuasive politics solely in the struggle of the unrecorded record economy and the tax evasion requires the voluntary obedience of taxpayers to taxation. It is possible to increase voluntary compliance by creating the tax consciousness in the society. The most important factor in the creation of the tax consciousness is the educational level of the society, and the efficiency of educational activities related to taxation in the educational practices.

In this study, it is aimed to determine the effect of tax education on the creation of the awareness and consciousness of the students in the Mehmet Akif Ersoy University. The tax consciousness of students is evaluated with a questionnaire form developed by collecting the questions of the questionnaires prepared and used by various researchers previously in the literature. In this way, the effect of tax education on the tax consciousness is evaluated by determining the difference between those two kinds of student groups in terms of tax consciousness.

Keywords: Tax Awareness, Tax Consciousness, Tax Education, Tax Compliance

JEL Codes: H26, H20, A23

1.GİRİŞ

Kamu kesiminin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin etkin bir şekilde toplanabilmesi için, devlet tarafından mükelleflerin vergi gayretini arttırmaya yönelik birçok zorlayıcı ve yasal düzenlemeler yapılmakla birlikte, mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını olumlu yönde teşvik etmek amacıyla da çeşitli politikalar uygulanmaktadır. Vergilerin başarılı bir şekilde toplanabilmesi için devletlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri noktasında takındıkları tutum ve davranışları etkileyen faktörleri doğru tespit etmeleri ve bu tespitler doğrultusunda politikalar geliştirmeleri gerekmektedir (İzgi ve Saruç, 2011: 141). Vatandaşların vergiyi kendilerinden zorla alınan para olarak değil de, kamu hizmetlerinin karşılanmasının bir bedeli olarak değerlendirmeleri gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi ve vergi kaçakçılığını önlemede sadece uygulanan yasal yaptırımlar ve caydırıcı

politikalar yeterli olmadığı için, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ile vergilerin etkin bir şekilde toplanması mümkündür. Gönüllü uyum düzeyinin artırılmasında, toplumun vergi bilincinin oluşturulması en önemli etkenlerden birisidir.

Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin karşılanması için mükelleflerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini; fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmaları gerekmektedir (Zorlu, 2012: 6). Bu da vergi bilincinin artırılmasıyla sağlanabilmektedir.

Bir toplumda vergi bilincinin oluşması için verginin ilk olarak bireyler tarafından algılanması ve bu değerlerin içselleştirilmesi gerekmektedir. Vergi bilincine sahip bir toplum; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi gelirlerinin devlet için anlamını kavrayan ve vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme istekliliği olan bireylerden oluşmaktadır (Özen vd., 2015: 280). Söz konusu isteklilik düzeyi ne kadar yüksek olursa vergi bilinci de o kadar yüksek olmaktadır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda mükellefler, toplanan vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini; dolayısıyla ödedikleri vergilerin nereye kullanıldığını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler (Yegen, 2013: 6). Vergi bilincinin toplumda yerleşmesine paralel olarak vatandaşların hükümetlerden beklentileri artacaktır. Ayrıca vatandaşlar hükümet politikalarını daha fazla sorgulamaya başlayacaktır. Kısaca vergi bilinci yüksek olan mükellefler aynı zamanda, bilinçli birer vatandaş olacaktır (Güner, 2008: 8).

Vergi bilincini arttırmada en önemli faktörlerin başında vergi eğitimi gelmektedir. Henüz mükellef olmayan vatandaşların vergi konusunda bilinçlendirilmesiyle; toplumsal yükümlülüklerine karşı daha sorumlu bireyler yetiştirilmekte ve vergilendirme ile ilgili önyargılı davranışları da kontrol altına alınmaktadır.

Bu çalışmada vergi bilincinin oluşmasında vergi eğitiminin önemini değerlendirmek açısından Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeyde vergi ile ilgili eğitim (Kamu Maliyesi, Vergi Hukuku, Türk Vergi Sistemi) almış olan öğrenciler ile vergi eğitimi almamış olan öğrenciler üzerinde vergi bilincini ölçmeye yönelik bir araştırma yapılmaktadır. Araştırmanın sonucunda, öğrencilerin vergi bilinci düzeyi tespit edilmekle birlikte vergi eğitimi almış olan öğrencilerle almamış olan öğrenciler arasındaki farklılıklar da ortaya konulmaktadır. Potansiyel mükellef ve meslek mensubu olan vergi dersi almış öğrencilerin vergi

bilincinin yüksek olması mezun olduktan sonra oluşturacakları etki nedeniyle önem arz etmektedir.

