

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 - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- Gazi Üniversitesi

Editör Yardımcısı ve Dil Editörü / Vice Editor and Language 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 (in 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 TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

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

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which 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) 312 232 33 77

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 TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBİAD) 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) 312 232 33 77

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, yayımlanamaz, 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
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
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
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	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 ÖZBİREÇLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	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
Prof. 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

SUNUŞ

Bilirkişiler, çözümlü özel ve teknik bilgi gerektiren durumlarda yargıçların alacağı kararda yardımcı olmak üzere, teknik uzmanlığına başvuru alan kişilerdir. Bu bağlamda alanında uzmanlık gerektiren her meslek bilirkişiliğe konu olabilir. Nitekim mali müşavirler, mühendisler, mimarlar, tıp doktorları asıl işlerinin yanı sıra bilirkişilik de yapabilmektedirler.

Bir meslek erbabının asıl işini icra ederken, kamusal hizmet yönü ağır basan, yüksek sorumluluk gerektiren önemli bir işi de yapmasını istemek, ancak tatmin edici bir ücret mukabilinde söz konusu olabilir. Aksi halde bilirkişilik başvuru alan bir müessese olamaz.

Bilirkişiler uzmanlık alanlarına yönelik olarak görüşlerine başvuru alan husus hakkında bir rapor hazırlamakla sorumludurlar. Hazırlanan rapor, verilecek kararı etkileyeceğinden objektif, doğrulanabilir ve anlaşılabilir olmalıdır. Başka bir ifadeyle bilirkişi raporlarının da bir standardı, tabii olduğu esasları olmalıdır. Aksi halde hazırlanan raporlar yanıltıcı olabilir ve adaletin bozulmasına hizmet edebilir. Bu nedenle bilirkişilik görevinin iyileştirilmesi ve kurumsallaşması amacı ile 6754 sayılı “Bilirkişilik Kanunu” 03.11.2016 tarihinde değiştirilerek kabul edilmiş ve 24.11.2016 tarih ve 29898 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Değiştirilen “Bilirkişilik Kanunu” birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bu yeniliklerden en önemlisi bilirkişilik eğitimidir.

Bilirkişilik eğitimi; mesleki eğitimden ziyade, bilirkişiliğe yönelik bir bilgilendirmeyi amaçlamaktadır. 18 saat teorik ve 6 saatlik uygulama derslerini kapsayan 24 saatlik zorunlu bir eğitimi gerektirmektedir. 3 yıl geçerliliği olacak bu eğitimler bu sürenin sonunda tekrarlanacaktır.

Adalet Bakanlığı, bilirkişilik eğitimlerini gerçekleştirmek üzere 26 kurumu yetkilendirmiştir. Bu kurumlardan bir tanesi de Ankara SMMMO’dur.

Bilirkişilik yapmak isteyen meslektaşlarımızın Odamız web sayfasını takip etmeleri yeterli olacaktır.

Umarız ki, “bilirkişilik” yeni eğitimlerde daha güvenilir ve kurumsal bir yapı çerçevesinde icra edilmeye başlanır...

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2018 yılının birinci 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. A. Vecdi CAN

Prof. Dr. Ali ALAGÖZ

Prof. Dr. Ali DERAN

Prof. Dr. Haluk BENGÜ (2 Kez)

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA

Prof. Dr. Saime ÖNCE

Prof. Dr. Sami KARACAN

Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

Doç. Dr. İbrahim AKSU

Doç. Dr. Nevran KARACA

Doç. Dr. Seyfi YILDIZ

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir. Ayrıca Mart 2018 baskı döneminde alınan başvuru sayısı 8, reddedilen makale sayısı 2'dir.

İçindekiler

Gülçin KARATAŞ
Nilüfer TETİK

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-20 STANDARDI
VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI

1

Cenk KIRITOĞLU
Mehmet ÖZBİRECİKLi

Ampirik Araştırma

BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK ETİK EĞİTİMİNİN
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MUHASEBE HİLELERİNİ
ALGILAMALARINA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

27

Mustafa KILLI
Hasan TÜRKOĞLU
Cancağ GÜLMEZ

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI: MALATYA
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

45

Hümeyra ADIGÜZEL

Derleme

MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE KAZANÇ YÖNETİMİ TEKNİKLERİ

63

Erkan KILIÇER
İmren PEKER

Derleme

DEVLET BÜTÇESİNİN YÖNETİMİNDE DEVLET
MUHASEBESİNİN ROLÜ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

77

Murat DÜZER
Saime ÖNCE

Ampirik Araştırma

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS GÖSTERGELERİNE
İLİŞKİN AÇIKLAMALARIN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE
ETKİSİ: BİST'TE BİR UYGULAMA

93

Contents

Gülçin KARATAŞ Nilüfer TETİK Case Analysis	COMPARISON OF ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS PROVIDED TO TOURISM COMPANIES IN TERMS OF TAS-20 STANDARD AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM	1
Cenk KIRITOĞLU Mehmet ÖZBİRECİKLİ Empirical Research	A SURVEY ON THE EFFECTS OF ETHICS TRAINING FOR AUDITORS ON AUDITORS' PERCEPTION OF ACCOUNTING FRAUD	27
Mustafa KILLI Hasan TÜRKOĞLU Cancağ GÜLMEZ Empirical Research	ETHICAL PERCEPTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS: A RESEARCH IN MALATYA	45
Hümeyra ADIGÜZEL Compilation	EARNINGS MANAGEMENT TECHNIQUES IN ACCOUNTING LITERATURE	63
Erkan KILIÇER İmren PEKER Compilation	THE ROLE OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF GOVERNMENT BUDGET: TURKEY EVALUATION	77
Murat DÜZER Saime ÖNCE Empirical Research	EFFECT OF DISCLOSURES ON SUSTAINABILITY PERFORMANCE INDICATORS ON FINANCIAL PERFORMANCE: AN APPLICATION IN BIST	93

TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-20 STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI*

Arş.Gör. Gülçin KARATAŞ^a
Prof.Dr. Nilüfer TETİK^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 1-26

Öz

Yatırım ağırlıklı bir sektör olan turizm sektörü, Türkiye’de özellikle 1980 yılından sonra sağlanan devlet teşviklerinin etkisi ile önemli bir gelişme göstermiş ve ülkenin ekonomik zorluklar yaşadığı dönemlerde sağladığı döviz girdisi ile dış açığın ve işsizliğin azaltılmasında, ödemeler dengesinin iyileştirilmesinde önemli bir paya sahip olmuştur.

Çalışmada teşvik kavramı ve Türkiye’de turizm sektörüne yönelik olarak sağlanan devlet teşvikleri, TMS-20 standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından karşılaştırmalı olarak incelenerek benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmeye çalışılmış ve bu kapsamda varsayımsal bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Turizm işletmelerine sağlanan teşvik türlerinden başlıcalarını içeren örnek uygulamada devlet teşvikleri, hem TMS 20’ye göre hem de Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne göre muhasebeleştirilmiştir. Sonuç kısmında uygulamalar karşılaştırılarak farklılıkların giderilmesi amaçlanmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: TMS-20 Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Devlet Teşvikleri.

JEL Kodları: M41, M48, M49

* Makalenin gönderim tarihi: 25.01.2017; Kabul tarihi: 16.09.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 12

^a Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ABD, Öğretim Elemanı, E-posta: gulcinkaratas@akdeniz.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6060-8726> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

^b Akdeniz Üniversitesi Turizm Fakültesi Turizm İşletmeciliği Bölümü, Turizm İşletmeciliği ABD Öğretim Üyesi, E-posta: niltetik@akdeniz.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6434-8039>

COMPARISON OF ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS PROVIDED TO TOURISM COMPANIES IN TERMS OF TAS-20 STANDARD AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

Tourism, which is an investment oriented sector, particularly after 1980s developed significantly in Turkey, with the support of government grants for the sector and it has an important role in the improvement of balance of payments, decrease in balance of payments deficit and unemployment rates via foreign exchange inflow to the country in financially distressed periods.

The concept of grant and the government grants provided to the tourism sector in Turkey, TAS-20 Standard and the Uniform Accounting System are explained in detail within this study. It is attempted to identify similarities and differences by examining comparatively the accounting for government grants in terms of TAS-20 Standard and Uniform Accounting System, and in this context a hypothetical application is included. In the hypothetical application which includes the main types of grants provided to tourism enterprises, accounting for the government grants is applied in accordance with both TAS-20 and Uniform Accounting System. In the conclusion section, it is aimed to eliminate the differences by comparing the applications and then suggestions are presented.

Keywords: TAS-20, Uniform Accounting System, Government Grants.

JEL Codes: M41, M48, M49

1. GİRİŞ¹

Teşvikler, yatırımların maliyetlerinin düşürülmesi, yatırımların gerçekleştirilmesi için gereken finansmanın sağlanması, işletmelerin vergi yükünün hafifletilmesi ve ihtiyaç duyulan bölgelere yatırım yapılmasının sağlanması açısından oldukça etkili araçlardır. Devlet bu araçları kullanırken bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılması, uluslararası alanlarda rekabet gücünün artırılması ve yabancı yatırımcıların ülke ekonomisine çekilmesi gibi amaçları da benimsemektedir.

Türkiye’de bu alanda etkili devlet teşvikleri, planlı dönemle birlikte başlamış; yatırım, işletme ve pazarlama aşamalarında yatırımcılara ve işletmelere sağlanmıştır. Özellikle 1980’den sonra işletmelere ve yatırımcılara

¹ Bu çalışma, yazarın Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik ABD’de Prof. Dr. G. Nilüfer TETİK danışmanlığında yürütülen “Turizm İşletmelerinde Devlet Teşviklerinin TMS-20 Standardı ve Yasal Düzenlemeler Açısından İncelenmesi” adlı yüksek tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

sağlanan nakdi ve nakdi olmayan teşvikler sayesinde turizm gelirlerinde ciddi artışlar meydana gelmiştir.

Sağlanan teşvikler bir yandan ekonomiye önemli katkılar sağlarken bir yandan da devlete oldukça büyük bir maliyet yüklemektedir. Ancak sağlanan bu teşviklerin ülke ekonomisine olan etkisi uzun sürede kendisini göstermektedir. Maliyet ve bu maliyetin geri dönüşü konusunda yaşanan bu olumsuzluğa rağmen ülkeler teşvik sağlamaktan vazgeçmemekte, ekonomik gelişim uzun sürede gerçekleşecek olsa dahi teşvik sağlamaya devam etmektedir.

Küreselleşme nedeniyle artan sermaye hareketliliği uluslararası yatırımları da artırmıştır. Ancak ülkelerin muhasebe ve raporlama sistemlerinin birbirinden farklı olması yapılan yatırımlarla ilgili bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu risklerin en önemlisi muhasebe ve raporlama sistemlerinin birbirinden farklı olması nedeniyle finansal tabloların yeterince anlaşılabilmesi ve bunun sonucu olarak da yatırım kararlarının hatalı olması riskidir. Söz konusu riskleri ortadan kaldırabilmek amacıyla yapılan çalışmaların sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları ortaya çıkmıştır. Bu standartlar sayesinde uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşması sağlanmıştır. Ancak ülkelerin vergi kanunları kapsamında yaptıkları farklı uygulamalar muhasebe ve raporlama sistemini etkilemektedir. Bu nedenle ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki uygulama farklılıkları tam anlamıyla ortadan kaldırılamamaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları genel olarak vergi mevzuatına göre ve vergi matrahının tespitine yönelik öncelikler dikkate alınarak yapılmaktadır. 1992 yılında Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT), işletmelerin muhasebe sistemlerini bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri belirtilmiş olup, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulmasının kanuni bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir.

Bu çalışmada, turizm sektörüne sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu, TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) açısından karşılaştırmalı olarak ele alınarak, sağlanan teşvik türlerinden başlıcalarını içeren örnek bir uygulama ile uygulamalar arasındaki benzerliklerin ve farklılıkların ortaya çıkarılması amaçlanmış ve önerilerde bulunulmuştur.

2. TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİ

Bu bölümde teşvik kavramı ve turizm sektörüne sağlanan devlet teşvikleri açıklanmıştır.

2.1. Teşvik Kavramı

Ülkenin mevcut ekonomik sistemine göre değişiklik göstermekle birlikte teşviklerin temel amacı halkın refah düzeyinin yükseltilmesidir (Yavuz, 2010: 86). Bir kolaylık ve motivasyon aracı olan teşvik uygulamaları; yatırımların maliyetlerini azaltmak, finansman ihtiyaçlarını düşürmek, karlılığı arttırmak ve yatırımları belli alanlara kaydırmak gibi alt amaçlara hizmet etmektedir (Aydoğuş vd., 2006: 3).

Teşvik kavramı, kamunun bazı sektörlerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini hızlandırabilmek için verdikleri maddi ve manevi destekler ile birlikte o sektörlerle karşı bir özenti oluşturabilmek için yaptığı yardımlardır (Çiloğlu, 1997: 1). Teşvikler özellikle özel sektördeki girişimcilerin yatırım, ihracat ve benzeri iktisadi faaliyetlerde bulunma arzu ve isteklerin artırılması için devletin kullandığı etkili bir araçlardır (Öner, 2002: 98).

Teşvik kavramının literatürde birçok tanımı yapılmıştır. Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan tanıma göre teşvik; “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve nakdi olmayan destek ve özendirmelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Uluslan, 2008: 416).

20 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nın 3. paragrafında ise teşvikler, “işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olarak belli şartların geçmişte ya da gelecekte yerine getirilmesiyle işletmeye sağlanan kaynak transferi şeklinde devlet yardımları” olarak tanımlanmaktadır (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No: 8).

TMS-20 standardı ile Turizmi Teşvik Kanunu’nun “Teşvik (Devlet Teşviki)” kavramına bakış açısı farklılık göstermektedir. Standarda göre devlet teşviki, işletme veya işletme gruplarına nakdi ile nakdi olmayan varlıkların transfer edilmesi anlamını taşımaktadır. Standart açısından, bunların dışında kalan teşvikler, devlet yardımı niteliğinde sayılmaktadır.

Turizmi Teşvik Kanunu’na göre teşvikler ise işletme ya da işletme gruplarına nakdi ve nakdi olmayan varlıkların transfer edilmesi de dahil diğer bütün destekleri kapsamaktadır. Yani Standart açısından bir teşvikten söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. Fakat Turizm Teşvik Kanunu açısından bir teşvikten söz edebilmek için mutlaka kaynak transferinin olması şart değildir. Kaynak transferi oluşturmayan destekler de teşvik olarak adlandırılmaktadır.

2.2. Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Devlet Teşvikleri

Ülkemizde turizm sektörüne sağlanan teşvik (destek) unsurları çıkarılan yasalar çerçevesinde belirlenmektedir (Toker, 2007: 86). Ancak, ülkemizde teşvik sistemi son derece karmaşık bir yapıya sahiptir. Bunun nedenleri arasında; teşviklerle ilgili düzenlemelerin farklı mevzuat türleri ile yapılması, bazı teşviklerin süreyle sınırlandırılması ve düzenleme yapan kurumların farklılık göstermesi sayılabilir. Bu durum teşvik sisteminin uygulanması konusunda ciddi problemlerle karşılaşılmasına ve teşviklerden yeteri kadar faydalanılamamasına neden olmaktadır (Akay, 2009: 33). Genel olarak ülkemizde turizm sektörüne sağlanan teşvikler Tablo 1’de özet olarak gösterilmiştir.

Tablo-1: Türkiye’de Turizm Sektörüne Sağlanan Teşvikler

Kanun	Sağladığı Kolaylıklar
2634 sayılı “ <i>Turizmi Teşvik Kanunu</i> ”	-Turizm Kredileri
	-Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi
	-Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri
	-Haberleşme Kolaylıkları
	-Personel Çalıştırılması
	-Resmi tatil, Hafta sonu ve Öğle Tatilleri
	-Kamu Taşınmazlarının Tahsisi
6401 sayılı “ <i>İhracata Yönelik Devlet Yardımlarına İlişkin Karar</i> ” ile 13812 sayılı “ <i>İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar</i> ”	-Ar-Ge Yardımı
	-İstihdam Yardımı
	-Pazar Araştırması ve Pazara Giriş Desteği
	-Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi
	-Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi ve TURQUALITY®’nin Desteklenmesi
	-Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarlarının Desteklenmesi
	-Yurtdışında Gerçekleştirilen Fuar Katılımlarının Desteklenmesi
	-Vergi, Resim ve Harç İstisnası
-İhracatta KDV İstisnası	
5084 sayılı “ <i>Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</i> ”	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (%80 oranında)
	-Sigorta Primi İşveren Paylarının Ödenmesi (%80 oranında)
	-Enerji Desteği
	-Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi

5510 sayılı "Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu"	100 TL Sigorta Primi İşveren Payı İndirimi
2006/10921 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"	-KDV İstisnası
	-Faiz Desteği
1319 sayılı "Emlak Vergisi Kanunu"	-5 yıl süre ile geçici muafiyet
4875 sayılı "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu"	-Önceden şart koşulan izleme, onay, pay transferi ve minimum sermaye gibi şartlardan muaf olarak yatırım özgürlüğü sağlanması -Şeffaf ve tutarlı bir doküman ile yabancı yatırımcıların mevcut haklarının garanti altına alınması -Kazanılmış hakların korunması, büyüme ve gelişme için yatırımcı dostu iklimin sürekliliğini sağlamak adına gerekli politika değişikiminin sağlanması
2010/9 sayılı tebliğ	-Yurtdışı Turizm Fuarlarına Katılım Desteği
6111 sayılı Kanunu ile düzenlenen "İstihdam Teşviki"	-Kanun kapsamında yer alan şartları sağlayan çalışanların sigorta primi işveren payının tamamının İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanması
2012/4 sayılı "Döviz Kazandırıcı Hizmet Ticaretinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ"	-Pazara Giriş Desteği -Yurtdışı Tanıtım Desteği -Yurtdışı Birim Desteği -Belgelendirme Desteği -Ticaret Heyeti ve Alım Heyeti Desteği -Danışmanlık Desteği

Kaynak: Aydoğuş vd., 2006: 14'ten uyarlanmıştır.

3. TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHAŞEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Aynı zamanda turizm işletmelerine sağlanan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu TMS-20 Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından ele alınarak açıklanmıştır.

3.1. TMS-20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-20 standardının amacı devlet teşviklerinin muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesinin açıklanmasıdır. Standart, teşvik ve yardımlardan sağlanan yararın ne şekilde raporlanabileceğini göstermektedir. İş-

letmenin performansına göre alternatif yöntemler sunmaktadır (Kayalı ve Terim, 2012: 35).

TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardında muhasebeleştirme esasları anlatılırken sık sık karşımıza çıkan kavramlar devlet teşvikleri ile devlet yardımları kavramıdır.

Devlet teşvikleri, devlet aracılığıyla işletmelere ya da diğer çeşitli iştiraklere kaynak aktarımı şeklinde sağlanan yardımlardır. Devlet tarafından sağlanan feragat edilebilir krediler, işletmenin gerekli şartları yerine getirebileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda teşvik olarak kabul edilmektedir (Mackenzie vd., 2012: 551).

Devlet teşviklerini teşvike konu olan varlığa ya da sağlanan teşvik türüne göre sınıflandırmak mümkündür. Teşvike konu olan varlığa göre yapılan sınıflandırmada teşvikler, "Parasal teşvikler" ile "Parasal olmayan teşvikler" şeklinde iki ayrı grupta incelenmektedir. Parasal teşvikler, işletmeye doğrudan nakit ya da nakit benzeri varlıkların transfer edilmesi veya devlete olan birtakım yükümlülüklerin azaltılması şeklinde gerçekleştirilmektedir (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No:8, Paragraf 3). Parasal olmayan teşvikler ise işletmenin kullanımına verilen arsa ya da diğer kaynaklardır (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No:8, Paragraf 23).

Devlet yardımları ise destekleme, sübvansiyon ve teşvik kavramlarının tamamını kapsayan geniş bir tanıma sahiptir. Devlet yardımından yaralanan bir işletme bu yardım sayesinde rakiplere üstünlük sağlama veya mali yapısının güçlenmesi gibi doğrudan faydalar sağlamaktadır. Ancak dolaylı faydalar mevcut standardın kapsamı içinde yer almamaktadır (Gençoğlu vd., 2013: 589).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi hususu iki tür yaklaşımla ele alınmaktadır. Bunların ilki; teşvikin kar veya zarar dışında muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin bilançoda izlendiği sermaye yaklaşımıdır. İkincisi ise; teşvikin bir ya da daha fazla dönemde kar veya zararda muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin gelir tablosunda izlendiği gelir yaklaşımıdır (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No:8, Paragraf 13-15).

Teşvikler sermaye yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirildiği zaman kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmeleri gerektiğinden bu amaca yönelik olarak "549 ÖZEL FONLAR" hesabı kullanılabilir (Akay ve Oğuz, 2015: 226).

Gelir yaklaşımı kapsamında muhasebeleştirildiğinde ise teşvikler hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edildiğinden, direkt öz kaynak olarak kaydedilmemeli ancak uygun dönemlerde kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmelidir (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No:8, Paragraf 15). Bu amaca yönelik olarak gelir yaklaşımı kapsamında devlet teşvikleri "649 DİĞER

OLAĞAN GELİR VE KARLAR” hesabı kullanılarak muhasebeleştirilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 25). Ancak tam açıklama ve kamuyu aydınlatma ilkesi dikkate alındığında teşviklerden elde edilen gelirlerin grup toplamının %10’unu geçmesi durumunda 64 hesap grubunda Devlet Teşvik Gelirleri adıyla açılacak yeni bir hesapta takip edilmesi gerekli görülmüştür. Ancak tekdüzen hesap planında 64 hesap grubunda açılacak boş hesap kodu olmadığından teşviklerin *“649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR”* hesabının altında Devlet Teşvik Gelirleri adıyla izlenmesi uygun olacaktır. Ayrıca teşvik gelirlerinin satışlarla ilgili olanlarının *“602 DİĞER GELİRLER”* hesabı, diğerlerinin ise teşvik gelirlerinin süreklilik arz edip etmemesine göre *“649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR”* hesabı veya *“679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR”* hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacağı öngörülmüştür.

Turizm işletmeleri bir hizmet işletmesi olduğu için tekdüzen hesap planında ilgili maliyetler *“740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ”* hesabında izlenmektedir. Ancak özellikle bir turizm işletmesi olan konaklama işletmelerinde malzeme maliyetleri ve işçilik giderleri hizmet üretim maliyeti içinde önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle üretim işletmelerinde olduğu gibi turizm işletmelerinde de direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve dolaylı giderleri kapsayan giderlerin ayrı hesaplarda izlenmesi uygun olacaktır. Bu uygulamada tarafımızdan dolaylı giderler için *“746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ”*, direkt işçilik giderleri için *“744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİDERLERİ”* adıyla iki yeni hesap açılmıştır. Böylece tam açıklama ve kamuyu aydınlatma ilkesi gereği muhasebeden bilgi talep edenlere daha ayrıntılı ve gerçeğe uygun bilgi sağlama olanağı doğmaktadır.

3.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde (TDMS), devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması konusuna ilişkin olarak uyulması gereken usul ve esaslar 1 sıra no’lu tebliğde düzenlenmiştir. Tebliğde yapılan açıklamada “Muhasebe Usul ve Esasları” bölümünün, “V-Tekdüzen Hesap çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı açıklamaları” kısmında, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda *“602 DİĞER GELİRLER”* hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiş olup gerek bu tebliğde gerekse bu tebliği takip eden diğer 13 tebliğde muhasebeleştirme ve raporlama konusunda başka bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Diğer Gelirler Hesabı, gelir tablosunda brüt satışlar hesap grubu içerisinde yer almaktadır. Ancak teşviklerin tamamı işletmelerin satış faaliyeti so-

nucunda elde etmiş olduğu bir satış hasılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satışlarını arttırarak brüt satış karlılığının yüksek çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle teşvik gelirlerinin satışlarla ilgili olanlarının “602 DİĞER GELİRLER” hesabı, diğerlerinin ise teşvik gelirlerinin süreklilik arz edip etmemesine göre “649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR” hesabı veya “679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR” hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacaktır. Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde tam açıklama ve kamuyu aydınlatma ilkesi dikkate alındığında süreklilik arz etmeyen teşviklerden elde edilen gelirlerin grup toplamının %10’unu geçmesi durumunda yeni açılacak bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür.

4. TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde varsayımsal bir örnek uygulama yapılmış, daha sonra uygulama sonuçları ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Uygulama aşamasında turizm işletmelerine sağlanan teşviklerin tamamı muhasebeleştirilmemiş, yalnızca belli başlı teşvikler muhasebeleştirilerek değerlendirilmeye alınmıştır. Çünkü TMS-20 Standardına göre bir devlet teşvikinden söz edebilmek için kaynak transferinin gerçekleşmesi esastır. Turizmi Teşvik Kanunu’nda yer alan bu teşvikler, Standart kapsamında teşvik olarak nitelendirilmediğinden ve dolayısıyla işletmeye bir kaynak transferi içermediğinden sermaye yaklaşımına ve gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirilmeleri söz konusu değildir. Bu nedenle Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında sağlanan “Orman Fonuna Katkının Taksitlendirilmesi, Elektrik, Havagazı ve Su Ücretleri, Haberleşme Kolaylıkları, Personel Çalıştırılması, Alkollü İçki Satışı, Resmi Tatil, Hafta Sonu ve Öğle Tatilleri” gibi teşvikler muhasebeleştirilememiştir.

Yine Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında yer alan “Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımcıları İçin Yatırımcılara Tahsisi” teşviki de yukarıda belirtilen nedenden dolayı muhasebeleştirilememiştir. Ancak devlet tarafından sağlanan bu teşvik önemli ölçüde olabileceğinden finansal tabloların dipnotlarında türünün, kapsamının ve süresinin açıklanması gerekmektedir (Akay ve Oğuz, 2015: 227).

İhracata Yönelik Devlet Yardımları yoluyla yapılan “İhracat, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Karar”a göre sağlanan turizm teşvikleri ile Devlet Yardımlarıyla Sağlanan Turizm Teşvikleri kapsamında yer alan “Katma Değer Vergisi İstisnası” muhasebeleştirilememiştir. Çünkü işletmelere vergilendirilebilir kar ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak

üzere sağlanan faydalar ile vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları standardın kapsamı dışındadır (TMS 20 Hakkında Tebliğ, Sıra No:8, Paragraf 2 (b) Bendi). Bu nedenle bu teşvikin TMS-20 standardına göre muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

Yukarıda bahsedilen tüm bu teşvikler TMS-20 standardına göre muhasebeleştirilemediği için sağlıklı bir karşılaştırmanın yapılabilmesi adına Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından da muhasebeleştirilmemiştir.

4.1. Uygulama Örneğine İlişkin Açıklamalar

Uygulama örneğine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

A Turizm A.Ş. 01.11.2006 yılında Şanlıurfa'da (VI. Bölge), 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu kapsamında 49 yıllığına tahsis edilen arazi üzerine kurulmuş, sağlık turizmi kapsamında Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış 80 yataklı bir termal konaklama tesisi yer alan ve turizm sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir. Aynı zamanda yatırım teşvik belgesine sahiptir.

A Turizm A.Ş. bünyesinde bulunan konaklama tesisinde toplam 30 çalışan bulunmaktadır. Personellerin tümü bekar ve 16 yaşın üzerindedir.

Tablo-2: Konaklama Tesisi Personel Bilgileri (30 Çalışan)

Bölüm	Statü	Çalışan Sayısı	Aylık Brüt Ücret
Genel Yönetim Bölümü	Yönetici	5	4.196,33 TL
Pazarlama Bölümü	Yönetici	1	4.196,33 TL
	İşçi	24	*1.647 TL

*2016 yılı brüt asgari ücret tutarıdır. (2017 yılı brüt asgari ücret tutarı 1.777,50 TL olmuştur.)

Türk Ticaret Kanunu'nun üçüncü bölümünde yer alan 43. Madde kapsamında A Turizm A.Ş. unvanı ile ticari faaliyetine başlayan işletmenin 2016 yılı içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetler aşağıda yer almaktadır. (Hesaplamalarda 2016 yılı ortalama dolar kuru esas alınmıştır.1 \$=3,03 TL olarak dikkate alınacaktır.)

a) İşletmenin Ağustos ayına ait elektrik faturası %18 KDV dahil 8.260 TL'dir. İşletme ödediği faturayla ilgili belgelerle Hazine'ye başvurmuş ve 5084 sayılı kanun kapsamında %20 oranında enerji desteğinden yararlanması uygun bulunmuştur.

b) A Turizm A.Ş. elde ettiği teşvik belgesi sayesinde 5084 sayılı kanun uyarınca brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının

c) %80'i Hazine tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca 5510 sayılı kanun kapsamında asgari ücretle çalışan her bir işçi için 100 TL sigorta primlerinden mahsup edilmektedir. Çalışanlara ilişkin ücret ve SGK işveren payı desteğine ilişkin detaylar tablo 3'teki gibidir.

Tablo-3: Konaklama Tesisi Bünyesinde Çalışan Personeller İçin Sağlanan SGK İşveren Payı Desteğine İlişkin Detaylar

Per.Sayı	Brüt Ücr.	SGK İşçi Payı	SGK İşr. İşçi Payı	Gelir Vergisi	Damga Ver.	Net Ücret	Asgari Geçim İnd.	AGI+Net Ücret	SGK İşveren Payı	SGK İşveren Payı Desteği	SGK İşr. İşveren Payı
5	20.981,65	2.937,45	209,80	2.675,15	159,25	15.000,00	617,65	15.617,65	3.252,15	1.021,12	419,65
1	4.196,33	587,49	41,96	535,03	31,85	3.000,00	123,53	3.123,53	650,43	204,22	83,93
24	39.528,00	5.533,92	395,28	5.039,76	300,00	28.259,04	2.964,72	31.223,76	6.126,72	4.901,38	790,56
Top.30	64.705,98	9.058,86	647,04	8.249,94	491,10	46.259,04	3.705,90	49.964,94	10.029,30	6.126,72	1.294,14

d) İşletme sağlık turizmi kapsamında sunduğu hizmeti tanıtmak için Google arama motoruna arama ağı reklamı vermiştir. Reklam için Google'a 4.000 \$ ödeme yaptıktan ilgili belgeleri Ekonomi Bakanlığına ibraz etmiş ve 2012/4 sayılı tebliğ kapsamında tanıtım desteğinden yararlanmaya hak kazanmıştır (Okutmuş, Uyar ve Gövce, 2015; 74). *(Teşvik tutarı yapılan harcamaların %50'si kadardır.)*

e) İşletmenin 2016 yılı net satış hasılatı 1.570.000 TL'dir. Bunun 1.150.000 TL'lik kısmını yurtiçi satışlar, 420.000 TL'lik kısmını ise yurtdışı satışlar oluşturmaktadır.

f) 2016 yılı satılan hizmet maliyeti 520.000 TL'dir.

g) İşletme, konaklama tesisini büyütmek için aldığı kısa vadeli banka kredisi için 30.000 TL faiz ödemiştir.

h) İşletmenin 2016 yılı Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri 180.000 TL'dir.

i) İşletmenin 2016 yılı Genel Yönetim Giderleri 290.000 TL'dir.

j) İşletme, 2016 yılı içerisinde vadeli mevduat hesabından 20.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

k) 2016 yılı içinde işletmenin 12.000 TL kur farkı gideri oluşmuştur.

l) İşletmenin döviz hesabında bulunan tutar değerlendirilmesinde 27.000 TL kur farkı geliri oluşmuştur.

4.2. Uygulama Örneğinde Yer Alan İşletmeye Sağlanan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki örnekte verilen bilgiler doğrultusunda, A Turizm A.Ş.'nin 2016 yılında yaptığı işlemler ve yararlanmış olduğu teşviklere ilişkin muhasebe kayıtları ilk olarak TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında iki ayrı yaklaşıma

göre muhasebeleştirilecek daha sonra ise Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan usul ve esaslara göre muhasebeleştirilecektir. Son olarak da sonuçlar karşılaştırılacak ve aradaki farklara değinilecektir.

4.2.1. TMS-20 Standardına Göre Muhasebeleştirilme

TMS-20 Standardı kapsamında muhasebeleştirme işlemleri sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı şeklinde iki tür yaklaşımla ele alınmaktadır. A Turizm A.Ş.'nin yararlandığı teşvik türleri sırasıyla sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımına göre aşağıda muhasebeleştirilecektir.

4.2.1.1. Sermaye Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

Sermaye yaklaşımı doğrultusunda yapılan çözümler aşağıda sırasıyla yer almaktadır.

a) Enerji Desteği

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

746 GENEL ÜRETİM GİD. HİZ. MAL. HS. -Ağustos Ayı Elektrik Faturası 7.000 TL 191 İNDİRİLECEK KDV HS. 381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	7.000 1.260 8.260
---	-------------------------

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS. 102 BANKALAR HS.	8.260 8.260
--	----------------

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (Teşvik tutarı ilgili giderin %20'si kadardır.) (7.000 TL x 0,20 =1.400 TL)

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. - Enerji Desteği 1.400 TL 549 ÖZEL FONLAR HS. - Enerji Desteği 1.400 TL	1.400 1.400
--	----------------

TMS-20 standardında bu tarz elde edilen teşviklerin sermaye yaklaşımına göre kayıt edildiğinde gelir tablosu hesaplarına ne zaman aktarılacağı belirtilmemiştir. Fakat dönem sonunda tarafımızdan açılan "746 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HİZMET MALİYETİ" hesabı dolaylı olarak gelir tablosu hesaplarında gider olarak gözükecektir. İşletmenin yapmadığı bir gider, gelir tablosu hesabında yer alacak ve işletmenin karını olduğundan daha az gösterecektir. Bu uygulama ile işletmenin dönem karının düşük ancak öz kaynaklarının yüksek görünmesine neden olacaktır.

b) Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİD. HS.		46.445,28
- İşçi Ücret ve Gid.	46.445,28 TL	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. HS.		4.930,69
- Memur Ücret ve Gid.	4.930,69 TL	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLER İHS.		24.653,45
- Memur Ücret ve Gid.	24.653,45 TL	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		3.705,90
- Asgari Geçim İndirimi	3.705,90 TL	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		49.964,94
- Net Ücret + AGİ	49.964,94 TL	
360 ÖD. VERGİ VE FON. HS.		8.741,04
- Gelir Vergisi	8.249,94 TL	
- Damga Vergisi	491,10 TL	
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.		21.029,34
- SGK İşçi + İşver. Payı	19.088,16 TL	
- SGK İşç + İşver. Payı	1.941,18 TL	

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		10.029,30
- SGK Primi İşveren Payı Desteği	6.126,72 TL	
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut.	3.902,58 TL	
102 BANKALAR HS.		3.902,58
- Destek Kaps. Dış. Tut.	3.902,58 TL	
549 ÖZEL FONLAR HS.		6.126,72
- SGK Primi İşv. Pay. Teşv.	6.129,72 TL	

İşletmede çalışan personeller asgari ücretin üzerinde bir ücret alsalar bile yararlanabilecekleri sigorta primi işveren payı teşvik tutarı, brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan tutarın yüzde sekseni kadardır.

Ayrıca 2016 yılı Ocak ayında asgari ücretlerin 1.300 TL'ye yükseltilmesi nedeniyle işverenlerin maliyetlerinin artması yeni bir teşviki de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda asgari ücretle çalışan 24 işçinin her biri için 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi sağlanmıştır.

