

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- Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr. Üyesi Mehpere KARAHAN GÖKMEN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi 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 Index Copernicus, 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 Index Copernicus, 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 indeks'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

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



Scopus®

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
Prof. Dr.	Abdülmeceid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türk iye
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	Ankara Hacı Bayram Veli 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	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli 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
Prof. 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
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. 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
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli 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

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergimiz, yayın hayatına başladığı 2008 yılından beri yenilikleri ve gelişmeleri yakından takip ederek, kalitesini sürekli olarak arttırmayı hedeflemiş ve bu konuda önemli merhaleler kat etmiştir. Muhasebe mesleğinin standartları gelişmekte ve yerleşmekte iken, sürekli yayıncılığın da standartlarının sürekli olarak yükseldiği görülmektedir. Dergimiz, ulusal ve uluslararası bilimsel standartları sağlama yönündeki çabasına ödün vermeden devam edecektir. Bu sayede bilim dünyasında edindiği saygın yerini de koruyarak, daha önce olduğu gibi muhasebe ve vergi alanlarındaki kaliteli akademik çalışmalara ev sahipliğini ve katkısını sürdürecektir. Nitekim MUVU Dergimiz, artık alan kongrelerinden işbirliği teklifleri almakta, kongre ve sempozyumların seçilmiş bildirimleri için sunulan yayın ortamları içinde yer almaktadır. Geçtiğimiz Aralık ayında Erzurum’da dördüncüsü düzenlenmiş olan “Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi (ICAFR) dergimizin bu yöndeki ilk işbirliği olmuştur. Seçilen bildirimler, Yayın Kurulumuzca tıpkı diğer sayılarımız gibi hakem süreçlerinden geçirilmiş ve 10’uncu yılımız şerefine çıkarılan ilk özel sayımız ile elektronik olarak yayımlanmıştır.

ICAFR Kongresi, Muhasebe ve Finans bilim alanlarında yapılmış olan çalışmalar ile bu alanlar ile disiplinler arası etkileşimi olan vergi, finans, kamu maliyesi, eğitim vb. gibi alanlarda çalışmanın ve araştırmacının bir araya gelmesine, kültürel ve sosyal paylaşımı arttırmasına olanak sağlayan önemli bir kongredir. Ankara Odası olarak, Yayın Kurulumuzu tebrik eder, Odamızın ve Dergimizin yurt dışında ve önemli katkılarla yer alması hususundaki gayretlerinden ötürü teşekkür ederim.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

MUVU Dergimiz 10 yaşındadır. Geride kalan bu 10 yılda, Dergimiz kurumsallaşmasını tamamlamış, çok sayıda yerli ve yabancı indekse girmiştir.

Yayın Kurulu olarak, 10. Yılımız şerefine bir özel sayı çıkarmaya karar verdik ve bu sayıda Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları (ICAFR) Kongresi'nde sunulan ve içlerinden hakem değerlendirmesine tabi tutularak seçilen yazılar özel sayımızda yer almıştır.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile Sizlerle birlikte olmaya devam edecektir.

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. Abdullah YALAMAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Ali DERAN
Prof. Dr. Ayşe Banu BAŞAR
Prof. Dr. Başaran ÖZTÜRK
Prof. Dr. Bedriye TUNÇSİPER
Prof. Dr. Beyhan MAŞRAP
Prof. Dr. Cevdet Alptekin KAYALI
Prof. Dr. Erkan POYRAZ
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ
Prof. Dr. Gülbahar Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR
Prof. Dr. Mehmet GENÇTÜRK
Prof. Dr. Metin COŞKUN
Prof. Dr. Metin Kamil ERCAN
Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN
Prof. Dr. Nurullah UÇKUN
Prof. Dr. Sami KARACAN
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Selçuk KENDİRLİ
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU

Prof. Dr. Süleyman UYAR
Prof. Dr. Şaban UZAY
Prof. Dr. Uğur KAYA
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU
Doç. Dr. Aslı YÜKSEL ÖZŞEN
Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ
Doç. Dr. Bünyamin ER
Doç. Dr. Davut AYGÜN
Doç. Dr. Emine Ebru AKIN AKSOY
Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK
Doç. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR
Doç. Dr. Fatih TEMİZEL
Doç. Dr. Halil Emre AKBAŞ
Doç. Dr. İbrahim AKSU
Doç. Dr. İdris VARICI
Doç. Dr. İker KIYMETLİ ŞEN
Doç. Dr. Koray KAYALIDERE
Doç. Dr. Serpil SENAL
Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DEMİRKOL
Dr. Öğr. Üyesi Semra BANK

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir.

İçindekiler

Mehmet DURGUT Abdülkadir PEHLİVAN Ampirik Araştırma	MUHASEBE (FİNANSAL RAPORLAMA) STANDARTLARINA YÖNELİK TÜRKİYE'DE HAZIRLANAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: 1987-2017 DÖNEMİ	1
Ahmet Cemkut BADEM Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	ÜNİVERSİTELERDE FAALİYET MALİYETLERİNİN AKADEMİK ZAMAN MUHASEBESİ ARACILIĞI İLE HESAPLANMASI	24
Burcu İŞGÜDEN KILIÇ Zafer ANADOLU Ampirik Araştırma	DİJİTAL ÇAĞIN YARATTIĞI MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNE ETKİSİ	55
Esin YELGEN Süleyman UYAR Teorik İnceleme	BOBİ FRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	98
Filiz YÜKSEL Cevdet KAYALI Nilgün KAYALI Ampirik Araştırma	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE XBRL	110
Mutlu Başaran ÖZTÜRK Gizem VERGİLİ Ceyda AKTAN Ampirik Araştırma	TÜRKİYE'DE DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR İLE EKONOMİK BÜYÜMEK İLİŞKİSİ: EŞBÜTÜNLEŞME VE NEDENSELLİK ANALİZİ	132
Esin YELGEN Süleyman UYAR Ampirik Araştırma	MUHASEBE EĞİTİMİ VE Y KUŞAĞI	148
İlker KIYMETLİ ŞEN Arman Aziz KARAGÜL Örnek Olay (Vak'a) Tahlili	BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİNİN RAPORLANMASINDA KULLANILACAK HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA	169
Filiz YÜKSEL Ampirik Araştırma	KURUMSAL YÖNETİM VE ENTEGRE RAPORLAMA İLİŞKİSİ: BİST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NDE YER ALAN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	188

Contents

Mehmet DURGUT Abdülkadir PEHLİVAN Empirical Research	A RESEARCH ON GRADUATE THESIS STUDIES PREPARED IN TURKEY FOR ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS: 1987-2017 PERIOD	1
Ahmet Cemkut BADEM Case Analysis	CALCULATION OF ACTIVITY COSTS IN UNIVERSITIES THROUGH ACADEMIC TIME ACCOUNTING	24
Burcu İŞGÜDEN KILIÇ Zafer ANADOLU Empirical Research	THE EFFECT OF ACCOUNTING PRACTICES CREATED BY THE DIGITAL AGE ON THE PREVENTION OF ACCOUNTING FRAUDS	55
Esin YELGEN Süleyman UYAR Theoretical Research	RECOGNITION OF TANGIBLE ASSETS IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES	98
Filiz YÜKSEL Cevdet KAYALI Nilgün KAYALI Empirical Research	SUSTAINABILITY REPORTING AND XBRL	110
Mutlu Başaran ÖZTÜRK Gizem VERGİLİ Ceyda AKTAN Empirical Research	THE RELATION BETWEEN FOREIGN DIRECT INVESTMENT AND ECONOMIC GROWTH IN TURKEY: COINTEGRATION AND CAUSALITY ANALYSIS	132
Esin YELGEN Süleyman UYAR Empirical Research	ACCOUNTING EDUCATION AND GENERATION Y	148
İlker KIYMETLİ ŞEN Arman Aziz KARAGÜL Case Analysis	POOLING OF INTEREST METHOD TO BE USED FOR REPORTING BUSINESS COMBINATIONS UNDER COMMON CONTROL ACCORDING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES	169
Filiz YÜKSEL Empirical Research	RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND INTEGRATED REPORTING: A RESEARCH ON THE COMPANIES IN THE BIST CORPORATE GOVERNANCE INDEX	188

İçindekiler

Mahmut Sami ÖZTÜRK

Teorik İnceleme

SİBER SALDIRILAR, SİBER GÜVENLİK DENETİMLERİ VE BÜTÜNCÜL BİR DENETİM MODELİ ÖNERİSİ

208

**Metehan KÜÇÜKER
Ahmet Vecdi CAN**

Teorik İnceleme

TARİHİ BELGELER IŞIĞINDA UYGURLARDA SAGIŞ

233

**Nermin AKYEL
Şule YILDIZ**

Ampirik Araştırma

LİSANS SEVİYESİNDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNDE İHTİSAS MUHASEBESİ DERSLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

253

**Murat TÜRK
Fatih Coşkun ERTAŞ**

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

BULANIK ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ: BİR HASTANE UYGULAMASI

272

**Fatma AKYÜZ
Tolga YEŞİL
Fırat AY**

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEĞİ SEÇİMİNDE ETKİLİ OLAN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ: UŞAK ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

298

**Mehmet Emin KARABAYIR
Seyhan ÖZTÜRK
Sevgi CENGİZ**

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM

328

**Hüseyin AKTAŞ
Koray KAYALIDERE
Yasemin KARATAŞ ELÇİÇEK**

Ampirik Araştırma

PETROL, DOLAR KURU VE HİSSE SENEDİ PİYASASI ARASINDAKİ ORTALAMA-OYNAKLIK YAYILIM ETKİSİ: BIST100 ÜZERİNE BİR UYGULAMA

354

Erdal BÜYÜKBIÇAKÇI

Ampirik Araştırma

YÜKSEKÖĞRETİMDE BİLGİSAYARLI MUHASEBE UYGULAMALARI DERSİ İÇİN PROJE TABANLI ÖĞRENME YÖNTEMİ KULLANILMASININ AKADEMİK BAŞARIYA ETKİSİNİN İNCELENMESİ

378

Contents

Mahmut Sami ÖZTÜRK

Theoretical Research

**CYBER ATTACKS, CYBER SECURITY AUDITS AND AN
INTEGRATED AUDIT MODEL PROPOSAL**

208

Metehan KÜÇÜKER

Ahmet Vecdi CAN

Theoretical Research

**SAGIS IN UYGHURS IN THE LIGHT OF HISTORICAL
DOCUMENTS**

233

Nermin AKYEL

Şule YILDIZ

Empirical Research

**THE EVALUATION OF SPECIALIZED ACCOUNTING COURSES IN
ACCOUNTING EDUCATION AT UNDERGRADUATE LEVEL**

253

Murat TÜRK

Fatih Coşkun ERTAŞ

Case Study

**FUZZY TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM: AN
IMPLEMENTATION IN A HOSPITAL**

272

Fatma AKYÜZ

Tolga YEŞİL

Fırat AY

Empirical Research

**EVALUATION OF FACTORS AFFECTING CHOICE OF
ACCOUNTING PROFESSION: AN APPLICATION REGARDING
STUDENTS AT USAK UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS
AND ADMINISTRATIVE SCIENCE**

298

Mehmet Emin KARABAYIR

Seyhan ÖZTÜRK

Sevgi CENGİZ

Empirical Research

**ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES AND ETHICAL
DILEMMA**

328

Hüseyin AKTAŞ

Koray KAYALIDERE

Yasemin KARATAŞ ELÇİÇEK

Empirical Research

**AVARAGE VOLATILITY SPREAD EFFECT BETWEEN THE
OIL PRICES, DOLLAR EXCHANGE RATE AND THE STOCK
MARKET: AN APPLICATION ON BIST-100**

354

Erdal BÜYÜKBIÇAKÇI

Empirical Research

**INVESTIGATION OF THE EFFECT OF PROJECT – BASED
LEARNING METHOD ON ACADEMIC SUCCESS FOR
COMPUTERIZED ACCOUNTING APPLICATIONS COURSE IN
HIGHER EDUCATION**

378

İçindekiler

Süleyman YÜKÇÜ

Nur FİDANCI

Ampirik Araştırma

HAVAYOLU İŞLETMECİLİĞİNDE MALİYET VE FİYATLANDIRMA
ÖNERİLERİ

394

Ömer Faruk DEMİRKOL

Ampirik Araştırma

HARRAN ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER
FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE/FİNANS
DERSLERİNDEKİ BAŞARI DÜZEYİNİN MEZUNİYET SONRASI İŞ
TERCİHLERİNE ETKİSİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA

408

Çağatay ORÇUN

Galip GENÇYÜREK

Ramazan EKİNCİ

Ampirik Araştırma

FUTBOLDA RAKİP TAKIM MÜSABAKA SONUÇLARININ HİSSE
SENEDİ FİYATLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

432

Hasan AYAYDIN

Alper Veli ÇAM

Abdül Kadir BARUT

Fahrettin PALA

Ampirik Araştırma

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VE İNOVASYON YATIRIMLARININ
FİNANSAL GELİŞME ÜZERİNE ETKİSİ: BRICS-TM ÜLKELERİ
ÖRNEĞİ

442

İlker KIYMETLİ ŞEN

Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Teorik İnceleme

BOBİ FRS'NİN MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ
DEĞİŞİKLİKLER: BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT
MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME

462

Bülent BALKAN

Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU

Ampirik Araştırma

KURUMSAL YÖNETİM KAPSAMINDA VİZYON, MİSYON
VE DEĞERLER: TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME

485

Şuayyip Doğu DEMİRCİ

Merve KIYMAZ KIVRAKLAR

Ampirik Araştırma

ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER
ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

508

Hakan ÖZÇELİK

Ampirik Araştırma

KURUMSAL YÖNETİM TEMELİNDE MUHASEBE BİLGİ
KALİTESİNİN GELİŞTİRİLMESİ

532

Contents

Süleyman YÜKÇÜ Nur FİDANCI Empirical Research	COST AND PRICING SUGGESTIONS FOR AIRLINE INDUSTRY	394
Ömer Faruk DEMİRKOL Empirical Research	A STUDY ON THE EFFECT OF THE SUCCESS OF HARRAN UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES STUDENTS IN ACCOUNTING AND FINANCE COURSES ON JOB PREFERENCES AFTER GRADUATION	408
Çağatay ORÇUN Galip GENÇYÜREK Ramazan EKİNCİ Empirical Research	THE IMPACT OF FOOTBALL MATCH SCORES OF RIVALS ON STOCK PRICES	432
Hasan AYAYDIN Alper Veli ÇAM Abdül Kadir BARUT Fahrettin PALA Empirical Research	THE EFFECTS OF RESEARCH DEVELOPMENT AND INNOVATION INVESTMENTS ON FINANCIAL DEVELOPMENT: BRICS-TM COUNTRIES EXAMPLE	442
İlker KIYMETLİ ŞEN Mehmet ÖZBİRECİKLİ Theoretical Research	CHANGES THE BOBI FRS HAS BROUGHT TO ACCOUNTING PRACTICES: AN INVESTIGATION ON BOBI FRS, TMS/TFRS AND CURRENT LOCAL ACCOUNTING SYSTEM	462
Bülent BALKAN Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU Empirical Research	VISION, MISSION, AND VALUES IN THE CONTEXT OF CORPORATE GOVERNANCE: A REVIEW ON TURKISH BANKING SECTOR	485
Şuayyip Doğuş DEMİRCİ Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Empirical Research	ACCOUNTING FOR FINANCIAL LEASING TRANSACTIONS WITHIN NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS	508
Hakan ÖZÇELİK Empirical Research	IMPROVEMENT OF ACCOUNTING INFORMATION QUALITY BASED ON CORPORATE GOVERNANCE	508

İçindekiler

Özgür KAYMAZ
Önder KAYMAZ

Theoretical Research

THE LINK BETWEEN MANIPULATION WITH ACCOUNTING:
LEARNING FROM THE ECONOMIC EFFICIENCY COUPLED
WITH THE SETTING OF FINANCIAL LEGISLATION

548

Tuba Derya BAŞKAN
Gizem ÇOPUR VARDAR

Ampirik Araştırma

SİGORTA SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM
UYGULANMASININ FİRMA PERFORMANSINA ETKİSİ

582

Serdar KUZU

Ampirik Araştırma

BORSA İSTANBUL ENDEKSİ (BİST 100) GETİRİ
VOLATİLETESİNİN ARCH VE GARCH MODELİ İLE TAHMİN
EDİLMESİ

608

Gülçin YILDIRIM
Tuğçe UZUN KOCAMIŞ
Serdar KUZU

Ampirik Araştırma

FİNANSAL PERFORMANSIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK
RAPORLAMASI ÜZERİNE ETKİSİ: BİST100 ŞİRKETLERİ
ÜZERİNDE BİR İNCELEME

625

İffet GÖRKEY KESİMLİ
Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Ampirik Araştırma

KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI: TÜRKİYE-
ABD KARŞILAŞTIRMASI

636

H.Muhammet KEKEÇ
Serdar KUZU

Teorik İnceleme

TÜRKİYE'DE CARİ AÇIK MAKASI DARALTILABİLİR Mİ?

661

Metin SABAN
Metehan KÜÇÜKER
Hilal KÜÇÜKER

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili

ÇEVRESEL MUHASEBE AÇISINDAN REKLAMASYON
MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI

680

Şakir SAKARYA
Kemal Faruk YAZGAN
Hasan Hüseyin YILDIRIM

Ampirik Araştırma

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FR5)'NİN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN BİLİNİRLİĞİNİN VE
FARKINDALIĞININ TESPİTİ: BALIKESİR İLİ ÖRNEĞİ

699

Contents

Özgür KAYMAZ Önder KAYMAZ Teorik İnceleme	MUHASEBE VE MANİPÜLASYON ARASINDAKİ BAĞLANTI: FİNANSAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE EKONOMİK ETKİNLİK NOSYONUNDAN ÖĞRENME	548
Tuba Derya BAŞKAN Gizem ÇOPUR VARDAR Empirical Research	THE EFFECT OF CORPORATE GOVERNANCE PRACTICES ON PERFORMANCE OF INSURANCE COMPANIES	582
Serdar KUZU Empirical Research	PREDICTION OF STOCK EXCHANGE ISTANBUL INDEX (BIST 100) RETURN VOLATILITY WITH ARCH AND GARCH MODELS	608
GülçinYILDIRIM Tuğçe UZUN KOCAMIŞ Serdar KUZU Empirical Research	IMPACT OF FINANCIAL PERFORMANCE ON THE SUSTAINABILITY REPORT: AN EXAMINATION ON BIST 100 COMPANIES	625
İffet GÖRKEY KESİMLİ Kıymet TUNCA ÇALIYURT Empirical Research	PUBLIC OVERSIGHT INVESTIGATIONS AND SANCTIONS: TURKEY-US COMPARISON	636
H.Muhammet KEKEÇ Serdar KUZU Theoretical Research	CAN TURKEY'S CURRENT ACCOUNT DEFICIT BE REDUCED?	661
Metin SABAN Metehan KÜÇÜKER Hilal KÜÇÜKER Case Analysis	REPORTING OF RECLAMATION COSTS FOR ENVIRONMENTAL ACCOUNTING	680
Şakir SAKARYA Kemal Faruk YAZGAN Hasan Hüseyin YILDIRIM Empirical Research	DETERMINATION OF AWARENESS AND FAMILIARITY LEVELS ABOUT THE BIG AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES FINANCIAL REPORTED STANDARDS BY PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: EVIDENCE FROM BALIKESİR PROVINCE	699

MUHASEBE (FİNANSAL RAPORLAMA) STANDARTLARINA YÖNELİK TÜRKİYE'DE HAZIRLANAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: 1987-2017 DÖNEMİ*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet DURGUT^a
Doç. Dr. Abdülkadir PEHLİVAN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 1-23*

ÖZ

Esas amacı, çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını doğru bir sunumla en iyi şekilde karşılamak olan muhasebe ve finansal raporlama standartları, olayların finansal tablolara aktarılmasında gerçeğe uygunluk prensibini benimser. Bu prensip, işletmelerde kurumsal yönetimin, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkelerinin hayata geçirilebilmesi bakımından gereklidir. Gerçeğe uygun sunum, finansal tablolara aktarılabilecek olayların; tam, hatasız ve tarafsız olarak gerçek değerini yansıtacak şekilde açıklanmasıyla mümkün olur.

İlk defa 1987 yılında hazırlanan tez çalışmasıyla başlayan ve günümüze kadar çeşitli yüksek lisans ve doktora tezlerine konu olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarıyla ilgili Türkiye’de çok sayıda tez çalışması hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, 1987-2017 yılları arasında Türkiye’de muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda yapılmış lisansüstü tez çalışmalarının, içerik analizi yöntemiyle incelenerek istatistikî sonuçların bilgi kullanıcılarına sunulması olarak belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, İçerik Analizi

JEL Kodları: M41.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Giresun Üniversitesi, SBMYO Muhasebe ve Vergi Bölümü, mehmet.durgut@giresun.edu.tr

^b Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, apehlivan@ktu.edu.tr

A RESEARCH ON GRADUATE THESIS STUDIES PREPARED IN TURKEY FOR ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS: 1987-2017 PERIOD

ABSTRACT

Accounting and financial reporting standards, whose main objective is to best meet the information needs of interest groups with the accurate presentation, embody the principle of faithful representation in the transfer of events to the financial statements. This principle is necessary to ensure that the principles of responsibility and accountability of corporate governance are adopted by enterprises. A fair presentation is made possible by disclosing the events to be transferred to the financial statements in a way that reflects the true value of the events completely, free from error and neutrally .

A number of theses have been prepared in Turkey regarding the accounting and financial reporting standards which started with the thesis study prepared for the first time in 1987 and subject to various master and doctoral dissertations.

The aim of this study is to examine academic dissertations studied about Accounting and Financial Reporting Standards in Turkey between 1987-2017 by content analysis method and the statistical inferences of research provide to users.

Keywords: Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, Content Analysis

JEL Codes: M41

1. GİRİŞ

Türkiye’de ilk defa 1987 yılında hazırlanan bir doktora tez çalışmasıyla başlayan ve günümüze kadar çeşitli lisansüstü tezlere konu olan muhasebe standartlarıyla ilgili çok sayıda tezin hazırlanması ile bu alanda çalışma yapmayı planlayan akademisyenlere, lisansüstü öğrencilere ve uygulayıcılara bilgi aktarılması amaçlanmıştır. Söz konusu amaç kapsamında yüksek lisans ve doktora tezleri kapsamında işlenen muhasebe ve finansal raporlama standartlarının çalışılma yoğunluğu ve dönem içindeki değişimi dikkate alındığında, bu alanda bugüne kadar hangi standartlara yönelik lisansüstü tezlerin hazırlandığı, hangi konularda sınırlı sayıda çalışma olduğu veya hiç olmadığı, hazırlanan tezlerin niteliksel özellikleri ve kapsamının hangi konuları içerdiği gibi sorular bu alanda çalışma yapmayı planlayan öğrenciler veya konu önerisinde bulunacak olan akademisyenlerin merak edebileceği sorular olarak karşımıza çıkmaktadır. Yukarıda kısaca belirtilen ihtiyaçlardan yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi’nden elde edilen veriler çerçevesinde 1987-2017 dönemini kapsayan otuz bir yıllık süre içerisinde Türkiye’de muhasebe

ve finansal raporlama standartları konusunda hazırlanan lisansüstü tez çalışmalarına yönelik içerik analizi yapılarak, bu kapsamda elde edilen sonuçlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Son yıllarda araştırmacıların çoğu, lisansüstü tezleri veri kaynağı olarak kabul etmek suretiyle içerik analizi, doküman incelemesi, bibliyometrik analiz gibi yöntemlerin kullanıldığı nitel araştırmaları içeren çok sayıda çalışma gerçekleştirmiştir. Lisansüstü tezleri konu alan bu çalışmaların eğitim (Erdoğan ve Çağiltay (2009), Karadağ (2009), Tatlı ve Adıgüzel (2012), Doğru ve diğerleri (2012)), turizm (Nergiz (2014)), sağlık yönetimi (Gül ve diğerleri (2015)) ve işletme (Benligiray (2009), Alkan (2013), Alkan (2014), Çelik (2016), Tosunoğlu ve Çam (2016), Güngörmüş (2016)) alanında gerçekleştirildiği yapılan literatür taraması sonucunda tespit edilmiştir. İşletme alanında gerçekleştirilen çalışmalardan bazılarının (Alkan (2013), Alkan (2014), Güngörmüş (2016)) ise muhasebe (finansal raporlama) standartlarına yönelik Türkiye’de hazırlanan lisansüstü tez çalışmaları üzerine yoğunlaştığı sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmalar ve bulguları aşağıdaki gibidir.

Benligiray (2009) tarafından yapılan çalışmada, 1983–2008 yılları arasında Türkiye’deki üniversitelerde insan kaynakları yönetimi alanında yapılmış ve Yükseköğretim Kurulu Elektronik Tez Merkezi’nde yer alan lisansüstü tezler araştırılmıştır. Araştırmaya 263’ü doktora, 1953’ü yüksek lisans olmak üzere toplam 2216 lisansüstü tez dahil edilmiştir. Araştırma sonucunda insan kaynakları yönetimi alanında yapılan tezlerde 2001 yılından itibaren büyük bir artış olduğu ve tezlerin büyük bir kısmının Marmara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi ve Gazi Üniversitesi’nde yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca araştırma ile en çok yüksek lisans tezinin Marmara Üniversitesi’nde, doktora tezinin ise İstanbul Üniversitesi’nde yapıldığı; yüksek lisans tezlerinin büyük bir kısmı ile doktora tezlerinin de yarısından çoğunun insan kaynakları faaliyetlerine ilişkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Erdoğan ve Çağiltay (2009), çalışmalarında Türkiye’de Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri alanında yayımlanan yüksek lisans ve doktora tezlerini incelemiştir. Yapılan araştırma ile ulaşılan 248 tez; kullanılan yöntem, örneklem oluşturma teknikleri, araştırma çevreleri, veri toplama

envanterleri ve araştırma konuları açısından incelenerek sınıflandırılmıştır. Araştırma sonucunda tezlerin büyük bir kısmının Orta Doğu Teknik Üniversitesi'nde yayımlandığı, çoğunluğunun medya ve medya karşılaştırması konusu üzerine yoğunlaştığı ve genellikle deneysel, survey ve durum analizi yöntemlerinin kullanıldığı tespit edilmiştir.

Karadağ (2009), Türkiye'de eğitim bilimleri alanında hazırlanan doktora tezlerinin tematik dağılımlarının belirlenmesi amacıyla yaptığı çalışma sonucunda doktora tezlerinde başarı ve tutum temasında yoğunlaştığını tespit etmiştir.

Tatlı ve Adıgüzel (2012), 2000-2010 yılları arasında Türkiye'de karşılaştırmalı eğitim üzerine gerçekleştirilen lisansüstü tezleri incelediği çalışmasında, karşılaştırmalı eğitim tezlerinin daha çok yüksek lisans düzeyinde olduğunu, karşılaştırmaların büyük çoğunluğunun ilköğretim alanında yoğunlaşarak AB ülkeleriyle yapıldığını, tezlerde en çok yatay yaklaşıma dayalı karşılaştırmalar ve veri toplama tekniği olarak da doküman incelemesi kullanıldığını tespit etmiştir.

Doğru ve diğerleri (2012), Türkiye'de 1990-2009 yılları arasında hazırlanan Fen Bilimleri eğitimi ile ilgili tezleri içerik analizi ile inceleyerek en çok çalışılan ünitelerin Fen Bilgisi/Fen ve Teknoloji eğitiminde "Kuvvet ve Hareket", biyoloji eğitiminde "Ekosistem ve Ekoloji", fizik eğitiminde "Elektrik", kimya eğitiminde ise "Atomun Yapısı" olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Alkan (2013), yaptığı çalışmasında Yükseköğrenim Kurulu'nda Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları anahtar sözcükleri altında kayıtlı olan tezlerin profilini ve atıf yapılarını ortaya çıkarmayı amaçladığı çalışma sonucunda, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları konusunda hazırlanan tezlerin çoğunlukla Marmara Üniversitesi'nde hazırlandığını ve TMS 12 Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ile TMS 23 Borçlanma Maliyetleri konularında yoğunlaştığını tespit etmiştir. Literatür tarama ve karşılaştırma en çok kullanılan araştırma yöntemleridir. Atıf yapılan kaynaklar değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak Türkçe kitapların ve makalelerin kullanıldığı elde edilen bulgulardandır. En çok atıf yapılan 6 dergiden 3'ü TÜBİTAK ULAKBİM ulusal veri tabanlarında indekslenen dergi

listesinde yer almaktadır. Ortalama doktora tezlerinde 114 adet, yüksek lisans tezlerinde ise 57 adet kaynak kullanılmıştır.

Nergiz (2014), Türkiye’de 1990-2013 yılları arasında turizm alanında hazırlanan yüksek lisans ve doktora tezlerinin genel bir değerlendirmesini yaptığı çalışmasında Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı’nın internet adresinde kayıtlı olan lisansüstü tezleri bibliyometrik bazı özellikler açısından incelemiştir. 1565 adet yüksek lisans ve 783 adet doktora olmak üzere toplam 2348 adet tezin araştırma kapsamına dahil edildiği çalışma sonucunda en fazla yüksek lisans tezinin Gazi Üniversitesi’nde, doktora tezinin ise Dokuz Eylül Üniversitesi’nde hazırlandığı ve en fazla sayıda tezin 2010-2013 yılları arasında hazırlandığı belirlenmiştir. Konu açısından yüksek lisans tezlerinde turizm, işletme ve mimarlık konulu tezler ilk sıralarda yer alırken; doktora tezlerinde turizm, işletme ve coğrafya konulu tezler şeklinde bir dağılım göze çarpmaktadır.

Alkan (2014), Türkiye’deki üniversitelerde 1984-2012 yılları arasında muhasebe alanında yapılmış kayıtlı ve ulaşılma olanağı bulunan 656 adet yüksek lisans ve doktora tezini; profil, alana katkı, içerik ve konu açısından zaman içindeki yönelimini belirlemek amacıyla içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. Araştırma ile ulaştığı sonuçların bazıları aşağıda ifade edilmiştir.

- Zaman içindeki eğilimlerin konu seçimini etkilediği görülmektedir.
- Standartlar konusunda hazırlanan tezlerde kaynak tarama, uygulama örneği, alan araştırması ve ülke uygulamalarının karşılaştırılması en çok kullanılan araştırma yöntemleridir.
- Tezlerin %25’i Marmara Üniversitesi’nde hazırlanmış ve işletme bölümü bulunan birçok üniversitede muhasebe alanında tez yapılmamıştır.

Gül ve diğerleri (2015), Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı’nın tez veri tabanına kayıtlı sağlık yönetimi alanında 2004-2013 yılları arasında hazırlanmış lisansüstü tezlerin profilini incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada sağlık yönetimi lisansüstü eğitim programlarının durum tespiti yapılarak ileride lisansüstü eğitim programlarına ışık tutması hedeflenmiştir.

Çelik (2016), Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nde erişime açık olan yenilikçilik konusunda yapılan 100 adet doktora tezini kapsayan çalışmasında 2000-2015 yılları arasında Türkiye'de yenilikçilik konusunda yapılan doktora tezlerinin genel profilini belirlemeyi amaçlamıştır. Tarama modeline dayalı olan araştırmada elde edilen veriler içerik analizi yöntemiyle çözümlenmiştir. Yapılan analizler sonucunda yenilikçilik konusunda yapılan tezlerin çoğunlukla Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde, İşletme Anabilim Dalı'nda ve İstanbul Üniversitesi'nde çalışıldığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca tezlerde en çok araştırılan konunun yenilikçilik performansı, en yaygın kullanılan yöntemin anket olduğu tespit edilmiştir.

Tosunoğlu ve Çam (2016), 2000-2014 yılları itibariyle Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edilen 270 adet lisansüstü tez çalışmasından hareketle Türkiye'deki üniversitelerde maliyet alanında yapılan lisansüstü tezlerin özellikleri ve konuları açısından zaman içerisindeki değişimlerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonunda ise araştırmaların büyük çoğunluğu devlet üniversiteleri tarafından gerçekleştirildiği ve büyük bir oranda imalatçı firmalara odaklanıldığı, ikincil veri kaynağı tercih edildiği ve genellikle örnek olay çalışması yönteminin kullanıldığı tespit edilmiştir.

Güngörmüş (2016), muhasebe standartları alanında Türkiye'de yüksek lisans ve doktora düzeyinde yapılan tezlerin analizini gerçekleştirdiği çalışmasında yeteri kadar araştırma konusu yapılmamış standartlar ile en fazla incelenen standartları ortaya koymuştur. Ayrıca araştırma sonucunda Türkiye'de muhasebe standartlarına yönelik hazırlanan tezlerde zaman içinde farklı konuların ön plana çıktığı, tezlerin bazı üniversitelerde ve bazı öğretim üyelerinin danışmanlığında yoğunlaştığı tespit edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere lisansüstü tezleri konu alan çalışmalarda, genellikle araştırılan konuların neler olduğu, hazırlanan tezlerin hangi üniversitelerde yoğunlaştığı, tez danışmanının unvanı, araştırmaya dahil edilen tezlerin yüksek lisans ve doktora tezine göre dağılımları vb. istatistiki olarak ortaya konulmuştur.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

1987-2017 yılları arasında Türkiye'de muhasebe (finansal raporlama) standartları alanında yapılmış lisansüstü tez çalışmalarının, içerik analizi yöntemiyle incelenerek sonuçların istatistiki açıdan bilgi kullanıcılarına

sunulması çalışmanın genel amacını oluşturmaktadır. Söz konusu genel amaç kapsamında çalışmanın spesifik amaçları ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Tezlerde standartlara yönelik yapılan ampirik çalışmaların niteliksel özelliklerinin ve kapsamının tespit edilmesi,
- Tez çalışmalarına konu olan standartların çalışılma yoğunluğunun ve dönem içindeki değişiminin ortaya konulması,
- Gelecekte muhasebe standartlarına yönelik hazırlanacak tezlerle ilgili referans bilgilerinin sunulması,
- Başta akademisyenler olmak üzere, lisansüstü öğrencilere, tez yöneticilerine ve meslek mensuplarına bilgi aktarılmasıdır.

Araştırmanın amacına uygunluğu sebebiyle bu çalışmada nitel araştırma kapsamında doküman incelemesine bağlı içerik analizinden yararlanılmıştır. Genel olarak probleme karar verme, veri kaynaklarını belirleme, veri toplama aracını oluşturma, veri toplama, toplanan verileri analiz etme ve yorumlama aşamalarından oluşan nitel araştırma, önceden belirlenen amaca sistematik olarak ulaşmak için çeşitli araştırma teknik ve yöntemlerini içeren bir özellik taşımaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 46). Toplanan veriler ışığında analizler yapmaya dayanan nitel araştırmalarda, veriler çoğunlukla görüşme, gözlem ve doküman incelemesi gibi değişik yöntemler ile sağlanmasına rağmen (Şimşek, 2009: 42), bu nitel araştırma bağlamında yalnızca doküman incelemesine dayalı içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizi ise araştırma kapsamındaki herhangi bir belgeden geçerli sonuçlar çıkarmak için bir dizi sürece ihtiyaç duyan kavramsal bir analiz tekniğidir (Weber, 1990: s.9).

4. ARAŞTIRMA SONUÇLARI

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi'nden elde edilen veriler çeşitli istatistikî yöntemler kullanılarak SPSS 23.0 paket programı yardımıyla analiz edilmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo-1: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı (1987- 2017)

Yıllar	Frekans	Yüzde	Yıllar	Frekans	Yüzde
1987	1	0,5	2006	12	5,4

1989	1	0,5	2007	15	6,8
1994	3	1,4	2008	11	5,0
1995	3	1,4	2009	17	7,7
1996	2	0,9	2010	24	10,8
1998	4	1,8	2011	12	5,4
1999	4	1,8	2012	6	2,7
2000	2	0,9	2013	17	7,7
2001	7	3,2	2014	14	6,3
2002	5	2,3	2015	14	6,3
2003	7	3,2	2016	21	9,5
2004	2	0,9	2017	11	5,0
2005	7	3,2			
			Toplam	222	100

Tablo-1’de görüleceği üzere, Türkiye’de muhasebe standartlarını esas alan ilk tez çalışması 1987 yılında tamamlanmış ve konuya yönelik en fazla çalışma (24 adet = %10,8) 2010 yılında yapılmıştır. Ayrıca 2006 yılından sonra hazırlanan tez sayısında önceki yıllara göre önemli bir artış olmuştur. Bu durumun en önemli sebebi olarak 01.01.2005 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı uygulama zorunluluğunun başlaması ve bunun sonucunda da standartlara yönelik ilginin arttığı söylenebilir.

1987-2017 yılları arasında hazırlanan muhasebe standartlarına yönelik lisansüstü tez çalışmalarının yüksek lisans ve doktora düzeyinde dağılımları Tablo-2’de gösterilmiştir.

Tablo-2: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Türü

TEZ TÜRÜ	FREKANS	YÜZDE
YÜKSEK LİSANS	195	87,8
DOKTORA	27	12,2
TOPLAM	222	100

Tablo-2’de görüleceği üzere, muhasebe standartlarına yönelik lisansüstü çalışmalar en fazla (195 adet = %87,8) yüksek lisans düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Yapılan içerik analizi ile elde edilen veriler kapsamında muhasebe standartlarını konu alan yüksek lisans ve doktora tezlerinin hazırlanmasında katkısı bulunan tez danışmanlarının unvan açısından dağılımı Tablo-3’te sunulmuştur.

Tablo-3: Tezlerin Hazırlanmasına Katkıda Bulunan Danışmanların Unvanı

DANIŞMAN UNVANI	FREKANS	YÜZDE
PROF. DR.	116	52,3
DOÇ. DR.	62	27,9
Y. DOÇ. DR.	44	19,8
TOPLAM	222	100

Tablo-3’te görüleceği üzere, muhasebe standartlarına yönelik lisansüstü tezlerin yarısından fazlası (116 adet = %52,3) Prof. Dr. unvanına sahip öğretim üyelerinin danışmanlığında hazırlanmıştır.

Türkiye’de muhasebe standartlarına yönelik 1987-2017 yılları arasında hazırlanan lisansüstü tez çalışmalarının üniversiteler düzeyinde dağılımlarına Tablo-4’te yer verilmiştir.

Tablo-4: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite Adı	Fr	%	Üniversite Adı	Fr	%
Marmara Üniversitesi	60	27	Sakarya Üniversitesi	3	1,4
Gazi Üniversitesi	22	9,9	Hitit Üniversitesi	3	1,4
Okan Üniversitesi	15	6,8	Başkent Üniversitesi	3	1,4
İstanbul Üniversitesi	10	4,5	Celal Bayar Üniversitesi	3	1,4
Ankara Üniversitesi	7	3,2	Niğde Üniversitesi	3	1,4
Süleyman Demirel Ün.	7	3,2	Cumhuriyet Üniversitesi	3	1,4
Karadeniz Teknik Ün.	6	2,7	Çanakkale Onsekiz Mart Ün.	3	1,4
Dokuz Eylül Üniversitesi	5	2,3	Erciyes Üniversitesi	2	0,9
Uludağ Üniversitesi	4	1,8	Gaziantep Üniversitesi	2	0,9
Anadolu Üniversitesi	4	1,8	Türk Hava Kurumu	2	0,9
İstanbul Ticaret Üniversitesi	4	1,8	Yalova Üniversitesi	2	0,9
İstanbul Aydın Üniversitesi	4	1,8	Işık Üniversitesi	2	0,9
Selçuk Üniversitesi	4	1,8	Akdeniz Üniversitesi	2	0,9
Kocaeli Üniversitesi	4	1,8	Hacettepe Üniversitesi	2	0,9
Afyon Kocatepe Üniversitesi	4	1,8	Balıkesir Üniversitesi	2	0,9
İnönü Üniversitesi	3	1,4	Diğer	22	10,0
			Toplam	222	100

Tablo-4'te görüleceği üzere, konuya yönelik en fazla tez (60 adet = %27) Marmara Üniversitesi'nde hazırlanmıştır. Ayrıca Tablo 4'te diğer başlığı altında Yıldız Teknik, İstanbul Teknik, Gaziosmanpaşa, İzmir Ekonomi, Kadir Has, Pamukkale, Kafkas, Bilecik, Çukurova, Yüzüncü Yıl, Gediz, Kırıkkale, Koç, Adnan Menderes, Bozok, Toros, Bilkent, Dumlupınar, Zonguldak, Orta Doğu Teknik ve Dicle üniversiteleri yer almakta olup her birinde yalnızca birer tez hazırlanmıştır.

Muhasebe standartlarını konu alan tezlerin hazırlandığı üniversitelerin hukuki yapıları Tablo-5'te özetlenmiştir.

Tablo-5: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Hazırladığı Üniversitelerin Hukuki Yapısı

ÜNİVERSİTENİN HUKUKİ YAPISI	FREKANS	YÜZDE
DEVLET	184	82,9
VAKIF	38	17,1
TOPLAM	222	100

Tablo-5'te görüleceği üzere, muhasebe standartlarına yönelik tezlerin büyük bir çoğunluğu (184 adet = %82,9) devlet üniversitelerinde hazırlanmıştır. Türkiye'de 68'i vakıf olmak üzere toplam 180 adet üniversite bulunmaktadır. Bu sayılar dikkate alındığında devlet üniversitelerinin oranı %62 (112/180), vakıf üniversitelerinin oranı %38 (68/180) olarak hesaplanabilir. Dolayısıyla muhasebe standartlarına yönelik tezlerin çoğunluğunun devlet üniversitelerinde hazırlanmış olması, devlet üniversitelerinin çoğunlukta olması durumu ile de yakından ilişkili olabilir.

Elde edilen veriler çerçevesinde gerek devlet gerekse vakıf üniversitelerinde muhasebe standartlarına yönelik hazırlanan tezlerin bağlı olduğu enstitüler bazında özeti Tablo-6'daki gibidir.

Tablo-6: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Hazırladığı Enstitüler

TEZİN HAZIRLANDIĞI ENSTİTÜ	FREKANS	YÜZDE
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	219	98,6
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ	1	0,5
İŞLETME ENSTİTÜSÜ	1	0,5
BANKACILIK VE SİGORTACILIK ENSTİTÜSÜ	1	0,5
TOPLAM	222	100

Verilerin enstitü bazında istatistiki sunumunun gösterildiği Tablo-6'da en dikkat çekici husus, hazırlanan tezlerin neredeyse tamamına yakınının (219 adet = %98,6) sosyal bilimler enstitülerine bağlı olarak yapılmış olmasıdır. Ayrıca muhasebe standartları, sosyal ve beşeri alanı ilgilendiren bir konu olmasına rağmen hazırlanan tezlerden birinin fen

bilimleri enstitüsü kapsamında yapılması da dikkat çekici diğer önemli bir husustur. Bu çalışma, 2009 yılında Ankara Üniversitesi bünyesinde “Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarım İşletmelerinde Uygulanmasının Değerlendirilmesi” konulu doktora tez çalışmasıdır.

Muhasebe standartlarını konu alan tezlerin anabilim dallarına göre dağılımı Tablo-7’de gösterilmiştir.

Tablo-7: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Hazırlanmış Anabilim Dalları

ANABİLİM DALI	FREKANS	YÜZDE
İŞLETME	210	94,6
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ VE OTELCİLİK	1	0,5
MUHASEBE	1	0,5
AVRUPA ÇALIŞMALARI	1	0,5
BANKACILIK	1	0,5
MALİYE	2	0,9
TARIM EKONOMİSİ	1	0,5
İKTİSAT	1	0,5
SAĞLIK KURUMLARI İŞLETMECİLİĞİ	1	0,5
SERMAYE PİYASASI VE BORSA	1	0,5
ULUSLARARASI TİCARET VE FİNANSMAN	2	0,9
TOPLAM	222	100

Tablo-7’de de görüleceği üzere konuya yönelik tezlerin büyük bir çoğunluğu (210 adet = %94,6) işletme anabilim dalında hazırlanmıştır. Ayrıca sosyal bilimler dışında fen bilimleri enstitüsüne bağlı olarak tarım ekonomisi anabilim dalında da bir adet tezin sunulduğu görülmektedir.

Söz konusu tezlerin yazım dili açısından dağılımları ise Tablo-8’de gösterilmiştir.

Tablo-8: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Yazım Diline Göre Dağılımı

TEZİN HAZIRLANDIĞI DİL	FREKANS	YÜZDE
TÜRKÇE	205	92,3
İNGİLİZCE	15	6,8
ALMANCA	2	0,9
TOPLAM	222	100

Tablo-8’de görüleceği üzere, yazılan tezlerin çok azı (17 adet = %8,1) yabancı dilde yazılmıştır. Bu durum yazılan tezlerin uluslararası literatüre katkısının sınırlı olmasına neden olmaktadır.

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi’ne kayıtlı muhasebe standartlarını konu alan tezlerin erişim durumu açısından dağılımları Tablo-9’da özetlenmiştir.

Tablo-9: Muhasebe Standartlarına Yönelik Tezlerin Erişim (İzin) Durumu

ERİŞİM (İZİN) DURUMU	FREKANS	YÜZDE
İZİNSİZ	57	25,7
İZİNLİ	165	74,3
TOPLAM	222	100

Tablo-9’dan da anlaşılacağı üzere konuya yönelik tezlerin ¼’üne (57 adet = %25,7) erişim imkânı açısından izin verilmemiştir. Türkiye’de Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı’nın verdiği izinle birlikte lisansüstü tezlerin bir yayınevi tarafından yayımlama sürecinde olması veya patent başvurusunda bulunulması gibi durumlarda, erişime açılması en fazla 3 yıl süreyle ertelenebilmektedir (YÖK Tez Teslim Kılavuzu, 2018). Bu durum tez içeriğine ulaşamaması nedeniyle konuyla ilgilenen kesimlerin bilgi ihtiyacını karşılayamamaktadır.

Erişim durumu açısından izinli tezlerin detaylı incelenmesi sonucunda ise hazırlanan tezlerle ilgili dikkat çekici sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlardan ilki Yüksek Lisans ve Doktora düzeyinde standartlara yönelik tez

konularının dağılımlarıdır. Söz konusu dağılım sonuçları Tablo-10'da gösterilmiştir.

Tablo-10: Yüksek Lisans ve Doktora Düzeyinde Standartlara Yönelik Tez Konularının Dağılımı

ÇALIŞILAN STANDART	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	TOPLAM
STANDARTLAR İLE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	8	0	8
TMS 12: GELİR VERGİLERİ	9	0	9
TMS 1: FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	2	1	3
STANDARTLARIN UYGULANABİLİRLİĞİ, OLUŞUM SÜRECİ	17	4	21
IAS 22 / TFRS 3: İŞLETME BİRLEŞMELERİ	7	1	8
TMS 27: KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR	4	0	4
TMS 41: TARIMSAL FAALİYETLER	6	4	10
TMS 17: KİRALAMA İŞLEMLERİ / FİNANSAL KİRALAMA	6	0	6
TMS 23: BORÇLANMA MALİYETLERİ	8	0	8
STANDARTLARA YÖNELİK GENEL BİLGİLER	3	0	3
STANDARTLAR KAPSAMINDA DEĞERLEME	10	1	11
TMS 28: İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR	3	0	3
TMS 34: ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	1	0	1
TMS 18: HASILAT	10	1	11
TMS 37: KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	2	1	3
BAŞKA ÜLKE UYGULAMALARININ STANDARTLA KARŞILAŞTIRILMASI	2	0	2
TMS 2: STOKLAR	20	1	21
TMS 7: NAKİT AKIŞ TABLOLARI	3	0	3
TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR	22	0	22
TMS 20: DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI	4	0	4

TMS 38: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	16	2	18
TMS 11: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	12	1	13
TMS 21: KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	6	0	6
TMS 40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	2	0	2
TFRS 6: MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	2	0	2
TMS 32: FİNANSAL ARAÇLAR SUNUM	10	0	10
TMS 39: FİNANSAL ARAÇLAR MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME	10	0	10
TMS 36: VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	2	0	2
TMS 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	2	2	4
TMS 24: İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	1	0	1
TMS 10: RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR	1	0	1
TMS 26: EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA	0	2	2
TFRS 2: HİSSE BAZLI ÖDEMELER	0	2	2
TFRS 13: GERÇEĞE UYGUN DEĞER	0	1	1
TFRS 7: FİNANSAL ARAÇLAR AÇIKLAMALAR	1	0	1
TFRS 9: FİNANSAL ARAÇLAR	1	0	1
TOPLAM	213	24	237

Muhasebe ve finansal raporlama standartları kapsamında hazırlanan tezlerde yalnızca bir standardın incelendiği çalışmaların yanı sıra **birden fazla standardı konu alan çalışmalar da yapılmıştır**. Bu durum, genellikle, bir konuya (örneğin amortismanlar, insan kaynakları faaliyetleri, çevre muhasebesi gibi) yönelik düzenlemeler içeren standartların aynı çalışmada birlikte değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu açıklamalar çerçevesinde Tablo 10'daki bilgilere göre "Standartların Uygulanabilirliği, Oluşum Süreci" ve "TMS 41: Tarımsal Faaliyetler" doktora; "TMS 2: Stoklar" yüksek lisans düzeyinde en fazla işlenen konulardır.

Yüksek lisans ve doktora düzeyinde hazırlanan tezlerde zaman içinde standartlara yönelik işlenen konularda değişimler olmuştur. Bu değişimler Tablo-11'de gösterilmiştir.

Tablo-11: Lisansüstü Tezlerde Zaman İçinde Standartlara Yönelik İşlenen Konular

ÇALIŞILAN STANDART	2006 ÖNCESİ	2006 - 2010	2011 - 2015	2015 SONRASI	TOPLAM
Standartlar ile Mevcut Muhasebe Sistemin Karşılaştırılması	3	5	0	0	8
TMS 12: Gelir Vergileri	1	2	3	3	9
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	1	1	0	1	3
Standartların Uygulanabilirliği ve Oluşum Süreci	0	5	12	4	21
IAS 22 / TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	1	3	2	2	8
TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	0	1	1	2	4
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	1	5	8	8	22
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	5	6	6	18
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	0	3	3	4	10
TMS 17: Kiralama İşlemleri / Finansal Kiralama	0	4	2	0	6
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	0	4	3	1	8
TMS 32: Finansal Araçlar Sunum	1	5	3	1	10
TMS 39: Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme	1	5	3	1	10
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	1	2	0	0	3
TMS 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	1	1	0	1	3
Standartlara Yönelik Genel Bilgiler	1	2	0	0	3
Standartlar Kapsamında Değerleme	1	5	3	2	11
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama	0	1	0	0	1
TMS 18: Hasılat	0	4	3	4	11
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	0	1	0	2	3
Başka Ülke Uygulamalarının Standartla Karşılaştırılması	0	1	1	0	2
TMS 2: Stoklar	0	6	9	6	21

TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	0	2	2	2	6
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	0	1	3	9	13
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	0	1	1	0	2
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	0	1	1	2	4
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	0	1	0	0	1
TMS 10: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	0	1	0	0	1
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması	0	0	2	2	4
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0	0	1	1	2
TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	0	0	0	2	2
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	0	0	1	1	2
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	0	0	1	1	2
TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer	0	0	0	1	1
TFRS 7: Finansal Araçlar Açıklamalar	0	0	0	1	1
TFRS 9: Finansal Araçlar	0	0	0	1	1
Toplam	14	78	74	71	237

Tablo-11’de de görüleceği üzere; 2006 öncesi dönemde, “Standartlar ile Mevcut Muhasebe Sistemin Karşılaştırılması”; 2006-2010 arası dönemde “TMS 2: Stoklar”, 2011-2015 arası dönemde “Standartların Uygulanabilirliği ve Oluşum Süreci”; 2015 sonrası dönemde ise “Maddi Duran Varlıklar” standardı, üzerinde en çok çalışılan tez konuları arasındadır.

Tablo-12: Muhasebe Kayıt Durumunun Tez Düzeyinde Dağılımı

MUHASEBE KAYDI	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	TOPLAM
VAR	108	12	120
YOK	42	3	45
TOPLAM	150	15	165

Tablo-12’de gösterilen veriler kapsamında gerek yüksek lisans gerekse doktora tezlerinin büyük bir çoğunluğu, muhasebe standartlarında yer alan teorik düzenlemelerin pratikte uygulanabilirliğine yönelik muhasebe kayıtları içermektedir. Söz konusu kayıtlarda kullanılan hesap adlarının bir kısmı hâlihazırda yürürlükte olan Tek Düzen Hesap Planı’nda yer alırken bir kısmı ise hesap planına öneri niteliğinde yeni hesap adlarını içermektedir.

Tablo-13: Araştırma Mevcudiyetinin Tez Düzeyinde Dağılımı

ARAŞTIRMA	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	TOPLAM
VAR	21	6	27
YOK	129	9	138
TOPLAM	150	15	165

Tablo-13’te de görüleceği üzere muhasebe (finansal raporlama) standartlarına yönelik erişime açık olan tezlerin yalnızca 27 tanesinde araştırma yapılmıştır. Yapılan sınırlı sayıdaki bu araştırmanın yöntem ve kapsam açısından dağılımları ise Tablo-14’te gösterilmiştir.