2. VERGİ BİLİNCİ KAVRAMI

Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiler özel kesimden kamu kesimine doğru bir fon/kaynak aktarımı işlemi oluşturmaktadır. Dolayısıyla, mükellefler açısından vergi ödemek bir maliyet bir başka deyişle yük oluşturmaktadır. Bu durum mükelleflerin bu yükten kurtulma yönünde birtakım çabalara (vergiden kaçınma, vergiyi kaçırma, vergiyi yansıtırma vb.) girişmesine yol açmaktadır. Mükellefler, kendileri açısından mali yük olma özelliği taşıyan vergiye karşı ya gönüllü olarak ödeme ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önüne alarak ödememe şeklinde bir tepki ortaya koyarlar (Şentürk, 2014: 130-131). Vergi ödemek bir vatandaşlık görevidir. Vatandaşların bu görevlerini tam olarak yerine getirmeye istekli olabilmeleri için vergi ödemenin ne anlama geldiğini sorgulamaları beklenirken; devletin de mükellefleri gereksiz formalitelerle boğmaması, eşit, adaletli ve basit bir vergi sistemi oluşturması gerekmektedir (Cansız, 2006: 132). Vergilendirme ile ilgili belirlenen hedeflere ulaşabilmek için yükümlülerin bakış açılarının iyileştirilmesine ve bununla ilgili genel kabul görmüş ahlaki normların geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle de vergi bilinci ve vergi ahlaki kavramları büyük önem taşımaktadır (Organ ve Yegen, 2013: 244). Vergi sisteminin düzenli ve verimli bir şekilde işleminde şüphesiz mükelleflerinin vergiyi nasıl algıladıkları, mevcut vergi sistemine karşı düşünceleri ve vergi ödemeye ne kadar gönüllü oldukları önem arz etmektedir (Yegen, 2013: 5). Vergi mükelleflerinin vergi uygulamaları karşısındaki tutum ve davranışları, mükelleflerde vergiye uyumun ve dolayısıyla vergi bilincinin bir yansıması olup, bu yansımanın toplum açısından tespitinin yapılabilmesi için mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyebilecek faktörlerin bilinmesini önemli kılmaktadır. Kavramsal olarak vergi bilinci verginin niçin ödendiği sorusunun mükellef nezdinde cevaplandırılabilir olmasıyla doğrudan ilgilidir (Bağdigen ve Erdoğan, 2010: 106).

Vergi bilincinin tanımına ilişkin literatürde birbirine yakın pek çok ifade olmakla birlikte genel olarak bakıldığında, tanımların ana noktasını bireylerin vergiyi algılamaları ve ödemedeki isteklilikleri oluşturmaktadır. Akdoğan (2003), vergi bilincini kamu hizmetlerinin sağlanması bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirmekteki istekliliklerinin düzeyi olarak tanımlamıştır. Devletin görevlerini yerine getirmesinde ve toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında verginin taşıdığı önemi bilen ve bu bilinç içerisinde ödevlerini olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirme çabası içerisinde olan bir

toplumsal davranış biçimi vergi bilincinin temelini oluşturmaktadır. Vergi bilincinin oluşturulması, konu ile ilgili sağlıklı politikaların belirlendiği ve sabırla uygulamaya dönüştürüldüğü bir süreç ile mümkündür. Ayrıca gerekli mesajların verilmesi yaratılan etkilerin sürekliliği ve kalıcılığının sağlanması, toplanan vergilerle sunulan hizmetlerin tekrar ve etkin bir şekilde topluma döndüğü kanaatinin oluşmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi bilinci; bireysel bir konu olmaktan çok toplumsal nitelik taşır ve genelleyen tavır ve davranışlar uygulamanın başarısını belirler (Akdoğan 2003: 181). Bir toplumda vergi bilincinin oluşması için verginin ilk olarak bireyler tarafından algılanması ve bu değerlerin içselleştirilmesi gerekmektedir (Özen vd., 2015: 280). Vergi bilinci, mükelleflerin vergiyle ilgili sahip oldukları farkındalık düzeyidir. Burada bahsedilen vergi farkındalığı, bireylerin vergi mevzuatı, mevzuatta yapılan değişikliklerin takibi ve vergi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olmasını ifade etmektedir. Verginin neden ödendiğinin farkındalığı ise, vergilerin yararlanan kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak görülmesini ifade etmektedir (Taytak, 2010: 499).

Vergi bilinci, vergilemeyi siyasi araç olarak görmekten çok, vergilemenin sosyal ve ekonomik faydalarının farkında olan çoğu gelişmiş ülkenin yerleştirmeye çalıştığı bir olgudur (Sarı, 2016: 30). Vergi bilincinin sağlandığı toplumlarda, vergiye gönüllü uyum kendiliğinden artarken; vergi bilincinin düşük olduğu toplumlarda, vergiyi kaçırma ya da vergiden kaçınma gibi vergiye karşı olumsuz davranışlar ortaya çıkmaktadır (Birinci, 2010: 94). Burada göz önünde tutulması gereken diğer bir husus; konunun, bir ülkede yalnızca mali fedakârlıklarda bulunması öngörülen kesimlerin sahip olmaları gereken bilinç düzeyi ile değil, aynı zamanda yönetme ve yönlendirme görevi verilenlerin bilinç düzeyi ile de yakından alakalı olduğudur (Zorlu, 2012: 26).

Bir ülkede vergi bilincinin oluşturulması, kayıt dışı ekonomiyi önemli oranda azaltırken; sosyo – ekonomik gelişmelerin yaşanmasını da sağlamaktadır. Ayrıca vergi idaresinin organizasyonları ve vergi denetimleri kolaylaşarak daha hızlı ve etkin olur. Bireyler ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını denetlemek için ise vergi tekniğinin açık, şeffaf ve net olması konusunda otoriteye baskı yaparak demokrasinin gelişimine katkı sağlamış olurlar (Sarı, 2016: 32). Toplumda vergi bilinci ne kadar arttırılırsa, devletin gücü ve devletin sağlayacağı imkânlar (daha iyi eğitim, daha iyi sağlık hizmeti gibi) da o oranda arttırılmış olacaktır (Taytak, 2010: 499). Çünkü kişilerin vergi ödememesi, sadece devlete zarar vermemekte, aynı zamanda devletin sunduğu hizmetlerin de vergiler ile karşılanması nedeni ile kişilerin kendisinin, yakınlarının ya da toplumun devletin sunduğu hizmetlerden gereği gibi yararlanamamasına neden olmaktadır. Uzun dönemde ise

devlet gelirlerindeki azalma ekonomiyi olumsuz yönde etkilemektedir (Yardımcıoğlu, 2014: 97).