Bu teşvik için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		2.400
- Sigorta Prim İşv. Payı İnd. Teşv.	2.400 TL	
549 ÖZEL FONLAR HS.		2.400
- Sig. Primi İşv. Pay. İnd. Teşv.	2.400 TL	

c) Yurtdışı Tanıtım Desteği

Verilen reklam ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir. (4.000 \$ x 3,03 TL = 12.120 TL)

760 PAZARLAMA ST. VE DAĞ. GİD. HS.	12.120	
102 BANKALAR HS.		12.120

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Teşvik tutarı ilgili harcamaların %50'si kadardır.)
(2.000 \$ x 3,03 TL = 6.060 TL)

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR.	6.060	
- Yurtdışı Tanıtım Desteği	6.060 TL	
549 ÖZEL FONLAR HS.		6.060
- Yurtdışı Tanıtım Dest.	6.060 TL	

Sermaye yaklaşımına göre elde edilen teşvikler bilançoda öz kaynaklar kalemi altında "549 ÖZEL FONLAR" hesabı ile ilişkilendirildiği için elde edilen teşvik ve desteklerin kara bir etkisi olmamaktadır. Bu nedenle işletmenin dönem karı düşük ancak öz kaynakları yüksek görünmektedir. Bu yöntem, bu yönüyle teşvik ve desteklerin özüne aykırı olmayacak şekilde raporlanmasını sağlamaktadır. Ancak alınan teşviklerin bilançoda ya da dipnotlarında açıklanması sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile kamuyu aydınlatma ilkesi açısından önemli olacaktır.

4.2.1.2. Gelir Yaklaşımına Göre Muhasebeleştirme

Gelir yaklaşımı doğrultusunda yapılan çözümler aşağıda yer almaktadır.

a) Enerji Desteği

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

746 GENEL ÜRETİM GİD. HİZ. MAL. HS.	7.000	
- Ağustos Ayı Elektrik Faturası	7.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.260	
381 GİDER TAHAKK. HS.		8.260

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.	8.260	
102 BANKALAR HS.		8.260

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

(7.000 TL x 0,20= 1.400 TL)

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. - Enerji Desteği 1.400 TL	1.400	
602 DİĞER GELİRLER HS. - Enerji Desteği 1.400 TL		1.400

Bu teşvik gelir yaklaşımına göre muhasebeleştirildiğinde; elde edilen teşvik geliri, gelir tablosu hesabında izlendiği için dönem sonunda hesaplanan kar veya zarar doğru tutarı yansıtacaktır (Küçükkahraman, 2013: 88).

b) Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

744 DİREKT İŞÇİLİK HİZMET GİD. HS. - İşçi Ücret ve Gid. 46.445,28 TL	46.445,28	
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. HS. - Memur Ücret ve Gid. 4.930,69 TL	4.930,69	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. - Memur Ücret ve Gid. 24.653,45 TL	24.653,45	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS. - Asgari Geçim İndirimi 3.705,90 TL	3.705,90	
335 PERSONELE BORÇLAR HS. - Net Ücret + AGİ 49.964,94 TL		49.964,94
360 ÖD. VERGİ VE FON. HS. - Gelir Vergisi 8.249,94 TL - Damga Vergisi 491,10 TL		8.741,04
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS. - SGK İşçi + İşver. Payı 19.088,16 TL - SGK İşç + İşver. Payı 1.941,18 TL		21.029,34

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS. - SGK Primi İşveren Payı Desteği 6.126,72 TL - Destek Kapsamı Dışındaki Tut. 3.902,58 TL	10.029,30	
102 BANKALAR HS. - Destek Kapsamı Dış. Tut. 3.902,58 TL		3.902,58
602 DİĞER GELİRLER HS. - SGK Primi İşv. Payı Teşv. 4.901,38 TL		4.901,38
649 DİĞ. OLG. GEL. VE KAR. HS. - SGK Primi İşv. Payı Teşv. 1.225,34 TL		1.225,34

İşçi statüsünde, asgari ücretle çalışan personellere ilişkin sigorta primi işveren payı teşvikleri hizmet üretim maliyeti ile ilgili olduğundan ve gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde yer alması gerektiğinden "602 DİĞER GELİRLER" hesabında muhasebeleştirilmiştir. Pazarlama departmanı ile Genel Yönetim departmanında çalışan personeller için sağlanan sigorta

primi işveren payı teşvikleri ise toplamları alınarak “649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR” hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Yeni çıkarılan teşvik kapsamında asgari ücretle çalışan 24 işçinin her biri için 100 TL sigorta primi işveren payı indirimi sağlanmaktadır. Bu teşvik için yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		2.400	
- SGK Primi İşveren Payı Desteği	2.400 TL		
602 DİĞER GELİRLER HS.			2.400
- Sigorta Prim. İşv. Payı İnd. Teşv.	2.400 TL		

c) Yurtdışı Tanıtım Desteği

Reklam giderleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir. (4.000 \$ x 3,03 TL = 12.120 TL)

760 PAZARLAMA SAT. VE DAĞ. GİD. HS.		12.120	
- Reklam Giderleri	12.120 TL		
102 BANKALAR HS.			12.120

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (2.000 \$ x 3,03 TL = 6.060 TL)

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		6.060	
- Yurtdışı Tanıtım Desteği	6.060 TL		
649 DİĞ. OLG. GEL. VE KAR. HS.			6.060
- Devlet Teşvik Gelirleri			
- Yurtdışı Tanıtım Desteği	6.060 TL		

Gelir yaklaşımında varlıklara ilişkin teşvik bedelleri sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna aktarıldığı için kara etkisi daha az olmaktadır. Varlık dışı edinilen teşvikler ise bu yöntemde doğrudan gelir olarak kaydedilmektedir. Bu yönüyle gelir yaklaşımı teşviklerin özüne tam olarak uymasa da finansal tabloların daha gerçekçi bir yaklaşımla raporlanmasına hizmet etmektedir.

4.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi

Devlet teşviklerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) açısından muhasebeleştirme ve raporlama işlemleri 1 sıra no’lu tebliğde belirtilen usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılan çözümler sırasıyla aşağıda yer almaktadır;

a) Enerji Desteği

Faturanın tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.		7.000	
- Ağustos Ayı Elektrik Faturası	7.000 TL		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		1.260	
381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.			8.260

Fatura ödendiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

381 GİDER TAHAKKUKLARI HS.		8.260	
102 BANKALAR HS.			8.260

İşletmenin teşvik almaya hak kazandığı bildirildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (7.000 TL x 0,20 =1.400 TL)

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		1.400	
- Enerji Desteği	1.400 TL		
602 DİĞER GELİRLER HS.			1.400
- Enerji Desteği	1.400 TL		

b) Sigorta Primi İşveren Payı Teşviki

Ücret tahakkuk kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

740 HİZMET ÜRETİM MAL. HS.		46.445,28	
- İşçi Ücret ve Gid.	46.445,28 TL		
760 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. HS.		4.930,69	
- Memur Ücret ve Gid.	4.930,69 TL		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.		24.653,45	
- Memur Ücret ve Gid.	24.653,45 TL		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		3.705,90	
- Asgari Geçim İndirimi	3.705,90 TL		
335 PERSONELE BORÇLAR HS.			49.964,94
- Net Ücret + AGİ	49.964,94 TL		
360 ÖD. VERGİ ve FON. HS.			8.741,04
- Gelir Vergisi	8.249,94 TL		
- Damga Vergisi	491,10 TL		
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. HS.			21.029,34
- SGK İşçi + İşver. Payı	19.088,16 TL		
- SGK İşz. İşçi + İşver. Payı	1.941,18 TL		

İşletme teşvikten yararlandığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		10.029,30	
- SGK Primi İşveren Payı Desteği	6.126,72 TL		
- Destek Kapsamı Dışındaki Tut.	3.902,58 TL		
102 BANKALAR HS.			3.902,58
- Destek Kapsamı Dış. Tut.	3.902,58 TL		
602 DİĞER GELİRLER HS.			6.126,72
- SGK Primi İşv. Payı Teşv.	6.126,72 TL		

Asgari ücretle çalışan toplam 24 işçinin her biri için sağlanan 100 TL sigorta primi işveren payı indiriminin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HS.		2.400
- SGK Primi İşveren Payı Desteği	2.400 TL	
602 DİĞER GELİRLER HS.		2.400
- SGK Primi İşv. Payı Teşv.	2.400 TL	

c) Yurtdışı Tanıtım Desteği

Verilen reklam ile ilgili olarak yapılmış olan harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir. $(4.000 \$ \times 3,03 TL = 12.120 TL)$

760 PAZARLAMA SAT. ve DAĞ. GİD. HS.		12.120
- Reklam Gideri	12.120 TL	
102 BANKALAR HS.		12.120

Teşvik kapsamında geri alınacak tutarın tahakkukuna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. $(2.000 \$ \times 3,03 TL = 6.060 TL)$

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		6.060
- Yurtdışı Tanıtım Desteği	6.060 TL	
602 DİĞER GELİRLER HS.		6.060
- Yurtdışı Tanıtım Desteği	6.060 TL	

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde görüldüğü gibi teşviklerin tamamına yakını gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde muhasebeleştirilmektedir. Oysa yurtdışı tanıtım desteği gibi teşvikler pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini azaltıcı etki yapmaktadır. Bu uygulama ile işletmenin brüt satış karı yüksek hesaplanmaktadır. Bu durum işletmenin ana faaliyet sonucunu olumlu etkilemektedir. Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hazırlanan gelir tablosu verilerini kullanmak işletme yöneticilerinin, ortaklarının veya diğer karar alıcıların hatalı kararlar vermelerine neden olabilmektedir.

4.3. Sonuçların Karşılaştırılması

Sermaye yaklaşımı, Gelir yaklaşımı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre yapılan muhasebeleştirme işlemleri sonucunda elde edilen A Turizm A.Ş.'nin gelir tabloları karşılaştırmalı olarak aşağıda sunulmuştur.

	SERMAVE YAKLAŞIMI	GELİR YAKLAŞIMI	TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ
A-BRÜT SATIŞLAR	1.570.000,00	1.578.701,38	1.585.986,72
1-Yurt İçi Satışlar	1.150.000,00	1.150.000,00	1.150.000,00
2-Yurt Dışı Satışlar	420.000,00	420.000,00	420.000,00
3-Diğer Gelirler		8.701,38	15.986,72
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			
1-Satıştan İadeler (-)			
2-Satıştan İskontolar (-)			
3-Diğer İndirimler (-)			
C-NET SATIŞLAR	1.570.000,00	1.578.701,38	1.585.986,72
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	520.000,00	520.000,00	520.000,00
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)			
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	520.000,00	520.000,00	520.000,00
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)			
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	1.050.000,00	1.058.701,38	1.065.986,72
E-FAALİYET GİDERLERİ	470.000,00	470.000,00	470.000,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	180.000,00	180.000,00	180.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	290.000,00	290.000,00	290.000,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	580.000,00	588.701,38	595.986,72
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	47.000,00	54.285,34	47.000,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri			
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri			
3-Faiz Gelirleri	20.000,00	20.000,00	20.000,00
4-Komisyon Gelirleri			
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar			
6-Menkul Kıymet Satış Karları			
7-Kambiyo Karları	27.000,00	27.000,00	27.000,00
8-Reeskont Faiz Gelirleri			
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar		7.285,34	
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	12.000,00	12.000,00	12.000,00
1-Komisyon Giderleri (-)			
2-Karşılık Giderleri (-)			
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)			
4-Kambiyo Zararları (-)	12.000,00	12.000,00	12.000,00
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)			
6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)			
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	30.000,00	30.000,00	30.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	30.000,00	30.000,00	30.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	585.000,00	600.986,72	600.986,72
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR			
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları			
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karları			
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			
1-Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları (-)			
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)			
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)			
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	585.000,00	600.986,72	600.986,72
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	116.500,00	116.500,00	116.500,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	468.500,00	484.486,72	484.486,72

Yukarıda karşılaştırmalı olarak verilen gelir tablosunda turizm teşviklerinin TMS 20'de belirtilen sermaye yaklaşımına, gelir yaklaşımına ve TDMS'ye göre yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin raporlama sonuçları yer almaktadır. Bu sonuçları aşağıdaki gibi değerlendirmek mümkündür.

Sermaye yaklaşımına göre bir raporlama yapıldığında gelir tablosunda da görüldüğü üzere teşvik gelirleri hiçbir şekilde gelir tablosuna dahil edilmemekte, teşvik gelirlerinin tamamı bilançonun öz kaynaklar bölümünde raporlanmaktadır.

Gelir yaklaşımına göre yapılan raporlama da ise elde edilen teşvik gelirlerinin bir kısmı gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde, bir kısmı olağan

kar bölümünde raporlanmakta, geriye kalan kısım ise sonraki dönemlerde gelir tablosuna aktarılmak üzere bilançoda ertelenmiş gelir olarak rapor edilmektedir.

TMS-20 standardı kapsamında muhasebeleştirme yapan bir işletme ilgili kayıtlarını sermaye yaklaşımına göre mi yoksa gelir yaklaşımına mı göre muhasebeleştireceğini seçme hakkına sahiptir. Bu da aynı sektörde yer alan işletmelerin birbirinden farklı şekilde muhasebe kaydı tutabileceği anlamına gelmektedir. Bu durum, işletmenin içinde bulunduğu sektör ortalamaları açısından da farklılık yaratacağı için sağlıklı bir karşılaştırma yapılmasına engel olacaktır. Çünkü sermaye yaklaşımına göre kayıt yapılması durumunda elde edilen teşvik gelirleri gelir tablosuna aktarılmayacağından karlılık oranı düşük çıkarken, gelir yaklaşımına göre yapılacak kayıtlarda elde edilen gelirler sistematik bir biçimde gelir tablosuna aktarılacağından kar oranı daha yüksek çıkacaktır. Sabit bir uygulamanın olmaması sektör ortalamasında dalgalanmalara neden olacaktır. Sektördeki konumunu öğrenmek, uyguladıkları işletme politikalarını buna göre değerlendirmek ve yön vermek isteyen karar alıcılar açısından ortaya çıkan oranlar yanıltıcı olabileceğinden hatalı kararlar alınmasına yol açabilecektir.

TMS-20 kapsamında varılacak bir diğer sonuç; sermaye yaklaşımına göre kayıt yapan bir işletmede dönem karı gelir yaklaşımına göre daha düşük çıkacaktır ve bu durum işletmenin daha az kar payı ödemesini sağlayacaktır. Sermaye yaklaşımında her ne kadar dönem karı düşük hesaplanırsa da bilançoda özkaynaklar toplamı yüksek olacaktır. Ancak bu durum sermaye ve gelir yaklaşımları açısından işletmenin finansman oranında (özkaynak/yabancı kaynaklar) önemli bir farklılık doğurmayacaktır.

Diğer yandan sermaye yaklaşımında dönem karının düşük çıkması yatırımcılar ve kredi kuruluşları açısından olumsuz olarak değerlendirilebilecek ve işletmenin yatırım yapmaya uygun olmadığı yönünde karar alınmasına neden olabilecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne (TDMS) göre yapılan raporlamada ise teşvik gelirlerinin tamamına yakını diğer gelirler hesabına alınmak suretiyle gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde raporlanmaktadır. Bu raporlama yöntemi brüt satış karlılığı üzerinde direkt etki yaparak brüt satış karının yüksek çıkması sonucunu doğurmaktadır.

TDMS'ye göre hazırlanan raporlar işletme yönetimi ve yatırımcılar açısından bir takım olumsuzlukları beraberinde getirmektedir. Bu olumsuzlukları yatırımcılar ve yöneticiler açısından ayrı ayrı değerlendirmek yerinde olacaktır (Çırpan, 2010: 113).

Yatırımcılar açısından ele alacak olursak; TDMS'ye göre yapılacak raporlamada brüt satış karı oranı yüksek çıkacağı için yatırımcılar işletmeyi ana fa-

aliyet konusu açısından karlı bir işletme gibi görüp yatırım yapmaya uygun görebilirler. Ortaya çıkan bu durum yatırımcıların hatalı yatırım kararları almalarına neden olabilir.

Ortaya çıkabilecek olumsuzlukları yöneticiler açısından ele alacak olursak; işletmenin ana faaliyet konusu açısından karlı bir işletme gibi görünmesi işletmede uygulanan politikaların doğru olduğu sonucunu ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda yöneticiler işletmenin mevcut yapısında değişiklik yapma ihtiyacı duymayacaktır. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken nokta teşvik gelirlerinin elde edilmediği ya da daha az tutarda elde edildiği varsayıldığında ulaşılabilecek karlılık oranının işletmenin hedeflediği orana ulaşip ulaşmadığıdır. Eğer teşvik gelirleri olmadan ortaya çıkan karlılık oranı hedeflenenden düşük ise işletme yönetimi uyguladığı satış, pazarlama ya da yönetim politikalarında değişiklik yapma yoluna gidecektir. Ancak TDMS'ye göre yapılan muhasebeleştirme sonucunda ortaya çıkan yüksek karlılık oranlarının işletmede her şeyin yolunda gittiği sonucunu doğurması, işletme ile ilgili hatalı yorumlamalar yapılmasına ve hatalı kararlar alınmasına yol açacaktır.

TDMS'ye göre yapılacak bir raporlamada yöneticilerin hatalı kararlar almasına neden olabilecek diğer bir durum ise teşvik gelirlerinde yaşanabilecek dönemsel dalgalanmalardır. İşletmeler her dönem aynı teşvik türlerinden aynı tutarlarda yararlanamayabilirler. Bu durum teşviklerin kendi yapısından kaynaklanabileceği gibi bürokratik işlemlerden ya da o dönemki ekonomi politikalarından da kaynaklanabilir. Yani işletme bir dönem çok yüksek tutarda teşvik geliri elde ederken bir dönem çok az tutarda elde edebilir veya hiç teşvik geliri elde edemeyebilir. Bu nedenle ortaya çıkacak finansal tablolar ve raporlarla ilgili yapılacak bir karşılaştırma doğru sonuç vermeyeceğinden yöneticilerin alacağı kararların hatalı olması söz konusu olacaktır.

5. SONUÇ

Turizm işletmelerine sağlanan devlet teşvikleri 1980 yılından günümüze kadar devam etmekte ve birçok teşvik türü etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Sektöre yönelik bu teşvikler hem süreklilik arz etmekte hem de tutar olarak önemli olabilmektedir. Bu kapsamda teşvikler, yatırıma yönelik maliyetlerinin düşürülmesinde, gerekli finansmanın sağlanmasında ve yatırımların ihtiyaç duyulan bölgelerde toplanmasında oldukça etkili araçlardır. Bu araçların kullanılmasındaki amaçlar ekonomik politikalar dahilinde ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte, temelde bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılmasını, uluslararası piyasalarda rekabet gücünün artırılmasını ve yabancı yatırımcıların ülke ekonomisine çekilmesini amaçlamakta-

dır. Bu amaçlar doğrultusunda sağlanan teşvikler nakdi veya nakdi olmayan unsurlardan oluşabilmektedir. Ancak ülkemizde işletmelerin yararlandığı teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda halen uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları açısından farklılıklar olduğu görülmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan uygulama, devlet teşviklerinin gelir tablosunun brüt satış karı bölümünde muhasebeleştirilmesi yönündedir. Oysa teşvik gelirleri sadece işletmelerin satış faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bir satış hasılatı değildir. Bu şekilde yapılacak bir raporlama işletmenin brüt satış karlılığının olduğundan fazla görünmesine neden olmaktadır. Öyle ki eğer işletme bir hesap dönemi içerisinde yüksek tutarda devlet teşviki almışsa bu uygulamaya göre brüt satış karlılığı ciddi boyutlarda artacak ve bu durum gerek işletme sahipleri gerekse finansal tablo kullanıcıları açısından hatalı kararlar verilmesine neden olabilecektir. Bu nedenle teşvik gelirlerinin yalnızca gelir tablosunun brüt satış karı bölümü yerine; işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olup olmamasına ve süreklilik arz edip etmemesine göre olağan kar veya dönem karı bölümünde raporlanması, raporlama açısından daha doğru bir uygulama olacaktır.

Diğer taraftan TDMS kapsamında yapılan muhasebeleştirme işlemleri yalnızca raporlama açısından değil aynı zamanda vergisel açıdan da bir takım olumsuzlukları beraberinde getirmektedir (Çırpan, 2010: 114). Elde edilen teşvik gelirlerinin direkt olarak gelir tablosuna aktarılması sonucunda karlılığın yüksek çıkması, işletmenin ödemesi gereken vergi yükünü artırıcı bir unsur oluşturmaktadır. Çünkü vergilendirmeye yönelik mevcut düzenlemelerde hatalı bir uygulama söz konusudur. Şöyle ki Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre teşvikler, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sonucunda elde edilmiş gelirlerdir ve dönem karına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir (Çırpan, 2010: 115). Bu düzenleme nedeniyle yatırımların maliyetlerini azaltmaya yönelik olarak verilen teşvikler bir anlamda maliyetin kendisini oluşturmaktadır. Devlet tarafından verilen teşvikler bir yandan da vergilendirme yoluyla işletmeden geri alınmaktadır. Ancak bu durum teşviklerin yapısına ve amacına tamamıyla aykırı bir durumdur. Bu hatalı uygulama işletmelerin teşviklerden tam anlamıyla faydalanabilmesini engellemekte ve teşviklerin etkinliğini azaltmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için gerekli yapısal değişikliklerin yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması gerekmektedir (Çırpan, 2010: 115).

Sermaye yaklaşımında teşvik gelirlerinin tamamının öz kaynaklar grubu altında raporlanması işletmelerin sermaye yapılarının güçlenmesine katkı sağlamaktadır. Ancak elde edilen teşvik gelirleri gelir tablosuna aktarılmadığından işletmenin dönem karı düşük hesaplanmaktadır. Bu durum ise

işletmeler açısından avantaj sağlayıcı bir unsura dönüşmektedir. Çünkü bu yaklaşım kapsamında gelir tablosuna aktarılamayan teşvik gelirleri nedeniyle işletme ortaklarına daha az temettü ödeyecektir. Böylece teşviklerden sağlanan fayda artmaktadır.

Gelir yaklaşımında teşvik gelirleri elde edildiği anda ertelenmiş gelir olarak bilanço hesaplarında takip edilmekte ve teşvikle ilgili giderler ortaya çıktıkça sistematik bir şekilde bilançodan gelir tablosuna aktarılarak gelir ve giderin birbirini netleştirmesi sağlanmaktadır. Böylece bilanço hesaplarında ertelenmiş gelir olarak bekletilen gelirler için herhangi bir vergilendirme söz konusu olmadığı gibi aynı zamanda bu uygulama dönemsellik ilkesi açısından da önem arz etmektedir.

TMS-20 Standardı ve TDMS kapsamında devlet teşviklerin muhasebeleştirilmesi konusunda ortaya çıkan raporlamaya ve vergilendirmeye yönelik olumsuzlukların ortadan kaldırılması ile ilgili çeşitli adımlar atmak mümkündür (Çırpan, 2010: 115-116).

Öncelikli olarak devlet teşvikleri ile ilgili Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin TMS-20 standardı ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu konuda atılması gereken ilk adım, uygulanmakta olan hesap planının yeniden gözden geçirilmesidir. Yapılacak uyumlaştırma çalışmaları ile hem raporlamaya yönelik riskler ortadan kaldırılabilir hem de vergilendirmeye yönelik hatalı uygulamalara son verilebilir. Tekdüzen hesap planında sadece ana hesap grupları tanımlanarak, boş bırakılacak alt hesaplarla işletmelerin sektör bazında ihtiyaca göre bu hesapları düzenleyebilmesine izin verilmelidir. Böylece işletmelerin kendileri için gereksiz olan hesapların gelir tablolarında yer almaması sağlanabilir. Uyumlaştırma çalışmaları ile TDMS'de yapılacak değişiklikler teşviklerin verilmiş amaçlarını gerçekleştirmesinde oldukça etkili olacaktır.

Olumsuzlukların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak atılabilecek bir diğer adım ise; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılacak yapısal bir değişiklik ile teşvik gelirlerinin vergilendirme dışı bırakılmasıdır. Yapılacak değişiklik; kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların vergilendirme dışı bırakılması için beyanname üzerine açılmış indirim ve istisnalar bölümünün altına teşvik gelirlerinin de dahil edilmesidir. Böylece beyanname üzerinde yer alacak bölüme teşvikin türü ve tutarı gibi gerekli bilgilerin yazılması suretiyle teşvik geliri vergi matrahından indirilerek vergilendirme dışı bırakılabilecektir.

Son olarak ise ülkemizde teşviklerle ilgili düzenlemelerin farklı mevzuat türleri ile yapılması, bazı teşviklerin süreyle sınırlandırılması ve düzenleme yapan kurumların farklılık göstermesi uygulamada karışıklıkların yaşanmasına neden olmaktadır. İşletme birden fazla teşvik türünden yararlanmak istedi-

ğinde ilgili teşviklerin farklı mevzuat türünde ve farklı kurumlar tarafından düzenlenmiş olması işletmeler açısından bürokratik süreci uzatmakta ve zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca uygulama aşamasında yaşanan karmaşıklıklar teşviklerin etkinliğini ve verimliliğini azaltmaktadır. Bu nedenle devlet teşviklerinin aynı mevzuat içine alınması ve düzenleyici kurumların tek bir çatı altında toplanması teşviklerden sağlanacak faydayı artıracaktır.

KAYNAKÇA

Akay, H. (2009). *Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve TMS 20 Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Akay, H. ve Oğuz, M. (2015). Türk Turizm Sektöründe Teşvikler ve 20 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 213-228.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aydoğuş, İ., Soybalı, H. H. ve Baytok, A. (2006). Yunanistan ile Türkiye'de Uygulanan Turizm Yatırım Teşviklerinin Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1), 1-20.

Çırpan, E. (2010). *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çiloğlu, İ. (1997). Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi. *Hazine Dergisi*, 8, 1- 15.

Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y. ve Karabınar, S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları.

Kayalı, N. ve Terim, B. (2012). TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi. *Dayanışma Dergisi*, 115, 34-43.

Küçükkahraman, B. (2013). *TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi: Örnek Uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., ve Hanekom, B. (2012). *Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.

Okutmuş, E., Uyar, S. ve Gövce, M. (2015). Sağlık Turizminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16(2), 63-82.

Öner, E. (2002). Niçin Vergi Teşvikleri?. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3-4(16), 97-119.

Toker, B. (2007). Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 82-92.

Uluslan, H. (2008). Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(2), 415-433.

Türkiye Muhasebe Standartları 20 Nolu Tebliğ, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 8., Erişim tarihi: 03.07.2017. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101-6.htm>

Yavuz, A. (2010). Bir Maliye Politikası Aracı Olarak Yatırım Teşviklerinin Rekabet Koşulları Altında Özel Kesim Yatırımları ve İstihdam Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 83-101.

BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK ETİK EĞİTİMİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MUHASEBE HİLELERİNİ ALGILAMALARINA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Cenk KIRITOĞLU^a

Prof.Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLI^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 27-44

ÖZ

Bu çalışma TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) tarafından düzenlenen etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılamalarında anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Böylece TESMER'in etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeylerini etkileyip etkilemediği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Araştırmada kullanılan anket formunun hazırlanması için 1-Hile Algısı Ölçeği ve 2-Hile Türleri Ölçeği şeklinde iki ölçek oluşturulmuştur. Hile Algısı Ölçeği için hile üçgeni unsurları olan Baskı, Fırsat ve Meşrulaştırma, Hile Türleri Ölçeği için Hileli Finansal Raporlama ve Varlıkların Zimmete Geçirilmesi şeklinde iki temel hile türü esas alınmıştır. Bu ölçeklerin kullanılması suretiyle hazırlanan anket formu basit tesadüfî yöntemle göre belirlenen 400 bağımsız denetçiye uygulanmış ve ihtiyaç duyulan veri elde edilerek faktör analizine tabi tutulmuştur. Çalışmada elde edilen bulgulara göre; TESMER'in düzenlediği etik eğitimi alan ve almayan denetçilerin muhasebe hilesini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Öte yandan, ölçek geliştirme aşamasında, etik eğitimi alan bağımsız denetçilerin değerlendirmesine göre; a) "Baskı" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firmanın bilgi teknolojisi kullanımının zayıf olmasıdır. b) "Fırsat" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olmasıdır. c) "Meşrulaştırma" faktörünü en fazla etkileyen husus denetlenen firma-

* Makalenin gönderim tarihi: 24.05.2017; Kabul tarihi: 31.08.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 23
a Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi, E-posta: cenkk@mersin.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-6394-5413> (Sorumlu yazar; Correspondent author)
b Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-posta: mozbirecikli@yahoo.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5539-4658>

nın, çalışanların hileli davranışlarına karşı toleranslı olmasıdır. Bu anlamda denetçilerin, denetimini yaptıkları şirketin teknolojik yenilikleri takip etmek, çalışan suçlarını hoş görmemek ve iç kontrol sistemini güçlendirmek suretiyle hile üçgenine karşı daha güçlü olabileceğini düşündükleri söylenebilir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız denetim, Hile algısı, Hile türü algısı. Etik Eğitimi.

JEL Kodları: M41, M42

A SURVEY ON THE EFFECTS OF ETHICS TRAINING FOR AUDITORS ON AUDITORS' PERCEPTION OF ACCOUNTING FRAUD

ABSTRACT

This study aims to find out whether there is a significant difference between perception levels of accounting fraud of auditors having ethics training and auditors not having ethics training being held by TESMER (Basic Education and Training Center in Turkey) or not. Thus, the study attempts to reveal if ethics training has an effect on the external auditors' perception level of accounting fraud. In order to conduct the research study, firstly two scales which are 1-Fraud perception scale and 2- Scale of fraud types were formed by using; 1-Fraud triangle factors, which are Pressure, Opportunities and Rationalization, and 2-Types of fraud, which are fraudulent financial reporting and appropriation of assets. The questionnaire was formed by using these two scales and applied to 400 auditors, which were selected by simple random sampling. The data obtained was analyzed by using factor analyze method. According to findings of the study there is a significant difference between perception levels of accounting fraud of auditors having ethics training and auditors not having ethics training being held by TESMER. Additionally, as defined during scale development process, according to assessments of auditors having ethics training: a) Weakness in using technology has an effect on Pressure at most; b) Weakness in internal control system has an effect on Opportunities at most; c) High tolerance level against employees' fraudulent behaviors has an effect on Rationalization at most. In this context, it can be asserted that auditors having ethics training believe that companies they conduct audit can be stronger against fraud triangle by adapting technology, having no high tolerance level against fraudulent behaviors of employees and strengthening internal control system of the organization.

Keywords: External audit, fraud perception scale, Scale of fraud type perception, Ethic Education

JEL Codes: M41, M42

1. GİRİŞ¹

İş dünyasında özellikle özel sektörde sahte belge kullanımı, gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtları, yanıltıcı finansal tablolar düzenlenmesi, şirketi gerçekte olduğundan daha düşük karlı göstererek vergi kaçırma, şirketi gerçekte olduğundan daha yüksek karlı göstererek kardan prim alma ve yüksek maaşlı işine devam etme, şirket varlıklarını kişisel amaçla kullanma, varlıkları zimmete geçirme, diğer hissedarları kandırma gibi eylemler etik dışı davranış olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe literatüründe “yaratıcı muhasebe teknikleri” (creative accounting technics) olarak da adlandırılan bu etik dışı davranışların özellikle gelişmiş ekonomilerde 2000’li yılların başında yaşanan şirket muhasebe skandallarında görüldüğü üzere, şirketlerin muhasebe bölümü ve üst düzey yöneticilerin işbirliği ile gerçekleştirildiği söylenebilir. Özbirecikli ve Ural (2006) Türkiye genelinde yaptıkları araştırmalarında muhasebe sürecinde yaşanan 44 farklı türde etik dışı davranış tespit etmişlerdir. Bunların 6’sı doğrudan bağımsız denetim sürecinde yaşanan etik sorunlardır. ACFE’nin (*Association of Certified Fraud Examiners*) 2016 yılında yaptığı bir araştırmaya göre 2.410 hile vakasındaki toplam kayıp tutarı 6,3 milyar dolardır. Bu vakalarda 51 çeşit muhasebe hilesi tespit edilmiştir. Bu hileli işlemlerin dünya genelinde toplam tutarının 3,7 trilyon dolar olabileceği tahmin edilmektedir (ACFE, 2016 Raporu). Hileli işlemler; Varlıkların Kötüye Kullanılması, Hileli Finansal Raporlama ve Zimmete Geçirme şeklinde 3 ana grupta toplamıştır. Bu hile vakalarının sıklığı ve neden oldukları maliyetler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo-1: Hilelerin Görülme Sıklığı ve Maliyetleri

Hile Türü	Görülme Sıklığı (%)	Maliyet (ABD Doları/Olay)
Varlıkların Kötüye Kullanılması	83,5	125.000
Hileli Finansal Raporlama	9,6	975.000
Zimmete Geçirme	35,4	200.000

Kaynak: ACFE, 2016 Raporu

Muhasebe meslek örgütlerinin yukarıda belirtilen etik sorunların farkında olduğu ve azaltmak için çaba gösterdiği bilinmektedir. Ancak meslek örgütleri tarafından oluşturulan etik ilkelerin, yasal düzenlemelerin ve müeyyidelerin etik dışı davranışları ne ölçüde önleyebildiği tartışma konusudur. Bu nedenle özellikle son yıllarda etik davranmanın, kural koymakla değil meslek mensuplarına eğitim vermekle sağlanabileceği üzerinde durulmak-

¹ Bu çalışma, yazarlardan Cenk KIRITOĞLU’nun Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’de Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLI danışmanlığında yürütülen ““Etik Eğitimin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hilelerini Algılama Düzeyleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”” adlı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

tadır. Bu durum “Etik dışı davranışları önlemenin yolu etik eğitimi midir?” sorusunu akla getirmektedir. Bilindiği üzere bağımsız denetçilerin yukarıda sayılan muhasebe hilelerini ortaya çıkarma sorumluluğu bulunmaktadır. Ancak bazı durumlarda bağımsız denetçi hileli işlemi ortaya çıkarma konusunda çıkar çatışması yaşayabilir. Burada bir karar verecektir. Dürüstlük, meslek onuru, kazanç elde etme, müşteriye kaybetme(me), yasal zorunluluklar vb. gibi çeşitli belirleyiciler bağımsız denetçinin olayı algılayış şeklini ve dolayısıyla vereceği kararı etkileyebilir. Bağımsız denetçi bu belirleyicileri dikkate alarak, ama bağımsızlığını koruyarak karar vermelidir. Dolayısıyla bağımsız denetçi burada bir değerlendirme yapmakta ve bu değerlendirmeye göre eylemde bulunmaktadır. Kuçuradi (1998)’ye göre, burada asıl sorun “doğru değerlendirme” sorunudur. Doğru değerlendirme ise -değerlendirilen şeye ilişkin olgusal bilgiler ve değer bilgisi gerektiren- bilgisel bir etkinliktir. Dolayısıyla etiğe uygun kararlar almak ve etik davranmak sonuçta bir bilgi, yani eğitim sorunudur. Bu durum “Etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlem(ler)i algılama düzeyleri arasında bir fark var mıdır?” sorusunu akla getirmektedir.