Tablo-14: Araştırmaların Yöntem ve Kapsamı

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	FREKANS	YÜZDE
ANKET	15	55,6
NİTEL ARAŞTIRMA	12	44,4
TOPLAM	27	100
ARAŞTIRMA KAPSAMI	Frekans	Yüzde
MESLEK MENSUPLARI	11	40,7
BİST / İMKB’YE KAYITLI İŞLETMELER	12	44,4
DİĞER	4	14,9
TOPLAM	27	100

Tablo-14’te yer alan bilgilere göre, yapılan araştırmalarda veri toplama yöntemi olarak en fazla anket yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmaların kapsam açısından çoğunluğunu borsaya kayıtlı işletmeler oluşturmaktadır. Kapsam açısından diğer başlığı altında ise; Antalya

yöresinde konaklama alanında faaliyet gösteren bir işletme, Afyonkarahisar’da faaliyet gösteren bir mermer işletmesi, ISO 500 içinde yer alan bir işletme ile bir belediye yer almaktadır. Anket yönteminin çoğunlukla tercih edildiği çalışmalarda genellikle “Standartların Uygulanabilirliği ve Algılanması” ile ilgili durum değerlendirmesinin yapıldığı görülmektedir.

Gerek anket gerekse içerik analizine dayalı olarak elde edilen veriler kapsamında araştırmalarda yapılan analizlerin dağılımları Tablo-15’te gösterilmiştir.

Tablo-15: Araştırmalarda Kullanılan Analiz Türleri

ANALİZ TÜRÜ	FREKANS	YÜZDE
FREKANS ANALİZİ	17	41,5
T TESTİ	4	9,8
VARYANS ANALİZİ	5	12,2
SÖZEL BİLGİLER	3	7,3
REGRESYON ANALİZİ	2	4,9
ANOVA TESTİ	4	9,8
KORELASYON ANALİZİ	3	7,3
PANEL VERİ ANALİZİ	1	2,4
FAKTÖR ANALİZİ	1	2,4
MANN-WHİTNEY TESTİ	U	1
TOPLAM	41	100

Araştırmalarda konuların niteliğine uygun olarak birden fazla analiz türü kullanılabilir. Ayrıca içerik analizinin yöntem olarak benimsendiği bazı araştırmalarda da yalnızca sözel bilgiler yer alabilmektedir. Bu bağlamda Tablo-15’ten de anlaşıldığı üzere araştırmalarda en fazla tercih edilen analiz türünün frekans analizi olduğu anlaşılmaktadır.

Çalışmanın konusu kapsamında yapılan tezlerin sayfa sayısına göre dağılımları Tablo-16’da gösterilmiştir.

Tablo-16: Lisansüstü Tezlerin Sayfa Sayısına Göre Dağılımı

SAYFA SAYISI	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA	TOPLAM
50-100 ARASI	13	0	13
101-150 ARASI	58	0	58
151-200 ARASI	49	2	51
201-250 ARASI	18	5	23
251-300 ARASI	7	7	14
300'DEN FAZLA	5	1	6
TOPLAM	150	15	165

Tablo-16'da görüleceği üzere, lisansüstü tezlerin çoğunluğu (58 adet) 101-150 sayfa aralığında olan yüksek lisans tezlerinden oluşmaktadır. Doktora tezlerinin tamamı ise 150 sayfanın üzerindedir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi'nden elde edilen veriler çerçevesinde 1987-2017 dönemini kapsayan otuz bir yıllık süre içerisinde Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda hazırlanan lisansüstü tez çalışmalarına yönelik nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesine bağlı içerik analizi yapılmıştır.

Yapılan araştırmanın neticesinde, muhasebe (finansal raporlama) standartlarına yönelik ilk tez çalışmasının (doktora) 1987 yılında tamamlandığı, en fazla çalışmanın (24 adet = %10,8) 2010 yılında yapıldığı, özellikle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama zorunluluğunun başlaması ile birlikte 2006 yılından sonra hazırlanan tez sayısında önceki yıllara göre önemli bir artış olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmanın diğer bir sonucu olarak, lisansüstü çalışmaların en fazla (195 adet = %87,8) yüksek lisans düzeyinde gerçekleştirildiği ve yarıdan fazlasının (116 adet = %52,3) Prof. Dr. unvanına sahip öğretim üyelerinin danışmanlığında hazırlandığı, sayı itibarıyla en fazla tez çalışmasının devlet üniversitelerinde (184 adet = %82,9) ve özellikle Marmara Üniversitesi'nde (60 adet = %27) yapıldığı, tezlerin neredeyse

tamamına yakınının (219 adet = %98,6) sosyal bilimler enstitüleri bünyesinde ve işletme anabilim dallarında (210 adet = %94,6) hazırlandı belirlenmiştir.

Çalışmada Türkiye’de yazılan lisansüstü tezlerin çok azının (17 adet = %8,1) yabancı dilde hazırlandığı görülmüş, bu durumun uluslararası literatüre katkı bakımından sınırlayıcı bir unsur olduğu düşünülmüştür. Yine Türkiye’de muhasebe (finansal raporlama) standartlarına yönelik hazırlanan tezlerin ¼’üne (57 adet = %25,7) erişim imkânı açısından izin verilmediği görülmüştür. Tezlere belirli bir süre için erişimin kısıtlanması, güncel bir çalışma alanı olan muhasebe (finansal raporlama) standartları konularına ilgi duyan araştırmacıların bilgi ihtiyacını -sınırlı bir süre için olsa dahi- zamanında karşılayamamasına sebep olabilecektir.

Hazırlanan tezlerin konu itibarıyla incelenmesinin neticesinde, “Standartların Uygulanabilirliği, Oluşum Süreci” ve “TMS 41: Tarımsal Faaliyetler” konuları doktora düzeyinde; “TMS 2: Stoklar” konusu yüksek lisans düzeyinde en fazla işlenen konular arasında olduğu tespit edilmiştir. Ancak hazırlanan tezlerde zaman içinde standartlara yönelik işlenen konularda değişimler olmuş 2015 yılı sonrası dönemde “Maddi Duran Varlıklar” standardı, üzerinde en çok çalışılan tez konuları arasında yer almıştır.

Çalışmada, Türkiye’de muhasebe (finansal raporlama) standartları konularında hazırlanan tezlerin büyük bir çoğunluğunun muhasebe kaydı içerdiği, bir kısmında muhasebe kayıtlarının mevcut hesap planına uygun yapıldığı, bir kısmında ise mevcut hesap planına öneri niteliği taşıyan yeni hesaplar kullanıldığı belirlenmiştir.

Hazırlanan lisansüstü tezlerden erişime açık olanların yalnızca 27 tanesinde araştırma yapıldığı, veri toplama yöntemi olarak en fazla anket yönteminin tercih edildiği, en fazla tercih edilen analiz türünün ise frekans analizi olduğu görülmüştür.

KAYNAKÇA

Alkan, Gönül (2013), “Araştırmacıların UFRS Alanına Bilimsel Katkıları: UFRS Konusunda Yapılan Lisans Üstü Tezlere İlişkin Bir Araştırma”, *III. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu*.

Alkan, Gönül, (2014), “Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64: 41-52.

Benligiray, Serap (2009), “Türkiye’de İnsan Kaynakları Yönetimi Alanında Yapılan Lisansüstü Tezler ve Bu Tezlerde İncelenen Temaların Analizi: 1983-2008 Dönemi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1): 167-197.

Çelik, Nermin (2016), “Yenilikçilik Konusunda Yapılan Doktora Tezlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 2(1): 29-42.

Doğru, Mustafa, Gençosman, Tuna, Ataalkın, Ayşe Nur ve Şeker, Fatih (2009), “Fen Bilimleri Eğitiminde Çalışılan Yüksek Lisans ve Doktora Tezlerinin Analizi”, *Türk Fen Eğitimi Dergisi*, 9(1): 49-64.

Erdoğan, Feray Uğur ve Çağiltay, Kürşat (2009), “Türkiye’de Eğitim Teknolojileri Alanında Yapılan Master ve Doktora Tezlerinde Genel Eğilimler”, *Akademik Bilişim’09 - XI. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri*, 389-393.

Gül, İsa, Yeşiltaş, Aysun ve Keklik, Belma (2015), “Sağlık Yönetimi Lisansüstü Programlarında Yapılan Tezlerin Profili”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(13): 231-244.

Güngörmüş, Ali Haydar (2016), “Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yazılan Yüksek Lisans ve Doktora Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25: 347-362.

Karadağ, Engin (2009), “Eğitim Bilimleri Alanında Yapılmış Doktora Tezlerinin Tematik Açısından İncelenmesi”, *Ahi Evran Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 10(3): 75-87.

Nergiz, Hatice Güçlü (2014), “Türkiye’de Lisansüstü Turizm Tezlerinin Bibliyometrik Profili (1990-2013)”, *VII. Lisansüstü Turizm Öğrencileri Araştırma Kongresi*.

Şimşek, Hüseyin (2009), “Eğitim Tarihi Araştırmalarında Yöntem Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 42(1), 33-51.

Tatlı, Seray ve Adıgüzel, Oktay Cem (2012), “Türkiye’deki Lisansüstü Karşılaştırmalı Eğitim Tezlerinin Çok Boyutlu Bir İncelemesi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1): 143-150.

Tosunoğlu, Büşra ve Çam, Alper Veli (2016), “Türkiye’de Maliyet Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 7(15): 145-155.

Weber, Robert Philip (1990), *Basic Content Analysis*, 2nd Ed., California: Sage Publications.

Yıldırım, Ali ve Şimşek, Hasan (2008), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

YÖK - Yüksek Öğretim Kurulu Tez Teslim Kılavuzu: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezTeslimKilavuz.jsp>, Erişim Tarihi: 21.01.2018.

ÜNİVERSİTELERDE FAALİYET MALİYETLERİNİN AKADEMİK ZAMAN MUHASEBESİ ARACILIĞI İLE HESAPLANMASI*

Doç. Dr. Ahmet Cemkut BADEM^a

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

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 24-54

ÖZ

Avrupa Üniversiteler Birliği (EUA-European University Association), Avrupa için güçlü üniversiteler hedefi ve Avrupa Birliği 7. Çerçeve Programı çerçevesinde “Avrupa üniversitelerinin modernizasyon çalışmaları- Tam Maliyetleme” adı altında (EUIMA-European Universities Implementing Their Modernisation Agenda- Full Costing) bir uygulama projesi başlatmış, proje Avrupa Üniversiteler Birliği internet sayfasında üniversitelerin tüm faaliyetlerinin ve araştırmalarının tam maliyetlerinin en iyi şekilde belirlenmesine yardım edecek çalışmalar projesi” şeklinde tanımlanmıştır (www.eua.be).

Bu makalenin amacı üniversitelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanabilmesi için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemine uygun olarak gerçekleştirilebilecek maliyet hesaplamasına örnek oluşturmaktır. Hesaplama yönteminin eksik, geliştirilebilir, hatalı yönleri olabilmekle birlikte, güdülen asıl amaç, faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması gereğine dikkat çekebilmek ve Türkiye üniversitelerinde, birçok Avrupa üniversitesinde gerçekleştirilen FTM uygulamasının farkındalığını oluşturmaya katkı sağlamaktır.

Anahtar Sözcükler: Üniversitelerin Faaliyet Maliyetleri, Akademik Zaman Muhasebesi, Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

JEL Kodları: M410, M497.

CALCULATION OF ACTIVITY COSTS IN UNIVERSITIES THROUGH ACADEMIC TIME ACCOUNTING

ABSTRACT

The EUA-European University Association has launched an implementation project under the name "European Universities Implementing Their Modernization Agenda" (EUIMA-European Universities) under the framework of the 7th Framework Programme of the European Union for the strongest universities in Europe. The project is described on the web site of the European Union of Universities as "a project that will help to determine the full cost of all the activities of universities and their research"(www.eua.be).

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, E-posta: cembadem@kocaeli.edu.tr, ORCID: [http:// orcid.org/ 0000-0001-5691-5742](http://orcid.org/0000-0001-5691-5742) (Sorumlu yazar; Correspondent author)

The purpose of this article is to form an example of the cost calculation that can be carried out in accordance with the Activity Based Costing (ABC) methodology in order to calculate the full costs of the activities carried out in the universities. Although the calculation method may be incomplete, improvable, and misleading, the main motive is to draw attention to the calculation of the costs of the activities and to contribute to the awareness of ABC implementation at many European universities in Turkish Universities.

Keywords: Activity Costs of Universities, Academic Time Accounting, Time Based Activity Based Costing Method.

JEL Codes: M410, M497.

1. GİRİŞ

Avrupa Üniversiteler Birliği (EUA-European University Association), Avrupa için güçlü üniversiteler hedefi ve Avrupa birliği 7. Çerçeve Programı çerçevesinde “Avrupa üniversitelerinin modernizasyon çalışmaları- Tam Maliyetleme” adı altında (EUIMA- European Universities Implementing Their Modernisation Agenda- Full Costing) bir uygulama projesi başlatmış, 2008 yılından itibaren birçok ülkede bu uygulama için çalıştaylar düzenlenmiştir.

Başlangıç çalıştaylarında bu çalışma birçok üniversitede araştırma projelerinin tam maliyetlerinin hesaplanması olarak anlaşılmış ve bu yönde çalışmalar yapılmış ancak daha sonra süreç üniversitelerde tüm faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanması noktasına gelmiştir.

Nihayetinde proje Avrupa Üniversiteler Birliği internet sayfasında “üniversitelerin tüm faaliyetlerinin ve araştırmalarının tam maliyetlerinin en iyi şekilde belirlenmesine yardım edecek çalışmalar projesi” şeklinde tanımlanmıştır (www.eua.be).

Çalışmanın ikinci bölümünde üniversitelerde maliyet bilgisinin önemi üzerinde durulmuş, üçüncü bölümde tam maliyetleme kavramı faydaları, Avrupa ve Türkiye uygulamaları ve hesaplama yöntemi açısından incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümle üniversite faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında akademik zaman muhasebesi yoluyla hesaplama önerisi geliştirilmiştir.

2. ÜNİVERSİTELER AÇISINDAN MALİYET BİLGİSİNİN ÖNEMİ

Avrupa Üniversitelerinde çeşitli nedenlerle tam maliyetleme uygulamasına geçilmiştir. Bu nedenler aşağıda kısaca özetlenmiştir (Estermann, 2010);

- Küreselleşme neticesinde artan yüksek öğretim ve araştırma faaliyetleri,

- Artan nüfus neticesinde yüksek öğretim talebinde artış,
- Ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde üniversitelerden talep edilen araştırma projelerinde artış
- Üniversitelerin araştırma ve eğitim maliyetlerinde artış,
- Avrupa ülke ekonomilerinde baş gösteren ve uzun dönemdir devam eden ekonomik durgunluktan kaynaklı kamu harcamalarında zorunlu azalış ve bunun yükseköğretime yansımaları

Yukarıda sayılan nedenlerden sonucusu birçok ülke ekonomisinde kamu harcama türlerinin sorgulanmasını gerektirmiştir. Litvanya, İtalya, Yunanistan, İngiltere, İrlanda, Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti gibi ülkelerde yükseköğretim harcamalarında önemli bütçe kesintileri yapılmıştır (Estermann, 2010). Yükseköğretimde bu kaynak daralması maliyetlerin sorgulanmasını ve faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesini gerektirmiş, finansal sürdürülebilirliğin sağlanması için birçok üniversite muhasebe sistemlerini yenileyerek, etkin maliyet muhasebesi araçlarını kullanmaya başlamıştır.

Tam maliyetleme anlayışı üniversitelere tüm faaliyetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması olanağını sunarak maliyet bilincinin oluşturulmasına katkı verecek ve faaliyetlerin gerektireceği fonların sağlanmasında fon sağlayıcılara gerçek bilginin iletilmesini sağlayacak, böylece finansal sürdürülebilirlik hedefi gerçekleştirilecektir. Tam maliyetleme anlayışı üniversitelere hangi kanallara nasıl harcama yaptıklarını gösterme şansını vererek faaliyetlerin gerçek maliyetlerini şeffaf bir şekilde hesaplamak suretiyle başta devlet olmak üzere fon sağlayıcılarla üniversite arasında hesap verilebilirlik ilişkisinin güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte tam maliyetleme anlayışı eğitim ve araştırma gibi farklı faaliyetlerin fiyatlama kararlarına düzgün bir veri tabanı oluşturmak suretiyle üniversitelerin bu alanlarda ilişki kurdukları kişi ve kuruluşlarla pazarlık pozisyonunun güçlenmesine yardımcı olacaktır. Bununla birlikte bu anlayış üniversitelerin stratejik hedef, vizyon ve misyonlarının gerçekleştirilmesi noktasında ihtiyaç duyulan maliyet bilgisi veri tabanı gereksinimini de karşılamış olacaktır (Esterman & Claeys-Kulik, 2013: 9).

Yükseköğretimde tam maliyet yöntemi uygulamasında “Tam Maliyetleme” kavramı terminolojik olarak birçok farklı unsurdan etkilenilmiştir. Bunlar özellikle Avrupa birliği 6. ve 7. çerçeve programları, maliyet ve yönetim muhasebesi teorileri, İngiltere TRAC uygulamasıdır (EUA, 2008: 6-7)

Aslında üniversitelerde eğitim, araştırma ve diğer faaliyetlerin tam maliyetinin hesaplanmasında kapsam oldukça geniş tutulmuş, neredeyse

üniversite bünyesinde harcanan tüm parasal değerlerin bir şekilde bu faaliyetlere yüklenmesi gereği üzerinde durulmuştur. Burada katılan fedakârlıklar ve tüketilen değerlerin doğrudan hizmet üretim faaliyetine etki edip etmediklerinden ziyade dolaylı yoldan da olsa faaliyetlere bir şekilde yüklenmesi önemlidir.

Üniversiteler açısından maliyet bilgisi, araştırma projelerinin fiyatlandırılması, eğitim harçlarının belirlenmesi, yeni eğitim programlarının açılması eğitim, araştırma ve diğer hizmetlerin üretim maliyetlerinin kontrolü gibi çeşitli amaçlar için stratejik hedefler doğrultusunda kullanılabilir (Bknz, Badem, 2014: 34-36.)

3. TAM MALİYETLEME (FULL COSTING) KAVRAMI

3.1. Tam Maliyetleme Kavramı ve Uygulama Amaçları

Üniversitelerde kullanılan tam maliyet yönteminin terminolojisinden kastedilen araştırma faaliyetleri de dahil birbirinden ayrılabilir tüm üniversite faaliyetlerinin doğrudan ve dolaylı maliyetlerini belirlemek, hesaplamak ve bunları faaliyetlere dağıtmaktır. Tam maliyetleme yöntemi kullanılırken birçok üniversitenin faydalandığı araç faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir. Aslında bu amaç için sadece faaliyet tabanlı maliyet yöntemi de gerekli değildir. Tam maliyet felsefesinde başka hesaplama yöntemleri de kullanılabilir (Lutlisky & Dragija, 2012: 38).

“Full Costing” uygulamasının amaçları genel olarak aşağıda özetlenmiştir (Esterman & Claes-Kulik, 2013: 9);

- Finansal sürdürülebilirliği geliştirmek,
- Şeffaflığı artırmak,
- Üniversitelerin pazarlık pozisyonunu güçlendirmek,
- Üniversitelerde stratejik yönetim anlayışını sağlamak.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için üniversitelerde üst yönetim düzeyinde kapsamlı bir uyum kesinlikle gerekli kilit faktörlerden birisi olmakla birlikte alt yönetim ve personel düzeyinde sistemin gerekliliğine duyulan güven ve inanç, devletin ve fon sağlayıcı diğer birimlerin verecekleri destekler de sistemi başarıya ulaştıracak kilit faktörlerdendir. Bununla birlikte farklı üniversite uygulamalarında tekdüzelik sağlanamamakla birlikte bunun üniversitelerin kurumsal profil ve yapı farklılıklarından kaynaklandığı belirlenmiş, dolayısıyla her üniversitenin kendi profiline uygun sistemi geliştirmede özgür olması gerektiği kanısı yaygınlaşmıştır. (Esterman & Claes-Kulik, 2013: 9);

3.2. Tam Maliyetleme Uygulamasının Faydaları

Tam maliyetleme uygulamasının hem üniversitelere, hem ulusal hükümetlere hem de Avrupa bütünleşme politikalarına faydası olacağı düşünülmektedir. Yöntemin üniversiteler için faydaları;

- Faaliyetlerin analizi ve maliyetlemesi için daha sistematik bir yaklaşım sunma,
- İç kaynak tahsisi konusunda daha verimli davranılmasını sağlama,
- Yatırım kararlarının alınması noktasında stratejik karar alma mekanizmalarının gelişimine katkı verme,
- Fiyatlama ve pazarlık kabiliyetlerinin artırılması noktasında tüm maliyetleri dikkate alarak finansal sürdürülebilirliğe katkı sağlama

olarak sıralanabilir (EUA, 2008, 40; Esterman & Pruvot, 2011: 12).

Hem ulusal hükümetler hem de Avrupa bütünleşme politikaları açısından tam maliyetleme uygulaması özellikle hesap verebilirliğin sağlanması için hayati öneme sahiptir. Yöntemin üniversitenin ihtiyaç duyacağı kaynakların toplam tutarını tam maliyet anlayışı içinde güvenilir olarak belirlemesi sayesinde hükümetlerin kaynak tahsis işlemleri de kolaylaşacaktır. Bununla birlikte üniversitelerde oluşturulacak sağlıklı maliyetleme sistemlerinin karşılaştırmalı değerlendirmeleri (benchmarking) sayesinde hükümetler, yüksek öğretim dışında kalan hizmet noktalarında da aynı anlayışın tesisi yoluyla kaynakların etkin tahsis ve kullanımını şansını yakalamış olacaklardır (Esterman & Pruvot, 2011: 12).

3.3. Tam Maliyetleme (Full Costing) Uygulama Zorlukları

Tam maliyetleme uygulaması konusunda kurum içi ve kurum dışı birçok engelle karşılaşılmakta, bunlardan bazıları uygulamayı engellememekte ancak süreci uzatıp uygulama kalitesini zayıflatmaktadır (EUA, 2008: 44). Aslında uygulamaya giden sürecin araştırma projelerinin ya da faaliyetlerin maliyet hesabını yapan finansal bir mesele olmadığını, sürecin kurum içi ve kurum dışı kültürel bir değişim gerektirdiğini ve bu anlamda kurumsal ve kamusal üst yönetim düzeyinde desteklenmesinin zorunlu olduğunu belirtmek gerekir (Espinasse, 2010a).

Tabii ki tam maliyet uygulamasının bir anlayış olarak üniversitelere yerleştirilmesi noktasında, üniversitelerin neredeyse Everest Dağı büyüklüğünde zorlukla karşılaşacaklarını da dikkate almak gerekir. Üniversiteler doğaları gereği maliyet ve yönetsel kontrol gibi kural ve

kısıtlamalara yatkın değillerdir. Oldukça kesin bir ifade ile söylemek gerekir ki öğretim üyeleri, faaliyetlerinin faydası ile maliyetleri arasında bağlantı kuran çalışmaları her koşulda küçümseyen tavırlarla karşılayacaklardır (Granof vd, 2000: 10) .

Tam maliyetleme uygulamasında karşılaşılabilecek kurum içi engeller aşağıda sıralanmıştır (Esterman, 2010);

- Değişime ve yeni yönetsel kontrol yaklaşımlarına karşı gösterilen dirençler,
- Akademik zaman muhasebesinden duyulan endişeler,
- Üst yönetim mutabakatının eksikliği,
- Yetersiz kurum içi iletişim,
- Ademi merkezi yapılanmanın oluşturabileceği engeller

Tam maliyetleme uygulamasında karşılaşılabilecek kurum dışı engeller aşağıda sıralanmıştır (Esterman, 2010);

- Yöntemin uygulanmasında gerekli görülen hükümet desteğinin olmayışı,
- İlgili taraflar arasında güven eksikliği,
- Özerklik eksikliği ve diğer yasal engeller,
- Karmaşıklık riski,
- Düşük maliyet kültürü/ kısıtlanmış pazarlar ve fiyatlama

Genel olarak ifade edildiği gibi tüm kurumlarda kurumsal yönetim bazlı yeni yönetim yaklaşımlarına karşı kurum içi personelden bir direnç beklenmektedir. Sistem ve yöntem değişikliklerine karşı personelden kaynaklanan bu direnci kırmak için üniversitelerde özellikle akademik personelle açık, doğru kurgulanmış ve yoğun iletişim stratejilerine gereksinim duyulur. EUA'nın gerçekleştirdiği üniversite çalıştaylarında üzerinde en çok durulan direnç konusu bu olmuştur (EUA, 2008: 44). Yöntemin tanıtım sürecinde akademik personelin faaliyet zamanlarının belirlenmesi ve elektronik ortama kendileri tarafından işlenmesi gereği karşı direncin temel sebebi olmaktadır. Akademik personel bu verilerin oluşturulmasını akademik özgürlüklerle bağdaştıramamakta kendisini gizli bir performans denetimine tabi tutulmuş ya da çıkacak sonuçlara göre tutulacak zannetmektedir. Bazı Avrupa ülkelerinde anayasal kurallara aykırı duran zaman muhasebesi uygulamasından dolayı üniversitelerin tam maliyetleme uygulamasına geçişleri zorlaşmıştır(EUA, 2008: 44-45).

Tam maliyetleme uygulamasını verimli bir şekilde hayata geçirebilmek için dikkat edilmesi gereken başarı unsurlarından ilki tüm ilgili tarafların desteğinin alınmasıdır. Yöntem üzerinde üniversitelerin, kamu otoritesinin ve diğer fon sağlayan birimlerin uyumlu yaklaşımları, yöntemin geliştirilme ve uygulama sürecini kolaylaştıracaktır (Esterman & Pruvot, 2011: 17). Tam maliyetleme uygulamasının geliştirilmesinde gerekli başarı unsurlarından bir diğeri üniversite üst yönetiminin kararlılığı ve etkin iletişim tekniklerinin kullanılmasıdır. Uygulamanın amaçlarının açık ve net olarak belirlenmiş olması stratejik noktalardan birisidir. Üst yönetim düzeyinde oluşturulan komisyon uygulama amaçları konusunda tam bilgi sahibi olmalıdır (Esterman & Pruvot, 2011: 21). Tam maliyetleme uygulamasında üst yönetim uyumunun sağlanmasında Portekiz Coimbra Üniversitesi güzel bir örnek oluşturmuştur. Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı 2000 yılında stratejik yönetim aracı olarak belirlenmiş, süreç boyunca hiçbir dış destek sağlanmadan tamamen rektör, rektör yardımcısı ve fakülte dekanlarının uyumlu çalışmaları neticesinde ve tabii ki üniversitenin güçlü finansman yapısı sayesinde başarılı sonuçlar alınmıştır (Martins, 2011).

3.4. Avrupa ve Türkiye’de Tam Maliyetleme Çalışmaları

EUA’nın gerçekleştirdiği çalışmalar neticesinde yapılan tespitlere göre full costing uygulama düzeyi ile ilgili üye ülkeler üç gruba ayrılmıştır (EUA, 2008, 31);

Tablo-1: Avrupa Üniversiteleri Tam Maliyet Yöntemi Uygulama Düzeyleri

Gruplar	Uygulama Düzeyleri	Üniversiteler
Grup A	Ya üniversitelerde bütünüyle ya da önemli düzeydeki birimlerde Full Costing Yöntemi geliştirilmiş ve uygulanmaktadır.	Liverpool Üniversitesi (İngiltere), Birmingham Üniversitesi (İngiltere), Trinity Koleji Dublin (İrlanda), Twente Üniversitesi (Hollanda), Coimbra Üniversitesi (Portekiz)
Grup B	Full Costing Yöntemi Gelişme aşamasında ve birçoğunda zaman belirleme şekilleri uygulamaya eklenmiş durumdadır.	Uppsala Üniversitesi (İsveç), NUI Galway (İrlanda), Friedrich Alexander Üniversitesi Nuremberg (Almanya), Graz Teknoloji Üniversitesi (Avusturya), III. Carlos Üniversitesi Madrid (İspanya)
Grup C	Yöntem ve dolaylı maliyetlerin faaliyetlere dağıtılması geliştirme aşamasında, fakat zaman belirleme ile ilgili çalışmalarında tereddüt edenler var.	Tartu Üniversitesi (Estonya), Tomas Bata Üniversitesi (Çek Cumhuriyeti), Işık Üniversitesi, Ankara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Kadir Has Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi (Türkiye), Varşova Üniversitesi (Polonya)

Kaynak: (EUA, 2008,31) (Üniversite örnek uygulama yöntemleri için Bknz: Badem, 2014, 50-61)

EUIMA Full Costing (Tam Maliyetleme Projesi) ilk kez İTÜ Mimarlık Bölümü Öğretim Üyesi tarafından YÖK (Yüksek Öğretim Kurulu) Başkanlığı ile paylaşılmış, dönemin YÖK Başkanı projeye katılmanın Türk yükseköğretimi için faydalı olacağı belirtilmiştir. 18 Şubat 2010 tarihinde YÖK tarafından belirlenen, tam maliyetleme modeline geçmesi uygun görülen üniversitelere proje başvuru dokümanları resmi yazı kanalıyla iletilmiştir.

- Ankara Üniversitesi (AÜ),
- İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ),
- Kocaeli Üniversitesi (KOÜ),
- Kadir Has Üniversitesi

Belirlenen 4 pilot üniversite, 2010-2012 yılları arasında toplam 11. Ulusal Koordinasyon toplantısı düzenlemiştir. 12. toplantı Ankara üniversitesinde Haziran 2012'de planlanmış ancak rektörlük seçimleri nedeni ile iptal edilmiş, akabindeki siyasal gelişmeler neticesinde bir daha toplantı yapılmamış ve proje sonuçlandırılmamıştır.

3.5. Tam Maliyetleme Hesaplama Yöntemi ve Maliyet Yapısı Analizi

Tam maliyet, üniversitede gerçekleşen eğitim, araştırma gibi bir faaliyetin doğrudan maliyetleri ile taşınır taşınmaz malların amortisman giderleri ve diğer dolaylı maliyetlerden alınan payları da içeren bir toplam maliyet rakamıdır. Bu rakam, faaliyeti gerçekleştiren çalışanların ücretleri ve diğer doğrudan maliyetler ile akademik personelin faaliyet çalışma zamanlarına göre hesaplanacak dolaylı maliyet rakamlarından oluşur (Espinasse, 2010b).

Çalışmada üniversitelerde faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesi literatüründe faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (FTM) ve onun bir sonraki sürümü niteliğinde olan zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (ZFTM) temelleri dikkate alınarak bir örnek uygulama geliştirilmiştir.

Üniversitelerde maliyet yapısını analiz edebilmek için mevcut muhasebe bilgi sisteminde yer alan bütçe rakamlarından hareket edilerek oransal hesaplamalar yapılabilir. Böylece doğrudan ve dolaylı maliyetlerin toplam maliyet içindeki payları Tablo-2'deki gibi hesaplanabilir.

Tablo-2: K.O.Ü. İ.İ.B.F. 2011 yılı bütçe harcama rakamları oransal analizi

	Oran
Personel Giderleri	% 98
Tüketime Yönelik Malzeme Alımları	% 0.7
Hizmet Alımları	% 0.088

Taşınır ve Gayrimaddi Hak Alım ve Bakım Onarım Giderleri	% 1
Taşınmaz Bakım Onarım Giderleri	% 0.04
Genel Toplam	%100

Yukarıdaki tabloda fakültenin doğrudan maliyetleri yer almaktadır. Bu doğrudan maliyet rakamları içinde en yüksek pay personel giderlerine ait olup büyük bir yüzdesi akademik personele, oldukça küçük yüzdesi ise idari personel giderlerine aittir. Dolayısıyla Fakültede üretilen eğitim, araştırma, ve diğer hizmetlerin maliyet rakamlarının büyük çoğunluğunu personel giderleri oluşturacaktır. Akademik ve idari personelin maaş giderleri bütçede personel giderleri olarak ifade edilmiştir. Personel gideri rakamının çok büyük bir yüzdesi akademik personele ödenen maaşlardan ibaret olup, gerçekleştirilen eğitim, araştırma ev diğer hizmet faaliyetlerinin doğrudan etkeni akademik personeldir. Dolayısıyla akademik personel maaş giderleri bu faaliyetlerin doğrudan maliyeti iken, bunun dışında kalan diğer maliyetlerin tamamı hizmetler açısından dolaylı maliyettir. Tablo-3'de mühendislik fakültesinin rakamları da analiz edilmiştir.

Tablo-3: K.O.Ü. Mühendislik Fakültesi 2011 yılı bütçe harcama rakamları oransal analizi

	Oran
Personel Giderleri	% 98,9
Tüketime Yönelik Malzeme Alımları	% 0.7
Hizmet Alımları	% 0.07
Taşınır ve Gayrimaddi Hak Alım ve Bakım Onarım Giderleri	% 0.2
Taşınmaz Bakım Onarım Giderleri	% 0.05
Genel Toplam	%100

Mühendislik fakültesinin rakamları da incelendiğinde İİBF ile oldukça benzer sonuçlar elde edilmiştir. Yani bu fakülte maliyetlerinin de büyük çoğunluğu personel giderlerinden oluşmaktadır. Kocaeli üniversitesinin muhasebe bilgi sisteminden alınan bilgilere göre akademik personelin maaş giderlerinin toplam personel gideri içerisindeki payı %87'dir. Akademik personelin maaş giderlerinin toplam harcama içindeki payı ise %86'dır. Yani her fakültede harcanan her 100 liranın 86 lirası akademik personel maaş giderini oluşturmakta, geriye kalan 14 lirası üretilen hizmetler açısından dolaylı maliyet olarak gerçekleşmektedir. Faaliyetlerin maliyeti

hesaplanırken bu 86 liranın faaliyet maliyetlerine doğru bir şekilde dağıtılması gerekir.

Bununla birlikte temel faaliyetlere^b destek hizmet faaliyeti^c sunan yardımcı maliyet yerlerinden (daire başkanlıkları, rektörlük, genel sekreterlik, enstitüler..gibi), temel faaliyetlerin üretildiği ana maliyet yerlerine (Fakülteler, Meslek Yüksekokulları, Yüksekokullar) maliyet dağıtım işlemleri neticesinde aktarılan yani dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerin de analiz edilmesi gerekir. Çünkü fakültenin tam maliyeti fakülte doğrudan maliyetleri ile dağıtımdan (yardımcı maliyet yerlerinden) gelen dolaylı maliyetlerin toplamından oluşacaktır. Ana maliyet yeri olarak ifade edilen mühendislik fakültesine gerçekleştirilmiş yardımcı maliyet yerlerinden ikinci dağıtım neticesinde maliyet oranları Tablo-4'deki gibi gerçekleşmiştir;

Tablo-4: Mühendislik Fakültesi Tam Maliyet Analizi

	Oran
+ 2011 yılı kesin harcamaları (kendi tertibi) (doğrudan maliyet)	%44
+ YMY'lerden II. dağıtımla gelen harcamalar (dolaylı maliyet)	%45
+ Mühendislik Fakültesi Taşınır amortisman payı (dolaylı maliyet)	%5
+ Mühendislik Fakültesi Taşınmaz amortisman payı (dolaylı maliyet)	%4
+ YMY'nin taşınır amortisman payı (dolaylı maliyet)	%0,2
+ YMY'nin taşınmaz amortisman payı (dolaylı maliyet)	%0,8
= Mühendislik Fakültesi Tam Maliyet Toplamı	%100

Mühendislik fakültesinin toplam tam maliyetinden gerçekleştirilen hizmet faaliyetlerine dağıtımında yaklaşık %56'lık pay dolaylı maliyetlere ait olacaktır.

4. UYGULAMA

4.1. Çalışma Metodolojisi

Bu çalışmada üniversitede faaliyetlerin tam maliyetlerini hesaplayabilmek için FTM ve ZFTM yöntemlerinin temel felsefelerinden yararlanılmıştır.

^b Temel Faaliyetler: Ana Maliyet Yeri olarak tanımlanacak olan Fakülte, MYO ve YO gibi akademik birimlerce üretilen eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetsel ve diğer hizmetler olarak gruplandırılacak maliyeti hesaplanacak temel faaliyetlerdir.

^c Destek Hizmet Faaliyetleri: Temel faaliyetlerin yerine getirilmesi için yardımcı maliyet yerleri olarak tanımlanmış idari birimler olarak bilinen daire başkanlıkları tarafından yerine getirilen faaliyetlerdir. Bu faaliyetler bir yönüyle eğitim alan öğrencilere yönelikken, diğer yönüyle akademik ve idari personele yöneliktir.

Üniversiteler, özellikle devlet kurumu olarak faaliyet gösterenler, faaliyetleri standartlaştırılabilen kurumlar değildir. Hizmet üretimi sırasında gerçekleştirilen faaliyetlerin belirli kalıplara sokulup sorgulanması özellikle devlet üniversitelerinde çok mümkün değildir. Bunun altında tam bilimsel faaliyetlerin ister eğitim, ister araştırma alanında olsun özgürce hareket edilen bir örgüt ikliminde gerçekleştirilme gereği yatmaktadır. Ancak yine de bu durum üniversitelerde eğitim, araştırma, topluma hizmet gibi faaliyetlerin ve dolayısıyla hizmet çıktılarının maliyetlerinin hesaplanamayacağı şeklinde yorumlanmamalıdır.

Çalışmada faaliyetlerin tam maliyeti hesaplanırken, üniversitelerin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ulaşılabilecek bütçe rakamlarından elde edilebileceği düşünülen kurgu verilerden hareketle basitleştirilmiş bir örnek uygulama gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de mevcut devlet üniversitelerinde bütçe esaslı muhasebe sistemi uygulaması gerçekleştirilmektedir. Kesinleşmiş bütçe rakamlarına aylık ya da yıllık olarak ulaşabilmek mümkündür.

Bir üniversitenin bir yıllık bütçe gideri toplamı bütçe uygulaması gereği ana maliyet yeri olarak ifade edilen ve eğitim, araştırma ve diğer hizmetlerin üretildiği birimler olan fakülte ve yüksekokullarla, bu ana maliyet yerlerine destek hizmetleri sunan yardımcı maliyet yeri olarak ifade edilen öğrenci işleri daire başkanlığı, personel daire başkanlığı, kütüphane daire başkanlığı, sağlık, kültür, spor daire başkanlığı gibi birimlere dağıtılmıştır. Ana ve yardımcı maliyet yerlerinin her birinin bir yıl içinde kullanabileceği kaynak tutarı çok küçük esneklikler dışında bütçe tahsisi ile belirlenmektedir.

Bu çalışmada metodoloji iki aşamada uygulanmıştır;

1. aşama: Bir ana maliyet yerine tahsis edilmiş olan bütçe kaynağı toplamının aylık kesin tutarının türleri itibariyle faaliyetlere fakültede yer alan bir bölüm düzeyinde yüklenmesi hususu ele alınmıştır. Fakülteye tahsis edilmiş olan kaynak tutarı ana maliyet yeri olan fakülte açısından doğrudan maliyettir. Ancak bu doğrudan maliyet kaynağının fakültede gerçekleştirilen eğitim, araştırma, topluma hizmet ve diğer faaliyetlere ZFTM yaklaşımındaki gibi zaman esasına göre dağıtımı yapılmıştır. Burada olabilecek sorun zaman verilerinin elde edilmesidir. Zaman verilerinin elde edilmesi konusu akademik zaman muhasebesi başlığı altında izleyen bölümlerde ele alınmıştır.

Fakültenin kendisine tahsis edilmiş bütçe giderleri aylık toplamı içinde yer alan ve genellikle %90'lar düzeyine varan akademik personel maliyetleri doğrudan faaliyetleri gerçekleştiren kaynak maliyetleri olarak ilgili faaliyetlere zaman esasına göre dağıtırlar. Fakülte doğrudan maliyetlerinin akademik personel giderleri dışında kalan toplam doğrudan maliyetlerin

%10'luk bir bölümünü oluşturan ortak giderler ise yine aynı zaman verilerine göre faaliyetlere dağıtılmıştır. Toplam doğrudan maliyet içinde çok düşük bir paya sahip olan bu maliyetlerin faaliyetlere akademik personelin zaman verilerine göre dağıtılmasında herhangi bir sakınca görülmemiştir. Ancak bu maliyetlerin eğitim faaliyetinden fakülte bölümlerine dağıtımında bölümlerdeki öğrenci sayılarından hareket edilebilir.

2. aşama: Fakülte doğrudan maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımı tamamlandıktan sonra sıra, yardımcı maliyet yerlerinden fakülteye dağıtılan dolaylı maliyetlerin faaliyetlere dağıtımına gelir. Bu maliyetlerle faaliyetler arasında ilişki kurmak için akademik personelin zaman verilerinden yararlanılabilir. Ancak bu durumda gerçekte olmayan bir kaynak tüketiminin bir faaliyete yüklenmesi sözkonusu olabilir. Bu durumda dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerin niteliğine göre hareket etmek gerekebilir. Örneğin öğrenci işleri daire başkanlığından fakülteye dağıtılan dolaylı maliyetleri sadece eğitim faaliyetinin maliyetine katmak yerinde olabileceği gibi, buradan da bölümlerin eğitim maliyetine öğrenci sayılarıyla dağıtmak mantıklı olabilir. Personel daire başkanlığından fakülteye gelen dolaylı maliyetleri ise tüm faaliyetlere akademik personelin ortalama zaman verileri oranında dağıtmak yerinde olabilir. Kütüphane daire başkanlığından gelen dolaylı maliyetleri de doğruca eğitim faaliyetlerine dağıtmak ve bunu da bölümlere öğrenci sayıları oranında paylaştırmak mümkün olabilir. Yani yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerle temel faaliyetler arasında ilişki kurmak mümkün değilse bu maliyetlerden faaliyetlere yükleme yapılmayabilir (Ayrıntı için bakınız, Granof vd, 14-18).

Son olarak sorun teşkil edebilecek bir nokta ise yardımcı maliyet yerleri için hesaplanmış taşınır ve taşınmaz amortisman giderlerinden ana maliyet yerlerine dağıtılmış olan tutarların faaliyetlere yeniden dağıtımınıdır. Burada bu aşamaya kadar yapılmış olan dağıtım sonuçlarından yararlanılabilir. Yani amortisman dağıtımından önce faaliyetlerin maliyet sonuçlarının toplam içindeki oranından hareket edilerek amortisman gideri faaliyetlere bu oranlarla ilişki kurularak yüklenebilir.

Yardımcı maliyet yerlerinin amortisman giderlerinin faaliyetlere dağıtımından sonra faaliyetlerin tam maliyeti hesaplanacak ve faaliyet çıktılarıyla ilişkilendirme yapılabilecektir.

4.2. Akademik Zaman Muhasebesi

4.2.1. Açıklama

Akademik zaman muhasebesi konusu ana maliyet yerlerinde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin yerine getirilmesi için sarf edilen akademik faaliyet

zamanlarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi amacıyla gerçekleştirilen veri toplama çalışmalarını ifade etmektedir.

Temel faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanması noktasında gereksinim duyulan en önemli veri bu faaliyetlere ayrılan çalışma zamanları verisidir. Çalışma zamanı verilerinin gerçekçi, düzenli ve sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi gerçekleştirilecek tam maliyet hesaplamasının güvenilirliğini artıracaktır.

Faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanmasında en kritik nokta burasıdır. Çünkü bu verilerin toplanmasında akademik personel kaynaklı dirençler nedeniyle zorlanılmaktadır. Akademik personel bu verilerin oluşturulmasını akademik özgürlüklerle bağdaştıramamakta kendisini gizli bir performans denetimine tabi tutulmuş ya da çıkacak sonuçlara göre tutulacak zannetmektedir.

Zaman verilerinin toplanmasında anket yöntemi, örneklem yöntemi, kurum içi ortak veri ağından düzenli veri girişleri gibi yöntemler önerilmiş, bu yöntemlerle bu çalışmada öneri olarak sunulan yöntem aşağıda kısaca açıklanmıştır.

4.2.2. Zaman Verisi Toplama Yöntemleri

Akademik personel zaman muhasebesi için uygulamayı gerçekleştiren çeşitli üniversiteler tarafından bazı yöntemler geliştirilmiştir. Personelle görüşme yöntemi, anket yöntemleri, zaman çizelgesi yöntemi gibi yöntemler farklı zaman dilimleri itibariyle üniversitelerde denenmiştir (Espinasse, 2010b).

Oxford Üniversitesinde tüm akademisyenlere anket gönderme yöntemi uygulanmaktadır. Online web tabanlı anket gönderme yöntemine göre her akademik personel kendisine sistem tarafından gönderilen hafta için anket doldurmaktadır (Espinasse, 2010b). Haftalar ve akademik personel sistem tarafından tesadüfen seçilmekte, her akademik personel yılda bir hafta bu anketi doldurmaktadır. Bir yıldaki 52 hafta dikkate alınmakta, hiçbir hafta atlanmamaktadır. Bir yıl yapılan uygulamadan sonra veriler üç yıl boyunca kullanılmakta anket 3 yılda bir tekrarlanmaktadır. Akademisyene anketi doldurması için sistem tarafından 2 hafta öncesinde ve anketi doldurması gereken hafta hatırlatma gönderilmektedir. Anket kurumların ihtiyacına göre her yıl da tekrarlanabilir. Anketi dolduranlar gizli sistem üzerinden işlem yapmakta böylece anketi kimin doldurduğu bilinmemektedir (Cin, 2011).

Zaman çizelgeleri yöntemi devamlı zahmet isteyen günlük çalışma zamanının belli bir bölümünü alan sürekli veri toplam yöntemidir. Hemen hemen tüm üniversitelerde tepki gören bir uygulamadır. Eğer personel çok

tepki gösteriyor ise uygulanmamasının daha doğru olacağı düşünülmektedir. Örneğin Köln Üniversitesi hiçbir akademisyene zaman çizelgelerini doldurtmayı başaramamış, zaman çizelgesi üniversitede toplu olarak protesto edilmiştir. Amsterdam Üniversitesinde de benzer durum yaşanmıştır (Cin, 2011).

Anket yönteminin uygulanmasında birbiriyle tutarsız ilginç sonuçlar alınmıştır. Oxford Anket Sonuçları (Cin, 2011).;

- Ankete katılım oranı % 85 civarında olmuştur.
- Bir kısım öğretim üyesi anketi doldurmayı reddetmiştir.
- Bir haftada ortalama 54 saat çalışıldığı ortaya çıkmıştır.
- Anketlere göre zaman dağılımı: % 27 Eğitim, % 52 Araştırma, % 8 Diğer Faaliyetler, % 13 Destek zamanı.
- 1 saatlik derse hazırlanma zamanı 4,3 saat hesaplanmıştır.

Anket yönteminin tutarsız sonuçlarını engellemek için kısıtlayıcı verilerle yönlendirilmesi gereklidir.

İTÜ'de pilot fakültelerde gerçekleştirilen farklı fakültelerde oldukça farklı sonuçlara ulaşılan akademik zaman belirleme anket sonuçları için Prof.Dr. Dilek Boyacıoğlu'nun "Akademik Personel Zamanının Tespiti için Pilot Fakültelere Anket Uygulaması" adlı sunumu incelenebilir (Boyacıoğlu, 2011).

28 Şubat 2011'de Avusturya'da gerçekleştirilen EUA ülke çalıştayında Dooley'in (2011) yaptığı sunumda yer alan İrlanda Galway Ulusal Üniversitesi'ne (NUI Galway) kullanılan anket formu aşağıda Tablo-5'de gösterilmiştir;

Tablo-5: NUI Galway (İrlanda Galway Ulusal Üniversitesi) Akademik Personel Zaman Anket Formu

<i>NUI Galway</i>			
AKADEMİK FAALİYET FORMU			
12 Aylık Dönem: [01 Eylül 2012 -> 31 Ağustos 2013]			
Lütfen Kurum Sicil Numaranızı Giriniz>			
	Faaliyetler	%	
Eğitim	1. Eğitim – Lisans	0%	
	2. Eğitim -Lisansüstü Ders	0%	

	3. Eğitim- Lisansüstü TEZ	0%	
Araştırma	4. Araştırma- Dış Destekli	0%	
	5. Araştırma – Dış Desteksiz	0%	
	6. Diğer Araştırma ve Bilimsel Faaliyetler	0%	
Diğer	7. Diğer Gelir Getiren Faaliyetler	0%	
	8. Klinik Hizmetler	0%	
	9. Yönetmel Faaliyetler	0%	
	Toplam	0%	
Tüm faaliyetlerin yüzdelerik değerleri toplamının %100 olduğu kontrol edilmeli.			

Türkiye'de üniversitelerde gerçekleştirilecek akademik personel zaman muhasebesi verilerinin hesaplanmasında yukarıda bahsedilen yöntemler yerine daha pratik ve kolay uygulanacağı düşünülen yöntem aşağıda kısaca açıklanmıştır (Badem, 2014: 146-148).

4.2.3. Önerilen Zaman Verisi Toplama Yöntemi

Akademik zaman verilerinin oluşturulmasında üniversitelerde F1 formu olarak bilinen Ek ders ücreti hesaplama çizelgesinden yararlanılabilir. Bu formlar eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetmel ve diğer hizmetler için ayrılan zamanların hesaplanmasında kullanılabilir. Akademisyen, ilgili dönemde vereceği dersleri saat sayısı olarak önlisans, lisans, lisansüstü düzeyde ve bölümler düzeyinde ayırarak F1 formu üzerinde belirleyecektir. Toplam ders saatine akademik ünvan durumuna göre belirli oranlarda ders hazırlık faaliyetleri, materyal hazırlama faaliyetleri için gereken zaman eklenerek toplam haftalık eğitim zamanı belirlenecektir. Akademisyen, yönetmel görevi olması durumunda bunun için planladığı haftalık çalışma saatlerini^d form üzerinde belirleyecektir. Saat üzerinden hesaplanan haftalık toplam çalışma zamanından eğitim ve yönetmel faaliyetlerin toplam haftalık zamanı düşüldükten sonra geriye kalan zaman akademisyen tarafından araştırma ve topluma hizmet faaliyetlerine tahmini olarak dağıtılacaktır.

Örneğin, lisansa 8 saat/hafta, yüksek lisansa 3 saat/hafta, doktora 3 saat/hafta dersi olan bir akademisyenin 2 saat/haftalık tez danışmanlığı

^d Bu alan girilecek yönetmel faaliyetlerle ilgili haftalık çalışma saati bilgisi için, yönetmel görevin niteliğine göre dekanlık tarafından belirlenecek zaman sınırlandırması ile keyfi veri girişini engellenebilir.

yanında dekan yardımcılığı görevi de yapması durumunda Tablo-6'da örnek F1 formundaki zaman çizelgesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo-6: Örnek F1 Formu

FAALİYETLER	Ders saati	Ders Hazırlık (+%15) ^e	Toplam	Oran
Eğitim	14 saat	2.1 saat	16.1 saat.	%40,25
Araştırma			8.9 saat ^f	%22,25
Topluma Hizmet			5 saat ^g	%12,5
Yönetmel ve Diğer			10 saat ^h	%25
Toplam			40 saat ⁱ	%100

Bu akademisyenin yönetsel görevi olmaması durumunda eğitim faaliyeti için sarf edeceği 16,1 saat/haftalık zamanın toplam 40 saat/haftalık çalışma kapasitesinden düşülmesiyle kalan 23,9 saat/haftalık zamanın yarısı en azından araştırma faaliyetlerine ayrılmalıdır. Araştırma faaliyetlerinin devamlılığı için bu yönde bir karar alınması durumunda araştırma faaliyeti oranı en az %30 olarak hesaplanacaktır.

F1 formları, ek ders ücreti hesaplamada kullanılan formlar olup, aynı zamanda akademik faaliyet zamanlarının hesaplanması işlemleri içinde kullanılabilir. Beyan esasına göre doldurulan bu formların kontrolleri ilgili birimlerin hesap işleri uzmanları tarafından yapıldıktan sonra, formda yer alan zaman parametreleri tam maliyet hesaplama yazılımlarına girilerek faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması işlemleri akademik personel kaynağı maliyeti düzeyinde gerçekleştirilecektir.

^e Derse hazırlık zamanı ünvan düzeyinde belirlenebilir. Örneğin yardımcı doçent için %20, doçent için %15, profesör için %10'luk ek hazırlık zamanları fiili ders saati üzerinden hesaplanarak, fiili ders zamanına eklenir ve eğitim toplam zamanı bu şekilde hesaplanır.

^f Bilimsel araştırma faaliyetlerinin devamlılığı için araştırma faaliyet zamanının, topluma hizmet faaliyet zamanından az olamayacağı dekanlık tarafından belirlenmiştir. Bu öğretim üyesi için tez danışmanlığı olarak ifade edilen 2 saat/haftalık zaman araştırma faaliyetleri içinde değerlendirilmiştir.