3. VERGİ BİLİNCİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi bilincinin oluşumunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin başında; demografik yapı, eğitim, vergi sisteminin yapısı, kaynakların etkin kullanımı, ülkenin sosyo-kültürel ve politik yapısı ile dini inançlar yer almaktadır.

Demografik Yapı: Vatandaşların yaş, cinsiyet, medeni durum ve mesleki durumları vergi farkındalığında önemli etkenlerdir. Örneğin; öğretmen ya da memurun ödediği vergi ile serbest meslek erbabı ve tüccarın ödediği vergi farklıdır. Aynı gelire sahip ama icra ettikleri meslek sebebiyle farklı zahmetlerde bulunmaları ve aynı vergiyi ödemeleri durumunda ağır şartlarda çalıştığını ifade eden mükellef subjektif vergi yükünü daha çok hissedecektir. Yapılan araştırmalar evli olan mükelleflerin bekârlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Çünkü evli bireylerin sorumluluğunun daha fazla olması gelir kaybına tahammülün olmaması sonucunu doğurmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda; genelde kadınlara göre erkeklerin daha fazla vergi kaçırdığı görülmüştür. Nedeni ise genel olarak çalışma alanlarında erkeklerin fazla olmasıdır (Alkan, 2009: 19), (Birinci, 2010: 108), (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 122).

Eğitim: Eğitim faktörü, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Nitekim bu çalışmada da vergi bilincinin oluşmasında vergi eğitiminin önemi vurgulanmaktadır. Toplumda vergi bilincinin oluşturulması ve vergi ahlakının geliştirilmesi yükümlülerin vergi konusunda aldıkları eğitimle alakalıdır. Çünkü eğitim, bireyi iyi vatandaş olma, katılımcı olma, sorgulayabilme, bilgiye ulaşabilme gibi pek çok yönüyle geliştirme gücüne sahiptir. Eğitimin toplumun en küçük bireyi olan çocuklardan başlanması vergi bilincinin geniş alanlara yayılması için önemlidir. Bugünün çocukları yarının büyükleri olduğunun bilinç ve sloganiyla vergi bilinci gelecek nesillere aktarılmalıdır (Egeli ve Diril, 2014: 36).

Vergi Sisteminin Yapısı: Mükellef davranışları üzerinde belirleyici olan unsurlardan bir tanesi de vergi sisteminin yapısıdır. Çünkü sade, anlaşılabilir ve ağır formalitelerin olmadığı bir yapı mükelleflerin yasalara uygun davranmalarına ve vergiye gönüllü uyumuna katkıda bulunmaktadır. Vergi yapısının karmaşık olması, mükelleflerin farkında olmadan da vergiye uyumunun azalmasına neden olacaktır. Muafiyet ve istisna gibi uygulamalarda bazı kesimlerin diğerlerine göre avantaj sağlaması, mükelleflerin vergilemedeki adalet ve eşitliği yargılamalarına

ve vergi ödeme konusunda olumsuz tutum ve davranış sergilemelerine yol açabilmektedir. Vergi kanunlarının sıkça değişmesi ve vergi aflarının çıkarılması mükelleflerin vergilemede adaletsizliğin olduğu algısını artıracak ve vergiye uyum düzeyini de azaltacaktır.

Kaynakların Etkin Kullanımı: Vatandaşların ödedikleri verginin ne şekilde kullanıldığını bilmesi vergiye karşı tutumlarını etkilemektedir. Kaynakların etkin kullanıldığı ve israf edilmeden harcamaların yerinde yapıldığı algısı, mükelleflerin vergiyi üzerlerinde bir yük olarak değil de kamu hizmetlerinin sağlanabilmesi için gerekli olan bir ödeme olarak görmelerini sağlayacaktır.

Sosyo-Kültürel Yapı: Ülkenin sosyal ve kültürel koşulları da bireylerin vergiyi algılamalarını ve vergi bilincini etkilemektedir. Sosyal ve kültürel faktörler içerisinde toplumun kültürel değerleri, inançları, yaşam düzeyleri, aile yapısı, sosyal gruplar, danışma grupları yer almaktadır. Örneğin, bireylerin tutum ve davranışları, içinde buldukları topluluğa göre farklılıklar göstermektedir (Taytak, 2010: 499).

Din Faktörü: Günümüzdeki medeni toplumlarda, tamamen dini tavsiyelere dayanan vergi sistemleri bulunmamasına rağmen verginin kutsallığını ve verginin ihmal edilmesinin dini açıdan hoş görülmediğini belirten açıklamaların, hayatını dini tavsiyelere göre yönlendiren yükümlüler üzerindeki etkileri büyüktür (Zorlu, 2012: 33). Nitekim Yeşilyurt (2015) yaptığı araştırma neticesinde İlahiyat Bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik ifadelerle maliye bölümü öğrencilerine kıyasla daha fazla katıldıkları sonucunu tespit etmiştir.