Bu bağlamda, bu çalışmada, Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından yürütülen etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeylerini etkileyip etkilemediğinin tespit edilmesine çalışılmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Akademik yazında muhasebe ve bağımsız denetim meslekleri ile ilişkilendirilebilecek nitelikte olan ve etik üzerine yapılan değişik çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmektedir. Duska (1991) çoğu insanın kişisel ahlakının iş hayatına gitmeden çok önce oluştuğunu, bu yüzden etik eğitiminin yararlı olmadığını, bilakis bir kaynak israfı olduğunu ifade etmektedir. Ancak Izzo (2006) gayrimenkul sektöründe çalışanlar üzerine yaptığı deneysel bir çalışmada etik eğitiminin olumlu etkisi olduğunu öne sürmektedir.

Shaub ve diğerleri (1993) Finn ve Munter (1993) ile Patterson (2001) etik gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasındaki ilişkileri araştırmış ve etik farkındalık düzeyleri yüksek bireylerin, mesleklerine daha yüksek bağlılık gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır (Aktaran: Özer ve Uyar, 2010). Singhapakdi ve diğerleri (1996)’ne göre, etik sorunun algılanmasında deontolojik normlar ve çıkar grupları gibi değişkenler belirleyici olmakla beraber, etik ve sosyal sorumluluğun örgütsel etkinlik açısından, bir birey tarafından algılanan önemi de belirleyici olabilmektedir. Adam ve Rachman-Moore (2004) çalışmalarında etik eğitimi, örgüt kültürünün parçası haline getir-

miş başarılı bir şirket örneği incelemiştir. Çalışmada personelin etik eğitim sürecinin işe girdiği ilk haftada başladığı ifade edilmektedir. Burada etik kurallar üç alanı kapsamaktadır: 1) Şirket standartları ve politikaları, 2) İşletmenin beklentileri, 3) Zor durumlarda karar verme rehberi. Özbirecikli ve Süslü (2005) Türkiye genelinde yaptıkları araştırmada Bağımsız Denetim Firmalarının yolsuzluk riski faktörlerini değerlendirme uygulamalarına yönelik tespitlerde bulunmuşlardır. Özbirecikli (2006) bağımsız denetçinin müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısındaki tutumunu, yaşanan şirket yolsuzluk vakaları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde incelemiştir. Özbirecikli ve Ural (2007) Türkiye genelinde muhasebecilerin mesleki kararlarında etiksel ve sosyal sorumlu davranmaya verdikleri önemin, etik olmayan bir karar ya da eylemi algılamalarına etkisini test etmek amacıyla yaptıkları araştırmalarında; muhasebecilerin etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri önem düzeyi arttıkça bir durum ya da eylemde etik sorunu daha kolay fark ettikleri sonucuna ulaşmışlardır. Ramos (2009) sosyal sorumluluk açısından önde gelen şirketlerin etik eğitimini nasıl şirket kültürünün bir parçası haline getirdiklerini incelediği çalışmada iyi anlaşılabilir bir değer yapısı ve benimsenmiş davranış kuralları oluşturan firmaların paydaşları ile daha iyi ilişkiler kurdukları tespit etmiştir. Bu ilişkiler uzun dönemli başarı anlamına gelmektedir. Özer ve Uyar (2010) muhasebe meslek mensuplarının, bireysel etik felsefeleri ile mesleklerine karşı hissettikleri bağlılıkları araştıran çalışmalarında etik düşünce ile mesleki bağlılık arasında orta düzeyde ilişki bulmuşlardır. Dinçer ve Dinçer (2011) inceledikleri birçok çalışmada etik eğitimin etik programda pozitif rol oynadığını tespit etmişlerdir. Etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitimin bağımsız denetçilerin davranışlarında farklılık yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışma, etik davranışın eğitimle kazandırılmasının mümkün olduğu iddiasını yukarıdaki çalışmalardan farklı bir şekilde araştırma konusu yapmaktadır. Bu itibarla muhasebe ve bağımsız denetimde etik eğitimi üzerine yapılan akademik ve kurumsal çalışmalara katkı sağlanması beklenmektedir.

3. ARAŞTIRMA

Bir önceki kısımda yer verilen akademik çalışmaların sonuçlarından, etik algının oluşması için etik eğitiminin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Ülkemizde 2014 yılında muhasebe ve denetim mesleğinde etik eğitimi açısından önemli bir adım atıldığı görülmektedir. Nitekim Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan 27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleş-

me Yapılması Hakkında Tebliğ” meslek mensuplarının etik değer ve tutumları kazanmaları açısından önemli bir faaliyet olarak kabul edilebilir. Buna ek olarak 21 Mayıs 2015 tarih ve 29362 sayılı resmi gazetede “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” Hakkındaki Türkiye Denetim Standartları 44 No’lu tebliği de yayınlanmıştır. Yukarıda açıklanan ve TESMER tarafından verilen teorik ve vaka incelemesi içerikli ve değişik sürelerde eğitimlere ek olarak bağımsız denetim faaliyeti için gerekli olan eğitimlerden de geçen bu yeni meslek grubunun TÜRMOB tarafından düzenlenen etik eğitimi alması mesleğin icrasında yaşanabilecek etik sorunların azaltılması açısından önem arz edebilir.

3.1.Araştırmanın Amacı

Bu çalışma TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen etik eğitimi alan ve almayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeylerinin karşılaştırılması suretiyle, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin davranışlarında farklılık yaratıp yaratmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır.

3.2.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amaçları çerçevesinde Tablo 2’de sıralanan hipotezler geliştirilmiştir:

Tablo-2: Hipotez Listesi

- | |
|---|
| <p>H₁: TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₂: TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı alt boyutları konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₃: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimine katılmalarının hile algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₄: Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türleri algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₅: Mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitimine katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türleri algısı alt boyutları konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.</p> <p>H₆: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimine katılmalarının hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₇: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> <p>H₈: Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.</p> |
|---|

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada kullanılan veri seti, veri toplama yöntemi, ölçek ve verilerin analiz yöntemi aşağıda açıklanmaktadır.

3.3.1. Anakütle ve Örneklem

Araştırmanın anakütlesi Türkiye’de Kamu Gözetim Kurulu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler olup, anaküttelede yer alan bağımsız denetçiler kendi içinde TÜRMOB’un etik eğitimini alanlar ve almayanlar şeklinde ikiye ayrılmıştır. Araştırmanın anakütlesi KGK’dan bağımsız denetçi belgesi almış 14.000 kişidir (www.kgk.gov.tr). Öte yandan TÜRMOB’dan alınan yazılı bilgiye göre bugüne kadar Türkiye genelinde 1.500 muhasebe meslek mensubu etik eğitimi almış olup bunların 500’ü Bağımsız Denetçi belgesine sahiptir. Örneklem hacminin tespitinde Doğruluk Düzeyi sapma payının, yani Tolerans düzeyinin (e değeri) %5 olması uygun görülmüştür. Güvenlik sınırı %95 (z=1.96) alınmıştır. Bu değerlere göre hesaplanan örneklem hacmi en az **374** kişidir. Yukarıdaki veriler ışığında örneklem hacmi 400 bağımsız denetçi olarak belirlenmiştir. Anket uygulanacak 400 kişi, 109’u eğitimi almamış, 291’i etik eğitimi almış bağımsız denetçiler arasından tesadüfi olarak seçilmiştir.

3.3.2. Araştırmanın Öngörülen Kısıtı

Örneklemde yer alan bağımsız denetçilerin kişilik özellikleri ile aileden aldıkları eğitimin, etik algıları üzerindeki etkilerinin ölçülmemiş olması çalışmanın kısıtını teşkil etmektedir.

3.3.3. Veri Toplama Yöntemi

Araştırma verilerinin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formundaki soruların cevaplayıcılar açısından anlaşılabilirliğini tespit etmek amacıyla anket formu önce 150 kişiye uygulanmıştır. Yargılarla ilgili algılama ölçeğinde, bir uçta “kesinlikle katılıyorum” ifadesi yer almakta ve bu yargı “5” puan ile diğer uçta ise “kesinlikle katılmıyorum” ifadesi yer almakta ve bu yargı “1” puan ile değerlendirilmektedir. Bu şekilde konuya ilişkin yargılara verilen cevapların ortalamaları, cevaplayıcıların konuya ilişkin algılamalarını ortaya koymak için kullanılmaktadır.

3.3.4. Ölçek

Bu çalışmada bağımsız denetçinin hile algısını ölçmek için Hile Algısı Ölçeği ve Hile Türleri Ölçeği şeklinde iki ölçek geliştirilmiştir. Hile algısı ölçeği, 240 No’lu Bağımsız Denetim Standardında tanımlanan **Baskı**, **Fırsat** ve **Meşrulaştırma** şeklinde üç temel hile riski faktörüne göre oluşturulmuştur.

İster hileli finansal raporlama isterse varlıkların kötüye kullanılması şeklinde olsun hile ayırt edici üç özellik içerebilmektedir. Bu özellikler (BDS 240-A1):

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsat,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesi (meşrulaştırma-haklı görme)

Hileli finansal raporlama yapmaya yönelik teşvik veya baskılar: Beklenen bir kazanç hedefine ulaşıldığında yöneticilere ikramiye verilmesi bir teşviktir. Yöneticiler bu ikramiyeyi elde etmek için hedefe ulaşmaya çalışabilir. Ancak hedefe ulaşamayınca finansal tablolarda oynama yaparak zarar gösteren finansal tabloları karlı hale dönüştürebilir. Finansal başarısızlık sonucunda yöneticinin konumunu kaybetmesi söz konusu ise bu durum bir baskıdır. Yönetici bu baskı nedeniyle de finansal raporlamada hile yapabilir.

Hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrol sistemini ihlal edilebileceğine inanması durumunda (örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda) ortaya çıkabilir.

Kişiler, yapacakları hileli bir eylemi rasyonelleştirebilirler. Örneğin kişi yaptığı hile veya zimmete geçirme işleminde haklı olduğunu, çaldığı şeyin kendisinin hakkı olduğunu, emeğinin karşılığı yeterince verilmediği için hakkını kendisinin aldığını düşünerek eylemini mantıklı bir hale getirebilir. Böylece kendi vicdanını rahatlatıp eylemini kendi içinde rasyonelleştirmiş olur.

Hile Türleri Ölçeği ise ülkemizde 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe giren “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” ve Bağımsız Denetim Standardı 240’da yer verilen *Varlıkların Kötüye Kullanılması* ve *Hileli Finansal Tablo düzenleme* şeklinde iki hile türü kullanılarak geliştirilmiştir.

Ölçek geliştirme sürecinde öncelikle alan yazın taraması yapılmış ve bağımsız denetim alanında uzman olan Yeminli Mali Müşavir, profesör ve sorumlu denetçiden oluşan 3 kişiyle görüşülmüştür. Ölçek maddeleri, uzman görüşleri ve alan yazından elde edilen bilgiler doğrultusunda; hile algısı ve Tablo 3’de yer alan hile unsurlarının alt boyutları esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo-3: Hile Algısı Ölçeği - Alt Boyutlar

BASKI	
B1	Müşteri firmanızın bulunduğu sektörde rakipler arası rekabetin yüksek seviyede olması
B2	Müşteri firmanızın yönetim kadrosunda çalışanların gelirlerine göre lüks yaşam tarzı olması
B3	Müşteri firmanızın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması
B4	Müşteri firmanızda yönetici maaşlarının yüksek olması ve yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürün yıllık kardan ikramiye alması

B5	Müşteri firmanızın yüksek tutarda uzun vadeli banka kredisi kullanmayı planlaması
B6	Müşteri firmanızın satın alma müdürünün içki, kumar gibi alışkanlıkları olduğunun bilinmesi
B7	Müşteri firmanızın yüksek miktarda kredi ödemesinin olması
B8	Müşteri firmanızda çalışanları teşvik etmek için maliyet düşürme, satış hasılatını ve karı artırma gibi performans ölçüleri kullanılıyor olması
MEŞRULAŞTIRMA	
M1	Müşteri firmanızda çalışanların maaşlarını zamanında alamadıkları ve eksik aldıklarının bilinmesi
M2	Müşteri firmanıza yapılan bir ankette çalışanların firmadan hak ettiği değeri alamadığı düşüncesinde olduğunun anlaşılması
M3	Müşteri firmanın çalışanlarının işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olması
M4	Müşteri firmanızda orta düzey yöneticilerin terfi ve tazminatlarını alamamış olmaları
M5	Müşteri firmanızın çalışanları arasında adil bir ücretlendirme ve ödüllendirme sistemi olmaması
M6	Müşteri firmanıza yapılan bir ankette örgütsel değerlerin ve kurum kültürünün zayıf olduğunun anlaşılması
M7	Müşteri firmanızın etik değerler politikası olmaması
M8	Müşteri firmanızda çalışanların yıllık izinlerini adilce kullanamamaları
FIRSATLAR	
F1	Müşteri firmanızda Genel Müdür ile Satış ve Pazarlama Müdürünün aynı aileden olması
F2	Müşteri firmanızda insan kaynakları politikası gereği şirket ortaklarının en az birinin referansı olmadan personel alınmaması
F3	Müşteri firmanızda Mevzuat gereği ilk kez denetim yapılıyor olması
F4	Müşteri firmanızın merkezi ile depolarının birden fazla ve farklı yerde olması
F5	Müşteri firmanızın depo sayımlarının yılda bir kez yapılıyor olması
F6	Müşteri firmanızın depolarında gözlem kameraları olmaması
F7	Müşteri firmanızın Stok Yönetimi ile Satın Alma Müdürlüğü görevinin aynı kişi tarafından yürütülüyor olması
F8	Müşteri firmanızın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması
F9	Müşteri firmanızın iç kontrol sisteminin zayıf olması

Ölçek geliştirme sürecinde veriler, 2016 yılında bağımsız denetçi olarak çalışan toplam 323 kişiden elde edilmiştir. Araştırmaya katılan 323 kişiden, eksik ya da tutarlı veri girişi yapmayan 15 kişi çıkartıldıktan sonra 308 kişi ile analizlere devam edilerek doğrulayıcı ve açıklayıcı faktör analizleri yapılarak ölçek oluşturulmuştur. Daha sonra anket 400 bağımsız denetçiye uygulanmıştır. Hile Algısı Ölçeğinin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011) amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser Mayer Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alı-

nan 30 maddeden oluşan ölçek için KMO değeri 0,97, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 16402,913$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun 0,60'dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011).

Çalışmada gözlenen 0,97'lik KMO değeri, önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmüştür. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin 3 faktörde toplandığı görülmüştür. Ancak yapılan faktör analizi sonucunda beş maddenin binişik madde olduğu ortaya çıkmıştır. Bir maddenin farklı iki faktörde bulunması ve bu farkın 0,10'dan küçük olması durumunda bu maddeye binişik madde denilmektedir (Büyüköztürk, 2011). Bu nedenle bu beş madde araştırmadan çıkartılmış ve kalan 25 madde ile yapılan ölçek için KMO değeri 0,95, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 12305,364$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. Çıkartılan beş maddeden sonra yapılan faktör analizi sonucu Tablo 4 elde edilmiştir.

Tablo-4: Hile Algısı Ölçeğinin KMO ve BARLETT Testi Sonuçları

Kaiser Mayer Olkin (KMO) Değeri		,956
Barlett Testi	Chi-square	12305,364
	df	435
	Sig.	.000

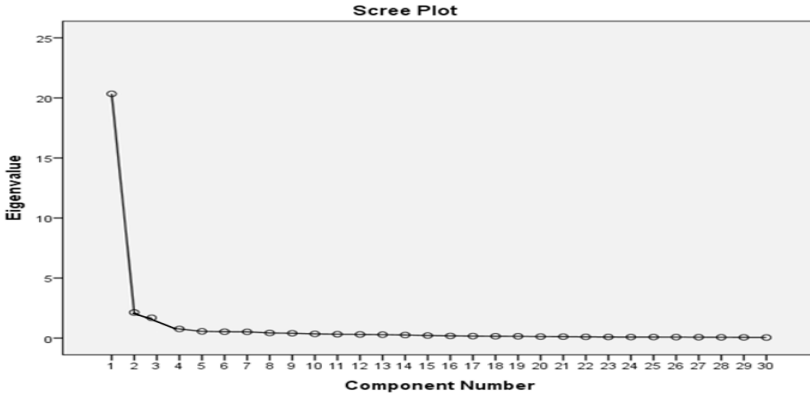
Baskı, Meşrulaştırma ve Fırsat temel bileşenleri üzerine yapılan analiz sonucunda ölçek maddelerinin güvenilir olduğu tespit edilmiştir. "Hile Algısı Ölçeği"ne ilişkin bu üç boyut toplam varyansın % 62,36'sını açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,75$ ve ortalaması 3,85 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

Tablo-5: Ölçeğin Madde Toplam Korelasyonu, Maddelerin Faktör Yükleri ve Faktör Ortak Varyansı

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yüğü
Baskı	25,54	0,82	3,61	1,03	20,406
B1					,899
B2					,895
B3					,881
B4					,879
B5					,879
B6					,878
B7					,867
B8					,864
Meşrulaştırma	19,81	0,72	4,26	0,65	2,134
M1					,805
M2					,766
M3					,765

M4					,741
M5					,595
M6					,578
M7					,546
M8					,478
Fırsat	17,01	0,76	4,32	0,55	1,909
F1					,717
F2					,688
F3					,573
F4					,539
F5					,525
F6					,501
F7					,487
F8					,465
F9					,439
Toplam	62,36	0,75	3,85	0,85	

Alanyazında, bir maddenin faktör yük değerinin 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada az sayıda madde için bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Bu durumu daha net olarak görmek amacıyla Cattell'in "ScreePlot" sınaması yapılarak maksimum manidar faktör sayısı ile ilgili olarak Şekil 1 elde edilmiştir.



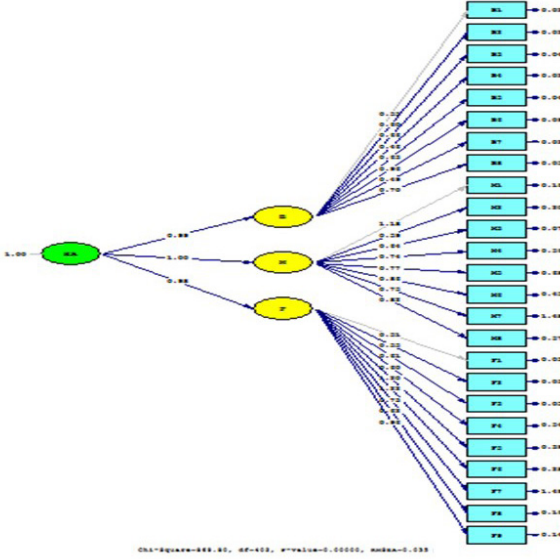
Şekil-1: Hile Algısı Ölçeği Scree Plot Grafiği

Madde toplam korelasyonları incelendiğinde tüm maddelerin madde toplam korelasyon değerlerinin 0,30'dan yüksek olduğu görülmektedir. Tablo 5 incelendiğinde maddelerin faktör yüklerinin 0,43 ile 0,89 arasında değiştiği görülmüştür. Belirlenen bu üç boyut toplam varyansın %62,36'sını açıklamaktadır. Bu bağlamda ölçek hile algısına etki eden değişkenlerin %62,36'sını açıklamaktadır. Geriye kalan %37,64'lük kısım farklı değişkenler ile açıklanmaktadır.

3.3.5. Hile Algısı Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Şekil 2’de yer alan Yol Diyagramı’na bakıldığında, gizil değişken olan *Baskı*, *Meşrulaştırma* ve *Fırsat*’tan gözlenen değişkene doğru yönelen tek yönlü oklar tek yönlü doğrusal ilişkiyi göstermektedir. Söz konusu değişkenler her bir maddenin kendi gizil değişkenini ne kadar iyi temsil ettiğini göstermektedir.

Şekil 2: Hile Algısı Ölçeği Yol Diyagramı



Tablo-6: Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular Tablosu

Index	Mükemmel Uyum Ölçütü	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütü	Araştırma Bulgusu	Sonuç
X ² /sd	0-3	3-5	2,163	Mükemmel uyum
RMSEA	.00 ≤ RMSEA ≤ .05	.05 ≤ RMSEA ≤ .10	.035	Mükemmel uyum
CFI	.95 ≤ CFI ≤ 1.00	.90 ≤ CFI ≤ .95	.91	İyi uyum
NNFI	.95 ≤ NNFI (TLI) ≤ 1.00	.90 ≤ NNFI (TLI) ≤ .95	.91	İyi uyum
NFI	.95 ≤ NFI ≤ 1.00	.90 ≤ NFI ≤ .95	.90	İyi uyum
SRMR	.00 ≤ SRMR ≤ .05	.05 ≤ SRMR ≤ .08	.07	İyi uyum
GFI	.95 ≤ GFI ≤ 1.00	.90 ≤ GFI ≤ .95	.90	İyi uyum
AGFI	.90 ≤ AGFI ≤ 1.00	.85 ≤ AGFI ≤ .90	.92	İyi uyum

Diyagramda standardize edilmiş parametre değerlerine göre; “**Baskı**” faktörünü en fazla etkileyen boyut 0,71’lik yükükle “*Müşteri firmanın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlıyor olması*” maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,15’lik yükükle “*Müşteri firmaya yapılan ankette örgütsel değerlerin ve kurum kültürünün zayıf olduğunun anlaşılması*” maddesidir. “**Meşrulaştırma**” faktörünü en fazla etkileyen boyut

0,59'luk yükükle "Müşteri firmanın çalışanlarının işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olması" maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,26'luk yükükle "Müşteri firmaya yapılan bir ankette çalışanların hak ettiği değeri firmadan alamadığı düşüncesinde olduğunun anlaşılması" maddesidir. "Fırsat" faktörünü en fazla etkileyen boyut 0,94'lük yükükle "Müşteri firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olması" maddesi, en az etkileyen boyut ise 0,10'luk yükükle "Müşteri firmada Mevzuat gereği ilk kez denetim yapılıyor olması" maddesidir. Birinci faktörde yer alan maddeler 0,15 ile 0,71; ikinci faktördeki maddeler 0,26 ile 0,59; üçüncü faktördeki maddeler 0,10 ile 0,94 arasında t değerlerine sahiptir. Bu değerler 2,76'dan yüksek olduğu için 0,01 düzeyinde anlamlıdır. Faktörlerin gizil değişkendeki t değerleri 0,60 ile 0,91 arasında değiştiği ve 2,76'dan yüksek olduğu için 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

3.3.6. Veri Analiz Yöntemi

Veriler, SPSS istatistik paket programı ve LISREL programı ile analiz edilmiştir. Etik eğitimi alan ve almayan gruplar arasındaki hile algısı farkını belirlemek için Tek Yönlü ANOVA ve her iki grubu en iyi ayıran değişkenleri saptamak için Ayırma (Diskriminant) analizi gerçekleştirilmiştir. Daha sonra likert ölçeğine göre sorulan 30 madde ölçek olarak değerlendirilip, Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ve Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) yapılmıştır. Elde edilen ölçeğin faktör yapısının; faktör yük değerleri, faktörler arası korelasyon ve hata varyansları açısından bu iki grupta farklı olup olmadığı "Faktör yapılarının eşitliği" testiyle sınanmıştır. Bu ölçeğin AFA çalışmasında öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığı *KMO* ve *Bartlett Testi* sonuçlarına göre belirlenmiştir. Araştırma kapsamında kullanılan tüm istatistiksel işlemlerde anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir. Araştırma hipotezlerini test etmek amacıyla Anova testi ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Anova testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek için kullanılan analiz yöntemidir. Regresyon analizi; Y bağımlı ve X_i $i=1,2,\dots,k$ bağımsız değişkenler olmak üzere, Y ile X_i değişkenleri arasındaki sebep- sonuç ilişkisini matematiksel model olarak ortaya koyan yöntemdir (Büyükoztürk, 2011).

4. BULGULAR

4.1. Bulgular

Tablo 7'de yer verildiği gibi, yapılan analizler neticesinde araştırmanın seviz hipotezinin tümü kabul edilmiştir.

Tablo-7: Hipotezlerin Kabul/Ret Durumu

Hipotezler	F ANLAMLILIK ANOVA DEĞERİ	t	p	Anlamlı Fark	Kabul Durumu
Hipotez 1	264,40	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 2	330,590	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 3	-	29,823	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 4	186,60	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 5	171,374	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 6	-	24,157	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 7	264,40	-	<0,05	Var	KABUL
Hipotez 8	186,60	-	<0,05	Var	KABUL

Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma-sının hile algısı üzerinde anlamlı ($F_{(1, 398)} = 264,40, p= 0,00 < ,05$) bir etkisi vardır. Bu ilişki iki değişken arasında pozitif ve orta düzeydedir. Determinasyon katsayısı ($R=0,65, R^2=0,42$) dikkate alındığında, hile algısındaki toplam varyansın (değişimin) % 0,42'sinin mesleki eğitim alma değişkeni ile açıklanabileceği söylenebilir. $a = 2,521, b = 0,654$ çıkmıştır. Buna göre Hile Algısı Puanını Gösteren Denklem aşağıdaki gibidir.

Hile Algısı Puanı = 2,521 + ,654 x Meslek Etiği Eğitimi

Hile algısı puanını gösteren bu denklem, hile algısını etkileyen etkenler içinde etik eğitiminin payını göstermektedir. Yani hile algısı açıklanırken etik eğitimi toplam %65 etkilidir. Bu bağlamda, meslek etiği eğitiminde meydana gelen bir birimlik değişim, hile algısı puanında 0,654'lük bir değişime yol açmaktadır.

Bir başka ifade ile hipotezlerin analiz sonuçlarına göre; genel olarak TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitimine katılan bağımsız denetçilerin Hile Algısı Ölçeğinin ve Hile Türleri Ölçeğinin alt boyutlarını önemli/çok önemli birer hile riski faktörü olarak gördükleri tespit edilmiştir.

Öte yandan etik eğitime katılmayan bağımsız denetçilerin ise bu boyutları hile riski açısından önemli bulmadıkları (önemsiz/az önemli) görülmektedir.

Böylece TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitime katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitime katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile algısı ve hile türleri algısı konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu hipotezi kabul edilmiş olmaktadır.

Genelde bağımsız denetçinin almış olduğu etik eğitiminin süresi arttıkça alt boyutlara verdiği önemin düzeyi (çok önemli) artmaktadır. Böylece bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı ve hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi olduğu hipotezi kabul edilmektedir.

4.2. Hile Algısının Yordanmasına İlişkin Aşamalı Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Regresyon analizinde bağımlı ve bağımsız değişkenlerin en az eşit aralık ölçeğinde ölçülen sürekli değişkenler olmaları ve normal dağılım göstermeleri gerekmektedir. Ancak bazı araştırmalarda istisna olarak sınıflama ölçeğine giren bağımsız değişkenlerin de bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin incelenmesi istenebilir. Analizde sınıflamalı değişken düzeylerinden biri dışta bırakılarak düzey sayısının bir eksiği (N-1) kadar üretilen ve “dummy” değişken olarak isimlendirilen yeni yapay değişken oluşturulur. Bu yeni değişkenlerden birinin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olması, ilgili bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu şeklinde yorumlanabilir (Büyüköztürk, 2005). Bu araştırma kapsamında da dummy değişken olarak; birinci adımda 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. İkinci adımda 21 – 60 saat arası sadece teorik eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Üçüncü adımda 1 – 20 saat arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Dördüncü adımda 1 – 20 saat arası sadece teorik eğitimi alanlar 1, bu kategori dışında kalan değerler 0 olarak kodlanmıştır. Beş değişken, bağımsız denetçilerin etik eğitimi alma sürelerinin hile algısı ölçeğine katkısına ilişkin tutum puanları ile orta düzeyde ve anlamlı bir ilişki göstermektedir ve birlikte etik eğitimi tutum puanındaki toplam varyansın yaklaşık %42’sini açıklamaktadır. (R= 0,65, R²= 0,42 ve p<.05). Mesleki etik eğitimine ilişkin varyansa katkıları bakımından altı değişkenin anlamlı yordayıcılar olduğu görülmektedir (p<0,05).

Regresyon katsayılarının karelerindeki değişim (ΔR^2) dikkate alındığında, 21 – 60 saat arası teorik ve 21–60 saat arası uygulama eğitimi alma değişkeni varyansa % 19, 21–60 saat arası sadece teorik eğitim alma değişkeni varyansa % 11, 1- 20 saat arası teorik ve 1–20 saat arası uygulama eğitimi alma değişkeni varyansa %6 ve 1–20 saat arası sadece teorik eğitim alma değişkeni varyansa %4 katkı sağlamaktadır. Standardize edilmiş regresyon katsayılarına göre, yordayıcı değişkenlerin hile algısı üzerindeki göreceli önem sırası; 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama, 21 – 60 saat arası sadece teorik, 1 – 20 saat arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama ve 1 – 20 saat arası sadece teorik şeklinde ortaya çıkmıştır.

Bu bulgular bağlamında alınan etik eğitiminin süresi arttıkça bireylerin hile algısı değerleri artmaktadır. Yapılan çoklu regresyon analizine göre 21 – 60 saat arası teorik ve 21 – 60 saat arası uygulama eğitimi alan bağımsız denetçilerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 2,431 puanlık bir değişime, 21 – 60 saat arası sadece teorik eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 2,089 puanlık bir değişime, 1 – 20 saat

arası teorik ve 1 – 20 saat arası uygulama eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 1,987 puanlık bir değişime, 1 – 20 saat arası sadece teorik eğitimi alan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 1,854 puanlık bir değişime ve hiç almama durumu olan bireylerin bir birimlik ortalama değişimi hile algısı üzerinde 0,078 puanlık bir değişime neden olmaktadır. Yapılan çoklu regresyon analizine göre, hile algısının yordanmasına ilişkin regresyon denklemi aşağıda verilmiştir.

$$\text{Hile Algısı Puanı} = 2,521 + 2,431 \times (21 - 60 \text{ saat arası teorik ve } 21 - 60 \text{ saat arası uygulama}) + 2,089 \times (21 - 60 \text{ saat arası sadece teorik}) + 1,987 \times (1 - 20 \text{ saat arası teorik ve } 1 - 20 \text{ saat arası uygulama}) + 1,854 \times (1 - 20 \text{ saat arası sadece teorik})$$

5. SONUÇ

Araştırma kapsamında oluşturulan ve TESMER tarafından düzenlenen mesleki etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hileyi ve hile türlerini algılaması hususunda fark yaratacağına yönelik sekiz hipotez kabul edilmiştir. Buna göre etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hile ve hile türleri algısı üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmada ayrıca bağımsız denetçilerin aldıkları teorik ve uygulamalı etik eğitim süresi arttıkça hile ve hile türlerine yönelik algılarının da arttığı sonucuna varılmıştır.

Genel olarak bakıldığında bağımsız denetçinin temel işlevi, bir şirketin finansal tablolarının şirketin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı hususunda görüş bildirmektir. Denetçi bu süreçte etik dışı, yani hile içeren ve yanıltıcı işlemlerle karşılaşabilir. Denetçinin bu işlemleri algılama düzeyi, denetim süreci sonunda şirketle ilgili ulaşacağı yargıyı etkilemektedir. Dolayısıyla hilenin algılanması denetçinin tespitlerinin yerinde olması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda bağımsız denetçinin mesleki etik eğitimi almasının, etik konusundaki farkındalığının artırılmasına katkı sağlayacağı söylenebilir.

TESMER'in etik eğitimi programına benzer çalışmaların, meslek odaları tarafından da yapılması mümkündür. Bunun için, meslek odaları bünyesinde sürekli eğitim kapsamında etik ve sosyal sorumluluk konusunda bağımsız denetçilerin dikkatlerini çekmeye, algılarını ve duyarlılıklarını arttırmaya yönelik eğitim seminerleri düzenlenebilir, vaka çözümlene çalışmaları yapılabilir. Bu eğitimler çerçevesinde ayrıca etiksel açıdan iyi bir imajı olan meslektaşlar ve işletmeler örnek verilebilir. Böylece eğitim seminerlerine katılanlar, "dürüst işletme, başarılı işletmedir" ya da "dürüst denetçi başarılı denetçidir" anlayışı konusunda ikna edilebilir.

Öte yandan ölçek geliştirme aşamasında elde edilen bulgulara göre; etik eğitimi alan bağımsız denetçiler, hile üçgeninin üç unsuru olan Baskı, Meşrulaştırma ve Fırsatı en fazla etkileyen boyutları şöyle değerlendirmiştir:

“Baskı” unsurunu en fazla etkileyen boyut denetlenen firmanın gelişen bilgi teknolojilerine, rakiplerine kıyasla daha az uyum sağlamasıdır.

Bu bulgu, teknolojik nedenlerle şirketin rekabet avantajının düşmesinin yöneticilerde finansal tablo hilesi türü hileler için baskı oluşturduğu şekilde yorumlanabilir.

“Meşrulaştırma” faktörünü en fazla etkileyen boyut denetlenen firmanın, çalışanların işlediği suçlara karşı disiplin cezası vermede toleranslı olmasıdır.

Bu bulgu, üst yönetimin hile yapanlara karşı hoşgörülü olmasının çalışanlarda kendini haklı görme duygusu gelişmesine ve bu tür davranışların zamanla normalleşmesine neden olduğu şeklinde yorumlanabilir.

“Fırsat” faktörünü en fazla etkileyen boyut ise denetlenen firmanın iç kontrol sisteminin zayıf olmasıdır.

Bu bulgu, bir işletmenin çalışanlarını çeşitli iç kontrol sistemi mekanizmalarıyla kontrol etmemesinin, çalışanlara hile yapmaları için fırsat yaratılmasına neden olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Bu bulgulardan anlaşıldığına göre; denetçiler, denetimini yaptıkları şirketin teknolojiyi kullanmak, çalışan suçlarını hoş görmemek ve iç kontrol sistemini güçlendirmek suretiyle hile üçgenine karşı güçlü olabileceğini düşünmektedirler.

KAYNAKÇA

The Association of Certified Fraud Examiners. (2016, February 02). 2016 ACFE Report to the Nations. Retrieved October 04, 2016, from <http://www.acfe.com/rtn.asp>

Adam, A. M., & Rachman-Moore, D. (2004). The Methods Used to Implement an Ethical Code of Conduct and Employee Attitudes. *Journal of Business Ethics*, 54(3), 226-244. doi:10.1007/s10551-004-1774-4

Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Ankara: PegemA Yayıncılık.

Chonko, L. B., & Hunt, S. D. (1985). Ethics and marketing management: An empirical examination. *Journal of Business Research*, 13(4), 339-359. doi:10.1016/0148-2963(85)90006-2.

Chryssides G.D., & Kaler J.H. (1999). An Introduction to business ethics, *International Thomson Business Press*, Londra, p.360.

Dinçer B. ve Dinçer C. (2011). “A historical Perspective on Business Ethics and the Role of Ethics Training”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (20), s.17.

Izzo, G., Langford, B., & Vitell, S. (2006). Investigating the Efficacy of Interactive Ethics Education: A Difference in Pedagogical Emphasis. *The Journal of Marketing Theory and Practice*, 14(3), 239-248. doi:10.2753/mtp1069-6679140305

Kuçuradi, I, (1998) Etik, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, *Türk Felsefesi Dizisi* 5, Meteksan A.Ş., Ankara.

Leisinger, M.K. (2000). "İşletme Etiği, Çokuluslu Şirketler Ve Gelişmekte Olan Ülkeler", Der: Harun Tepe "Etik Ve Meslek Etikleri", *Türkiye Felsefe Kurumu Yayını*, Ankara. ss. 75-77.

Özbirecikli M. (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme" *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*" Nisan, Sayı:18.

Özbirecikli M. ve Süslü, C. (2005). "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1" *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, Temmuz, Sayı:28.