^g Bu akademisyenin mahkeme tarafından tasfiye durumundaki bir şirkete kayyum olarak görevlendirilmesinden dolayı, ayrıca mahkemelerde düzenli olarak bilirkişilik görevi yerine getirmesi ve bu faaliyetlerini belgelendirmesi nedeniyle haftada 5 saat topluma hizmet faaliyeti yerine getirmektedir.

^h Fakülte tarafından dekan yardımcılığı görevinin haftalık maksimum 10 saatlik çalışma zamanı gerektirdiği belirlenmiş ise akademisyen tablodaki bu bölüme en fazla 10 saatlik çalışma zamanı girebilir.

ⁱ Haftalık toplam çalışma saati 40 saat, günlük 8saat/gün x 5 gün formülü üzerinden hesaplanmıştır. Bir ayda, bir akademisyen için toplam 160 saatlik aktif çalışma zamanı hesaplanır.

İlgili fakülte, yüksekokul veya meslek yüksekokullarında ek ders ücreti hesaplamasında kullanılan program verileri tam maliyet hesaplamasında kullanılacak yazılıma entegre edilerek ilgili birimlerde ücret hesaplaması yapan hesap işleri uzmanları öğretim üyelerinin brüt aylığı üzerinden hesaplanacak saat ücreti parametresini kullanarak tam maliyetleme yazılımlarında faaliyet maliyeti hesaplamasının ilk aşamasını tamamlayacaklardır.

4.3. Örnek Uygulama Verileri

Bu bölümde bir üniversitede yer alan bir fakültenin kurgulanmış verilerinden hareketle temel faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması konusu örneklendirilmeye çalışılmıştır. Söz konusu fakültede işletme ve iktisat olmak üzere iki adet bölüm olduğu varsayılmıştır. Gece öğretimi olmayan fakültede hesaplamalar sadece işletme bölümü düzeyinde yapılmış, benzer hesaplamalar diğer bölüm için de söz konusu olacağı için diğer bölümün varsayılan sonuç değerleri üzerinden fakülte faaliyetlerinin tam maliyeti hesaplanmıştır.

Fakültenin aylık kaynak maliyetlerinin dökümü Tablo-7'deki gibidir;

Tablo-7: Fakülte Doğrudan Maliyetleri

	TL
Akademik Personel Maliyetleri	183.760 TL/ay
<i>Maaş</i>	<i>149.000 TL/ay</i>
<i>EK Ders</i>	<i>26.760 TL/ay</i>
<i>Akademik Teşvik Ödeneği</i>	<i>8.000 TL/ay</i>
İdari Personel Maliyetleri	40.000 TL/ay
Sarf Malzeme, Temizlik, Bakım Onarım	20.000 TL/ay
Fakülte Taşınır Amortismanı	15.800 TL/ay
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	9.375 TL/ay
Toplam Aylık Fakülte Maliyetleri	268.935 TL/ay

İşletme bölümünde 3 profesör, 4 doçent, 3 yardımcı doçent olmak üzere toplam 10 öğretim üyesi yer almaktadır. Profesör brüt maaşı aylık 8.000 TL, doçent brüt maaşı aylık 6.500 TL, yardımcı doçent brüt maaşı aylık 5.600 TL üzerinden hesaplanmış olup işletme bölümüne düşen akademik personel maaşı aylık toplam 66.800 TL'dir. Toplam 149.000 TL akademik personel maaşından 82.200 TL'si 15 öğretim üyesinin görev yaptığı iktisat bölümüne aittir. Fakülte ek ders ücretlerinin işletme bölümüne düşen tutarı 13.560 TL olup geriye kalan 13.200 TL'si iktisat bölümünüdür. Akademik teşvik

ödeneği işletme bölümü için 3.150 TL, diğer bölüm için 4.850 TL hesaplanmıştır. Toplam 40.000 TL tutarındaki idari personel maaşının 18.000 TL'si işletme bölümünün, 22.000 TL'si iktisat bölümünün üzerine yüklenecektir. Sarf malzeme, bakım onarım gibi diğer maliyetler bölüm lisans öğrenci sayılarına göre dağıtılmış olup işletme bölümünün payı 8.000 TL, iktisat bölümünün payı 12.000 TL'dir.

Fakülte kaynak maliyetlerinin bölüm düzeyinde dağıtımı Tablo-8'deki gibidir;

Tablo-8: Bölüm Düzeyinde Fakülte Kaynak Maliyetleri

	İşletme Bölümü	İktisat Bölümü	Toplam
Akademik Per. Maaş	66.800	82.200	149.000
Ek Ders	13.560	13.200	26.760
Akademik Teşvik Ödeneği	3.150	4.850	8.000
İdari Per. Maaş	18.000	22.000	40.000
Sarf Malz. Bakım Giderleri.	8.000	12.000	20.000
Taşınır Amortisman Gideri	7.555	8.245	15.800
Taşınmaz Amortisman Gideri	4.687,5	4.687,5	9.375
Toplam	121.752,5	147.182,5,5	268.935

Fakültenin taşınırlarının tesis, makine cihazlar ve demirbaşlar hesabındaki kayıtlı tutar toplamı 948.000 TL'dir. Fakültenin kapalı alanı 4500 m2 olup, bunun bölümlere dağılımı eşit orandadır.

Tablo-9: İİBF Yardımcı Maliyet Yerlerinden Gelen Maliyetlerin Dağıtımı

	İşletme	İktisat	Toplam
Rektörlük ^j	12.000	18.000	30.000
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı ^k	1.120	1.600	2.720
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı ^l	2.245	2.450	4.695

^j Rektörlük yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye akademik personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 10, iktisat bölümünde 15 akademisyen vardır.

^k BİDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye toplam personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 10 akademisyen, 4 idari personel, iktisat bölümünde 15 akademisyen, 5 idari personel vardır.

Personel Daire Başkanlığı ^m	18.900	27.000	45.900
Kütüphane Daire Başkanlığı ⁿ	1.389	1.530	2.919
İdari Mali İşler Daire Başkanlığı ^o	27.780	30.600	58.380
Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı ^p	19.446	21.420	40.866
Yardımcı Maliyet Yerleri Taşınır Amort. Payı ^q	1.175	1.325	2.500
Yardımcı Maliyet Yerleri Taşınmaz Amort. Payı	3.055	3.445	6.500
Toplam	87.110	107.370	194.480

İktisadi ve idari bilimler fakültesine yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen aylık maliyetlerin bölüm düzeyinde dağıtımı ise yukarıda Tablo-9'daki gibidir.

4.3.1. Akademik Personel Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümünde dönemde 1.,2.,3.,4. sınıflara toplam 40 adet ders anlatılmakta, her dersin haftada 3 saatlik ders olduğu bilinmektedir. Bölümde aynı zamanda iki yüksek lisans programı ve bir doktora programı eğitimi için dönemde toplam 18 ders okutulmaktadır. Lisansüstü dersler de haftalık 3'er saatlik dersten ibarettir. Lisansüstü programlarda toplam 19 öğrenci tez aşamasındadır. Bununla birlikte işletme bölümünde toplam 3 profesörden biri aynı zamanda dekanlık görevini yürütmekte, başka bir profesör bölüm başkanlığı görevini sürdürmekte, toplam 4 doçentten biri dekan yardımcılığı yapmakta, toplam 3 yardımcı doçentten biri de bölüm başkan yardımcılığı görevini sürdürmektedir.

Akademik personelin haftalık ders dağılımlarının yer aldığı ve ek ders ücreti hesaplamalarına veri olan F1 formlarından alınan bilgilere göre öğretim üyelerinin haftalık ders yükleri Tablo-10'daki gibi hesaplanmıştır;

^l ÖİDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye öğrenci sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 400 lisans, 49 lisansüstü, iktisat bölümünde 480 lisans, 10 lisansüstü öğrenci vardır.

^m PDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında BİDB dağıtım verileri geçerlidir.

ⁿ KDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye öğrenci sayısı + toplam personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 449 öğrenci, 14 personel iktisat bölümünde 490 öğrenci 20 personel vardır.

^o İMİDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

^p SKSDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

^q Yardımcı maliyet yerlerinin taşınır ve taşınmaz amortisman paylarının fakülte bölümlerine dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

Tablo-10: Akademik Personel Haftalık Ders Yüğü Dağılımı

	Lisans (saat)	Lisansüstü (saat)	Tez. Dnş. (saat)	Toplam (saat)	Zorunlu Ders Yüğü (saat)	Ek Ders (saat)	İdari Görevi
Prof. A	6	6	2	14	0	14	Dekan
Prof. B	18	3	2	23	10	13	
Prof. C	18	3	2	23	5	18	Bölüm Baş.
Doç. A	12	6	2	20	10	10	
Doç. B	12	6	2	20	10	10	
Doç. C	9	6	2	17	5	12	Dekan Yrd.
Doç. D	12	6	2	20	10	10	
Y. Doç. A	9	6	1	16	10	6	Böl. Baş. Yrd.
Y. Doç. B	12	6	2	20	10	10	
Y. Doç. C	12	6	2	20	10	10	
Toplam	120	54	19	193	80	113	

F1 formlarında akademisyenler tarafından beyan edilen akademik faaliyet zamanlarının aylık kapasite hesabına göre dökümü Tablo-11'deki gibidir;

Tablo-11: Akademik Personel Aylık Kapasite Beyanları

	Eğitim Zamanı				Araştırma Zamanı		Topluma Hizmet Zamanı	Yönetsel Faaliyet ve Diğer Zaman	Toplam (Aylık Çalışma Kapasitesi)
	Ders		Derse Haz.		Tez Dan.	Diğer Araştır.			
	L	LÜ	L	LÜ					
Prof. A	24	24	2,4	2,4	8	9,2	10	80	160 saat
Prof. B	72	12	7,2	1,2	8	39,6	20	---	160 saat
Prof. C	72	12	7,2	1,2	8	9,6	10	40	160 saat
Doç. A	48	24	7,2	3,6	8	49,2	20	---	160 saat
Doç. B	48	24	7,2	3,6	8	59,2	10	---	160 saat
Doç. C	36	24	5,4	3,6	8	53	10	20	160 saat
Doç. D	48	24	7,2	3,6	8	59,2	10	---	160 saat

Y.Doç.A	36	24	7,2	4,8	4	64	---	20	160 saat
Y.Doç.B	48	24	9,6	4,8	8	65,6	---	---	160 saat
Y.Doç.C	48	24	9,6	4,8	8	65,6	---	---	160 saat

Dekanlık tarafından yönetsel faaliyetlerle ilgili zaman standartlaştırması yapılabilir.^f

Akademik personel maaşlarının akademik faaliyetlere dağıtımına esas olacak oransal zaman verileri faaliyet zamanlarının toplam zamana oranlanması ile elde edilmiş ve aşağıda Tablo-12'de gösterilmiştir.

Tablo-12: Akademik Personel Oransal Faaliyet Zamanı Verileri

	Eğitim Zamanı (%)					Araştırma Zamanı (%)	Topluma Hizmet Zamanı (%)	Yönetsel Faaliyet ve Diğer Zaman (%)	Toplam (%)
	Ders (%)		Ders Hazırlık (%)		Toplam (%)				
	L	LÜ	L	LÜ					
Prof. A	15	15	1,5	1,5	33	10,75	6,25	50	100
Prof. B	45	7,5	4,5	0,75	57,75	29,75	12,5	---	100
Prof. C	45	7,5	4,5	0,75	57,75	11	6,25	25	100
Doç. A	30	15	4,5	2,25	51,75	35,75	12,5	---	100
Doç. B	30	15	4,5	2,25	51,75	42	6,25	---	100
Doç. C	22,5	15	3,375	2,25	43,125	38,125	6,25	12,5	100
Doç. D	30	15	4,5	2,25	51,75	42	6,25	---	100
Y.Doç.A	22,5	15	4,5	3	45	42,5	---	12,5	100
Y.Doç.B	30	15	6	3	54	46	---	---	100
Y.Doç.C	30	15	6	3	54	46	---	---	100
Ort. Zaman	30	13,5	4,3875	2,1	49,9875	34,3875	5,625	10	100

^f Örneğin dekanlık görevi için haftada en fazla 20 saatten ayda 80 saat, bölüm başkanlığı için haftada 10 saatten ayda 40 saat, dekan yardımcılığı için haftada 5 saatten ayda 20 saat, bölüm başkan yardımcılığı için haftada 5 saatten ayda 20 saat yönetsel faaliyet zamanı belirlenebilir. Yine devamlı faal komisyon üyelikleri, yönetim kurulu üyelikleri gibi kurum içi idari faaliyetler için zaman standartlaştırması yapılabilir. Ders saatleri lisans ve lisansüstü eğitim faaliyetleri için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Hazırlık zamanı, profesörler için toplam ders saatinin %10'u, doçentler için %15'i, yardımcı doçentler için %20'si olarak belirlenmiştir.

Tablo-12'deki verilerden hareketle akademik personel maaşlarının bölüm düzeyinde faaliyetlere dağıtımı Tablo-13'deki şekilde gerçekleşir.

Tablo-13: Akademik Personel Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme Bölümü	Eğitim		Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetmel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
	Lisans	Lisansüstü				
Prof. A ^s	1.320	1.320	860	500	4.000	8.000
Prof. B	3.960	660	2.380	1.000	---	8.000
Prof. C	3.960	660	880	500	2.000	8.000
Doç. A	2.242,5	1.121,25	2.323,75	812,5	---	6.500
Doç. B	2.242,5	1.121,25	2.730	406,25	---	6.500
Doç. C	1.681,875	1.121,25	2.478,125	406,25	812,5	6.500
Doç. D	2.242,5	1.121,25	2.730	406,25	---	6.500
Y.Doç.A	1.512	1.008	2.380	---	700	5.600
Y.Doç.B	2.016	1.008	2.576	---	---	5.600
Y.Doç.C	2.016	1.008	2.576	---	---	5.600
Maaş Toplam	23.193,375	10.149	21.913,875	4.031,25	7.512,5	66.800
Ek Ders^t	12.240	1.320	---	---	---	13.560
Ak. Teşvik. Öd.^u	--	---	3.150	--	--	3.150
GENEL TOPLAM	35.433,375	11.469	25.063,875	4.031,25	7.512,5	83.510

^s Prof A'nın aylık 8000 TL brüt maaşının %16,5'i (%15+%1,5) lisans eğitimi faaliyetine, %16,5'i (%15+%1,5) lisansüstü eğitimi faaliyetine, %10,75'i araştırma faaliyetine, %6,25'i topluma hizmet faaliyetine, %50'si yönetsel hizmetler ve diğer faaliyetlere dağıtılacaktır. Diğer öğretim üyelerinin brüt maaşları'nda aynı şekilde tablo-7'deki verilerden hareketle faaliyetlere dağıtılır.

^t Tablo-10'da akademik personelin ek ders saatleri 30 TL/saat'lik ders ücreti ile çarpılarak ek ders hesaplaması yapılmış olup, zorunlu ders yükleri lisansüstü programlara sayılarak genellikle ek ders ücretleri lisans programına yüklenmiştir. Örneğin Prof A'nın haftalık 6 saat lisans, 6 saat lisansüstü ve 2 saat tez danışmanlığı olup ders yükü 0'dır. Bu durumda lisans için haftalık 6x 30 TL/saat = 180 TL/hafta olmak üzere ayda 720 TL/ay, lisansüstü için haftalık 8x30TL/saat = 240 TL/hafta olmak üzere ayda 960 TL/ay ek ders ücreti hesaplanacaktır. Prof B'nin haftalık 18 saat lisans, 3 saat lisansüstü ve 2 saat tez danışmanlığı olup ders yükü 10 saat/haftadır. Prof B, lisansüstü programlardan ek ders ücreti almayacak, lisans programından ise kendisine 13 saat/hafta ek ders ücreti hesaplanacak, haftalık 13x30TL/saat = 390 TL/hafta olmak üzere ayda 1560 TL/ay ek ders ücretine hak kazanacaktır.

^u Akademik Teşvik Ödeneği aylık ödeme toplamı, araştırma faaliyetinin maliyeti olarak bu faaliyet türüne yüklenmiştir.

4.3.2. Fakülte Diğer Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümüne düşen 26.000 TL'lik idari personel ve sarf malzeme/bakım giderleri ile 7.555 TL^v taşınır, 4.687,5 TL^w taşınmaz amortismanından oluşan toplam 37.957,5TL'lik fakülte diğer maliyetlerinin dağıtımında işletme bölümü akademik personel ortalama zaman verilerinden hareket edilmiştir. Aşağıda İşletme ve İktisat^x Bölümünün doğrudan maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımını gösteren Tablo-14 yer almaktadır.

Tablo-14: Kaynakların Faaliyetlere Dağıtımı Tablosu

	Eğitim	Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetmel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
İŞLETME BÖLÜMÜ					
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	46.902,37	25.063,87	4.031,25	7.512,50	83.510,00
Fakülte Diğer Maliyetleri	12.996,75	8.940,75	1.462,50	2.600,00	26.000,00
Fakülte Taşınır Amortismanı	3.776,55	2.597,97	424,98	755,50	7.555,00
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	2.343,16	1.611,91	263,67	468,76	4.687,50
Toplam	66.018,83	38.214,50	6.182,40	11.336,76	121.752,50
İKTİSAT BÖLÜMÜ					
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	50.125,00	35.087,50	10.025	5.012,5	100.250
Fakülte Diğer Maliyetleri	17.000,00	11.900,00	3.400	1.700	34.000

^v Fakültenin taşınırlarının kayıtlı maliyet değeri toplam 948.000 TL'dir. Bu tutar üzerinden hesapsal amortisman ilkesine göre ve 5 yıl ekonomik ömür süresine göre ilgili yıl hesaplanacak amortisman payı $948.000 \text{ TL} / 5 \text{ yıl} = 189.600 \text{ TL/yıl}$ olup, bu giderin aylık tutarı $189.600 / 12 \text{ ay} = 15.800 \text{ TL/ay}$ olarak hesaplanır. Taşınır amortismanlarının bölümlere dağılımı 11 numaralı dipnotta verilen öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

^w İktisadi ve idari bilimler fakültesinin kapalı alanının 4500 m² olduğu bilinmektedir. Bayındırlık bakanlığının cari inşaat birim fiyatlarıyla bu alanın çarpılması sonucu amortismanına tabi taşınmaz maliyeti hesaplanır. İnşaat Maliyeti = $AHY \text{ m}^2 \times \text{Bayındırlık Bakanlığı Birim Fiyatı}$ $4500 \text{ m}^2 \times 1,250 \text{ TL} = 5.625.000 \text{ TL}$, Yıllık Amortisman = $\text{Bina İnşaat Maliyeti} / 50 \text{ yıl}$, $5.625.000 \text{ TL} / 50 \text{ yıl} = 112.500 \text{ TL/yıl}$, taşınmaz amortismanının aylık tutarı ise $112.500 / 12 \text{ ay} = 9.375 \text{ TL/ ay}$ olarak hesaplanacaktır. Taşınmaz amortismanı bölümlere eşit şekilde dağıtılmıştır.

^x Çalışmada benzer işlemleri tekrarlamamak için iktisat bölümü aylık bütçe harcamaları eğitim için %50, araştırma için %35, topluma hizmet için %10, yönetmel hizmet ve diğer faaliyetler için %5 oranında gerçekleştirildiği varsayılarak dağıtılmıştır.

Fakülte Taşınır Amortismanı	4.122,50	2.885,75	824,5	412,25	8.245
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	2.343,75	1.640,62	468,75	234,375	4.687,5
Toplam	73.591,25	51.513,87	14.718,25	7.359,125	147.182,5
Genel Toplam	139.610,08	89.728,38	20.900,65	18.695,88	268.935

Yukarıda fakültenin eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetim hizmetleri ve diğer faaliyetlerinin yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesinden önceki maliyetleri topluca görülebilir. Bu dağıtımda yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen dolaylı maliyet sonuçları yer almamaktadır. Destek faaliyetlerinin temel faaliyetlere yüklenmesinden önceki sonucu görme açısından bu tablodan kullanılabilir veriler elde edilebilir. Fakülte eğitim faaliyetlerinin maliyetleri üzerinden lisans, lisanüstü öğrenci maliyetleri hesaplanabilir. Bu hesaplamalar bölüm düzeyinde ayrı ayrı yapılabilir. Araştırma faaliyet maliyetlerinin bölümler düzeyinde karşılaştırmaları yapılabilir. Araştırma faaliyeti sonuçlarının birim maliyet değerleri hesaplanarak bunların verimlilikleri bölümler, fakülteler ve/veya benzer bir üniversitenin benzer bir fakültesi düzeyinde karşılaştırılabilir.

Üniversitenin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ilgili fakültenin maliyetleriyle ilgili alınabilecek geleneksel bir raporla, yukarıda bahsedilen faaliyet esaslı dağıtım sonrası alınabilecek rapor karşılaştırması Tablo-15'de verilmiştir.

Tablo-15: Fakülte Geleneksel ve FTM Temelli Maliyet Raporu

İİBF Aylık Geleneksel Maliyet Raporu		İİBF Aylık FTM Temelli Raporu	
Akademik Per. Maaş	149.000	Eğitim Faaliyeti	139.610,08
Ek Ders	26.760	<i>İşletme</i> 66.018,83	
Akademik Teşvik Ödeneği	8.000	<i>İktisat</i> 73.591,25	
İdari Per. Maaş	40.000	Araştırma Faaliyeti	89.728,38
Sarf Malz. Bakım Giderleri.	20.000	<i>İşletme</i> 38.214,50	
Taşınır Amortisman Gideri	15.800	<i>İktisat</i> 51.513,87	
Taşınmaz Amortisman Gideri	9.375	Topluma Hizmet Faaliyeti	20.900,65
		<i>İşletme</i> 6.182,40	
		<i>İktisat</i> 14.718,25	

		Yönetmelik Hiz. ve Diğer F.	18.695,88
		<i>İşletme</i> 11.336,76	
		<i>İktisat</i> 7.359,125	
TOPLAM	268.935	TOPLAM	268.935

Kaynak: Granof, vd, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, 2000' den esinlenerek oluşturulmuştur.

4.3.3. Ana Maliyet Yerlerine Dağıtımla Gelen Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümüne dağıtılmış olan yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen maliyetlerden öğrenci işleri daire başkanlığı maliyetleri sadece eğitim faaliyetine, kütüphane daire başkanlığı maliyetleri eğitim ve araştırma faaliyetine, personel daire başkanlığı, rektörlük, bilgi işlem daire başkanlığı, idari, mali işler daire başkanlığı ve sağlık, kültür, spor daire başkanlığı maliyetleri tüm faaliyetlere Tablo-12'nin son satırında yer alan akademik personel ortalama zaman verilerine göre dağıtılmıştır. İktisat Bölümüne dağıtımla gelen maliyetler faaliyetlere aynı yaklaşımla ve 25 numaralı dipnot verilerine göre dağıtılmıştır. Son olarak yardımcı maliyet yerleri için hesaplanmış taşınır ve taşınmaz amortisman giderlerinden ana maliyet yerlerine dağıtılmış olan tutarların bölüme düşen paylarının faaliyetlere yeniden dağıtım yapılmıştır. Bu dağıtım, bu aşamaya kadar yapılmış dağıtım neticesinde ortaya çıkan faaliyet maliyetleri sonuçlarını oransal olarak etkilemeyecek bir dağıtım işlemidir. Yani amortisman dağıtımından önce faaliyetlerin maliyet sonuçlarının toplam içindeki oranından hareket edilerek amortisman gideri faaliyetlere bu oranlarla ilişki kurularak yüklenmiştir. Doğrudan ve dolaylı kaynakların faaliyetlere dağıtım tablosu Tablo-16'da verilmiştir.

Tablo-16: Kaynakların Faaliyetlere Dağıtım Tablosu

	Eğitim		Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetmel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
	Lisans	Lisansüstü				
İşletme Bölümü						
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	35.433,38	11.469,00	25.063,87	4.031,25	7.512,5	83.510,00
Fakülte Dolaylı Maliyetleri (Amortismanlar dahil)	13.150,63	5.965,83	13.150,63	2.151,15	3.824,26	38.242,50
YMY'lerden Dağıtımla Gelen (Amort. Hariç)	29.361,20	13.319,82	27.816,82	4.457,56	7.924,6	82.880,00
<i>YMY Amort. Dağıtım Öncesi TOPLAM</i>	<i>77.945,20</i>	<i>30.754,65</i>	<i>66.031,32</i>	<i>10.639,96</i>	<i>19.261,36</i>	<i>204.632,50</i>
<i>Amortisman Esas Oranlar</i>	<i>%38</i>	<i>%15</i>	<i>%32</i>	<i>% 5,2</i>	<i>%9,8</i>	<i>%100</i>
<i>YMY Taşınır Amort.</i>	<i>446,50</i>	<i>176,25</i>	<i>376,00</i>	<i>61,10</i>	<i>115,15</i>	<i>1.175,00</i>
<i>YMY Taşınmaz Amort.</i>	<i>1.160,90</i>	<i>458,25</i>	<i>977,60</i>	<i>158,86</i>	<i>299,39</i>	<i>3.055,00</i>
İşletme Tam Maliyet Top.	79.552,60	31.389,15	67.384,92	10.859,92	19.675,90	208.862,50
İktisat Bölümü						
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	40.601,25	9.523,75	35.087,50	10.025,00	5.012,50	100.250,00
Fakülte Dolaylı Maliyetleri (Amortismanlar dahil)	19.007,66	4.458,58	16.426,37	4.693,25	2.346,63	46.932,50
YMY'lerden Dağıtımla Gelen (Amort.Hariç)	42.654,60	10.005,40	35.147,00	9.862,00	4.931,00	102.600,00
<i>YMY Amort. Dağıtım Öncesi TOPLAM</i>	<i>102.263,51</i>	<i>23.987,73</i>	<i>86.660,87</i>	<i>24.580,25</i>	<i>12.290,13</i>	<i>249.782,50</i>
<i>Amortisman Esas Oranlar</i>	<i>%40,95</i>	<i>%9,6</i>	<i>%34,7</i>	<i>% 9,8</i>	<i>%4,95</i>	<i>%100</i>

<i>YMY Taşınır Amort.</i>	542,59	127,21	459,78	129,82	65,60	1.325,00
<i>YMY Taşınmaz Amort.</i>	1.410,73	330,72	1.195,42	337,60	170,53	3.445,00
İktisat Tam Maliyet Top.	104.216,83	24.445,66	88.316,07	25.047,67	12.526,26	254.552,50
Fakülte Tam Maliyet Top.	183.769,43	55.834,81	155.700,99	35.907,59	32.202,16	463.415,00
Fakülte Oransal Tam Mal.	%39,7	%12,1	%33,5	%7,8	%6,9	%100

Örnek uygulamada ele alınan iktisadi ve idari bilimler fakültesinde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin tam maliyet sonuçları topluca yukarıdaki dağıtım tablosunda görülmektedir. Fakültede yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen kaynak maliyetleriyle birlikte toplam 463.415 TL lik tam maliyetin % 39,7'si lisans eğitim faaliyetine, %12,1'i lisansüstü eğitim faaliyetine yüklenmiştir. Toplam eğitim faaliyetinin kaynak maliyetleri içindeki payı %51,8'dir. Fakültede gerçekleştirilen araştırma faaliyetlerine yüklenen maliyetlerin oranı %33,5'dir. Bunun dışında topluma hizmet faaliyetleri nedeniyle katlanılan ortalama maliyetin toplama oranı %7,8, fakülte yönetim faaliyetleri ile diğer hizmetlerin toplama oranı %6,9'dur.

Üniversitenin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ilgili fakültenin maliyetleri ile yardımcı maliyet yerlerinin bu fakülteye dağıtımıyla elde edilebilecek geleneksel bir raporla, yukarıda bahsedilen faaliyet esaslı dağıtım sonrası alınabilecek tam maliyet raporu karşılaştırması Tablo-17'de verilmiştir.

Tablo-17: Fakülte Geleneksel -FTM Temelli Tam Maliyet Raporu

İİBF Aylık Geleneksel Maliyet Raporu		İİBF Aylık FTM Temelli Raporu	
Akademik Per. Maaş	149.000	Eğitim Faaliyeti	239.604,24
Ek Ders	26.760	<i>İşletme Lisans</i> 79.552,60	
Akademik Teşvik Ödeneği	8.000	<i>İşletme Lisansüstü</i> 31.389,15	
İdari Per. Maaş	40.000	<i>İşletme Eğitim Toplamı</i> 110.941,75	
Sarf Malz, B/Onarım Giderleri	20.000	<i>İktisat Lisans</i> 104.216,83	
Taşınır Amort. Gideri	15.800	<i>İktisat Lisansüstü</i> 24.445,66	
Taşınmaz Amort. Gideri	9.375	<i>İktisat Eğitim Toplamı</i> 128.662,42	
YMY'nden Dağıtımla Gelen	185.800	Araştırma Faaliyeti	155.700,99
YMY Taşınır Amort. Payı	2.500	<i>İşletme</i> 67.384,92	
YMY Taşınmaz Amort. Payı	6.500	<i>İktisat</i> 88.317,07	
		Topluma Hizmet Faaliyeti	35.907,59
		<i>İşletme</i> 10.859,92	
		<i>İktisat</i> 25.047,67	
		Yönetmelik Hizmetler ve Diğer F.	32.202,16
		<i>İşletme</i> 19.675,90	
		<i>İktisat</i> 12.526,26	

TOPLAM	463.415,00	TOPLAM	463.415,00
--------	------------	--------	------------

Kaynak: Granof, vd, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, 2000' den esinlenerek oluşturulmuştur.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tablo-17'de yer alan rakamlardan faaliyet çıktıları düzeyinde birim maliyet verileri de hesaplanabileceği gibi, bölüm düzeyinde de yapılacak benzer hesaplama sonuçları birbirleriyle karşılaştırılarak yorumlanabilir.

Bir başka önemli husus bilimsel araştırma projelerinin maliyetlerinin hesaplanması konusudur. Faaliyet esaslı yaklaşımla hesaplanan araştırma faaliyeti maliyetlerinin dolaylı olanları dikkate alınarak, fiili araştırma kapasitesine oranlanması suretiyle bölüm düzeyinde gerçekleştirilecek araştırma projesine yüklenecek dolaylı maliyetlerin yükleme oranı daha gerçekçi bir şekilde hesaplanabilir.

Ayrıca elde edilen FTM temelli tam maliyet sonuçlarıyla bölümler arası araştırma maliyeti farklılıklarının karşılaştırmalı değerlemesi gerçekleşen araştırma çıktıları üzerinden dönemlik ya da yıllık olarak yapılabilir. Topluma hizmet, yönetsel faaliyetler ve diğer hizmetler için de bölümler arası ve/veya benzer fakülteler arası karşılaştırmalar yapılarak bu faaliyetlerin maliyet sonuçları çözümlenebilir. Böylece üniversitelerde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin maliyetlerine şeffaflık kazandırıldığı gibi verimsiz faaliyetlerin belirlenmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlanarak, yönetimin karar alma faaliyetlerini destekleyici bilgiler üretilmiş olur (Bruggeman, 2010, 21-24)

Özetlemek gerekirse;

- Bölümler arasındaki faaliyet maliyetleri farklılıkları
- Öğrenci eğitim maliyeti,
- Araştırma (yayın) birim maliyeti,
- Birim maliyetlerin benzer bölüm ve fakülteler arası karşılaştırmaları,
- Bilimsel araştırma projelerinin doğrudan maliyetlerine katılacak dolaylı maliyet yükleme oranlarının hesaplanması Üniversitelerde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin maliyetlerine şeffaflık kazandırıldığı gibi verimsiz faaliyetlerin belirlenmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlama, yönetimin karar alma faaliyetlerini destekleyici bilgiler üretme gibi faydalar sıralanabilir.

Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı üniversitelere tüm faaliyetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması olanağını sunarak maliyet bilincinin

oluşturulmasına katkı verecek ve faaliyetlerin gerektireceği fonların sağlanmasında fon sağlayıcılara gerçek bilginin iletilmesini sağlayacak, böylece finansal sürdürülebilirlik hedefi gerçekleştirilecektir. Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı üniversitelere hangi kanallara nasıl harcama yaptıklarını gösterme şansını vererek faaliyetlerin gerçek maliyetlerini şeffaf bir şekilde hesaplamak suretiyle başta devlet olmak üzere fon sağlayıcılarla üniversite arasında hesap verilebilirlik ilişkisinin güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte eğitim ve araştırma gibi farklı faaliyetlerin fiyatlama kararlarına düzgün bir veri tabanı oluşturmak suretiyle üniversitelerin bu alanlarda ilişki kurdukları kişi ve kuruluşlarla pazarlık pozisyonunun güçlenmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca bu anlayış üniversitelerin stratejik hedef, vizyon ve misyonlarının gerçekleştirilmesi noktasında ihtiyaç duyulan maliyet bilgisi veri tabanı gereksinimini de karşılamış olacaktır. Özellikle üniversitelerin 5 yıllık stratejik planlarının oluşturulmasında amaç, hedef, performans göstergesi belirlemede ve maliyetlemede, kaynakların amaç ve hedeflere gerçekçi bilgilere göre dağıtımında faaliyet esaslı tam maliyetleme anlayışının faydalı olacağı şüphesizdir.

Bu çalışma yapılacak yeni çalışmalara ulusal anlamda akademik bir bakış açısı çizmek için gerçekleştirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Badem, A.C. (2014). *Üniversitelerde Tam Maliyetleme*. Türkiye: Umuttepe Yayınları.
- Boyacıoğlu, D. (2011). Tam Ekonomik Maliyet Projesi- Akademik Personel Zamanının Tespiti için Pilot Fakültelelere Anket Uygulaması. İstanbul.
- Bruggeman, W. (2010). *Full Economic Costing Using Time Driven Activity Based Costing*. Belgium: B&M Consulting.
- Cin, D.A. (2011). Tam Ekonomik Maliyet Projesi- Akademik Personel Zaman Muhasebesi. 2.EUA Study Visit in Dresden.
- Dooley, M. (2011). Divisional Reporting at NUI Galway and Full Costing at Irish Universities. Austria: EUA Country Workshop: 28 February 2011.
- Espinasse, P. (2010a). Full Costing: An Introduction and lessons learnt from the UK and Finland. Ankara: EUA Country Workshop Turkey.
- Espinasse, P. (2010b). Full Costing: Strategic Issues and Challenges. Ankara: EUA Country Workshop Turkey,.

Estermann, T. (2010). Setting The Context: Full Costing and the Financial Sustainability of Universities, 27 September 2010, http://www.eua.be/Libraries/Country_Workshop_in_Turkey_Presentations/Thomas_Estermann_Full_Costing_and_the_Financial_Sustainability_of_Universities.sflb.ashx (Erişim Tarihi: 10.11.2013)

Esterman, T. ve Claeys-Kulik, A-L.(2013). *Financially Sustainable Universities Full Costing; Progress and Practice*. Belgium: EUA Publications. (Kitabın elektronik versiyonuna www.eua.be. sitesinden ulaşılabilir.)

Esterman, T. ve Pruvot E.B. (2011). *Financially Sustainable Universities II. European Universities Diversifying Income Streams*. Belgium: EUA Publications.

EUA, (2008). *Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing In European Universities*. EUA Report. Belgium: EUA Publications. (Raporun elektronik versiyonuna www.eua.be. sitesinden ulaşılabilir.)

Granof, H.M., Platt, E.D., ve Vaysman, I. (2000). *Using Activity Based Costing to Manage More Efectively*. The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government.

Lutlisky, D., ve Dragija, M. (2012). *Activity Based Costing as a Means to Full Costing- Possibilities and Constraints For European Universities, Management: Journalof Contemporary Management Issues*, Vol.17, 33-57.

Martins, A.G. (2011), *Enabling Full Costing at The University Of Coimbra*. France: EUA Country Workshop.

DİJİTAL ÇAĞIN YARATTIĞI MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNE ETKİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Burcu İŞGÜDEN KILIÇ^a
SMMM Zafer ANADOLU^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 55-97

ÖZ

Muhasebe hileleri, işletmelerin doğru ve güvenilir finansal raporlama yapmasını engellemekle birlikte, kasıtlı olarak yanıltıcı bilgiler sunulmasına ve önemli bilgilerin saklanması neden olmaktadır. Dijital çağda muhasebe uygulamalarının gelişmesi ihtiyaç duyulan bilginin güvenilir ve zamanında karar mercilerine ulaştırılması, varlık kayıplarının önlenmesi ve iç kontrollerin etkin bir şekilde sürdürülmesi çabalarını desteklemiştir. Bulut bilişiminin ortaya çıkışı, genişletilebilir işletme raporlama dili (XBRL) ve son yıllardaki iş analitiği yolunda ortaya çıkan dönüşümler muhasebe uygulamalarının da değişmesine neden olmuştur.

Çalışmanın amacı, dijital çağda geliştirilen muhasebe uygulamalarının işletmelerde ortaya çıkabilecek muhasebe hilelerini önlemede ne derece etkili olduğunun araştırılmasıdır. Bu amaçla bu uygulamaları kullanan meslek mensupları üzerinde bir araştırma gerçekleştirilip, dijital muhasebe uygulamalarının mevcut durumu ve muhasebe hilelerinin önlenmesine yönelik çabalar hakkında bilgi edinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Dijital Muhasebe, Muhasebe Hileleri, Muhasebe Meslek Mensubu.

JEL Kodları: M41, M48.

THE EFFECT OF ACCOUNTING PRACTICES CREATED BY THE DIGITAL AGE ON THE PREVENTION OF ACCOUNTING FRAUDS

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bkilic@bandirma.edu.tr

^b zaferanadolu@msn.com

ABSTRACT

Accounting frauds prevent businesses from making accurate and reliable financial reporting, but also are deliberately cause misleading information and important information to be stored. The development of accounting practices in the digital age has supported efforts to ensure that the information needed is delivered reliably and timely to decision-making bodies, to prevent asset losses and to maintain internal controls in an efficient manner. The emergence of cloud computing, the extensible business reporting language (XBRL), and the transformations that have emerged on the way to business analytics in recent years have also changed accounting practices.

The aim of the study is to investigate how effective the accounting practices developed in the digital age are in preventing the accounting frauds that may arise in the business. For this purpose, a survey was conducted on the accounting professionals who use these applications and information about the current state of digital accounting applications and efforts to prevent accounting frauds were obtained.

Keywords: Digital Accounting, Accounting Frauds, Accounting Professionals.

JEL Codes: M41, M48.

1. GİRİŞ

Zaman içerisinde ortaya çıkan skandallardan (Enron, Worldcom, Xerox, vb.) anlaşıldığı üzere muhasebe hileleri işletmelerin iflasına ve yatırımcıların büyük mağduriyetler yaşamasına sebep olmuştur. Muhasebe hileleri az sayıda bir kesime fayda sağlamakla birlikte, önemli varlık kayıplarının yaşanmasına sebep olmaktadır. Muhasebe hilelerinin önlenmesi amacıyla iyi bir dış denetim, iç denetim ve iç kontrol sistemi gibi koşullarının sağlanmasının yanı sıra, bazı durumlarda hile yapılmasına imkân da sağlayan bilgi teknolojilerinden (yanlış veri girişi, manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi veya yok edilmesi, yazılımlarla oynama vb.) önemli ölçüde faydalanılması gerekmektedir.

Çalışmanın amacını, dijital çağda geliştirilen muhasebe uygulamalarının işletmelerde ortaya çıkabilecek muhasebe hilelerini önlemede ne derece etkili olduğunun araştırılması oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, meslek mensuplarının bilgisayarlı muhasebe uygulamalarını kullanma düzeyleri açısından mevcut durumlarını tespit etmek, muhasebe hile göstergeleriyle karşılaşma sıklıklarını belirlemek ve muhasebe hilelerini önlemede faydalı olabilecek faaliyetlere ilişkin değerlendirmelerini öğrenmek amacıyla bir anket geliştirilerek veri toplanmış ve bulguları istatistiksel olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmada sırasıyla muhasebe hileleri, muhasebe hilelerini önleme yöntemleri, dijital çağda muhasebe uygulamaları ve muhasebe hilelerini önlemede muhasebe uygulamalarının rolü ile ilgili ana ve alt başlıklar açıklanmıştır. Sonrasında çalışmanın amacını destekleyen araştırma yönteminden ve bulgularından bahsedilerek, çalışmanın sonucu oluşturulmuştur.

Literatürde muhasebe hata ve hilelerinin sebep ve sonuçları, muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesi, meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine ilişkin görüşleri, dijital uygulamaların muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada sağladığı faydalar gibi konularda çalışmalar yer almaktadır. Bunlardan bazılarını aşağıda özetle değinilecektir.

Segal (2016) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe hilelerinin tespiti ve önlenmesi açısından teknolojik gelişmelerin rolü kavramsal ve teorik bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Çalışma, muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde ve önlenmesinde mevcut bilgisayar tabanlı denetim tekniklerini ve veri madenciliği tekniklerini ön plana çıkarmakla birlikte veri madenciliği yazılımlarının sahte işlemleri tespit etmede etkili bir çözüm aracı olduğunu ve destekleyici prosedürler yarattığını savunmaktadır.

Gönen ve Rasgen (2016) yapmış oldukları çalışmayla Benford Yasası kullanılarak Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerde hile denetimi uygulamasını araştırmışlardır. Benford yasasının kullanılması sayesinde, çok fazla veriye sahip olan denetim süreçlerinin daha az zamanda gerçekleştirildiği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren iki şirketin verileri benford yasasına göre incelenmiş, verilerin benford yasası dağılımı ile uyumlu olduğu ve herhangi bir hile belirtisine rastlanmadığı belirtilmiştir.

Öztürk (2015), kontrol öz değerlendirme tekniği ile muhasebe hilelerini önlenmesindeki etkilerini ölçmeye çalışmıştır. Bu değerlendirmeyi iki ayrı kategoride yapmış olup, bu kategorilerden biri İstanbul Sanayi Odası 500 listesini oluşturan işletmeler diğeri ise bağımsız denetçi ve iç denetçilerden oluşmaktadır. Çalışma, işletmelerde kontrol öz değerlendirme tekniğinin uygulanması sonucunda muhasebe hileleri ile daha etkin ve etkili bir şekilde mücadele edilebildiğini savunmaktadır. Ayrıca çalışmada kontrol öz değerlendirme tekniğinin yönetimin

kısıtlamaları nedeniyle denetçiler tarafından rahatlıkla uygulanamadığını ortaya koymaktadır.

Aytekin vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik düşünceleri ve hile belirtileri ile karşılaşma sıklıkları belirlenmiştir. Çalışma sonucunda günlük nakit tahsilat kayıtları ile banka raporları arasında farklılıklar olması, benzer tarihte bir satıcıya birden fazla ödeme yapılması, belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılması, satıcı faturalarına yapılan çift ödemeler en dikkat çekici ve sıklıkla karşılaşılan hile belirtileri olarak belirlenmiştir.

Çalış vd. (2014) tarafından yapılan çalışmada Benford Kanunu kullanılarak sağlık sektörüne faaliyet gösteren bir firmanın satın alma bölümünde oluşabilecek hileli işlemler belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler neticesinde yüksek hile riski bulunduran alanlar tespit edilebilmiştir.

Yıldız ve Baskan (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar incelenmekle birlikte, BİST'deki şirketler açısından bu araçların kullanılabilirliği ve bu araçlardan hangisinin en etkili olduğu araştırılmıştır. Muhasebe hile türlerinin önlenmesinde kullanılan araçlar incelenirken, finansal tablolarında görülen hilelerini önlemede kullanılan, varlıkların kötüye kullanılmasını önlemede kullanılan ve haksız edinimi önlemede kullanılan yöntemler olmak üzere 3 ana kısımda inceleme yapılmıştır. finansal tablo hilelerini ve haksız edinimi önlemede kullanılan yöntemler arasında ilk sırada iç denetim yer almakta iken, varlıkların kötüye kullanılmasını önlemede iç kontrol en önemli yöntem olarak görülmektedir. İç denetim ve iç kontrolü bağımsız denetim izlemektedir. Bunlar dışında ihbar hatlarına ve özel hata-hile denetimlerine de başvurulduğu görülmüştür.

2. MUHASEBE HİLELERİ

Literatürde pek çok hile tanımı bulunmakla birlikte genellikle hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması olarak tanımlanmıştır (Bozkurt, 2011, s. 60). Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir

veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlere hile denilmiştir (KGG, 2013, s. 9).

Genel olarak hile, çeşitli nedenlerle haksız üstünlük sağlanmasına imkân verirken, yalan söyleme, gerçeği çarpıtma, oyun yapma, kurnazlık gibi pek çok olumsuz eylemi bünyesinde barındırmaktadır (Sürmeli, 2010, s. 268). İşletmelerde gerçekleşen hileler, yolsuzluk, çıkar çatışması, varlıkların çalınması, hileli raporlama ve teknolojik suiistimal olmak üzere sınıflandırılabilir (Yaman, 2008, s. 157).

Muhasebe hilesi ise, belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir (Terzi, 2012: 52). Muhasebe hilesinde vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı hareket etmek eylemin maddi unsurlarını oluştururken, bu fiilin kasten ya da taksirle yapılması manevi unsurları oluşturmaktadır (Dilek, 2009: 7). Muhasebe hileleri bir suç olarak görüldüğünden hukuksal boyutu da bulunmaktadır. Ancak muhasebe hileleri kanunda tek tek sayılamamaktadır. Bunun nedeni de hile yaratmadaki sınırın, insan zekâsı sınırları ile paralel olması sebebiyle ucunun açık olmasıdır (Gürsoy, 2009, s. 4).

Muhasebe hileleri, finansal tablolarda kasıtlı olarak yanıltıcı bilgilere yer verilmek, bazı usulsüzlüklerin gizlemek ve farklı kazanımlar elde etmek amaçlı yapılan işlemlerden oluşur (Karabınar ve Akyel, 2009, s. 1). Muhasebe hilesinin olduğu alanda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmayarak finansal raporlar kasıtlı olarak değiştirilmiş ve bilgi kullanıcıları yanıltılmıştır (Filipe, Wuerges ve Borba, 2010, s. 2). Ayrıca günümüzde bilgi teknolojilerinin çok geliştiği işletme süreçlerinde muhasebe hileleri bu teknolojileri kullananlar ve çeşitli teknikler yapılabilir hale gelmiştir (Saban, 2006, s. 60).

İşletmelerde hilenin oluşmasına imkân sağlayan durumlar bir araya geldiğinde, çalışanlar veya yöneticiler tarafından bu kasıtlı ve kötü niyetli eylemler gerçekleştirilebilmektedir. Muhasebe hilelerinin yapılmasının temelinde zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kar dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, teşviklerden haksız yere yararlanma arzusu ve vergi kaçırma düşüncesi gibi sebepler bulunabilmektedir (Aytekin vd., 2015, s. 71).

2.1. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Literatürde hilenin türlerine ve hile gruplarına dair pek çok çalışma yer almaktadır. Bunlar incelendiğinde çeşitli usulsüz yollarla gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin çok farklı şekillerde karşımıza çıkabildiği, bunların belli bir sayıda sabitlenmesinin ve genellemesinin çok zor olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü hile eyleminin gerçekleştirilmesinde insan beyninin ve yaratıcılığın önemli bir rol oynadığı bilinmektedir. Genel olarak hile grupları yönetici hileleri, çalışan hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri olmak üzere sınıflandırılmıştır.

Çalışmada, Muhasebe hile türleri iki ana kategoride incelenmektedir:

- Literatürde finansal tablo hileleri ile eş anlamlı kullanıldığı için yönetim tarafından yapılan muhasebe hileleri,
- İşletme içinde kamuya açık olmayan, gizli ya da özel tüm bilgilere erişebildiği ve etkili ve güvenilir konumlarda yer alabildiği için çalışanlar tarafından yapılan muhasebe hileleri

2.1.1. Yönetim Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri

Yöneticilerin; işletmenin finansal tabloları ile oynaması ya da değiştirmesi biçimindeki hile eylemleri, finansal tablolarda sahtecilik eylemleri olarak nitelendirilirler (Bozkurt, 2011 s. 65). İşletme yönetimi, borç ödeme gücünü artırmak, hisse senetlerini yüksek bir fiyattan göstermek, hisse başına kârı artırmak, işletmenin kamuoyundaki değerini artırmak vb. sebeplerle muhasebe hileleri yapabilmektedir. Böylece işletmelerin finansal tabloları olduğundan daha iyi gösterilerek, bazı avantajlar elde edilebilir. Az vergi ödemek, az kâr dağıtmak veya ayrılan ortaklarla avantajlı anlaşmalar yapmak vb. bu avantajlara örnek olarak gösterilebilir (Filipe, Wuerges ve Borba, 2010, s. 6; Uyar, 2007, s. 1; Yıldız ve Başkan, 2014, s. 3-4).

İşletme yönetimi tarafından yapılabilecek muhasebe hileleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Yıldız ve Başkan, 2014, s. 3-4; Keskin, 2014, s. 23; Öztürk, 2015, s. 15):

- Kayıt dışı işlemler gerçekleştirilmesi,
- Belge sahtekarlığı yapılması,
- Henüz gerçekleşmemiş bir işlemi gelir olarak kaydedilmesi,
- Uydurma hesaplar, sahte işlemlerle gelir unsuru yaratılması,

- Arızı işlemlerle bir kerelik gelir yaratılması,
- Zamanında önce veya sonra kayıt yaparak dönemsellik kavramından sapılması,
- Satış hileleri yapılması,
- Alış hileleri yapılması,
- İşletme giderlerinin yükseltilmesi,
- Özel giderlerin işletmeye aktarılması,
- Değerleme hilelerinin yapılması,
- Arızı gelirlerin gizlenmesi,
- Kasıtlı bir şekilde sunum ve açıklamaya dair muhasebe ilkelerinin yanlış kullanılması,
- Kayıt ve belgelerin kötüye kullanılması.

2.1.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri

Çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletmenin varlıklarına el koyması veya kural dışı kullanması sonucunda işverenlerini dolandırmasına ilişkin hilelerdir. Çalışan hileleri; nakit, stok, demirbaş, vb. varlıkların çalınması gibi doğrudan yapılan hileler veya çalışanın işletmesi aracılığıyla satıcılara veya müşterilere bir yarar sağlama veya onlardan rüşvet alma yoluyla gerçekleştirdiği dolaylı hileler olarak karşımıza çıkmaktadır (Bozkurt, 2011, s. 64). Çalışan hileleri genellikle üst düzey yöneticiler tarafından yapılan hilelere göre daha ufak tutarlarda ve genellikle ekonomik sebeplerle olmaktadır (Oral, 2010, s. 51).

İşletme çalışanlarının hile yapma nedenlerin temel sebebi; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabası olarak sıralanmaktadır. Bunların bir araya gelmesi ile hile üçgenini oluşturmaktadır (Bozkurt, 2000, s. 63-68).

En çok karşımıza çıkan çalışan hileleri arasında çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilatının kayıt altına alınmadan zimmete geçirilmesi, işletmeye ait çeklerin üzerinde birtakım değişiklikler yapılarak çalınması veya çalışanların bu çekleri kendi çıkarları için kullanması, arttırılmış seyahat harcamaları ile menfaat sağlanması, yetkisiz veya uygun olmayan

biçimde ıskonto uygulanarak yarar sağlanması sayılabilmektedir (Şimşek,2001, s. 23).

2.2. Muhasebe hilelerinin tespitinde ve önlenmesinde kullanılan yöntemleri

Literatürde yer alan bazı çalışmalar incelendiğinde muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında çeşitli yaklaşımların benimsenebileceği görülmektedir. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında tespitinde kullanılan yöntemler, klasik yöntemler ve belirli sektörlerdeki özel hile çeşitleri üzerine yoğunlaşan ve tüm veri tabanını kontrol eden proaktif yöntemler olarak ikiye ayrılabilir. Klasik (Geleneksel) yaklaşımlar içinde şikâyet, ihbar ve istek üzerine hile araştırmaları yer almaktadır. Proaktif yaklaşımlar olarak ise istatistiki yöntemler, mali analiz yöntemleri, bilgisayar destekli denetim teknikleri, yapay zekâ, bulanık mantık, uzman sistemler, dijital analiz yöntemleri (Benford Kanunu) ve veri madenciliği uygulamaları sayılmaktadır (Bozkurt, 2011, s. 172-173; Çalış vd., 2014, s. 95).

Muhasebe hilelerinin tespitinde kullanılan yaklaşımlara dair bir diğer sınıflandırmada ise proaktif yaklaşım, reaktif yaklaşım, manuel yaklaşım ve otomatik (teknoloji temelli) yaklaşım olmak üzere dört kategoriden bahsedilmektedir. Muhasebe hilelerinin tespitinde, proaktif yaklaşım (risk değerlendirme vb.) ve reaktif yaklaşım (hile raporlarına odaklanma) kombinasyonu veya manuel yaklaşım (nokta denetimleri) ve otomatik yaklaşım (veri madenciliği yazılımları) kombinasyonu yapılabileceği belirtilmiştir (Harvey and Campbell, 2011).