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Vergi bilincinin oluşmasında en önemli faktörlerin başında eğitim unsuru yer almaktadır. Ülkemizde özellikle son yıllarda eğitim ve eğitimin içinde vergi faaliyetlerinin vergi bilinci üzerindeki etkilerinin ölçülmesine yönelik çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu konuda yapılan bazı çalışmalar;

Ömürbek vd.(2007), üniversitenin son sınıfına gelmiş öğrencilerin vergi bilincini ölçmek amacıyla Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF dördüncü sınıf öğrencilerine yönelik bir çalışma yapmışlardır.

Çakır (2010); ilköğretim okullarının 3., 4. ve 5. Sınıflarında öğrenim gören 10–12 yaşlarındaki öğrencilere vergi bilinci vermek için bir internet sayfası tasarlanmış ve geliştirilmiştir.

Taytak (2010); ilköğretim II. kademe öğrencilerinin vergi bilincini tespit etmek ve vergi bilincinin oluşmasında etkili olan faktörlerin neler olduğunu belirlemek amacıyla yönelik bir çalışma yapmıştır.

Zorlu (2012); Ankara ilinde ilköğretim 09-15 yaş grubu arasındaki 3-8. sınıf öğrencilerinin vergi kavramından ne anladıklarını belirlemek ve sahip oldukları vergi bilinçlerini ölçmek amacı ile 3-8. sınıf arasındaki 500 ilköğretim öğrencisine anket yapmıştır. Vergi bilinci, vergiyi tanıma, tanımlama, vergiye uyumu değerlendirme, vergisini ödeyenlere ve vergisini ödemeyenlere bakış, vergi kaçırma eylemlerine yaklaşım açısından ilköğretim öğrencilerinin yüksek düzeyde olumlu davranışlara sahip olduğunu belirlemiştir.

Sağlam (2013); gelecekte potansiyel vergi mükellefi olarak değerlendirilen öğrencilerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının belirleyicisi olarak vergi algıları ve vergi bilinçlerinin ölçülmesini hedeflemiştir. Çalışma Hitit Üniversitesi İİBF son sınıf öğrencileri üzerinde yapılmıştır. Çalışma sonucunda; verginin bir vatandaşlık görevi olduğu, toplum yararına olduğu ve ahlaki bir konu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yegen (2013); Adana ilinde muhasebe meslek mensuplarının mükellef davranışları üzerindeki etkileri üzerine bir araştırma yapmış ve neticesinde muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinc ve vergi ahlaklarının oldukça yüksek çıktığını tespit etmiştir.

Özen vd. (2015); bireyin vergiyi ne şekilde algıladığı, hangi bilinç düzeyine sahip olduğu ve nasıl bir tutum sergilediğini ölçmek amacıyla İzmir'de ortaokul düzeyindeki bazı öğrenciler üzerine anket çalışması yapmışlardır. Elde edilen bulgular öğrencilerin vergi konusunda belirli bir algı düzeyine ulaştıklarını göstermiştir.

Yeşilyurt (2015); Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Maliye Bölümü ve İlahiyat Fakültesi öğrencilerine anket uygulaması yapmış ve çalışma neticesinde ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakına yönelik ifadelerle maliye bölümü öğrencilerine kıyasla daha fazla katıldıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Demir ve Ciğerci (2016); Vergi bilincinin oluşumunda eğitimin rolünü tespit etmek amacıyla, ilköğretim öğrencileri üzerinde yapılan ampirik bir çalışma yürütmüştür. Bu amaçla, öncelikle hedef öğrencilerin vergi bilinc düzeyleri tespit edilmiştir. Daha sonra aynı öğrencilere eğitimler verilmiş ve vergi bilinc düzeyleri tekrar tespit edilmiştir.

5. METODOLOJİ VE BULGULAR

Bu bölümde, araştırmanın amacı yöntemi, örnekleme, araştırmada kullanılan veri toplama araçları, araştırmanın hipotezleri hakkında bilgi verilecektir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacını, vergi farkındalığı ve bilincinin oluşmasında, vergi eğitiminin etkisini ölçmek oluşturmaktadır.

Araştırmanın amacına bağlı olarak test edilecek hipotezler aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

H1: Öğreniminde vergi dersi alan öğrenciler ile vergi dersi almayan öğrenciler arasında vergiye karşı tutum bakımından fark yoktur.

H2: Öğreniminde vergi dersi alan öğrenciler ile vergi dersi almayan öğrenciler arasında vergi bilinci bakımından fark yoktur.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Anket veri toplama tekniğine dayanan çalışmanın ana kütesini Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde eğitim gören öğrenciler oluşturmaktadır. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Önlisans, Lisans ve Lisansüstü düzeyinde toplam 24.538 öğrenci eğitim görmektedir. Çalışma kapsamında tesadüfi örneklem yöntemi ile 414 öğrenciye yüzyüze anket yapılmıştır. Ana kütle için örneklem yeterliliği 378 olarak hesaplanmıştır.

Vergiye karşı tutum ve vergi bilincinin oluşması ve artırılmasını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacı ile Ömürbek ve diğerleri (2007) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanmak suretiyle oluşturulan anket formu kullanılmıştır. Anket formu 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm; demografik bilgiler, ikinci bölüm; vergiye karşı tutum ve davranışlar, üçüncü bölüm de vergi bilincine ilişkin ifadelerden oluşmaktadır. Katılımcılardan her bir ifade için beş-puanlı bir ölçek dâhilinde 1'den (kesinlikle katılmıyorum) 5'e (kesinlikle katılıyorum) kadar görüş belirtmeleri istenmiştir.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirlikleri Cronbach's Alpha Testi ile hesaplanmıştır. İç tutarlılık analiz sonucunda ölçeklerin güvenilirliği genel kabul en az 0,70 (Kayış, 2006, 403-419) olduğu düşünüldüğünde, ölçeğin toplam puanlarına ilişkin güvenilirlik katsayılarının kabul edilebilir düzeyde olduğu görülmektedir (Tablo 1).