Özbirecikli M. ve Ural, T. (2004). "Muhasebe Mesleği Mensuplarının Etiksel Davranışlarına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, Cilt:6 Sayı:2

Özbirecikli, M. ve T. Ural. 2006. "Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği", *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 21 (248).

Özbirecikli M. ve Ural, T. (2007). "Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemini Algılama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği" *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı: 254

Özer, G. ve Uyar, M. (2010). "Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim Sayısı, No:48.

Ramos, L. (2009). "Outside the box ethics". Leadership Excellence, 19.

Robin, D. P., & Reidenbach, R. E. (1987). Social Responsibility, Ethics, and Marketing Strategy: Closing the Gap between Concept and Application. *Journal of Marketing*, 51(1), 44. doi:10.2307/1251143

Singhapakdi, A., Vitell, S. J., & Kraft, K. L. (1996). Moral intensity and ethical decision-making of marketing professionals. *Journal of Business Research*, 36(3), 245-255. doi:10.1016/0148-2963(95)00155-7

Kurumu, K. G. (n.d.). Kamu Gözetimi Kurumu. Retrieved January 04, 2017, from <http://www.kgk.gov.tr/>

T. (n.d.). - TÜRMÖB. Retrieved January 07, 2017, from <http://www.turmob.org.tr/>

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI: MALATYA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Yrd.Doç.Dr. Mustafa KILLI^a
Hasan TÜRKOĞLU^b
Cancağ GÜLMEZ^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 45-62

Öz

Küreselleşmenin etkisiyle son yıllarda giderek daha karmaşık hale gelen işletme yapıları muhasebe bilgi sistemine olan ihtiyacı arttırmış ve muhasebe mesleğini çok önemli bir noktaya taşımıştır. Muhasebe mesleğinin hak ettiği noktaya ulaşması, saygın ve güvenilir bir meslek haline gelmesinde meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarını, mesleği icra ederken yapılan etik dışı davranışlar ile ilgili genel görüşlerini, etik dışı davranışlara neden olan faktörleri ve çözüm önerileri ile ilgili görüşlerini araştırmak amacıyla yapılmıştır. Araştırmanın evrenini Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında meslek mensuplarına anket uygulanmış ve elde edilen veriler SPSS İstatistik programı ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre; muhasebe meslek mensuplarının vergi oranlarının yüksekliğini, vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığını ve muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesini etik dışı davranışların başlıca nedeni olarak gördükleri sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe meslek mensupları, Muhasebe meslek etiği, Etik algısı.

JEL Kodları: M40, M41

* Makalenin gönderim tarihi: 15.05.2017; Kabul tarihi: 24.07.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 24

a Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Öğretim Elemanı, E-posta: mkilli@osmaniye.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9283-9852> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

b Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Öğrencisi, E-posta: hasanturkoglu@gmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9288-9158>

c Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Yüksek Lisans Öğrencisi, E-posta: cancaag@gmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4441-3654>

ETHICAL PERCEPTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS: A RESEARCH IN MALATYA

ABSTRACT

Business structures that have become complex in recent yearshas increased the need for accounting information system and brought the accounting profession to a very important point. Important tasks fall to accounting professionals for accounting profession to reach a well-deserved place and to become a respectable and reliable profession. This study was conducted to investigate the ethical perceptions of accounting professionals, their opinions about unethical behaviors that are conducted during performance of job, factors that cause unethical behaviors and opinions about the solution suggestions. The universe of the research is consisting of the accounting professionals working in Malatya province. A survey is conducted to the accounting professionals within the scope of the study and data obtained are analyzed with SPSS statistics program. According to the results of the research; the high tax rates, the excessiveness of the bureaucracy of state institutions such as the tax department, worthlessness of the accounting profession are among the main reasons for unethical behaviors as per accounting professionals

Keywords: Accounting professionals, Accounting profession ethics, Ethical perception.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ ¹

Küreselleşmenin bir sonucu olarak işletmelerin yapıları, yönetim anlayışları, üretim biçimleri hızlı bir değişim süreci içine girmekte veya tamamen yenilenmektedir (Güneş vd., 2012:58). Ekonomik faaliyetlerin gelişmesi, işletmelerin faaliyetlerini çeşitlendirmesi, şirket yapılarının karmaşık hale gelmesi muhasebe bilgi sistemine olan ihtiyacı arttırmış ve muhasebe mesleğini oldukça önemli bir noktaya taşımıştır. Ancak bu gelişimle birlikte meslek mensubu sayısında yaşanan düzensiz artış, meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet (Ömürbek ve Türkoğlu,2013:119), hukuki düzenlemelerin güncel gelişmeleri takip edememesi, meslek mensupları üzerinde artan baskılar muhasebe mesleğinde birtakım sorunları ve etik dışı davranışı da beraberinde getirmiştir. İşte bu sorunları ve etik dışı davranışları ortadan kaldırmak veya oluşmasını önlemek amacıyla muhasebe mesleğinde mesleki etik kurallarını geliştirmek ve bunlara uymak oldukça önemli bir hal almıştır.

¹ Bu çalışma, 20-22 Nisan 2017 tarihlerinde Bursa'da düzenlenen 2. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu'nda sunulmuş bildirden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Muhasebe meslek mensubu, işletmeler ile ilgili tarafların gereksinimi olan finansal bilgileri üretirken sadece bu kişi ve kuruluşların çıkarlarını değil toplumun çıkarlarını da göz önüne almak konusunda önemli sorumluluklar taşımaktadır (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 477). Nitekim muhasebe mesleğinin hak ettiği noktaya ulaşması, saygın ve güvenilir bir meslek haline gelmesinde meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Bunu sağlamanın yolu da meslek mensuplarının bilgi, beceri ve deneyimlerini ilgili kişi ve kuruluşlara ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar çerçevesinde mesleki etik kurallarına bağlı kalarak sunmaktan geçer (Yıldız, 2010:158).

Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının etik algısını, mesleğini icra ederken yapılan etik dışı davranışlar ile ilgili genel görüşlerini, etik dışı davranışlara neden olan faktörleri ve çözüm önerileri ile ilgili görüşlerini tespit etmektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Muhasebe kavramı; Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe sözlüğünde, hesaplaşma, karşılıklı hesap görme olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Muhasebe yazınında ise muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi (Sevilengül, 2005: 9) olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe mesleği 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile yasal bir statüye kavuşturulmuştur.

Muhasebenin temel amacı; işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren rapor ve bilgilerin sağlanması, bu bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Yalkın, 2001: 3). Muhasebe mesleği, ilgili gruplardan gelen farklı talepler, sürekli mevzuatın değişmesi, uygulamalarda meydana gelen değişiklikler ve yenilikler, mükelleflerin zamana göre değişen beklentileri ve dünya muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklerden dolayı daha bir karmaşık ve uygulanması zor bir hale gelmiştir. Küreselleşmenin etkisiyle rekabet koşullarının zorlaşması, yaratıcı muhasebe uygulamaları ile mali raporlarda hileye yönelmeyi sağlamış, muhasebe etik kurallarına uyumlu bir şekilde muhasebe mesleğinin icra edilmesini zorlaştırmıştır.

2.1. Muhasebe Meslek Etiği

Etik, doğru ve yanlış kavramları ile ilgili olup, etiğin temel konusu insan ilişkilerinin özünü, bir insanın bir başka insana davranış biçimini ve o insa-

nın başkalarından beklediği davranış biçimlerini içermektedir (Doğan ve Karataş, 2011: 3). Etik, kişi ya da grubun neyin doğru, neyin yanlış olduğu ile ilgili olarak davranışlarını yönlendiren ahlaki değerler ve ilkeleri içeren kurallar topluluğu (Ülgen ve Mirze, 2004: 439) olarak tanımlanabilir.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin olarak ortaya konmuş ve o meslek mensuplarının uyguladığı ya da uygulamak için zorlandığı kurallar bütünüdür (Daşdan, 2009: 284). Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o mesleğe olan güven ve saygınlık o kadar artacaktır (Yılmaz vd., 2015: 30).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etiğe ihtiyaç duyulmaktadır. Hatta diğer mesleklere göre daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde ve sosyal sorumluluk bilinciyle yürütülmesi gerekir (Çetin ve Şahin Dağlı, 2014: 56). Muhasebe etiği, muhasebe meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkilerini, mükellefle olan ilişkilerini ve devlet ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkeler ve kuralların bütünüdür (Bilen ve Yılmaz, 2014: 70). Küreselleşmenin artmasıyla ve dünyayı etkileyen muhasebe skandallarının ortaya çıkmasıyla birlikte daha önceleri üzerinde fazla durulmayan etik kavramının önemi anlaşıl-maya başlanmıştır. Birçok ülke etik ilkelerini yeniden gözden geçirmeye başlamıştır. Ülkemizde muhasebe mesleğinin etik ilke ve kuralları, ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalarından yararlanılarak geliştirilmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) muhasebe etik ilke ve kurallarının geliştirilmesi için uluslararası alanda faaliyet gösteren ve önemli katkılar sağlayan öncü kuruluşlardır (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 37). Ulusal düzeyde meslekle ilgili yapılan düzenlemelerde TÜRMOB'un (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği) etkin bir rol oynadığı görülmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 68).

2.2. Literatüre Bakış

Literatüre bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algı-lama düzeylerini ve meslek etiği hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmış çalışmalar olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Kutlu (2007) tarafından Kars ve Erzurum illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler bunun temel nedenlerini irdelemek amacıyla yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemler yaşamakta olduğu ancak

ikilemin yoğunluğunun gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabildiği sonucuna ulaşmıştır.

Ertaş ve Arslan (2009) Çorum'da faaliyet gösteren orta büyüklükteki üretim işletmelerinde bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebecilerin etik kuralları algılama düzeylerini araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; bağımlı ve bağımsız muhasebeciler açısından etik kurallarının algılanma düzeylerinde anlamlı bir fark olmadığı, etik kuralların algılanmasının meslek unvanlarına ve meslekteki deneyim sürelerine göre de değişmediği tespit edilmiştir.

Yalçın (2011) tarafından yapılan bir çalışmada, bağımsız çalışan meslek mensupları ve bunlardan hizmet alan işletmelerin TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıkları ve temel etik değerler konusundaki tutumları araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğinin bazı hükümlerine katılmamakla birlikte yapılan düzenlemeleri benimsedikleri ve yüksek oranlarda katılım yönünde tutum belirttikleri görülmüştür.

Çetin ve Dağlı (2014) muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşlerini, etik ilkelerine uymalarında veya etik dışı davranışlarda bulunmalarında etkili olan faktörleri ve meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri algılama düzeylerini tespit etmeye yönelik Isparta ilinde anket çalışması yapmışlardır. Çalışmada, eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksikliklerin meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönlendiren nedenler olduğu tespit edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014) yaptıkları anket çalışması ile mesleğe yeni başlayan stajyerlerin etik algılarını ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, adayların büyük bir çoğunluğu mesleki etik kuralları hakkında hiç eğitim almadıklarını, eğitim alanların ise daha çok meslek kuruluşlarının yayınlarından faydalandığı veya stajları sırasında eğitim aldıklarını belirtmişlerdir. Adayların bir kısmı staj dönemlerinde mesleki etik kurallarına aykırı davranışlar yapıldığını belirtmişlerdir. Bu etik dışı davranışların nedenlerinin ise müşteriyi kaybetmeme düşüncesi ve daha çok kazanma hırsı olduğu belirtilmiştir.

Yılmaz, Yıldırım ve Bahar (2015) Samsun ilinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıklarının ve genel etik değerler konusundaki görüşlerini incelemek amacıyla bir anket uygulamışlardır. Elde edilen bulgulara göre, muhasebe meslek mensuplarının kıdem durumuna göre genel etik alt ölçeği ile ölçek toplam puanlarının kıdemli meslek mensupları lehine anlamlı ölçüde değiştiği tespit edilmiştir. Dürüstlük alt ölçeği ile mesleki yeterlilik ve özen alt ölçek puanlarında kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Kızıl ve diğerleri (2015) Yalova ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe etiği algılama düzeylerinin ve meslek etiğine olan bakış açılarının tespiti amacıyla yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak etik ve meslek etiği kavramlarına duyarlı oldukları ve kendilerini bu konularda sürekli geliştirmeye istekli bir davranış içinde oldukları belirlenmiştir.

Kaya (2016) tarafından Elazığ'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki bilgi düzeylerini, düşüncelerini, meslek etiğini algılamalarını tespit etmek amacıyla yapılan çalışmada, meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına her zaman uyduğu ve mesleki etik kurallarıyla ilgili yapılan denetimlerin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşlerini ve algı düzeylerini tespit etmek amacıyla farklı illerde çalışmalar yapılmış olmakla birlikte Malatya ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde benzer bir çalışmanın yapılmamış olması ve bu çalışmada elde edilen bulguların önceki çalışmaların bulguları ile karşılaştırılarak benzer ve farklı yönlerin ortaya konulması ile literatüre katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmanın ana kütesini, Malatya SMMM Odası'na kayıtlı, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmaktadır. Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan bilgiye göre odaya kayıtlı 463 meslek mensubu bulunmakla birlikte aktif çalışan meslek mensubu sayısı 250'dir. Toplamda 161 meslek mensubundan geri bildirim sağlanmıştır. Örneklem ana kütleli yüzde 64 oranında temsil etmektedir.

Araştırmada veriler anket tekniği kullanılarak, muhasebe meslek mensuplarıyla birebir yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiştir. Anket soruları literatür taraması sonucu oluşturulmuştur. Anket üç bölümden ve 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan 35 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 soru, ikinci bölümde muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranmaya iten nedenlerin tespitine yönelik 14 soru ve üçüncü bölümde ise etik dışı davranışların çözüm önerilerini belirlemeye yönelik 14 adet sorudan oluşmaktadır. Anket verileri SPSS 18 istatistik programı ile analiz edilmiştir. İkili örneklem grupları ortalamaları arasındaki farklılığın tespiti için Bağımsız Örnek T testi, ikiden daha fazla örneklem gruplarına ait ortalamalar arasındaki farklılığın tespiti için Varyans Analizi (Anova) uygulanmıştır.

Ankette kullanılan ifadelerin güvenilirliğini ölçmek amacıyla yapılan güvenilirlik analizi sonucuna göre Cronbach's Alpha değeri 0,894 bulunmuş olup bu değer uygulanan anketin güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

4. BULGULAR VE YORUMLAMA

Ankete Katılanların Demografik Özellikleri ile ilgili bilgiler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo-1: Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

Cinsiyet	N	%	Eğitim Düzeyi	N	%
Kadın	136	84,5	Lisans	150	93,2
Erkek	25	15,5	Yüksek Lisans	11	6,8
Yaş			Mesleki Unvan		
26-35	48	29,8	SM SMMM	11 150	6,8 93,2
36-45	50	31,1			
46-55	44	27,3			
55+	19	11,8			
Mesleki Deneyim			Aylık Ortalama Gelir		
1-5	16	9,9	0-2000 TL	29	18,0
6-10	43	26,7	2001-3000 TL	26	16,1
11-15	37	23,0	3001-4000 TL	55	34,2
16-20	42	26,1	4001-5000 TL	31	19,3
21+	23	14,3	5001+ TL	20	12,4

Tablo incelendiğinde; araştırmaya katılanların yüzde 84,5'inin (136 kişi) erkek, yüzde 15,5'inin (25 kişi) ise kadınlardan oluştuğu görülmektedir. Araştırmamıza katılan meslek mensuplarının eğitim düzeylerine bakıldığında yüzde 93,2'sinin (150 kişi) lisans, yüzde 6,8'inin (11 kişi) yüksek lisans düzeyinde eğitim aldıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının yaş aralıklarına bakıldığında 36-45 yaş aralığında olanların yüzde 31,1 oran ile ilk sırayı aldıkları, 55 ve üzeri yaş aralığındakilerin ise yüzde 11,8 oran ile son sırayı aldıkları görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yüzde 6,8'inin (11 kişi) SM (Serbest Muhasebeci), yüzde 93,2'sinin SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) unvanlı olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yüzde 26,7'sinin (43 kişi) meslekteki deneyim süresi 6-10 yıl aralığında iken 16-20 yıl arası deneyime sahip olanlar yüzde 26,1 ile (42 kişi) ikinci sırayı almaktadır. Meslek mensupları aylık ortalama gelir düzeyleri açısından incelendiğinde yüzde 34,2'sinin (55 kişi) 3001-4000 TL aralığında gelire sahip olanlardan oluştuğu görülürken, yüzde 12,4'ünün (20 kişi) 5001 TL ve üzeri gelire sahip olanlardan oluştuğu görülmektedir.

Tablo 2'de muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranmaya iten nedenlerin tespitine yönelik ifadelerle katılımcıların verdiği cevapların ortalamaları yer almaktadır.

Tablo-2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranmaya İten Nedenlerin Tespitine Yönelik İfadelere Verdiği Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları

İfadeler	N	X	Std. Sapma
Muhasebe meslek mensupları daha az vergi çıkmasına yönelik olarak müşterilerinden gelen baskılarla karşılaşmaktadırlar.	161	3,75	1,14035
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedirler.	161	3,54	1,20931
Meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelmesinde mükelleflere yönelik inceleme oranının düşük olması etkili olmaktadır.	161	3,26	,97161
Verilen cezaların yeterince caydırıcı olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	161	3,48	1,06716
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır.	161	3,53	1,15126
Mesleği icra ederken yeterli özenin gösterilmemesinden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurmaktadır.	161	3,08	1,06639
Meslek mensuplarının yeterli eğitime sahip olmaması etik davranışlara neden olmaktadır.	161	3,28	1,12478
Vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığı etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	161	4,01	1,12354
Muhasebe ücretlerinin düzenli tahsil edilememesi veya hiç tahsil edilememesi meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	161	3,84	1,14324
Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	161	4,02	1,14276
Muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin ve meslektaşlarının gözünde başarılı görünme kaygısı meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	161	2,83	,89837
Ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesi etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	160	3,89	1,19536
Bazı müşteriler ile dostluk ve arkadaşlık ilişkisinin bulunması kayıtları yaparken etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	161	2,89	1,03074
Muhasebe meslek mensuplarının etik algılama farklılıkları meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	161	3,27	,94046

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 2’de verilen ifadelerden, “Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir”, “Vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığı etik dışı davranışlara neden olabilmektedir” ve “Ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesi etik dışı davranışlara neden olabilmektedir” ifadelerinin en yüksek ortalamaya sahip ifadeler olduğu görülmektedir

Tablo 3’de muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm önerileri içeren ifadeler hakkında katılımcıların görüşleri yer almaktadır.

Tablo 3’de verilen ifadelere yönelik olarak meslek mensuplarının verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları dikkate alındığında, “Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır” ifadesine meslek mensuplarının yüksek bir oranda katıldıkları görülmektedir. “Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır” ve “Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir” ifadelerinin de ikinci ve üçüncü sırayı aldıkları görülmektedir. “Meslek odalarının muhasebeciler üzerinde yaptırım gücü artırılmalıdır” ve “Tutulacak defter sayısına kota getirilerek, meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır” ifadelerinin ise en düşük ortalamaya sahip ifadeler olduğu görülmektedir.

Tablo-3: Muhasebe Mesleğinde Yapılan Etik Dışı Davranışlara Karşı Çözüm Önerileri

İfadeler	N	X	Std. Sapma
Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	161	4,63	,48501
Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir.	161	4,60	,53606
Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	161	4,78	,44984
Meslek oda ve birlikleri seminer, konferans vb. ile yeterli bilgilendirme yapmalıdır.	161	4,52	,56731
Cezaların artırılması ve yeterli denetimin sağlanması gerekir.	161	4,22	,49886
Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır.	161	4,91	,38028
Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır.	161	4,87	,42603

Muhasebe ücretinin tahsili konusunda devletin düzenleme yapması ve yardımcı olması gerekir.	161	4,33	,54275
Meslek mensuplarının aşırı iş yükü hafifletilmelidir.	161	4,74	,51078
Tutulacak defter sayısına kota getirilerek, meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	161	3,19	1,02116
Meslek odalarının muhasebeciler üzerinde yaptırım gücü artırılmalıdır.	161	3,18	,80013
Mükellefler ticari faaliyetlerini belgelendirirken daha özenli davranmalı ve belgelerini düzenli tutmalıdır.	161	4,57	,52011
Mükellefler yanıltıcı beyanlardan uzak durmalıdır.	161	4,71	,45515
Üniversitelerde verilen eğitimlerde muhasebe meslek etiğinin ağırlığı artırılmalıdır.	161	4,77	,41555

4.1. Cinsiyete Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Meslek mensuplarının etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelere verdikleri cevapların cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için yapılan Bağımsız Örnek T-Testi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo- 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Etik Algılamalarının Karşılaştırılması

İfadeler	Kadın (n=25)	Erkek (n=136)	T-Testi	
	\bar{x} (S)	\bar{x} (S)	T	Sig.
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır.	2,7600 (1,08103)	3,6765 (1,23423)	3,810	,000
Mesleği icra ederken yeterli özeni göstermemeden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurmaktadır	2,2000 (1,04083)	3,2426 (0,99254)	4,792	,000
Meslek mensuplarının yeterli eğitime sahip olmaması etik davranışlara neden olmaktadır.	2,5200 (1,38804)	3,4191 (1,01511)	3,827	,000
Muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin ve meslektaşlarının gözünde başarılı görünme kaygısı meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönltebilmektedir.	2,2000 (0,86603)	2,9412 (0,85864)	3,962	,000
Bazı müşteriler ile dostluk ve arkadaşlık ilişkisinin bulunması kayıtları yaparken etik dışı davranmaya neden olabilmektedir	2,2400 (1,23423)	3,0074 (0,94670)	3,542	,001
Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	3,4000 (1,25831)	4,2963 (0,89003)	4,310	,000
Devlet dairelerindeki bürokrasi azaltılmalı ve daha işler bir sistem oluşturulmalıdır.	4,2000 (0,95743)	4,6838 (0,67442)	3,070	,003

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S= Standart Sapma

Tablo 4’te verilen ifadelerde kadın ve erkek meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. İfadelere katılım ortalamaları incelendiğinde erkek meslek mensuplarının kadınlara oranla ifadelere daha fazla katıldıkları görülmektedir.

4.2. Unvana Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Muhasebecilerin etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelere verdikleri cevapların unvana göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için yapılan Bağımsız Örnek T-Testi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 5’te verilmiştir.

Tablo- 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Unvana Göre Karşılaştırılması

İfadeler	SM (n=11)	SMMM (n=150)	T-Testi	
	\bar{x} (S)	\bar{x} (S)	T	Sig.
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır.	2,3636 (1,12006)	3,6200 (1,10927)	-3,624	,000
Tutulacak defter sayısına kota getirilerek, meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	4,1818 (1,25045)	3,3800 (1,21329)	2,112	,036

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S= Standart Sapma

Tablo 5’te verilen ifadelerde meslek mensuplarının unvanlarına göre görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. İfadelere katılım ortalamaları incelendiğinde “Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır” ifadesine SMMM’lerin katılım ortalaması daha yüksek, “Tutulacak defter sayısına kota getirilerek, meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır” ifadesine ise SM’lerin katılım ortalamasının daha yüksek olduğu görülmektedir.

4.3. Eğitim Düzeylerine Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelere verdikleri cevapların farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için yapılan Bağımsız Örnek T-Testi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6’da verilen ifadelerde lisans mezunu meslek mensupları ile yüksek lisans mezunu meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. İfadelere katılım ortalamaları incelendiğinde 1, 2,

4, 6, 7 ve 8 no.lu ifadelerle lisans mezunlarının katılım ortalamaları daha yüksek iken 3, 5 ve 9 no.lu ifadelerle yüksek lisans mezunlarının daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Tablo- 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

İfadeler	Lisans (n=150)	Y. Lisans (n=11)	T-Testi	
	\bar{x} (S)	\bar{x} (S)	T	Sig.
Muhasebe meslek mensupları daha az vergi çıkmasına yönelik olarak müşterilerinden gelen baskılarla karşılaşmaktadırlar.	3,8133 (1,07057)	2,9091 (1,70027)	2,583	,011
Verilen cezaların yeterince caydırıcı olmaması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.	3,5467 (1,05288)	2,6364 (0,92442)	2,788	,006
Vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığı etik dışı davranışlara neden olabilmektedir.	2,5200 (1,38804)	3,4191 (1,01511)	3,803	,000
Vergi oranlarının yüksek olması meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir.	4,1000 (1,06658)	2,8182 (1,25045)	1,988	,049
Bazı müşteriler ile dostluk ve arkadaşlık ilişkisinin bulunması kayıtları yaparken etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	2,8267 (1,01497)	3,7273 (0,90453)	2,859	,005
Mevcut yasal düzenlemeler ihtiyaçlara karşılık verememektedir, dolayısıyla yeni yasal düzenlemelere gereksinim vardır.	4,2282 (0,97344)	3,1818 (0,98161)	3,439	,001
Mesleğe girişteki aranan koşulların, mesleğin gelişimi bakımından yeterli hale getirilmesi gerekir.	4,3267 (0,75526)	3,6364 (1,12006)	2,821	,005
Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	4,4800 (0,79191)	3,3636 (1,56670)	4,149	,000
Tutulacak defter sayısına kota getirilerek, meslek mensupları arasında yaşanan rekabet azaltılmalıdır.	3,3533 (1,22138)	4,5455 (0,68755)	3,194	,002

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S= Standart Sapma

4.4. Yaş Gruplarına Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Meslek mensuplarının yaş grupları ile etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelerle verdikleri cevapların farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için yapılan varyans analizi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7'de verilen ifadelerde yaş gruplarına göre meslek mensuplarının gö-

rüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Gruplar arasında farklılık olduğu durumlarda farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını belirleyen istatistik post-hoc olarak bilinmektedir (Kayri,2009:52). Çalışmada yaş grupları arasındaki farklılığın nedenini bulmak için post-hoc Scheffe testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına göre tablodaki 1. ifadede farklılığın 26-35 yaş grubundaki meslek mensuplarından kaynaklandığı, 2. ifadede farklılığın 26-35 ve 36-45 yaş grupları ile 46-55 ve 56+ yaş grupları arasındaki meslek mensuplarının görüşlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. 3. ifadede farklılığın 26-35 yaş grubu ile 46-55 yaş gruplarından kaynaklandığı, 4. ifadede 36-45 yaş aralığındaki meslek mensupları ile 46-55 ve 56+ yaş gruplarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Tablodaki 5. ifadede 26-35 yaş aralığındaki mensupları ile 46-55 yaş aralığındaki meslek mensuplarının farklı görüşte olduğu, 6. ifadede farklılığın 46-55 yaş grubu ile 56+ yaş grupları arasında, 7. ifadede ise 26-35 ile 46-55 yaş grupları arasında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo-7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

İfadeler	26-35 (n=48)	36-45 (n=50)	46-55 (n=44)	56+ (n=19)	Anova	
	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	F	Sig.
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedirler.	2,8958 (1,3247)	3,6600 (1,0421)	3,9318 (1,0206)	3,9474 (1,1290)	7,858	,000
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır.	2,8958 (1,1529)	3,2600 (1,0654)	4,1136 (0,8131)	4,5263 (0,6966)	19,143	,000
Mesleği icra ederken yeterli özeni göstermemeden dolayı meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurmaktadır.	2,7917 (1,0510)	2,9200 (1,0849)	3,4091 (0,9721)	3,4737 (1,0202)	4,020	,009
Bazı müşteriler ile dostluk ve arkadaşlık ilişkisinin bulunması kayıtları yaparken etik dışı davranmaya neden olabilmektedir.	2,8333 (1,0784)	2,5000 (1,0351)	3,1818 (0,8963)	3,3684 (0,8307)	5,383	,001
Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir	4,0833 (0,9857)	4,4800 (0,8628)	3,1818 (0,8963)	3,3684 (0,8307)	4,428	,005

Meslek oda ve birlikleri seminer, konferans vb. ile yeterli bilgilendirme yapmalıdır.	4,3125 (0,6890)	4,2600 (0,5272)	4,6136 (0,4925)	4,1053 (1,0485)	3,691	,013
Meslek mensuplarının aşırı iş yükü hafifletilmelidir	4,2708 (1,1058)	4,4600 (0,7059)	4,7955 (0,4080)	4,3158 (1,2495)	3,131	,027

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S= Standart Sapma

4.5. Mesleki Deneyime Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelerle verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığının tespiti için yapılan varyans analizi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo-8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Mesleki Deneyime Göre Karşılaştırılması

İfadeler	1-5 (n=16)	6-10 (n=43)	11-15 (n=37)	16-20 (n=42)	21+ (n=23)	Anova	
	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	F	Sig.
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedirler.	3,3125 (1,1954)	2,9767 (1,2999)	3,6486 (1,1109)	3,7143 (0,9947)	4,2609 (1,1368)	5,330	,000
Mesleki tecrübe eksikliği etik dışı davranışlara yol açmaktadır.	2,8750 (1,2041)	3,0930 (1,1299)	3,2703 (0,9324)	4,1905 (0,6339)	4,0435 (1,4609)	9,619	,000
Meslek odalarının muhasebeciler üzerinde yaptırım gücü artırılmalıdır.	4,2500 (1,3416)	3,7442 (0,7896)	3,6486 (0,9491)	3,3571 (0,9581)	2,7391 (0,9153)	4,881	,001
Üniversitelerde verilen eğitimlerde muhasebe meslek etiğinin ağırlığı artırılmalıdır.	4,6250 (0,500)	4,4884 (0,7358)	4,4054 (0,8647)	4,8333 (0,3772)	4,6957 (0,5588)	2,621	,037

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S= Standart Sapma

Tablo 8'de verilen ifadelerde mesleki deneyime göre meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Farklılığın kaynağını tespit etmek için yapılan post-hoc Scheffe testi sonuçlarına göre tablodaki 1. ifadede farklılığın 6-10 yıl deneyime sahip meslek mensupla-

rı ile 21 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının görüşlerinden kaynaklandığı, 2. ifadede farklılığın 16 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının görüşlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. 3. ifadede farklılığın 6-15 yıl arası deneyime sahip meslek mensupları ile 21 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensuplarından kaynaklandığı, 4. ifadede ise farklılığın 11-15 yıl deneyime sahip olanlar ile 16-20 yıl arası deneyime sahip olanlar arasında olduğu tespit edilmiştir.

4.6. Aylık Ortalama Gelir Düzeyine Göre Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Algılamaları

Meslek mensuplarının aylık ortalama gelir düzeylerine göre etik dışı davranmaya iten faktörler ve etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasına yönelik ifadelere verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığının tespiti için yapılan varyans analizi sonuçlarına göre yüzde 5 anlamlılık düzeyinde farklılık görülen ifadeler Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo- 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamalarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

İfadeler	2000 ve altı (n=29)	2001-3000 (n=26)	3001-4000 (n=55)	4001-5000 (n=31)	5001+ (n=20)	Anova	
	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	\bar{X} (S)	F	Sig.
Muhasebe meslek mensupları daha az vergi çıkmasına yönelik olarak müşterilerinden gelen baskılarla karşılaşmaktadırlar.	3,7586 (0,8304)	3,6154 (1,0612)	3,8909 (1,1005)	4,0645 (1,0625)	3,0500 (1,5719)	2,907	,024
Müşteri işletmeyi kaybetmemek için meslek mensupları etik dışı davranışlara başvurabilmektedirler.	2,9655 (1,2951)	3,6923 (1,1231)	3,8545 (1,0614)	3,7097 (1,1311)	3,0500 (1,3562)	3,908	,005
Meslek mensuplarının yeterli eğitime sahip olmaması etik davranışlara neden olmaktadır.	3,0000 (1,1952)	3,3077 (1,0107)	3,6727 (0,9438)	3,4839 (0,9956)	2,2500 (1,1641)	7,674	,000
Meslek mensuplarının sayısındaki artış planlı bir şekilde yapılmalı ve düzensiz artışın önüne geçilmelidir.	4,1034 (1,0122)	4,2308 (1,0318)	4,7091 (0,4971)	4,5161 (0,6768)	4,0500 (1,3945)	3,730	,006

Mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka muhasebe meslek mensuplarından fikir alınmalıdır.	4,3793 (0,9416)	4,1923 (1,1320)	4,7636 (0,5078)	4,8387 (0,3738)	4,5500 (0,9986)	3,740	,006
--	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	-------	------

\bar{x} = Aritmetik Ortalama, S = Standart Sapma

Tablo 9'da verilen ifadelerde meslek mensuplarının aylık ortalama gelir düzeylerine göre görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Post-hoc Scheffe testi sonuçlarına göre tablodaki 1. ifadede farklılığın 4.001-5.000 TL arası gelire sahip meslek mensupları ile 5.001 TL ve üzeri gelire sahip meslek mensuplarının görüşlerinden kaynaklandığı, 2. ifadede farklılığın 2.000 TL ve altı gelire sahip meslek mensupları ile 3.001-4.000 TL arası gelire sahip meslek mensuplarından kaynaklandığı, 3. ifadede farklılığın 5.0010 TL ve üzeri gelire sahip meslek mensuplarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Tablodaki 4. ifadede farklılığın 3.001-4.000 TL gelire sahip meslek mensupları ile 5.001 TL ve üzeri gelire sahip olanlar arasında olduğu görülmüştür. 5. ifadedeki farklılığın ise 2.001-3.000 TL arası gelire sahip olanlar ile 4.001-5.000 TL arası gelire sahip meslek mensuplarından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışma ile muhasebe mesleğinde yapılan etik dışı davranışların nedenleri ve çözüm yolları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket uygulanmıştır. Çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının vergi oranlarının yüksek olmasını, vergi dairesi vb. devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığını ve ülkemizde muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesini etik dışı davranışların başlıca nedeni olarak gördükleri sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada elde edilen bu sonuç meslek mensuplarının meslek etiği algı-lama düzeylerini tespit etmek üzere yapılan önceki çalışmaların sonuçları (eğitim yetersizliği, denetimdeki eksiklikler, müşteri-yi kaybetmeme düşüncesi ve daha çok kazanma hırısı) ile karşılaştırıldığında farklılık göstermektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının etik dışı davranışların çözümüne yönelik başlıca önerileri ise; devlet dairelerindeki bürokrasinin azaltılıp daha işler bir sistem oluşturulması, meslek mensuplarının sayısındaki artışın planlı bir şekilde yapılarak düzensiz artışın önüne geçilmesi ve üniversitelerde verilen eğitimlerde muhasebe meslek etiğinin ağırlığının artırılması olarak görülmüştür. Ayrıca, meslek mensupları mevzuatta bir değişiklik yapılacaksa mutlaka kendilerinden fikir alınması gerektiğini düşünmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının anket sorularına verdiği cevapların demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için yapılan analizlerde ise cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki unvan, mesleki deneyim ve aylık ortalama gelire göre meslek mensuplarının görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür.

Muhasebe mensuplarının meslek etiği konusunda bilgi ve duyarlılıklarının artırılması amacıyla meslek odaları tarafından seminer, konferans, panel vb. etkinlikler düzenlenmesi, etik dışı davranan meslek elemanlarına verilecek cezaların caydırıcı olması ve üniversitelerin muhasebe eğitimi verilen bölümlerinde lisans ve lisansüstü düzeylerde meslek etiği eğitiminin yaygınlaştırılması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Ertaş, F.C. ve Arslan, M.C. (2009). Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 27(Ocak), 23-42.
- Çetin, A.C. ve Şahin Dağlı, S. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(20), 55-84.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Doğan, S. ve Karataş, A. (2011). Örgütsel Etiğin Çalışan Memnuniyetine Etkisi Üzerine Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(Ocak-Haziran), 1-40.
- Fidan, M. E. and Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64(Ekim), 111-130.
- Güneş, R., Durmuş, A.F. ve Solak, B. (2012). Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 3(2), 57-66.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 477-493.

İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (16), 59-86.

Kaya, G.A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ'da Bir Araştırma, *The Journal of Academic Social Science Studies*, 52, 183-199.

Kayri, M. (2009). Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 51-64.

Kızıl, C., Akman, V., Aras, S. ve Erzin, N.O. (2015). Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 6-31.

Koç Yalkın, Y.(2001). *Genel Muhasebe* (12.Baskı), Turhan Kitapevi, Ankara.

Kutlu, Hüseyin A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemi: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.

Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T., (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37-52.

Ömürbek, V. ve Türkoğlu, T. (2013). (2012). Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(30), 115-149.

Ülgen, H. ve Mirze, S.K. (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (1.Baskı), Literatür Yayıncılık, İstanbul.

Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 52 (Ekim), 47-66.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, 36 (Ağustos-Aralık), 155-178.

Yılmaz, E., Yıldırım, S. ve Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65 (Ocak), 27-42.

MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE KAZANÇ YÖNETİMİ TEKNİKLERİ*

MMMO / 2018-1

Yrd.Doç.Dr. Hümevra ADIGÜZEL^a

Derleme
(Compilation)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 63-76

Öz

Muhasebe bilim insanları tarafından yoğun ilgi görmüştür. Literatürde 3 çeşidi bulunan kazanç yönetimi yöntemleri: a) tahakkukların yönetimi yoluyla, b) faaliyetlerin yönetimi ile ve c) sınıflandırma yolu ile yapılan kazanç yönetimidir. Bu çalışmada öncelikle literatürde geniş yer bulan bu tekniklerin nasıl ölçüldüğü açıklanmıştır. Tahakkukların yönetimi yoluyla yapılan kazanç yönetimi; toplam tahakkuk modelleri, belirli bir tahakkuk üzerine yoğunlaşan modeller ve gelirin bir eşik etrafında toplanmasını ölçen modeller olarak ele alınmıştır. Faaliyet düzeylerinin yönetimi yoluyla yapılan kazanç yönetiminde Roy Chowdhury (2006) tarafından geliştiren ve faaliyet giderlerinin düşürülmesi, satışları arttırmak için geçici olarak satış fiyatını düşürmek, satılan malın maliyeti içinde yer alan sabit genel üretim giderlerini düşürmek gibi yöntemleri ölçen modeller açıklanmıştır. Son olarak McVay (2006) tarafından geliştirilen sınıflandırma yolu ile yapılan kazanç yönetimini ölçen model açıklanmıştır. Ayrıca yöneticileri kazanç yönetimi yapmaya iten nedenler literatürdeki çalışmalara dayanarak ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kazanç yönetimi, tahakkuk yönetimi, literatür taraması, faaliyet yönetimi, sınıflandırma değişimi

JEL Kodları: M41, M10

EARNINGS MANAGEMENT TECHNIQUES IN ACCOUNTING LITERATURE

ABSTRACT

Earnings management received substantial attention from the accounting academicians. There are three types of earnings management methods

* Makalenin gönderim tarihi: 04.08.2017; Kabul tarihi: 22.09.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 5

^a Bahçeşehir Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Öğretim Üyesi, E-posta: humeyra.adiguzel@eas.bau.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0437-4969>

in the literature as: accrual management, real earnings management and classification shifting. In this study firstly research designs to detect earnings management that are commonly employed in the literature are mentioned. Accrual management can be measured in three ways; a) aggregate accruals method, b) studies based on specific accruals, and c) studies based on the distribution of earnings after management. For real earnings management the models developed by RoyChowdhury (2006) to detect; the reduction of discretionary expenditure, sales manipulation by accelerating the timing of sales through price discounts or more lenient credit terms, and overproduction to cut prices or to decrease COGS (Cost of Goods Sold), are mentioned. Lastly classification shifting model developed by McVay (2006) to detect misclassification of core expenses as special items is mentioned briefly. Additionally the motives behind the earnings management are mentioned briefly by giving reference to the studies in the literature.

Keywords: Earnings management, accruals management, literature review, real earnings management, classification shifting

JEL Codes: M41, M10

1. GİRİŞ

Kazanç yönetimi yöneticilerin belirli hedeflere ulaşmak için yasal sınırlar içinde dönem muhasebe karını yönetmeleridir. Bu yönetim, muhasebe politikalarının seçimi yoluyla yapılabileceği gibi, işletme faaliyetlerinin düzeyini değiştirecek kararlar yolu ile veya gider ve gelirlerin sınıflandırılması yolu ile de yapılabilir. Muhasebe literatüründe, a) tahakkuk yönetimi yoluyla, b) faaliyetlerin yönetimi ile ve c) sınıflandırma yolu ile yapılan üç farklı kazanç yönetimi tekniği yer almaktadır. Tahakkuk yolu ile yapılan kazanç yönetimi üzerinde en çok araştırma yapılan ve en ilgi gören yöntemdir. Bu yöntemde muhasebe standartlarının verdiği esneklik kullanılarak yöneticinin kasıtlı olarak seçtiği muhasebe politikaları ile dönem karı yönetilmektedir. Seçilen muhasebe politikaları ile gelir veya giderler sonraki dönemlere ertelenebilmektedir. Örneğin, maddi duran varlıklar için doğrusal amortisman yerine azalan bakiyeler yönteminin seçilerek o yılki amortisman giderini arttırmak veya faydalı ömrünü kısa tutarak daha kısa sürede itfa etmek, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme modeli yerine maliyet modeli seçerek tüm değer düşüklüklerini gider olarak kaydetmek, ticari alacaklar için fazla şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmak gibi yöntemler ile dönem karını tahakkuk yolu ile kasıtlı olarak etkileyebilir. Tahakkuk yolu ile yapılan kazanç yönetiminin işletmelerin faaliyet düzeyleri üzerine herhangi bir etkisi yoktur ve ertelenen tahakkuklar sonraki

yıllarda ters dönmektedir. Örneğin azalan bakiyeler yöntemini kullanarak içinde bulunduğu dönemde daha fazla amortisman gideri yazan yönetici sonraki dönemlerde daha az amortisman gideri yazacaktır. Veya fazla şüpheli ticari alacak karşılığı ayırarak içinde bulunduğu dönemde gider yazan yönetici sonraki dönemlerde alacaklarını tahsil ettikçe konusu kalmayan şüpheli ticari alacaklarını gelir yazacak ve sonraki dönemlerde tahakkuk ters etki yapacaktır. Bir diğer örnek ise maddi duran varlıklar için verilebilir, mesela maliyet modeli uygulayan yönetici içinde bulunduğu dönemde değer düşüklüğünü gider yazarak dönem karını düşürecek ancak sonraki yıllarda duran varlığını elden çıkardığında duran varlık değerindeki artışı o dönemde gelir yazacaktır.

Diğer kazanç yönetimi tekniği olan faaliyetlerin yönetimi yolu ile yapılan kazanç yönetiminin sonuçları işletmeler açısından daha hissedilebilir olmaktadır. Bu yöntemde yöneticiler faaliyet düzeyi ile oynayarak kazancı yönetmeye çalışmaktadır. Örneğin araştırma ve geliştirme yatırımlarını kıskarak araştırma ve geliştirme giderlerinin azaltılması, satış hacmini arttırmak için daha uzun vadeli satış yapılması veya birim başına düşen sabit genel üretim giderlerini düşürmek için gereğinden fazla üretim yapılması gibi.

Bir diğer kazanç yönetimi tekniği olan giderlerin sınıflandırılması yolu ile yapılan kazanç yönetimi ise en masum olan kazanç yönetim tekniğidir çünkü diğer yöntemler gibi dönem karını değiştiren bir etkisi yoktur. Sadece yöneticiler gelir tablosu içinde gelir ve giderleri kasıtlı olarak olmaları gereken grupta değil farklı bir grupta sınıflandırarak algı yönetimi yapmaya çalışmaktadırlar. Örneğin esas faaliyet gideri olarak sınıflandırılması gereken bir giderin olağandışı bir gider olarak faaliyet giderleri dışında sınıflandırılması veya durdurulan faaliyet giderleri olarak sınıflandırılması gibi.

Bu çalışmada muhasebe literatüründe geniş yer bulan kazanç yönetimi türlerinin nasıl ölçüldüğü, yöneticilerin neden ve nasıl kazanç yönetimi yaptığı üzerine yapılan çalışmalar incelenmektedir.

2. KAZANÇ YÖNETİMİ ÖLÇÜM TEKNİKLERİ

2.1. Tahakkuk Yolu İle Yapılan Kazanç Yönetiminin Ölçümü

Tahakkuk yolu ile yapılan kazanç yönetimini ölçerken araştırmacılar genel olarak üç farklı araştırma modeli kullanmaktadır. Bunlar a) toplam tahakkuk modeli, b) belirli bir tahakkuk üzerine yoğunlaşan modeller ve c) gelirin bir eşik etrafında toplanmasını ölçen modellerdir. Bu yöntemlerden en popüler olanı toplam tahakkuk modelidir. Bu modelde toplam tahakkuklar

kasıtlı ve kasıtlı olmayan olarak ayrıştırılmaktadır. Belirli bir tahakkuk üzerine yoğunlaşan modellerde ise kazanç yönetimi yapıp yapılmadığı belirli bir tahakkukla, mesela yükümlülük karşılıkları takip edilerek ölçülmektedir. Sonucu yöntemde ise gelir ve giderlerin belirli eşiği yakalamak için manipüle edilebileceği varsayılmaktadır. Örneğin net zarar yerine sıfır kar elde etmek (zarardan kaçınmak) , bir önceki yıl karını yakalamak (kar kay-bından kaçınmak) ve analistlerin kar tahminlerini tutturmak gibi.

1.1.1.1. Toplam Tahakkuk Modeli

Literatürde toplam tahakkuk modelleri sırasıyla Healy (1985), DeAngelo (1986), McNichols ve Wilson (1988), Jones (1991), DeFond ve Jiambalvo (1994), Dechow, Sloan, ve Sweeney (1995) ve Kothari, Leone, ve Wasley (2005) tarafından geliştirilmiştir fakat günümüzde en çok kullanılan Jones (1991) tarafından geliştirilen beklenen tahakkuk modeli ve onun varyasyonlarıdır. Bu modelde ilk olarak mevcut ekonomik durum ve firma özelliklerine göre olması gereken tahakkuklar belirlenir ve varolan tahakkuklar ile olması gereken tahakkuklar arasındaki fark kasıtlı tahakkuklar olarak tespit edilir. Jones'un modelinde olması gereken tahakkuk miktarı aşağıdaki eşitlik ile tespit edilir. Bu eşitlik ilk olarak her bir endüstri grubunda, her grupta en az sekiz firma olmak şartıyla, yıllık olarak uygulanır ve elde edilen katsayılar her bir firmada yerine konarak firmanın o yıl için olması gereken tahakkukları hesaplanır.

$$TT_{it} / V_{it-1} = \alpha_i [1/V_{it-1}] + \beta_{1i} [\Delta \text{Gelir}_{it} / V_{it-1}] + \beta_{2i} [\text{MDV}_{it} / V_{it-1}] + \epsilon_{it} \quad (1)$$

TT_{it} = t yılındaki toplam tahakkuklar (olağan kar-faaliyetlerden nakit akışı)

ΔGelir_{it} = t yılındaki net satış gelirleri ile t-1 yılındaki net satış gelirleri arasındaki fark

MDV_{it} = t yılındaki brüt maddi duran varlıklar;

V_{it-1} = t-1 yılındaki toplam varlıklar

Jones (1991) beklenen tahakkuk modelinde olması gereken tahakkukları satış hasılatı ve maddi duran varlıkların bir fonksiyonu olarak tespit etmektedir. Bu modele en önemli eleştiri Dechow, Sloan, ve Sweeney (1995) tarafından yapılmıştır. Dechow ve diğerleri (1995) Jones'un modelinde satış gelirleri ile ilgili hasılatın kasıtlı tahakkukları içermediğini varsaydığını ve kasıtlı tahakkuk içermesi durumunda yanlış sonuç vereceğini savunmuşlar ve ticari alacaklardaki değişimi de modele ekleyerek Değiştirilmiş Jones Modeli'ni geliştirmişlerdir. Son olarak Kothari, Leone, ve Wasley (2005) modele performans etkisini dahil etmiş ve "performansa göre ayarlanmış değiştirilmiş Jones modeli"ni geliştirmişlerdir.

$$\frac{TT_{it}}{V_{it-1}} = \beta_0 + \alpha_1 [1/V_{it-1}] + \beta_{1i} [(\Delta\text{Gelir}_{it} - \Delta\text{TA}_{it}) / V_{it-1}] + \beta_{2i} [\text{MDV}_{it} / V_{it-1}] + \beta_{3i} \text{VGO}_{it} + \epsilon_{it} \quad (2)$$

TT_{it} = t yılındaki toplam tahakkuklar (olağan kar-faaliyetlerden nakit akışı)

ΔGelir_{it} = t yılındaki net satış gelirleri ile t-1 yılındaki net satış gelirleri arasındaki fark

MDV_{it} = t yılındaki brüt maddi duran varlıklar;

V_{it-1} = t-1 yılındaki toplam varlıklar

ΔTA_{it} = t yılındaki net ticari alacaklar ile t-1 yılındaki net ticari alacaklar arasındaki fark

VGO_{it} = t yılındaki varlıklardan getiri oranı

1.1.2. Belirli Bir Tahakkuk Üzerine Yoğunlaşan Modeller

Belirli bir tahakkuk üzerine yoğunlaşan modeller toplam tahakkuk yerine tek bir tahakkuku takip ederek kasıtlı ve kasıtlı olmayan kısımlarını ayırttırmaya çalışmaktadır. McNichols ve Wilson (1988) şüpheli ticari alacak karşılıkları yolu ile kazanç yönetimi yapılıp yapılmadığını tespit etmeye çalışmışlardır. McNichols ve Wilson (1988) raporlanan şüpheli alacaklar ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri'ne göre tespit edilen şüpheli ticari alacaklar arasındaki farkı kasıtlı tahakkuklar olarak tespit etmiştir. Jackson, Wilcox, ve Strong (2002) da şüpheli ticari alacaklar yolu ile kazanç yönetimi yapılıp yapılmadığını tespit etmeye çalışmaktadır. Philips, Pincus, ve Rego (2003) ertelenmiş vergi giderini tahakkuk yönetiminin bir ölçüsü olarak kullanmış ve vergi kanunlarına göre elde edilen kar ile muhasebe karı arasındaki farkın kasıtlı tahakkuklardan kaynaklandığını savunmuştur. Bankacılık sektörü üzerine yapılan bazı çalışmalarda borç karşılıkları kazanç yönetiminin bir ölçüsü olarak kullanılmıştır (Beaver ve Engel, 1996; Moyer, 1990; Collins, Shackelford, ve Wahlen, 1995). Belirli tahakkuklara yoğunlaşan çalışmalara yapılan en önemli eleştiri bu çalışmaların önemli olabilecek diğer tahakkukları ihmal etmesidir.

1.1.3. Gelirin Bir Eşik Etrafında Toplanmasını Ölçen Modeller

Diğer yöntemlere göre daha basit olan bu yöntem eğer birbirini takip eden yıllarda net kar rakamı bir eşiği yakalamaya çalışıyorsa kazanç yönetimi olduğunu varsayan bir yöntemdir. Bu yöntemlerde yöneticilerin belirli eşikleri yakalama isteği olduğu ve bunu yapmak için tahakkuk yoluyla kazanç yönetimi yapacağı varsayılmaktadır. Literatürde bu eşikler net zarar yerine sıfır kar elde etmek (zarardan kaçınmak), bir önceki yıl karını yakalamak (kar kaybından kaçınmak) ve analistlerin kar tahminlerini tutturmak olarak yer almaktadır (Burgstahler ve Dichev 1997; DeGeorge ve diğerleri 1999; Kasznik 1999; Matsumoto 2002; Burgstahler ve Eames 2006; Roy

Chowdhury 2006). Literatürde bu eşiklerden en çok kullanılanı analistlerin kar tahminlerini tutturmaştır. Burgstahler ve Eames (2006), Jiang, Lee, ve Anandarajan (2008) ve Matsumoto (2002) çalışmalarında yöneticilerin analistlerin kar tahminlerini yakalamak için kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmişlerdir. Prawitt, Smith, ve Wood (2009) iç denetim kalitesinin kazanç yönetimi üzerine etkilerini ölçtükleri çalışmalarında kazanç yönetimi ölçüsü olarak analistlerin kar beklentilerini tutturmayı kullanmışlardır.

1.2. Faaliyetlerin Yönetimi Yolu İle Yapılan Kazanç Yönetiminin Ölçümü

Bu kazanç yönetim tekniğinde yöneticilerin istedikleri kar rakamına ulaşmak için işletmelerin faaliyetlerini yönettikleri düşünülmektedir. Muhasebe literatüründe en çok kullanılan ve kabul gören faaliyetlerin yönetimi yolu ile yapılan kazanç yönetimi ölçüm modelleri Roychowdhury (2006) tarafından oluşturulan ve daha sonra Cohen ve Zarowin 2010, ve Gunny (2010) tarafından geliştirilen modellerdir. Roychowdhury (2006) Cohen ve Zarowin (2010) ve Gunny (2010) kazanç yönetimini tespit etmek için üç faaliyetteki değişimleri takip etmişlerdir. Bunlar a) satışları arttırmak için geçici olarak satış fiyatını düşürmek, b) satılan malın maliyeti içinde yer alan sabit genel üretim giderlerini düşürmek için fazla üretim yapmak ve c) araştırma ve geliştirme gibi harcamalardan kaçınmaktır.

Faaliyet Giderlerinin Düşürülmesi: RoyChowdhury (2006), Cohen ve Zarowin (2010), Gunny (2010) keyfi harcamaların olması gereken düzeyini bir önceki yıl satış gelirlerinin doğrusal fonksiyonu olarak ölçmüşlerdir. Çoğunlukla oluştukları dönemde gider olarak yazılan araştırma ve geliştirme gibi keyfi harcamaların azaltılması, eğer bu harcamalar çoğunlukla nakit olarak yapılıyorsa, işletmenin nakit akış tablosunu olumlu etkileyecektir. Bu varsayımlarla faaliyet giderlerinin beklenen düzeyi aşağıdaki model ile ölçülmektedir;

$$PSD \& Y_{it} / V_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (1/V_{it-1}) + \beta_1 (Satış_{it-1} / V_{it-1}) + \beta_2 (\Delta Satış_{it} / V_{it-1}) \cdot DD + \epsilon_{it} \quad (3)$$

PSD&Y= pazarlama, satış, dağıtım ve yönetim giderleri (Ar&Ge giderleri dahil)

V= toplam varlıklar

Satış= toplam net satış gelirleri

DD= toplam satışlar düşerse 1, düşmezse 0.

Model her bir endüstri grubunda yıllık olarak uygulanır ve hesaplanan katsayılar her bir firma için modele yerleştirildiğinde olması gereken faaliyet gideri düzeyi tespit edilir. Gerçekleşen giderin olması gerekenden az olması kazanç yönetiminin göstergesidir.

Satışları arttırmak için geçici olarak satış fiyatını düşürmek veya satış va-

delerini uzatmak; Yöneticiler satış fiyatını geçici olarak düşürdüklerinde satış hacmi artacak fakat satışlardan nakit akışında bir düşüş olacak çünkü satılan malın birim maliyeti aynı kalacaktır. Bu varsayım ile RoyChowdhury (2006), Cohen ve Zarowin (2010), Gunny (2010) faaliyetlerden nakit akışının olması gereken düzeyini satış gelirlerinin ve satış gelirlerindeki değişimin doğrusal bir fonksiyonu olarak aşağıdaki model ile tespit etmektedir.

$$FNA_{it}/V_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1(1/V_{it-1}) + \beta_1(Satış_{it}/V_{it-1}) + \beta_2(\Delta Satış_{it}/V_{it-1}) + \epsilon_{it} \quad (4)$$

FNA = faaliyetlerden nakit akışı

V= toplam varlıklar

Satış = toplam net satışlar

Modelden elde edilen beklenen faaliyetlerden nakit akışının gerçekleşen nakit akışından fazla olması kazanç yönetimi göstergesidir.

Satılan malın maliyeti içinde yer alan sabit genel üretim giderlerini düşürmek için fazla üretim yapmak; Atıl kapasitesi olan üretim firmaları birim başına düşen sabit genel üretim gideri miktarını azaltmak için ürünü talepten fazla üretebilir. Üretilen malın birim maliyeti düşmesine rağmen tamamı üretildiği dönemde satılmazsa, üretim için yapılan harcama satış yoluyla nakite çevrilemediğinden nakit akış tablosunu olumsuz etkiler. Bunun etkisi işletmenin tam veya normal maliyetleme modeli tercihine göre farklılık gösterebilir. Tam maliyet modeli kullanan işletmeler tüm sabit genel üretim giderlerini üretilen mamullere yükleyecek ve birim maliyet düşecektir. Aynı dönem içinde satılan malların maliyeti daha az bir tutardan giderleştirilirken satılmayan mallar içinde kalan sabit giderler aktifleştirilmiş olacaktır. Bu da üretilen ürünlerin tamamının satılmadığı dönemlerde gelir tablosunu olumlu etkilerken nakit akış tablosunu olumsuz etkileyecektir. Normal maliyet yöntemi kullanan işletmelerde atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretime yüklenmeyip dönem gideri olarak yazılır. Atıl kapasitenin fazla olması dönem giderinin yüksek olmasına neden olur. Üretim tamamının satılmadığı dönemlerde gereğinden fazla üretim yaparak giderleştirilecek olan atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini aktifleştirmek yönetici tarafından tercih edilecektir. Bu varsayım ile Roy Chowdhury (2006) üretim maliyetlerinin normal düzeyini aynı yıldaki satışlar, satışların bir önceki yıla göre değişimi ve bir önceki yıldaki satışların iki önceki yıla göre değişiminin doğrusal fonksiyonu olarak modellemiştir. Üretim maliyetleri ise o yılki satılan malın maliyeti ve stoklardaki değişimin toplamı olarak hesaplanmaktadır. Stoklardaki değişimin dahil edilmesinin nedenini üretilen malın bir kısmının satılmayarak stoklarda kalması olarak açıklamışlardır. Model aşağıdaki gibidir;

$$\text{ÜRETİM}_{it}/V_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1(1/V_{it-1}) + \beta_1(\text{Satış}_{it-1}/V_{it-1}) + \beta_2(\Delta\text{Satış}_{it}/V_{it-1}) + \beta_3(\Delta\text{Satış}_{it-1}/V_{it-1}) + \epsilon_{it} \quad (5)$$

ÜRETİM = SMM ve stoklardaki değişim toplamı

V= toplam varlıklar

Satış = toplam net satışlar

Modelden elde edilen üretim maliyetlerinin normal düzeyinin gerçekleşen üretim maliyetlerinden az olması kazanç yönetiminin göstergesidir.

1.3. Gelir ve Giderlerin Sınıflandırılması Yoluyla Yapılan Kazanç Yönetiminin Ölçümü

Son zamanlarda araştırmacılar tarafından ilgi görmeye başlayan bir kazanç yönetimi şekli olan kasıtlı sınıflandırma ilk olarak 2006 yılında McVay tarafından ölçülmüştür. McVay (2006) bu yöntemi gelir ve giderlerin gelir tablosunda olması gerektiği grup dışında sınıflandırılması yoluyla yapılan kazanç yönetimi olarak tanımlamaktadır. McVay (2006) çalışmasında faaliyet giderlerinin bir kısmının Özel Kalem (special item) olarak sınıflandırıldığını tespit etmiştir. Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (US-GAAP) göre Özel Kalemler devam eden işletme faaliyetlerinden olan, fakat doğası gereği olağandışı veya olağan olan fakat devamlı tekrarlamayan giderlerdir ve faaliyet giderleri dışında ayrı olarak raporlanmaktadır. Bu kalemlere örnek olarak stok değer düşüklüğü gideri, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, duran varlık satışlarından gelir ve giderler, yeniden yapılandırma giderleri verilmektedir. McVay (2006) yöneticilerin esas faaliyet giderlerini özel kalem olarak sınıflandırdıkları hipotezini aşağıdaki model ile ölçmektedir;

$$EFG_t = \beta_0 + \beta_1 EFG_{t-1} + \beta_2 VDH_t + \beta_3 \text{Tahakkuk}_t + \beta_4 \text{Tahakkuk}_{t-1} + \beta_5 \Delta\text{Satış}_t + \beta_6 \text{İhmal}\Delta\text{Satış}_t \quad (6)$$

EFG= Esas Faaliyet Gideri (Net Satışlar-Satılan Malın Maliyeti-Amortisman içermeyen Satış &Pazarlama ve Yönetim Giderleri)/Net Satışlar

VDH= Varlık Devir Hızı

Tahakkuk= (Olağan Faaliyetlerden Net Kar- Faaliyetlerden Nakit Akışı)/Net Satışlar

$\Delta\text{Satış}$ = Önceki yıla göre Net Satış Gelirlerindeki yüzdesel değişim

$\text{İhmal}\Delta\text{Satış}$ = Önceki yıla göre satışlardaki yüzdesel düşüş, artış olması durumunda 0 değerini alır.

Model her bir endüstri grubuna yıllık olarak uygulanır ve bulunan katsayılar her bir firma için modelde yerine konduğunda firmanın beklenen esas

faaliyet giderleri tespit edilir. Daha sonra beklenen esas faaliyet gideri ile gerçekleşen esas faaliyet gideri arasındaki fark esas faaliyet giderlerinde beklenmeyen değişim (ΔEFG) olarak hesaplanır ve bu miktarın özel kalemler ile ilişkisi aşağıdaki modelde test edilir.

$$\Delta EFG = \beta_0 + \beta_1 \% \text{ÖK} \quad (7)$$

ΔEFG = esas faaliyet giderlerinde beklenmeyen değişim

$\% \text{ÖK}$ = Gelir azaltıcı özel kalemler (-1 ile çarpılmış)

McVay'ın (2006) modelinde gelir azaltıcı özel kalemler -1 ile çarpıldığından ΔEFG ile $\% \text{ÖK}$ arasında çıkan anlamlı pozitif ilişki kasıtlı sınıflandırmanın göstergesi olarak kabul edilmektedir. McVay (2006) kendi geliştirdiği modelde bir noktada eleştiri getirerek ilk modelde aynı yıla ait tahakkukların kullanılmasının tahakkuklarda kasıtlı yönetim yapılma olasılığı nedeniyle sonuçları bozabileceğini vurgulamıştır. Bu eleştiri üzerine Fan, Barua, Cready ve Thomas (2010) McVay'ın modelinden aynı yıl tahakkuklarını çıkararak modeli 3'er aylık dönemlerde uygulamışlar ve anlamlı sonuçlar elde etmişlerdir.

McVay (2006) çalışmasında ayrıca sınıflandırmanın farklı gider grupları arasında da yapılabileceğini vurgulamıştır. Barua, Lin ve Sbaraglia (2010) esas faaliyet giderlerinin gelir tablosunda durdurulan faaliyetlerden giderler olarak sınıflandırılmasını ölçmüş ve anlamlı sonuçlar elde etmiştir. Noh, Moon, Guiral, ve Esteban (2014) esas faaliyet giderlerinin faaliyet dışı giderler olarak sınıflandırılmasını ölçerek anlamlı sonuçlar elde etmişlerdir.

2. YÖNETİCİLERİ KAZANÇ YÖNETİMİNE İTEN NEDENLER

Muhasebe literatüründe yöneticileri kazanç yönetimi yapmaya iten nedenler dört grup olarak incelenmiştir; a) prim almak, b) yatırımcıların beklentilerini karşılamak, c) borç sözleşmeleri ve d) halka arzlarda firma görünümünü düzeltmek.

Yapılan araştırmalara göre yöneticilerin primleri mevcut yılın net kar rakamına göre hesaplanıyorsa risk almaktan korkmayan yöneticiler tahakkuklar yoluyla ve faaliyet düzeyleri ile oynayarak içinde buldukları dönemde net karı attırmak isteyeceklerdir. Tahakkuk yoluyla giderleri erteleyip gelirleri mümkün olduğunca mevcut yılda raporlayan yöneticiler sonraki yıllarda tahakkukların ters dönmesi nedeniyle primlerinde oluşacak azalmayı göze almaktadırlar. Risk almayı sevmeyen yöneticiler tahakkuk yoluyla veya faaliyet düzeyleri ile oynayarak içinde bulunduğu yılda fazla prim almak yerine her yıl prim tutarını sabitlemeyi tercih etmektedirler. Healy (1985) çalışmasında yöneticilerin hedef kar rakamlarını tutturana kadar

gelir arttırıcı yönde tahakkuk yönetimi yaptığını fakat hedef kara ulaştıklarında gelir azaltıcı yönde tahakkuk yönetimi yaparak karı sonraki yıllara er-telemeye çalıştıklarını tespit etmiştir. Holthausen, Larcker ve Sloan (1995) benzer sonuçlar elde etmiş ve yöneticilerin hedef kara ulaştıktan sonra gelir azaltıcı yönde kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmişlerdir. Guidry, Leon ve Rock (1999) ve Shuto (2007) aynı yönde bulgular elde etmişlerdir. Net kar üzerinden alınan primlerin yanı sıra hisse bazlı ödenen primlerin kazanç yönetimi ile ilişkisi de literatürde geniş yer bulmuştur. Cheng ve Warfield (2005), Bergstresser ve Philippon (2006), Iatridis ve Kadorinis (2009) çalışmalarında hisse bazlı primlerini arttırmak için yöneticilerin daha fazla kazanç yönetimi yaptığını tespit etmişlerdir.

Yapılan çalışmalarda yöneticilerin yatırımcıları etkilemek için belirli eşikleri kazanç yönetimi yaparak yakalamaya çalıştıkları tespit edilmiştir. Bu eşikler; zarar etmek yerine sıfır kar elde etmek, bir önceki dönemin kar rakamını tutturmak ve analistlerin beklentilerini tutturmak şeklinde incelenmiştir. Barua, Legoria ve Moffitt (2006) çalışmalarında yöneticilerin analistlerin tahminlerini ve bir önceki dönemin kar rakamını yakalamak için kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmiştir. Burgstahler ve Eames (2006) örneklemelerindeki yöneticilerin analistlerin kar tahminlerini tutturmak için hem faaliyet yönetimi hem tahakkuk yönetimi yoluyla kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmiştir. Matsumoto (2002) ve Kasznik (1999) çalışmalarında, yöneticilerin analist beklentilerini karşılamak için kazanç yönetimi yaptıklarını doğrular bulgular elde etmişlerdir.

Literatürde yöneticileri kazanç yönetimine iten nedenlerden bir diğeri ise borç sözleşmelerindeki taahhütleri (kısıtlamaları) yerine getirmek olarak belirtilmektedir. Bazı borç sözleşmelerinde borç veren taraf kendi alacağını güvence altına almak için firmaya bazı kısıtlamalar getirebilir örneğin, kar payı dağıtmamak, başka borç almamak veya bazı finansal oranları istenen düzeyde tutmak gibi. Yöneticiler özellikle finansal verilere dayalı bu kısıtlamaları ihlal etmemek için tahakkuk yoluyla veya faaliyetlerin yönetimi yolu ile kazanç yönetimine başvurmaktadır. DeFond ve Jiambalvo (1994) çalışmalarında borç sözleşmelerindeki kısıtlamaları ihlal eden firmaların ihlale düşmeden önceki yılda, yani ihlal etmeye çok yakınken gelir arttırıcı yönde kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmişlerdir. Aynı şekilde Sweeney (1994), Iatridis ve Kadorinis (2009) çalışmalarında, finansal olarak sıkıntıda olan firmaların, borç sözleşmelerindeki taahhütleri ihlal etmemek için gelir arttırıcı yönde kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmişlerdir. Bartov (1993) yöneticilerin maddi duran varlıkların satışını düzenleyerek borç sözleşmelerindeki taahhütleri yakalamak için faaliyetlerin yönetimi yoluyla kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmiştir. Bu konuda literatürde incelenen bir başka hipotez ise finansal olarak zor durumda olan borçlu fir-

maların veya borç sözleşmelerindeki taahhütleri ihlal etmiş olan firmaların borçlarını yapılandırırken avantajlı olmak için gelir azaltıcı yönde kazanç yönetimi yaptıklarıdır. DeAngelo, DeAngelo, ve Skinner (1994) çalışmalarında bu hipotezi doğrular nitelikte bulgular elde etmişlerdir.

Yöneticileri kazanç yönetimine iten nedenlerden sonuncusu ise ilk halka arzlar ve hisse senedi ihraçlarıdır. Hisseleri ilk kez halka arz edilecek firmalarda mevcut bir piyasa fiyatı olmadığından en önemli gösterge net kar rakamıdır. İlk kez halka arz edilecek firmaların yöneticileri net karlarını arttırmak için kazanç yönetimi yapmaktadır. Literatürde yapılan birçok çalışma bu hipotezi destekler bulgular elde etmiştir. Teoh, Welch, ve Wong (1998), Friedlan (1994), Yükseltürk (2006), Aharoni, Wang, ve Yuan (2010), Jackson, Wilcox, ve Strong (2002) ilk halka arzdan önce firmaların gelir arttırıcı yönde kazanç yönetimi yaptıklarını tespit etmişlerdir.

3. SONUÇ

Yöneticiler yasal sınırlar içinde muhasebe politikası tercihi ile, faaliyet düzeylerini yöneterek veya gider ve gelirlerini sınıflandırmasını değiştirerek dönem karını kendi çıkarları doğrultusunda yönetmeye çalışabilirler. Muhasebe literatüründe kazanç yönetimi olarak yer bulan bu durum üzerine çok sayıda çalışma yapılmış ve kazanç yönetimi ölçülmeye çalışılmıştır. En çok ilgi gören kazanç yönetimi yöntemi tahakkukların yönetimi yoluyla yapılan kazanç yönetimi olmuştur. Firma yöneticilerinin uygun muhasebe politikasını seçerek gelir ve giderleri tahakkuklar yoluyla yönettiği bu yöntemde faaliyet düzeylerinde herhangi bir değişim olmaz ve tahakkuklar sonraki yıllarda ters döner. Çalışmalarda genel olarak üç farklı şekilde ölçülen tahakkuk yönetiminde; toplam tahakkuk modelleri, belirli bir tahakkuk üzerine yoğunlaşan modeller ve gelirin bir eşik etrafında toplanmasını ölçen modeller karşımıza çıkmaktadır. Tahakkuk yoluyla kazanç yönetiminden sonra literatürde çokça yer alan diğer yöntem faaliyet düzeylerinin değiştirilmesi yoluyla yapılan kazanç yönetimidir. Bu yöntemde yöneticiler faaliyet giderlerini azaltmak, satış hacmini arttırmak için daha uzun vadeli satış yapmak veya birim başına düşen sabit genel üretim giderlerini düşürmek için gereğinden fazla üretim yapmak gibi yollarla dönem karını kendi çıkarları doğrultusunda manipüle etmeye çalışırlar. Faaliyet düzeylerini değiştirdiği için uzun vadede firmayı daha fazla etkileyebilecek bir kazanç yönetim tekniğidir. Bu iki yöntem nazaran daha masum olan, gelir ve giderlerin sınıflandırılması yolu ile yapılan kazanç yönetimidir. Giderlerin gelir tablosunda daha aşağıda raporlanarak faaliyet karını yüksek göstermek için yapılan bu yöntemin dönem karına veya işletme faaliyetlerine bir etkisi yoktur.