Aşağıda muhasebe hilelerinin tespiti ve önlenmesi açısından önem arz eden klasik (geleneksel) ve proaktif yaklaşımlar içinde yer alan yöntemlerden özet bilgiler halinde bahsedilmektedir:

İç denetim: İşletmenin finansal bilgilerinin doğru ve güvenilir bir şekilde üretilmesi, muhasebe kayıtlarının ilke ve standartlara uygun olarak yapılması, işletme varlıklarının korunması, işletmenin karşı karşıya olduğu risklerin tespit ve kontrol edilmesi, olası hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, hata ve kötü niyetli işlemlerin azaltılması, yönetim kademesinin belirlediği kurallara ve ilkelere uyulması iç denetim mekanizmasının varlığı ile güçlenmektedir. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla üst yönetime bağlı bir şekilde faaliyet göstererek, mevzuat, ilke ve kurallara uygunluğu denetlemekte

ve riskli alanları belirleyerek hile ve suiistimalleri araştırmaktadır (Kartal, .2013, s. 9).

İç kontrol: Hile ve hatalar sonucunda meydana gelen muhasebe skandallarının en önemli sebeplerinden birisi iç kontrol sisteminin zayıflığıdır (Atmaca, 2012, s. 201). İç kontrol sisteminin varlığı, işletmelere ve yayınladıkları finansal raporlara güvenin temelini oluşturmaktadır (Doyrangöl, 2002, s. 1). Etkin bir iç kontrol sistemi, hata ve noksanlık olan belgelerin ve işlemlerin denetim sürecinde gözden kaçırılması olasılığını en aza indirerek, denetimin kalitesini arttırmakta, ayrıca denetim süresinin kısalmasına ve işletmenin denetim sürecinin maliyetlerinin azalmasına neden olmaktadır (Akışık, 2005, s. 90).

Bağımsız denetim: Hata ve hilelere karşı gerekli iç kontrol sistemini kurmak ve bu sistemi geliştirmek işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İyi bir iç kontrol sistemi çalışanlar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri engelleyebilirken, işletme yönetimi tarafından yapılan hileleri engelleyememektedir. Bu durumda bağımsız denetçi, mesleki tecrübesini, mesleki özenini ve mesleki şüpheciliğini kullanarak işletme yönetiminin içinde bulunduğu ortamı iyi algılamaya çalışmalıdır (Erol, 2008, s. 231-232). Hileye ilişkin bağımsız denetim standartları, yönetimin denetimi hakkında sınırlandırılmış bir kapsama sahiptir. Bu durumda denetçi, denetim sırasında yönetim kaynaklı hile risklerini ve hatta hilenin varlığını tespit etse bile hileyi engellenmesi mümkün olamamaktadır (Bulca ve Yeşil, 2014, s. 55). Bağımsız denetçi, hilenin önlenmesinden veya ortaya çıkarılmasından birinci derecede sorumlu değildir, fakat hile yapmayı düşünenler açısından caydırıcı bir etkiye sahip olabilmektedir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015, s. 41).

Hile araştırmaları: Geleneksel denetim anlayışında sadece işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilir ve bu doğrultuda hile araştırmaları sadece bir istek veya ihbar olduğunda yapılmaktadır. (Gönen ve Rasgen, 2016, s. 96).

İstatistiki yöntemler: Özellikle hile denetiminde, istatistiksel analiz yapabilen bilgisayar yazılımlarının kullanılması yapılan denetimin etkinliğini arttıracaktır (Çalış vd., 2014, s. 96).

Bilgisayar destekli denetim teknikleri: Muhasebe verilerinin denetlenmesinde filtreleme, özetleme, katmanlaştırma gibi teknikleri kullanarak hile belirtilerini tespit etmeye çalışan bilgisayar programlarıdır (Çalış vd., 2014, s. 97).

Uzman sistemler ve yapay zeka: Uzman sistemler, çözüm üretebilen, ilgili alanın uzmanlık bilgilerine sahip olan ve gerçekteleme metotları ile

olayları süzebilen programlardır. Bu sistemler ilgili alandaki uzmanlar gibi çözümler ortaya koyabilen bilgisayar tabanlı programlardır. Uzman sistemler insan bilgisini depolar ve olaylar karşısında işleminden geçirerek değerlendirme yapmaya yardımcı olmaktadır (Kılıç, 2014, s. 162). Yapay zekalar, verinin özelliğine bağlı olarak farklı analizler yapabilen üst düzey bilgi işlem teknikleridir (Çalış vd., 2014, s. 97).

Benford kanunu: Benford Kanunu, bir matematik kanunu olmakla birlikte bir veri kümesi içindeki sayılarda kullanılan rakamların olasılık dağılımları ile ilgilidir. Rakamların beklenen frekansları ile gözlemlerin karşılaştırılmasını sağlayan Benford Kanunu hileyi doğrudan tespit etmemekle birlikte varsayımlarına uymayan sayı dizileri hile riskinin arttığı yerleri işaret etmektedir (Akkaş, 2007, s. 196).

Mali analiz teknikleri: Mali tablolarda yer alan çeşitli kalemlere ilişkin rasyolar, sektöre ve zaman içindeki değişime göre karşılaştırılarak tarihsel verilerden farklılık gösteren noktalara odaklanılmasını sağlamaktadır. Mali analiz teknikleri daha çok mali tablo hilelerinin ortaya çıkartılmasında kullanılmaktadır (Çalış vd., 2014, s. 96).

Veri madenciliği: Veri ambarlarında tutulan çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunları karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecine veri madenciliği denmektedir. Standart denetim prosedürleri, çoğu durumda hile ve usulsüzlüklerin tespiti için yeterli olmamaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi ve şirketlerde özellikle yönetim hilelerinin tespiti amacıyla veri madenciliğine ihtiyaç duyulmaktadır ve denetim alanında kullanımı yaygınlaşmaktadır (Terzi, 2012, s. 54-56). Büyük veri popülasyonlarının araştırılmasında veri madenciliği faydalı bilgiler sağlamaktadır. Bunun için veri madenciliği algoritmaları veya yöntemleri gibi bir dizi teknikle hile tespiti gerçekleştirilmektedir (Segal, 2016, s. 57; Pironet, Antunes, Moura ve Gomes, 2009, s. 5; Panigrahi ve Sharma, 2012, s. 39).

3. DİJİTAL ÇAĞDA MUHASEBE UYGULAMALARI

Hile tespit edilmesinde bilgi teknolojilerinin kullanılması, hile gerçekleşmeden önce hile olasılığı yüksek olan noktaların belirlenmesini ve olası hile noktalarının kontrol altına alınmasını sağlamaktadır. Günümüzde işletmelerde kurumsal kaynak planlama sistemlerinin yaygın bir şekilde kullanılması, iş süreçlerinin hileler açısından daha iyi analiz edilmesini ve sistem açıklarının hızlıca tespit edilmesini sağlayarak, bu

konularda tecrübe ve uzmanlık edinilmesine imkân vermiştir (Çalış vd., 2014, s. 100)

Gelişen bilgi teknolojileri aracılığı ile muhasebede bilgi kalitesinin artırılması, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlanması, bütçe ve karar destek süreçlerinin geliştirilmesi gibi konularda önemli faydalar sağlamaktadır. Aynı zamanda büyük veri kullanılarak iç kontrol sisteminin etkinliği artırılırken, bağımsız dış denetim açısından finansal tabloların makul güvence düzeyi geliştirilmektedir. Adli muhasebe sayesinde ise hile ve suiistimallerin ortaya çıkarılması sağlanmaktadır (Ciğer, Kımay ve Angı, 2017, s. 255).

3.1. Dijital Muhasebe Ve İnternet Kullanımı

Bilgi teknolojileri ve internet kullanımının yaygınlaşması sayesinde, işletmede işlemler gerçekleştiikten kısa bir süre sonra muhasebe bilgi sistemi tarafından elektronik ortamda tanımlanmış ve kaydedilmiştir. Sonrasında iç kontrol sisteminin süzgecinden geçen finansal bilgiler, internet üzerinden işletmeyle ilgili diğer tarafların bilgi ihtiyacını karşılamak üzere paylaşılabilmiştir (Kılıç, 2014, s. 30).

Bilgi teknolojileri ve internet kullanımıyla birlikte tedarikçi, üretici, dağıtıcı ve tüketiciler fiziki bir ortamda bir araya gelmeden de ekonomik bir faaliyet gerçekleştirebilmektedirler. Bu süreç genelde e-ticaret olarak ifade edilse de aslında daha fazlasını (e-işletme) anlatmaktadır (Deran ve Hatipoğlu, 2009, s. 1).

E-ticaret ve e-işletme süreçlerinin oluşması muhasebe ve finansal bilginin değişimi açısından bir iletişim aracı olmuştur. Ürün ve hizmetlerin satış ve dağıtımını destekleyen muhasebe ve finans işlevleri internet üzerinden gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Böylece bilgisayar ağları ve dijital bilgi kullanılarak muhasebe ve finansman süreçleri ve iş akışları yeniden tasarlanmaya başlanmıştır. Böyle bir ortamda dijital muhasebe uygulamalarının kullanılmasının sağladığı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sevim, 2009, s. 36-41):

- Kredi onayları, ödemeler, tahsilatlar, yapılan işlemlerin onaylanması, hesapların kapatılması, finansal raporların oluşturulması ile ilgili döngüler hızlanmıştır.
- Rutin işlemler kolaylıkla ve hızlıca gerçekleştirildiği için üst düzey analizlere ayrılan zaman artmıştır.

- Rutin işlemler daha az hata ile gerçekleştirilebilmiş ve zaman tasarrufu sağlanmıştır.
- Rutin muhasebe işlerinin azalması verimliliği arttırmıştır.
- Alacakların tahsili ve borçların ödenmesi planlı bir şekilde gerçekleştirilebildiği için etkin ve verimli bir nakit yönetimi oluşturulmuştur.
- Güvenlik önlemleri artırıldığından iç kontrolde ve denetimde etkinlik sağlanmıştır.

3.2. Dijital Muhasebe Yazılımlarının Kullanımı

Artık geleneksel muhasebe yazılımlarının kalmadığı, bu yazılımların işlevsellik, veri tabanı, işletim sistemi ve kabiliyeti açısından ERP yazılımlarına dönüştüğü bilinmektedir. Kurumsal bir bilgi sistemi halini alan ERP yazılımları sayesinde verilen doğru, güvenilir ve hızlı bir şekilde elde edilmesi mümkün olmuştur. 1990'ların sonlarından itibaren muhasebe yazılım pazarı ERP'nin de ötesine geçerek e-ticarete ve işletmeler arası ve işletme içi entegrasyona yönelmiştir. Muhasebe yazılımı tedarikçileri zamanla yazılımlarına e-işlevsellikler eklemiştir (Sevim, 2009, s. 139).

Günümüzde internet üzerinden sağlanan kaynak ve servislerin başında Bulut bilişim gelmektedir. Muhasebe yazılım hizmeti veren işletmeler, bulut bilişimin sağladığı imkânlardan her geçen gün daha fazla yararlanmaya başlamışlardır. Günümüzde klasik muhasebe yazılımlarının yerini alan bulut bilişim, birçok işletmenin finansal verilerini daha kolay yönetmesini sağlayan web tabanlı bir sistem oluşturmuştur. Ayrıca bulut bilişim, işletmelere tüm ihtiyaçları karşılayabilecek bir altyapı hizmeti de sunmaktadır (Elitaş ve Özdemir, 2014, s. 103). Bulut kelimesinin kullanılmasının sebebi hizmetin gözle görülmeyen bir ağ olan internet üzerinden sağlanmasıdır. Bulut bilişimin yönetimi, bir dizi yönetim, değişiklik ve bakım faaliyeti gerektirdiğinden düşünüldüğü kadar kolay değildir bu sebeple işletmeler bu gerekliliklerin altından tek başlarına kalkamazlar. Dolayısıyla kullanıcılar, merkezi olarak bu hizmetleri veren kurumlardan destek alırlar. Aynı şekilde kurumlar, kendilerine ait web sitelerini kendi ortamlarında muhafaza edebilirler ve dış dünyaya bu şekilde yayın yapabilirler ya da web sitelerini merkezi kurumların veri merkezlerinde barındırabilirler. Önemli bir iş yükü oluşturan bu hizmetlerin merkezi olarak başka kurumlarca karşılanması bulut bilişime önemli bir avantaj sağlamaktadır (Okutucu, 2012).

3.3. Muhasebede Web Tabanlı Dillerin Kullanımı

İşletmecilik alanında fark yaratan dijital bir dil olan XBRL, internet dahil bütün yazılım ve teknolojileri kullanarak finansal raporların değişimini sağlamaktadır. XBRL'in kullanımı finansal raporların hazırlanma şeklini değiştirmekle birlikte işletmelerin iş yükünü ve maliyetlerini oldukça azaltmaktadır (Uyar ve Çelik, 2017, s. 8). XBRL sayesinde finans ve muhasebe meslek mensupları mali işlemleri sürekli denetleme ve işletme kararları için gerçek zamanlı bilgi sağlama imkânı bulmaktadır.

XBRL kullanılması sayesinde işletmeler ve diğer finansal veri üretenler açısından veri toplama işlemlerinin otomatik olarak gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Bir işletmenin farklı bölümlerinden ve farklı muhasebe bilgi sistemlerinden elde edilen veriler hızlı, verimli ve etkin bir şekilde birleştirilebilir. Bu durumda İşletmenin muhasebe ve finans departmanı işletme yönetimine, işletme dışına, maliye ve diğer resmî kurumlara ve bankalara yönelik çeşitli raporları hızlıca hazırlayabilmektedir. Verilerin otomatik olarak elde edilip, birleştirilmesi zaman tasarrufu sağlayacak, hata yapma ihtimalini azaltacak ve verilerin doğruluğunun yazılım tarafından kontrol edilmesini sağlayacaktır (Erkuş, 2008, s. 128; Segal, 2016, s. 61).

XBRL sağlayacağı katkıların en başında; işletme dışı raporlamada bilgi ihtiyacını karşılayabilecek tek ve güvenilir veri kaynağı oluşturması ve verilerin elle işlenirken manipüle edilmesinin önüne geçmesi sayılabilir. Bu katkılar sayesinde denetim süreçlerinde verilerin elde edilmesi için gerçekleştirilecek işlemlerin azalmasına ve daha güvenilir bilgiler sağlanarak denetimin kolaylaşmasına yardımcı olmaktadır (Sevim, 2009, s. 116-117). Çünkü XBRL muhasebe verilerinin değişimini standart hale getirerek denetçilerin müşteri işletmenin muhasebe verilerini kendi özel yazılımlarına kolaylıkla transfer edebilmesini sağlamakta ve bir ara yazılım kullanma ihtiyacını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca XBRL verileri, muhasebe sürecinin ilk aşamalarında elde ettiği için sürekli denetim yapılmasına imkân sağlamaktadır (Mcguire vd. 2006, s. 43).

XBRL'in vergilendirme açısından faydasına bakıldığında e-beyanname işlem süresini kısalttığı ve hata oranını düşürdüğü belirlenmiştir. Son yıllarda Türkiye'de ön plana çıkan e-Dönüşüm, e-Devlet ve e-Yönetişim çalışmaları düşünüldüğünde, XBRL standardının temel katkısı yerel alanda daha rahat ortaya konulabilmektedir. Küresel alandaki katkı ise Avrupa Birliği, Basel Kriterleri ve Uluslararası Muhasebe/Finansal

Raporlama Standartları (UMS/UFRS; IAS/IFRS) gibi süreçler ilerledikçe ölçülebilir hale gelecektir. Söz konusu çalışmaların temel motivasyonu özellikle kamu yönetimi alanındaki teknolojik araçların artan ölçekte ve kapsamda kullanımını sağlayarak şeffaflığı, veri paylaşımını ve veri sorgulama kültürünü geliştirmektir (Tokel vd., 2007, s. 2).

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu başlık altında çalışmanın amacı ve örnekleme hakkında bilgi verildikten sonra çalışmada verilerin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemlerden ve elde edilen bulgulardan bahsedilmektedir.

4.1. Araştırmanın Amacı Ve Örnekleme

Çalışmanın amacı, dijital çağda geliştirilen muhasebe uygulamalarının işletmelerde ortaya çıkabilecek muhasebe hilelerini önlemede ne derece etkili olduğunun araştırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, meslek mensuplarının bilgisayarlı muhasebe uygulamalarını kullanma düzeyleri açısından mevcut durumlarını tespit etmek, muhasebe hile göstergeleriyle karşılaşma sıklıklarını belirlemek ve muhasebe hilelerini önlemede faydalı olabilecek faaliyetlere ilişkin değerlendirmelerini öğrenmek amacıyla bir anket gerçekleştirilmiştir.

Araştırma örnekleme, kolayda örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Belirlenen amaç doğrultusunda anketin örneklemini İstanbul ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) oluşturmaktadır. Anket, 16.10.2017-26.11.2017 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. SMMM'lere on-line anket ile ulaşılmış, toplam 53 SMMM'den geri dönüş alınmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada veri toplamak amacıyla anket yönteminden yararlanılmıştır. Ankette toplam 13 soru bulunmaktadır. 1.-5. Sorular demografik özelliklere ilişkin veri toplamak amacıyla sorulmuştur. 6.-11. Sorular bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının kullanma düzeyi ve bu uygulamalarının hile açısından yarattığı faydalara ilişkin görüşleri belirlemek amacıyla hazırlanmış ve daha önce güvenilirliği ölçülerek Tokatlı (2013) tarafından hazırlanan yüksek lisans tezinde kullanılmış sorulardır. 12. Soru muhasebe hile göstergeleriyle karşılaşılma sıklığını ölçmekte ve daha önce ACFE (The Association of Certified Fraud

Examiner) tarafından 1996, 2002, 2004, 2006 ve 2008 yıllarında tekrarlanarak yapılan hile araştırmalarında^c kullanılmıştır. 13. Soru ise muhasebe hilelerinin önlenmesinde fayda sağlayacak faaliyetlerin belirlenmesine ilişkin olarak hazırlanmış ve daha öncede Yıldız ve Başkan (2014) tarafından hazırlanan muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlara yönelik bir makalede kullanılmıştır.

Anketin analizi SPSS 20.0 programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve Cronbach Alpha katsayısı 0,831 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla anketin güvenilirlik derecesi oldukça yüksek düzeydedir. Sonrasında anketin birinci bölümünde yer alan demografik özelliklerin frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Kullanılacak istatistiksel testlerin doğru belirlenebilmesi amacıyla Kolmogorov-Smirnov analizi ile verilerin normal dağılıp dağılmadığı incelenmiş, p değerinin 0,05'ten küçük olması ile verilerin normal dağılım göstermediği görölmüş, buna göre non-parametrik testler uygulanmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Bu başlık altında katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bilgilere ve tanımlayıcı istatistiklere ilişkin değerlendirmelere yer verilmektedir.

4.3.1. Demografik Bilgiler

Araştırmaya katılan 53 SMMM'nin 26'sı (%49) bağımlı çalışan SMMM iken, 27'si de (%51) bağımsız çalışan meslek mensuplarından oluşmaktadır. Katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında 30 kişinin (%57) lisans ve 17 kişinin de (%32) lisansüstü eğitime sahip olduğu görölmektedir. Katılımcıların 16'sının (%30) mesleki tecrübesi 21 yıl ve üzerindedir. Katılımcıların 27'sinin (%51) müşteri sayısı 30 ve daha az sayıdadır. Aşağıda Tablo-1'de katılımcılara ait demografik bilgiler ayrıntılı bir şekilde sunulmaktadır.

Tablo-1: Demografik Bilgiler

Demografik özellikler		Sayı	Yüzde %
Mesleki unvan	SMMM	53	100
Faaliyet türü	Bağımlı	26	49
	Bağımsız	27	51

^c http://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/documents/2008-rttn.pdf.

Eğitim durumu	Lisansüstü	17	32
	Lisans	30	57
	Önlisans	1	2
	Lise	5	9
Mesleki tecrübe	0-5 yıl	10	1
	6-10 yıl	12	23
	11-15 yıl	10	19
	16-20 yıl	5	9
	21 yıl ve üzeri	16	30
Müşteri sayısı	30 ve daha az	27	51
	31-60 arası	13	24
	61-90 arası	5	9
	91-120 arası	4	8
	121 ve üzeri	4	8

4.3.2. Yüzde Analizi İle Elde Edilen Sonuçlar

Katılımcılar, interneti çoğunlukla vergi dairesi işlemlerinde (16 kişi %30) ve bankacılık işlemlerinde (11 kişi %21) kullandıkları görülmekle birlikte, diğer seçeneğinde yer alan kişilerin (13 kişi %25) bahsedilen işlemlerin tümünde interneti kullandıklarını belirtmişlerdir.

Katılımcılara XBRL raporlama dili hakkında bilgi düzeylerinin ne olduğu sorulduğunda çoğunluk (22 kişi %42) bilgi sahibi olmadığını belirtirken, çok az düzeyde bilgi sahibi olanlar 12 kişi (%23), orta düzeyde bilgi sahibi olanlar 10 kişi (%19), iyi düzeyde bilgi sahibi olanlar 7 kişidir (%13). Ayrıca 2 kişi de (%4) uzmanlık düzeyinde bilgi sahibi olduğunu belirtmiştir.

Katılımcılardan 32 kişi (%60) XBRL tabanlı raporlama yapabilen bir programa sahipken, 21 kişi de (%40) böyle bir programa sahip olmadığını belirtmiştir. Ayrıca XBRL tabanlı bir programa sahip olmayan meslek mensuplarına böyle bir program edinme planlarının olup olmadığı sorulmuş 21 (%40) kişiden 8'i (%15) planı olmadığını, 9'u (%17) ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Katılımcılara e-defter sisteminin kullanıp kullanmadıkları sorulmuş, 27 kişi (%51) paket program aracılığıyla kullandığını 17 kişi (%32) ise kullanmadıklarını belirtmiştir. E-fatura sistemini ise 24 katılımcı (%45) paket program aracılığıyla kullandıklarını belirtirken 22 kişi (%42) kullanmadıklarını bildirmiştir. E-beyanname sisteminin 29 kişi (%55) paket program, 24 kişi (%45) ise online sistem üzerinden kullandığını belirtmiştir.

Aşağıda Tablo-2’de İnternet ve XBRL kullanımı açısından yüzde analizi sonuçlarının tamamını inceleyebilirsiniz.

Tablo-2: İnternet ve XBRL Kullanımı

		Sayı	Yüzde
İnterneti hangi işlemlerde kullanıyorsunuz?	İletişim	3	6
	Fatura işlemleri	3	6
	Vergi dairesi işlemleri	16	30
	SGK	7	13
	Bankacılık işlemleri	11	21
	Diğer (Hepsi için)	13	25
XBRL hakkında bilgi düzeyiniz nedir?	Bilgim Yok	22	42
	Çok az düzeyde	12	23
	Orta düzeyde	10	19
	İyi düzeyde	7	13
	Uzmanlık düzeyinde	2	4
XBRL tabanlı raporlama yapabilen bir programa sahip misiniz?	Evet	32	60
	Hayır	21	40
XBRL tabanlı raporlama yapabilen bir programa sahip değilseniz edinme planınız var mı?	Evet	4	8
	Hayır	8	15
	Kararsızım	9	17
E-defter sistemini kullanıyor musunuz?	Online sistem üzerinden kullanıyoruz	9	17
	Paket program aracılığıyla kullanıyoruz	27	51

	Kullanmıyoruz	17	32
E-fatura sistemini kullanıyor musunuz?	Online sistem üzerinden kullanıyoruz	7	13
	Paket program aracılığıyla kullanıyoruz	24	45
	Kullanmıyoruz	22	42
E-beyanname sistemini kullanıyor musunuz?	Online sistem üzerinden kullanıyoruz	24	45
	Paket program aracılığıyla kullanıyoruz	29	55
	Kullanmıyoruz	-	-

Katılımcılara muhasebe hilelerinin önlenmesinde faydalı olabilecek faaliyet sorulmuş, iç denetim (41 kişi %77), iç kontrol (38 kişi %72), bağımsız denetim (39 kişi %74), bilgi teknolojileri denetimi (32 kişi %60), hile ve suistimal denetimleri (29 kişi %55), özel hile incelemeleri (24 kişi %45), XBRL raporlama dili (18 kişi %34) ve YMM'lerce yürütülen tam tasdik çalışmaları kapsamındaki denetimler (18 kişi %34) en çok tercih edilenler olmuştur. Aşağıda Tablo-3'te muhasebe hilelerinin önlenmesine yönelik faaliyetlere ilişkin sonuçlar yer almaktadır.

Tablo-3: Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Yönelik Faaliyetler

		Sayı	Yüzde
Muhasebe hilelerinin önlenmesinde hangi veya hangileri faydalı olmaktadır	İç denetim	41	77
	İç kontrol	38	72
	Bağımsız denetim	39	74
	İhbar hatları	13	25
	Bilgi teknolojileri denetimi	32	60
	Tesadüf	7	13
	Özel hile incelemeleri	24	45
	Veri madenciliği teknikleri	8	15
	XBRL Raporlama Dili	18	34

	Hile ve suiistimal denetimleri	29	55
	YMM'lerce yürütülen tam tasdik çalışmaları kapsamındaki denetim faaliyetleri	18	34
	Diğer	2	4

Katılımcılara dijital muhasebe uygulamalarının muhasebe hilelerini önlemedeki rollerine ilişkin ifadeler verilmiş ve bunlara katılım düzeylerini bildirmeleri istenmiştir. Her katılımcı, birden fazla faaliyeti değerlendirilebilmektedir. İfadelere ilişkin katılımlarını bildirirken “1= Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5= Kesinlikle katılıyorum” olarak belirlenen ölçeği kullanmışlardır. Tablo-4’te görüldüğü üzere verilen ifadelere Katılımcıların ifadelerine verdikleri değerlere bakıldığında olumlu ve en yüksek düzeyde katılımın “Muhasebe yazılımlarının işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır” ifadesinde olduğu görülmektedir (Katılıyorum ve Kesinlikle katılıyorum diyenlerin toplamı 51 kişi, %96). Muhasebe yazılımlarının elektronik beyannameleri kolay bir şekilde hazırlama imkânı sunduğuna dair görüşe katılımcılar yine olumlu ve yüksek düzeyde katılım göstermiştir (Katılıyorum ve Kesinlikle katılıyorum diyenlerin toplamı 50 Kişi, % 94). Katılımcıların toplam 49 kişisi (% 93), muhasebe verilerinin güvenliğinin, kayıt ve dosyalama sisteminin güvencesine bağlı olduğu görüşüne yüksek ve olumlu düzeyde katılım göstermişlerdir. Katılımcılardan 41 kişi (%78) web tabanlı mali denetimin vergi mükelleflerini hileli finansal raporlama eğiliminden uzaklaştırdığını ve web tabanlı mali raporlamanın finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkilediğini düşünmektedir. Muhasebe yazılımlarının hileli işlemleri ortaya çıkarabildiğine 37 kişi (%70) katılım göstermektedir. Muhasebe yazılımlarında geriye dönük işlem yapmayı sakıncalı görmeyenler 22 kişi (%42)’dir.

Tablo-4: Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rollerini

İfadeler	Sayı/Yüzde					Toplam
	1	2	3	4	5	
Muhasebe bilgi sisteminin web tabanlı olması muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini olumlu etkiler.	1	6	10	25	11	53
	%2	%11	%19	%47	%21	%100

Web tabanlı mali denetim vergi mükelleflerinin hileli finansal raporlama eğilimini engeller.	1	3	8	29	12	53
	%2	%5	%15	%55	%23	%100
Web tabanlı mali denetim devletin vergi gelirlerini artırır.	1	5	10	23	14	53
	%2	%10	%20	%44	%24	%100
Web tabanlı mali raporlama finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkiler.	1	4	7	29	12	53
	%2	%8	%14	%55	%23	%100
Muhasebe yazılımları işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır.	-	2	-	28	23	53
	-	%4	-	%53	%43	%100
Muhasebe yazılımları elektronik beyannameleri kolay bir şekilde hazırlama imkânı sunar	-	-	3	23	27	53
	-	-	%6	%43	%51	%100
Muhasebe verilerinin güvenliği, kayıt ve dosyalama sisteminin güvencesine bağlıdır.	-	1	3	30	19	53
	-	%2	%5	%57	%36	%100
Muhasebe yazılımlarında geriye dönük işlem yapılmasında sakınca yoktur.	10	12	8	18	5	53
	%20	%22	%15	%33	%10	%100
Muhasebe yazılımları hileli işlemleri ortaya çıkarabilir.	3	2	11	28	9	53
	%5	%4	%21	%53	%17	%100

Katılımcıların muhasebe hileleri ve hilelerin belirtileriyle en çok hangi işlemlerde ve hangi sıklıkla karşılaştıkları hakkında görüşlerini ifade etmeleri istenmiştir (Tablo-5). İfadelere ilişkin görüşlerini bildirirken “1=hiçbir zaman, 2=nadiren, 3=bazen, 4=sıklıkla, 5=her zaman” olarak belirlenen ölçeği kullanmışlardır. Katılımcıların hilelerin sıklıkla ve her zaman görüldüğüne dair görüş bildirdiği işlemlerin başında stoklar ve duran varlıklara ilişkin işlemler (22 kişi % 42) gelmektedir. Bunun dışında katılımcılar çoğunlukla nakit ödemelere/tahsillatlara ilişkin işlemlerde (18 kişi), envanter ve satın alma işlemlerinde (18 kişi), fatura düzenleme işlemlerinde (18 kişi) ve belge ve kayıt düzeninde (18 kişi) hilelerle karşılaştığını belirtmişlerdir. Katılımcıların hilelerin hiçbir zaman ve nadiren görüldüğüne dair görüş bildirdiği işlemlerin başında, banka havaleleri (30 kişi %56), çek düzenleme işlemleri (23 %43),

bordro düzenleme işlemleri (20 kişi %38) ve borç ve ödeme işlemleri (20 kişi %38) gelmektedir.

Tablo-5: Hile Belirtileri Görülen İşlemler Ve Hile Belirtileri İle Karşılaşma Sıklığı

İfadeler	Sayı/Yüzde					Toplam
	1	2	3	4	5	
Çek düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	8	15	13	13	4	53
	% 15	%28	%25	%25	%8	%100
Fatura düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	3	12	20	12	6	53
	%6	%23	%38	%23	%11	%100
Satışlar ve satış iadeleri işlemlerinde hile belirtileri	8	9	23	11	2	53
	%15	%17	%43	%21	%4	%100
Bordro düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	12	8	18	7	8	53
	%23	%15	%34	%13	%15	%100
Çeşitli gider ödemeleri işlemlerinde hile belirtileri	4	15	17	13	4	53
	%8	%28	%32	%25	%8	%100
Stoklar ve duran varlıklar işlemlerinde hile belirtileri	6	10	15	12	10	53
	%11	%19	%28	%23	%19	%100
Banka havaaleleri işlemlerinde hile belirtileri	16	14	15	5	3	53
	%30	%26	%28	%9	%6	%100
Nakit ödemeler/tahsilatlar işlemlerinde hile belirtileri	7	10	14	12	10	53
	%13	%19	%26	%23	%19	%100
Envanter ve satın alma işlemlerinde hile belirtileri	5	9	21	11	7	53
	%9	%17	%40	%21	%13	%100
Borç ve ödeme işlemlerinde hile belirtileri	9	11	17	12	4	53
	%17	%21	%32	%23	%8	%100
Alacak ve tahsilat işlemlerinde hile belirtileri	10	9	19	9	6	53
	%19	%17	%36	%17	%11	%100
Belge ve kayıt düzeninde hile belirtileri	7	13	15	11	7	53
	%13	%25	%28	%21	%13	%100

4.3.3. Parametrik Olmayan Testler İle Elde Edilen Sonuçlar

İstatistik çalışmalarında en yaygın kullanılan dağılım normal dağılımdır. Veri grubunun normallik testleri Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilk testlerine bakılarak anlaşılmaktadır. Frekans sayısı 29'dan az olduğunda Shapiro Wilks, fazla olduğunda ise Kolmogorov-Smirnov testi kullanılabilir (Kalaycı, 2010: 10). Değerlendirmeye alınan anket sayısı 53 olduğundan Kolmogorov-Smirnov testi sonucu incelenmiş olup, $p < 0,05$ olduğundan test sonucu tüm faktörler için normal dağılıma uygun bulunmamıştır. Genel olarak, nominal ve ordinal ölçekli veriler parametrik olmayan testlerle analiz edilebilirken, parametrik testlerle normal dağılım gösteren sayısal verilerin analizi yapılabilir (Kalaycı, 2008: 85). Çalışmanın veri seti normal dağılım göstermediği için, anket verileri parametrik olmayan testler ile (Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis) analiz edilmiştir.

Her biri için ayrı ayrı olmak üzere mesleki faaliyet türü, mesleki tecrübe ve müşteri sayısı ile hile belirtileri görülen işlemler ve bu belirtilerle karşılaşılma sıklığı arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığı için grup sayılarına bağlı olarak Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis testleri yapılmıştır.

Her biri için ayrı ayrı olmak üzere mesleki faaliyet türü, mesleki tecrübe ve müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolünü ortaya koyan ifadeler arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığı için grup sayılarına bağlı olarak Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis testleri yapılmıştır.

Parametrik olmayan testler (Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis) kullanılarak test edilecek 6 hipotez aşağıda verilmiştir:

Hipotez 1: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile hile belirtileriyle karşılaşılma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 2: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile hile belirtileriyle karşılaşılma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 3: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile hile belirtileriyle karşılaşılma sıklığı açısından istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 4: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 5: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 6: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Hipotez 1;

H₀: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının faaliyet türleri ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Mann-Whitney U testi bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları olarak iki grup arasındaki farklılıkları tespit etmek için kullanılmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre meslek mensuplarının faaliyet türleri ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-6'da görüldüğü üzere hile belirtilerinin görülebileceği işlemlere ilişkin katılımcıların verdiği cevaplar sonucu oluşan p değerleri 0,05'ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 1 reddedilmiştir.

Tablo-6: Mesleki Faaliyet Gruplarına Göre Hile Belirtileriyle Karşılaşma

	Hile belirtilerinin görülebileceği işlemler	Faaliyet türü	N	Mean Rank	p değeri
Hile belirtileri görülen işlemler ve hile belirtileri ile karşılaşma sıklığı	Çek düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	26,46	0,798
		Bağımsız	27	27,52	
		Toplam	53		
	Fatura düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	28,42	0,493
		Bağımsız	27	25,63	
		Toplam	53		
	Satışlar ve satış iadeleri işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	28,25	0,542
		Bağımsız	27	25,80	
		Toplam	53		
	Bordro düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	28,06	0,614
		Bağımsız	27	25,98	
		Toplam	53		
	Çeşitli gider ödemeleri işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	30,44	0,099
		Bağımsız	27	23,69	
		Toplam	53		
	Stoklar ve duran varlıklar işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	31,98	0,018
		Bağımsız	27	22,20	
		Toplam	53		
	Banka havaleleri işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	24,79	0,289
		Bağımsız	27	29,13	
		Toplam	53		
	Nakit ödemeler/tahsilatlar işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	29,62	0,216
		Bağımsız	27	24,48	
		Toplam	53		
	Envanter ve satın alma işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	30,92	0,059
		Bağımsız	27	23,22	
		Toplam	53		

Borç ve ödeme işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	28,08	0,608
	Bağımsız	27	25,96	
	Toplam	53		
Alacak ve tahsilat işlemlerinde hile belirtileri	Bağımlı	26	28,23	0,556
	Bağımsız	27	25,81	
	Toplam	53		
Belge ve kayıt düzeninde hile belirtileri	Bağımlı	26	29,58	0,221
	Bağımsız	27	24,52	
	Toplam	53		

Hipotez 2;

H₀: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis testi yapılmıştır. Kruskal Wallis testi, 3 veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunma sürelerine göre oluşturulan 5 grup bulunduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre mesleki tecrübe ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-7’de görüldüğü üzere hile belirtilerinin görülebileceği işlemlere ilişkin katılımcıların verdiği cevaplar sonucu oluşan p değerleri 0,05’ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 2 reddedilmiştir.

Tablo-7: Mesleki Tecrübe Gruplarına Göre Hile Belirtileriyle Karşılaşma

	Hile belirtilerinin görülebileceği işlemler	Mesleki tecrübe	N	Mean Rank	p değeri
Hile belirtileri görülen işlemler ve hile belirtileri ile karşılaşma sıklığı	Çek düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	27,75	0,756
		16-20 yıl	5	25,90	
		11-15 yıl	10	32,10	
		6-10 yıl	12	24,33	
		0-5 yıl	10	24,45	
		Toplam	53		
	Fatura düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	27,72	0,962
		16-20 yıl	5	30,80	
		11-15 yıl	10	26,35	
		6-10 yıl	12	26,83	
		0-5 yıl	10	24,80	
		Toplam	53		
	Satışlar ve satış iadeleri işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	25,00	0,760
		16-20 yıl	5	20,90	
		11-15 yıl	10	27,60	
		6-10 yıl	12	29,25	
		0-5 yıl	10	29,95	
		Toplam	53		
	Bordro düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	22,72	0,424
		16-20 yıl	5	23,70	
		11-15 yıl	10	25,80	
6-10 yıl		12	33,13		
0-5 yıl		10	29,35		
Toplam		53			
Çeşitli gider ödemeleri işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	20,63	0,291	
	16-20 yıl	5	24,60		

	11-15 yıl	10	30,05	
	6-10 yıl	12	30,17	
	0-5 yıl	10	31,55	
	Toplam	53		
Stoklar ve duran varlıklar işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	24,25	0,715
	16-20 yıl	5	33,80	
	11-15 yıl	10	24,60	
	6-10 yıl	12	27,75	
	0-5 yıl	10	29,50	
	Toplam	53		
Banka havaleleri işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	21,16	0,063
	16-20 yıl	5	23,30	
	11-15 yıl	10	38,45	
	6-10 yıl	12	25,42	
	0-5 yıl	10	28,65	
	Toplam	53		
Nakit ödemeler/tahsilatlar işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	22,09	0,436
	16-20 yıl	5	34,30	
	11-15 yıl	10	29,85	
	6-10 yıl	12	29,75	
	0-5 yıl	10	25,05	
	Toplam	53		
Envanter ve satın alma işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	21,69	0,329
	16-20 yıl	5	35,00	
	11-15 yıl	10	30,20	
	6-10 yıl	12	29,83	
	0-5 yıl	10	24,90	
	Toplam	53		
Borç ve ödeme işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	26,81	0,570
	16-20 yıl	5	24,30	

		11-15 yıl	10	31,85	
		6-10 yıl	12	29,13	
		0-5 yıl	10	21,25	
		Toplam	53		
	Alacak ve tahsilat işlemlerinde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	26,09	0,513
		16-20 yıl	5	25,80	
		11-15 yıl	10	33,00	
		6-10 yıl	12	28,46	
		0-5 yıl	10	21,30	
		Toplam	53		
	Belge ve kayıt düzeninde hile belirtileri	21 yıl ve üzeri	16	23,56	0,404
		16-20 yıl	5	24,80	
		11-15 yıl	10	31,20	
6-10 yıl		12	32,42		
0-5 yıl		10	22,90		
Toplam		53			

Hipotez 3;

H₀: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı açısından istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı açısından istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis testi yapılmıştır. Kruskal Wallis testi, 3 veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Meslek mensuplarının müşteri sayılarına göre oluşturulan 5 grup bulunduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre müşteri sayısı ile hile belirtileriyle karşılaşma sıklığı arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-8’de görüldüğü üzere hile belirtilerinin görülebileceği işlemlere ilişkin katılımcıların verdiği cevaplar sonucu oluşan p değerleri 0,05’ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir

unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 3 reddedilmiştir.

Tablo-8: Müşteri Sayısı Gruplarına Göre Hile Belirtileriyle Karşılaşma

	Hile belirtilerinin görülebileceği işlemler	Müşteri sayısı	N	Mean Rank	p değeri
Hile belirtileri görülen işlemler ve hile belirtileri ile karşılaşma sıklığı (1=hiçbir zaman, 2=nadiren, 3=bazen, 4=sıklıkla, 5=her zaman)	Çek düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	22,00	0,083
		31-60 arası	13	35,00	
		61-90 arası	5	29,60	
		91-120 arası	4	23,38	
		121 ve üzeri	4	35,13	
		Toplam	53		
	Fatura düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	24,69	0,215
		31-60 arası	13	31,81	
		61-90 arası	5	25,50	
		91-120 arası	4	17,88	
		121 ve üzeri	4	38,00	
		Toplam	53		
	Satışlar ve satış iadeleri işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	26,22	0,524
		31-60 arası	13	26,69	
		61-90 arası	5	25,80	
		91-120 arası	4	22,63	
		121 ve üzeri	4	39,13	
		Toplam	53		
	Bordro düzenleme işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	23,13	0,261
		31-60 arası	13	30,15	
		61-90 arası	5	28,90	
		91-120 arası	4	28,00	
		121 ve üzeri	4	39,50	
		Toplam	53		

Çeşitli gider ödemeleri işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	25,57	0,344
	31-60 arası	13	23,77	
	61-90 arası	5	27,80	
	91-120 arası	4	33,63	
	121 ve üzeri	4	39,50	
	Toplam	53		
Stoklar ve duran varlıklar işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	27,44	0,164
	31-60 arası	13	23,31	
	61-90 arası	5	19,20	
	91-120 arası	4	30,38	
	121 ve üzeri	4	42,38	
	Toplam	53		
Banka havaleleri işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	20,96	0,013
	31-60 arası	13	30,50	
	61-90 arası	5	28,40	
	91-120 arası	4	36,63	
	121 ve üzeri	4	45,00	
	Toplam	53		
Nakit ödemeler/tahsilatlar işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	23,07	0,139
	31-60 arası	13	28,19	
	61-90 arası	5	27,30	
	91-120 arası	4	33,75	
	121 ve üzeri	4	42,50	
	Toplam	53		
Envanter ve satın alma işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	26,33	0,112
	31-60 arası	13	21,31	
	61-90 arası	5	28,40	
	91-120 arası	4	31,50	
	121 ve üzeri	4	43,75	
	Toplam	53		

Borç ve ödeme işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	22,89	0,054
	31-60 arası	13	25,42	
	61-90 arası	5	33,60	
	91-120 arası	4	34,75	
	121 ve üzeri	4	43,88	
	Toplam	53		
Alacak ve tahsilat işlemlerinde hile belirtileri	30 ve daha az	27	23,26	0,065
	31-60 arası	13	25,58	
	61-90 arası	5	33,30	
	91-120 arası	4	30,88	
	121 ve üzeri	4	45,13	
	Toplam	53		
Belge ve kayıt düzeninde hile belirtileri	30 ve daha az	27	26,63	0,198
	31-60 arası	13	24,08	
	61-90 arası	5	20,40	
	91-120 arası	4	32,00	
	121 ve üzeri	4	42,25	
	Toplam	53		

Hipotez 4;

H₀: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının faaliyet türleri ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Mann-Whitney U testi yapılmıştır. Mann-Whitney U testi bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları olarak belirlenen iki grup arasındaki farklılıkları tespit etmek için kullanılmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre meslek mensuplarının faaliyet türleri ile

dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-9'da görüldüğü üzere katılımcıların, dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rollerine ilişkin ifadeler gösterdiği katılım dereceleri sonucu oluşan p değerleri 0,05'ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 4 reddedilmiştir.

Tablo-9: Mesleki Faaliyet Gruplarına Göre Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rolü

Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri	Faaliyet türü	N	Mean Rank	p değeri
Muhasebe bilgi sisteminin web tabanlı olması muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini olumlu etkiler	Bağımlı	26	27,00	1,000
	Bağımsız	27	27,00	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim vergi mükelleflerinin hileli finansal raporlama eğilimini engeller.	Bağımlı	26	26,25	0,702
	Bağımsız	27	27,72	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim devletin vergi gelirlerini artırır.	Bağımlı	26	23,38	0,077
	Bağımsız	27	30,48	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali raporlama finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkiler.	Bağımlı	26	24,77	0,255
	Bağımsız	27	29,15	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır.	Bağımlı	26	26,31	0,715
	Bağımsız	27	27,67	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları elektronik beyannameleri kolay bir şekilde hazırlama imkânı sunar	Bağımlı	26	26,04	0,616
	Bağımsız	27	27,93	
	Toplam	53		
Muhasebe verilerinin güvenliği, kayıt ve	Bağımlı	26	27,58	0,761

dosyalama sisteminin güvencesine bağlıdır.	Bağımsız	27	26,44	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımlarında geriye dönük işlem yapılmasında sakınca yoktur.	Bağımlı	26	25,98	0,626
	Bağımsız	27	27,98	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları hileli işlemleri ortaya çıkarabilir.	Bağımlı	26	25,19	0,361
	Bağımsız	27	28,74	
	Toplam	53		

Hipotez 5;

H₀: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis testi yapılmıştır. Kruskal Wallis testi, 3 veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunma sürelerine göre oluşturulan 5 grup bulunduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre mesleki tecrübe ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-10'da görüldüğü üzere katılımcıların, dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rollerine ilişkin ifadelerle gösterdikleri katılım dereceleri sonucu oluşan p değerleri 0,05'ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 5 reddedilmiştir.

Tablo-10: Mesleki Tecrübeye Göre Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rolü

Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri	Mesleki tecrübe	N	Mean Rank	p değeri
Muhasebe bilgi sisteminin web tabanlı olması muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini olumlu etkiler	21 yıl ve üzeri	16	30,88	0,292
	16-20 yıl	5	21,40	
	11-15 yıl	10	21,05	
	6-10 yıl	12	25,04	
	0-5 yıl	10	31,90	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim vergi mükelleflerinin hileli finansal raporlama eğilimini engeller.	21 yıl ve üzeri	16	28,44	0,861
	16-20 yıl	5	27,00	
	11-15 yıl	10	22,55	
	6-10 yıl	12	27,67	
	0-5 yıl	10	28,35	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim devletin vergi gelirlerini artırır.	21 yıl ve üzeri	16	28,03	0,937
	16-20 yıl	5	28,40	
	11-15 yıl	10	26,75	
	6-10 yıl	12	23,88	
	0-5 yıl	10	28,65	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali raporlama finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkiler.	21 yıl ve üzeri	16	25,66	0,989
	16-20 yıl	5	27,50	
	11-15 yıl	10	27,25	
	6-10 yıl	12	26,92	
	0-5 yıl	10	28,75	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır.	21 yıl ve üzeri	16	26,72	0,168
	16-20 yıl	5	26,70	

	11-15 yıl	10	19,05	
	6-10 yıl	12	28,00	
	0-5 yıl	10	34,35	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları elektronik beyannameleri kolay bir şekilde hazırlama imkânı sunar	21 yıl ve üzeri	16	25,13	0,394
	16-20 yıl	5	30,00	
	11-15 yıl	10	21,20	
	6-10 yıl	12	28,50	
	0-5 yıl	10	32,50	
	Toplam	53		
Muhasebe verilerinin güvenliği, kayıt ve dosyalama sisteminin güvencesine bağlıdır.	21 yıl ve üzeri	16	26,50	0,900
	16-20 yıl	5	29,30	
	11-15 yıl	10	24,40	
	6-10 yıl	12	29,71	
	0-5 yıl	10	26,00	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımlarında geriye dönük işlem yapılmasında sakınca yoktur.	21 yıl ve üzeri	16	29,94	0,911
	16-20 yıl	5	25,50	
	11-15 yıl	10	25,80	
	6-10 yıl	12	26,71	
	0-5 yıl	10	24,60	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları hileli işlemleri ortaya çıkarabilir.	21 yıl ve üzeri	16	31,53	0,282
	16-20 yıl	5	25,10	
	11-15 yıl	10	30,30	
	6-10 yıl	12	24,79	
	0-5 yıl	10	20,05	
	Toplam	53		

Hipotez 6;

H₀: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark yoktur.

H₁: Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolü arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır.

Meslek mensuplarının müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal Wallis testi yapılmıştır. Kruskal Wallis testi, 3 veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Meslek mensuplarının müşteri sayılarına göre oluşturulan 5 grup bulunduğundan Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Elde edilen test sonuçlarına göre müşteri sayısı ile dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo-11’de görüldüğü üzere katılımcıların, dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rollerine ilişkin ifadelerle gösterdikleri katılım dereceleri sonucu oluşan p değerleri 0,05’ten küçüktür. Bu durumu destekleyen diğer bir unsur da, grupların verdikleri cevaplara göre oluşan ortalamaların (Mean rank değerlerinin) birbirine çok yakın olmasıdır. Bu durumda Hipotez 6 reddedilmiştir.

Tablo-11: Müşteri Sayısına Göre Dijital Uygulamaların Muhasebe Hilelerini Önlemedeki Rolü

Dijital uygulamaların muhasebe hilelerini önlemedeki rolleri	Müşteri sayısı	N	Mean Rank	p değeri
Muhasebe bilgi sisteminin web tabanlı olması muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini olumlu etkiler	30 ve daha az	27	28,56	0,578
	31-60 arası	13	25,46	
	61-90 arası	5	30,20	
	91-120 arası	4	28,13	
	121 ve üzeri	4	16,38	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim vergi mükelleflerinin hileli finansal raporlama eğilimini engeller.	30 ve daha az	27	25,59	0,831
	31-60 arası	13	26,88	
	61-90 arası	5	31,50	

	91-120 arası	4	32,63	
	121 ve üzeri	4	25,63	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali denetim devletin vergi gelirlerini artırır.	30 ve daha az	27	25,06	0,614
	31-60 arası	13	25,31	
	61-90 arası	5	32,10	
	91-120 arası	4	33,13	
	121 ve üzeri	4	33,13	
	Toplam	53		
Web tabanlı mali raporlama finansal sistemin şeffaflığını olumlu etkiler.	30 ve daha az	27	25,31	0,177
	31-60 arası	13	22,42	
	61-90 arası	5	35,20	
	91-120 arası	4	37,25	
	121 ve üzeri	4	32,75	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları işlemlerin kontrol ve denetimini yapmayı kolaylaştırır.	30 ve daha az	27	26,33	0,729
	31-60 arası	13	25,15	
	61-90 arası	5	26,70	
	91-120 arası	4	29,25	
	121 ve üzeri	4	35,63	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları elektronik beyannameleri kolay bir şekilde hazırlama imkânı sunar	30 ve daha az	27	27,00	0,584
	31-60 arası	13	23,62	
	61-90 arası	5	25,00	
	91-120 arası	4	33,75	
	121 ve üzeri	4	33,75	
	Toplam	53		
Muhasebe verilerinin güvenliği, kayıt ve dosyalama sisteminin güvencesine bağlıdır.	30 ve daha az	27	25,15	0,414
	31-60 arası	13	25,15	
	61-90 arası	5	29,30	

	91-120 arası	4	31,75	
	121 ve üzeri	4	37,88	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımlarında geriye dönük işlem yapılmasında sakınca yoktur.	30 ve daha az	27	24,74	0,311
	31-60 arası	13	27,96	
	61-90 arası	5	37,20	
	91-120 arası	4	33,75	
	121 ve üzeri	4	19,63	
	Toplam	53		
Muhasebe yazılımları hileli işlemleri ortaya çıkarabilir.	30 ve daha az	27	24,70	0,286
	31-60 arası	13	24,15	
	61-90 arası	5	34,20	
	91-120 arası	4	34,88	
	121 ve üzeri	4	34,88	
	Toplam	53		

5. SONUÇ

Muhasebe hilelerinin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerinin yanı sıra dijital muhasebe uygulamaları da önemli roller üstlenmektedir. Bu rollerin başında dijital uygulamaların hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye erişim imkan sağlaması gelmektedir. Muhasebe alanı dijital gelişime hep açık olmuştur. Çünkü bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacının zamanında ve güvenilir bir şekilde karşılanabilmesi açısından muhasebe bilgisinin teknoloji yardımıyla oluşturulması ve hızlıca iletilmesi söz konusu olmuştur.

Dijital uygulamaların gelişmesi muhasebeyi defter tutma amacından bilgi üretme amacına doğru yönlendirmiştir. Bu süreçteki en önemli gelişmelerden birisi XBRL raporlama dilinin oluşturulması ile bilginin daha verimli kullanılması, kaynak tasarrufu sağlanması ve bilgi güvenilirliğinin artması olmuştur. XBRL formatındaki muhasebe verileri muhasebe yazılımları, ERP yazılımları ve denetim yazılımları ile uyumludur. Buradaki en önemli avantaj, veri transferinin hızlıca

gerçekleştirilip, bilgi üretme ve analiz etme süreçlerinin hızlandırılmış olmasıdır. E-beyanname ve sonrasında oluşturulan e-fatura ve e-defter uygulamalarında XBRL' in bu avantajı açıkça ortaya konulmuştur. Çalışmadan elde edilen verilere göre katılımcılar XBRL hakkında çok iyi bilgi düzeyinde olmasalar da genel anlamda sağladığı avantajların farkındadırlar ve çoğunlukla XBRL ile uyumlu yazılımlara sahiptir. Bu nedenle katılımcıların çoğunlukla e-beyanname, e-fatura ve e-defter uygulamalarında kendi yazılımları aracılığıyla bu uygulamaları kullandığı belirlenmiştir.