Tablo-1: Güvenilirlik Analizi

Ölçekler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha
Vergiye Karşı Tutum Ölçeği	16	0,75
Vergi Bilinci Ölçeği	10	0,843

Araştırma kapsamında elde edilen veriler istatistik paket programı ile değerlendirilmiş ve analize hazır hale getirilmiştir. Verilere normallik analizi yapılmış ve verilerin normal dağılıma uyduğu tespit edilmiştir (-1,96/+1,96). Vergi eğitimi alan öğrenciler ile vergi eğitimi almayan öğrenciler arasında Vergiye Karşı Tutum ve Vergi Bilincinin Oluşması

bakımından fark oluşup olmadığını analiz etmek amacı ile Frekans Analizi ve Bağımsız İki Örnek T-Testi yapılmıştır.

5.1. Araştırmanın Bulguları

5.3.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılanların Cinsiyet, Eğitim Durumu ve vergi eğitim ile ilgili bilgileri Tablo 2’de yer almaktadır.

Öğrencilerin demografik verileri incelendiğinde araştırmaya katılanların % 42’sinin kadın, % 58’nin erkek olduğu ve % 36,2’sinin vergi ile ilgili konularda eğitim aldığı, % 63,8’nin ise vergi ile ilgili eğitim almadıklarını bildirmişlerdir. Araştırmaya katılanların % 69,6’sının 22- 25 yaş aralığında olduğu, % 50,5’nin ise 1.000 TL ile 1.500 TL arasında gelir elde ettiği, eğitim düzeyi bakımından ise öğrencilerin % 30,9’u önlisans, % 60,1’i lisans, % 6,5’i yüksek lisans ve % 2,4’ü ise doktora düzeyinde eğitim almakta oldukları tespit edilmiştir.

Tablo-2: Öğrencilerin Demografik Bilgileri

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	174	42
	Erkek	240	58
	Toplam	414	100
Eğitim Durumu	Önlisans	128	30,9
	Lisans	249	60,1
	Lisansüstü	27	6,5
	Doktora	10	2,4
	Toplam	414	100
Vergi Eğitimi	Evet	150	36,2
	Hayır	264	63,8
	Toplam	414	100
Yaş	18-20	78	18,8
	22-25	288	69,6
	26-29	48	11,6
	Toplam	414	100
Aylık Harcama	1001 TL - 1500 TL	209	50,5
	1501 TL - 2000 TL	185	44,7
	2000 TL ve üzeri	20	4,8
	Toplam	414	100

5.3.2. Vergiye Karşı Tutum

Araştırmaya katılan öğrencilerin vergiye karşı tutumlarını belirlemek amacı ile yöneltilen 16 ifadeye vermiş oldukları cevapların ortalaması Tablo 3'deki gibidir. Tablo 3 incelendiğinde vergi eğitimi alan öğrencilerin vergiye karşı tutumlarında belirleyici olan faktörlerden en önemlileri; Vergilendirmeyi hukuki bir konu olarak görmeleri (4,59), vergiyi sosyal sorumluluk anlayışının bir parçası olarak görmeleri (4,44), vergiyi kutsal bir vatandaşlık görevi olarak görmeleri (4,36), vergi yükü fazla olduğunda kayıtdışılığın yüksek boyutlarda olacağı görüşü (4,12), bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü arttırdığı görüşü (3,92) gelmektedir. Vergi dersi alan öğrencilerin vergiye karşı tutumlarının belirlenmesinde en düşük ortalama ise vergiyi özel yatırımların önünde bir engel olarak görmeleri (2,73)'dir.

Vergi eğitimi almayan öğrencilerin vergiye karşı tutumlarında belirleyici olan en önemli faktörler ise; bir mükellef olarak ödenen vergilerin tamamının farkında olmaları (3,36), yolsuzluk haberlerinin vergi ödemekten kaçınmayı sağladığı görüşü (3,32); vergi mevzuatının oldukça karışık ve anlaşılması zor olarak görmeleri (3,22), vergiyi kutsal bir vatandaşlık görevi olarak görmeleri (3,21) şeklinde sıralanmaktadır. Vergi dersi almayanlar için en düşük ortalama sahip olan ifade; vergi oranları yüksek olduğu için devletin yeterli vergi geliri toplayamadığı düşüncesidir (2,35).

Ortalamalar karşılıklı olarak incelendiğinde vergi eğitimi alan öğrencilerin vergi dersi almayan öğrencilere göre vergiye karşı tutumun belirlenmesine yönelik daha yüksek puanlar vermiştir. Bu sonuçlar mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını olumlu yönde teşvik etmek amacıyla uygulanan politikalardan birinin vergi eğitimi olabileceğini göstermektedir.