Bu çalışmada kazanç yönetimi ölçüm teknikleri açıklanmış ve yöneticileri kazanç yönetimine iten nedenler yapılan araştırmalara dayanarak incelenmiştir. Bu çalışma, uluslararası çalışmalarda geniş yer bulan kazanç yönetiminin Türkçe çalışmalarda da yer alması ve lisansüstü eğitimlerde Türkçe kaynak olarak kullanılabilmesi için hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

- Aharony, J., Wang, J., & Yuan H. (2010). Tunneling as an incentive for earnings management during the IPO process in China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 1-26.
- Barua, A., Legoria, J., & Moffitt, J. S. (2006). Accruals management to achieve earnings benchmarks: a comparison of pre-managed profit and loss firms. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5-6), 653-670.
- Barua, A., Lin, S., & Sbaraglia, A. M. (2010). Earnings management using discontinued operations. *The Accounting Review*, 85(5), 1485-1509.
- Bartov, E. (1993). The timing of asset sales and earnings manipulation. *The Accounting Review*. 68(4), 840-855.
- Beaver, W.H., & Engel, E.E. (1996). Discretionary behavior with respect to the allowances for loan losses and the behavior of security prices. *Journal of Accounting and Economics*. 22(1), 177-206.
- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO incentives and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 80 (3), 511-529.
- Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 99-126.
- Burgstahler, D., & Eames M. (2006). Management of earnings and analysts' forecasts to achieve zero and small positive earnings surprises. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5-6), 633-652.
- Cheng, Q., & Warfield T.D. (2005). Equity incentives and earnings management. *The Accounting Review*, 80(2), 441-476.
- Cohen, D.A., & Zarowin P. (2010). Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 2-19.
- Collins, J., Shackelford, D., & Wahlen, J. (1995). Bank differences in the coordination of regularity capital, earnings and taxes. *Journal of Accounting Research*, 33(2), 262-291.
- DeAngelo, L.E. (1986). Accounting numbers as market valuation substitu-

tes: a study of management buyouts of public stockholders. *The Accounting Review*, 61 (3), 400-420.

DeAngelo, H., DeAngelo, L., & Skinner, D.J. (1994). Accounting choice in troubled companies. *Journal of Accounting and Economics*, 17(1-2), 113-143.

Dechow, P.M., Sloan, R.G., & Sweeney, A.P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.

DeFond, M.L., & Jiambalvo, J. (1994). Debt covenant violation and manipulation of accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 17, 145-176.

DeGeorge, F., Patel, J., & Zeckhauser, R. (1999), Earnings management to exceed thresholds. *Journal of Business*, 72(1), 1–33.

Fan, Y., Barua, A., Cready, W. M., & Thomas, W. B. (2010). Managing earnings using classification shifting: Evidence from quarterly special items. *The Accounting Review*, 85(4), 1303-1323.

Friedlan, J.M. (1994). Accounting choices of issuers of initial public offerings. *Contemporary Accounting Research*, 11(1), 1-31.

Guidry, F., Leone, A. J., & Rock, S. (1999). Earnings-based bonus plans and earnings management by business-unit managers. *Journal of Accounting and Economics*, 26(1-3), 113-142.

Gunny, K. A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 855-888.

Healy, P.M., (1985). The effect of bonus schemes on accounting decision. *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.

Holthausen, R., Larcker, D., & Sloan, R.(1995). Annual bonus schemes and the manipulation of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 19, 29-74.

Iatridis, G., & Kadorinis, G. (2009). Earnings management and firm financial motives: a financial investigation of UK listed firms. *International Review of Financial Analysis*, 18(4), 164-173.

Jackson, S, Wilcox, W., & Strong, J. (2002). Do initial public offering firms understate the allowance for bad debts. *Advances in Accounting*, 19, 89-118.

Jiang, W, Lee, P., & Anandarajan, A. (2008). The association between corporate governance and earnings quality: further evidence using the GovScore. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24,191–201.

- Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigation. *Journal of Accounting Research*, 29(2),193-228.
- Kasznik, R. (1999). On the association between voluntary disclosure and earnings management. *Journal of Accounting Research*, 37, 57–81.
- Kothari, S.P., Leone, A.J., & Wasley, C.E. (2005). Performance adjusted discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163-197.
- Matsumoto, D.A. (2002). Management’s incentives to avoid negative earnings surprises. *The Accounting Review*, 77(3), 483-514.
- McNichols, M., & Wilson, G. P. (1988). Evidence of earnings management from the provision for bad debts. *Journal of Accounting Research*, 26(1), 1-31.
- McVay, S. E. (2006). Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items. *The Accounting Review*, 81(3), 501-531.
- Moyer, S.E. (1990). Capital adequacy ratio regulations and accounting choices in commercial banks. *Journal of Accounting and Economics*, 13(2), 123-154.
- Noh, M., Moon, D., Guiral, A., & Esteban, L. P. (2014). Earnings management using income classification shifting—evidence from the Korean IFRS adoption period. Working Paper, 1911-1951.
- Philips, J., Pincus, M., & Rego, S.O. (2003). Earnings management: new evidence based on deferred tax expense. *The Accounting Review*, 78(2), 491-521.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., & Wood, D.A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42, 335–370.
- Shuto, A. (2007). Executive compensation and earnings management: empirical evidence from Japan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(1), 1-26.
- Sweeney, A.P. (1994). Debt-covenant violations and managers’ accounting responses. *Journal of Accounting and Economics*, 17(3), 281-308.
- Teoh, S. H., Welch, I., & Wong, T.J. (1998). Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings. *The Journal of Finance*, 53(6),1935-1974.
- Yükseltürk, O. (2006). İşletmelerde Karı Yüksek Gösterme Yöntemleri ve Türkiye’de Hisse Senetlerinin Halka Arzı Öncesi Karı Yüksek Gösterme Eğilimleri. *Istanbul University*. Unpublished Thesis.

DEVLET BÜTÇESİNİN YÖNETİMİNDE DEVLET MUHASEBESİNİN ROLÜ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ*

Arş.Gör.Dr. Erkan KILIÇER^a

Arş.Gör. İmren PEKER^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Mart 2018; 11 (1): 77-92

Öz

Devlet, kamu kesimi için ayrılan kaynakları her yıl bütçe belgesi ile belirlemektedir. Kamu kaynaklarının nerelerde, nasıl ve ne kadar kullanıldığı bu belge sayesinde bilinmektedir. Hazırlanan, uygulanan ve denetlenen devlet bütçesinin temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanmaktadır. Bundan dolayı bütçe sistemi ile devlet muhasebesi bilgi sistemi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bu çalışmada, devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasındaki ilişki değerlendirilmekte olup, devlet muhasebe bilgi sisteminin devlet bütçesi yönetimine sağladığı faydalar irdelenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bütçe, Muhasebe, Devlet Bütçesi, Devlet Muhasebesi.

JEL Kodları: H0, H1, H6

THE ROLE OF GOVERNMENT ACCOUNTING IN THE MANAGEMENT OF GOVERNMENT BUDGET: TURKEY EVALUATION

ABSTRACT

Government determines the resources which are allocated for the public sector via budget document every year. Where, how and how much use of public resources is known through this document. The basic data

* Makalenin gönderim tarihi: 25.04.2017; Kabul tarihi: 31.08.2017 ve iThenticate benzerlik oranı % 29

^a Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, erkankilicer@ohu.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9330-0165>

^b İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Elemanı, imren.peker@istanbul.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3249-4100> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

of government budget that is prepared, implemented and controlling are obtained from the government accounting information system. Therefore, there is a close relationship between the budget system and government accounting information system. In this study, relationship between government budget and government accounting is evaluated, and provided benefits from government accounting information system to government budget are examined.

Keywords: Budget, Accounting, Government Budget, Government Accounting.

JEL Codes: H0, H1, H6

1. GİRİŞ

Sürekli, hızlı gelişim ve değişim gösteren günümüz dünyasında görev, yetki ve sorumlulukları her geçen gün artan kamu idarelerinin etkin, verimli, rasyonel ve başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri için, çeşitli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Bu bilgi sistemlerinden biri de devlet muhasebesi bilgi sistemidir. Devlet, gelir ve giderlerini planlı bir biçimde yönetebilmek ve disipline edebilmek için her yılın başında gelir ve giderlerini tahmin ettiği dokümanlara, bir başka ifadeyle devlet bütçesine gereksinim duyar. Oluşturulacak ve uygulanacak olan devlet bütçe sisteminin temel verileri devlet muhasebesi bilgi sisteminden sağlanır. Bundan dolayı bütçe sistemi ile devlet muhasebesi bilgi sistemi ayrılmaz bir bütünü oluşturmaktadır.

Kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik ve verimliliği sağlamak, bu kaynakları kullanma yetkisi verilen kamu görevlilerinin hesap verme sorumluluğunu artırmak ve bütçeyle ilgili faaliyetlerde mali saydamlığı yerine getirmek gibi amaçlar kamu mali yönetim sisteminin ve bütçe yönetiminin temel fonksiyonları haline gelmiştir. Devlet muhasebesi bilgi sistemi, kamu kaynaklarının ne şekilde ve nereden temin edildiğinin ve bu kaynakların nerelere kullanıldığının belirlenmesinde, bütçeyle yapılan kamusal faaliyetlerde hesap verme yükümlülüğünün ve şeffaflık politikasının güçlenmesinde önemli bir araç haline gelmiştir. Ayrıca devlet muhasebesi bilgi sistemi; bütçenin hazırlanmasından uygulanmasına ve denetimine kadar olan süreçte çeşitli roller üstlenmektedir. Bu çalışmada, devlet muhasebesi bilgi sistemi ile devlet bütçesi arasındaki ilişki irdelenmekte ve devlet muhasebesi bilgi sisteminin, devlet bütçe yönetimine sağladığı faydalar ortaya konulmaktadır.

2. DEVLET MUHASEBESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Muhasebe, mali verilerin elde edilip bilgi ihtiyacı olanlara sunulmasında önemli bir kaynaktır (Akçakanat, 2010: 183). Geniş bakış açısıyla muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ya da azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2003: 9). Devlet muhasebesi ise genel muhasebe kavramıyla benzeşse de kapsadığı alan ve işlemler açısından farklılıklar taşımaktadır. Devlet muhasebesi devletin icra ettiği faaliyetlere ilişkin meydana gelen mali nitelikteki işlemlerine ait bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve analiz edip yorumlanması suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar sunan bir bilgi sistemidir (Karaarslan, 2005a: 1). Devlet muhasebesinin bu tanımından yolla çıkıldığında uygulandığı kurum ve kuruluşlar açısından önem arz ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla devlet muhasebesi, kamunun genel hizmetlerini kapsayacak biçimde konuyu ele almaktadır. Devlet muhasebesi kavramını olabildiğince geniş manada ele almak kamu kaynaklarını kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıt işlemlerinin ele alındığı bir muhasebe olarak adetmek genel hesabı görebilmek adına önem kazanmaktadır (Çetinkaya, 2004: 86).

3. DEVLET BÜTÇESİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Devlet bütçesi, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerine katkıda bulunarak ekonomik istikrarın sağlanmasına ve sürdürülmesine yardımcı olan en temel araçlardandır. Nitekim ülkeler günümüzde kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçların dengelenmesi sorunuyla karşı karşıya olduklarından, ihtiyaç ve kaynaklar arasında dengeyi sağlamak için bütçeyi araç olarak kullanmaktadırlar.

Devlet, toplumsal ihtiyaçları yerine getirmek için gerekli kaynakları bulmak, ihtiyaçları öncelik sırasına koymak ve bunları kaynaklarla denkleştirmek zorundadır. İhtiyaçların sıraya konulması ve denkleştirme olayı bütçe ile gerçekleşmektedir (Akça, 1998: 1). Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinde, hedeflerin daha iyi seçilebilmesini ve bunları gerçekleştirecek kaynakların verimli olarak kullanılmasını sağlayan araç bütçedir. Birlikte yaşamının gereği olarak, devlet ve diğer kamu idareleri kamusal hizmetleri gerçekleştirmek üzere, geleceğe ilişkin gelir ve giderlerini bir belgede göstermek zorundadır. Bütçe bu hususlarda öne çıkan önemli bir belge olarak adlandırılmaktadır (Sönmez, 1994: 5).

En genel tanımıyla devlet bütçesi; devletin gelecek belli bir süre içindeki gelir ve giderlerini tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına, gi-

derlerin yapılmasına izin veren bir tasarruftur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 3). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na (KMYKK) göre ise bütçe; *“belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgeyi”* ifade etmektedir (KMYKK, 2003: madde 3).

Ekonomik, sosyal ve siyasal olarak önemi büyük olan bütçe, kamu gelir ve giderlerinin öngörülmesi, devletin yüklendiği fonksiyonları ve uygulanması bakımından üzerinde önemle durulması gereken bir özelliğe sahiptir. Günümüz bütçe anlayışı içinde mali disiplini sağlamak, kaynakları öncelik sırasına göre sınıflandırmak ve etkin kullanımını sağlamak, kamu hizmetlerini verimli ve etkili bir şekilde yerine getirmek gibi prensiplerin ön plana çıktığı bilinmektedir.

4. DEVLET BÜTÇESİ İLE DEVLET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ VE YAŞANAN GELİŞMELER

Devlet muhasebesi, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak sonuçları raporlamakta ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu doğru ve güvenilir mali nitelikteki bilgileri üretmektedir (Sevim, Bozdoğan ve Toprakkaya, 2009: 45). Bütçeleme sürecinde devletin mali faaliyetleri, bu faaliyetlerin sebep ve sonuçları, ekonominin temel eğilimleri hakkında gereksinim duyulan bilgiler ise devlet muhasebesinden sağlanmaktadır.

Bütçe yapmak için verilere yani muhasebe kayıtlarına, verilerin ortaya çıkması için ise bütçe belgesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda bütçe ve muhasebe kavramları ayrılmaz bir bütünü temsil etmektedirler. Dolayısıyla hesap ve kodlama açısından devlet muhasebesi ile bütçe arasında uyum sağlanamaz ise muhasebeden istenilen verilere ulaşılamaz ve nihayetinde bütçe hazırlanamaz. Örneğin bütçedeki bir harcama kalemi için muhasebe kayıtlarında uygun bir hesap açılmaz ve söz konusu bu harcama bir başka hesapta takip edilirse, devlet bu harcama ile ilgili rapor oluşturamaz, ne harcadığı hakkında bilgi sahibi olamaz (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 116-117). Buradan da anlaşılmaktadır ki devlet muhasebesi olmadan devlet bütçesi, devlet bütçesi olmadan da devlet muhasebesi bir anlam ifade etmemektedir.

Her ülke kendi kaynak dağılım mekanizmasını ve bütçe sistemlerini, kurumlarının belirli şartlarına göre oluşturmalıdır. Fakat muhasebe bilgi sistemini bütçe sürecine bütünleştirmekteki başarısızlıklar, karar vericileri temel verilerden yoksun bırakabilmektedir. Muhasebe verileri olmadan da planlara karşı sonuçları ölçmek imkansız hale gelmektedir. Bu anlamda

kamu politikalarının etkili olabilmesi için muhasebe ve bütçeleme arasındaki ilişki en iyi şekilde kurulmalıdır (Trebbly ve Daniker, 1986: 23-24).

Devlet bütçesi ve devlet muhasebesi arasındaki ilişkinin en iyi şekilde kurulması için Türk bütçe sisteminde ve devlet muhasebesinde reform çalışmaları 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” ile başlatılmıştır. Bu proje çerçevesinde uluslararası standartlara uygun bir bütçe sınıflandırması ve bu sınıflandırmayı destekleyecek bir muhasebe sisteminin geliştirilmesi için çalışmalara girilmiştir (World Bank: 1995).

2002 yılından itibaren, saymanlıkların muhasebe işlemlerini bilgisayar ortamında izlemesi ve ortaya çıkan sonuçları yine bilgisayar ortamında konsolide edilebilmesine imkan tanıyan “Say2000i” yani “web tabanlı saymanlık otomasyon sistemi” Maliye Bakanlığı’na uygulamaya konulmuştur. Günümüzde merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan idarelerin muhasebe işlemlerinin kontrolü Say2000i muhasebe otomasyon sistemi ile yapılmaktadır. Bu anlamda merkezi yönetim istatistikleri, Maliye Bakanlığınca doğrudan bu sistemden alınan verilerle hazırlanmaya başlanmıştır (Acar, 2007: 62).

2005 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren “Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği” sayesinde genel yönetim kapsamında yer alan idarelerin muhasebe uygulamalarında, hesap planlarında yeknesaklık sağlanmış ve verilerin konsolide edilebilmesinin önünde bir engel kalmamıştır. Diğer taraftan yayımlanacak mali tabloların şekil ve türleri ayrıntılı bir şekilde tanımlanmıştır (Sayıştay, 2013:4). Takip eden dönemde IMF uzmanlarıyla birlikte hazırlanan Devlet Mali istatistikleri esasına dayalı sınıflandırma modeli ve bu modelin sonrasında Avrupa Hesaplar Sistemi - ESA95 standardı ile geliştirilen yeni kodlama yapısı muhasebe sistemi ile ilişkilendirilmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile muhasebe sistemi olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine, bütçe sistemi olarak ise performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir. Performans bütçe sistemine ve analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, muhasebe yönetmeliğindeki hesap kodlarıyla uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 117).

5018 sayılı Kanun ile uygulamaya konulan mali istatistikleri hazırlama ve yayımlama görevi Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiş ve bu kapsamda 2007 yılında Genel Müdürlük bünyesinde “Genel Yönetim Mali İstatistikleri” birimi oluşturulmuştur. 2007 yılından itibaren mahalli idarelerin mali istatistiklere esas verilerinin derlenmesi amacıyla Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi - Mali İstatistik Modülü uygulamaya konmuştur. Ayrıca bütçe dışı fonlar, bütçe dışı diğer kurumlar, döner sermayeler ve sosyal tesislerin verileri KBS üzerinden girilmekte ve

Maliye Bakanlığı tarafından istatistiklerin oluşturulmasında kullanılmaktadır. 2009 yılında yayımlanan 2 sıra No'lu Genel Yönetim Mali İstatistikleri Genel Tebliği ile uluslararası uygulamalarla tam olarak bütüncül yapıya kavuşmuştur. "Genel Yönetim Sektörü" adıyla bir kapsam listesi belirlenmiş ve kapsama yeni giren birimlerin verileri KBS üzerinden derlenmeye başlanmıştır. Söz konusu listenin üç yılda bir güncellenmesi istenmiş ve ilk güncelleme 2012 yılında gerçekleşmiştir (Sayıştay, 2013: 5).

5. DEVLET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNİN DEVLET BÜTÇESİ YÖNETİMİNE SAĞLADIĞI FAYDALAR

Devlete ait faaliyetlerin ekonomi üzerindeki etkilerinin düzeyini anlayabilmek için devlet faaliyetlerinin parasal sonuçlarının belli bir hesap sistemi içinde incelenmesi gerektiğinden devlet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmuştur. İyi işleyen bir muhasebe ve raporlama sistemi, uygulanan politikaların etkileri konusunda önemli bir bilgi kaynağı konumundadır (Coşkun, 2006: 81). Kamusal faaliyetlerin ekonomi içindeki yeri ve önemi arttıkça, muhasebe bilgi sistemi sadece bütçe gelir ve giderleriyle ilgilenmeyip daha çok alınan mali kararları ve işlemleri de kapsamaya başlamış, dolayısıyla önemi de artmıştır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2005: 256).

Özellikle 5018 sayılı KMYKK öncesinde mali yönetimde devlet, muhasebe uygulamaları alanında bütçenin hazırlanması ve uygulanması işlemleri üzerinde yoğunlaşarak sadece mali yıl içinde tahsil edilen gelirler ve yapılan giderleri kaydetmiştir. Aynı zamanda duran varlıklar kayıt altına alınmamış, devletin vermiş olduğu taahhüt ve garantiler hesap dışı bırakılmış, devlet borçları muhasebe hesaplarında tam olarak ve başarılı bir şekilde gösterilmemiştir. Diğer yandan önceki yıllarda uygulanan muhasebe sistemi, bütçe hazırlık çalışmalarına bir katkı sağlamamış ve muhasebe bilgilerinden kesin hesap tasarıları elde edilememiştir (Karaarslan, 2006: 7-8). Bahsedilen bu olumsuzluklardan dolayı 5018 sayılı KMYKK ile nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemine geçilerek devlet bütçesi ile devlet muhasebesi arasında sıkı bir bağ oluşturulmuştur. Bu anlamda oluşturulan bu sıkı bağ ile devlet muhasebe sisteminin devlet bütçesi yönetimine sağladığı faydalar da artmıştır.

5.1. Bütçenin Hazırlanması Sürecinde Sağladığı Faydalar

Bütçenin hazırlanması, bütçe kanun tasarısının düzenlenip tamamlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması demektir. Gelir ve gider verileri, uygun ve istenilen bir bütçenin hazırlanması aşamasında önem arz etmektedir. Aslında gelecek yılın bütçesinin hazırlanmasında geçmiş yılın bütçe gerçekleştirmelerinden yararlanılmaktadır. Çünkü geçmiş yıl bütçe gerçek-

leşmeleri üzerinden bütçe gelir ve gider tahminleri yapılmakta ve kamu idarelerine bu gerçekleştirmelere göre ödenek ayrılmaktadır. Geçmiş yıl bütçe gerçekleşme tutarlarına ise muhasebe kayıtları aracılığı ile ulaşılmaktadır. Böylece muhasebe bilgi sistemi sayesinde elde edilen veriler gelecek yıl bütçe hazırlıklarına ışık tutmaktadır.

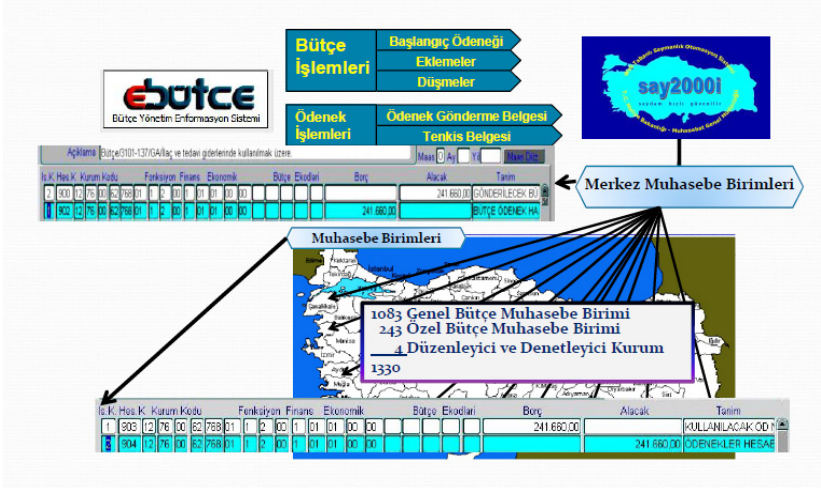
Tahakkuk esasına geçildikten sonra, devlet muhasebesi sistemine iki yeni hesap eklenmiştir. Bunlardan ilki bütçeleştirilecek borçlar hesabıdır ve bu hesapta, bütçe kanunu veya özel bir kanunla öngörülmüş bir hizmet gerçekleşse bile, ödeneğinin olmaması gibi sebeplerle verile emrine bağlanamayan borçlar ile bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmalarında mal ve hizmet alımlarından doğan borçlar takip edilmektedir (Dişli, 2004: 206). İkinci hesap olan taahhütler hesabında ise, ödenek yokluğunda ödenmemiş olan devletin borç tutarları ile üstlenilen taahhütler muhasebe sisteminde takip edilmekte ve bütçedeki ödeneklerle bağlantısı sağlanmaktadır (Karaarslan, 2005b: 37). Bu bağlamda tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile birlikte ödenek yetersizliği nedeniyle ödenemeyen borçlar ve girişilen taahhütler kayıt altına alınmakta ve devletin ne zaman hangi yükümlülüklerle karşılaşabileceği belirlenebilmektedir. Aynı zamanda etkin bir şekilde yapılan ödenek ve nakit planlaması ile bütçe hazırlığına destek sağlayacak bir borç ve taahhüt takip sistemi kurulmakta, kamu sektörünün ne zaman ve ne türde yükümlülüklerle karşılaşabileceği tespit edilebilmekte ve orta-uzun vadeli planlar muhasebeden elde edilen verilerle yapılabilmektedir (Karaarslan vd., 2006: 121).

5.2. Bütçenin Uygulanması Sırasında Sağladığı Faydalar

Bütçe yürütme gücünü temsil eden hükümet tarafından uygulanmakta ve hükümet bütçe ile kamu idarelerine verilen ödenekleri kullandırmakta, ödeneklere göre harcama yapmalarına imkân vermektedir. Ayrıca harcamaları yapabilmek için gerekli gelirleri toplamaya çalışmaktadır. Bütçeyi uygulama ve yürütme sorumluluğu hükümet içinde Maliye Bakanlığı'na aittir (Tüğen, 2010: 264).

Devlet muhasebesi, bütçe uygulamalarına ilişkin olarak kamu gelir ve giderlerinin kayıtlarını tutmakla beraber, kamu giderlerinin yasal sınırlar içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, ödenek üstü harcama yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasal kurallara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini oluşturmakta ve bilgileri sağlamaktadır. Diğer taraftan devlet parasının nerelerde, hangi tutarlarda saklandığının izlenmesine yarayacak bilgileri toplamakta ve düzenli bir şekilde yönetime aktarmaktadır. Böylece devlet muhasebesi özel düzeyde bütçe uygulamalarına ilişkin sorunların çözümlenmesine katkı sağlamaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 339).

Türkiye’de devlet bütçesi analitik bütçe sınıflandırmasına göre hazırlanmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırmasının etkili bir şekilde uygulanması ise tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile gerçekleşmektedir. Bu yönüyle tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile analitik bütçe sınıflandırması birbirini tamamlamaktadır. Çünkü devlet muhasebe sistemi, analitik bütçe sınıflandırılmasının uygulanmasına temel teşkil etmektedir. Şöyle ki, hesap planında üç basamaklı bir hesap kodu ve hesabın detayı bulunmaktadır. Bütçe ile ilgili hesaplarda, hesabın detayı ile analitik bütçe sınıflandırmasının ekonomik sınıflandırılması bütünleştirildiği için sistemi kullananlar çifte veri kaydından kurtarılmakla birlikte; tertiplerin ve hesapların detayı hakkında bilgi almaları da basitleştirilmektedir (Karaarslan, 2004: 61). Analitik bütçe sınıflandırmasının muhasebe ile ilişkisi, muhasebe birimlerinde kullanılan Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi ile sağlanmaktadır. Muhasebe birimlerindeki muhasebe yetkilileri kullanıcı kodlarını girerek muhasebe kayıt formlarına işlemleri kaydetmektedirler. Hesaplara ilişkin tüm defter, rapor ve cetveller bu form üzerinden girilen bilgilerden üretilmektedir. Muhasebe kayıt formlarında saymanlık kodu, kurum kodu, daire adı, yevmiye no gibi kısımlar bulunmaktadır. Ancak önemli olan kısım muhasebe hesap kodları ile bütçe kodlarının birlikte gözüktükleri kısımdır. Bu kısım sayesinde bütçe ve muhasebe arasındaki ilişki sağlanmaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006: 119-120).



Şekil 1: Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi ile say2000i Arasındaki İlişki

Kaynak: Genç, 2009: 8

Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi tarafından, Say2000i sisteminde muhasebeleştirme işlemi sonucunda kesinleşen harcama, avans ve diğer muhasebe kaydı bilgileri ile harcama birimlerini ilgilendiren kodlamalar belli zaman dilimlerinde alınmaktadır. Şekil 1’den de anlaşıldığı üzere Bütçe Yönetim En-

formasyon Sisteminde gerçekleştirilen her türlü bütçe ve ödenek gönderme/tenkis işleminin muhasebe birimlerinde yevmiye kaydı tutulmaktadır. Genel-Özel Bütçeli ve Düzenleyici Denetleyici Kuruma ait bir muhasebe birimi ilaç ve tedavi giderlerinde kullanılmak üzere 241.000.660.00 lira tutarındaki parayı Say2000i programında 903- Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç, 904- Ödenekler Hesabına alacak olarak kaydetmektedir. Bahsi geçen iki hepta ödenek hareketleri hesaplarındandır. Sonrasında, E-Bütçe sisteminde, ilaç ve tedavi giderlerinde kullanılmak üzere 241.660.00 lira tutarındaki para 900- Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabına alacak, 902- Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabına borç olarak kaydedilerek bir Bütçe İşlemi gerçekleştirilmektedir. İşlem sırasında kurum kodu ve analitik bütçe sınıflandırma kodları belirtilmektedir. Say2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi ile E-Bütçe Sistemi arasındaki ilişki bu şekilde kurulmaktadır.

Devlet muhasebesi, bütçenin uygulanması sırasında, kamu kaynaklarının nerde ve nasıl bir şekilde kullanıldığının izlenmesini kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda muhasebe bilgi sistemi sayesinde bütçe ödeneklerini ellerinde bulunduran yöneticilerin bu ödenekleri etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıkları ortaya çıkmaktadır.

5.3. Bütçenin Denetimi Sırasında Sağladığı Faydalar

Bütçenin denetimi, yasama organınca yürütme organına verilen harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin, alınan yetkinin içeriğine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır (Batrel, 1996: 109). Denetimin ekonomik faaliyetlerin sonuçlarından başlaması, muhasebe ile olan güçlü bağına ortaya koymaktadır. Denetim sürecinde, muhasebe bilgi sistemi, kamu giderlerinin yasal sınırlar içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, ödenek üstü harcamaların yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasal kuralara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini sağlayarak istenilen bilgileri toplamaktadır.

Bütçede oluşturulan iç denetim mekanizması; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır (KMYKK, 2003: madde 63). İç denetim ile kamu harcamalarının nerelere ve ne şekilde yapıldığı anlaşılacak istenmektedir. Harcamaların nerelere yapıldığı ise, muhasebe verilerinde gösterilmektedir. Böylece muhasebe bilgi sistemi denetim elemanlarına bütçe kaynaklarının nerelere kullandığıyla ilgili gerekli bilgileri sağlamakta ve yapılan denetimi kolaylaştırmaktadır.

Bütçenin yasama denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından yapılmaktadır. TBMM, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuç-

larını ibra etme yetkisini kesin hesap kanunu ile kullanmaktadır. Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanmakta ve yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulu'nca TBMM'ye sunulmakta ve bir örneği ise Sayıştay'a gönderilmektedir (KMYKK, 2003: madde 42). Hükümetler bir yıl boyunca yapmış olduğu hizmetler karşılığında harcanan ödeneklerin hesabını kesin hesap kanunu ile vermektedirler. Kesin hesap kanun tasarısının hazırlanmasında, hem gider taahhütleri hesabının alt hesaplarındaki kesin hesap ile ilgili bilgiler sayesinde hem de tüm bütçe uygulamalarına ilişkin sonuçların; ekonomik, kurumsal, finansal ve fonksiyonel tasnifinin de gösterildiği "895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı" sayesinde kesin hesap kanun tasarısı ile ilgili tüm bilgiler ayrıntılı bir şekilde muhasebe bilgi sisteminden elde edilebilmektedir (Keimoğlu vd., 2006: 25). Kesin hesap kanun tasarısı muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlandığından, bütçe gelir ve giderleriyle ilgili son durum muhasebe kayıtları sayesinde açık ve net bir biçimde görülebilmektedir.

Tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine; yıllık mali tablolar, ara mali tablolar, gelir ve giderlerin karşılaştırmaları ve analizlerini kapsam üzere, yönetim kararlarının verilmesinde kullanılmakta olan diğer mali verileri üretme imkânı veren ve kamu hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasına ortam yaratan bir nitelik kazandırılmıştır. Tahakkuk esasına göre üretilen mali raporlar kamu harcamalarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Yani; kamu yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesine ön ayak olmakta ve bu suretle iyi bir yönetici olup olmadıklarının ölçülmesine altyapı oluşturmaktadır (Akdoğan, 2011: 383-384).

Devlet muhasebesi sistemi, devletin bütün faaliyetlerini ve bunun yanında varlık ve yükümlülüklerini takip eden, kaydeden ve raporlayan 'tahakkuk esasına' dayandırıldığı için bütüncül ve kavrayıcı bir yapı kazanmıştır. Bu anlamda, dönem sonunda tüm hesaplar kapatılmakta ve devletin faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolar hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu mali tablolar sayesinde sistemli ve bütüncül bir şekilde denetimler yapılabilmesine olanak tanınmaktadır. Bu denetimler ise bütçe kaynaklarının ne şekilde kullanıldığına ilişkin olarak saydam ve hesap verilebilir bir yapının oluşmasına katkı sağlamaktadır.

5.4. Bütçe Kaynaklarının Mali Saydamlık ve Hesap Verilebilirlik İlkelerine göre Kullanılması Açısından Sağladığı Faydalar

Son yıllarda kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgi geliştirilen kavramların başında mali saydamlık ve hesap verilebilirlik gelmektedir. Çünkü devlet

hesaplarında saydamlığın sağlanması ve devlet tarafından yapılan her türlü faaliyetin hesabının verilmesi önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kanununun 8. maddesine göre hesap verme sorumluluğu; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” olarak belirtilmektedir (KMYKK, 2003: madde 8).

Ülkemizde 5018 Sayılı Kanun ile mali literatürde yerini alan mali saydamlık kavramı, özellikle IMF'nin uygulamaya koyduğu “Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü” kapsamında, çeşitli ülkeler tarafından dillendirilmeye başlanmış ve OECD ve AB gibi kuruluşlar da kendilerine üye olan ülkelerde mali saydamlığın sağlanabilmesi için kayda değer çalışmalar yürütmüşlerdir.

Mali saydamlık; devletin görev ve fonksiyonlarının, kamu ekonomisine ve kamu mali yönetimine ilişkin harcamalar, vergiler, borçlanma ve borç yönetimi gibi bilgilerin ve hesapların; kamu mali yönetimine ve temel iktisat politikaları ile ilgili planların, niyet ve projeksiyonların açık, anlaşılır, düzenli olarak ve güven sağlayacak bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulması olarak tanımlanmaktadır (Aktan, Ağcakaya ve Dileyici, 2004: 175).

Kamu kaynaklarının kullanımında mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında muhasebe sisteminin rolü merkezidir. Bahsedilen bu ilkelere uygulanabilirliği ve başarısı ancak kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyacağı bütün bilgileri üretebilen, gerçekleştirebilen, tüm kamu işlemlerini yerinde ve zamanında kayıt altına alan ve raporlayan bir muhasebe bilgi sistemi ile olacağı açıktır. Çünkü muhasebe sistemi kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve harcama analizlerinin yapılabilmesi için alt yapı oluşturmaktadır. Nihayetinde de üretilen mali rapor ve istatistiklerin ilgililerin ve kamuoyunun bilgisine sunulmasıyla saydamlık ve hesap verilebilirlik amacına ulaşılabilecektir (Kara, 2008: 5-6). Bu bağlamda ülkemizde uygulanan devlet muhasebesi, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin anahtar unsuru kabul edilmektedir. Devlet muhasebesi yatırımcılara, akademisyenlere, politika oluşturanlara ve diğer ilgili kişi ya da kuruluşlara karar alma ve bu kararların uygulanması sürecinde zamanında, doğru ve tutarlı bilgi sağlayarak mali saydamlığa ve hesap verilebilirliğe hizmet etmektedir (Karaarslan, 2002: 58).