Çalışmada elde edilen veriler göstermektedir ki, günümüzde muhasebe yazılımlarının ve denetim faaliyetlerinin web tabanlı hale gelmesi meslek mensuplarını oldukça memnun etmektedir. Meslek mensupları web tabanlı yazılımların bilgi güvenilirliğini olumlu etkilediğini, kontrol ve denetimi kolaylaştırdığını, hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında katkı sağladığını, finansal raporlamasını daha çok şeffaflaştığını ve hileli finansal raporlama eğiliminin azaldığını savunmaktadırlar. Çalışmada dijital çağda geliştirilen muhasebe uygulamalarının işletmelerde ortaya çıkabilecek muhasebe hilelerini önlemede ne derece etkili olduğu meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda değerlendirilmeye çalışılmıştır. Meslek mensupları hileli işlemlerin önlenmesinde ve tespit edilmesinde iç denetime, iç kontrole ve bağımsız denetime öncelik vermekle birlikte bilgi teknolojileri denetiminin ve XBRL raporlama dilinin kullanılmasının sağlayacağı katkının da farkındadırlar.

KAYNAKÇA

ACFE, (2008). Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, Erişim tarihi: 1.11.2017. https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2006-rttn.pdf.

Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 4 (14), 89-101.

Akkaş, M. E. (2007). Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 191 – 206.

- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14 (1), 191-205.
- Aytekin, S., Sezgin, H., Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata Ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 14 (44), 69-89.
- Bozkurt, N. (2000). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler, *Yaklaşım Dergisi*, 63-68.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bulca, H., Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1 (2), 47-58.
- Ciğer, A., Kınay, B., Angı, G., G. (2017). Büyük Verilerin Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri, *36.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Çalış, Y. E., Keleş, E., Engin, A. (2014). Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63, 93-108.
- Deran, A., Hatipoğlu, A, G. (2009). Sürekli Güncellenebilen Kapsamlı Bir Finansal Veri Tabanı Aracı Olarak XBRL (Extensible Business Reporting Language; Genişleyebilir İşletme Raporlama dili) Ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1.
- Dilek, M. (2009). Muhasebe Hilesi, Erişim Tarihi: 11.10.2017. <http://www.mumtazdilek.com/cesitli-yazilar/104-muhasebehilesi.pdf>.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, *Mali Çözüm Dergisi*, 60, 1-7.
- Dönmez, A., Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1 (3), 34-67.
- Elitaş, C., Özdemir, S. (2014). Bulut Bilişim ve Muhasebede Kullanımı. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 16 (2), 93-108.

- Erkuş, H. (2008). *XBRL Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 229-237.
- Filipe, A., Wuergas, E., Borba, J., A. (2010). Accounting Fraud Detection: Is It Possible to Quantify Undiscovered Cases?, Erişim Tarihi: 13.10.2017.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1718652.
- Gönen, S., Rasgen M. (2016). Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği, *Journal of International Trade, Finance and Logistics*, 1 (1), 93-113.
- Gürsoy, H. (2009). Muhasebe Hilesi, *Yaklaşım Dergisi*, 203, 1-21.
- Harvey, T., Campbell, M. (2011). An Introduction to Fraud Detection, *Fraud Facts*, 12, Erişim Tarihi: 01.11.2017.
<https://www.fraudadvisorypanel.org/wp-content/uploads/2015/04/Fraud-Facts-12B-Fraud-Detection-Apr11.pdf>.
- Kalaycı. Ş. (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 3. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, *Maliye ve Finans Yazıları*, 27 (99), 8-36.
- KGK, (2013). BDS-240 (Bağımsız Denetim Standardı 240) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Erişim Tarihi: 12.10.2017.
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLAR/BDS_240.pdf.
- Karabınar, S. , Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, Erişim Tarihi: 12.10.2017. 1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi,
<http://www.sbekongre.sakarya.edu.tr/kongre1/Bildiri/691-704.pdf>.
- Keskin, S. (2014). *Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Kılıç, B. İ. (2014). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler*, 1. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık.
- McGuire, B.L., Okesson, S.J., Watson, L. A. (2006). Second Benefits of XBRL, *Strategic Finance*, December 2006, 43-47.
- Okutucu, O. B. (2012). *Bulut Bilişim Ve Teknolojileri*, Okan Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Oral, H. (2010). *Muhasebe Hileleri Ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Öztürk, S. (2015). *Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve Bir Uygulama*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Panigrahi, P., Sharma, A. (2012). A Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data Mining Techniques, *International Journal of Computer Applications* (0975-8887), 39 (1), 37-47.
- Pironet, M., Antunes, C., Moura, P., Gomes, J. (2009). *Classification for Fraud Detection with Social Network Analysis*, Universidade Técnica de Lisboa, Instituto Superior Técnico, Dissertation, Erişim tarihi:18.10.2017. <http://pironet.pt/miguel/TeseMestrado.pdf>.
- Saban, N. (2006). Bir Analiz: Türk Hukuku'nda Hile Kavramının Unsurları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 59-62.
- Segal, S., Y. (2016). Accounting Frauds – Review of Advanced Technologies to Detect And Prevent Frauds, *Economics and Business Review*, 2 (16), No. 4.
- Sevim, A. (2009). *Dijital Muhasebe*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1903, İİBF Yayınları No: 208.
- Sürmeli, F. (2010). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:860.
- Şimşek, E. E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-63.

Tokatlı, E. (2013). *XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) 'nin Muhasebe Bilgi sistemine Etkileri*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Tokel, Ö., E., Yücel, E., M., Öksüz, B. (2007). Türkiye'de XBRL'ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası, *Active Dergisi*, 52, 1-27.

Uyar, S. (2007). İşletme Yönetimi Tarafından Yapılabilecek Hileler Ve Korunma Yöntemleri, Erişim Tarihi: 11.10.2017. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/>.

Uyar, U., Çelik, M. (2017). Muhasebe Bilgi Teknolojisinde Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) ya da Genişletilebilir Biçimlendirme Dili (XML). Erişim Tarihi: 09.10.2017. https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34415068/uyar_celik.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1507844971&Signature=fDTJqu9mSIibSh3uSdANeOR6DbM%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DExtensible_Business_Reporting_Language_X.pdf.

Yaman, T. (2008). *Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması Ve Sonuçları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Yıldız, E., Başkan, D. T. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 1-18.

BOBİ FRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Esin YELGEN^a
Prof. Dr. Süleyman UYAR^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 98-109

ÖZ

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan şirketlerin (MSUGT'i uygulayan işletmelerin) isteğe bağlı olarak uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS seti, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanarak 29/07/2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğe göre; şirketler 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamak amacıyla münferit ve konsolide finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamaları gerekmektedir.

Yapılan bu çalışmada, ilk olarak BOBİ FRS'yi uygulayacak olan şirketlere ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır. Ardından, şirketlerin bilançolarında önemli bir paya sahip olan maddi duran varlıkların (MDV) BOBİ FRS'ye göre muhasebeleştirme esasları ele alınmıştır. Bu kapsamda çalışmanın amacı, BOBİ FRS açısından maddi duran varlıklara ilişkin ilk kayda alınma, muhasebeleştirilme ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konularını ayrıntılı şekilde açıklamaktır.

Anahtar Sözcükler: BOBİ FRS, Maddi Duran Varlıklar, Değerleme, Uygulama.

JEL Kodları: M41, M48, M49.

RECOGNITION OF TANGIBLE ASSETS IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

ABSTRACT

Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (LME FRS) is the financial reporting framework that will be applied optionally by companies that are subject to independent audit and that do not apply Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) (companies that implement General Communiqué on Accounting System Application

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Ekonomi ve Finans Bölümü, İşletme Fakültesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi.

^b İşletme Bölümü, İşletme Fakültesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi.

(MSUGT)). LME FRS set, which was prepared by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) in compliance with international accounting and financial reporting applications and EU regulations, became effective after published in Official Gazette as of 29.07.2017. According to this communiqué; companies are required to prepare individual and consolidated financial statements in accordance with LME FRS in order to provide realistic, practical and comparable information during the fiscal periods starting on and after 01.01.2018.

In this study, a general evaluation was made firstly on the companies that will apply LME FRS. Then, the recognition principles for tangible assets according to LME FRS that have a significant share in the companies' balance sheet are addressed. Within this scope, the study aims to explain in detail the points about initial recognition, recognition and depreciation and impairment of tangible assets in terms of LME FRS.

Keywords: LME FRS, Tangible Assets, Valuation, Application.

JEL Codes: M41, M48, M49.

1. GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe düzenlemeleri Maliye Bakanlığı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) direktifleri çerçevesinde şekillenmektedir. Maliye Bakanlığı’nca 26.12.1992 tarihinde yayımlanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan Muhasebe Sistem Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri açısından temel teşkil etmektedir. Bununla birlikte, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) seti, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) tanımını kapsamında yer alan şirketler tarafından uygulanmaktadır.

KGK tarafından hazırlanan ve bağımsız denetime tabi olmakla birlikte KAYİK kapsamında olmayan şirketler tarafından isteğe bağlı olarak uygulanacak diğer bir set olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkında tebliğ 29/07/2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre; bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı (TFRS) uygulamayan şirketlerden (diğer bir ifade ile MSUGT uygulayan şirketlerin) bu standartları uygulamak isteyenler, 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde münferit ve konsolide finansal tablolarını BOBİ FRS’ye göre hazırlamaları gerekmektedir.

Tebliğde, BOBİ FRS’yi uygulayan şirketlerin iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayamayacakları hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS’yi uygulayan şirketlerin BOBİ FRS’yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS’yi uygulamış olmaları zorunludur.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak

karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu kapsamda BOBİ FRS'nin amacı; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemektir. Ayrıca BOBİ FRS; ortakların, yatırımcıların, kredi verenlerin, kamunun ve diğer tarafların bilgi ihtiyacını sağlayacak genel amaçlı finansal raporlama ilkelerini de karşılamaktadır.

BOBİ FRS uygulamasının başlanmasından sonra ortaya çıkabilecek problem, mevcut muhasebe kayıt sisteminde kullanılan Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan hesapların yeni sette belirtilen bazı hesapları karşılama noktasında yetersiz kalabilecek olmasıdır. Özellikle değer düşüklüğü ile ilgili muhasebeleştirmeler için bazı yeni hesapların tanımlanması gerekmektedir. Aksi takdirde, yeni sette önerilen hesap kalemleri yerine, BOBİ FRS'nin özünü tam olarak karşılayamayan ve mevcut kayıt sisteminde halihazırda kullanılan hesap kalemleri BOBİ FRS uygulayan işletmeler tarafında da zorunlu olarak kullanılmaya devam edilecektir.

Yapılan bu çalışmada, BOBİ FRS'yi uygulamak zorunda olan şirketlerin MDV'lerin ölçme ve muhasebeleştirme esaslarında ne gibi değişikliklerle karşı karşıya olduklarına ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır. Ardından, BOBİ FRS açısından MDV'lerle ilgili olarak ilk kayda alınma, muhasebeleştirilme ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konularına ilişkin çeşitli örnekler sunulmuştur.

2. BOBİ FRS' DE MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılan başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır.

Maddi duran varlıklar, ilk kayda alınmada maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maliyet bedeli; satınalma bedeli ve varlığın kullanıma hazır olması için yapılan giderlerden (nakliye, montaj, gümrük vergileri, noter ve mahkeme harcamaları vb.) oluşmaktadır.

Maddi duran varlığın maliyetinde arsa ve binalar birbirinden ayrılabilir varlıklardır. Bunlar birlikte edinilmiş olsa bile finansal tablolarda ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır.

Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek ondan gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar söz konusu ise bu harcamalar defter değerine dahil edilirken, bu varlıklara ilişkin yıllık olağan bakım – onarım harcamaları gider olarak kabul edilmektedir.

Vadeli olarak alınan maddi duran varlıklar, bir yıl ve daha kısa süre vade sözkonusu ise vade farkı ayrıştırılması yapılmadan peşin fiyatı (nakit tutarı) üzerinden ölçümü gerçekleştirilmektedir. Borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılarak gösterilmektedir. Eğer ki bir maddi duran varlığın yapımı bir yıldan uzun sürerse bu kapsamda katlanılan borçlanma maliyetleri, varlık kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

MDV'lerin sonraki ölçümlerinde iki yöntem kullanılmaktadır. (1) Amortisman ve değer düşüklüğü indirilmek suretiyle maliyet değeri, (2) Amortisman ve değer düşüklüğü indirilmek suretiyle yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden sonraki ölçümün gerçekleştirilmesidir. Bir işletme politika olarak yeniden değerlendirme yöntemini benimsemiş ise değerlemenin yapılma sıklığı aynı olmalıdır. Bu bağlamda yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere göre düzenlenmektedir. Yeniden değerlendirme, varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda yapılmaktadır. Bazı varlıklar yıllık olarak, önemli değişiklik göstermeyenler ise üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılabilir. Değerleme işlemlerini kamu kurumlarınca yetkilendirilen kişiler yapabileceği gibi, gerekli mesleki yeterliliğe sahip MDV'lerin sınıf değeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişilerde bu işlemleri gerçekleştirebilirler.

Değerleme işlemleri sırasında değer artışı ile karşılaşıldıysa özkaynaklar içinde yer alan yeniden değerlendirme yedeği hesabında ilgili tutar takip edilir. Daha önce kar veya zararda kaydedilen bir değer azalışı var ise ilk olarak bu azalış tersine çevrilmekte sonra kalan tutar sözkonusu ise değerlendirme yedeği hesabına aktarılmaktadır. Değerleme işlemleri sırasında değer azalışı ile karşılaşıldıysa bu durum kar veya zararda gösterilmektedir. Değer artışında kaydedilmiş bir fon bulunmakta ise öncelikle bu fon kullanılarak durum tersine çevrilmektedir. Kalan bir tutarın olması durumunda ise yine bu durum kar veya zararda gösterilmektedir. Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş olan tutar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine aktarılır.

Amortisman işlemleri, MDV'lerde zorunlu bir uygulamadır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömür süresince sistematik bir şekilde dağıtılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Varlık dönem içinde alındıysa ve kullanılmaya başlandıysa kıst amortisman uygulamasına tabi tutulmaktadır. Amortismanına tabi tutar, varlığın maliyet bedelinden veya yeniden değerlendirme sonrası bulunmuş tutardan kalıntı değerinin indirilmesi suretiyle belirlenmektedir. Bir varlığın faydalı ömrü varlığı kullanan işletme

tarafından tespit edilmektedir. Ancak amortisman uygulamasında bazı varlıkların önemli kabul edilen parçalarının ömrü varlıktan farklı ise parçaya uygun olarak ayrı bir şekilde amortisman tabi tutulması özellikli bir durum olarak kabul edilmektedir. İşletmeler, amortisman yöntemlerini seçerken gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntem olmasına özen göstermelidirler. Bu yöntemler; doğrusal amortisman, azalan kalanlar üzerinden amortisman ve üretim miktarı yöntemleridir.

MDV'lerin geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almasını önlemek için değer düşüklüğü düzenlenmektedir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla bilançoda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur. Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek yoktur. Geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenmektedir.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bireysel olarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulan ve maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen MDV'lerde değer düşüklüğü zararları "Maddi Duran Varlıklar" bölümüne göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı "Pazarlama Giderleri" kaleminde, üretim

Bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir. İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen MDV'lerde "Maddi Duran Varlıklar" bölümüne göre yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.

MDV'ler, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği zaman finansal tablo dışı bırakılmaktadır. MDV'lerin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

3. BOBİ FRS – TFRS VE VUK KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARDA UYGULAMA FARKLILIKLARI

BOBİ FRS, sonraki ölçüm konusunda TFRS ile uyumlu iken, VUK'a göre MDV'ler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Borçlanma maliyetleri hususunda BOBİ FRS, TFRS ile uyumlu iken VUK'ta ise kredi faizleri kazanılma döneminin sonuna kadar maliyete eklenmektedir. Sonra istenirse gider olarak kaydedilir. Amortisman konularında BOBİ FRS, TFRS ile uyumlu iken VUK'ta amortisman uygulaması ihtiyari olup faydalı ömür maliye bakanlığı tarafından belirlenmekte ve amortisman tabi tutar varlığın defter değeri olmaktadır.

Vade farklarını uygulama noktasında ise BOBİ FRS, TFRS'den ve VUK'tan farklıdır. BOBİ FRS'ye göre 1 yılın altında vade farkları varlığın maliyetine eklenip 1 yıldan uzun vadeli alınan varlıklarda, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmektedir. TFRS'de ise bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılmaktadır. VUK'ta ise vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

4. BOBİ FRS' DE MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN ÖRNEKLER

4.1. İlk Alım

İşletme, 01.12.2017 tarihinde 900.000 ₺ + 8% KDV ile bina satın almıştır. Bina bedelini bankadaki hesabından ödemiştir.

_____ 01.12.2017 _____		
252. BİNALAR	900.000	
191. İNDİRİLECEK KDV	72.000	
102. BANKALAR		972.000
Bina satın alınması		
_____ / _____		

4.2. Vade Farkları

İşletme, 01.12.2017 tarihinde 900.000 ₺ + 8% KDV ile bir bina satın almıştır. İşletme aldığı bu binanın KDV'sini ve 300.000 ₺'sini banka

aracılığıyla peşin, kalan 600.000 ₺'sini birer yıl vadeli olmak üzere iki eşit taksitte senet ile ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı % 20'dir.

BOBİ FRS' ye göre binanın bugünkü değeri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Bugünkü Değer} = 300.000 + \frac{300.000}{(1+0.20)^1} + \frac{300.000}{(1+0.20)^2}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 300.000 + 250.000 + 208.334 = 758.334$$

Söz konusu fabrika binasının alış maliyeti 758.334 ₺ olup, ilk muhasebeleştirmede bu alış maliyeti ile gerçekleştirilecektir. Aradaki fark olan (900.000 - 758.334 = 141.666 ₺) tutarın "Ertelenmiş Giderler" olarak dikkate alınması gerekecektir. Bu tutar, dönemlere yayıldığı için faiz gideri olarak kayda alınması mümkün değildir. Dolayısı ile Borç Reeskontları hesabında gösterilmiştir. Dönem sonlarında ilgili reeskont tutarı finansman giderleri hesabına aktarılacaktır.

_____ / _____		
252. BİNALAR		758.334
32X. BORÇ REESKONTLARI		50.000
32X.01 Ertelenmiş Giderler		
42X. BORÇ REESKONTLARI		91.666
42X.01 Ertelenmiş Giderler		
191. İNDİRİLECEK KDV		72.000
	102. BANKALAR	372.000
	321. BORÇ SENETLERİ	300.000
	421. BORÇ SENETLERİ	300.000
Binanın vadeli olarak alınması		
_____ / _____		

4.3. Borçlanma Maliyetleri

İşletme, 10 ay inşası süren bir bina inşa etmiştir. Bina inşaatına ilişkin kredi faizleri dışında yapılan harcamaların toplamı 800.000 ₺'dir. Bu dönemde inşaatın finansmanı için temin edilen kredinin faizi 100.000 ₺' dir. Duran varlığın edinilmesine ilişkin katlanılan 100.000 ₺ finansman gideri dönemin finansal tablolarına yansıtılmak üzere giderleştirilir.

Binanın inşası bir yıldan uzun olması durumunda yapılan harcamalar binanın maliyetine eklenmektedir.

_____ / _____		
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	800.000	
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	100.000	
320. SATICILAR		800.000
102. BANKALAR		100.000
İnşaa maliyetlerinin kaydedilmesi		
_____ / _____		
252. BİNALAR	800.000	
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		800.000
İnşaatın sona ermesi		
_____ / _____		

4.4. Sonraki Ölçüm

Maliyet Modeli: Bu yöntemde, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir.

MDV Bilanço Değeri = (Elde etme veya üretim maliyeti) – (B.Amortismanları + Değer düşüklüğü zararları)

Örnek: İşletme 01 Ocak 2017 tarihinde 900.000 ₺'ye bir bina satın almıştır. İşletme bina için 50 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. 01.01.2018 tarihi itibari binanın defter değeri ve yevmiye kaydı ne olacaktır?

31.12.2017 itibariyle;

2017 yılı amortisman tutarı = 18.000 ₺

01.01.2018 tarihi itibari ile binanın net defter değeri = 900.000 – 18.000 = 882.000 ₺

_____ 01.01.2018 _____		
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	18.000	
252. BİNALAR		18.000
Binanın defter değerinin düzeltilmesi		
_____ / _____		

Yeniden Değerleme Modeli:

İşletmeler maddi duran varlığı yeniden değerlemeye tabi tuttuklarında, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman tutarını aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutacaklardır:

- Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Örnek: 01.01.2017 tarihinde 900.000 ₺'ye alınan bir bina için işletme 50 yıl faydalı ömür üzerinden normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. İşletme, 3 yıl sonra (01.01.2020) bu varlık için değerlendirme yaptırmış olup varlık değerinin %10 oranında arttığı tespit edilmiştir.

1.yıl (31.12.2017) amortisman tutarı = 18.000 ₺

2.yıl (31.12.2018) amortisman tutarı = 18.000 ₺

3.yıl (31.12.2019) amortisman tutarı = 18.000 ₺

Binanın net defter değeri = 846.000 ₺

Binanın defter değeri = 900.000 * 0.10 = 90.000 ₺

Birikmiş amortisman tutarı = 54.000 * 0.10 = 5.400 ₺

Değer artışı = 90.000 – 5.400 = 84.600 ₺

Binanın değerlemeden sonraki net defter değeri = 930.600 ₺

01.01.2020		
252. BİNALAR		90.000
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.400
522. MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		84.600
Yeniden değer artışı		
_____ / _____		

Örnek: İşletme kayıtlı değeri 900.000 ₺ olan binası için bugüne kadar (31.12.2017) 360.000 ₺ birikmiş amortisman ayrılmıştır. Bu varlık için 522. MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI fonunda biriken tutar 200.000 ₺'dir. İşletme 01.01.2018 tarihinde binayı yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonucunda bu varlığın değerinin %20 oranında azaldığı tespit edilmiştir.

	Değer Düşüklüğü Oranı	Değer Düşüklüğü	Gerçeğe Uygun Değer

Binanın Kayıtlı Değeri	900.000	0,20	180.000	900.000 – 180.000 = 720.000
Birikmiş Amortismanlar	360.000	0,20	72.000	360.000 – 72.000 = 288.000
Net Defter Değeri	540.000	0,20	108.000	540.000 – 108.000 = 432.000

_____ 01.01.2018 _____			
522. MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		108.000	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		72.000	
25X. MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI			180.000
Değer düşüklüğü			
_____ / _____			

4.5. Amortisman Uygulamaları

Normal Amortisman Yöntemi:

Örnek: İşletme yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere 01 Ocak 2017’de 900.000 ₺’ye bir bina satın almıştır. İşletme bina için 50 yıllık faydalı ömür belirlemiş olup bu süre sonunda binanın kalıntı değerinin olmayacağı varsayılmıştır. İşletme, normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir.

Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür = (900.000 – 0) / 50 = 18.000 ₺

_____ 31.12.2017 _____			
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		18.000	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			18.000
2017 yılı amortisman tutarı			
_____ / _____			

Doğrusal amortisman yöntemi olarak da ifade edilen bu yönteme göre, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece yararlı ömrü boyunca ayrılan amortisman gideri eşit olmaktadır.

Azalan Bakiyeler Yöntemi:

Örnek: Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür (50 yıl) boyunca azalır. Bu yönteme göre yıllık amortisman payı şu şekilde hesaplanır:

Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (normal amortisman oranı x 2)

Amortisman Tutarı = $900.000 * (2\% * 2) = 36.000 ₺$ (ilk yıl amortisman tutarı) = $(900.000 - 36.000) * 0,04 = 34.560 ₺$ (ikinci yıl amortisman tutarı)

_____ 31.12.2017 _____	
770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	36.000
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	36.000
2017 yılı amortisman tutarı	
_____ / _____	

Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde göre duran varlığa ilişkin her yıl ayrılacak olan amortisman gideri, duran varlıktan beklenen kullanım yada üretim miktarına göre hesaplanmaktadır. Bu yöntemde göre varlığa ilişkin yıllık amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır. Bu yöntem, çalışmamızda uygulanmayacaktır.

Amortisman Oranı = $(\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı değeri}) / \text{Varlığın tahmini üretim miktarı}$

Yıllık Amortisman Tutarı = $\text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$

4.6. Bilanço Dışı Bırakma

Örnek: İşletme maliyet bedeli 900.000 ₺ ve o ana kadar birikmiş amortismanı 180.000 ₺ olan binasını 800.000 ₺'ye satmıştır. Bina bedeli işletmenin bankadaki hesabına yatırılmıştır. Buna göre aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır:

_____ / _____	
102. BANKALAR	800.000
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	180.000
252. BİNALAR	900.000
649. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	80.000
Bina satışı	
_____ / _____	

5. SONUÇ

Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) uygulamayan şirketler (diğer bir ifade ile MSUGT uygulayan şirketlerin), 01/01/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde münferit ve konsolide finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlamaları gerekmektedir. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu kapsamda BOBİ FRS'nin amacı;

gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemektir.

Özellikle sanayi işletmelerinde önemli bir yeri olan MDV'ler, bilançonun aktifinde ciddi bir paya sahiptir. MDV'lere ilişkin maliyetlerin, değerlemelerin, amortismanların doğru bir şekilde hesaplanması, fiyatlama kararları ve finansal tabloların doğru bir şekilde düzenlenmesi açısından son derece önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS 12. Bölüm Maddi Duran Varlıklara ilişkin maliyet unsurları ve maliyetin ölçümü, varlıkları değerlendirme yöntemleri olan maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemi, değerlendirme artışları veya azalışları ile amortisman kavramı ve amortisman yöntemlerine teorik bir bakıştır. Yapılan incelemeler sonucunda BOBİ FRS çerçevesinde MDV'lerin, sonraki ölçüm, borçlanma maliyetleri ve amortisman konularında TFRS ile uyumlu olduğu, vade farklarını uygulama noktasında TFRS'den farklı olduğu görülmüştür. BOBİ FRS'ye göre bir yıldan kısa vadeli alımlarda vade farkları varlığın maliyetine eklenirken, TFRS'ye göre vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılmıştır. Bu kapsamda çalışmanın son bölümünde MDV'lerin, BOBİ FRS setinin 12. Bölümü kapsamında ilk kayda alınmaları, sonraki ölçümleri, vade farkları ve borçlanma maliyetleri konuları, değerlendirme ve amortisman uygulamaları hesaplamaları, hangi hesapların kullanıldığı, nasıl muhasebeleştirildiği ve değerlendirildiği örneklerle açıklanmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda MDV'lerde muhasebe uygulamaları konusunda BOBİ FRS, TMS/TFRS ile VUK arasında ortaya çıkacak muhasebeleştirme farklılıkları ele alınabilir. Sonuç olarak bu tür çalışmalar hem literatüre katkı yapacak hem de uygulamaya yol gösterecektir.

KAYNAKÇA

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı*. Ankara.

Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. (2009). *UFRS – UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. (3. Baskı). Ankara.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE XBRL*

Öğr. Gör. Dr. Filiz YÜKSEL^a
 Prof. Dr. Cevdet KAYALI^b
 Doç. Dr. Nilgün KAYALI^c

Ampirik Araştırma
 (Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
 Uygulamaları Dergisi
 Nisan 2018; Özel Sayı: 110-131*

ÖZ

Sürdürülebilirlik raporu belli bir dönemde işletme faaliyetleri ile çevre, toplum ve ekonomik durum üzerinde yaratılan etkinin bilgi kullanıcılarına aktarılması için kullanılan kurumsal raporlama aracıdır. Sürdürülebilirlik raporunun hazırlanmasında ve sunulmasında Global Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative – GRI) tarafından yayınlanan GRI Sürdürülebilirlik Kılavuzlarında açıklanan ilkelere uyulması önerilir. İşletmeler gönüllülük esasına dayalı olarak sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamakta ve internet sitelerinde taşınabilir belge biçimi (Portable Document Format – PDF) formatında yayınlamaktadırlar. Ancak son zamanlarda sürdürülebilirlik raporlarının Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language – XBRL) ile de hazırlanması ve yayınlanması konusu çeşitli taraflarca üzerinde çalışılan bir konudur. Bu çalışmada, sürdürülebilirlik raporlaması, XBRL ve GRI XBRL Taksonomisi hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik Raporu, XBRL, GRI XBRL Taksonomisi

JEL Kodları: M41, M49, Q56

SUSTAINABILITY REPORTING AND XBRL

ABSTRACT

Sustainability report is an corporate reporting tool that is used to provide environmental, social and economic impacts of business activities to information users in a particular period. It is recommended that the principles outlined in the GRI Sustainability Guidelines issued by the Global Reporting Initiative (GRI) to be followed in the preparation and presentation of the sustainability report. Businesses are preparing

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Sorumlu Yazar, Dumlupınar Üniversitesi, Domaniç Hayme Ana MYO, filizyuksele@windowslive.com

^b İzmir Demokrasi Üniversitesi, İ.İ.B.F. , cakayali@hotmail.com

^c Manisa Celal Bayar Üniversitesi. İ.İ.B.F., nilgunkayali2002@yahoo.com

sustainability reports on a voluntary basis and are publishing their reports in Portable Document Format (PDF) on their internet sites. However, the issue of preparing and publishing sustainability reports with the eXtensible Business Reporting Language (XBRL) has been a subject of interest recently. In this study, we will try to provide information about sustainability reporting, XBRL and GRI XBRL Taxonomy.

Keywords: Sustainability Report, Sustainability Report, XBRL, GRI Taxonomy

JEL Codes: M41, M49, Q56

1. GİRİŞ

İşletme, insan istek ve ihtiyaçlarını gidererek kazanç elde etmek amacıyla mal veya hizmet üretmek veya satmak için kurulmuş ekonomik birimdir. Bu bakımdan işletmeler faaliyetleri ile çevre, toplum ve ekonomi üzerinde olumlu etkiler yaratmak üzere faaliyette bulunmaktadır. Ancak işletme faaliyetleri ile bir yandan çevresel, toplumsal ve ekonomik açıdan olumlu etkiler yaratılırken, diğer yandan işletme faaliyetlerinin çevresel, toplumsal ve ekonomik açıdan olumsuz etkileri olabilmektedir. İşletme faaliyetlerinin çevresel, toplumsal ve ekonomik açıdan olumsuz etkileri 1970’li yıllardan itibaren başta Birleşmiş Milletler (BM) olmak üzere birçok ulusal ve uluslararası organizasyonun, ülkelerin, kurumların, kuruluşların gündeminde olan bir konudur. BM tarafından yapılan çalışmalar sonrasında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu kurulmuştur.

Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (World Commission on Environment and Development), 1983 yılının sonbaharında Birleşmiş Milletler’in 38.Oturumu’nda kabul edilen Genel Kurul Kararı sonucu kurulmuş (www.un-documents.net) ve 1984 yılında BM Genel Kurulu tarafından bağımsız bir organ olarak ilan edilmiştir (www.uncsd2012.org/history.html).

Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu 20 Mart 1987 tarihinde “Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future” başlıklı raporu yayınlamıştır. Gro Harlem Brundtland başkanlığında hazırlandığı ve yayınlandığı için Brundtland Raporu olarak da anılan bu rapor ile birlikte sürdürülebilir kalkınma kavramı literatüre girmiştir.

Sürdürülebilirlik kavramı “genellikle BM 1987’ deki raporunda verilen sürdürülebilirlik kalkınma tanımına dayanmaktadır (Roth, 2014: s.63). Sürdürülebilir kalkınma (Sustainable Development), “insanlığın gelecek

kuşakların ihtiyaçlarını karşılama yeteneklerini tehlikeye atmaksızın bugünkü ihtiyaçlarını karşılama yetenekleridir (UN-WCED, 1987: Madde 27). Sürdürülebilir kalkınma gereği işletmeler çevresel ve toplumsal kaynakları en etkin ve verimli bir şekilde kullanarak faaliyetlerini yürütmeli ve insanların ihtiyaçlarını karşılamalıdır. Bu doğrultuda işletmeler faaliyetleri ile çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki olumlu etkilerini arttırmaya, olumsuz etkilerini de azaltmaya çalışmaktadır. Ayrıca bu etkileri gönüllülük esasına dayalı olarak hazırladıkları sürdürülebilirlik raporları ile bilgi kullanıcılarına aktarmaktadırlar. Yaşanan teknolojik gelişmeler ile birlikte son yıllarda sürdürülebilirlik raporlarının XBRL ile hazırlanması ve yayınlanması gündeme gelmiştir. Bu nedenle bu çalışmada sürdürülebilirlik raporlaması, XBRL, GRI XBRL Taksonomisi hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI

Sürdürülebilirlik kavramı işletme faaliyetlerinin sürdürülebilir kalkınma temelinde yürütülmesi olarak tanımlanabilir. Sürdürülebilir kalkınma temelinde planlanan ve yürütülen işletme faaliyetleri sonucunda çevre, toplum ve ekonomi üzerinde yaratılan etkinin raporlanmasında kullanılan kurumsal raporlama aracı sürdürülebilirlik raporudur.

Sürdürülebilirlik raporu bir kuruluşun çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki (olumlu veya olumsuz) etkilerine ilişkin bildirimler iletmektedir. Böylelikle sürdürülebilirlik raporlaması, soyut konuları elle tutulabilir ve somut hale getirerek sürdürülebilirlik gelişimlerinin kuruluşun faaliyetleri ve stratejisi üzerindeki etkilerinin anlaşılmasına ve yönetilmesine yardımcı olmaktadır (GRI, 2013: s.3).

Sürdürülebilirlik raporu günlük faaliyetlerden kaynaklanan ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri konusunda bir şirket ve ya organizasyon tarafından yayınlanan rapordur. Sürdürülebilirlik raporu aynı zamanda organizasyonun değerlerini ve yönetim modelini sunar, stratejisi ve sürdürülebilir global ekonomiye bağlılığı arasındaki bağlantıyı gösterir (<https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>).

GRI'ye göre sürdürülebilirlik raporlamasının amaçları şunlardır:

- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü girişimlerle kıyaslanması ve değerlendirilmesi,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma hakkındaki beklentileri nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin gösterilmesi ve
- Performansın, kurum içinde ve farklı kurumlarla zaman içinde karşılaştırılması (GRI, 2000-2006: s.3).

Her ne kadar gönüllülük esasına dayalı olarak hazırlansa da sürdürülebilirlik raporlaması ile belirtilen amaçlara ulaşmak, işletmenin zaman içinde sürdürülebilir kalkınmaya katkısına ilişkin bir değerlendirme yapabilmek için sürdürülebilirlik raporlarının belirli standartlar doğrultusunda hazırlanması gerekmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin standart hazırlayan ve yayınlayan kuruluş GRI'dir. GRI ilk olarak 2000 yılında yayınladığı sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzunda zaman içinde güncellemeler yapmış ve Mayıs 2013'te GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzlarını yayınlamıştır. Sürdürülebilirlik raporu hazırlamada işletmelere yol gösterici nitelikte olan bu kılavuzlar "Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler" ve "Uygulama El Kitabı" olmak üzere iki kılavuzdan oluşmaktadır. GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları "Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler" başlıklı kılavuzda işletmelerin 31 Aralık 2015 tarihinde sona eren dönemden itibaren GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları'na göre sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamalarını önermiştir.

GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları "Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler" başlıklı kılavuzda açıklanan raporlama ilkeleri şu başlıklardan oluşmaktadır (GRI, 2013: s.3):

Rapor içeriğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler

- Paydaş kapsayıcılığı
- Sürdürülebilirlik kapsamı
- Önemlilik
- Tamlık

Rapor niteliğinin belirlenmesine ilişkin ilkeler

- Denge
- Karşılaştırılabilirlik
- Doğruluk
- Zamanlılık
- Açıklık
- Güvenilirlik

GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları “Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler” başlıklı kılavuzda açıklanan standart bildirimler ise Genel Standart Bildirimler ve Özel Standart Bildirimlerden oluşmaktadır. Genel standart bildirimler sürdürülebilirlik raporunda bulunması gerekli görülen bilgiler olup işletme stratejisi, profili, yönetimine ve sürdürülebilirlik raporuna ilişkin bilgilerden oluşmaktadır. Özel standart bildirimler kapsamında ise işletme faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerine ilişkin bildirim kategorileri yer almaktadır.

3. XBRL

İnternet ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler muhasebe kayıt ve raporlamalarının elektronik ortamlarda kısa sürede gerçek zamanlı yapılmasını sağlamıştır. Yaşanan bu gelişme ile birlikte, işletmeler tarafından önceden basılı bir şekilde hazırlanan ve sunulan kurumsal raporlar, günümüzde artık taşınabilir belge biçimi (Portable Document Format – PDF) formatında veya hiper metin biçimlendirmesi dili (Hyper Text Mark-Up Language) kullanılarak internet ortamında bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletmeler tarafından dijital raporlama yapılmaktadır. Bilgi kullanıcıları internet ortamında PDF veya HTML formatında sunulan bu raporlardan istedikleri bilgileri elde edebilmektedirler. Ancak son zamanlarda, mali tabloların kolaylıkla hazırlanabilmesi, finansal kurumlar, yatırımcılar, denetçiler, devlet ve diğer analistlerin analizlerini kolaylıkla yapabilmesine imkan sağlayacak, yetkilendirilmiş kişilerce veri girişinin yapılabileceği bir raporlama diline ihtiyaç olduğu tartışılan bir konu haline gelmiştir.

3.1. XBRL Kavramı ve Özellikleri

Son 20 yılda, internetin yaygınlaşmasıyla desteklenen teknolojik bir ani değişiklik meydana gelmiştir (Beerbaum, 2015: s.36). Son zamanlarda bilgi teknolojileri ve internetin tüm işletme işlevlerine entegre edilmesiyle birlikte muhasebenin çıktısı niteliğinde olan kurumsal raporlamada XBRL konusu gündeme gelmiştir.

XBRL girişimi AICPA (the American Institute of Certified Public Accountants) tarafından etkilenerek 1998 yılında başlatılmıştır. Bu proje sonucunda, XBRL.org oluşturulmuş, ve daha sonra XBRL standartlarını destekleyen ve yasal açıdan kazanç amacı gütmeyen XBRL International adlı bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir (Beerbaum, 2015: s.36). Kernan (2009)'a göre, World Wide Web Consortium (W3C) 1998 yılında XML (eXtensible Markup Language) için rehber yayınlamış ve XML'yi tanıtmıştır. Bu gelişme üzerine aynı yıl Charles Hoffman, bilgisayar uygulamaları arasında finansal bilgilerin paylaşılmasına, kullanılmasına imkan sağlayacak bir biçimlendirme dili için çalışmalara başlamıştır. Yaptığı çalışmalar sonucunda AICPA tarafından pazara yönelik, XML tabanlı finansal tabloların hazırlanabilmesini sağlayacak bir iş planı istenmiştir. Bu iş planında projenin adı genişletilebilir finansal raporlama biçimlendirme dili (Extensible Financial Reporting Markup Language-XFRML) olarak belirlenmiştir. İlk çalışmalar kapsamında proje ekibinde çalışan Bob Elliott büyük düşünülmesi gerektiğini, sadece finansal tablolar için değil aynı zamanda tüm iş raporlarını kapsayacak bir biçimlendirme dili üzerinde çalışmalar gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca pazara yönelik olarak hazırlanması istenen XFRML'nin telaffuzu konusunda da olumsuz görüşler belirtilmiştir. 1999 yılında yapılan ilk XFRML toplantısında XFRML Komitesi kurulmuş olup, "AICPA, Arthur Andersen, Cohen Computer Consulting, Deloitte&Touche, e-content Company, Ernst&Young, FreeEDGAR.com (şuan EDGAR Online), FRx Software Corporation, Great Plains, Microsoft, PwC, KPMG ve Woodburn Group" (Kernan, 2009: s.14) bu komitede ve toplantıda yer almışlardır. 2000 yılında yapılan toplantı sonrasında XFRML yerine XBRL ifadesinin kullanılması kararı alınmıştır.

XBRL, internet ortamında raporlama yapmaya yarayan biçimlendirme ve raporlama dilidir. "XBRL, kar amacı gütmeyen bir konsorsiyum olan XBRL International tarafından yönetilen, dijital işletme raporlaması için açık uluslararası standarttır" (<https://www.xbrl.org/the-standard/what-an-introduction-to-xbrl/>). XBRL, verilerin kolayca depolanması, analiz

edilmesi ve transfer edilmesini sağlayan açık kaynaklı bir işaretleme dilidir (Coşkun, 2011: s.13). XBRL (eXtensible Business Reporting Language) finansal raporlamayı standartlaştırmak ve işletmeler, yatırımcılar, düzenleyiciler ve muhasebe uzmanlarının yer aldığı raporlama tedarik zincirinde finansal verilerin değişimini kolaylaştırmak için uluslararası topluluk tarafından geliştirilmiştir (Roohani, 2013: s.5).

XBRL, raporlama terimlerinin yetkili olarak tanımlanabileceği bir dil sunar. Bu ifadeler daha sonra finansal tabloların içeriğini veya diğer uygunluk türlerini, performans ve işletme raporlarını benzersiz bir şekilde temsil etmek için kullanılabilir. XBRL, raporlama bilgilerinin kuruluşlar arasında hızlı, doğru ve dijital olarak hareket etmesini sağlar (<https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>).

XBRL (Extensible Business Reporting Language-Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili) finansal bilgilerin hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesini kolaylaştıran ticari işlemlerin raporlanması için standart hale getirilmiş bir elektronik dildir (Bayazıtlı, 2002: s.119). XBRL, finansal verilerin işlenerek bilgi haline getirildiği sürecin her aşamasında veriyi yeniden işlenmeye hazır bir yapıda tutmaktadır. XBRL'nin görevi finansal bilgilerin raporlanarak bankalara, denetleyici ve düzenleyici kurumlara ve diğer bilgi kullanıcılarına ulaştırılmasına kadar da devam etmektedir. Bu yönüyle bakıldığında XBRL, işletmeye ilişkin finansal ve finansal olmayan her tür bilginin analizi ve bilgi kullanıcıları arasında değişimini güvenilir ve kolay kılacak ortamı sağlamak işlevini yerine getirmektedir.(Sevim ve Temizel, 2009: s.264).

3.2. XBRL Kullanım Amaçları ve Faydaları

XBRL, taksonomi adı verilen ve yetkili otoritelerce hazırlanmış standart ifadeler ile raporlama içeriğiyle sınırlandırılmış iş kurallarının oluşturularak pek çok farklı dilde ve farklı para birimiyle raporlama yapmaya imkan veren raporlama dilidir. “XBRL'nin en önemli özellikleri açık tanımlar, test edilebilir iş kuralları, çok dilli destek, güçlü yazılım desteğidir (<https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>). Finansal bilgiler XBRL ile bir kez girilir ve işletmenin finansal tabloları, işletmenin web sitesi için HTML ve düzenleyici kurumlar için hazırlanan bir format haline getirilebilir. XBRL, internetin de dahil olduğu tüm teknoloji, birimler için finansal bilginin etkin ve yeterli hazırlanmasını, otomatik olarak değişimini ve

güvenilir olarak açıklanmasını sağlar. XBRL tekrarlanma olasılığı olan finansal raporlama sürecini azaltacaktır ve gerçek zamanlı muhasebe sistemi için zemin hazırlayacaktır (Bayazıtlı, 2002: s.119).

Genellikle “raporlama için barkodlar” olarak adlandırılan (<https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>) XBRL düzenleyiciler, işletmeler, hükümetler, veri sağlayıcıları, analistler ve yatırımcılar, muhasebeciler tarafından şu amaçlarla kullanılmaktadır:

- Muhasebeciler: finansal raporlarında kullanmak üzere dahili verileri konsolide etmek ve incelemek
- Denetçiler: finansal kayıtların etkili bir şekilde incelenebilmesi için
- CEO'lar ve CFO'lar: yatırımcılar ve analistlerin analitik araçlarına gerekli bilgileri yerleştirmede şeffaflık ve kontrol için bir araç olarak
- Yatırımcılar: güvenle yatırım yapmak için
- Finansal danışmanlar: işletmeler ve diğer sektörlerdeki finansal koşulları daha iyi analiz etmek ve anlamak için
- Düzenleyiciler: rapor edilen verilerin hızlı bir şekilde alınması ve analizi için (Francis, 2012: s.38).

XBRL International'a göre ise kullanım amaçları şunlardır:

- İnsanlar, içerdikleri bilgilerin doğru bir şekilde tüketilebilmesi ve analiz edilebileceği konusunda güvenle raporlar yayınlar,
- İnsanlar kaynaklarındaki hataları yakalamak ve hataları önlemek için bir dizi iş ve mantık kurallarına karşı test etmek için raporları kullanır,
- İnsanlar farklı dilde, alternatif para birimleri kullanacak ve tercih ettikleri stilde dahil olmak üzere bilgileri kendi ihtiyaçlarına en uygun şekilde kullanabilirler.
- İnsanlar bu bilgileri kendilerine önceden verilmiş karmaşık tanımlamalar seti ile uyumlu olduğundan emin olmak için kullanırlar (<https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>)

Düzenleyiciler, işletmeler, hükümetler, veri sağlayıcıları, analistler ve yatırımcılar, muhasebeciler tarafından kullanılabilen XBRL'nin taraflara sağladığı birtakım faydalar mevcuttur. XBRL'nin ilgili taraflara sağladığı faydalar şunlardır (Uyar ve Çelik, 2006: s.100):

- İlgili kurumlara verilecek ve kamuya açıklanacak mali tablolar kolayca oluşturulabilir, ayrıca bu tablolar belli standartlar ile tanımlandığından kabul edilmeme riski yaşanmayacaktır.
- Muhasebeciler; muhasebenin kayıt ve raporlama işlemlerini bu sisteme devrettiklerinden asıl işlevleri olan analiz ve yorumlama görevine odaklanabilirler.
- Banka, derecelendirme kuruluşları ve diğer ilgili kurumlar daha doğru ve daha hızlı kararlar alabilir. Bunun yanında işlem maliyetleri azalır.
- Denetçiler, analistler ve yatırımcılar; finansal bilgilerin daha hızlı gelmesi, analizlerin kolaylaşması ve konsolide bilgilere ulaşma zorluğunun azalması gibi avantajlardan faydalanırlar.
- Denetim sürecinde denetlenen işletmeden veri elde etme işleri azalır. Bu bağlamda işletme hakkında daha güvenilir bilgiler sağlanabilir ve denetim kolaylaşır.
- XBRL kullanımı, elle veri girişini asgariye indirdiği için güvenilirliği çok yüksektir, veri transferini otomatik hale getirdiğinden, operasyonel maliyetleri azaltmaktadır. XBRL verisi, çok hızlı işlenebildiği için, ticari karar süreçlerini kısaltmaktadır.
- XBRL, finansal verinin raporlanmasını ve yayımlanmasını kolaylaştırmaktadır. Finansal verilerin, üst kurumlar ve gözetim şirketlerince kolaylıkla konsolide ve karşılaştırmalı olarak analiz edilmesine olanak tanır.
- Entegrasyon maliyetleri çok düşük; uyum süresi çok kısa ve risksizdir.

3.3. XBRL'nin İşleyişi ve Mevcut Durumu

XBRL standardı, XML (Extensible Markup Language, Genişletilebilir İşaretleme Dili) standardı üzerine kurulmuştur. XML temel olarak özelleştirilebilir imler (tags) kullanan ve bu etiketler sayesinde değiş-tokuş edilebilir, doğrulanabilir, sorgulanıp yorumlanabilir semantik veri sunuşuna olanak tanıyan bir ağ teknolojisidir. XBRL bu anlamsal içerik avantajlarını ticari ve finansal gereksinimler doğrultusunda özelleştirerek, iş dünyasına veri akışını rahatlatan bir açılım sunmaktadır. (Coşkun, 2011: s.13)

Finansal bilgileri standart bir internet sayfasında veya basılı bir belgede olduğu gibi metin bloğu olarak ele almak yerine, XBRL statik verileri “etkileşimli” ve “akıllı” hale getirir. Her bir iş bilgisi verilerin çeşitli veri kullanıcılarına ve diğer bilgisayarlardan ulaşarak sunumu, analizi ve depolanması için ulaşılabilir hale getirerek kendi etrafında ayrıntılı açıklayıcı ve içerik bilgisine sahiptir (Francis, 2012: s.36).

Sanıldığı gibi aksine, XBRL yeni muhasebe ya da istatistik standartları belirlememektedir. Tersine, mevcut standartların belirli özelliklerini, bireylerin anlayabileceği ve bilgisayarların işleyebileceği biçimde organize ederek ve elektronik olarak sunmaktadır. Diğer bir deyişle, XBRL finansal muhasebe ve raporlama süreçleriyle ilgili kavramları yeniden tanımlamak yerine mevcut kavramları elektronik ortama taşımaktadır. XBRL'nin temel işlevi finansal tabloların raporlanma sürecini geliştirmektir (Tokel, Yücel ve Öksüz, 2007: s.12). XBRL, mevcut raporlama standartları ve kavramlarını yeniden tanımlayıp sınıflandırıp, biçim şablonları ile elektronik ortama taşınması için kullanılan raporlama dilidir.

XBRL farklı bileşen ve dokümanlar içeren kompleks bir yapıya sahiptir. XBRL'nin raporlama işlemlerinde kullanımının anlaşılabilmesi için gereken en önemli dokümanlar aşağıdaki gibidir:

- XBRL spesifikasyonları,
- XBRL sınıflandırma sistemleri (taksonomileri),
- XBRL örnek belgeleri
- Stil Şablonları (Style Sheets) (Moore, 2002: s.2).

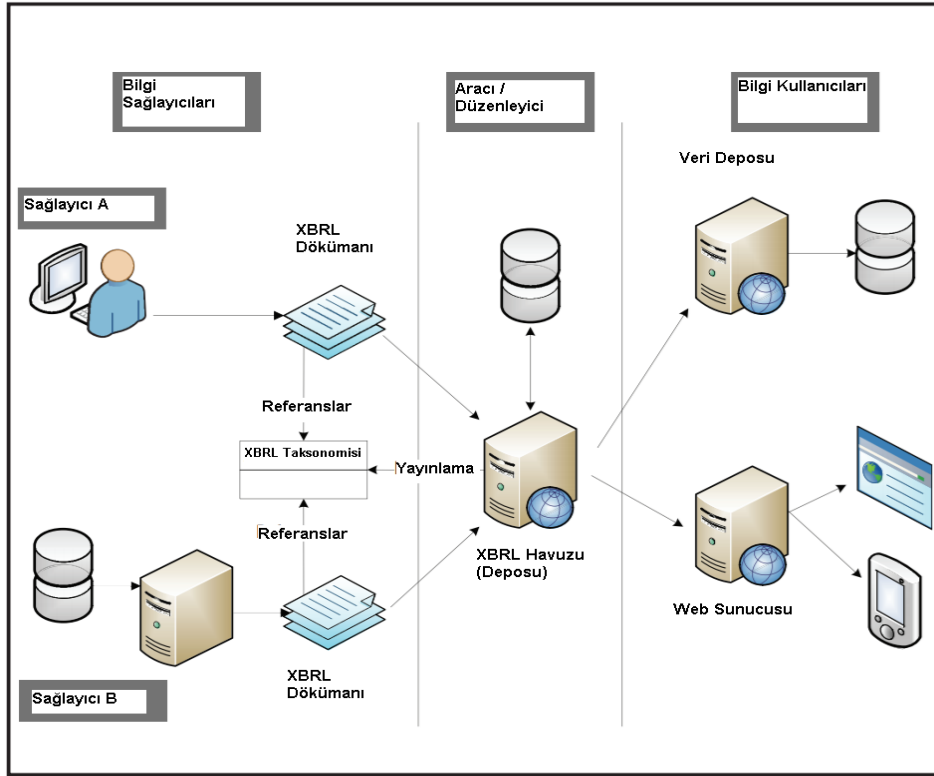
Spesifikasyon, XBRL uyumlu dosyaların oluşturulmasını düzenleyen kurallardır (Tokel, Yücel ve Öksüz, 2007: s.14). Teknik olarak spesifikasyon, finansal terimlerin XBRL dilinde nasıl tanımlandığını anlatan bir dökümandır (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005: s.136).

Bir taksonomi, her bir kavramın tanımlandığı (bir sözlüğe benzer şekilde) finansal kavramların (unsurlar olarak bilinen) gruplandırılmasıdır. Buna ek olarak, taksonomi aynı zamanda grup içindeki kavramlar arasındaki ilişkileri tanımlar. Dolayısıyla, nakit gibi bir bilanço kalemi ile çalışıyorsanız, taksonomi nakit tanımını içerecek ve aynı zamanda nakidin cari varlıklar ve sonuçta toplam varlıklar gibi diğer bilanço kalemleriyle (taksonomi dahilinde) nasıl bir ilişkisi olduğunu gösterecektir. Bu üç kalem (nakit, cari varlıklar, toplam varlıklar) taksonomide bir unsur olarak tanımlanan ve sunulan finansal kavramlardır (<http://www.aicpa.org/>). Taksonomi, kavramlar arasındaki ilişkileri tanım, hesaplama ve sunum bileşenleri cinsinden, kaynaklar arasındaki ilişkileri ise referans ve etiketler cinsinden ifade eder (Tokel, Yücel ve Öksüz, 2007: s.14).