Tablo-3: Öğrencilerin Vergiye Karşı Tutumları (Karşılaştırmalı)

	Vergi Eğitimi Alan			Vergi Eğitimi Almayan		
	N	Ortalama	Standart Sapma	N	Ortalama	Standart Sapma
Vergi sosyal sorumluluk anlayışının bir parçasıdır	150	4,44	0,64	264	2,93	1,53
Vergi kutsal bir vatandaşlık görevidir	150	4,36	0,74	264	3,21	1,32
Bugün ödenmeyen vergiler gelecek nesillerin vergi ve borç yükünü artırmaktadır	150	3,92	1	264	3,1	1,47
Vergi yükü fazla olduğu için kayıt dışılık büyük boyutlardadır	150	4,12	1	264	3,1	1,52
Vergilendirme hukuki bir konudur	150	4,59	0,57	246	3,09	1,3
Vergilendirme ahlaki bir konudur	150	4,01	1,08	264	2,58	1,26
Vergimi tam ve doğru olarak ödemezsem devlet hizmetleri aksayacaktır	150	3,21	1,34	264	2,35	1,36
Vergi oranları yüksek olduğu için devlet yeterli vergi geliri toplayamamaktadır	150	3,98	0,86	264	2,76	1,25
Yolsuzluk haberleri vergi ödemekten kaçınmayı sağlamaktadır	150	3,43	1,05	253	3,32	1,4
Yüksek vergi oranları karşısında mükelleflerin vergi ödemekten kaçınması doğaldır	150	3,79	1,17	264	2,94	1,45
Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım	150	3,26	1,16	264	3,36	1,22
Vergi mevzuatımız oldukça karışık ve anlaşılması zordur	150	3,09	1,09	264	3,22	1,43
Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim	150	3,13	0,9	264	2,84	1,31
Vergi özel yatırımların önünde bir engeldir	150	2,73	1,07	264	3,39	1,31
Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından yerinde kullanıldığına inanıyorum	150	3,16	0,92	264	2,89	1,34
Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır	150	3,27	1,14	264	2,89	1,68

5.3.3. Vergi Bilincinin Oluşması ve Arttırılmasını Etkileyen Faktörler

Araştırmaya katılan öğrencilerin vergi bilincinin ve arttırmasını etkileyen faktörler belirlenmesine yönelik olarak yöneltilen 10 ifadeye vermiş oldukları cevapların ortalaması Tablo 4'deki gibidir. Tablo 4 incelendiğinde vergi eğitimi alan öğrencilerin vergi bilincinin oluşması ve arttırılmasını etkileyen faktörler arasında en önemlileri; ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığını bilinmesi (4,31), daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi (4,37), adil bir vergi reformu (4,41), medyada sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun

vurgulanması (4,03)'dir. En düşük ortalamaya sahip faktör ise reklam kampanyalarıdır (3,30).

Vergi eğitimi almayan öğrencilerin vergi bilincinin oluşması ve artırılmasını etkileyen faktörler arasında en önemlileri ise; ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi (3,61), adil bir vergi reformu (3,44), aile içi eğitim ve okul eğitimi (3,36) ve ağır cezai yaptırımlar (3,36) olarak sıralanmaktadır. En düşük faktör ise ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşa yansımadır (2,77).

İfadelere verilen cevapların ortalamaları karşılaştırıldığında vergi eğitimi alan öğrencilerin ifadelerine verdikleri cevapların ortalamalarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonuç vergi eğitiminin devletin görevlerini yerine getirebilmesi açısından verginin önemini bilen bireylerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki istekliliklerinin artmasına katkı sağladığını göstermektedir.

Tablo-4: Vergi Bilincinin Oluşması ve Artırılmasını Etkileyen Faktörler

	Vergi Eğitimi Alan			Vergi Eğitimi Almayan		
	N	Ortalama	Standart Sapma	N	Ortalama	Standart Sapma
Ödenen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi vergi bilincini artırmaktadır.	150	4,31	0,97	253,00	3,61	1,38
Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi vergi bilincini artırmaktadır	150	4,37	0,64	253,00	3,30	1,17
Adil vergi yükü dağılımı sağlayacak bir vergi reformu vergi bilincini artırmaktadır.	150	4,41	0,72	253,00	3,44	1,22
Toplumun eğitim seviyesinin yükselmesi vergi bilincini artırmaktadır.	150	4,27	0,87	253,00	3,21	1,42
Aile içi eğitim ve okul eğitimi vergi bilincini artırmaktadır.	150	3,86	1,00	253,00	3,36	1,18
Vergisini ödemeyenlere ağır cezai yaptırımlar getirilmesi vergi bilincini artırmaktadır.	150	3,56	1,48	253,00	3,36	1,30
Ekonomik ve mali politikaların sonuçlarının vatandaşa yansımaları vergi bilincini artırmaktadır.	150	3,67	1,28	253,00	2,77	1,07
Medyada, sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanması vergi bilincini artırmaktadır.	150	4,03	0,87	253,00	3,42	1,20
Toplumun gelir seviyesi artması vergi bilincini artırmaktadır.	150	3,92	1,10	253,00	3,36	1,20
Reklam kampanyaları vergi bilincini artırmaktadır.	150	3,30	1,09	253,00	3,24	1,41

Vergi bilincinin oluşması ve artırılmasını etkileyen faktörler arasında vergi eğitimi alan ve almayan öğrencilerin farkı incelendiğinde ise; ödenen

vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi, daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi, adil bir vergi reformu, toplum eğitim seviyesinin yükselmesinin, medyada sempozyum ve kongrelerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun vurgulanması faktörleri en büyük farklılık oluşturan faktörlerdir.