Devlet muhasebesi kayıtları aracılığıyla mali istatistikler adı altında genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak; bilanço, net denge tablosu, nakit akış tablosu, harcamaların fonksiyonel

sınıflandırılması, net mali denge tablosu gibi temel mali tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolar sayesinde bütçe kaynakları nerelere ve ne şekilde dağıtılmış, etkili ve verimli bir biçimde kullanılıyor mu, devlet nakit ihtiyaçlarını hangi kaynaklardan sağlıyor gibi bilgiler elde edilerek devlet kendisine vergi veren mükelleflere saydam ve hesap verilebilir bir yapı sağlamaktadır. Aynı zamanda hazırlanan mali tablolar; geçmiş yıllarla karşılaştırma yapmanın yanı sıra kurumlar arası ve ülkeler arası karşılaştırma yapma imkânı da tanımaktadır.

Diğer yandan ulusal vergi otoritelerinin ulaşmak istediği sosyo-ekonomik amaçlar doğrultusunda istisna, muafiyet gibi uygulamalarla tahsilinden vazgeçtiği vergiler vergi harcaması olarak ifade edilmektedir. Vergi toplama maliyetlerinden farklı olan bu harcamalar, kamu ekonomisi açısından bir tür gelir kaybı anlamına gelmektedir (Saraç, 2010: 262-276). Vergi harcamaları bir devlet gideri özelliğine sahip olduğundan, bu harcamaların muhasebesinin tutulması ve mali tablolarının çıkarılması mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin bir şartı olmaktadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi aracılığıyla vergi harcamaları kontrol edilmekte ve belirli dönemler içerisinde detaylı bir biçimde raporlanmaktadır (Karaarslan, 2005a: 39). Söz konusu harcamaların muhasebe kaydının tutulmasıyla bütçe kaynaklarının nerelere ve ne şekilde aktarıldığı ile ilgili açık bir şekilde bilgi sahibi olunabilmektedir.

Devlet muhasebesi hesap planı ile bütçe kod yapısı eş zamanlı uygulamaya konulduğunda, her çeşit bilgi tüm ayrıntısına kadar alt hesaplarda görülebilmektedir. Böylece birçok mali bilgiye açık, anlaşılır ve net bir şekilde ulaşılabilir.

Genel yönetim kapsamındaki genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının hepsinde uygulanmakta olan tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi, söz konusu bu kuruluşların bütçeden aldıkları pay ile bütçeyle olan ilişkilerinin izlenmesini kolaylaştırmıştır. Yani tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile hesap verilebilir ve saydam bir yapı oluşturulmuştur.

6. SONUÇ

Günümüzde görev ve yetkileri giderek artan kamu kurum ve kuruluşlarının başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için, bazı yönetim bilgi ve tekniklerini kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Bu yönetim bilgi ve tekniklerinin başında da muhasebe bilgi sistemi gelmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, kamu yönetim birimlerinde kendisinden beklenen işlemlere göre değişik boyutlarda fonksiyonlar üstlenmektedir. Bazı yönetim birimlerinde ihtiyaçlara cevap

verecek bilgilerin üretilip raporlanması işlerini üstlenirken, bazı yönetim birimlerinde de varlık ve yükümlülüklerin izlenmesi işlevini üstlenmektedir. Bu durumda muhasebe bilgi sistemi kamu yönetiminde önemli bir konuma sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Bütçeyi hazırlamak, uygulamak ve denetlemek için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulurken; verilerin ortaya çıkması için ise bütçe denilen belgeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bütçe ve muhasebe kavramları arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu verilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilmesi, analiz edilmesi, kamu mali yöneticilerine zamanında sunulması, saklanması ve değerlendirilmesi; sağlıklı bir kamu mali yönetiminin işleyişi açısından şarttır. Tüm bu işlemlerin yapılabilmesinde devlet muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet muhasebesi sistemi; devletin tüm faaliyetlerini, varlık ve yükümlülüklerini takip eden, kaydeden ve raporlayan bir yapıya sahip olduğu için bütüncül ve kavrayıcı bir yapıya sahiptir.

Devlet muhasebesi, bütçenin uygulanması sırasında kamu kaynaklarının nerelerde, kim tarafından, ne şekilde kullanıldığının raporlanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu bağlamda, devlet bütçesinden yapılmış olan kamu giderlerinin yasal sınırlar içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, harcamalarda ödeneklerin aşılmadığını, gelirlerin yasal kurallara göre toplanıp toplanmadığını denetlemek için gerekli kayıt düzenini sağlamak ve bilgileri üretmektedir. Kesin hesap kanun tasarısı muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlandığı için, bütçe gelir ve giderleriyle ilgili son durum muhasebe kayıtları sayesinde açık ve net bir biçimde görülebilmektedir. Devlet muhasebesi ile genel devlet sektörü için hazırlanacak ve kamuoyunun bilgisine sunulacak bilanço, net mali denge tablosu, nakit akış tablosu gibi temel mali tablolar sayesinde bütçe kaynaklarının nerelere ve ne şekilde dağıtıldığını, etkili ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı hususunda bilgiler toplanabilmektedir. Ayrıca devletin nakit ihtiyaçlarını hangi kaynaklardan karşıladığının bilgisine ulaşılarak mali saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlanabilmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, Ş.B. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi*. Ankara: Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.

Akça, Y. (1998). *Bütçe ve Devlet Muhasebesi*. İstanbul: İ.Ü. İktisat Fakültesi.

Akçakanat, Ö. (2010). Devlet Muhasebesi Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel*

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11, 183-195.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktan, C. C.; Ağcakaya, S.; Dileyici, D. (2004). Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık. Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL (Ed.), *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar* içinde (s. 169-184). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Batirel, Ö. F. (1996). *Kamu Bütçesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.

Coşkun, G. (2006). *Devlet Bütçesi*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet Muhasebesi Alanındaki Gelişmeler Ve Türkiye’de Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46, 83-98.

Çetinkaya, Ö. ve Yıldırım, Z. (2006). *Devlet Muhasebesi*. Bursa: Ekin.

Dişli, M. (2004). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2012). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin.

Genç, K. (2009), *Say2000i – Kamu Hesapları Bilgi Sistemi (KBS) Uygulamaları Tanıtımı*. Ankara: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü.

Kerimoğlu, H., vd. (2006). *Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi (Mahalli İdareler için)*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.

Kara, H. (2008). Yeni Kamu Mali Yönetimi Sisteminde Muhasebat Genel Müdürlüğünün Rolü, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış Dergisi*, 1, 3-9.

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi, *Maliye Dergisi*, 140, 58-75.

Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.

Karaarslan, E. (2005a). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. Ankara: TÜRMOB.

Karaarslan, E. (2005b). Kamu Sektörünün Tasnifi Yazı Dizisi, *Mali Kılavuz Dergisi*, 27, 181-198.

Karaarslan, E. (2006). Kamu Muhasebesinde Taşlar Yerinden Oynadı. <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/33.2.pdf>

Karaarslan, E. vd., (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Devlet Muhasebesi Ders Notları*. Antalya: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Eğitim Semineri.

Mutluer, K.; Öner, E.; Kesik, A. (2005). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.

Sayıştay (2013). *2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sevilengül, O. (2003), *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi.

Sevim, Ş.; Bozdoğan, T.; Toprakkaya, A. (2009). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 43-57.

Sönmez, N. (1994). *Kamu Bütçesi ve Bütçe Politikası*. İzmir: Anadolu Matbaası.

Trebby, J. B. and Daniker, R. P. Van (1986), Relationship of Budgeting and Accounting: Implication for Public Policy, *Journal of Applied Business Research*, 4, 23-32.

Tüğen, K. (2008). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray Matbaası.

World Bank (1995). *Loan Agreement (Public Financial Management Project) Between Republic of Turkey and International Bank For Reconstruction And Development*. erişim http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/ECA/2004/12/15/C7CF71FAC798FA4285256F03000CA235/1_0/Rendered/PDF/C7CF71FAC798FA4285256F03000CA235.pdf.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS GÖSTERGELERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALARIN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE ETKİSİ: BİST’TE BİR UYGULAMA*

Murat DÜZER^a
Saime ÖNCE^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2018; 11 (1): 93-118

Öz

Bu çalışmanın temel amacı; açıklanan sürdürülebilirlik bilgi düzeyinin şirketlerin finansal performansı üzerindeki etkisini incelemektir. Bu amaçla çalışmaya; GRI raporlama ilkelerine göre rapor hazırlayan ve BİST’te işlem gören halka açık 30 şirketin 2008 yılından 2014 yılına kadar olan dönemleri dahil edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan sürdürülebilirlik bilgi düzeyi; ekonomik, çevresel ve sosyal performans olarak incelenmiştir. Finansal performans ise; aktif karlılığı, özkaynak karlılığı, PD/DD oranı ve F/K oranı gibi finansal oranlar ile ölçülmüştür. Çalışmada panel veri analizi yöntemi uygulanmış ve ayrıca sektör kontrol değişkeni olarak eklenmiştir. Araştırmanın sonucunda; çevresel performansa ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin aktif karlılığı ve özkaynak karlılığı, sosyal performansa ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin de aktif karlılığı üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, GRI, Finansal Performans, Panel Veri Analizi

JEL Kodları: Q010, M41, G20, C33

* Makalenin gönderim tarihi: 11.10.2017; Kabul tarihi: 15.10.2017 ve iThenticate benzerlik oranı %18

a Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Gölpazarı Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi, E-posta: murat.duzer@bilecik.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4514-0798> (Sorumlu yazar; Correspondent author)

b Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-posta: sonce@anadolu.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9828-1872>

EFFECT OF DISCLOSURES ON SUSTAINABILITY PERFORMANCE INDICATORS ON FINANCIAL PERFORMANCE: AN APPLICATION IN BIST

ABSTRACT

The main purpose of this research is to examine the impact of disclosed sustainability information level on the financial performance of companies. For this purpose the period from 2008 to 2014 of 30 publicly traded companies that prepare reports according to GRI reporting principles and are traded on the BIST are included. The level of sustainability information disclosed in the sustainability reports has been investigated as economic, environmental and social performance. Financial performance is measured by financial ratios such as asset profitability, return on equity, MV/BV ratio and P/E ratio. Panel data analysis method was applied in the research and the sector has been added as a control variable. As a result of this research, the level of information disclosed for environmental performance has positive effect on the return on assets and the return on equity, and the level of information disclosed on social performance has positive effect on the return on assets.

Keywords: Sustainability Reporting, GRI, Financial Performance, Panel Data Analysis

JEL Codes: Q010, M41, G20, C33

1. GİRİŞ¹

Sürdürülebilirlik raporlaması; son yıllarda üzerinde titizlikle durulan, şirketler tarafından önem verilen, birçok araştırmaya ilham kaynağı olmuş konuların başında gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasının günümüzdeki önemini kazanmasında en önemli noktalardan birisi sürdürülebilir kalkınma kavramıdır. 1987 yılında Brutland Raporunda sürdürülebilir kalkınma; “Gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneklerini tehlikeye sokmaksızın bugünkü nesillerin ihtiyaçlarını karşılayan kalkınma” şeklinde tanımlanmıştır (Brutland, 1987). Dolayısıyla sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleşebilmesi için hükümetlere, işletmelere ve daha birçok kesime önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu taraflardan ekonominin temel birimi olan işletmelerin üstlendiği bu sorumlulukları hangi ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bilgiye, ilgili bütün paydaşların duyduğu ihtiyaç; işletme faaliyetlerine ve bu faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin finansal bilgi ile beraber sosyal ve çevresel bilgilerin de raporlanması gerektiğini doğurmuştur (Önce, Onay ve Yeşilçelebi, 2015, s. 231). Buna bağlı olarak sürdürülebilir kalkın-

¹ Bu çalışma, yazarlardan Murat Düzer’in Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD’de Prof. Dr. Saime Önce danışmanlığında yürütülen “Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklamaların Finansal Performans Üzerine Etkisi” adlı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

ma hedefinin gerçekleştirilmesinde önemli bir yere sahip olan işletmeler; hesap verebilirlik anlayışı çerçevesinde sürdürülebilirlik raporlarında faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etki ve sonuçları hakkında bilgi vermektedirler.

Sürdürülebilirlik raporlaması; iç ve dış tüm paydaş gruplarını önemseyen, kurumsal performansın sürekliliğine ve ekonomik, sosyal ve çevresel açılardan değerlendirilmesine katkı sağlayan önemli bir iletişim aracı olarak düşünülebilir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporları paydaşlara; işletme faaliyetlerini ve performansını ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan değerlendirme imkanı vererek, paydaşların aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerle kıyaslama yapabilmesini sağlayacaktır (BİST, 2014, s. 5). Bu kıyaslamaların daha anlamlı hale gelmesi açısından işletmelere, sürdürülebilirlik raporu düzenleyebilmede rehber olan dünya genelinde kabul edilen sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri bulunmaktadır. Bu raporlama çerçeveleri; sürdürülebilirlik raporlarının açık, anlaşılır ve şeffaf olmasını sağlamanın yanında paydaşların değişen ve gelişen taleplerine uyum sağlayacak şekilde değerlendirilmekte ve yenilenmektedir (Onay, 2015, s. 111).

Dünya genelinde kabul gören en önemli sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinden birisi de GRI(Küresel Raporlama Girişimi) raporlama çerçevesidir. GRI; işletmelerin, hükümetlerin ve diğer kurumların iklim değişikliği, insan hakları ve yolsuzluk gibi kritik sürdürülebilirlik konuları üzerine işletmenin etkisini anlaması ve anlatmasına yardımcı olan uluslar arası bağımsız bir kuruluştur. GRI, sürdürülebilirlik raporlamasına 1990'lı yılların sonundan itibaren öncülük etmiştir. Bunun temelini GRI sürdürülebilirlik raporlaması standartları oluşturmaktadır (GRI, 2016). Mevcut en eksiksiz kılavuzlardan biri olması, çoklu paydaş katılımını içermesi ve dünya çapında tanınması GRI raporlama çerçevesinin önemli avantajları arasında yer almaktadır (Lozano ve Huisin, 2011, s. 101).

İşletmelerin içinde buldukları çevreye ve topluma karşı hassasiyetlerini göstermesi adına sürdürülebilirlik konusuna verdikleri önem, son yıllarda artmakla birlikte bazı ekonomistler(özellikle Friedman) ise; işletmelerin, kurumsal karlıklarını artırmadıkça sürdürülebilirlik raporuyla ilgilenmeyeceğini ve sürdürülebilirliğin şirket hissedarları için izinsiz bir vergi olduğu görüşünü savunmuştur (Nyt Chiong, 2010 ve Welter, 2011). Buna bağlı olarak zaman içerisinde şirketlerin sürdürülebilirlik bilincinin artmasıyla beraber bunun finansal performans üzerine etkisinin nasıl olduğu sorusu gündeme gelmiştir. Bu noktadan hareketle, bu çalışmanın amacı; Türkiye'de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirketlerin raporlarında açıkladıkları bilgi düzeyinin finansal performans üzerine etkisinin incelenmesi olarak belirlenmiştir. Yukarıda sayılan avantajlarından dolayı bu çalışmada GRI raporlama çerçevesini kullanarak sürdürülebilirlik raporu hazırlayan

şirketler incelenmiştir. Çalışmaya; ülkemizde 2008-2014 yılları arasında GRI raporlama çerçevelerini kullanarak sürdürülebilirlik raporu hazırlayan ve hisseleri Borsa İstanbul(BİST)'da işlem gören şirketler dahil edilmiştir.

2. LİTERATÜR

Bir işletmenin sürdürülebilirlik performansı ve finansal performansı arasındaki ilişkiye yönelik yapılacak araştırma, sürdürülebilirlik konusu içerisinde önemli bir yere sahiptir. Sürdürülebilirlik performansı ve onun finansal sonuçları arasında bulunabilecek pozitif veya negatif ilişki, şirketin politikalarını ve yatırım stratejilerini etkileyebilir (Yılmaz, 2011, s. 73).

Literatür incelendiğinde; sürdürülebilirlik performansı(bazı çalışmalarda sosyal performans, bazı çalışmalarda ise kurumsal sosyal sorumluluk olarak geçmektedir) ile finansal performans arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında pozitif ve negatif ilişki bulan çalışmalar olduğu gibi, anlamlı ilişki bulamayan çalışmalar da yer almaktadır. Bu bağlamda öncelikle sürdürülebilirlik performansı ve finansal performans arasındaki ilişkilere yönelik teorik çerçeve ele alınacak ve sonrasında bu teorik çerçeveyi destekleyen ampirik çalışmalar hakkında bilgi verilecektir.

Pozitif ilişki: Son yıllarda yapılan teorik analizler, genel olarak sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında pozitif ilişki olduğunu desteklemektedir (Welter, 2011, s. 68).

Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında pozitif ilişki olduğunu savunan görüşlerin ortak paydasını ise paydaş teorisi oluşturmaktadır. Paydaş teorisi, kurumların sadece hissedarlarına karşı değil çeşitli paydaş gruplarına karşı sorumluluğunun olduğunu vurgulamaktadır (Bäckström ve Karlsson, 2015, s. 6). Farklı paydaş gruplarının işletmeden farklı istek ve beklentileri bulunmaktadır ve paydaş teorisi de işletmenin, her bir paydaş grubunun beklentilerinin karşılanması yönünde çaba göstermesinin önemine dikkat çekmektedir.

Paydaş teorisine göre işletmelerin sadece hissedarlarının belli isteklerini değil aynı zamanda çok geniş aralıkta yer alan diğer paydaşlarının kurumsal sürdürülebilirlik performansına ilişkin taleplerini de düşünmeleri gerekmektedir. Zayıf sürdürülebilirlik performansı; diğer paydaşların taleplerinin yerine getirilip getirilemeyeceği konusunda şüphe duymalarına sebep olacak şekilde görüşlerini etkileyebilecektir. Bununla birlikte ortaya konacak iyi bir sürdürülebilirlik performansı ise işletmenin paydaşlarıyla olan ilişkilerini geliştirmesini ve gelecekte sağlayacağı başarıyı güvence altına almasını sağlar (Lee, Faff ve Langfield-Smith, 2009, s. 26). İyi paydaş

ilişkileri de, işletmenin sadece daha uzun vadede rekabet avantajlarını sürdürmesi için üstün finansal performansa sahip olmasına yardımcı olmakla kalmaz ayrıca dezavantajlı durumlardan daha çabuk kurtulması için kötü performans gösteren işletmelere de yardımcı olur (Choi ve Wang, 2009, s. 895).

Paydaş teorisi temelinde Cornell ve Shapiro (1987, s.13) tarafından ortaya konan sosyal etki hipotezi; daha örtük paydaş ihtiyaçlarının karşılanmasının önemini vurgular. Diğer bir ifadeyle paydaşların daha az açık olan taleplerini karşılamada ortaya çıkacak başarısızlık; işletmenin kurumsal itibarını potansiyel olarak etkileyebilecek piyasa şoklarıyla (ürün geri çağırma ve dava açma gibi) sonuçlanabilir. Bu durum da finansal performansın negatif etkilenmesiyle sonuçlanabilir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik faaliyetlerinin maliyetleri, potansiyel faydalarıyla karşılaştırıldığında minimum düzeydedir (Salzman ve diğ. 2005, s. 29). Sonuç olarak, işletmenin hissedarlarının dışında kalan paydaş grubunun ihtiyaçlarının başarıyla karşılanması, finansal performansa olumlu yönde etki edecektir.

Yapılan açıklamalar ışığında sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında pozitif ilişkinin varlığına yönelik teorik çerçeve; sosyal etki hipotezi, iyi yönetim teorisi ve daha da önemlisi paydaş teorisi ile desteklenmektedir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik ve finansal performans arasında pozitif ilişki bulan ampirik çalışmalar da bulunmaktadır. Moskowitz (1972) iyi bir sosyal sorumluluğa sahip ve sosyal sorumluluk aktivitelerine önemli katkılar sağlayan 14 şirket üzerinde gerçekleştirdiği araştırmasında; sosyal harcamalara en fazla bütçe ayıran 14 şirketin hisse fiyatı performanslarını incelemiş ve bu şirketlerin performansının genel endeks performansından yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır. Preston ve Q'Bannon (1997) kurumsal sosyal performans göstergeleri ile finansal performans arasındaki ilişkiyi 1982-1992 döneminde 67 büyük Amerikan firması örneklemini kullanarak araştırmışlardır. Çalışma sonuçları; paydaş teorisiyle tutarlı bir şekilde finansal performans ve sosyal performans arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Waddock ve Graves (1997) Kurumsal sosyal performans ve finansal performans arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında kurumsal sosyal performansın finansal performansa bağlı olduğu sonucu çıkmış ve ilişkinin de pozitif olduğu saptanmıştır. Peters ve Mullen (2007) kurumsal sosyal sorumluluğun finansal performans üzerine kümülatif etkisini incelemişlerdir. Çoklu regresyon yönteminin uygulandığı analiz sonuçlarına göre, kurumsal sosyal sorumluluğun finansal performans üzerindeki etkisinin, zaman içerisinde pozitif bir şekilde arttığı gözlenmiştir. Belu (2009) sürdürülebilirlik uygulamaları ile finansal sonuçlar arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmasında bağımsız değişken olarak aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve yıllık hisse getirisini almıştır. Veri zarf-

lama analiz tekniğinin kullanıldığı çalışmanın sonuçlarına göre sürdürülebilirliğe önem veren şirketlerin finansal performanslarının daha iyi olduğu bulunmuştur. Ameer ve Othman (2012) sürdürülebilirlik uygulamaları ile finansal performans arasındaki ilişkiyi araştırdıkları çalışmalarında gelişmiş ve gelişen ülkelerden arasından seçtikleri üst düzeyde 100 sürdürülebilir şirketi incelemiştir. Analiz sonuçlarına göre; sürdürülebilirlik uygulamalarına önem veren şirketlerin aktif karlılığı, vergi öncesi kar ve nakit akışı göstergelerine göre daha yüksek düzeyde finansal performans sergiledikleri ortaya çıkmıştır. Arsoy ve diğerleri (2012) kurumsal sosyal performans ile muhasebe temelli ölçüleri dikkate alan finansal performans arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarına İMKB kurumsal yönetim endeksinde yer alan 28 şirketi dahil etmişlerdir. Yapılan analiz neticesinde muhasebe temelli finansal göstergeler ile kurumsal sosyal göstergeler arasında pozitif korelasyon saptanmıştır.

Negatif ilişki: Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında negatif ilişki olduğunu savunan görüşün temelinde Friedman'ın argümanı yer almaktadır. Friedman (1970), işletmelerin sadece tek bir sosyal sorumluluğunun olduğunu ve onun da karı arttıracak faaliyetlerle ilgilenmek ve kaynakları o yönde kullanmak olduğunu ifade etmiştir. Bu görüşe göre sürdürülebilirlik faaliyetleriyle ilgilenen işletmeler daha fazla maliyete katlanmak zorunda kalacak ve bu da finansal performansı düşürecektir. Ayrıca kurumların geleneksel amaçları hissedar değerini maksimum yapmak olduğu için, çalışanları, müşterileri ve hissedarları açısından fayda sağlamayacak yatırımlar yapan herhangi bir yöneticinin kurum kaynaklarını suistimal ettiği yönünde inanç oluşacaktır. Friedman, doğrudan kar elde etmeyi amaçlamayan herhangi bir faaliyetin hissedar değeri üzerinde bir vergi etkisi göstereceğini ve bunun da finansal performansı negatif etkileyeceğini ifade etmiştir (Friedman, 1970). Bununla birlikte Preston ve Q'Bannon (1997) yönetsel fırsatlar hipotezinde; finansal durumun güçlü olması durumunda yöneticilerin bu gücü korumak ve kısa vadeli karlılığı artırmak adına sosyal sorumluluk harcamalarını azaltacağını öne sürmüşlerdir. Bu hipotez de aslında sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasındaki ilişkinin yönü açısından Friedman'ın görüşüyle örtüşmektedir. Ancak; yönetsel fırsatlar hipotezinde ilişkinin belirleyicisi finansal performans iken, Friedman'ın görüşünde ilişkinin belirleyicisi sosyal performanstır.

Çalışmalarında sürdürülebilirlik ve finansal performans arasında negatif ilişki bulan araştırmacılardan biri olan Vance (1975) çalışmasında; Moskowitz'in 1972 yılında yaptığı araştırmada yer alan firmaların 1972-1975 yılları arasındaki hisse performanslarını incelemiştir. Moskowitz'in bulduğu sonucun aksine sosyal sorumluluğa daha fazla önem veren fir-

maların belirtilen dönemde sosyal sorumluluğu daha düşük olan firmalara göre daha kötü bir performans gösterdiği sonucunu ortaya koymuştur. Lopez, Garcia ve Rodrigez (2007) ise; benzer boyut ve sermaye yapısına sahip 110 şirketi inceledikleri çalışmalarında bu şirketlerin 55'ini Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksine dahil olan şirketlerden, 55'ini ise Dow Jones Global Endeksine dahil olan şirketlerden seçmişlerdir. Regresyon analizini kullandıkları çalışmanın sonuçlarına göre; kısa dönemde kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının performans üzerine etkisi negatif olarak bulunmakla beraber zaman geçtikçe bu negatif etkinin azaldığı gözlenmiştir.

Nötr ilişki (ilişki yok): Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında nötr veya belirlenemeyen bir ilişki olduğunu savunan görüş; uzun dönemli farklılıkların varlığını engelleyen arz ve talebe (piyasa işleyişine), değişkenler arasındaki etkileşime ve etkilenen değişkenlerin sayısına odaklanmıştır (Welter, 2011, s. 67). Ullmann (1985, s. 551), sosyal performans ile finansal performans arasındaki ilişkide araya giren çok sayıda değişken olduğunu ve bu sebeple sosyal performans ile finansal performans arasında doğrusal ilişki kurmanın bir nedeni olmadığını ifade etmiştir. Mc Williams ve Siegel (2001, s. 125) ise; ortaya koydukları arz ve talep çerçevesi ile kurumsal sosyal sorumluluk ile finansal performans arasındaki ilişkinin nötr olduğunu ifade etmişlerdir. Bu görüşe göre; işletmelerden sosyal sorumlu davranmasını talep eden paydaşlar bulunmaktadır. İşletme de bu paydaşların talebini yerine getirmek için sosyal sorumluluğa uygun davranış ortaya koyar. İşletme bunu gerçekleştirebilmek için harcamalarını artıracak ve daha fazla maliyete katlanacaktır. Yani işletme sosyal sorumlu davranması sonucu daha fazla gelir elde edebileceği gibi de daha fazla maliyete de katlanması gerekecektir. Kurumsal sosyal sorumluluk özellikleri ortaya koymayan bir işletme ise daha az maliyete katlanırken daha az gelir elde edecektir. Diğer bir ifadeyle kurumsal sosyal sorumluluk özellikleri gösteren işletme ile göstermeyen işletme farklı şekillerde karı maksimum düzeye getirmek için hareket edecektir. Kurumsal sosyal sorumluluk özellikleri, karı artırmak için kullanılacak herhangi bir özellik gibidir. İşletmeler karlarını maksimum yapabilmek için bu özelliklerden herhangi birini seçebilirler. Dolayısıyla kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri ile finansal performans arasında genel olarak nötr bir ilişki bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik ve finansal performans arasında nötr ilişki (ilişki yok) sonucu bulan araştırmacılardan Alexander ve Buchholz (1978) kurumsal sosyal sorumluluk ve finansal performans arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında; Moskowitz ve Vance'in araştırmalarında riske uyarlanmış piyasa performansını dikkate almadıklarını belirterek bu konu üzerine eğilmişlerdir. Vance'in çalışmasındaki sosyal sorumluluk sıralamaları bu

çalışmada esas alınmış olup inceleme 1970-1974 dönemi ve 1971-1973 alt dönemi için gerçekleştirilmiştir. Belirtilen zaman periyotlarında hisselerin risk uyumlu getirileri hesaplanmış ve sosyal sorumluluk dereceleri ile karşılaştırıldığında sosyal sorumluluğun hisse performansı üzerinde önemli bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aupperle ve diğerleri (1985); kurumsal sosyal sorumluluk ve karlılık arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında kurumsal sosyal sorumluluğu tanımlamada 4 boyutu olan bir anket yöntemi kullanmışlardır. Bu dört boyut; ekonomik, yasal, etik ve isteğe bağlı olan hayırseverliktir. Bu alanlarla ilgili olarak yanıtlayıcıların (CEO'lar) zorunlu olarak seçecekleri ifadeler yer almıştır. Finansal performans göstergesi olarak da aktif karlılığı dikkate alınmıştır. Yapılan analiz neticesinde kurumsal sosyal sorumluluk ve karlılık arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. Nyit Chiong (2010) da dünyanın farklı ülkelerinde GRI'ya göre sürdürülebilirlik raporu hazırlayan firmaların ekonomik, sosyal, çevresel ve sürdürülebilirlik performans bilgisi ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre ekonomik, çevresel ve sosyal performans ile gelir artışı ve özkaynak karlılığı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Özçelik, Öztürk ve Gürsakal (2014) BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2010-2012 yıllarındaki verilerini esas alarak kurumsal sosyal sorumluluk ile finansal performans arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmalarında; şirket büyüklüğü değişkeninin dışında bağımsız değişken olarak belirledikleri finansal göstergeler, kaldıraç oranı ve sahiplik yapısı ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında anlamlı bir ilişkiye rastlamamışlardır.

Yapılan çalışmaların çoğunda sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasında pozitif ilişkinin bulunması nedeniyle ve paydaş teorisiyle beraber sosyal etki hipotezi ve iyi yönetim teorisi temel alınarak hipotezler oluşturulmuştur. Ayrıca şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin finansal performansı üzerine etkisinin; sektör değişkeni dikkate alındıktan sonra farklılık gösterip göstermediği incelenmek istenmiştir. Bu doğrultuda çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H1: Şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin aktif karlılığı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H1a: Sektörler dikkate alındıktan sonra; şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin aktif karlılığı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H2: Şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çev-

resel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin özkaynak karlılığı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H2a: Sektörler dikkate alındıktan sonra; şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin özkaynak karlılığı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H3: Şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin PD/DD oranı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H3a: Sektörler dikkate alındıktan sonra; şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin PD/DD oranı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H4: Şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin F/K oranı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H4a: Sektörler dikkate alındıktan sonra; şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine(ekonomik, çevresel ve sosyal) yönelik açıkladıkları bilgi düzeyinin şirketin F/K oranı üzerinde pozitif etkisi vardır.

3. VERİ VE YÖNTEM

3.1. Veri

Çalışmaya; 2008-2014 yılları arasında GRI raporlama çerçevelerini kullanarak sürdürülebilirlik raporu hazırlayan ve hisse senetleri BİST'te işlem gören toplam 30 şirket dahil edilmiştir.

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklamaların finansal performansa etkisinin incelenmesi amacıyla yapılacak bu çalışmada bağımlı ve bağımsız değişken ile kontrol değişkeni Tablo-1'deki gibi belirlenmiştir.

Tablo-1: Çalışmanın Değişkenleri

Bağımlı Değişkenler		Bağımsız Değişkenler	Kontrol Değişkeni
Muhasebe Temelli	Piyasa Temelli		
Aktif Karlılığı (AK)	PD/DD oranı	EKO	Sektör
Özkaynak Karlılığı (ÖZKK)	F/K oranı	ÇEV	
		SOS	

3.1.1. Bağımlı Değişken

Çalışmanın bağımlı değişkenini finansal performans ölçüleri oluşturmaktadır. Literatürde yer alan çalışmalarda finansal performans ölçüleri olarak; muhasebe temelli ve piyasa temelli ölçülerin ağırlıklı olarak kullanıldığı sonucuna ulaşılabilir. Muhasebe temelli ölçüler, objektif olma yönlerinin ağır basması nedeniyle tercih edilirken; piyasa temelli ölçüler ise piyasa katılımcılarının şirket hisse senetleri üzerindeki özellikle geleceğe yönelik beklentilerini yansıtmaları sebebiyle tercih edilmektedir. Bu sebeple çalışmada finansal performans göstergesi olarak muhasebe temelli ölçülerden aktif karlılığı ve öz kaynak karlılığı ile piyasa temelli ölçülerden PD/DD oranı ve F/K oranı kullanılacaktır. Muhasebe temelli ve piyasa temelli ölçülerin birlikte kullanılması suretiyle; tek bir grupta yer alan finansal performans ölçülerini kullanmanın neden olacağı zayıflıkların önüne geçilerek bütüncül bir değerlendirme yapma imkanı olacaktır.

Çalışmada modele bağımlı değişken olarak dahil edilecek finansal performans ölçüleri; sürdürülebilirlik raporunun ait olduğu yılı izleyen döneme ait verilerden oluşacaktır. Ayrıca finansal veriler; Kamuoyu Aydınlatma Platformu ve İş Yatırım internet sitesinden ulaşılan mali tablolardan ve FİNNET internet sitesinden elde edilmiştir.

3.1.2. Bağımsız Değişken

Çalışmanın bağımsız değişkeni, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında açıkladıkları bilgi düzeyine dayanarak hesaplanan şirket sürdürülebilirlik skorlarıdır. Şirket sürdürülebilirlik skorları; ekonomik skor(EKO), çevresel skor(ÇEV) ve sosyal skor(SOS) şeklinde ifade edilecektir.

Çalışmada; şirketlerin sürdürülebilirlik skorlarını belirlemek için, GRI raporlama çerçevelerinden G3.1 raporlama çerçevesi esas alınarak hazırlanan kontrol listesi kullanılmıştır. Bu kontrol listesinde G3.1 raporlama çerçevesine göre; 9 adet ekonomik performans göstergesi, 30 adet çevresel performans göstergesi ve 45 adet sosyal performans göstergesi olmak üzere toplam 84 adet sürdürülebilirlik performans göstergesi yer almaktadır.

Şirketlerin kontrol listesinde yer alan sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin sürdürülebilirlik raporlarında açıkladıkları bilgi düzeyi; Morhardt, Baird ve Freeman (2002)'in geliştirmiş oldukları skorlama modeline benzer bir model kullanılarak ölçülecek ve her bir şirketin sürdürülebilirlik skoru hesaplanacaktır. Bu skorlama modelinde temel strateji şöyledir:

Kontrol listesinde yer alan göstergelere ilişkin ;

- Bir açıklama yok ise 0;
- Genel olarak ve kısaca bilgi verilmişse 1;

- Daha detaylı sadece niteliksel, fakat sayısal olmayan bilgi verilmişse 2;
- Diğer şirketlerle karşılaştırılabilmeye imkan verecek ölçüde niteliksel ve sayısal (mutlak veya nispi) ölçütlere yer verildiyse 3 skoru verilecektir.

Her bir sürdürülebilirlik performans göstergesine verilen skorlar toplanarak şirketlerin ekonomik, çevresel, sosyal ve toplam sürdürülebilirlik skora ulaşılabilecektir.

Şirketlerin sürdürülebilirlik göstergelerine ilişkin açıkladıkları bilgi düzeyi tespit edilirken, şirketlerin GRI raporlama çerçevelerine göre yayınlamış oldukları sürdürülebilirlik raporlarına, şirketlerin internet sitesi ile kurumsal sürdürülebilirlik.com internet sitesinden ulaşılmıştır.