Örnek belge, işletmenin belirli raporlama bilgilerini bilgisayarların akıllıca tanıyabileceği ve değiştirebileceği bir yapıda sunan dosyadır. Örnek belge her şeyin bir araya geldiği bir XML dosyasıdır. Burada varlığa özgü veri bağlantıları (etiketler), çok sayıda kullanıcının kullanımı için otomatik olarak doğrulanabilir ve iletilebilir XBRL belgesini oluşturmak için sınıflandırmalardaki öğelere yönlendirilir (<http://www.aicpa.org/interestareas/>).

Stil şemaları, bir web sayfası içerisindeki kodların web tarayıcısına nasıl ekrana yansıtılması gerektiğini söyleyen en önemli öğedir (<https://wmaraci.com/nedir/stylesheet>). XBRL okunabilir raporlar üreten örnek dokümanlar, açıklayıcı etiketler ve verilen toplamıdır. Eğer şirket baskılı finansal raporlar hazırlamak isterse örnek doküman yeterli olmayacaktır. Çünkü örnek doküman finansal rapor gibi görünmemektedir. XBRL görüneni elde etmek için tasarlanmamıştır. XBRL verilerin güvenli ve birbirini tutan şekilde sistemler arasında taşınabilmesi için tasarlanmıştır. Finansal raporlar gibi raporlar, CSS (Cascading Style Sheets), XSL (Extensible Stylesheet Language) gibi stil şablonları veya diğer teknolojilerin kullanımı ile meydana getirilir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2015:138). Stil şablonları, XBRL'den elde edilen bilgileri önceden oluşturulmuş formattaki raporlara dönüştüren bir araç işlevi görmektedir (Acar ve Öksüz, 2013: s.70).

İşletme faaliyetleri ile ilgili bilgiler bir veri tabanında toplanıp taksonomiler vasıtasıyla XBRL ile raporlama yapılabilir veya bir bilişim, yazılım şirketinden yardım alınarak var olan programlara bir ara yüz eklenmesi ile XBRL ile raporlama yapılabilir. Şekil-1’de de görüldüğü gibi, öncelikle raporlama standartlarına uygun spesifikasyonlar geliştirilir. Her bir raporlama kalemi için taksonomi olarak adlandırılan etiketler veya sınıflandırma sistemleri geliştirilir. Bu taksonomiler doğrultusunda Notepad gibi basit bir bilgisayar programı vasıtasıyla bile veya diğer bilgisayar yazılımlarıyla örnek doküman oluşturulur. Hazırlanan örnek doküman XML dosyası şeklinde kaydedilerek aracı veya düzenleyici kurumun kontrolündeki XBRL deposuna aktarılır. Bilgi kullanıcıları veri deposundaki bu raporlara ulaşarak istediği işlemi veya değişikliği yapabilir.



Şekil- 1: Tipik Bilgi Akışı

Kaynak: ISACA ve IFAC, 2011: s.12

Taksonomiler finansal tablolar ve sürdürülebilirlik raporları için ilgili kuruluşlarca hazırlanmıştır. International Federation of Accountants (IFAC) bünyesindeki International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) 14 Temmuz 2008’de “Strategy and Work Program 2009-2011” başlıklı çalışma programını yayınlamıştır. Bu çalışmada yer verilen programa göre 2009’un ilk çeyreğinde XBRL çalışmalarına başlanması planlanan finansal tablolar için taksonomi çalışmaları tamamlanmış ve yayınlanmıştır. 1998 yılında AICPA tarafından başlatılan XBRL çalışmaları sonucunda günümüzde pek çok ülke ve kuruluş XBRL ile kurumsal raporlama yapılması konusunda çalışmalar yapmaktadır. XBRL International’ın resmi internet sitesi olan <https://www.xbrl.org/> ‘dan alınan bilgiye göre XBRL International’ın Belçika, Kanada, Çin, Danimarka, Almanya, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Hollanda, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İngiltere, ABD, Meksika, Malezya, Sudi Arabistan, İsrail, Endonezya, Ürdün, Nijerya, Litvanya, Singapur, Avusturya’dan 442 üyesi mevcuttur. 2009 yılında the US SEC halka açık işletmelerin finansal raporları için XBRL’yi zorunlu kılmıştır (<https://www.sec.gov>). Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bünyesinde “20 Kasım 2013 tarihi itibarıyla XBRL Türkiye Temsilciliği kurulmuştur. Temsilcilik bünyesinde XBRL’nin, Ülkemizdeki raporlama süreçlerinde kullanımına yönelik teknik düzeyde çalışmalar yapılması planlanmaktadır (KGK, 2013).

4. GRI XBRL Taksonomisi

Finansal raporlama için XBRL taksonomisi oluşturma, yayınlama ve finansal raporlamada XBRL’nin kullanılabilmesi için yapılan çalışmalar 1998’den beri önemli gelişmeler göstermiştir.

XBRL’nin geniş veri yelpazesine sahip olma yeteneği performans ve sürdürülebilirlik raporlaması için bir dizi temel performans göstergesini (KPI) desteklemektedir. Buna Global Raporlama Girişimi kurallarına göre raporlama da dahildir. Sürdürülebilirlik raporlaması birçok farklı ölçüm tipini içerir. XBRL, dahili, endüstri, global sürdürülebilirlik raporlama taksonomilerinin birbirine bağlı gruplarının oluşturulmasını sağlar (ISACA ve IFAC, 2011: s.15). Diğer bir ifadeyle XBRL sürdürülebilirlik raporlaması için de kolaylıkla uygulanabilir.

Sürdürülebilirlik raporlarının daha yaygın kullanımı finansal ve sürdürülebilirlik raporlaması amaçları için XBRL'nin daha yaygın bir şekilde kurumsal olarak benimsenmesi ile bağlantılı olabilir (Baumunk, 2009: s.11). XBRL finansal raporlamada kullanılmak amacıyla geliştirilmiş bir biçimlendirme dilidir. Ancak günümüzde sürdürülebilirlik konularına verilen önem ve paydaşların işletmeyle ilgili alacakları kararlarında işletmenin sürdürülebilirlik performanslarını da dikkate almaları XBRL'nin sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında da kullanılmasının uygun olacağını göstermektedir.

Sürdürülebilirlik raporlarının XBRL ile hazırlanabilmesi için gerekli çalışmalar 2011 yılından itibaren GRI tarafından yapılmaya başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, son 6 yılda XBRL ile sürdürülebilirlik raporlaması konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Literatürde, Arndt vd. (2006), Isenmann ve Marx-Gomez (2009) ve Mota vd. (2015) tarafından yapılan çalışmalarda GRI G3 sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzu temelinde sürdürülebilirlik raporlarının XBRL ile hazırlanmasını sağlayacak bir yapı önerilmiştir. Faboyede (2011) çalışmasında, Nijerya'da ve gelişen dünyada paydaşların finansal raporlama yanında sürdürülebilirlik raporlaması için de XBRL kullanımına sıcak baktığı, rekabet avantajı elde etmek isteyen işletmelerin işletmelerindeki pilot XBRL projelerinde çabalarını arttırmaları gerektiği, XBRL konusunda farkındalık yaratılması gerektiği, eğitimlerin verilmesi gerektiği görüşlerini dile getirmiştir. Sürdürülebilirlik konularına her geçen gün daha fazla önem verilmesi gerekmesine rağmen, birçok ülkede gönüllülük esasına dayalı olarak düşünüldüğünde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması ve sunulması, aynı zamanda XBRL ile sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması ve sunulmasının desteklenmesi işletme ve paydaşları açısından faydalı olacaktır.

4.1. GRI XBRL Taksonomisinin Gelişimi

Sürdürülebilirlik raporlaması konusunda söz sahibi olan ve sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarını hazırlayan ve yayınlayan GRI, sürdürülebilirlik raporlaması için XBRL taksonomisi hazırlama çalışmalarına 2011 yılında başlamıştır. <https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/> 'den edinilen bilgiye göre, 24 Haziran 2011 tarihinde GRI ve Deloitte Hollanda işbirliğinde GRI G3 ve G3.1 Kılavuzları için XBRL

taksonomisi hazırlama konusunda bir toplantı yapılmış ve proje anlaşması imzalanmıştır. “Bu yeni XBRL taksonomisi sürdürülebilirlik verilerini raporlarında etiketleyebilmelerine imkan sağlayacaktır. Bu taksonomi, işletmelerin sürdürülebilirlik performans verilerinin kalitesini ve bütünlüğünü geliştirmesine yardımcı olacaktır. Bu yatırımcıların, denetçilerin ve diğer rapor kullanıcılarının aşırı manuel çalışma yapmaya gerek kalmaksızın GRI verisine daha hızlı ve kolay erişmesini ve bunları karşılaştırabilmesini sağlayacaktır (<https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/>).

GRI G3 ve G3.1 kılavuzları için XBRL taksonomisi oluşturma çalışmaları kapsamında GRI ve Deloitte Hollanda işbirliğinde 20 Ekim 2011 tarihinde raporlama yapan kuruluşlar, yazılım şirketleri, standart yapmakla yetkili kuruluşlar, güvence sağlayan kuruluşlar, analistler, bilgi araçları ve diğer kuruluşların da katıldığı ilk toplantısını gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda 23 Aralık 2011 tarihinde GRI XBRL Taksonomisi “açıklama taslağı (exposure draft) yayınlanmış, 1 ay boyunca taksonomilerin ve ilgili belgelerin incelenmesi ve gerekirse uygulanması sonucu elde edilecek deneyimlerin paylaşılması için yorum alınmıştır.

Kasım 2013’te GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzlarının yayınlanması ile birlikte GRI ve Deloitte Hollanda, GRI XBRL Taksonomisini güncelleyerek “GRI Taksonomisi 2013”ü yayınlamıştır. Yapılan çalışmalar sonrasında ise 2014 yılında “GRI Taksonomisi 2014”ü yayınlamıştır. GRI tarafından GRI Taksonomisinin oluşumunu, alınan kararlarının nedenlerinin açıklanması, taksonomiye oluşturmada dikkate alınan adlandırma kurallarının açıklanması için 18 Kasım 2014 tarihinde “GRI Taxonomy Architecture & Style Guide” başlıklı rehber yayınlanmıştır.

Dünya Bankası (the World Bank) 2014 yılı GRI G4 ilkelerine göre hazırladığı sürdürülebilirlik raporunda GRI Taksonomisinin son sürümünü kullanmıştır (<https://www.globalreporting.org/>). <https://www.globalreporting.org/services/> göre bununla birlikte, ING Group 2014 Yıllık Raporu, Deloitte Netherlands 2014/2015 Sürdürülebilirlik Raporu, 2012/2013 Sürdürülebilirlik Raporu, 2011/2012 Sürdürülebilirlik Raporu, Ernst&Young Netherlands 2012 Yıllık Raporu, SAP AG 2012 Entegre Raporu, The World Bank 2015 Sürdürülebilirlik Raporu, CLP Holdings Limited 2014 Sürdürülebilirlik

Raporu, Hong Kong Productivity Council 2012-2013 Sürdürülebilirlik Raporu, GRI XBRL Taksonomisi ile de hazırlanmış raporlardır.

19 Mayıs 2016 tarihinde, uluslararası sürdürülebilirlik standartları belirleyen GRI 5.GRI Global Konferansının ikinci gününde en yeni teknoloji girişimi olan Dijital Raporlama Birliği'ni ilan etmiştir. Dijital Raporlama Birliği, sürdürülebilirlik raporlamasında iki temel zorluğa değinecektir: yapılandırılmış verilerin eksikliği ve dijital raporlama için talep eksikliği. Girişim, bir XBRL taksonomisini ve sayısal raporların hazırlanması için bir platform teşvik ederek dijital raporlama için teknik altyapı oluşturacaktır (<https://www.globalreporting.org/information/>).

4.2. GRI XBRL Taksonomisi 2014

GRI Taksonomisinde, belli bir amaca yönelik tüm kavramlar, tüm standartlar, kılavuz ilkeleri içeren, bu kavramları ve ilkeleri birleştiren giriş noktaları mevcuttur. Bu giriş noktaları, GRI G4 Kılavuzları için giriş noktası, GRI G3.1 Kılavuzları için giriş noktası ve GRI G3 Kılavuzları için giriş noktası olmak üzere 3 grupta açıklanmıştır. Her bir giriş noktası her bir kılavuz için şemalar, etiketler, bağlantı tabanı (linkbase) ve etiketleri içeren XML dosyalarından oluşmaktadır. GRI Taksonomi 2014'te giriş noktaları dışında GRI G3, G3.1 ve G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları için etiketler, kavramlar, boyutsal kavramlar, tanımlar ve sunumlar XML belgesi şeklinde hazırlanmış ve sunulmuştur.

GRI Taksonomisi, boyutsal yapıyı modellemek için sunum bağlantı tabanı (presentation linkbase) ve tanım bağlantı tabanını (definition linkbase) kullanır. Sunum bağlantı tabanı GRI ilkelerinin yapısını yansıtır ve raporlayıcılar tarafından taksonomide raporlanması gereken öğeyi bulmak için kullanılabilir. Tanım bağlantı tabanı boyutsal yapının teknik tanımlarını içerir ve rapor edilen verilerin geçerliliğini doğrulamak için kullanılabilir (GRI ve Deloitte, 2013: s.9).

Sürdürülebilirlik raporlarını GRI Taksonomisini kullanarak XBRL ile hazırlamak isteyen işletmeler, bu üç giriş noktası ve iki bağlantı tabanındaki modelleri ve taksonomileri kullanabilirler. Seçilen giriş noktasındaki ve bağlantı tabanındaki taksonomiler ile XML dosyası şeklinde sürdürülebilirlik raporu XBRL ile hazırlanmış olur.

Taksonomiye oluşturmada dikkate alınan adlandırma kurallarının açıklanması için GRI tarafından 18 Kasım 2014 tarihinde ‘‘GRI Taxonomy Architecture & Style Guide’’ başlıklı rehber yayınlanmıştır. GRI XBRL Taksonomisi’ne <https://www.globalreporting.org/services/> adresinden ulaşılabilir. GRI Taksonomisi Uygulama Rehberinde GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri Özel Standart Bildirimler kapsamında olan G4-EN3-Kuruluş içindeki enerji tüketimi ilkesinin XBRL’de nasıl modelleneceği şu şekilde örneklendirilmiştir:

XBRL Modelleme

EnergyConsumptionTable

EnergyTypeAxis

EnergyTypeDomain

ElectricityMember

HeatingMember

CoolingMember

SteamMember

EnergyConsumptionLineItems

EnergyConsumption

Kaynak: GRI ve Deloitte, 2013: s.9-10

5. SONUÇ

İşletme faaliyetleri sonucunda tüm paydaşlar için finansal etkiler yaratırken, finansal olmayan etkiler de yaratmaktadır. Finansal olmayan etkiler kapsamında işletme faaliyetleri ile ekonomi, çevre ve toplum üzerinde yaratılan etkiler kastedilmektedir. İşletme amaçlarına ulaşmak için faaliyetleri ile ekonomi, çevre ve toplum üzerindeki olumsuz etkilerini azaltması, olumlu etkiler yaratması gerekmektedir. Ayrıca bu etkilerin sürdürülebilirlik raporları ile bilgi kullanıcılarına aktarılması, zorunluluk getiren bir yasal düzenleme olmasa bile gönüllülük esasına dayalı olarak gerçeleştirilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları, işletmeler tarafından gönüllülük esasına dayalı olarak hazırlanan ve sunulan raporlardır. Sürdürülebilirlik raporu işletme faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin paydaşlara aktarılmasında kullanılan rapordur. Sürdürülebilirlik raporunun hazırlanması ve sunulmasında GRI tarafından hazırlanan ve yayınlanan sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarında açıklanan ilkeler esas alınmaktadır. İşletmelerin, 31 Aralık 2015 tarihinden sonra başlayan dönemden itibaren GRI G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzlarında açıklanan ilkeler esas alınarak sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamaları önerilmektedir.

Sürdürülebilirlik raporları dünya çapında her geçen gün artan bir öneme sahiptir. <http://database.globalreporting.org/> adresinde kullanıma sunulan GRI Database'de 22 Ağustos 2017 tarihi itibarıyla 11.087 işletme tarafından yayınlanmış olan 28.102 tanesi GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzlarına uygun olarak hazırlanmış olan 43.128 adet rapor mevcuttur. GRI ilkelerine uygun olan bu raporlar PDF formatında hazırlanıp GRI Database'ye eklenmiş, bilgi kullanıcılarına sunulmuştur. Ancak, bilişim teknolojileri ve internetin gelişmesi gibi teknolojik gelişmeler sürdürülebilirlik raporlarının da XBRL ile hazırlanması ve yayınlanması konusunu gündeme getirmiştir.

XBRL, işletmenin finansal ve finansal olmayan performansının varolan raporlama standartları ve ilkelerine göre hazırlanmış spesifikasyonlar, taksonomiler kullanılarak internet ortamında raporlanmasını sağlayan, bilgi kullanıcılarının bu raporlar üzerinde değişiklik ve analiz yapmasına imkan veren raporlama dilidir. XBRL'nin finansal raporlamada kullanımı için AICPA tarafından 1988 yılında çalışmalara başlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarının XBRL ile hazırlanması için ise GRI ve Deloitte Hollanda öncülüğünde 2011 yılından beri çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan çalışmalar sonrasında GRI Taksonomileri hazırlanmış ve yayınlanmış olup, güncel sürdürülebilirlik raporlaması taksonomisi GRI Taksonomisi 2014'tür.

Başta Dünya Bankası, Deloitte, ING, Ernest&Young olmak üzere pek çok kuruluş XBRL ile sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması ve yayınlanmasını desteklemektedir. Teknolojik gelişmelerin hızı ve hayatımızın her alanına girdiği düşünüldüğünde, sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması ve sunulmasında XBRL kullanımının tüm paydaşlar tarafından yapılacak olan hazırlık, analiz ve denetim faaliyetlerini kolaylaştırabileceği söylenebilir.

KAYNAKÇA

Acar, V. Öksüz, Ö. (2013). Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve E-Defter Uygulamaları. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi / *Journal of Academic Researches and Studies* Yıl 5 - Sayı 8 – Mayıs 2013 / Volume 5 - Number 8 – May 2013

Arndt, H-K. Isenmann, R. Browowski, J. Thiessen, I. Marx-Gomez, J. (2006). *Sustainability Reporting Using the eXtensible Business Reporting Language (XBRL)*. <https://pdfs.semanticscholar.org/74b0/5bc530ee4403abd7af9da79a32dcccca9f2.pdf> (04.03.2018)

Baumunk, J. (2009). *Sustainability Reporting and XBRL*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1620567 (04.03.2018)

Bayazıtlı, E. (2002). Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. Sayı 6. Şubat 2002

Beerbaum, Dirk. (2015). *Towards an XBRL-Enabled Corporate Governance Reporting Taxonomy An Empirical Study of NYSE-Listed Financial Institutions*. University of Surrey, Faculty of Business, Economic and Law Surrey Business School, July 2015

Coşkun, M.B. (2011). *Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili'nin (XBRL) Muhasebe – Denetim faaliyetlerinde Kullanılması ve Örnek Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. T.C. Hitit Üniversitesi SBE İşletme ABD.

Faboyede, O.S. (2011). Environmental protection and Sustainability Reporting: Extensible Business Reporting Language (XBRL) Interative Data to the Rescue. *Journal of Sustainable Development and Environmental Protection*. Vol.1 No.2.

Francis, P. (2012). *Intro to XBRL accountants today*.

GRI, Deloitte. (2011). *GRI Taxonomy Implementation Guide*. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Taxonomy-2013-Implementation-Guide.pdf> (21.07.2017)

GRI-Global Reporting Initiative. (2000). *G3 Sürdürülebilirlik Raporlaması İlkeleri*.

GRI-Global Reporting Initiative. (2013). G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları, Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler.

<http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/xbrl/pages/howxbrlworks.aspx> (22.08.2017)

<http://www.un-documents.net/ocf-a2.htm#I> (14.08.2017)

<https://wmaraci.com/nedir/stylesheet> (04.03.2018)

<https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/New-XBRL-taxonomy-to-make-sustainability-reports-more-useful-to-investors-.aspx> (21.08.2017)

<https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/XBRL-PROVIDES-HIGH-LEVEL-OVERVIEW-FOR-WORLD-BANK.aspx> (14.08.2017)

<https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/GRI-launches-Digital-Reporting-Alliance.aspx> (14.08.2017)

<https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx> (14.08.2017)

https://www.globalreporting.org/services/Analysis/XBRL_Reports/Pages/default.aspx (22.08.2017)

https://www.globalreporting.org/services/Analysis/XBRL_Reports/Pages/default.aspx'na

<https://www.iaasb.org/projects/xbrl> (22.08.2017)

<https://www.ifac.org/news-events/2008-07/ifacs-international-auditing-and-assurance-standards-board-issues-strategy-and-w> (22.08.2017)

<https://www.sec.gov> (16.08.2017)

<https://www.sec.gov/page/osd-homepage> (16.08.2017)

<https://www.xbrl.org/> (16.08.2017)

<https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/> (16.08.2017)

ISACA IFAC. (2011). Leveraging XBRL for Value in Organizations. <https://www.ifac.org/publications-resources/leveraging-xbrl-value-organizations> (21.08.2017)

Isenmann, R. Marx-Gomez, J. (2009). Advanced corporate sustainability reporting – XBRL taxonomy for sustainability reports based on the G3-guidelines of the Global Reporting Initiative. European conference of the Czech Presidency of the Council of the EU Towards Environment Opportunities of SEIS and SISE: Integrating Environmental Knowledge in Europe. <http://www.e-envi2009.org/proceedings/>

Karasioğlu, F. Eryiğit, O. (2005). Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. C.10, S2 s.133-152

Kernan, K. (2009). The Story of Our New Language. https://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/XBRL/DownloadableDocuments/XBRL_09_web_final.pdf (21.08.2017)

KGK. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2013). XBRL Türkiye Temsilciliği, Kamu Gözetimi, muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bünyesinde Oluşturuldu. 26 Eylül 2013 tarih 2013/3 sayılı Basın Duyurusu

Moore, D. (2002). Audit & Control Implications of XBRL. The Canadian Institute of Chartered Accountants. <http://www.youscribe.com/BookReader/Index/525178?documentId=496301> (16.08.2017)

Mota, E. Costa, D. Caetano da Silva, P. (2015). Sustainability Reports Based on XBRL through a Service-Oriented Architecture Approach. International Conference on Circuits and Systems (CAS 2015).

Roohani, S. (2013). Integrated Reporting, XBRL, and Corporate Governance. <http://eycarat.faculty.ku.edu/myssi/XBRL2013/4-Saeed%20Roohani-Integrated%20Reporting,%20XBRL,%20and%20Corporate%20Governance.pdf>

Sevim, A. Temizel, F. (2009). Geleceğin Finansal Bilgi Paylaşım Platformu: XBRL (Extensible Business Reporting Language – Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili). <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/viewFile/221/217> (16.08.2017)

Tokel, Ö.E. Yücel, E.M. & Öksüz, B. (2007). Türkiye’de XBRL’ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası. *Active Dergisi*.

UN World Commission on Environment and Development(WCED). (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. Brundtland Raporu. <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> , (8.4.2015)

Uyar, S. Çelik, M. (2006). Sürekli Kamuyu Aydınlatma Ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller. http://www.onlinedergi.com/makaledosyalari/51/pdf2006_2_9.pdf (14.08.2017)

www.uncsd2012.org/history.html#sthash.5vJIB5mW.dpuf (16.08.2017)

TÜRKİYE'DE DOĞRUDAN YABANCI YATIRIMLAR İLE EKONOMİK BÜYÜME İLİŞKİSİ: EŞBÜTÜNLEŞME VE NEDENSELLİK ANALİZİ*

Prof. Dr. Mutlu Başaran ÖZTÜRK^a
Arş. Gör. Gizem VERGİLİ^b
Ceyda AKTAN^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 132-147*

ÖZ

Türkiye’de doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki 1974-2016 yılları arasındaki zaman dilimi için zaman serisi analizleri yardımıyla incelenmiştir. Doğrudan yabancı yatırımlar (Foreign Direct Investment-FDI) ve ekonomik büyüme (Gross Domestic Product-GDP) verileri Amerikan Doları cinsinden "World Bank Data Bank" tan sağlanmış ve bu serilerin logaritmaları alınarak analize tabi tutulmuştur. Öncelikle serilerin durağanlığını test etmek için Augmented Dickey Fuller (ADF) ve Phillips Perron (PP) birim kök testleri kullanılmış ve serilerin birinci farklarında durağan oldukları belirlenmiştir. Aynı seviyede durağan olan doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme değişkenleri arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığını tespit etmek için Engle Granger Eşbütünleşme testi uygulanmış ve bu serilerin eşbütünleşik olduğu tespit edilmiştir. Uzun dönemli ilişki belirlendikten sonra hata düzeltme modeli kurulmuş ve geçen yıl dengedeki sapmanın bu dönem ne kadar düzeldiği hata terimlerinin katsayısıyla belirlenmiştir. Hata düzeltme terimi katsayısının istatistiksel olarak anlamlı çıkması ve negatif işaretli olması da dengeden sapmanın olması durumunda tekrar dengeye doğru hareketin olduğunu göstermiştir. Seriler arasındaki ilişkinin yönünü belirleyebilmek için de Granger Nedensellik analizi yapılmış olup nedensellik ilişkisi bulunmamıştır.

Anahtar Sözcükler: Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Ekonomik Büyüme, Eşbütünleşme, Nedensellik.

JEL Kodları:F43, C22, F62.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İşletme Bölümü, mbozturk@ohu.edu.tr

^b Afyon Kocatepe Üniversitesi, İşletme Bölümü, gvergili@aku.edu.tr

^c Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Hava Lojistiği Bölümü, caktan@thk.edu.tr

THE RELATION BETWEEN FOREIGN DIRECT INVESTMENT AND ECONOMIC GROWTH IN TURKEY: COINTEGRATION AND CAUSALITY ANALYSIS

ABSTRACT

The relationship between foreign direct investment and economic growth in Turkey is investigated in the period of 1974-2016, by using time series analysis. Foreign Direct Investment (FDI) and Gross Domestic Product (GDP) which represents economic growth variables in terms of US Dollar, were taken from World Bank Databank and the logarithms of these series were analyzed. Firstly Augmented Dickey Fuller (ADF) and Phillips Perron (PP) unit root tests were used to test the stability of the series and series were found to be stationary in the first differences. The Engle Granger Cointegration test was conducted to determine the existence of the long run relationship between the foreign direct investment and economic growth which are stationary at the same level. After finding the long run relationship, the error correction model was established and the extent of deviation from last year was determined by the coefficient of error terms. The coefficient of error terms was statistically significant and negative indicating that it is moving back to the equilibrium in the case of a deviation. In order to see the direction of the relationship between the series, Granger Causality analysis was made and no causality relationship was found.

Keywords: Foreign Direct Investment, Economic Growth, Cointegration, Causality.

JEL Codes:F43, C22, F62.

1. GİRİŞ

Sınırlı bir üretim faktörü olan sermaye, tüm ülkeler için önemli olmakla birlikte Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı gelişmekte olan ülkeler için çok daha önemlidir. Sermaye, düşük risk ve yüksek getiri unsurlarını birlikte analiz etmekte, yatırım yapacağı ülkeyi de bu çerçevede belirlemektedir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonucunda ülkeler arasındaki sermaye hareketlerinin yoğunlaşması gelişmekte olan ülkelere kolaylık sağlamaktadır. Finansman yetersizliği, yurtiçi tasarruf eksikliği ve/veya teknolojik olarak geride kalma sorunu yaşayan ülkeler kalkınma politikalarını sürdürülebilir kılmak için dış kaynak kullanımına daha çok yönelmektedir.

Uluslararası sermaye hareketleri; portföy yatırımları ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları olarak ikiye ayrılmaktadır. Devlet Planlama Teşkilatı'nın yayınladığı kalkınma planlarında yer alan tanıma göre "doğrudan yabancı sermaye yatırımları; bir ülke borsasında işlem gören

şirketlerin hisselerinin bir diğer ülke veya ülkelerin kuruluşları tarafından satın alınmasını ifade eden portföy yatırımlarının dışında kalan ve bir veya birden fazla uluslararası yatırımcının tamamına sahip olarak veya yerli bir veya birkaç firma ile ortaklık halinde gerçekleştirdiği yatırımlar" olarak tanımlanmaktadır (DPT, 2000, s.1). Çalışmada uluslararası literatüre paralel olarak yabancı sermaye yatırımları yerine hemen tüm dillerde yapılan çalışmalarda kullanılan "doğrudan yabancı yatırımlar" ifadesi kullanılmaktadır.

Doğrudan yabancı yatırımlar, yatırım yaptıkları gelişmekte olan ülkelerde tasarruf yetersizliği sorununa ve sermaye birikimine katkı sağlamakta ve böylece de ekonomik büyümeye destek olmaktadır. Ayrıca üretim, verimlilik, rekabet, istihdam ve teknoloji gibi alanlarda da olumlu etkileri gözlemlenmektedir. Bir ülkede üretilen mal ve hizmet miktarının belli bir zaman dilimi içerisinde artması ekonomik büyümenin de işareti sayılmaktadır. Bir başka ifadeyle ekonomik büyüme; reel Gayrisafi Yurtiçi Hasıla'nın artması anlamına gelmektedir.

Ödemeler bilançosu ve bütçesi açık veren ve büyümek için iç ve dış borçlanmaya ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkelere, borçlanma maliyetleri genelde yüksek olmakta olup, söz konusu ülkelere doğrudan yabancı yatırımların ekonomik büyüme üzerinde önemli etkileri olmaktadır. Bu sebeple çalışmada, Türkiye'de 1974-2016 yılları arasındaki 43 yılı kapsayan süreçte doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki analiz edilmektedir. Konuyla ilgili literatür incelemesi yapılmış ve çalışmanın metodolojisi sunulmuştur. Çalışmanın uygulama bölümünde de uzun ve kısa dönemli ilişkileri tespit etmek amacıyla zaman serileri kullanılarak eşbütünleşme ve nedensellik analizleri uygulanmıştır. Çalışma, genel bir değerlendirmeyi içeren sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR

Literatürde doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen farklı ülkelere yapılmış çok sayıda çalışma bulunmakta olup, söz konusu çalışmalar uygulanan yöntemler bakımından farklılık göstermektedir.

Blomstrom vd. (1992), 1960-1985 yılları arasında yaptıkları çalışmada gelişmekte olan 78 ülke, yüksek ve düşük gelirli olmak üzere iki gruba

ayrılmıştır. Doğrudan yabancı yatırımların yüksek gelirli ülkelerde ekonomik büyüme üzerinde pozitif etki yarattığı belirtilmiştir.

Balasubramanyam vd. (1996), 1970-1985 dönemine ait farklı ticaret politikaları izleyen 46 gelişmekte olan ülkede, doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme ilişkisini panel veri analizi kullanılarak incelenmişlerdir. Doğrudan yabancı yatırımların, ihracatı teşvik politikası izleyen ülkelerde büyüme üzerinde daha güçlü pozitif etki yarattığı sonucuna ulaşmışlardır.

Borensztein vd. (1998), 1970-1989 yılları arasında gelişmekte olan 69 ülke için panel veri analizi kullanarak yaptıkları çalışmada doğrudan yabancı yatırımların ekonomik büyümeye pozitif etkisinin olabilmesi için beşeri sermaye stokunun ev sahibi ülkede olması gerektiğini vurgulamışlardır.

Lensink ve Morrissey (2001), 1970-1998 yılları arasında 90 ülkeyi kapsayan çalışmalarında doğrudan yabancı yatırımların yapıldıkları ilk dönemde büyüme üzerinde pozitif etki yarattığı sonucuna ulaşmış ancak modele ilave değişkenler eklendikten sonra yapılan analizlerde doğrudan yabancı yatırımlardaki dalgalanmaların ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilediğini gözlemlemişlerdir.

Aslanoğlu (2002), 1975-1995 dönemine ait Türkiye için yaptığı çalışmada Granger nedensellik testi sonucuna göre; doğrudan yabancı yatırımlardan ekonomik büyümeye, ekonomik büyümeden de doğrudan yabancı yatırımlara doğru nedensellik ilişkisi belirleyememiştir.

Kumar ve Pradhan (2002), 1980-1999 döneminde Türkiye'nin de içinde bulunduğu 81 gelişmekte olan ülkede gerçekleştirdikleri çalışmada, 12 ülke için doğrudan yabancı yatırımlardan büyümeye, 11 ülke için büyümeden doğrudan yabancı yatırımlara, 5 ülke için de çift yönlü nedensellik ilişkisi saptamışlardır. Türkiye'nin de içinde bulunduğu ve 53 ülke için ise herhangi bir ilişki bulunamamıştır.

Bengoa ve Sanchez-Robles (2003), 1970-1999 yılları arasında 18 Latin Amerika ülkesinde yaptıkları çalışmalarında ekonomik büyüme ile doğrudan yabancı yatırımlar arasında pozitif korelasyon olduğunu belirlemişlerdir. Ancak bunun uzun dönem etkisinin devam edebilmesi için ev sahibi ülkenin beşeri sermaye açısından güçlü, ekonomik açıdan istikrarlı ve piyasa liberalizasyonunu sağlamış olmasının gerekli

olduğunu belirtmişlerdir. Bu çalışmanın, sonuçları Borensztein vd. (1998) yaptıkları çalışmanın sonuçları ile benzerlik göstermektedir.

Choe (2003), 1971-1995 dönemine ait 80 ülke için nedensellik analizi yapmıştır. Çalışmada doğrudan yabancı yatırımlardan büyümeye doğru olan nedensellik ilişkisinin, büyümeden doğrudan yabancı yatırımlara doğru olan nedensellik ilişkisinden daha zayıf olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Menciger (2003), 1994-2001 yılları arasında AB adayı gelişmekte olan 8 ülke için yaptığı çalışmada yabancı sermaye ile ekonomik büyüme arasında nedensellik ilişkisi olmadığını belirtmiştir.

Nunnenkamp ve Spatz (2003), 1990-2000 dönemi için Amerika Birleşik Devletleri'nde doğrudan yabancı yatırımların ekonomik büyüme üzerindeki etkisini teknoloji yoğunluğu, finansal piyasalar ile ilişkiler (ulusal ve uluslararası) ve yabancı ortaklıkların dikey entegrasyon derecesi gibi endüstri özelliklerine bağlamış, büyümenin gerçekleşebilmesi için söz konusu endüstri özelliklerinin ev sahibi ülkenin özellikleri arasındaki entegrasyonla mümkün olacağını ortaya koymuşlardır.

Alfaro ve Charlton (2007), 1990-2001 yıllarına ait verilerle 22 OECD ülkesi için yaptıkları panel veri analizi sonucuna göre, çalışmada belirtilen 19 sektör için doğrudan yabancı yatırımların büyüme üzerine pozitif bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Aykut ve Sayek, (2007), 1990-2003 yılları arasında Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımların sektörel kompozisyonunun zaman içindeki değişimini ve bu değişimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini korelasyon analizi ile incelemişlerdir. Doğrudan yabancı yatırımlardan imalat sektörüne giden tutarının artmasının büyümeye pozitif etki ederken, hizmetler sektörünün payının artmasının istatistiksel olarak anlamsız olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Chakraborty ve Nunnenkamp (2008), 1987-2000 dönemi için Hindistan örneklemini üzerinde yaptıkları çalışmada doğrudan yabancı yatırımların büyüme üzerindeki etkisinin sektörden sektöre değiştiğini gözlemlemişlerdir. İmalat sektöründe karşılıklı bir etkileşim bulunurken, hizmetler sektöründe doğrudan yabancı yatırımların etkisinin geçici olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ağayev (2010), 1994-2008 dönemi için doğrudan yabancı yatırımlarla ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 25 geçiş ekonomisi ülke için incelemiş ve değişkenlerin uzun dönemde birlikte hareket ettikleri sonucuna ulaşmıştır. Panel nedensellik analizi sonucuna göre ise doğrudan yabancı yatırımlardan ekonomik büyümeye doğru güçlü, tersi yönde ise zayıf bir nedensellik ilişkisi bulunduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ayaydın (2010), 1970-2007 dönemi için Türkiye'de ekonomik büyümenin temel göstergesi kabul edilen gayri safi milli hasıla ile doğrudan yabancı yatırımlar arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Doğrudan yabancı yatırımlardan gayri safi milli hasılaya doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi saptanmıştır. Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasında pozitif güçlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Azman-Saini, Law ve Ahmad (2010), doğrudan yabancı yatırımların büyüme üzerindeki etkilerinde finansal piyasalardaki gelişmelerin oynadığı rolün de dikkate alındığı, 1975-2005 dönemini kapsayan 95 ülke için analiz yapmışlardır. Analiz sonucunda finansal piyasalarda eşik düzeyinin aşılmasından sonra, doğrudan yabancı yatırımların büyüme üzerinde pozitif etkisi olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Yılmaz, Kaya ve Akıncı (2011), Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımların ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini 1980-2008 dönemi için ekonometrik yöntemlerle incelemiştir. Doğrudan yabancı yatırımların ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkiler yarattığını ortaya koymuşlardır.

Özgür ve Demirtaş (2015), Türkiye'de 1992:1 - 2013:3 dönemi için finansal gelişme ve doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki uzun dönemli ilişkiyi incelemiştir. Uzun dönemde sermaye piyasası değişkeni hariç, doğrudan yabancı yatırımların ve mevduatların büyümeyi olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Acaravcı ve Akyol (2017), Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımlar ve dış ticaretin ekonomik büyüme üzerine etkisini 1998-2015 dönemi için incelemiştir. Söz konusu çalışmada seriler arasında uzun dönemli ilişkiye rastlanmamıştır. İthalat ve doğrudan yabancı yatırımlardan büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Uçan, Akyıldız ve Uçan (2017), Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımlarla ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi 1980-2015 dönemi için incelemiştir. Küreselleşme değişkenini de dikkate alarak yaptıkları

zaman serisi analizi sonucunda doğrudan yabancı yatırımlardan ekonomik büyümeye doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmuştur.

3. VERİ SETİ

Bu çalışmada Türkiye'deki doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki test edilmiştir. Çalışmanın veri seti 1974-2016 dönemine ilişkin Doğrudan Yabancı Yatırımlar (Foreign Direct Investment-FDI) ve Ekonomik Büyüme (Gross Domestic Product-GDP) değişkenlerinden oluşmaktadır. Söz konusu zaman serileri Amerikan Doları cinsinden "World Bank Data Bank" veri tabanından elde edilmiştir. Çalışmada kullanılan verilerin her birinin logaritması alınarak kullanılmıştır. Böylece seriler arasındaki ölçüm farkları en aza indirgenmeye çalışılmıştır. Doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin incelendiği bu çalışmada kullanılan model eşitlik 1'de yer almaktadır.

$$\text{LOGGDP} = \alpha_1 + \alpha_2 \text{LOGFDI}_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

4. YÖNTEM VE BULGULAR

Öncelikle serilerin durağanlığını tespit etmek için Augmented Dickey Fuller birim kök testi ve Phillips Perron birim kök testi uygulanmıştır. Serilerin birinci farkta durağan olması nedeniyle, seriler arasında uzun dönemli ilişkinin olup olmadığını tespit etmek için Engle Granger Eşbütünleşme (Koentegrasyon) analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda seriler arasında uzun dönemli ilişki tespit edilmiş ve hata düzeltme modeli kurulmuştur. Hata düzeltme katsayısının hem istatistiksel olarak anlamlı hem de negatif işaretli olması, dengeden sapmanın olması halinde tekrar dengeye doğru hareketin olduğunu göstermiştir. Seriler arasındaki kısa dönemli ilişkinin yönünü görebilmek için de Granger Nedensellik analizi yapılmış ve nedensellik ilişkisi bulunmamıştır.

4.1. ADF ve PP Birim Kök Testi

Zaman serilerine ilişkin yapılan çalışmalarda serilerin durağanlık bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Durağan olmayan serilerle analiz yapılması sahte (düzmece) regresyona neden olabilecektir. Durağan bir seri, "birim kök" içermemektedir. Durağan serilerin ortalaması, varyansı ve kovaryansı zaman içerisinde değişmemektedir (Gujarati, 1999:713).

Çalışmada serilerin durağan olup olmadıklarının tespit edebilmek için Augmented Dickey Fuller ve Phillips Perron birim kök testleri uygulanmıştır. Birim kök sınaması yaptığımız bu testlerimizdeki H_0 ve H_1 hipotezleri şu şekildedir:

H_0 = Birim kök vardır/ Seri durağan değildir.

H_1 =Birim kök yoktur/Seri durağandır.

Öncelikle Tablo 1’de değişkenlerin düzey halinde birim kök test sonuçlarına yer verilmiştir. LOGGDP ve LOGFDI değişkenlerinin hem ADF test istatistiğine göre hem de PP test istatistiğine göre olasılık değerleri 0,05’ten büyük ($p>0.05$) olduğu için H_0 hipotezi reddedilemeyeceğinden serilerimizde birim kök olduğu yani serilerimizin durağan olmadıkları tespit edilmiştir.

Tablo-1: Değişkenlerin Düzey Halinde Birim Kök Test İstatistiği Sonuçları

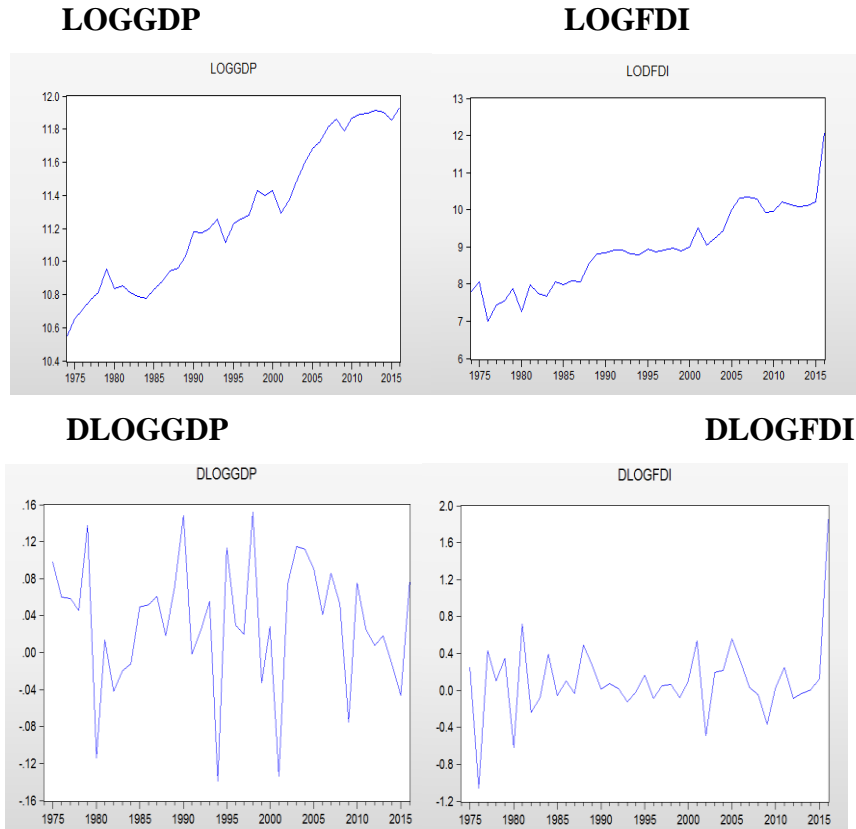
Değişkenler	Augmented Dickey Fuller (ADF) Testi		Phillips Perron (PP) Testi	
	Düzey Hali	Olasılık Değeri (Prob. Value)	Düzey Hali	Olasılık Değeri (Prob. Value)
LOGGDP	-0.79280	0.8108	-0.77851	0.8148
LOGFDI	0.28422	0.9747	1.34324	0.9985

Serilerimizin düzey değerlerinde durağan olmadıkları tespit edildiği için birinci farkları alınarak tekrar analize tabii tutulmuşlardır. Tablo 2’de yer alan test sonuçlarına göre LOGGDP ve LOGFDI değişkenlerinin hem ADF test istatistiğine göre hem de PP test istatistiğine göre olasılık değerleri 0,05’ten küçük ($p<0.05$) olduğu için H_0 hipotezi reddedileceğinden serilerin durağan olduğu görülmüştür. Bir başka ifadeyle LOGGDP I(1) ve LOGFDI I(1) şeklinde ifade edilebilir. Serilerin birinci farklarında durağan çıkmaları seriler arasında eşbütünleşme (koentegrasyon) yani uzun dönemli ilişkinin olup olmadığını araştırmayı mümkün kılmaktadır.

Tablo-2: Durağan Olmayan Değişkenlerin Birinci Farkları Alındıktan Sonraki Birim Kök Test Sonuçları

Değişkenler	Augmented Dickey Fuller (ADF) Testi		Phillips Perron (PP) Testi	
	Birinci Fark	Olasılık Değeri (Prob. Value)	Birinci Fark	Olasılık Değeri (Prob. Value)
LOGGDP	-7.10197*	0.0000	-7.101973*	0.0000
LOGFDI	-6.51326*	0.0000	-6.379106*	0.0000

Düzeyde durağan olmayan ve birinci farkta durağanlaşan serilerin grafikleri Grafik 1’de gösterilmiştir. Serilerimiz birinci farkta durağan olmaları nedeniyle D(Difference) harfi ile gösterilmiştir.



Grafik-1: Durağan Olmayan ve Fark Alma İşlemiyle Durağanlaştırılmış Seriler

4.2. Gecikme Uzunluğunun Bulunması

Serilerimizin birinci farklarında durağan olduklarını tespit ettikten sonra diğer analizleri uygulayabilmek için uygun gecikme uzunluğu belirlenmiştir. Optimal gecikme seviyesinin belirlenmesinde bilgi kriterlerinden yararlanılmıştır. Tablo 3'te LR (Likelihood), FPE (Final Prediction Error), AIC (Akaike Information Criterion), SC (Schwarz Information Criterion), HQ (Hannan-Quinn Information Criterion) bilgi kriterlerine yer verilmiş en uygun gecikme uzunluğu "1" olarak belirlenmiştir.

Tablo-3: Gecikme Uzunluğu

m	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	NA	0.022919	1.899936	1.985246	1.930544
1	132.6159 *	0.000707 *	- 1.578710*	-1.322778*	-1.486884*
2	1.904675	0.000823	-1.429602	-1.003048	-1.276558
3	0.582171	0.000997	-1.242666	-0.645490	-1.028405
4	3.683162	0.022919	1.899936	1.985246	1.930544

4.3. Eşbütünleşme-Koentegrasyon

Durağanlığı test edilen ve aynı dereceden durağan olan iki değişken arasındaki uzun dönemli ilişkiyi sınamak amacıyla Engle-Granger koentegrasyon yöntemi kullanılmıştır. Yöntem gereği, birinci farklarında durağan olan serilerimizle modelimizi kurduktan sonra hata terimlerinin düzeyde durağan olup olmadığına bakılmıştır. Hata terimlerine ait ADF test istatistiğinin mutlak değeri **-6.932709** iken, bu değer %1, %5, %10 anlamlılık düzeyindeki sırasıyla **-3.600987**, **-2.935001**, **-2.605836** Mackinnon kritik değerlerinden mutlak değerce büyük olduğu için, hata terimleri durağan çıkmıştır. Sonuç olarak Tablo 4'te verilen test sonucuna göre DLOGGDP ve DLOGFDI değişkenlerimizin eşbütünleşik olduğu yani uzun dönemde birlikte

dengeye geldikleri tespit edilmiştir. Değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin tespitinden sonra bu ilişkinin kısa dönemde nasıl bir süreçten geçtiğini inceleyebilmek için hata düzeltme modeli uygulanmıştır.

Tablo-4: Engle-Granger Eşbütünleşme Test Sonucu

Eşbütünleşme Denklemleri	R ²	DW	ADF test ist.	MacKinnon Kritik Değerleri		
				% 1	%5	%10
DLOGGDP=f(DLOGFDI)	0.55	2.00	-6.932709	-3.600987	-2.935001	-2.605836

4.4. Hata Düzeltme Modeli(ECM)

Hata düzeltme modeli, değişkenler arasındaki uzun dönem dengesi ile kısa dönem dinamiklerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Değişkenler uzun dönemli birlikte hareket etseler bile kısa dönemde sapmalar meydana gelebilmektedir. Kısa dönemdeki sapmaların uzun dönem dengesine ne kadar süre sonra yakınsayacağını belirlemek için hata düzeltme modeli uygulanmaktadır. Eşbütünleşik olan değişkenlerimizin hata düzeltme modeli aşağıdaki gibidir;

$$DLOGGDP = \alpha_1 + \alpha_2 DLOGFDI + \varepsilon_{t-1} \quad (2)$$

Hata düzeltme katsayısının -1 ile 0 arasında ve istatistiksel olarak anlamlı bir değer olması beklenir (Tarı, 2012:435). Tablo 5'te görüldüğü gibi hata düzeltme katsayısı -0.662238 bulunmuş, t istatistiği değerine göre istatistiksel olarak da anlamlıdır. Buna göre ekonomik büyüme ile doğrudan yabancı yatırımlar ilişkisinde kısa dönemde meydana gelen sapmaların her dönemde %66 kadarı yok olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kısacası bu sapmalar $1/|-0.662238| = (1,51)$ yaklaşık olarak bir buçuk yıllık periyotta uzun dönem dengesine yakınsayacaktır.

Tablo-5: Hata Düzeltme Modeli(Error Correction Model- ECM)

	DLOGGDP
Hata Düzeltme Katsayısı	-0.662238*
Standart Sapma	(0.211477)
t İstatistik Değer	[-3.131484]

4.5. Granger Nedensellik

Değişkenler eşbütünleşik olduğunda standart granger nedensellik testi yapmak uygun olmadığı için, hata düzeltme modeli çerçevesinde granger nedensellik testi yapılması daha uygundur (Granger 1988, 205). Muhtemel çift yönlü nedensellik eşbütünleşme ilişkisi olan seriler arasında beklenirken tek yönlü bir ilişki veya ilişki bulunmama durumları ile de karşılaşılmaktadır. Tablo 6'da ECM Granger Nedensellik Test sonuçları incelendiğinde yabancı yatırımlardan ekonomik büyümeye nedensellik ilişkisi tespit edilmemiştir.

Tablo-6: ECM Granger Nedensellik Testi

H_0 =Granger Nedeni Değildir			Ki Kare	Olasılık Değeri	Karar
DLOGGDP	≠)	DLOGFDI	0.032680	0.8565	H_0 kabul
DLOGFDI	≠)	DLOGGDP	1.179282	0.2775	H_0 kabul

5. SONUÇ

Doğrudan yabancı yatırımlar, yatırım yaptığı ülkenin yatırım hacminde artışa sebep olduğundan ekonomik büyümeye olumlu katkı sağlaması beklenmektedir. Doğrudan yabancı yatırımlar sadece sermayesini değil; sahip olduğu markasını, entelektüel sermayesini, yönetim bilgisini ve üretim teknolojisini de yatırım yaptığı ülkeye götürmektedir. Böylece ekonomik büyüme üzerinde yarattığı doğrudan etkinin yanında dolaylı bir etki de söz konusudur.

Ancak doğrudan yabancı yatırımlar ile büyüme ilişkisi üzerine yapılan farklı bilimsel çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşıldığı gözlemlenmiştir. Bazı çalışmalarda doğrudan yabancı yatırımlar ile büyüme arasında ilişki bulunduğu ortaya konurken, kimi çalışmalarda da ne yabancı yatırımlardan büyümeye doğru ne de büyümeden yabancı yatırımlara doğru herhangi bir nedensellik ilişkisi tespit edilemediği görülmüştür.

Çalışmamızda doğrudan yabancı yatırımlar ile ekonomik büyüme değişkenleri arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığını tespit etmek için öncelikle Engle Granger Eşbütünleşme analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda seriler arasında uzun dönemli ilişki tespit edilmiş ve hata düzeltme modeli kurulmuştur. Hata düzeltme katsayısının hem istatistiksel olarak anlamlı hem de negatif işaretli olması dengeden sapmanın olması halinde tekrar dengeye doğru hareketin olduğunu

göstermiştir. Daha sonra değişkenlerin birbirine olan etkisini görebilmek için Granger nedensellik testi yapılmıştır.