5.3.4. t-Testi Analizleri

Tablo 5’de araştırmanın amacına uygun olarak belirlenen hipotezler vergi eğitimi alan ve almayan öğrencilerin “Vergiye karşı tutumları”, ve “Vergi bilincinin artırılması ve oluşturulmasına” ilişkin ifadelere vermiş oldukları cevapların ortalamaları üzerinden “Bağımsız İki Örnek t-Testi” ile sınanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla vergiye karşı tutum ölçeği içerisinde yer alan “Vergi özel yatırımların önünde bir engeldir” olumsuz ifadesi tersine çevrilerek puanlanmış ve ortalamaya dahil edilmiştir.

Öğrencilerin vergiye karşı tutumlarının öğrencilerin vergi dersi alıp almama bakımından farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile yapılan t testi sonuçları Tablo 5’deki gibidir; t testi sonuçlarına göre vergi dersi alıp almama bakımından vergiye karşı tutumun anlamlı bir farklılık gösterdiği saptanmıştır ($p < .005$). Vergi eğitimi alan öğrencilerde vergiye karşı tutum bakımından olumlu bir görüş bildirme söz konusudur. Bu da vergi eğitiminin vergiye karşı tutumun artmasında önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Öğrencilerin vergi bilincinin oluşturulması ve artırılmasında etkili gördüğü faktörlerin öğrencilerin vergi dersi alıp almama bakımından farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile yapılan t testi sonuçları Tablo 5’deki gibidir; t testi sonuçlarına göre öğrencilerin vergi bilincinin oluşturulması ve artırılmasında etkili gördüğü faktörlerin öğrencilerin vergi dersi alıp almama bakımından anlamlı bir farklılık gösterdiği saptanmıştır ($p < .005$). Bu durum vergi eğitiminin, vergi bilinci oluşması ve artmasında önemli bir faktör olduğunu göstermektedir.

Tablo-5: t Testi Analiz Sonuçları

BOYUT		N	Ortalama	Standart Sapma	t	Anlamlılık
Vergiye Karşı Tutum	Vergi Eğitimi Alan	150	3,6546	0,32753	11,874	0,00
	Vergi Eğitimi Almayan	264	2,9913	0,63775		
Vergi Bilinci	Vergi Eğitimi Alan	150	3,9696	0,52804	8,909	0,00
	Vergi Eğitimi Almayan	264	3,3178	0,80251		

6. SONUÇ

Vergi bilincinin oluşması mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında olumlu yönde etki yaparak, gönüllü uyum düzeyini yükseltmektedir. Gönüllü uyumun artması devletin vergi gelirlerinde de artış meydana getirecek ve kamu hizmetlerinin daha etkin ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Vatandaşların vergiyi üzerlerinde bir yük olarak değil de kendisinin ve diğer vatandaşların yararlanacağı hizmetlerin sağlanması için gerekli olan bir kaynak olarak görmeleri vergi bilincinin artması sayesinde gerçekleşmektedir. Vergi bilincini oluşmasında, eğitim ve eğitimin içerisindeki vergisel faaliyetlerin artırılması önemli bir faktördür.

Çalışmada; vergi eğitiminin vergi bilinci üzerindeki etkisi; vergi eğitimi almış olan ve almamış olan öğrenciler üzerinde yapılan karşılaştırmalı bir analiz ile ortaya konulmaktadır. Öğrencilerin vergi farkındalığı, vergiye karşı tutumları ve vergi bilincinin oluşması olmak üzere iki aşamada ölçülmektedir. Analiz sonuçlarına göre; vergi eğitimi alan öğrencilerin gerek vergiye karşı tutumlarının gerekse vergi bilincinin oluşmasının vergi eğitimi almayan öğrencilerden daha olumlu olduğu görülmektedir. Analiz sonuçları literatürdeki çalışmaların sonuçlarıyla örtüşmektedir. Sonuç olarak vergi bilincinin ve farkındalığının oluşmasında vergi eğitimi önemli bir faktördür.

Kamu gelirlerinin en önemli kaynağı olan vergilerin etkin bir şekilde toplanabilmesi için vatandaşların vergiyi üzerlerindeki bir yük olarak görmemeleri, verginin sadece hukuki değil aynı zamanda ahlaki bir kavram olduğunu bilmeleri ve ödenen vergilerin kendilerine daha iyi hizmetler sağlamak amacıyla kullanıldığının farkında olmaları gerekmektedir. Vatandaşlara vergi eğitiminin verilmesi bu farkındalık düzeyini artırmaktadır. Ülkemizde vergi eğitimi sadece üniversitelerin ilgili bölümlerinde okuyan öğrencilere verilmektedir. Sonuç olarak ilgili bölümlerde okuyan öğrenciler dışındaki vatandaşlar vergi eğitimi almamaktadır. Vergi eğitiminin daha küçük yaşlarda verilmesi tüm vatandaşların bu eğitimi alması anlamına gelmektedir. Eğitim ne kadar küçük yaşlardan başlarsa toplumun vergi bilinci de o kadar yüksek olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alkan, A. (2009). *Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Bağdigen, M., Erdoğan, A. (2010). Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47(548), 95-112.
- Birinci, E. (2010). *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Tekirdağ.
- Buyrukoğlu, S., Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 31(375), 116-127.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115 – 118.
- Çakır, H. (2010). Çocuklarda Vergi Bilinci Oluşturmaya Yönelik İnternet Sayfası Tasarımı. *Journal of Commerce*, 1 (19), 18-34.
- Demir, I. C., Ciğerci, İ. (2016). Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma. *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 127-143.
- Egeli, H., Diril, F. (2014). Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama. *Sosyoekonomi*, 22(33), 33-55.
- Güner, Ü. (2008). *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- İzgi, K., Saruç, N. T. (2011). Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 133-142.
- Organ, İ., Yeğen, B. (2013). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4).241-271.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G., Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, 102-107.