3.1.3. Kontrol Değişkeni

Çalışmada kontrol değişkeni olarak sektör alınacaktır. Sürdürülebilirlik performansı ile finansal performans arasındaki ilişki incelenirken şirketin faaliyet gösterdiği sektörün de dikkate alınması gerektiği araştırmacılar tarafından vurgulanmıştır. Bu bağlamda Ullman (1985, s. 549); şirketlerin sosyal performansı ile finansal performansı arasındaki ilişkiyi açıklamada sosyal performans açıklamalarının sektör, şirket boyutu gibi değişkenlere bağlı olduğunu ifade etmiştir. Waddock ve Graves (1997, s. 309) ise; kurumsal sosyal performans açısından sektörel farklılıkların dikkate alınmamasının; kurumsal sosyal sorumluluğun finansal performans üzerindeki etkilerinin anlaşılmasını zorlaştırabileceğini belirtmiştir. Çünkü sektörün özelliklerine bağlı olarak şirketin belli alanlarda önemli problemlerle karşılaşma ya da karşılaşmama durumu bulunmaktadır. Buna göre; şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörün; ekonomik, çevresel ve sosyal yani sürdürülebilirlik performansı üzerinde etkili olması beklenmektedir.

Çalışma örneğinde yer alan şirketlerin sektörlerinin belirlenmesinde BİST tarafından yapılan sektör sınıflaması kullanılmıştır. Buna göre çalışma örneğindeki şirketler; mali sektör, imalat sanayi sektörü, enerji(elektrik, gaz, su) sektörü, toptan ve perakende ticaret sektörü, ulaştırma haberleşme ve depolama sektörü olmak üzere beş sektöre ayrılmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin finansal performans etkisi panel veri regresyon analizi ile incelenmiştir. Panel verilerin kullanılması suretiyle değişkenler arasında ilişkilerin tahmin edilmesi yöntemine panel veri analizi denir (Erdemi, 2015, 79). Panel veri; hem kesit hem de zaman serisi verilerini içeren bir yapıya sahiptir. Panel verisinde aile, işletme gibi birimlerin zaman içindeki belli özellikleri gözlenir (Gujarati ve Porter, 2014, ss. 22-23; 591).

Panel veri regresyonu, regresyon denkleminde yer alan değişkenlerde çift alt simge yer alması sebebiyle yatay kesit ya da zaman serisi regresyonundan farklıdır (Baltagi, 2005, s. 11). Panel veri regresyon denklemi aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$Y_{it} = \beta_{1it} + \beta_{2it} X_{2it} + \dots + \beta_{kit} X_{kit} + e_{it} \quad i= 1, \dots, N; \quad t=1, \dots, T \quad (1)$$

Bu denklemde i işletme, ülke gibi birimleri, t ise zamanı belirtir. Denklemde görüldüğü gibi değişkenlerin, parametrelerin ve hata teriminin i ve t alt simgelerini taşıması denklemin panel veri modeli olduğunu göstermektedir (Tatoğlu, 2016, ss. 4-5).

Panel veri regresyon analizi yapılmadan önce; analize dahil edilecek değişkenlerin durağan olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Durağan olmayan serilerde yapılacak analiz, değişkenler arasında sahte ilişkilere dayalı yanıltıcı sonuçlar verebilmektedir. Bu sebeple analiz gerçekleştirilmeden önce panel veri modelini oluşturan serilerin durağanlığı test edilmelidir. Panel veri analizlerinde durağanlığı test etmek için panel birim kök testlerinden yararlanılır (Tatoğlu, 2013, s. 199). Çalışmada; panel birim kök testlerinden dengesiz panel verisi için uygun olan (Tatoğlu, 2013, ss. 213-215); Im, Pesaran ve Shin(2003), Fisher ADF(Maddala ve Wu, 1999), Fisher, Philips ve Perron (Choi, 2001) birim kök testleri kullanılmıştır. Çalışmada gerçekleştirilen birim kök testlerine ilişkin sonuçlar Tablo-2'de özet olarak verilmiştir:

Tablo-2: Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Im, Pesaran and Shin		Fischer ADF		Fischer Philips Perron	
	Düzye	1.Fark	Düzye	1.Fark	Düzye	1.Fark
EKO	Durağan değil	Durağan	Durağan değil	Durağan	Durağan değil	Durağan
ÇEV	Durağan değil	Durağan	Durağan değil	Durağan	Durağan	
SOS	Durağan		Durağan		Durağan	
AK	Durağan		Durağan		Durağan	
ÖZKK	Durağan		Durağan		Durağan	
FK	Durağan		Durağan		Durağan	
PDDD	Durağan		Durağan		Durağan	

Tablo 2'den görüleceği üzere EKO ve ÇEV değişkenleri düzeyde durağan değildir, diğer bir ifadeyle birim kök içermektedir. Bu değişkenlerde 1. Farklar alınmak suretiyle test tekrar gerçekleştirilmiş ve seriler durağan hale gelmiştir. SOS, AK, ÖZKK, FK ve PDDD serileri ise düzeyde durağan özellik göstermektedir.

Panel veri modellerinde hata terimi ve katsayılara ilişkin farklı varsayımlara

göre farklı panel veri modelleri oluşturulabilir. Temel olarak bu modeller; sabit etkiler ve tesadüfi etkiler panel veri modelleridir (Pazarlıoğlu ve Gürler, 2007, s. 37). Panel veri regresyon analizinin hangi modele göre yapılacağı Hausman tarafından önerilen test ile gerçekleştirilmektedir (Greene, 2003, s. 301).

Çalışmada gerçekleştirilen Hausman testi sonuçları Tablo-3'te gösterilmiştir.

Tablo-3: Hausman Testi Sonuçları

	Test istatistiği	P(olasılık) değeri	Model Seçimi
Model 1(AK)	7,580505	0,0555	Tesadüfi Etkiler Modeli
Model 2(ÖZKK)	9,456213	0,0238	Sabit Etkiler Modeli
Model 3(PD/DD)	5,409219	0,1442	Tesadüfi Etkiler Modeli
Model 4(F/K)	3,905693	0,2718	Tesadüfi Etkiler Modeli

Her bir modele ayrıca sektör kontrol değişkeni dahil edilecektir. Sektörün kontrol değişkeni olarak dahil edildiği modellerde; sabit etkiler modelinde çoklu doğrusal bağlantı sorunu yaşanması nedeniyle model tahmin edilememiş ve bu sebeple tesadüfi etkiler modeli kullanılacaktır. Tablodan da görüleceği üzere Hausman Test istatistiğine ait P değeri 0,05'ten büyük olduğu durumlarda tesadüfi etkiler modeli, P değeri 0,05'ten küçük olduğu durumlarda ise sabit etkiler modeli kullanılarak panel veri analizi gerçekleştirilecektir. Buna bağlı olarak çalışmada oluşturulan panel veri modelleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$FP_{it+1} = \beta_1 + \beta_2 EKO_{it} + \beta_3 \text{ÇEV}_{it} + \beta_4 \text{SOS}_{it} + e_{it} \quad (2)$$

$$FP_{it+1} = \beta_1 + \beta_2 EKO_{it} + \beta_3 \text{ÇEV}_{it} + \beta_4 \text{SOS}_{it} + \beta_5 \text{MALİ}_{it} + \beta_6 \text{İMALAT}_{it} + \beta_7 \text{ENERJİ}_{it} + \beta_8 \text{ULAŞTIRMA}_{it} + e_{it} \quad (3)$$

Denklemlerde; FP_{it+1} : t+1 dönemine ait ilgili finansal performans ölçüsünü, EKO: Ekonomik skoru, ÇEV: Çevresel skoru ve SOS: Sosyal skoru ifade etmektedir. Ayrıca i : Şirketleri, t: Zamanı, $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_4$: Bağımsız değişken katsayılarını, $\beta_5, \beta_6, \dots, \beta_8$: Sektörlere ait katsayıları ve e_{it} : Hata terimini göstermektedir.

4. BULGULAR VE YORUM

4.1. Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklanan Bilgi Düzeyinin Aktif Karlılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bulgular

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin (EKO, ÇEV ve SOS) açıklanan bilgi düzeyinin aktif karlılığı üzerine etkisi, Hausman testi sonuçla-

rına göre tesadüfi etkiler panel veri analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-4'te gösterilmiştir.

Tablo-4: Sürdürülebilirlik Skorlarının AK Üzerindeki Etkisi

Bağımlı değişken: AK				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	0.008093	0.018449	0.438679	0.6620
EKO	0.001149	0.001123	1.022421	0.3094
ÇEV	0.000790	0.000362	2.180598	0.0319**
SOS	0.000757	0.000311	2.432421	0.0170**
R ²	0.196945	F istatistiği P değeri	0.000250	
F istatistiği	7.112095	Durbin Watson istatistiği	1.937777	

**%5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı

Tablo-4'ten görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,000250) 0,05'ten küçüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. R² değeri bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkendeki değişmeyi açıklama gücünü göstermektedir. Tablo 4.'te görülen R² değeri olan 0,196945; bağımlı değişkende meydana gelebilecek yaklaşık %20'lik değişimin, bu modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır.

Regresyon analizinde sağlıklı yorumlar yapılabilmesi için kurulan modelde otokorelasyonun olmaması gerekir. Durbin Watson istatistiği, otokorelasyonun test edilmesinde sık kullanılan bir yöntemdir. Genel olarak Durbin Watson istatistik değeri 0 ile 4 arasında yer almaktadır. Durbin Watson istatistik değerinin 2 civarında olması, modelde otokorelasyon olmadığını göstermektedir (Yıldıztan, 2010, s. 163; Kutlar, 2005, s.157). Durbin Watson istatistik değerinin 2'ye yakın olması (1,93), modelde otokorelasyon sorununun olmadığını göstermektedir.

Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkileri incelendiğinde; ÇEV ve SOS'un aktif karlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı pozitif etkiye sahip olduğu gözükmemektedir (p değerleri sırasıyla: 0,0319 ve 0,017). Diğer bir ifadeyle çevresel ve sosyal performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinde meydana gelebilecek artış, aktif karlılığını olumlu yönde etkileyecektir. Buna karşılık EKO bağımsız değişkeninin aktif karlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır (p>0,30949). Bu sonuçlara göre; **H1** hipotezi KABUL edilir (Modelin p değeri 0,000792<0,05).

Sektör: Sektörlerin daha önce oluşturulmuş olan panel veri modeline (model 1) kontrol değişkeni olarak dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilen panel veri analizine yönelik sonuçlar Tablo-5'te gösterilmiştir:

Tablo-5: Sektörlerin AK üzerindeki etkilerinin analizi

Bağımlı değişken: AK				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	0.015966	0.016381	0.974676	0.3326
EKO	0.001297	0.001080	1.200816	0.2332
ÇEV	0.000615	0.000460	1.336454	0.1851
SOS	0.000999	0.000158	6.318126	0.0000
MALİ	-0.054199	0.010391	-5.216164	0.0000
İMALAT	0.001664	0.014389	0.115624	0.9082
ELEKTRİK, GAZ, SU	-0.105547	0.023309	-4.528248	0.0000
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME, DEPOLAMA	0.028748	0.016179	1.776798	0.0793
R ²	0.543573	F istatistiği P değeri	0.000000	
F istatistiği	1.412103	Durbin Watson istatistiği	2.135318	

Tablo-5'ten görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0.0000) 0,05'ten küçüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. R² değerinin 0,543573 olması ise; bağımlı değişkende meydana gelebilecek %54'lik değişiminin, bu modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır. Bu oranın yüksek olması modelin gücünü artırmaktadır. Durbin Watson istatistik değerinin 2'ye yakın olması (2,13) da modelde otokorelasyon sorununun olmadığını göstermektedir.

Modelin istatistiki olarak anlamlı çıkması; sektörler dikkate alındığında sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin aktif karlılığı üzerinde etkisinin olduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte ÇEV'in aktif karlılığı üzerindeki etkisini gösteren katsayı sektörler modele dahil edildikten sonra istatistiki olarak anlamsız iken SOS'un etkisi hala istatistiki olarak anlamlıdır. Diğer bir ifadeyle ÇEV'in etkisi sektörler dikkate alındıktan sonra değişmiştir. Dolayısıyla sektörler arasında şirketlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklama düzeyleri arasındaki farklılıklar önemli hale gelmektedir. Tablodaki sonuçlardan ayrıca farklı sektörlerde yer alan şirketlerde, SOS'un aktif karlılığı üzerindeki etkisinin değiştiği görülmektedir. Bu sonuçlara göre; **H1a** hipotezi KABUL edilir (Modelin p değeri 0,0000<0,05).

4.2. Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklanan Bilgi Düzeyinin Özkaynak Karlılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bulgular

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin (EKO, ÇEV ve SOS) açıklanan bilgi düzeyinin özkaynak karlılığı üzerine etkisi Hausman testi sonuçlarına göre sabit etkiler panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir. Analiz sonuçları Tablo-6'da yer almaktadır.

Tablo-6: Sürdürülebilirlik Skorlarının ÖZKK Üzerindeki Etkisi

Bağımlı değişken: ÖZKK				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	0.261771	0.110591	2.367.024	0.0210
EKO	0.012127	0.007475	1.622.359	0.1097
ÇEV	0.005530	0.003208	1.723.916	0.0896***
SOS	-0.002920	0.002087	-1.399.104	0.1667
R ²	0.571930	F istatistiği P değeri	0.000074	
F istatistiği	3.237390	Durbin Watson İstatistiği	2.408185	

***%10 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı

Tablo-6'dan görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,000074) 0,05'ten küçüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. R² değerinin 0,57193 olması; bağımlı değişkende meydana gelebilecek %57'lik değişimin, bu modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır. Bu oranın yüksek olması modelin gücünü artırmaktadır. Durbin Watson istatistik değerinin 2'ye yakın olması(2,40) da modelde otokorelasyon sorununun olmadığını göstermektedir.

Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkileri incelendiğinde; ÇEV'in özkaynak karlılığı üzerinde %10 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı pozitif etkiye sahip olduğu görülmektedir (p değeri: 0,0896). Diğer bir ifadeyle çevresel performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinde meydana gelebilecek artış, özkaynak karlılığını olumlu yönde etkileyecektir. Buna karşılık EKO ve SOS bağımsız değişkenlerinin özkaynak karlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre; **H2** hipotezi KABUL edilir (Modelin p değeri 0,000074<0,05).

Sektör: Sektörlerin daha önce oluşturulmuş olan panel veri modeline (model 2) kontrol değişkeni olarak dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilen panel veri analizine yönelik sonuçlar Tablo-7'de gösterilmiştir:

Tablo-7: Sektörlerin ÖZKK Üzerindeki Etkilerinin Analizi

Bağımlı değişken: ÖZKK				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	0.159106	0.042243	3.766453	0.0003
EKO	0.008141	0.005221	1.559279	0.1228
ÇEV	0.004785	0.003027	1.581061	0.1177
SOS	0.000457	0.000572	0.797977	0.4272
MALİ	-0.068352	0.037417	-1.826761	0.0714
İMALAT	-0.042350	0.034415	-1.230582	0.2220
ELEKTRİK, GAZ, SU	-0.372966	0.205667	-1.813451	0.0734
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME, DEPOLAMA	-0.060410	0.033445	-1.806261	0.0745
R ²	0.360453	F istatistiği P değeri	0.000003	
F istatistiği	6.602253	Durbin Watson İstatistiği	1.860131	

Tablo-7'den görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0.000003) 0,05'ten küçüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. R² değerinin 0,360453 olması ise; bağımlı değişkende meydana gelebilecek %36'lık değişiminin, bu modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır. Bu oranın yüksek olması modelin gücünü artırmaktadır. Durbin Watson istatistik değerinin 2'ye yakın olması (1,86) da modelde otokorelasyon sorununun olmadığını göstermektedir.

Modelin istatistiki olarak anlamlı çıkması fakat bağımsız değişken katsayılarının anlamsız çıkması; sektörler dikkate alındığında sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin özkaynak karlılığı üzerinde etkisinin olmadığını ifade etmektedir. Çünkü ÇEV'in özkaynak karlılığı üzerindeki etkisini gösteren katsayı, sektörler modele dahil edildikten sonra istatistiki olarak anlamsız çıkmıştır. Diğer bir ifadeyle ÇEV'in etkisi sektörler dikkate alındıktan sonra değişmektedir. Böylelikle bağımsız değişkenlerin hepsinin etkisi istatistiki olarak anlamsız olmuştur. Dolayısıyla sektörler arasında şirketlerin ortalama sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklama düzeyleri arasındaki farklılıklar önemli hale gelmektedir. Bu sonuçlara göre; **H2a** hipotezi RED edilir.

4.3. Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklanan Bilgi Düzeyinin PD/DD Oranı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bulgular

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin (EKO, ÇEV ve SOS) açıklanan bilgi düzeyinin PD/DD oranı üzerine etkisi Hausman testi sonuçlarına

göre tesadüfi etkiler panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir. Analiz sonuçları Tablo-8'de yer almaktadır.

Tablo-8: Sürdürülebilirlik Skorlarının PD/DD Oranı Üzerindeki Etkisi

Bağımlı değişken: PD/DD oranı				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	1514614	0.420909	3.598434	0.0005
EKO	-0.033209	0.033344	-0.995959	0.3221
ÇEV	0.007335	0.009418	0.778872	0.4382
SOS	0.011820	0.004730	2.499050	0.0144
R ²	0.063241	F istatistiği P değeri	0.129903	
F istatistiği	1.935286	Durbin Watson İstatistiği	1.147462	

Tablo-8'den görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,129903) 0,05'ten büyüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. R² değerinin de 0,06 gibi düşük çıkması; bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan PD/DD oranı üzerinde meydana gelebilecek değişimleri açıklamada önemli bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle PD/DD oranında meydana gelecek değişimler, modelin bağımsız değişkenleri olan EKO, ÇEV ve SOS tarafından açıklanamamaktadır. Bu sonuçlara göre; **H3** hipotezi RED edilir (Modelin p değeri 0,129903>0,05).

Sektör: Sektörlerin daha önce oluşturulmuş olan panel veri modeline (model 3) kontrol değişkeni olarak dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilen panel veri analizine yönelik sonuçlar Tablo-9'da gösterilmiştir:

Tablo-9: Sektörlerin PD/DD Oranı Üzerindeki Etkilerinin Analizi

Bağımlı değişken: PD/DD				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	0.617084	1.276243	0.483516	0.6300
EKO	-0.031789	0.033147	-0.959032	0.3404
ÇEV	0.006609	0.009693	0.681821	0.4973
SOS	0.012240	0.004734	2.585358	0.0115
MALİ	-0.229219	1.140781	-0.200932	0.8412
İMALAT	1.596056	0.847264	1.883777	0.0631
ELEKTRİK, GAZ, SU	0.450584	1.416871	0.318013	0.7513
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME, DEPOLAMA	0.740791	1.239298	0.597751	0.5517
R ²	0.156252	F istatistiği P değeri	0.045344	
F istatistiği	2.169347	Durbin Watson İstatistiği	1.316221	

Tablo-9'dan görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,045344) 0,05'ten küçüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. R² değerinin 0,156252 olması ise; bağımlı değişkende meydana gelebilecek yaklaşık %16'lık değişimin, bu modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimlerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır. Bu oranın yüksek olması modelin gücünü artırmaktadır.

Modelin istatistiki olarak anlamlı çıkması; sektörler dikkate alındığında sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin PD/DD oranı üzerinde etkisinin olduğunu ifade etmektedir. Sektörler modele dahil edildiğinde SOS'un PD/DD oranı üzerindeki etkisi anlamlı hale gelmiştir. Dolayısıyla sektörlerin SOS'un PD/DD oranı ile ilişkisinde etkili olduğu söylenebilir. Bu sonuçlara göre; **H3a** hipotezi KABUL edilir (Modelin p değeri 0,045344<0,05).

4.4. Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklanan Bilgi Düzeyinin F/K Oranı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bulgular

Sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin (EKO, ÇEV ve SOS) açıklanan bilgi düzeyinin F/K oranı üzerine etkisi Hausman testi sonuçlarına göre tesadüfi etkiler panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir. Analiz sonuçları Tablo-10'da yer almaktadır.

Tablo-10: Sürdürülebilirlik Skorlarının F/K Oranı Üzerindeki Etkisi

Bağımlı değişken: F/K oranı				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	1691443	6.169686	2.741537	0.0076
EKO	-0.165195	0.262894	-0.628370	0.5316
ÇEV	-0.056996	0.070996	-0.802804	0.4245
SOS	-0.052252	0.111093	-0.470342	0.6394
R ²	0.023754	F istatistiği P değeri	0.596164	
F istatistiği	0.632635	Durbin Watson İstatistiği	1.140010	

Tablo-10'dan görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,596164) 0,05'ten büyüktür. Bu, modelin istatistiki olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. R² değerinin de 0,02 gibi düşük çıkması; bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan F/K oranı üzerinde meydana gelebilecek değişimleri açıklamada önemli bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle F/K oranında meydana gelecek değişimler, modelin bağımsız değişkenleri olan EKO, ÇEV ve SOS tarafından açıklanamamaktadır. Ayrıca modelin bağımsız değişkenleri olan EKO, ÇEV ve SOS'a

ait p değerleri de 0,05'ten büyük, yani istatistiki olarak anlamsızdır. Bu sonuçlara göre; **H4** hipotezi RED edilir (Modelin p değeri 0,596164>0,05).

Sektör: Sektörlerin daha önce oluşturulmuş olan panel veri modeline (model 4) kontrol değişkeni olarak dahil edilmesi suretiyle gerçekleştirilen panel veri analizine yönelik sonuçlar Tablo-11'de gösterilmiştir:

Tablo-11: Sektörlerin F/K Oranı Üzerindeki Etkilerinin Analizi

Bağımlı değişken: F/K				
Bağımsız değişkenler	Katsayılar	Standart hatalar	t istatistikleri	p(olasılık)
C	1.085782	1.016627	1.068023	0.2890
EKO	-0.118475	0.314409	-0.376818	0.7074
ÇEV	-0.044793	0.082672	-0.541813	0.5896
SOS	-0.046873	0.126075	-0.371788	0.7111
MALİ	1.302841	3.666586	0.355328	0.7234
İMALAT	8.680257	3.221969	2.694085	0.0087
ELEKTRİK, GAZ, SU	-3.848544	8.753934	-0.439636	0.6615
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME, DEPOLAMA	4.926613	7.637757	0.645034	0.5209
R ²	0.073505	F istatistiği P değeri	0.558854	
F istatistiği	0.838703	Durbin Watson İstatistiği	1.213690	

Tablo-11'den görüleceği üzere modelin anlamlılığını gösteren F istatistiğinin p değeri (0,558854) 0,05'ten büyüktür. Bu durum, modelin istatistiki olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız değişkenlere ve kontrol değişkenlerine ait katsayılar anlamlı bir sonuç ifade etmemektedir. Ayrıca R² değerinin 0,073505 oldukça düşük çıkması, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan F/K oranı üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir.

Modelin istatistiki olarak anlamsız çıkması; sektörler dikkate alındığında sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin F/K oranı üzerinde etkisinin olmadığını ifade etmektedir. Sektörler modele dahil edilmediğinde de EKO, ÇEV ve SOS'un F/K oranı üzerindeki etkisi anlamsız olduğu için; sektörlerin EKO, ÇEV ve SOS'un F/K oranı ile ilişkisinde etkili olmadığı diğer bir ifadeyle sektörlerle bağlı olarak F/K oranına olan etkinin değişmediği söylenebilir. Bu sonuçlara göre; **H4a** hipotezi RED edilir (Modelin p değeri 0,558854>0,05).

Panel veri analizi sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde; sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyini temsilen modele dahil edilen ÇEV ve SOS bağımsız değişkenlerinin muhasebe temelli ölçüler olan aktif karlılığı ve özkaynak karlılığı oranları üzerindeki et-

kisinin istatistiki olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ÇEV, hem aktif karlılığı hem de özkaynak karlılığı; SOS ise sadece aktif karlılığı üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir. Diğer bir ifadeyle çevresel ve sosyal performans göstergelerine yönelik açıklanan bilgi düzeyinde meydana gelebilecek her birimlik artış aktif karlılığı üzerinde; çevresel performans göstergelerine yönelik açıklanan bilgi düzeyinde meydana gelebilecek her birimlik artış ise özkaynak karlılığı üzerinde olumlu yönde etki gösterecektir. Bununla birlikte EKO, ÇEV ve SOS bağımsız değişkenlerinin piyasa temelli ölçüler olan PD/DD ve F/K oranları üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna varılmıştır. Piyasa temelli oranlar; piyasada var olan birçok faktör ve beklentiden etkilenecek şekilde şekillenebildiği için elde edilen sonuçlar, çalışmanın bağımsız değişkenleri olan EKO, ÇEV ve SOS'un PD/DD ve F/K oranı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmadığını göstermiş olabilir.

Sektörler dikkate alındığında; sektörlerin sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyi (ÇEV ve SOS) ile aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve PD/DD oranı ilişkisi üzerinde etkili olduğu ve F/K oranı ile ilişkisinde etkili olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bu etki muhasebe temelli ölçüler olan aktif ve özkaynak karlılığında daha belirginken, piyasa temelli ölçülerden PD/DD oranı üzerinde ise daha az belirgindir. Bunun nedenleri arasında; sektöre özgü dinamiklerin, şirketin içsel verimliliğine ilişkin muhasebe temelli ölçüler üzerinde daha belirleyici olmasının yer aldığı söylenebilir.

5. SONUÇ

İşletmelerin son yıllarda sürdürülebilirlik konusuna verdikleri önem artmış ve bu durum sürdürülebilirlik raporlarıyla kendini göstermiştir. Bununla birlikte işletmelerin sürdürülebilirlik konusundaki faaliyetlerinin finansal açıdan yansımaları ilgi çeken konuların başında gelmektedir. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirket sayısının azlığı ve rapor yayınlama geçmişinin çok eskilere dayanmamasına bağlı olarak sürdürülebilirlik ve finansal performans arasındaki ilişkinin incelenmesine yönelik az sayıda çalışma bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin finansal performans üzerine etkilerini belirlemektir. Bu amaçla 2008-2014 yılları arasında GRI’ya göre sürdürülebilirlik raporu yayınlayan ve hisseleri BİST’te işlem gören şirketler incelenmiştir. Panel veri analizinin kullanıldığı çalışmanın sonuçlarına göre; ekonomik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin finansal performans göstergesi olarak seçilen dört gösterge üzerinde de istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmüştür. Bununla birlikte çevresel

performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin, muhasebe temelli ölçüler olan aktif karlılığı ve özkaynak karlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Bu sonuç; şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında çevresel konularda açıkladıkları bilginin artmasının, aktif karlılığı ve özkaynak karlılığını olumlu bir şekilde etkilediğini göstermektedir. Ayrıca çevresel performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin, piyasa temelli göstergeler olan PD/DD ve F/K oranı üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucu görülmüştür. Sosyal performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin ise sadece aktif karlılığı üzerinde istatistiki olarak anlamlı pozitif bir etkiye sahip olduğu; özkaynak karlılığı, PD/DD ve F/K oranı üzerinde ise anlamlı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında sosyal performans göstergelerine ilişkin açıkladıkları bilgiyi artırmalarının aktif karlılığını olumlu olarak etkileyeceği söylenebilir. Burada dikkat çeken nokta; çevresel ve sosyal performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin muhasebe temelli göstergeler üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğudur. Piyasa temelli göstergeler üzerinde ise anlamlı bir etki görülmemiştir. Bu durum; PD/DD ve F/K oranı göstergeleri üzerinde hisse senedi piyasasına özgü daha farklı faktörlerin etkili olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

Çalışmanın sonuçlarına göre sektörlerin; sürdürülebilirlik performans göstergelerine ilişkin açıklanan bilgi düzeyinin aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve PD/DD oranı ile ilişkisinde etkili olduğu söylenebilir.

Özetle çalışmada ulaşılan sonuçlar; şirketler açısından sürdürülebilirlik raporu yayınlamanın önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca sektörel farklılıkların, gerek sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan bilgi düzeyinde gerekse sürdürülebilirlik performansı ve finansal performans arasındaki ilişkide önemli bir etken olduğu görülmüştür. Türkiye’de GRI’ya göre sürdürülebilirlik raporu yayınlayan şirket sayısının her geçen yıl artış göstermesine bağlı olarak, ileride daha geniş bir zaman aralığını kapsayan analiz dönemi seçilerek çalışmalar yapılabilir. Bu doğrultuda ileride yapılacak çalışmalarda sürdürülebilirlik raporu yayınlamanın daha uzun vadeli etkileri incelenebilir.

KAYNAKÇA

Alexander, G. J., Buchholz, R. A. (1978). Corporate social responsibility and stock market performance. *Academy of Management Journal*, 21(3), 479-486.

Ameer, R., Othman, R. (2012). Sustainability practices and corporate financial performance: A study based on the top global corporations. *Journal Business Ethics*, 108, 61-79.

Arsoy, A.P., Arabacı, Ö., Çiftçioğlu A. (2012). Corporate social responsibility and financial performance relationship: The case of Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 53(1), 159-176.

Aupperle, K. E., Carroll, A. B., Hatfield, J. D. (1985). An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility and profitability. *Academy of Management Journal*, 28(2), 446-463.

Backström, S.L., Karlsson, J. (2015). *Corporate sustainability and financial performance-the influence of board diversity in a Swedish context*. Master Tezi. İsveç: Uppsala Üniversitesi.

Baltagi, B.H. (2005). *Econometric analysis of panel data*. (3rd edition). İngiltere: John Wiley & Sons.

Belu, C. (2009). Ranking Corporations Based on Sustainable and Socially Responsible Practices. A Data Envelopment Analysis (DEA) Approach. *Sustainable Development*, 17, 257-268.

BIST, (2014). *Sürdürülebilirlikle İlgili Özet Bilgiler*. Erişim tarihi:10.06.2014. http://borsaistanbul.com/datum/surdurulebilirlik/SURDURULEBILIRLIK_OZET_BILGILER.pdf

Brutland, G.H. (1987). *Our common future, report of the world commission on environment and development*. Erişim tarihi: 25.08.2013. <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>

Choi, J., Wang, H. (2009). Stakeholder relations and the persistence of corporate financial performance. *Strategic Management Journal*, 30, 895-907.

Cornell, B., Shapiro, A.C. (1987). Corporate stakeholders and corporate finance. *Financial Management*, Spring 1987, 5-14.

Erdemi, D. B. (2015). *AR-GE yatırımları finansal performans ilişkisi: Bir panel veri analizi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi.

Friedman, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits", *New York Times Magazine*, Eylül 13, 122-126.

Greene, W.H. (2002). *Econometric analysis*. (5th edition). ABD: Prentice Hall.

GRI, (2016). *About GRI*. Erişim tarihi: 13.02.2016. <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>.

Gujarati, D.N., Porter, D.C. (2014). *Temel ekonometri*. (Çev. Ü. Şenesen ve G. Günlük Şenesen). İstanbul: Literatür Yayınları.

Kutlar, A. (2005). *Uygulamalı Ekonometri*. (2.baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Lee, D.D., Faff, R.W., Smith, K.L. (2009). Revisiting the vexing question: Does superior corporate social performance lead to improved financial performance. *Australian Journal of Management*, 34(1), 21-49.

Lopez, M.V., Garcia, A., Rodriguez, L. (2007). Sustainable development and corporate performance: A study based on the Dow Jones Sustainability Index. *Journal of Business Ethics*, 75, 285-300.

Lozano, R., Huisingh, D. (2011). Inter-linking Issues and Dimensions in Sustainability Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 19 (2011), 99–107.

McWilliams, A., Siegel, D. (2001). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. *Academy of Management Review*, 26(1), 117-127.

Morhardt, J.E., Baird, S., Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9, 215-233.

Moskowitz, M. R. (1972). Choosing socially responsible stocks. *Business and Society*, 1, 71-75.

Nyit Chiong, P.T.(2010). *An Examination of Corporate Sustainability Disclosure Level and Its Impact on Financial Performance*. Doktora Tezi. Malezya: Multimedia University.

Onay, A. (2015). Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırma Dergisi*, Aralık 2015, 3(Özel Sayı), 104-118.

Önce, S., Onay, A., Yeşilçelebi, G. (2015) Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye'deki Durum. *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2 (2), 230-252.

Özçelik, F., Öztürk, B.A., Gürsakal, S. (2014). Investigating the relationship between corporate social responsibility and financial performance in Turkey. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 28(3), 189-202.

- Pazarlıoğlu, M. V., Gürler, Ö. K. (2007). Telekomünikasyon yatırımları ve ekonomik büyüme: Panel veri yaklaşımı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 44(508), 35-43.
- Peters, R., Mullen, M.R. (2007). Some evidence of the cumulative effects of corporate social responsibility on financial performance. *The Journal of Global Business Issues*, 3(1), 1-15.
- Preston, L.E., Q'Bannon D.P. (1997). The Corporate Social-Financial Performance Relationship: A Typology Analysis. *Business and Society*, 36(4), 419-429.
- Salzman, O., Somers, A.I., Steger, U. (2005). The business case for corporate sustainability: Literatür review and research options. *European Management Journal*, 23(1), 27-36.
- Tatoğlu, F.Y. (2013). İleri panel veri analizi stata uygulamalı (2.baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Tatoğlu, F.Y. (2016). *Panel veri ekonometrisi* (3.baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ullman, A. (1985). Data in search of a theory: A critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of U.S. firms. *Academy of Management Review*, 10(3), 540-557.
- Vance, S. C. (1975). Are socially responsible corporations good investment risks?. *Management Review*, 64, 18-24.
- Waddock, S.A., Graves, S.B.(1997). The Corporate Social Performance-Financial Performance Link. *Stratejic Management Journal*, 18(4), 303-319.
- Welter, K.A. (2011). *A Study of Publicly-Held U.S. Corporations on the Effects of Sustainability Measures on Financial Performance, Utilizing a Modified Regression Discontinuity Model*. Doktora Tezi. Lawrence Technological University.
- Yıldirtan, D.Ç. (2010). *E-Views Uygulamalı Temel Ekonometri Makro Ekonomik Verilerle*. (1.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yılmaz, İ. (2011). *Corporate Social Responsibility Disclosures As An Indicator of Social Performance and Its Relation with Financial Performance*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi.

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 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.gcric.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.

Gülçin KARATAŞ
Nilüfer TETİK

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

TURİZM İŞLETMELERİNE SAĞLANAN DEVLET TEŞVİKLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNİN TMS-20 STANDARDI
VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI

1

Cenk KIRITOĞLU
Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Ampirik Araştırma

BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK ETİK EĞİTİMİNİN
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MUHASEBE HİLELERİNİ
ALGILAMALARINA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

27

Mustafa KILLI
Hasan TÜRKOĞLU
Cancağ GÜLMEZ

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI: MALATYA
İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

45

Hümeyra ADIGÜZEL

Derleme

MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE KAZANÇ YÖNETİMİ TEKNİKLERİ

63

Erkan KILIÇER
İmren PEKER

Derleme

DEVLET BÜTÇESİNİN YÖNETİMİNDE DEVLET
MUHASEBESİNİN ROLÜ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

77

Murat DÜZER
Saime ÖNCE

Ampirik Araştırma

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS GÖSTERGELERİNE
İLİŞKİN AÇIKLAMALARIN FİNANSAL PERFORMANS ÜZERİNE
ETKİSİ: BİST'TE BİR UYGULAMA

93