İncelenen dönem içerisinde ne doğrudan yabancı yatırımlardan büyümeye, ne de büyümeden doğrudan yabancı yatırımlara doğru nedensellik ilişkisi bulunmamıştır. Bu sonuç; Kumar ve Pradhan (2002) ile Menciger (2003) yaptıkları çalışmalar ve Aslanoğlu'nun (2002) Türkiye üzerine yaptığı çalışmasını destekler niteliktedir. Ayrıca Acemoğlu, Johnson ve Robinson'a (2001) göre, doğrudan yabancı yatırımlar ve ekonomik büyüme kurumsal kalitenin artmasıyla ilişkilendirilmiştir. Söz konusu çalışmada doğrudan yabancı yatırımların gelişmekte olan ülkeler açısından önemli bir kaynak olduğu vurgulanarak bu kaynakları çekebilmek için kurumsal kalitenin artırılması gerektiği belirtilmekte ve bu iki değişken arasında nedensellik ilişkisi olamaması gerektiği yönünde bir sonuca ulaşılmaktadır. Yapmış olduğumuz çalışmanın sonuçları dikkate alındığında "kurumların önceliği hipotezi" de farklı bir açıdan kanıtlanmış olmaktadır.

Bunların yanında çalışmada incelenen periyot, dış ticaretin serbestleştirildiği, doğrudan yabancı yatırımlarının teşvik edildiği, kâr transferlerine kolaylık sağlandığı "24 Ocak Kararları" nı (1980), sermaye hareketlerinin liberalleştiği ve konvertibiliteye yönelik adımların atıldığı "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararname" yi (1989) ve kamu maliyesi hedeflerinin yeniden belirlendiği, ekonomideki rekabeti ve etkinliği artırmaya yönelik uygulamaların yer aldığı "Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı" nı (2001) kapsamaktadır. İncelenen dönemde "güçlü ekonomiye geçiş" süreci öncesinde doğrudan yabancı yatırımların yetersiz kaldığı, yabancı yatırımların da 32 sayılı kararnamenin de etkisiyle daha çok portföy yatırımlarına kaydığı görülmektedir. "Güçlü ekonomiye geçiş programı" sonrasında da Türkiye'ye gelen doğrudan yabancı yatırımlar, çoğunlukla özelleştirme kapsamındaki firmaları satın almış ya da özel sektöre ait faaliyetlerine devam eden firmalarla birleşmiş ve/veya devralmıştır. Doğrudan yabancı yatırımların büyük bu bölümünün bu şekilde gelmesi sebebiyle gelen doğrudan yatırımlar tutar olarak artmış ancak büyüme üzerindeki etkileri sınırlı kalmıştır.

Türkiye'ye gelecek doğrudan yabancı yatırımların; özelleştirme, satın alma ve/veya birleşmeden daha çok teknoloji ve yüksek katma değer yaratan entellektüel sermaye ağırlıklı yeni yatırımlar niteliğinde

gerçekleşmesi durumunda ekonomik büyümeye daha çok katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acaravcı, A., ve Akyol, M. (2017). Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımlar, Dış Ticaret ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 3(1), 17-33.
- Acemoglu, D., Johnson, S., and Robinson, J. A., (2001). The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. *American Economic Review*, 91(5), 1369–1401.
- Ağayev, S. (2010). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Geçiş Ekonomileri Örneğinde panel Eşbütünlük ve Panel Nedensellik Analizleri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), 159-184.
- Alfaro, L. ve Charlton, A. (2007). Growth and Quality of Foreign Direct Investment: Is All FDI Equal?, *Working Paper 07-072*, Harvard University.
- Aslanoğlu, E. (2002). The Structure and The Impact of Foreign Direct Investment in Turkey. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XVII,1, 31-50.
- Ayaydın, H. (2010). Doğrudan Yabancı Yatırımlar ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26 (1) 133-145.
- Aykut, D. ve Sayek S.(2007). Doğrudan Yabancı Yatırımların Sektörel Kompozisyonunun Ekonomik Büyümeye Etkisi. *Uluslararası Ekonomi ve Dış Ticaret Politikaları Dergisi*, 2(3), 33-64.
- Azman-Saini, W.N.W, Law, S.H., ve Ahmad, A.H. (2010). FDI and Economic Growth: New Evidence on The Role of Financial Markets. *Economic Letters*, 107. 211-213.
- Balasubramanyam, V., Salisu, M., Sapsford, D. (1996). Foreign Direct Investment and Growth in EP and IS Countries. 106,(434),92-105.
- Bengoa, M. ve Sanchez-Robles, B. (2003). Foreign Direct Investment, Economic Freedom and Growth: New Evidence from Latin America. *European Journal of Political Economy*, 19(3), 529-545.

- Blomstrom, M., Lipsey, R.E., Zejan, M. (1992). What Explains Developing Country Growth?. *NBER Working Paper*, No.4132, 1-31.
- Borensztein, E. Gregorio, J.D., Lee, J.W. (1998). How Does Foreign Direct Investment Affect Economic Growth?. *Journal of International Economics*, 45(1), 115-135.
- Chakraborty, C. ve Nunnekamp, P. (2008), Economic Reforms, FDI, and Economic Growth in India: A Sector Level Analysis. *World Development*, 2008, doi.10.1016/j.worlddev.2007.06.0.
- Choe, J.I.(2003). Do Foreign Direct Investment and Gross Domestic Investment Promote Economic Growth. *Review of Development Economics*, 7(1), 44-57.
- DPT ,(2000). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Ankara.
www3.kalkinma.gov.tr/DocObjects/Download/3140/oik532.pdf
(12.11.2017).
- Granger, C.W.J. (1988). Some Recent Developments in a Concept of Causality. *Journal of Econometrics*, 39(1-2), 199-211.
- Gujarati, Damador, N. (1999). *Temel Ekonometri*, (Çev. Ü. Şenesen & G.G. Şenesen). Literatür Yayınları, İstanbul.
- Kumar, N. ve Pradhan, J. P. (2002). Foreign Direct Investment, Externalities, and Economic Growth in Developing Countries: Some Empirical Explorations and Implications for WTO Negotiations in Investment. *RIS Discussion Papers, Global Development Finance*.
- Lensik R. ve Morrissey, O. (2001). Foreign Direct Investment: Flows Volatility And Growth in Developing Countries. No 01E16, *Research Report, University of Groningen, Research Institute SOM*.
- Mencinger, J. (2003). Does Foreign Direct Investment Always Enhance Economic Growth?, *KYKLOS International Review for Social Sciences*, 56(4), 491-508.
- Nunnekamp, P. (2004). To What Extent Can Foreign Direct Investment Help Achieve International Development Goals?, *Kiel Institute for World Economics, Blackwell Publishing Ltd*.
- Özgür Ilıkkan, M. ve Demirtaş, C. (2015). Finansal Gelişme ve Doğrudan Yabancı yatırımların Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri:

Türkiye Örneği. *E-Journal of New World Sciences Academy*, 10(3), 76-91.

Tarı, R. (2012). *Ekonometri*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Uçan, O., Akyıldız, A. ve Uçan A. (2017). Küreselleşme Sürecinde Doğrudan Yabancı Yatırımlar ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği (1980-2015). *Researcher: Social Science Studies*.5(8). 189-196.

Yılmaz, Ö., Kaya, V. Akıncı, M. (2011). Türkiye’de Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Ekonomik Büyüme Etkisi (1980-2008). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(3-4), 13-30.

MUHASEBE EĞİTİMİ VE Y KUŞAĞI*

Dr. Öğr. Üyesi Esin YELGEN^a
Prof. Dr. Süleyman UYAR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 148-168

ÖZ

Yaklaşık aynı zamanlarda doğan ve ortak özelliklere sahip olan bireylerin oluşturduğu gruplara kuşak denmektedir. Kuşaklar temel olarak; gelenekselciler, bebek patlaması, X, Y ve Z kuşakları olarak sınıflandırılmaktadır. 1980-2000 yılları arası doğanlara Y kuşağı denmekte olup son zamanlarda yapılan birçok çalışmada bu kuşak araştırmanın konusunu oluşturmaktadır. Eğitim sürecinin etkinliğinde rol oynayan başlıca unsurlar; öğrencilerin karakteristik özellikleri ile ilgi seviyeleridir. Teknoloji ile birlikte toplumsal düzeyde yaşanan gelişmeler, bireylerin özellikleri ile beraber öğrenme alışkanlıklarını da değiştirmektedir. Muhasebe biliminin yapısı temelde kurallar bütününden oluşmakta olup diğer alanlar gibi muhasebe bilimi de bu değişimden eğitici-öğrenci düzeyinde etkilenmektedir. Y kuşağının teknoloji kullanımı, alışkanlıkları, mobil ve mobilite algıları göz önünde bulundurulduğunda muhasebe eğitimi ile bu kuşak arasında bazı özellikli durumların ortaya çıkması muhtemeldir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde yapılan bu çalışmada kuşak kavramı, kuşakların sınıflandırılması ve Y kuşağının farklılaşan özellikleri incelenmiş, Y kuşağı bağlamında muhasebe eğitiminin yapısı ve muhasebe eğitiminde izlenebilecek yöntemlere değinilmiştir. Daha sonra, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesinde lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan Y kuşağı öğrencilerinin karakteristik özellikleri, muhasebe dersine ilişkin algıları, muhasebe eğitimi ile ilgili öğretim teknik ve yöntemlerine ilişkin düşünceleri anket yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebe eğitiminin Y kuşağı öğrencilerine daha etkin bir şekilde nasıl aktarılacağına ilişkin öneriler ortaya konulmuştur. Elde edilen bulgular, üniversiteler ve eğitim camiası başta olmak üzere siyasiler ve yerel yönetimler de dahil olmak üzere, tüm paydaşların ilişkide buldukları kuşakların özelliklerine dikkat edilmesinin bir gereklilik olduğunu ortaya koymaktadır.

Anahtar Sözcükler: Y Kuşağı, Muhasebe Eğitimi, Öğretim Teknik ve Yöntemleri.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Yrd.Doç.Dr. Esin Yelgen, Ekonomi ve Finans Bölümü, İşletme Fakültesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Antalya, Türkiye.

^b Prof.Dr. Süleyman Uyar, İşletme Bölümü, İşletme Fakültesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, Antalya, Türkiye.

JEL Kodları: M00, M41, M49, I21.

ACCOUNTING EDUCATION AND GENERATION Y

ABSTRACT

Groups formed by individuals born at about the same time and possessing common characteristics are called generations. Generations are basically categorized as traditionalists, baby boomers, generation X, Y and Z. Individuals born between the years 1980-2000 fall into the category of generation Y and they have been the subject of research in numerous recent studies. The main elements that play a role in the effectiveness of the educational process are the characteristics and the interest levels of the students. The developments experienced at the social level through technology also change the habits of learning along with the characteristics of the individuals. The structure of accounting science is basically composed of body of rules and like other fields, the science of accounting is affected from this change at the instructor-learner level. When technology use, habits, mobile and mobility perceptions of generation Y are considered, there are likely to be some special cases between accounting education and this generation.

In this study, the concept of generation, classification of generations and differentiating characteristics of generation Y were examined and the structure of accounting education and the methods that can be followed in accounting education were mentioned in the context of generation Y. Then, the characteristics of the undergraduates of generation Y at the Management Faculty of Alanya Alaaddin Keykubat University together with their perceptions about the accounting course, thoughts about the teaching techniques and methods related to accounting education were observed by survey method. Finally, suggestions were presented about how generation Y students can be provided with accounting education more effectively. The findings obtained show that it is a requirement for particularly, universities and educational community and also all stakeholders including politicians and local governments to consider the characteristics of generations that they are in touch with.

Key Words: Generation Y, Accounting Education, Teaching Techniques and Methods.

JEL Codes: M00, M41, M49, I21.

1. GİRİŞ

Kuşak, ortak bir yaş aralığı ve önemli yaşam, siyasi ve kültürel olaylar gibi paylaşılan biçimlendirici deneyimler olarak tanımlanmaktadır (Benfer ve Shanahan, 2013: s.6). Ancak her kuşağın önemsendiği değerler genellikle birbirinden farklı olmaktadır. Kuşaklar, birbirlerinden tamamen farklı tutum ve davranışlara, bakış açısına, ideolojiye, olaylara ilişkin görüşlere ve yorumlara sahiptirler (Kilber vd., 2014: s.80; Benfer and Shanahan, 2013: s.7). Bu, bir kuşağın, onları eğiten ve yetiştiren

kuşaklardan çok farklı özelliklere sahip olabileceği anlamına gelmektedir (Benfer ve Shanahan, 2013: s.7). Dolayısıyla birbirinden farklı tutum ve davranışlara sahip olan kuşakları aynı tekniklerle yönetmek/eğitmek mümkün olmamaktadır.

Eğitim, sınırlı kaynaklarla becerileri, davranışları, bilinci, algıyı ve yetenekleri geliştirmek için yapılan öğrenme ve yönlendirme sürecidir. Öğrenmek ve doğru bilgiye ulaşmak için bir rehber, bir eğitmen, yönetmen veya öğretmen olmalıdır. Günümüzde herhangi bir alanda bir öğretmenin rolü inkar edilemez. İyi öğretmenlerin her zaman öğrencilerin hayatları ve kişilikleri üzerinde büyük bir etkisi olmaktadır (Akram and Bilal, 2013: s.227). Bu noktada çoğu eğitimci için ders sırasında öğrencilerinin öğreniminin geliştirilmesi ve sınıf içi katılımlarının sağlanması ana hedeflerden birisi olmaktadır. Hedefleri gerçekleştirme yolunda dikkat edilmesi gereken ilk adım öğrencilerin kuşakları değişikçe öğretim yöntemlerinin de değişmesi gerektiğidir (Davis and Minifie, 2013: s.13).

Muhasebe, yapısı itibarıyla bir kurallar bütünü olarak işletmelerin tüm mali nitelikteki işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması süreçlerini içermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde bugünün lisans öğrencileri olan Y kuşağı üyelerinin kişilik özellikleri ile muhasebe dersinin niteliği ve muhasebe eğitimi veren öğretmenlerin kuşakları arasında bazı çatışmaların yaşanması olasıdır. Yapılan çalışmada, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi'nde lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan Y kuşağı öğrencilerin kişilik özelliklerine değinilmiş ve muhasebe eğitiminin Y kuşağı öğrencilere daha etkin bir şekilde verilebilmesine ilişkin yöntemler araştırılmıştır.

2. KUŞAK KAVRAMI

Aynı kuşağın bireyleri, o döneme özgü ortak bir tarih ile o dönemde yaşanan olayların şekillendirdiği ortak kişilik, tutum ve davranış özelliklerine sahip olmaktadır (İlic ve Yalçın, 2017: s.137; Özgen ve Sarıoğlu, 2017: s.71). Bazı dönemlerde gerçekleşen ekonomik krizler, doğal afetler, savaşlar gibi önemli toplumsal olaylar, o dönemin kuşağını diğer kuşaktaki bireylerden farklı ancak kendi içlerinde ortak bir duygu hafızası ile kayıtlamaktadırlar. Bu hafıza o kuşağın tutum ve davranışlarına yön vermektedir (Özgen ve Sarıoğlu, 2017: s.71). Böylece bireyler, ortak deneyimlerine göre belirli aralıklarla sınıflandırılmaktadır.

Literatüre bakıldığında kuşaklara ilişkin sınıflandırmalarda tarih aralıkları bazında farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılıkların nedeni kuşakların sınıflandırılmasında farklı toplumlar için öncelikli olay ya da değişimlerin dikkate alınmasıdır (Ölçüm ve Polat, 2016: s.362). Yapılan çalışmada kuşaklar; sessiz kuşak (1925-1945 arasında doğanlar), bebek patlaması (1946-1964 doğumlular), X kuşağı (1965-1980), Y kuşağı (1980-2000), ve Z kuşağı (2000 ve sonrası) olarak sınıflandırılmaktadır (Akdemir vd., 2013: s.14).

Sessiz kuşak (gelenekselciler); küresel boyutta yaşanan ekonomik sıkıntılar, kıtlık, işsizlik, tasarruf etme gibi yaşam koşullarına maruz kalan kuşaktır. Bu kuşağın bireyleri, çalışkan, sadık, disiplinli ancak risk alma konusunda isteksizdirler. Bu kuşağa göre yöneticilere saygı duyulması gerekmekte ve verilen emirlere de itaat edilmelidir. Bu bireyler genellikle uzun dönemli net hedefler koyabilen, adil ve tutarlı, beklentilerini açıkça ifade eden yöneticilerle çalışmayı istemektedirler. Gelenekselciler, doğrudan posta veya yazılı iletişimin diğer formları kullanılarak basit ve net bilgi almayı tercih etmektedirler (İlic ve Yalçın, 2017: s.137; Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Adıgüzel vd., 2014: s.171).

Bebek patlaması kuşağı, bilinç seviyesinin en yüksek olduğu ve topluma en çok fayda sağlayan üretken bir kuşaktır (Derelioğlu, 2017: s.117). Bu kuşağın bireyleri, iyimser, mükemmeliyetçi, idealist, rekabetçi, işkoliktir. Ancak bu bireyler, değişime direnmekte ve iş ve özel hayat dengesini kurmakta zorlanmaktadırlar. Ayrıca bu kuşak bireyleri, çok para kazanma beklentisi içinde iyi ünvanlara ve büyük ofislere sahip olmak istemektedirler (İlic ve Yalçın, 2017: s.137; Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Ölçüm ve Polat, 2016: s.363).

X kuşağı, daha iyi kariyer imkânları arayan, teknolojik devrime denk gelmelerinden dolayı zorunlu olarak teknolojiyi kullanmaya başlayan yüksek eğitim seviyesine sahip bireylerdir. Bu bireyler, sadık, kanaat duyguları yüksek, rekabetçi, yaratıcı, bağımsız, uyumlu, tedbirli, garantici, eğlenceli, mücadeleci ve dinamikler. Diğer taraftan sabırsız, şüpheli, karamsar ve siyasi açıdan sert çıkışları olan bir kuşak olarak tanımlanmaktadır (Derelioğlu, 2017: s.117; İlic ve Yalçın, 2017: s.137; Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Ölçüm ve Polat, 2016: s.363).

Y kuşağı, çalışmanın ana konusu olması nedeniyle bu kuşakla ilgili bilgiler izleyen bölümde açıklanmaktadır.

Z kuşağı bireylerine tamamen teknoloji ile iç içe olmaları nedeniyle internet kuşağı da denmektedir (Derelioğlu, 2017, s.119; İlic ve Yalçın, 2017: s.137). Bu kuşak, işbirlikçi, yaratıcı, yazılı iletişime daha yatkın, önceki kuşaklara göre bilgiyi daha çabuk yorumlayabilen, çoklu görevleri kolayca yerine getiren bir kuşaktır. Bu bireyler, amaç odaklı, daha az sadık, esnek ve hırslı olup materyalist düşüncelerle hareket etmekte ve uluslararası fırsatları kovalamaktadır. Aşırı bireyselleşme sonucunda yaşanan yalnızlık hissinden dolayı yeni sessiz kuşak olarak da nitelendirilmektedir (Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Çetin ve Karalar, 2016: s.161).

3. Y KUŞAĞI

1980 ile 2000 arasında doğan bu kuşak, millennial veya nexters olarak da adlandırılmaktadır (Derelioğlu, 2017, s.117). Y kuşağı bireyleri teknolojinin hızla geliştiği bir çağda yetiştikleri için bilgisayar, internet ve iletişim teknolojileri gibi öğeler yaşamlarının ayrılmaz parçalarıdır. Toplumdaki her çeşit farklılığa toleransları yüksektir. Bağımsızlıklarına düşkün olup otoriteye ve saygı kavramına yaklaşımlarının da diğer kuşaklara göre farklı olması, çatışmalara neden olabilmektedir (Derelioğlu, 2017: s.118; Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Serçemeli vd., 2015: s.264; Yüksekbilgili, 2015: s.261). Bu kuşakta, iş, eğlence ve sosyal aktiviteler iç içe yaşanmaktadır. Ayrıca çeşitlilik içinde büyüdüklerinden etnik farklılıkları dikkate almamaktadırlar (Derelioğlu, 2017: s.118; Özgen ve Sarioğlu, 2017: s.71; Ölçüm ve Polat, 2016: s.363).

Bu kuşak, değişime açık, iyimser, sabırsız ve kolay tatmin olmayan, emir almayı sevmeyen, kolay iletişime geçen, girişimci, hemen tüketen, yaptıkları karşısında sorumluluk almak istemeyen, bürokrasiden ve ciddiyetten hiç hoşlanmayan, sadakati düşük, bilgiye kolay ve hızlı bir şekilde ulaşan, sürekli öğrenme arzusuna sahip, takım odaklı, esnek çalışmayı seven, işyerine yenilik ve enerji getiren bireylerden oluşmaktadır (Derelioğlu, 2017: s.118; İlic ve Yalçın, 2017: s.136-137; Serçemeli vd., 2015: s.264; Yüksekbilgili, 2015: s.261; Kilber vd., 2014: s.81-85; Demagalhaes vd., 2011: s.33; Lau and Phua, 2011: s.314; Hannay and Fretwell, : s.4). Diğer taraftan bu bireyler, tecrübesizliklerine rağmen aşırı özgüvene ve maaş konusunda gerçekçi olmayan beklentilere sahiptir. Aynı zamanda bu kuşağın büyük kısmı iş yaşamının bir parçası

olarak sık seyahat etme fırsatları, eğitim ve sosyal aktivite beklentileri içerisinde. Y kuşağı bireyleri “Söylendiği gibi yap” yönetim tarzına uyan bireyler olmamakla birlikte öğretmenlerinin veya yöneticilerinin yol gösterici konumunda olmasını ve geri bildirim yapmasını beklemektedirler (Derelioğlu, 2017, s.118; İlic ve Yalçın, 2017: s.137; Serçemeli vd., 2015: s.264; Yüksekbilgili, 2015: s.261; Kilber vd., 2014: s.81-85; Lau and Phua, 2011, s.314; Hurst and Good, 2009: s.574).

Sonuç olarak, Millennials, aynı anda birden fazla kaynaktan büyük miktarda bilgi alabilmektedir. Kendilerini teknolojik açıdan donanımlı ve aynı anda birçok görevi etkili bir şekilde yapabilmekle tanımlamaktadırlar. Bu bireylerde genel sorun dikkat süresi veya yetenek eksikliği değil onları yavaşlatan, odaklamalarını ve materyali derinlemesine düşünmelerini engelleyen zaman yetersizliğidir (Benfer and Shanahan, 2013: s.9-10).

4. MUHASEBE EĞİTİMİ

Muhasebe, işletmelerdeki ekonomik olayları kayıtlama, raporlama ve düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü ağır basan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır (Durak, 2009: s.24).

Eğitim ise öğretme ve öğrenme olgularının bir sonucudur. Öğretme planlı belli bir amaca yönelik olarak gerçekleştirilir. Öğrenme ise, öğretim elemanı ile öğrenci arasındaki etkileşim sonucunda oluşur. Bu nedenle eğitimin gerçekleşebilmesi için öğretim sürecinin başarıyla sonuçlandırılmasının yanı sıra öğrenmenin de gerçekleşmiş olması gerekmektedir. (Durak, 2009: s.28). Bir kurallar bütünü olan muhasebe eğitiminin hedefi, muhasebe temel kavramlarının bir davranış biçimi olarak öğrenciye kazandırılması ve teknik becerilerle bilgiyi oluşturması, ölçmesi ve en önemlisi analiz ederek karar almada kullanmasının gerçekleştirilebilmesidir (Durak, 2009: s.24).

Lisans düzeyinde eğitim veren üniversitelerin işletme bölümü müfredatlarına bakıldığında öğrenciler 1. sınıfta muhasebeye giriş ve dönem sonu uygulamalarını içeren dersler ve 2., 3. ve 4. sınıflarda ise Şirketler Muhasebesi, İhtisas Muhasebesi, Bilgisayarlı Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Finansal Tablolara Analizi,

Denetim veya İleri Finansal Muhasebe gibi dersleri seçmeli veya zorunlu olarak almaktadır.

Kendi içinde bir mantığı olan muhasebe dersinin etkin bir şekilde işlenebilmesi için sürecin eğitimdeki taraflar açısından iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Öğrenciler açısından bakıldığında muhasebe dersi başarılarını; öğrencilerin kişisel nitelikleri, sosyo-ekonomik, demografik, kültürel bazı özellikleri ve öğrenim gördükleri bölüm, sınıf, öğrenim türü, muhasebe derslerinin kuralcı yapısı, kendi içinde bir mantığının oluşu, öğrencilerin muhasebe derslerinden beklentileri veya eğitimi veren kişiden beklentileri gibi faktörlerin etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca yapılan bazı çalışmalarda derslerin geleneksel yöntemle tahtada anlatılmasıyla daha iyi anlaşıldığı ve bilgi teknolojilerinin geleneksel yaklaşımla birlikte kullanımının öğrenciler açısından daha iyi sonuçlar verdiği görülmüştür (Yücenurşen vd., 2016: s.304).

Yapılan araştırmalara göre eğitmen tarafından eğitim sürecini etkileyen unsurlar şunlardır (Göktaş, 2016: s.38-44; Yücenurşen vd., 2016: s.304; Durak, 2009: s.48):

- Eğitmen beden dilini, ses tonunu ve yüz ifadesini etkili bir şekilde kullanabilmeli,
- Yapıcı, sabırlı, hoşgörülü ve demokratik davranmalı,
- Öğrencileri derse teşvik etmeli,
- Dersi şevk ve heyecanla anlatabilmeli,
- Sınıfların kalabalık olmasından kaynaklı gürültü nedeniyle öğrenciler üzerinde kontrol sorunu yaşamamalı,
- Güncel iş dünyasından alınmış ve iş dünyasının sorunlarını yansıtan gerçek örnek olaylar vermeli,
- Bilgi teknolojilerinin kullanımına hakim olmalı,
- Öğrencileri desteklemeli ve onları düşünmeye ve tartışmaya katılmalarına olanak sağlamalıdır.

Yükseköğretim kurumlarında muhasebe derslerinde; tartışma yolu ile öğretim, anlatım yolu ile öğretim, soru-yanıt yöntemi ile öğretim, işbirlikli öğrenme yolu ile öğretim, araştırma yolu ile öğretim ve örnek olay inceleme yolu ile öğretim yöntemleri gibi birçok yöntem bir arada kullanılmalıdır (Durak, 2009: s.55). Sadece anlatım yolu ile öğretim yöntemi kullanılmamalı öğrenci öğretim sürecine dahil edilmelidir. Çünkü bu yöntem, bilgiyi doğrudan verdiği için sorgulamayan, araştırmayan ve yorum yapamayan bir öğrenci profilini ortaya

çıkarmaktadır. Ayrıca öğrenciyi daha çok ezber odaklı ders çalışmaya yönlentmektedir (Serçemeli, 2015: s.262).

Y kuşağı öğrencileri geçmiş nesillerden farklı bir beklenti ile üniversiteye gelmektedirler. Daha önceki eğitimlerinde el üstünde olmaya alıştıkları için üniversitede benzer bir çevre beklemektedirler (Lau and Phua, 2011, s.315). Diğer kuşaklardan farklı bir şekilde düşünmekte ve öğrenmektedirler. Rahat, esnek, etkileşimli ve ilgi çekici öğrenme ortamları aramaktadırlar (Poole vd., 2014: s.1). Bu kuşağın eğitimlerinde; yapmak, bilmekten daha önemlidir. Gecikmelere karşı toleransları azdır. Problem çözmeye de deneme yanılma yaklaşımını benimserler. Uzun süreli konsantrasyon yetenekleri yoktur. Aynı anda birçok faaliyeti rahatça yapabilirler. Görsel, doğrusal olmayan ve sanal öğrenmeyi tercih ederler. Teknoloji ile sosyal yapılandırıcılığı sağlayabilir ve sosyal öğrenmeyi kişiselleştirme ile birleştirebilirler (Kilber vd., 2014: s.86; Davis and Minifie, 2013: s.13; Lau and Phua, 2011: s.315; Schofield and Honoré, 2010: s.28-29). Bu kuşak öğrencilerine öğretmenler tarafından destek ve motivasyon ihtiyaçlarını karşılamak için düzenli olarak geri bildirim ve rehberlik verilmelidir. Ayrıca kendilerini özel hissetmek isterler. Dolayısıyla kuşağın öğrenme faaliyetlerine katılımı için ödül alması, bu özel olma duygularını geliştirmektedir (Onat ve Akın, 2016: s.147; Benfer and Shanahan, 2013: 10-12; Davis and Minifie, 2013: 13; Lau and Phua, 2011: s.315; Durak, 2009: s.34-48). Genel olarak, Y kuşağı, çeşitli, yetenekli, enerjik, nazik, pozitif, sosyal olarak bilinçli, umutlu, sofistike ve talepkar olarak nitelendirilmektedir (Poole vd., 2014: s.2). Ayrıca bu kuşak, ait olmak, eğlenmek ve kendi hayatları üzerinde kontrol sahibi olmak istemektedirler (Sheeley, 2013: s.10-15).

5. MUHASEBE EĞİTİMİ VE Y KUŞAĞI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, bugünün lisans öğrencilerini oluşturan Y kuşağının muhasebe grubu derslerine ve muhasebe eğitimine bakış açılarını araştırmaktır. Bu amaçla araştırmada, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesinde okuyan 4. Sınıf öğrencileri üzerine anket uygulanmıştır. Araştırmanın önemi, eğitimin verileceği öğrencilerin (Y kuşağının) özellikleri dikkate alınarak yapılacak muhasebe eğitiminde verimliliğin artmasını sağlamaya çalışmasıdır. Literatüre bakıldığında ülkemizde yapılan çalışmaların yetersiz olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda çalışma,

bundan sonra yapılacak olan çalışmalara veri sağlayacak ve katkıda bulunacaktır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Anketin oluşturulmasında; Onat ve Akın'ın (2016) çalışmalarından yararlanılmıştır. Anket, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi 4.sınıf öğrencileri ile gerçekleştirilmiştir. Öğrencilerin, Y kuşağı tarih aralığında doğmaları nedeniyle çalışmada kişilik testi kullanılmamış olup öğrencilerin tümünün Y kuşağı özelliklerine sahip olduğu varsayılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümdeki sorular, öğrencilerin demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. İkinci bölüm ise öğrencilerin muhasebe eğitime bakış açılarını ölçen 37 ifadeden oluşmaktadır. Elde edilen veriler, SPSS (Versiyon 21,0) programı ile analize tabi tutulmuştur. İki grup arasındaki farklılığı tespit etmek için t testi, üç ve daha fazla gruplar arasında herhangi bir farklılık olup olmadığını belirlemek içinde F testi (ANOVA veya VARYANS Analizi) gerçekleştirilmiştir. Ankette öğrencilerin muhasebe eğitime bakış açılarını ölçen 37 ifadeden oluşan ölçeğin Cronbach Alfa (α) değerinin 0.70 olduğu görülmüştür. Buna göre kullanılan ölçeğin sosyal bilimlerde oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı, 2010: s.405).

5.3. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Bu çalışma 02 Ekim 2017 – 06 Ekim 2017 tarihleri arasında Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi 4.sınıf öğrencileri ile gerçekleştirilmiştir. 249 öğrenci üzerine anket uygulanmıştır. Araştırma Alanya'da İşletme Fakültesi öğrencileri ile yapılmış olup sonuçlar Türkiye çapına genellenemez. Ayrıca anket çalışmasının gerçekleştirileceği öğrenci grubunun 4.sınıf öğrencilerinden seçilmesinin nedeni muhasebe grubu derslerinden çoğunu almış olduğu düşünülerek gerçekçi bir değerlendirmenin yapılabilecek olmasıdır.

5.4. Araştırma Bulguları ve Değerlendirme

Yapılan araştırma sonucu elde edilen verilere, aşağıdaki tablolarda yer verilmektedir. Bu verilere dayalı olarak çıkarılan bulgu ve değerlendirmeler, tablolarla birlikte sunulmuştur.

Tablo-1: Katılımcıların Demografik Değişkenlere Göre Dağılımı

Cinsiyet	N	%	Öğrenim Türü	N	%
Erkek	132	53	Örgün	132	53

Kadın	117	47	İkinci	117	47	
Bölüm			Akıllı Telefonunuz Var Mı?			
Turizm İşletmeciliği	1	,4	Evet	247	99,2	
İşletme	184	73,9	Hayır	2	,8	
Uluslararası Ticaret	30	12	Muhasebe Dersi İçin Sınav Türü			
Ekonomi ve Finans	34	13,7	Çoktan Seçmeli	109	43,8	
GANO			Klasik	121	48,6	
2 ve altı	19	7,6	Açık Uçlu	4	1,6	
2.01 – 2.49	87	34,9	Proje	15	6	
2.50 – 2.99	101	40,6	Muhasebe Alanından Alınan Dersler			
3.00 – 3.49	35	14,1	Muhasebe I	Evet	249	100
				Hayır	0	0
3.50 – 4.00	7	2,8	Muhasebe II	Evet	245	98,4
				Hayır	4	1,6
Mezun Olunan Lise Türü			Maliyet Muhasebesi	Evet	197	79,1
				Hayır	52	20,9
Düz Lise	101	40,6	Şirketler Muhasebesi	Evet	244	98
				Hayır	5	2
Anadolu Lisesi	86	34,5	Bilgisayarlı Muhasebe	Evet	213	85,5
Ticaret Meslek Lisesi	31	12,4		Hayır	36	14,5
Diğer	31	12,4	Mali Tablolar Analizi	Evet	139	55,8
				Hayır	110	44,2
Kişisel Bilgisayar Var Mı?						
Evet	184	73,9				
Hayır	65	26,1				

Tablo-1’de görüldüğü gibi ankete cevap veren 249 katılımcının %53’ü (n=132) erkek, %47’si (n=117) kadındır. Katılımcıların okudukları

bölüm incelendiğinde % ,04'ünün (n=1) Turizm İşletmeciliği, %73,9'u (n=184) İşletme, %12'si (n=30) Uluslararası Ticaret, %13,7'si (n=34) Ekonomi ve Finans bölümünde olduğu görülmektedir. Öğrenim türleri ise %53 (n=132) ile örgün, %47 (n=117) ile ikinci öğretimdir. Öğrencilerin GANO'larına bakıldığında en yüksek düzey %40,6 (n=101) oranla 2.50 – 2.99 arası ortalamaya sahip olanlardan oluşmaktadır. Öğrencilerin geldikleri lise açısından bakıldığında en yüksek düzey %40,6 (n=101) ile düz lise olmuştur. Öğrencilerin %73,9'unun (n=184) kişisel bilgisayarları vardır. Öğrencilerin %99,2'sinin (n=247) akıllı telefonu vardır. Muhasebe dersi için tercih edilen sınav türüne bakıldığında öğrencilerin %48,6'sı (n=121) klasik sınav türünü tercih etmektedir. Öğrencilerin muhasebe grubundan aldıkları derslere bakıldığında %100'ü (n=249) muhasebe I dersini, %98,4'ü (n=245) muhasebe II dersini, %79,1'i (n=197) maliyet muhasebesi dersini, %98'i (n=244) şirketler muhasebesi dersini, %85,5'i (n=213) bilgisayarlı muhasebe dersini ve %55,8'i (n=139) mali tablolar analizi dersini almışlardır.

Tablo-2: Muhasebe Eğitimine Bakış Açılarına İlişkin T Testi Bulguları

İfadeler	Cinsiyet	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
Ders başladıktan sonra gelenler rahatsız ediyor	Kadın	117	3,31	1,38	- 2,417	0,016
	Erkek	132	2,89	1,37		
Derste not alınca daha iyi öğreniyorum	Kadın	117	4,70	,54	- 4,796	0,000
	Erkek	132	4,19	1,05		
Muhasebenin mantığı vardır	Kadın	117	4,41	,61	- 2,185	0,030
	Erkek	132	4,21	,86		
Muhasebe dersinde not tutmak zor	Kadın	117	1,75	,81	3,620	0,000
	Erkek	132	2,21	1,17		
Muhasebe derslerinde ödevler internet ortamında yapılırsa daha iyi olur	Kadın	117	2,23	1,08	3,073	0,002
	Erkek	132	2,70	1,30		
Öğretim üyesi slayt	Kadın	117	3,16	1,32	-	0,016

kullanmadan ders anlatmalı	Erkek	132	2,78	1,16	2,424	
Öğretim üyesini kabullenmem dersi öğrenmemde önemlidir	Kadın	117	4,35	,82	- 2,890	0,004
	Erkek	132	4,00	1,02		
Öğretim üyesi günlük hayattan örnek verdiğinde daha iyi anlıyorum	Kadın	117	4,40	,61	- 2,370	0,019
	Erkek	132	4,17	,86		
Öğretim üyesi ders materyallerini hazır verse sınıfta sadece dinlesem daha iyi öğrenirim	Kadın	117	2,70	1,23	3,716	0,000
	Erkek	132	3,28	1,22		
Muhasebe eğitimi aldığımda kendimi avantajlı görüyorum	Kadın	117	4,23	,78	- 3,719	0,000
	Erkek	132	3,79	1,08		
Muhasebe eğitimi gelecek için faydalıdır	Kadın	117	4,22	,73	- 2,775	0,006
	Erkek	132	3,90	1,00		
İfadeler	Öğrenim Türü	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
Dersten önce sınıfta hazır olma	Örgün	132	2,12	1,14	2,605	0,010
	İkinci	117	1,77	,90		
Genel Muhasebeyi anlayabildiğim için diğer muhasebe derslerini başarabiliyorum	Örgün	132	3,92	1,08	- 2,383	0,018
	İkinci	117	4,22	,86		
İfadeler	Akıllı Telefon	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
Dersleri blok işlemek rahatsız etmiyor	Evet	247	3,05	1,48	21,727	0,000
	Hayır	2	1,00	,00		
Muhasebe dersleri risklere karşı önlem almamı öğretti	Evet	247	3,49	1,06	- 7,425	0,000
	Hayır	2	4,00	,00		

İfadeler	Bilgisayarlı Muhasebe	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
Muhasebe derslerinde ödevler internet ortamında yapılırsa daha iyi	Evet	213	2,37	1,18	- 3,696	0,000
	Hayır	36	3,16	1,27		
Muhasebe derslerinde görsel materyaller öğrenmeye yardımcı olur	Evet	213	3,20	1,08	- 4,611	0,000
	Hayır	36	4,02	,97		
Öğretim üyesi slayt kullanmadan ders anlatmalı	Evet	213	3,07	1,24	3,615	0,000
	Hayır	36	2,27	1,11		
Öğretim üyesi günlük hayattan örnekler verdiğinde daha iyi anlıyorum	Evet	213	4,23	,78	- 2,600	0,010
	Hayır	36	4,58	,50		
İfadeler	Mali Tablolar Analizi	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
Genel Muhasebeyi anlayabildiğim için diğer muhasebe derslerini başarabiliyorum	Evet	139	4,18	,88	2,152	0,033
	Hayır	110	3,90	1,10		
Muhasebe dersleri karışık geliyor	Evet	139	2,20	1,07	- 2,157	0,032
	Hayır	110	2,51	1,20		
Muhasebe derslerinde kullanılan slaytlar dikkat dağıtıyor	Evet	139	2,33	1,10	- 2,144	0,033
	Hayır	110	2,65	1,27		
Muhasebe derslerinde görsel materyaller öğrenmeye yardımcı olur	Evet	139	3,55	,99	3,755	0,000
	Hayır	110	3,03	1,18		
Muhasebe dersleri etkileşimli olarak karşılıklı tartışma ortamında yapılırsa	Evet	139	3,88	1,10	2,176	0,031
	Hayır	110	3,55	1,25		

İfadeler	Şirketler Muhasebesi	N	\bar{x}	S.S.	t	p.
daha iyi anlarım						
Muhasebe dersleri etkileşimli olarak karşılıklı tartışma ortamında yapılırsa daha iyi anlarım	Evet	244	3,71	1,18	-5,064	0,003
	Hayır	5	4,80	,44		
Öğretim üyesi slayt kullanmadan ders anlatmalı	Evet	244	2,99	1,24	2,851	0,005
	Hayır	5	1,40	,54		

Tablo-2'yi incelediğimizde öğrencilerin cinsiyetleriyle muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 11 ifade arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir fark vardır. Tabloyu incelediğimizde öğrencilerin öğrenim türleriyle muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden sadece 2 ifade arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir fark çıkmıştır. Öğrencilerin akıllı telefon sahibi olmalarıyla muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden sadece 2 ifade arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir fark bulunmaktadır. Öğrencilerin bilgisayarlı muhasebe dersini alma durumlarıyla muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden sadece 4 ifade, mali tablolar analizi dersini alma durumlarıyla muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden sadece 5 ifade ve şirketler muhasebesi dersini alma durumlarıyla muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden sadece 2 ifade arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Tablo-3: Öğrencilerin Bölümlerine İlişkin F testi (Anova) Bulguları

İfadeler	Bölüm	N	\bar{x}	S.S.	F	p.
Muhasebe dersi ders kitabından takip edilmeli	Turizm	1	4,00		2,684	0,045
	İşletme	184	2,19	1,11		
	Ticaret	30	2,36	1,09		
	Ekonomi	34	2,70	1,36		
Muhasebe	Turizm	1	2,00		2,712	0,045

derslerinde kullanılan slaytlar dikkat dağıtıyor	İşletme	184	2,59	1,25		
	Ticaret	30	2,03	,92		
	Ekonomi	34	2,20	,94		
Muhasebe derslerinde ödevler internet ortamında yapılırsa daha iyi	Turizm	1	4,00		3,968	0,009
	İşletme	184	2,40	1,20		
	Ticaret	30	3,13	1,33		
	Ekonomi	34	2,29	1,05		
Muhasebe derslerinde görsel materyaller öğrenmeye yardımcı olur	Turizm	1	4,00		12,164	0,000
	İşletme	184	3,09	1,12		
	Ticaret	30	4,20	,66		
	Ekonomi	34	3,76	,78		
Öğretim üyesi slayt kullanmadan ders anlatmalı	Turizm	1	2,00		9,940	0,000
	İşletme	184	3,19	1,25		
	Ticaret	30	2,06	,78		
	Ekonomi	34	2,50	1,10		

Tablo-3'ü incelediğimizde öğrencilerin bölümleriyle muhasebe eğitime bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden 5'i arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir fark görülmektedir.

Tablo-4: Sınav Türüne İlişkin F testi (Anova) Bulguları

İfadeler	Sınav Türü	N	\bar{x}	S.S.	F	p.
Kuralları fazla olmasaydı muhasebeyi severdim	Çoktan Seçmeli	109	3,09	1,22	6,310	0,000
	Klasik	121	2,42	1,11		
	Açık Uçlu	4	3,25	1,25		
	Proje	15	3,00	1,55		
Muhasebenin mantığı vardır	Çoktan Seçmeli	109	4,24	,78	3,448	0,017
	Klasik	121	4,38	,69		

	Açık Uçlu	4	3,25	1,50		
	Proje	15	4,46	,74		
Zorunlu muhasebe derslerini yerinde buluyorum	Çoktan Seçmeli	109	3,77	1,05	2,946	0,034
	Klasik	121	4,00	1,02		
	Açık Uçlu	4	2,75	1,25		
	Proje	15	3,53	1,40		
Genel muhasebeyi anlayabildiğim için diğer muhasebe derslerini başarabiliyorum	Çoktan Seçmeli	109	3,89	1,01	4,559	0,004
	Klasik	121	4,28	,90		
	Açık Uçlu	4	3,25	1,50		
	Proje	15	3,73	1,03		
Muhasebenin mantığını anlayınca çok kolaydır	Çoktan Seçmeli	109	4,26	,83	5,675	0,001
	Klasik	121	4,61	,72		
	Açık Uçlu	4	3,75	1,89		
	Proje	15	4,06	,88		
Muhasebe karışık	Çoktan Seçmeli	109	2,55	1,10	4,884	0,003
	Klasik	121	2,07	1,06		
	Açık Uçlu	4	3,00	1,41		
	Proje	15	2,80	1,52		
Muhasebenin kuralları çok fazla benimseyemedim	Çoktan Seçmeli	109	2,47	1,07	3,700	0,012
	Klasik	121	2,09	1,04		
	Açık Uçlu	4	3,00	1,41		
	Proje	15	2,73	1,33		
Muhasebe dersi ders	Çoktan	109	2,19	1,09	2,964	0,033

kitabından takip edilmeli	Seçmeli					
	Klasik	121	2,28	1,12		
	Açık Uçlu	4	3,75	1,25		
	Proje	15	2,66	1,58		
Muhasebe derslerinde not tutmak zor	Çoktan Seçmeli	109	2,03	1,00	5,758	0,001
	Klasik	121	1,83	,87		
	Açık Uçlu	4	3,50	1,73		
	Proje	15	2,60	1,72		
Muhasebe derslerini anlamam için her konuda güncel örnekler verilmeli	Çoktan Seçmeli	109	3,73	,99	3,449	0,017
	Klasik	121	3,91	,96		
	Açık Uçlu	4	4,75	,50		
	Proje	15	4,40	,73		
Öğretim üyesi günlük hayattan örnekler verdiğinde daha iyi anlıyorum	Çoktan Seçmeli	109	4,11	,85	3,666	0,013
	Klasik	121	4,39	,65		
	Açık Uçlu	4	4,75	,50		
	Proje	15	4,46	,74		
Muhasebe eğitimi aldığımda kendimi avantajlı görüyorum	Çoktan Seçmeli	109	3,86	,97	2,958	0,033
	Klasik	121	4,17	,90		
	Açık Uçlu	4	4,25	,50		
	Proje	15	3,60	1,40		
Muhasebe eğitimi gelecek için faydalı	Çoktan Seçmeli	109	3,93	,83	2,907	0,035
	Klasik	121	4,21	,87		
	Açık Uçlu	4	4,00	,81		

	Proje	15	3,66	1,34		
--	-------	----	------	------	--	--

Tablo-4'e bakıldığında öğrencilerin sınav türüne ilişkin tercihleri ile muhasebe eğitimine bakış açılarına ilişkin 37 ifadeden 13'ü arasında %95 anlamlılık düzeyine göre anlamlı bir farklılık görülmektedir.

6. SONUÇ

Literatürde günümüz öğrencileri Y kuşağı olarak adlandırılmaktadır. Y kuşağını, kendi kuşağımız ile karşılaştığımızda şimdiki öğrencilerin kendilerine özgü kişilik özelliklerinin olduğu görülmektedir. Y kuşağı öğrencileri, teknolojiyle iç içe, sıkılgan, talepkar, esnek, yeniliklere açık, geri bildirim beklentisi olan, desteklenmek isteyen, rahatlarına düşkün olma gibi özelliklere sahiptirler. Dolayısıyla geleneksel yöntemlerle verilen dersler Y kuşağı öğrencilerini tatmin etmemekte ve daha esnek koşullarda eğitim almayı beklemektedirler.

Y kuşağı öğrencilerinin muhasebe eğitimine bakış açıları incelendiğinde cinsiyet, bölüm, öğretim türü, alınan muhasebe grubu dersleri, sınav türleri bağlamında gruplar arasında bazı farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Ayrıca ifadelerle kuşak özelliklerine paralel cevaplar verilmiştir. Bu cevaplara göre:

- Öğrenciler, dersten önce sınıfta hazır beklemeyi gereksiz görmekte ve bu davranışlarını ne hocaya karşı ne de sınıf arkadaşlarına karşı bir saygısızlık olarak nitelendirmemektedirler.
- Blok dersleri tercih etmemektedirler.
- Dersi kitaptan takip etmeyi gereksiz bulmaktadırlar. Ayrıca muhasebe derslerinin içeriğinin özgün olmasını ve gerçek hayattan örneklerin aktarılmasını tercih etmektedirler.
- Ödevlerin verilmesini gereksiz görmektedirler.
- Almış oldukları genel muhasebe dersinin diğer muhasebe grubu derslerinin öğrenilmesinde yol gösterici olduğunu düşünmektedirler.
- Muhasebe derslerinin görsel materyaller kullanılarak, tartışma yolu ile sürece katılarak işlenmesini beklemektedirler.
- Dersi öğrenmelerinde kesinlikle öğretim üyesini kabullenmeleri etkili olmaktadır.

- Öğrencilere göre öğretim üyesi öğrencilere esnek davranmalıdır.
- Muhasebe ile ilgili meslek grubuna yönelebilmeleri için esnek çalışma saatlerinin olması gerekmektedir.

Bulgular, göz önünde bulundurulduğunda öğrencilerin başarısında öğretim üyesini kabullenmeleri büyük önem taşımaktadır. Ayrıca öğrencilere baskı yapılmamalı, sürecin bir parçası olduğu hissettirilmeli ve dersler etkileşimli olarak işlenmelidir. Derste eğitmen tarafından teknolojik materyallerin kullanılması ve gerçek hayattan örnek olayların anlatılması da öğrencilerinin beklentileri arasındadır.

KAYNAKÇA

Adıgüzel, O., Batur, H.Z. & Ekşili, N. (2014). Kuşakların Değişen Yüzü ve Y Kuşağı İle Ortaya Çıkan Yeni Çalışma Tarzı: Mobil Yakalılar. *Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi*, (19), 165-182.

Akdemir, A., Konakay, G., Demirkaya, H., Noyan, A., Demir, B., Ağ, C., Pehlivan, Ç., Özdemir, E., Akduman, G., Eregez, H., Öztürk, İ. & Balcı, O. (2013). Y Kuşağının Kariyer Algısı, Kariyer Değişimi ve Liderlik Tarzı Beklentilerinin Araştırılması. *Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 11-42.

Akram, K. & Bilal, H.A. (2013). Recruitment And Retention Of Generation Y Teachers İn Private Educational Sector Of Pakistan. *International Journal Of Humanities And Social Science*, 3(15), 227-232.

Benfer, E.A. & Shanahan, C.F. (2013). Educating The Invincibles: Strategies For Teaching The Millennial Generation In Law School. *Clinical Law Review*, 20(1), 1-37.

Çetin, C. & Karalar, S. (2016). X, Y Ve Z Kuşağı Öğrencilerin Çok Yönlü Ve Sınırsız Kariyer Algıları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 14(28), 157-197.

Davis, K.S. & Minifie, J.R. (2013). Ensuring Gen Y Students Come Prepared For Class; Then Leveraging Active Learning Techniques To Most Effectively Engage Them. *American Journal Of Business And Management*, 2(1), 13-19.

- Demagalhaes, R., Wilde, H., Fitzgerald, L.R. & Bailly, E. (2011). Factors Affecting Accounting Students' Employment Choices: A Comparison Of Students' And Practitioners' Views. *Journal Of Higher Education Theory And Practice*, 11(2), 32-40.
- Derelioğlu, S. (2017). Y Kuşağı Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İş Hayatından Beklentileri. *4. Uluslararası Öğrenci Kongresi*, 117-127.
- Durak, G., (2009). Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi'nde Faaliyet Gösteren Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Edirne.
- Göktaş, P. (2016). Y Kuşağının İletişim Sorunlarının Analizi Ve Çözüm Önerileri: Süleyman Demirel Üniversitesi Isparta Meslek Yüksekokulu Örneği. *KTÜ İletişim Araştırmaları Dergisi*, 3(11), 32-50.
- Hannay, M. & Fretwell, C. The Higher Education Workplace: Meeting The Needs Of Multiple Generations. *Research in Higher Education Journal*, 1-12.
- Hurst, J.L. & Good, L.K. (2009). Generation Y And Career Choice The Impact Of Retail Career Perceptions, Expectations And Entitlement Perceptions. *Career Development International*, 14(6), 570-593.
- İlic, D.K. & Yalçın, B. (2017). Y Jenerasyonunun Farklılaşan İş Değerleri Ve Liderlik Algılamaları. *Journal Of Yasar University*, 12(46), 136-160.
- Kilber, J., Barclay, A. & Ohmer, D. (2014). Seven Tips For Managing Generation Y. *Journal Of Management Policy And Practice*, 15(4), 80-91.
- Lau, A. & Phua, L.K. (2011). Transforming Learning Landscapes For Generation Y And Beyond. *2010 International Conference On E-Business, Management And Economics*, 3, 314 – 319, IACSIT Press, Hong Kong.
- Onat, O.K. & Akın, O. (2016). Y Kuşağı Ve Muhasebe Eğitimi- Durum Tespiti Ve Öneriler: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma. *LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), 144-161.

- Ölçüm, D. & Polat, S. (2016). Öğretmen İmajının Kuşaklar Bazında Değerlendirilmesi. *Journal Of Teacher Education And Educators*, 5(3), 361-397.
- Özgen, E. & Sarıoğlu, E.B. (2017). Y Kuşağının Karakter Analizi Üzerinden İşe Alım Süreçlerinde İletişimsel Engellerin Araştırılması. *Social Science Studies*, 5(8), 69-86.
- Poole, S.M., Kemp, E., Patterson, L. & Williams, K. (2014). Get Your Head in The Game: Using Gamification in Business Education to Connect with Generation Y. *Journal For Excellence in Business Education*, 3(2).
- Schofield, C.P. & Honoré, S. (2010). Generation Y And Learning. *The Ashridge Journal*, 26-32.
- Serçemeli, M., Kurnaz, E. & Özcan, M. (2015). Y Kuşağı Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakışı: Atatürk Üniversitesi İİBF’de Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 20(1), 261-276.
- Sheeley, S.L. (2013). Adapting to A Generation Of Techonology: Theories for Counseling Future Generations. *A Capstone Project Submitted in Partial Fulfillment Of The Requirements For The Master Of Science Degree in Counselor Education At Winona State University*.
- Yücenurşen, M., Bezirci, M., Özpeynirci, R. & Peker, A.A. (2016). Muhasebe Eğitimi Ve Kalite Boyutları: Türkiye Alan Araştırması. *International Journal Of Human Sciences*, 13(1), 296-308.
- Yüksekbilgili, Z., (2015). Türkiye’de Y Kuşağının Yaş Aralığı. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(53), 259-267.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTINA GÖRE ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİNİN RAPORLANMASINDA KULLANILACAK HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA*

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN^a
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL^b

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

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 169-187*

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

BOBİ FRS hükümleri ile TMS/TFRS ilkeleri arasında ilk muhasebeleştirme, dönem sonu değerlendirme ve raporlama bakımından pek çok farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılan/kullanılacak konsolidasyon yöntemidir. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında BOBİ FRS'ye göre **hakların birleşmesi yöntemi** kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.34-35).