Özen, A., Altunoğlu, B. K., Öztornacı, E. (2015). Orta Öğretim Düzeyindeki Öğrencilerin Vergi Algılama Düzeylerine İlişkin Ampirik Bir Değerlendirme. *Journal of Management & Economics*, 22(2), 270-290.

Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyoekonomi*, 19(19), 315-334.

Sarı, B. (2016). *Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129- 143.

Taytak, M. (2010). İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, (158), 496-512.

Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y., Günay, Y. (2014). Vergi Okuryazarlığı ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 95-122.

Yeğen, B. (2013). *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Yeşilyurt, Ş. (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32), 36-56.

Zorlu, Ö. (2012). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinci Düzeyi ve Vergi Bilinci Düzeyi İle İlgili Örnek Uygulama (Ankara İli Örneği) (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kağıdının tek yüzüne ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 25'tir.
3. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Kaynakçaya numara verilmemelidir.
4. Birinci derecedeki başlıklarda "TÜM HARFLER BÜYÜK", diğer başlıklarda ise "Sadece İlk Harf Büyük" şeklinde olmalıdır.
5. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
6. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
7. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, varsa teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.
8. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz bir önceki sayıda basılmış bir eserin örnek alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması,

matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde “%” işareti yerine doğrudan “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış olmalı ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar Sözcükler:

Türkçe ÖZ ve İngilizce ABSTRACT bölümünün hemen altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

JEL Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aea-web.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Özet ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığın da bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığın da bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Özet ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar kelimeler ve jel kodları özü takip etmelidir.
5. Açıklama ve teşekkürde bulunulmak istendiğinde “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile referans eklenmeli ve

açılan dipnotta gerekli açıklamaya veya teşekkürü yer verilmelidir. Örnek: **1. GİRİŞ**⁶

6. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.

7. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.

8. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.

2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde,

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları

3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında,

Grafik-1: Örneklem İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli düzeyde detaylandırılmış olmalıdır.

5. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.

6. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.

7. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısmında parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.
2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

Kitaplar

Standart form

1. Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi., 2.Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi., & 3.Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Kitabın başlığı* (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.

Metin içi alıntı örnekleri

Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Makaleler

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. *Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise* (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.

Örnek

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change*, 18(3-4), 113-128.

Metin içi alıntı örnekleri

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

İnternet sayfaları

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).

4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası üst simge biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki tüm sorumluluklar yazar(lar)a aittir.

2. Makale gönderiminde [Dergipark.gov.tr/muvu adresi](http://Dergipark.gov.tr/muvu) kullanılmalıdır.
3. Dergipark üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.
7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların "Özellikler" kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesi istenen yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.

INSTRUCTIONS FOR AUTHORS

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in "upper case" and others should be written in "title case".
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Keywords:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

JEL Codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “^s” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION^s**
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.

7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

Books

Standard form

1st Author's Last Name, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author's Last Name, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author's Last Name, Initial Letter of Name of Author. (year). *Book Title* (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher

Example

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.

In-Text Citation examples

Creame and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Articles

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . *Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)*, beginning and ending page numbers.

Example

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change, 18*(3-4), 113-128.

In-Text Citation examples

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

Web pages

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcrio.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).

4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.

2. Dergipark.gov.tr/muvu should be utilized for article submission.

3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Der-gipark](#), article should be submitted to JatsEdit@gmail.com via electronic mail.
4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).
5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.
6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.
7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.
8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.
9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.
10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.
11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.
12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

Tunç KÖSE
Şafak AĞDENİZ

Derleme

ZAMAN ESASLI FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE
KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MALİYET YÖNTEMLERİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI

139

Erdiñç KARADENİZ
Levent KOŞAN
Fatih GÜNAY
Mehmet BEYAZGÜL

Ampirik İnceleme

TÜRK İMALAT SEKTÖRÜNDE FİNANSAL PERFORMANSIN
GRİ İLİŞKİSEL ANALİZ YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ: TÜRKİYE
CUMHURİYET MERKEZ BANKASI İMALAT ALT SEKTÖR
BİLANÇOLARINDA BİR ARAŞTIRMA

161

Dursun KELEŞ

Derleme

BORCA BATIK İŞLETMELERİN İFLASININ ERTELENMESİNDE
İYİLEŞTİRME PROJESİNİN ÖNEMİ: MUHASEBE BAKIŞ
AÇISIYLA BİR DEĞERLENDİRME

185

İbrahim Ethem DAĞDEVİREN
Şakir MİRZA

Ampirik İnceleme

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBEYE
İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK EGE
BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

209

Mehmet USTA
Bilal GEREKAN

Ampirik İnceleme

İHRACATTAN DOĞAN KDV İADE SÜRECİNİN BAŞARISINI
ETKİLEYEN FAKTÖRLER: YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

235

Uğur ÇİÇEK
Ferhat BİTLİSLİ

Ampirik İnceleme

VERGİ EĞİTİMİNİN ÜNİVERSİTE ÖĞRENCİLERİNİN VERGİ
BİLİNCİ VE FARKINDALIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİR
ARAŞTIRMA

261