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir.

Anahtar Sözcükler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Özkaynak Yöntemi, Hakların Birleşmesi Yöntemi.

JEL Kodları: M40, M41.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aİstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

^bAnadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aaziz@anadolu.edu.tr

POOLING OF INTEREST METHOD TO BE USED FOR REPORTING BUSINESS COMBINATIONS UNDER COMMON CONTROL ACCORDING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

ABSTRACT

The announcement of Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (LME-FRS) prepared by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board was published in Official Gazette on 29th of June 2017. The purpose of the announcement is the promulgation of the Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises which do not apply full set Turkish Financial Reporting Standards/Turkish Accounting Standards but on the other hand subject to independent auditing in order to provide fair, relevant and comparable financial information (Announcement no. 30138).

There are many differences between the terms of LME-FRS and the principles of TFRS/TAS in recognizing, measuring, and reporting issues. One of the differences is the consolidation method to be used/using in reporting combinations of business under common control. Reporting business combinations under common control, pooling of interest method will be used (LMS-FRS, Par.21.34-35).

The aim of the study is to give business combinations of business under common control.

Keywords: Financial Reporting Standards for Large and Middle Sized Enterprises, Turkish Accounting Standards, Turkish Financial Reporting Standards, Equity Method, Unification of Rights Method

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

Tebliğ ekinde yer alan BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup da TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur. BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler iki yıl geçmediği müddetçe isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayamayacaklardır. Diğer yandan isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulayan işletmeler de BOBİ FRS'yi uygulayabilmek için en az iki yıl süreyle TMS/TFRS'yi uygulamış olmaları gerekmektedir (30138 Sayılı Tebliğ). BOBİ FRS 01.01.2018 tarihinde isteğe bağlı olarak TMS/TFRS uygulamayan işletmeler tarafından uygulanmaya başlayacaktır.

BOBİ FRS hükümleri ile TMS/TFRS ilkeleri arasında ilk muhasebeleştirme, dönem sonu değerlendirme ve raporlama bakımından pek çok farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi de ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılan/kullanılacak konsolidasyon yöntemidir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi; büyük ve orta büyüklükteki işletmeler isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi, isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'yi uygulamayan işletmeler de 01.01.2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS'yi uygulayacaklardır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir. Bu amaçla doğrultusunda çalışmada iş ortaklığı, müştereken kontrol edilen işletme, ortak kontrole tabi iş birleşmesi kavramlarına değinilmiş, hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmiş ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iş ortaklığının ortak kontrole tabi iş birleşmesi kapsamında yeniden yapılandırılarak hakların birleşmesi yönteminin uygulaması yapılmıştır.

2. ORTAK KONTROLE TABİ İŞ BİRLEŞMELERİ VE HAKLARIN BİRLEŞMESİ YÖNTEMİ

2.1. Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri

Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi; iş ortaklığı ve müştereken kontrol edilen işletme kavramları ile karıştırılabilmektedir.

İş ortaklıklarının finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS/TFRS açısından bakıldığında TMS 28'de yer almakta ve iş ortaklığı "*müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları*

üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır.” olarak tanımlanmaktadır. İş ortaklıklarının finansal tablolarda gösterilmesinde **özkaynak yönteminin** kullanılması gerektiği belirtilmektedir (TMS 28, Md. 3, 10).

BOBİ FRS’de müştereken kontrol edilen işletmeler “her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir.” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu işletmenin müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet göstereceği belirtilmekte ve müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde **özkaynak yönteminin** uygulanması gerekmektedir (BOBİ FRS, 11.14-15).

Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi TFRS 3’ün B1. paragrafında “birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin işletme birleşmesinin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir işletme birleşmesidir” olarak tanımlanmıştır. Ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri TFRS 3’ün kapsamı dışındadır (TFRS 3, p. 2c). TMS/TFRS’lerde ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili özel bir hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS’de ortak kontrole tabi iş birleşmeleri “Bölüm 21 İş Birleşmeleri”nde yer almakta ve TFRS 3 ekindekine benzer bir tanımla “birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin birleşmenin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir iş birleşmesidir” olarak ifade edilmektedir. Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında BOBİ FRS’ye göre **hakların birleşmesi yöntemi** kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.34-35).

2.2. Hakların Birleşmesi Yöntemi

UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardının temelleri E 22 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi Taslak Metnine dayanmaktadır. Kasım 1983’te UMS 22 İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi standardı yayınlanmış ve 1 Ocak 1985’ten itibaren uygulanmasına kadar verilmiştir (www.iasplus.com). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardını 2004 yılında uygulamaya koymuş ve UMS 22’yi uygulamadan kaldırmıştır.

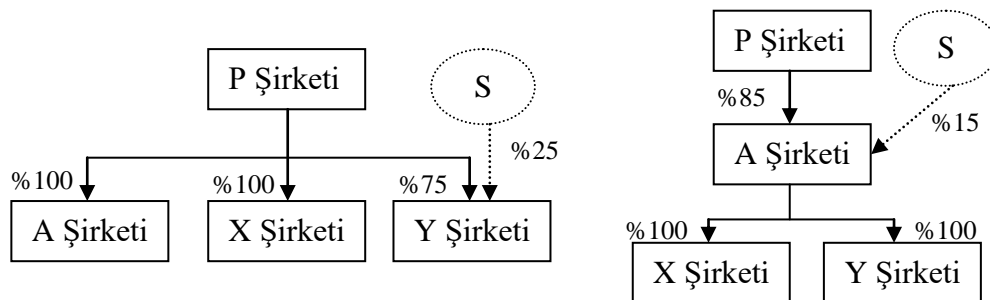
UMS 22’de Satın Alma Yöntemi ile birlikte Hakların Birleşmesi Yöntemi uygulanabilmekteydi. UFRS 3’ün uygulamaya geçmesiyle hakların birleşmesi yöntemi yürürlükten kaldırılmış, işletme birleşmelerinin raporlanmasında sadece satın alma yönteminin kullanılmasına başlanmıştır.

Hakların birleşmesi yöntemi, birleşen işletmenin ortaklarının varlıkları ve faaliyetleri üzerindeki kontrol haklarını, hiçbir işletmenin alıcı olarak tanımlanmadığı, birleşilen işletmeye bağlı risk ve hakların üzerinde herhangi bir değişiklik olmadan, ortak paylaşım elde etmek için birleştirdikleri bir birleşme türüdür (Ersoy, 2004: s.52). Bu tür birleşmelerin temel özelliği birleşen tarafların, birleşilen işletme üzerinde risk ve hakları kesilme olmadan ortak paylaşmalarıdır. Hakların birleşmesi yönteminin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu üzere ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Cengiz vd., 2014: s.37).

Örneğin; P şirketinin, X, Y ve A şirketleri olmak üzere üç adet bağlı ortaklığı vardır. P şirketi X şirketinin %100’ünü yıllar önce edinmiştir.

P şirketi yıllar önce başka bir yatırımcı olan hissedar S ile Y şirketini kurmuştur. P şirketinin Y’deki yatırım oranı %75’tir. 1.1.20X0’da P şirketi A şirketini kurmuştur.

31.12.20X1’de A şirketi, P şirketiyle hissedar S’nin iştirakleri X ve Y’yi edinir. Yeniden yapılanma öncesi ve sonrası durumlar aşağıdaki gibidir (http://www.gtturkey.com/ud_objs/pdf/sekhab/hs_2006_21.pdf, Erişim: 02.12.2017):



Hakların birleşmesi yönteminde varlıklar, borçlar ve birleşmeye taraf olan şirketlerin faaliyet sonuçları hiçbir düzeltme yapılmadan kayıtlı değerleri ile toplanmaktadır. Bu yöntemin amacı, birleşen işletmelerin

şimdi müştereken sahip olunmakla birlikte sanki aynı işletmeler eskiden olduğu üzere devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Kağıtçı, 2009: s.43). Hakların birleşmesi yönteminde birleştirilen varlıklar ve yükümlülükler defter değerleri üzerinden hesaplandığı için şerefiye oluşmamaktadır (Durmuş, 1992: s.176-177). Ödenmiş sermaye olarak kaydedilmiş tutar ve ilave nakit ya da diğer varlıklar biçimindeki herhangi bir ek bedel toplamı ile elde edilen sermayenin arasındaki fark, özsermayede ayarlama yapılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir. Hakların birleşmesi yönteminde aslında herhangi bir iktisap oluşmamaktadır. İşletme birleşmesi öncesinde mevcut risk ve hakların birleşme sonrasında da müşterek olarak paylaşımı devam etmektedir. Bu yöntemde şerefiye de negatif şerefiye de oluşmamaktadır (Kağıtçı, 2009: s.43-44). Hakların birleşmesi yöntemi ile satın alma yöntemi arasındaki muhasebe açısından en önemli fark şerefiyenin doğup doğmamasıdır. Satın alma yönteminde şerefiye kayıtlara alınırken, hakların birleşmesi yönteminde şerefiye kayıtlara alınmamaktadır. Burada önemli olan etken; satın alma yönteminde varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değeri üzerinden, hakların birleşmesi yönteminde ise defter değeri üzerinden devredilmesidir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017: s.364).

Hakların birleşmesi yöntemi;

- Varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değeri ile değil, defter değeri ile muhasebeleştirildiği için finansal tablo bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktan uzak olması,
- Ortakların haklarının tümüyle ya da büyük oranda devam ettirmeleri, gerçekte bir iktisap işleminin bulunmaması, birleşme amacının, birleşmeye taraf işletmelerin ticari çıkarlarının birleştirilmesinden ibaret olması,
- İleride daha fazla gelir oluşturmaya imkan verdiğinden işletmelerin birleşme döneminde fazladan maliyetlere katlanması,
- Adil olmayan rekabete yol açmasından dolayı ekonomik kaynakların verimsiz kullanılması

nedenlerinden dolayı eleştiriler alan yöntem Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yasaklanmıştır (Cengiz vd., 2014: s.36).

Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili TMS/TFRS'lerde özel bir hüküm bulunmadığından, bu birleşmelerin muhasebeleştirilmesi için 28714 No'lu Resmi Gazetede KGK'nın 75935942-050.01.04 kurul karar numarası ile ilke kararı yayınlanmıştır. Bu karara göre ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi esasları şu şekildedir (Resmi Gazete 28714):

- Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin hakların birleşmesi yöntemi ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir, dolayısıyla finansal tablolarda şerefîyeye yer verilmemelidir,
- Hakların birleşmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmeli ve ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır,
- Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasında ana ortaklık açısından bakılması uygun olacağından, konsolidasyon işleminde grubun kontrolünü elinde bulunduran şirketin ortak kontrolde bulunan şirketlerin kontrolünü ele geçirdiği tarihte ve sonrasında TMS'ye göre finansal tablo düzenleniyormuş gibi finansal tablolar birleşme muhasebesi dahil TMS hükümlerine göre yeniden düzenlenmelidir,
- Ortak kontrole tabi işletme birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif – pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap olarak "Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" hesabı kullanılmalıdır.

BOBİ FRS'de hakların birleşmesi yöntemi İş Birleşmeleri bölümünde yer almaktadır. Bu bölümde iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde Satın Alma Yöntemi, ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ise Hakların Birleşmesi Yönteminin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.

KGK'nın konuyla ilgili kurul kararında belirtilen hükümleri ile uyumlu olarak hakların birleşmesi yönteminin uygulanması hususları BOBİ FRS'de şu şekilde yer almaktadır (BOBİ FRS 21.35):

- Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri hakların birleşmesi yöntemiyle muhasebeleştirildiğinden finansal tablolarda şerefiyeye yer verilmemelidir,
- Hakların birleştirilmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başı itibarıyla birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmeli ve ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır,
- Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolara yansıtılmasında ana ortaklık açısından bakılması uygun olacağından, konsolidasyon işleminde **topluluğun** kontrolünü elinde bulunduran işletmenin ortak kontrolde bulunan işletmelerin kontrolünü ele geçirdiği tarihte ve sonrasında bu standarda göre finansal tablo düzenleniyormuş gibi finansal tablolar birleşme muhasebesi dâhil bu standart hükümlerine göre yeniden düzenlenmelidir,
- Ortak kontrole tabi iş birleşmesi nedeniyle oluşacak muhtemel aktif –pasif uyumsuzluğunu gidermek amacıyla özkaynaklar altında denkleştirici bir hesap olarak “Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi” hesabı kullanılmalıdır.

Hakların birleşmesi yöntemi ile satın alma yöntemi arasında konsolide kar veya zarar tablosunun düzenlenmesi açısından iki farklılık söz konusudur. Birincisi, satın alma yönteminde kar veya zarar tablosunda konsolidasyon şerefiyesinin amortisman payı görünürken, hakların birleşmesi yönteminde zaten şerefiye doğmayacağı için böyle bir amortisman payı raporlanmayacaktır. İkincisi ise yeni bir ortak kontrole tabi iş birleşmesi yatırımı olduğunda ortaya çıkmaktadır. Satın alma yönteminde bağlı şirketin sadece satın alma tarihinden itibaren oluşan gelir kısmı kar veya zarar tablosuna yansıtılırken, hakların birleşmesi yönteminde ortak kontrolün olduğu raporlama döneminin başında birleşme gerçekleşmiş gibi finansal tablolar düzeltilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2004: s.433).

3. UYGULAMA

A İşletmesi ile B İşletmesi gerçekleştirdikleri işler ile ilgili birlikte hareket etme amacıyla bir 30.09.2017 tarihinde C İşletmesini

kurmuşlardır. A ve B işletmeleri C İşletmesinin kuruluşuna 250.000'er TL bedel ödemiş olup kontrol %50-%50 olarak dizayn edilmiştir. A İşletmesinin kuruluş tarihindeki finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (30.09.2017)	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Öncesi)	İş Ortaklığı Kuruluşu	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Sonrası)
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar	1.449.576	(250.000)	1.199.576
Hazır Değerler	596.770	(250.000)	346.770
Ticari Alacaklar	511.683		511.683
Stoklar	341.123		341.123
Duran Varlıklar	376.000	250.000	626.000
Mali Duran Varlıklar	-	250.000	250.000
Maddi Duran Varlıklar	376.000		376.000
TOPLAM VARLIKLAR	1.825.576	-	1.825.576
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	418.376	-	418.376
Finansal Borçlar	186.251		186.251
Ticari Borçlar	232.125		232.125
ÖZKAYNAKLAR	1.407.200	-	1.407.200
Ödenmiş Sermaye	1.000.000		1.000.000
Geçmiş Yıllar Karları	280.000		280.000
Net Dönem Karı/Zararı	127.200	-	127.200
TOPLAM KAYNAKLAR	1.825.576	-	1.825.576

GELİR TABLOSU (01.01 - 30.09.2017)	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Öncesi)	İş Ortaklığı Kuruluşu	A İŞLETMESİ (İş Ortaklığı Sonrası)
Net Satışlar	1.795.750		1.795.750

Satışların Maliyeti	(1.222.000)		(1.222.000)
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	573.750	-	573.750
Faaliyet Giderleri (-)	(200.250)		(200.250)
FAALİYET KARI / ZARARI	373.500	-	373.500
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	55.000		55.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	-		-
Finansman Giderleri (-)	(269.500)		(269.500)
DÖNEM KAR / ZARARI	159.000	-	159.000
Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı (-)	(31.800)		(31.800)
Dönem Net Karı / Zararı	127.200	-	127.200

C İşletmesinin kuruluş bilançosu ise aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (30.09.2017)	C İŞLETMESİ
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	300.000
Hazır Değerler	130.000
Ticari Alacaklar	-
Stoklar	170.000
Duran Varlıklar	200.000
Mali Duran Varlıklar	-
Maddi Duran Varlıklar	200.000
TOPLAM VARLIKLAR	500.000
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	-
Finansal Borçlar	-
Ticari Borçlar	-

ÖZKAYNAKLAR	500.000
Ödenmiş Sermaye	500.000
Geçmiş Yıllar Karları	-
Net Dönem Karı/Zararı	-
TOPLAM KAYNAKLAR	500.000

2017 yılının kalan 3 aylık döneminde gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde A ve C İşletmelerinin bireysel finansal tabloları aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir:

BİLANÇO (31.12.2017)	A İŞLETMESİ	C İŞLETMESİ
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar	1.511.435	549.987
Hazır Değerler	695.693	189.139
Ticari Alacaklar	360.911	129.682
Stoklar	454.831	231.166
Duran Varlıklar	582.500	191.450
Mali Duran Varlıklar	250.000	-
Maddi Duran Varlıklar	332.500	191.450
TOPLAM VARLIKLAR	2.093.935	741.437
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	643.335	126.257
Mali Borçlar	351.835	69.757
Ticari Borçlar	291.500	56.500
ÖZKAYNAKLAR	1.450.600	615.180
Ödenmiş Sermaye	1.000.000	500.000
Geçmiş Yıllar Karları	280.000	-
Net Dönem Karı/Zararı	170.600	115.180
TOPLAM KAYNAKLAR	2.093.935	741.437

GELİR TABLOSU (01.01 - 31.12.2017)	A İŞLETMESİ	C İŞLETMESİ
Net Satışlar	2.369.333	571.367
Satışların Maliyeti	(1.611.333)	(320.467)
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	758.000	250.900
Faaliyet Giderleri (-)	(255.500)	(49.950)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	73.333	14667
FAALİYET KARI / ZARARI	575.833	215.617
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	(362.833)	(71.957)
DÖNEM KAR / ZARARI	213.000	143.660
Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı (-)	(42.400)	(28.480)
Dönem Net Karı / Zararı	170.600	115.180

31.12.2017 tarihinde A İşletmesi BOBİ FRS'ye göre finansal tablo düzenlemektedir. A İşletmesi BOBİ FRS 11. Bölüm uyarınca C İşletmesini İş Ortaklığı (Müştereken Kontrol Edilen İşletme) olarak değerlendirerek Özkaynak Yöntemi aracılığıyla finansal tablolarında raporlayacaktır.

A İşletmesinin konsolide finansal tabloları oluşturulurken C İşletmesinin dönem karından %50 oranında pay alacaktır. Söz konusu tutar aşağıdaki kayıtla A işletmesinin finansal tablolarına alınacaktır:

İşletme	Hesap	Borç	Alacak
A	Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	57.590	
A	İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		57.590
Özkaynaktan pay alma			

Kayıt sonrasında A İşletmesinin dönem sonu finansal tabloları aşağıdaki gibi olacaktır:

A İŞLETMESİ BİLANÇO (31.12.2017)	Özkaynak Yöntemi Öncesi	DÜZELTMELER	Özkaynak Yöntemi Sonrası
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar	1.511.435	-	1.511.435
Nakit ve Nakit Benzerleri	695.693		695.693
Ticari Alacaklar	360.911		360.911
Stoklar	454.831		454.831
Duran Varlıklar	582.500	57.590	640.090
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	250.000	57.590	307.590
Maddi Duran Varlıklar	332.500		332.500
TOPLAM VARLIKLAR	2.093.935	57.590	2.151.525
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	643.335	-	643.335
Finansal Borçlar	351.835	-	351.835
Ticari Borçlar	291.500		291.500
ÖZKAYNAKLAR	1.450.600	57.590	1.508.190
Ödenmiş Sermaye	1.000.000		1.000.000
Geçmiş Yıllar Karı (Zararı)	280.000		280.000
Net Dönem Karı (Zararı)	170.600	57.590	228.190
TOPLAM KAYNAKLAR	2.093.935	57.590	2.151.525
A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU (01.01 - 31.12.2017)	Özkaynak Yöntemi Öncesi	DÜZELTMELER	Özkaynak Yöntemi Sonrası

Hasılat	2.369.333		2.369.333
Satışların Maliyeti (-)	(1.611.333)		(1.611.333)
BRÜT KAR (ZARAR)	758.000		758.000
Faaliyet Giderleri (-)	(255.500)		(255.500)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	73.333		73.333
İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar		57.590	57.590
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	575.833		633.423
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	(362.833)		(362.833)
VERGİ ÖNCESİ KAR (ZARAR)	213.000	57.590	270.590
Dönem vergi gideri (-)	(42.400)		(42.400)
DÖNEM KARI (ZARARI)	170.600	57.590	228.190

A İşletmesi X İşletmesinin %100'lük payını 01.01.2018 tarihinde satın almıştır. Alım işlemi nakden yapılmış olup, şerefiye doğmamıştır. X İşletmesinin kuruluşuna iştirak edilmiştir.

X İşletmesinin 01.01.2018 tarihi itibarıyla finansal tablosu aşağıdaki gibidir:

BİLANÇO (31.12.2017)	X İŞLETMESİ
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	500.000
Hazır Değerler	500.000
Duran Varlıklar	-
TOPLAM VARLIKLAR	500.000
KAYNAKLAR	

Kısa Vadeli Yükümlülükler	-
ÖZKAYNAKLAR	500.000
Ödenmiş Sermaye	500.000
TOPLAM KAYNAKLAR	500.000

C iş ortaklığının ortağı olan A İşletmesi payını 31.12.2018 tarihinde X İşletmesine 350.000 TL'ye nakden satmıştır. Satış işlemi tarihinde C iş ortaklığının net varlıkları aşağıdaki gibidir (2018 yılı içinde herhangi bir finansal işlem olmadığı varsayılmıştır):

C İŞLETMESİ BİLANÇO (31.12.2018)	UFRS
ÖZKAYNAKLAR	615.180
Ödenmiş Sermaye	500.000
Geçmiş Yıllar Karı (Zararı)	115.180
Net Dönem Karı (Zararı)	-
TOPLAM KAYNAKLAR	741.437

Satış işleminden doğan farkın hesaplanması:

C İşletmesinin net varlıklarının satın alınan paya isabet eden tutarı

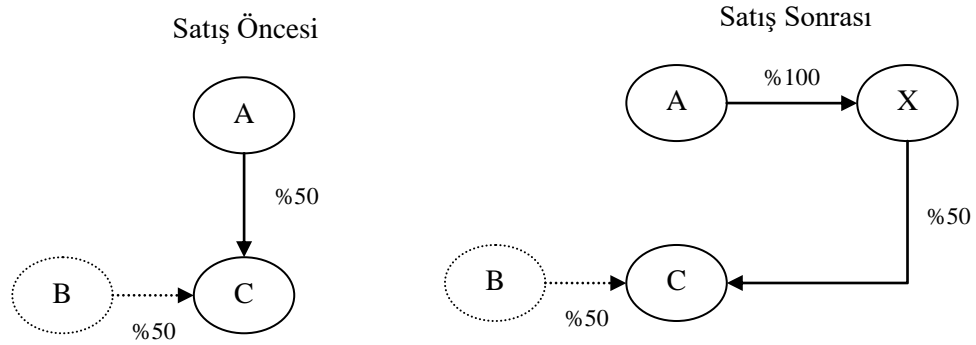
(615.180 x %50) : 307.590 TL

Satın alım bedeli : 350.000 TL

Satın alımdan doğan fark tutarı : 42.410 TL

Yapılan bu işlemde A'nın payı X İşletmesine geçmiştir. Ancak X İşletmesinin sahibi yani nihai kontrolü A İşletmesine aittir. Bu nedenle ana ortak ile bağlı ortak arasında yapılan bu işlemde kontrol yetkisi ve oranı değişmemiştir. Bu nedenle A ile X arasında yapılan bu satış işlemi satın alma yöntemi kapsamında değerlendirilmemektedir. X ile A arasındaki satış işlemi ortak kontrole tabi işletme birleşmesi kapsamına girmektedir ve hakların birleşmesi yöntemi ile muhasebeleştirilecektir.

Yapılan işlemin özeti aşağıdaki gibidir:



C'nin %50'lik payının alımından sonra X'in finansal tablosunda yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

- İştirak tutarında C'nin satış tarihindeki net varlık değerinin %50'lik kısmı yazılır. Yani 307.590 TL (A'nın 31.12.2017 tarihli bilançosundaki değeri, 2018 yılında işlem olmadığı için aynı olmuştur).
- Nakit ve benzerlerinden 350.000 TL çıkarılır.
- Aradaki fark olan 42.410 TL ise şerhli olarak değerlendirilmez ve özkaynak içinde "ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinin etkisi" adlı bir kaleme negatif olarak raporlanır.

X İşletmesinin birleşme tarihi itibarıyla finansal tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

X İŞLETMESİ BİLANÇO	Birleşme Öncesi	DÜZELTMELER		Birleşme Sonrası
VARLIKLAR				
Dönen Varlıklar	500.000	(350.00	-	150.000

		0)		
Nakit ve Nakit Benzerleri	500.000	(350.000)		150.000
Duran Varlıklar	-	-	307.950	307.950
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-		307.950	307.950
TOPLAM VARLIKLAR	500.000	(350.000)	307.950	457.950
KAYNAKLAR				
Kısa Vadeli Yükümlülükler	-	-	-	-
ÖZKAYNAKLAR	500.000		(42.410)	457.950
Ödenmiş Sermaye	500.000			500.000
Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Etkisi	-		(42.410)	(42.410)
TOPLAM KAYNAKLAR	500.000		(42.410)	457.950

4. SONUÇ

BOBİ FRS, ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin finansal tablolarda raporlanmasında hakların birleşmesi yöntemi kullanılmasını belirtmektedir. Hakların birleşmesi yönteminin temel özelliğinin birleşen tarafların, birleşilen işletme üzerinde risk ve hakları kesilme olmaksızın ortak paylaşımları olarak gösterilebilmektedir. Bu yöntemin temel amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine karşın, önceden olduğu üzere ayrı işletmelermiş gibi muhasebeleştirilmesidir.

Hakların birleşmesi yönteminin uygulanması sonucunda bazı özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemin uygulanışı doğrultusunda birleştirilen varlıklar ve yükümlülükler defter değerleri üzerinden hesaplandığı için şerefiye ortaya çıkmamaktadır. Finansal durum tablosuna bu şekilde yansıyan durum, kar zarar tablosuna ise şerefiye bulunmadığı için şerefiye amortisman payının bulunmaması şeklinde yansımaktadır. Bir diğer özel durum ise ortak kontrole tabi iş birleşmesi nedeniyle oluşabilecek aktif-pasif uyumsuzluğunun giderilmesi amacıyla özkaynaklar altında “Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Etkisi” adlı

bir hesap kullanılmasıdır. Son olarak hakların birleşmesi yönteminde finansal tablolar ortak kontrolün gerçekleştiği dönemin başında birleşme gerçekleşmiş gibi düzeltilmektedir.

Bu çalışmanın amacı işletmelerin BOBİ FRS'yi kullanmaları durumunda ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında kullanılacak hakların birleşmesi yöntemi hakkında bilgiler verilmesidir. Bu amacı sağlayabilmek için çalışmada iş ortaklığı, müştereken kontrol edilen işletme, ortak kontrole tabi iş birleşmesi kavramlarına yer verilmiştir. Hakların birleşmesi yöntemi açıklanmış ve özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iş ortaklığının ortak kontrole tabi iş birleşmesi kapsamında yeniden yapılandırılarak hakların birleşmesi yönteminin uygulaması yapılmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2004), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 9. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Cengiz, S., Zor, İ., Dilsiz, M.Ş., (2014), “TFRS-3 İşletme Birleşmeleri Standardı Kapsamında Ortak Kontrole Tabi İşletmelerin Birleşme İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 125, 31-55.

Ersoy, A. (2004), “Uluslararası Muhasebeye Göre Ticari Birleşmeler ve Konsolidasyon Uygulamaları 1”, *Yaklaşım Dergisi*, 136, 47-52.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias22>, (Erişim: 02.12.2017).

Durmuş, A.H. (1992), *Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)*, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, No: 7, İstanbul.

Grant Thornton Turkey, UFRS'lerle İlgili Sıcak Konu Bülteni, http://www.gtturkey.com/ud_objs/pdf/sekhab/hs_2006_21.pdf, (Erişim: 02.12.2017).

Kağıtçı, A. (2009), “Anonim Ortaklıklarda Birleşme Süreci ve Muhasebeleştirme Yöntemlerinde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Selçuk Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1-2), 35-49.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
www.kgk.gov.tr

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017), *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Resmi Gazete

Türkiye Muhasebe Standartları.

KURUMSAL YÖNETİM VE ENTEGRE RAPORLAMA İLİŞKİSİ: BİST KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NDE YER ALAN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Öğr. Gör. Dr. Filiz YÜKSEL^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 188-207*

ÖZ

Kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri gereğince kurumsal raporlar hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Kurumsal raporlardan birisi de entegre raporlamadır. Entegre raporlama, işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan değerini entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir. Entegre raporlamada yol gösterici rehber Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (Çerçeve)'dir. Bu çalışmada, 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2016 yılına ait yıllık faaliyet raporları Çerçeve'de yer alan içerik öğelerinden oluşturulan ölçütler doğrultusunda içerik analizine tabi tutularak incelenen raporların entegre raporlamaya uygunluğu tespit edilmeye, hesaplanan entegre raporlama skoru ve içerik öğeleri skorları ile kurumsal yönetim derecelendirme notları karşılaştırılarak kurumsal yönetim ilkeleri ile entegre raporlama ilkeleri arasındaki ilişki regresyon analizi ile incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, entegre rapor skoru ile kurumsal yönetim derecelendirme notu, pay sahipleri derecelendirme notu, kamuyu aydınlatma derecelendirme notu, menfaat sahipleri derecelendirme notu, yönetim kurulu derecelendirme notu arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Entegre Raporlama, Entegre Rapor, BİST Kurumsal Yönetim Endeksi

JEL Kodları: M400, M410, M480.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a T.C.Dumlupınar Üniversitesi, Domaniç Hayme Ana MYO, filizyuksele@windowslive.com

RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND INTEGRATED REPORTING: A RESEARCH ON THE COMPANIES IN THE BIST CORPORATE GOVERNANCE INDEX

ABSTRACT

Corporate reports are prepared and presented in accordance with the transparency and accountability principles of corporate governance principles. One of the corporate reports is the integrated reporting. Integrated reporting is the process of transferring the value created at the end of business activities to the information users through an integrated report. The guideline for integrated reporting is the International Integrated Reporting Framework (Framework). In this study, 2016 annual reports of companies in the BIST Corporate Governance Index has been subject to content analysis in accordance with criteria that generated from content items in the Framework, the compliance of the examined reports with the integrated reporting has been tried to be determined, integrated reporting score and content factor scores and corporate governance rating grades has been compared to examine the relationship between corporate governance principles and integrated reporting principles. As a result of the study, a positive relationship was found between the integrated report score and the corporate governance rating score, shareholder rating score, public disclosure rating score, stakeholder rating score, and management board rating score.

Keywords: Corporate Governance, Integrated Reporting, Integrated Report, BIST Corporate Governance Index

JEL Codes: M400, M410, M480

1. GİRİŞ

Kurumsal yönetim, işletmeyle ilgili olan tüm paydaş gruplarının menfaatleri dikkate alınarak oluşturulan işletme stratejisi doğrultusunda yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi süreci, olarak tanımlanabilir. Etkin bir kurumsal yönetim sisteminin varlığı için yönetim faaliyetlerinin Eşitlik, Sorumluluk, Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. İşletme faaliyetlerinin tüm paydaş gruplarının menfaatlerini gözeterek şekilde kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda yürütüldüğü yine kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri gereğince hazırlanan kurumsal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Kurumsal raporlamanın temelinde finansal raporlama olduğu bilinmektedir. Finansal raporlar, işletme faaliyetlerine ilişkin finansal performansı bilgi kullanıcılarına aktarmak için hazırlanmak ve sunulmak zorunluluğu olan raporlardır. İşletme faaliyetlerine ilişkin finansal olmayan performans

sonuçları ise gönüllülük esası çerçevesinde hazırlanan ve sunulan çevresel raporlar, kurumsal sosyal sorumluluk raporları veya sürdürülebilirlik raporları vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına aktarılmaktadır. Bununla birlikte 2009 yılından beri kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olarak nitelendirilen entegre raporlama uluslararası organizasyonlar, ulusal organizasyonlar, hükümetler, işletmeler ve akademisyenler tarafından tartışılmakta ve desteklenmektedir. Entegre raporlama, entegre düşünce temelinde gerçekleştirilen işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması sürecidir. Entegre raporlama sürecinde işletmelerin Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC) tarafından hazırlanan ve Aralık 2013'te yayınlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde yer alan ilkeleri dikkate almaları önerilmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri ve Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (Çerçeve) ilkeleri incelendiğinde, etkin bir kurumsal yönetim sistemine sahip işletmelerin entegre raporlama sürecine hazır olacağı söylenebilir. Bu düşünce temelinde Çalışmamızda, kurumsal yönetim ilkeleri ile Çerçeve'de yer alan entegre raporlama ilkeleri arasındaki ilişki incelenmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle, 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerin 2016 yılına ait yıllık faaliyet raporları Çerçeve'de yer alan içerik öğelerinden oluşturulan ölçütler doğrultusunda içerik analizine tabi tutularak, işletmelerin entegre raporlama skoru hesaplanmıştır. Sonrasında, raporları incelenen işletmelerin entegre rapor skoru ile kurumsal yönetim derecelendirme notları karşılaştırılarak kurumsal yönetim ilkeleri ile entegre raporlama ilkeleri arasındaki ilişki incelenmeye çalışılmıştır.

2. KURUMSAL YÖNETİM KAVRAMI VE İLKELERİ

İlk olarak “1960 yılında şirket politikasının yapısını ve işleyişini işaret etmek için kullanılmış” (Becht vd., 2002:2) olduğu ifade edilen kurumsal yönetim kavramı önceleri işletme sahip veya sahipleri ile yöneticileri arasındaki ilişkileri düzenlemeye yönelik bir sistem olarak algılanmış ve tanımlanmıştır. 1992 yılında “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu Komitesi” tarafından yayınlanan ve “Cadbury Raporu” olarak da anılan “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu” başlıklı raporda kurumsal yönetimin tanımı yapılmıştır. Buna göre, “kurumsal yönetim, şirketlerin

yönetildiği ve kontrol edildiği sistemdir” (Cadbury Raporu, 1992: s.2). Cadbury Raporu’na göre işletme yönetimi hissedarlar tarafından seçilmekte, seçilen yönetim yasal düzenlemeler çerçevesinde hissedarların menfaatlerini gözetecek şekilde işletme varlık ve kaynaklarını yönetmektedir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) tarafından 2004 yılında yapılan tanıma göre, “Kurumsal Yönetim, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer paydaşları arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsayan, şirketin hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya koyan, bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin ve performansın nasıl denetleneceğinin yollarını çizen bir sistemdir (OECD, 2004: s.11).

Görüldüğü gibi 1992 yılında “Kurumsal Yönetimin Finansal Boyutu” başlıklı raporda kurumsal yönetim işletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki ilişkileri düzenleyen bir sistem olarak tanımlanmakta iken OECD tarafından 2004 yılında yapılan tanımda kurumsal yönetim işletme ile pay sahipleri ve diğer tüm paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen bir sistem olarak tanımlanmıştır. Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institute of Directors in Southern Africa - IoDSA) bünyesindeki King Komitesi tarafından 1 Kasım 2016 tarihinde yayınlanan “King IV Report on Corporate Governance for South Africa 2016” başlıklı raporda, kurumsal yönetim tanımına etik, kültür ve liderlik kavramları da dahil edilmiştir. Buna göre, “Kurumsal Yönetim, etik kültür, iyi yönetişim, etkili kontrol ve yasallık yönetişim çıktılarına ulaşma yolunda yönetim organı tarafından gerçekleştirilen etik ve etkili liderlik olarak tanımlanabilir” (IoDSA, 2016: s.20).

Etkin bir kurumsal yönetim sisteminin varlığı için işletme yönetimi kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranmak durumundadır. Eşitlik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verilebilirlik temeline dayanan bu ilkeler kurumsal yönetimin kapsamlı olarak ele alındığı ilk rapor olarak nitelendirilen Cadbury Raporu’nda Yönetim Kurulu, Denetim ve Hissedarlar olmak üzere 3 temel başlık altında açıklanmıştır.

OECD tarafından ilk olarak 2004 yılında yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri 2015 yılında güncellenmiştir. 2015 yılında “G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” başlığı ile sunulan rapora göre kurumsal yönetim ilkeleri 6 başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- Etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması

- Pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri
- Kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar
- Menfaat sahiplerinin rolü
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık
- Yönetim kurulunun sorumlulukları

Ülkemizde SPK tarafından 2003 yılında yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, temelde 1999 yılında OECD tarafından yayımlanan ilkeler esas alınmak üzere, diğer ülkelerin düzenlemeleri incelenerek, ülkemize özgü koşullar dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu ilkeler üzerinde, birtakım düzeltme ve eklemeler yapılarak Şubat 2005’te “Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri” başlığı ile tekrar yayımlanmıştır. Eşitlik, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerini temel alan “Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri” pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ve yönetim kurulu olmak üzere dört temel bölümden oluşmaktadır.

Bu bölümleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

- **Bölüm I Pay Sahipleri:** Pay sahiplerinin haklarının kullanımının kolaylaştırılması, pay sahiplerinin hakları, payların devri ve pay sahiplerine eşit işlem ile ilgili ilkelere yer verilmiştir.
- **Bölüm II Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık:** Kamuyu aydınlatma esasları ve araçları, işletme ile pay sahipleri, yönetim kurulu ve yöneticiler arasındaki ilişkilerin, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasına, bağımsız denetim, ticari sır içerden öğrenenlerin ticareti, kamuya açıklanması gereken önemli olay ve gelişmelere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- **Bölüm III Menfaat Sahipleri:** Menfaat sahiplerine ilişkin şirket politikası, şirket malvarlığının korunması, pay sahipleri, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler ile ilişkiler, etik kurallar düzenlenmiş, Ayrıca işletmenin sosyal sorumluluğuna ilişkin ilkelere yer verilmiştir.
- **Bölüm IV Yönetim Kurulu:** Yönetim kurulunun oluşumu, temel fonksiyonları, görev ve sorumlulukları, mali hakları, yönetim kuruluna bağlı komiteler, yöneticilere ilişkin ilkelere yer verilmiştir.

3. ENTEGRE RAPORLAMA VE İLKELERİ

İşletme faaliyetlerine ilişkin performans şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda kurumsal raporlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. İşletmenin belli bir dönemdeki finansal performansı hazırlanması ve sunulması zorunlu olan finansal raporlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına açıklanmaktadır. İşletmenin belli bir dönemde faaliyetleri ile doğal çevre ve toplum üzerinde yarattığı etki ise gönüllülük esasına dayalı olarak çevresel raporlama, kurumsal sosyal sorumluluk raporları veya sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Diğer bir ifadeyle finansal performans ile finansal olmayan performans bilgiler arası bağlantı olmaksızın ayrı raporlarda sunulmaktadır. Bu durum işletme faaliyetlerinin bir bütün olarak değerlendirilebilmesine imkan vermemektedir. Finansal performans ile finansal olmayan performansın bilgiler arası bağlantı sağlanacak şekilde tek bir raporda sunulması gerekliliği 2009 yılında kurumsal raporlamada yeni bir yaklaşım olarak nitelendirilen entegre raporlamayı gündeme getirmiştir.

“The Prince’s Accounting for Sustainability (A4S) Project kapsamında, 17 Aralık 2009 tarihinde “Governance&Collaboration: Establishing an International Integrated Reporting Committee” temalı A4S forumunda Galler Prensi tarafından, kurumsal raporlamada entegre yaklaşımı geliştirmeleri için, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants -IFAC) ile Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative -GRI) işbirliğine davet edilmiştir”(www.accountingforsustainability.org/). Bu davet ile birlikte IFAC ve GRI’nin ortak çalışması sonucunda 2010 yılında Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council – IIRC) kurulmuştur. IIRC tarafından yapılan çalışmalar sonucunda 5 Aralık 2013’te entegre raporlama sürecine yol gösterici rehber niteliğinde olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi yayınlanmıştır.

Entegre Raporlama, entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından zaman içinde yaratılan değer hakkında bir entegre rapor ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir (IIR, 2013: s.33). Bir entegre rapor bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluş dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir (IIRC, 2013: s.7). Entegre raporlama, iç ve dış

çevre unsurları dikkate alınarak, entegre düşünce ile işletmenin değer yaratma sürecinin kısa, özlü ve açık bir şekilde paydaşlara sunulmasına ilişkin raporlamadır. Başka bir ifade ile entegre raporlama, entegre düşünce temelinde faaliyetlerini yürüten işletmelerin kısa, orta ve uzun vadede tüm paydaşlar için değer yaratma sürecini entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına sunma sürecidir (Yüksel, 2017: s.34).

Entegre raporlama bir süreç olup, bu süreç tüm paydaşların menfaatini sağlayacak şekilde işletme stratejisinin oluşturulmasından, entegre düşünce temelinde işletme faaliyetlerinin yürütülmesine ve tüm sermaye unsurları üzerinde yaratılan değer entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması ile sonuçlanır. Entegre raporlama sürecinde işletmelere yol gösterici nitelikte olan rehber Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (Çerçeve)'dir. Çerçeve, IIRC tarafından Aralık 2013'de yayınlanmış olup, Giriş ve Entegre Rapor olmak üzere iki temel bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde Çerçeve'nin kullanımı konusunda bilgi verilmiştir. Ayrıca kavram karmaşasını önlemek için değer yaratma, sermaye öğeleri ve değer yaratma süreci açıklanmıştır. Entegre Raporlama bölümünde ise entegre raporlama sürecinde işletmelere yol gösterici ilkeler olan Kılavuz İlkeler ile entegre raporda açıklanması tavsiye edilen İçerik Öğeleri açıklanmıştır. Bu içerik öğeleri şunlardır:

- Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre
- Kurumsal Yönetim
- İş Modeli
- Riskler ve Fırsatlar
- Strateji ve Kaynak Aktarımı
- Performans
- Genel Görünüş
- Hazırlık ve Sunumun Temeli

4. KURUMSAL YÖNETİM VE ENTEGRE RAPORLAMA İLİŞKİSİ

4.1. Çalışmanın Amacı ve Yöntemi

Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri gereğince işletmeler tarafından kurumsal raporlar hazırlanmaktadır. Etkin bir kurumsal yönetim sistemine sahip olan işletmelerin kurumsal raporları tüm kurumsal raporlama ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olacaktır. Etkin bir kurumsal yönetim sistemine sahip olan işletmelerin entegre raporlama sürecine hazır olacağı, entegre raporlamayı kolayca benimseyebilecekleri söylenebilir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören işletmelerin yıllık faaliyet raporlarının entegre raporlamaya uygunluk derecesini belirlemek, Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Ögeleri arasındaki ilişkiyi incelemektir.

Bu amaç doğrultusunda araştırma evreni olarak 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksinde işlem gören işletmeler seçilmiştir. BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmeler Tablo-1'de verilmiştir. BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde yer alan işletmelerden Global Yatırım Holding A.Ş.'nin 2016 yılına ait faaliyet raporuna ulaşılamadığı için bu işletme araştırma kapsamından çıkartılmıştır.

Tablo-1: 2016 yılı BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde İşlem Gören İşletmeler

1	Akiş GYO	26	İzocam Ticaret ve Sanayi A.Ş.
2	Akmerkez Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	27	Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.
3	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	28	Migros Ticaret A.Ş.
4	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	29	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.
5	Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	30	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
6	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	31	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.
7	Arçelik A.Ş.	32	Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.
8	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	33	Pınar Su Sanayi ve Ticaret A.Ş.
9	Aygaz A.Ş.	34	Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.
10	Coca-Cola İçecek A.Ş.	35	Şekerbank T.A.Ş.
11	Creditwest Faktoring A.Ş.	36	Tav Havalimanları Holding A.Ş.
12	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	37	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
13	Doğuş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	38	Turcas Petrol A.Ş.
14	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	39	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.
15	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	40	Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.
16	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	41	Türk Telekomünikasyon A.Ş.
17	Garanti Faktoring A.Ş.	42	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.
18	Garanti Yatırım Ortaklığı A.Ş.	43	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.
19	Global Yatırım Holding A.Ş.	44	Türkiye Halk Bankası A.Ş.
20	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.	45	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.
21	İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	46	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.
22	İhlas Holding A.Ş.	47	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
23	İş Finansal Kiralama A.Ş.	48	Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.
24	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	49	Yazıcılar Holding A.Ş.
25	İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.		

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> (21.05.2017)

Tablo-1’de verilen BİST Kurumsal Yönetim Endeksi’nde yer alan işletmelerin 2016 yılına ait faaliyet raporları Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Ögelerinden oluşturulan ve Tablo-2’de verilen ölçütler doğrultusunda içerik analizine tabi tutulmuştur. Ayrıca yapılan puanlama sonrasında her bir raporda açıklanan içerik öğelerine ait ortalama puan hesaplanmıştır. Yapılan puanlama ve hesaplama sonrasında elde edilen skorlar ile BİST Kurumsal Yönetim Endeksi’nde işlem gören işletmelerin 2016 yılına ait Kurumsal Yönetim derecelendirme notu, Pay Sahipleri derecelendirme notu, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık derecelendirme notu, Menfaat Sahipleri derecelendirme notu, Yönetim Kurulu derecelendirme notu arasındaki ilişki SPSS 20 İstatistiksel Analiz Programı kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

Tablo-2: Bu Araştırmada Ölçüt Olarak Kullanılan İçerik Ögeleri

4A Kurumsal genel görünüm ve dış çevre		4E Strateji ve kaynak aktarımı	
1	Kuruluşun misyonu, vizyonu, kültürü, etik ilke ve değerleri açıklanmıştır.	24	Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadedeki stratejik amaçları ve bu stratejik amaçlara ulaşmak için uyguladığı ya da uygulamayı planladığı stratejiler raporda açıklanmıştır.
2	Kuruluşun Mülkiyet ve faaliyet yapısı açıklanmıştır.	25	İşletmenin Stratejisini uygulamak için gereken kaynak aktarımı planları açıklanmıştır.
3	Kuruluşun Temel faaliyetleri ve pazarları, pazardaki konumu açıklanmıştır.	26	İşletmenin Kısa, orta ve uzun vadede başarıları ve hedeflenen sonuçları nasıl ölçüleceği açıklanmıştır.
4	Ekonomik denge, küreselleşme ve endüstri trendleri gibi makro ve mikro ekonomik koşullar	27	Kuruluşun stratejisi ve kaynak aktarımı planları ile diğer İçerik Ögelerinin kapsamında olan bilgiler arasındaki bağlantı açıklanmıştır.
5	Kuruluşun faaliyet gösterdiği yasal ve düzenleyici ortam açıklanmıştır.	28	Strateji ve kaynak aktarımı planlarının dış çevreden ve tanımlanan risk ve fırsatlardan nasıl etkilendiği ve bunlara nasıl yanıt verdiğine dair bilgi verilmiştir.
6	Kurumsal yönetim sorumlularının kuruluşun stratejik yönünü ve risk yönetimine karşı yaklaşımını belirlemek ve izlemek amacıyla aldığı önlemler hakkında bilgi verilmiştir.	29	Strateji ve kaynak aktarımı planlarının sermaye öğelerini ve bu sermaye öğeleriyle ilgili risk yönetimi düzenlemelerini nasıl etkilediği hakkında açıklama yapılmıştır.
7	Kuruluşun kültürünün, etik ilkelerinin ve değerlerinin başlıca paydaşlarla ilişkiler dahil olmak üzere sermaye öğelerini kullanımına ve bunları etkilemesine nasıl yansıtıldığı açıklanmıştır.	30	Strateji ve kaynak aktarımı planlarını formüle ederken kullanılan paydaş etkileşiminin temel özellikleri ve bulguları raporda açıklanmıştır.
4B Kurumsal Yönetim		4F Performans	
8	Kurumsal yönetim sorumlularının becerileri ve farklı yönleri (örneğin insanların geçmişi, cinsiyeti, liyakati ve deneyimi) dahil olmak üzere kuruluşun liderlik yapısı ve yasal gereklilikler açıklanmıştır.	31	• Hedefler ve risk ve fırsatlar açısından nitel göstergeler ile bunların önemi, etkileri ve bunların oluşturulmasında kullanılan yöntem ve varsayımlar hakkında açıklamalar, KPI'lar a ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

9	Kurumsal yönetim sorumlularının yenilikçiliği teşvik etmek ve hayata geçirmek için üstlendiği sorumluluk	32	• Değer zincirinin üst ve alt seviyelerindeki sermaye ögeleri üzerindeki etkiler dahil olmak üzere kuruluşun sermaye ögeleri üzerindeki (pozitif ve negatif) etkileri tam ve doğru bir biçimde açıklanmıştır.
10	Kuruluşun yasal gereklilikleri aşan kurumsal yönetim uygulamaları yürütüp yürütmediği hakkında bilgi verilmiştir.	33	• Temel paydaş ilişkilerinin durumu ve kuruluşun temel paydaşların meşru ihtiyaç ve isteklerine nasıl yanıt verdiği hakkında açıklama yapılmıştır.
11	Ücret ve teşvikler ile kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma arasında ve bunların kuruluşun sermaye ögelerini kullanması ve etkilemesi üzerinde nasıl bir bağlantı kurulduğu açıklanmıştır.	34	• Geçmiş ile mevcut performans arasındaki ve mevcut performans ile kuruluşun genel görünüşü arasındaki bağlantılar açıklanmıştır.
4C İş modeli		4G Genel görünüş	
12	İş modelinin temel ögeleri hakkında net bir açıklama yapılmıştır.	35	• Kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede dış çevresinde karşılaşması muhtemel durumlar hakkındaki beklentileri ve bu durumların işletmeyi nasıl etkileyeceği açıklanmıştır.
13	İş modelinin temel ögelerini vurgulayan basit bir şema ve bunu desteklemek üzere bu ögelerin kuruluş açısından ilgisi hakkında net bir açıklama yapılmıştır.	36	• Kuruluşun halihazırda karşısına çıkması muhtemel kritik zorluklara ve belirsizliklere yanıt vermek için nasıl teşkilatlandığına dair açıklama yapılmıştır.
14	Strateji, risk ve fırsatlar ve performans (KPI'lar ile maliyetlerin düşürülmesi ve gelirler gibi mali konular vb.) gibi diğer İçerik Ögelerinin kapsamında ele alınan bilgilere yönlendiren bağlantılar açıklanmıştır.	4H Hazırlık ve sunum temeli	
15	İşletme faaliyetlerinde kullanılan temel girdilerin kuruluşun bağlı olduğu sermaye ögeleriyle nasıl bir ilgisi olduğu açıklanmıştır.	37	• Kuruluşun önemlilik belirleme sürecinin bir özeti raporda verilmiştir.
16	Kuruluşun pazarda kendisini nasıl farklılaştırdığı açıklanmıştır (örneğin ürün farklılaşması, Pazar segmentasyonu, teslimat kanalları ve pazarlama)	38	• Raporlama sınırı ve nasıl belirlendiği hakkında bir açıklama yapılmıştır.
17	İş modeli değişime ve yeniliğe uyum sağlamak için nasıl tasarlandığına dair bilgi verilmiştir.	39	• Maddi konuları nitelemek veya değerlendirmek için kullanılan başlıca çerçevelerin ve yöntemlerin bir özeti verilmiştir.
18	Ürünler, yan ürünler ve atıklar gibi kuruluşun temel ürün ve hizmetleri tanımlanmıştır.		
19	İşletme faaliyetleri sonucunda İç sonuçlar (örneğin çalışanların morali, kuruluşun itibarı, gelirler ve nakit akışı) ve dış sonuçlar (örneğin müşteri memnuniyeti, vergi ödemeleri, marka sadakati, toplumsal ve çevresel etkiler) açıklanmıştır.		
20	İşletme faaliyetleri sonucunda Olumlu sonuçlar (yani sermaye ögelerinde net artışla sonuçlanan ve dolayısıyla değer yaratanlar) ve olumsuz sonuçlar (yani sermaye ögelerinde net azalmayla sonuçlanan ve dolayısıyla değeri azaltanlar) açıklanmıştır.		
4D Riskler ve fırsatlar			
21	• Risk ve fırsatların spesifik kaynağı (iç, dış ya da yaygın şekliyle bu ikisinin karışımı)		

	hakkında açıklama yapılmıştır.		
22	• Kuruluş, risk veya fırsatın gerçekleşme ihtimalini ve gerçekleşmesi halinde etkisinin büyüklüğüne ilişkin raporda açıklama yapmıştır.		
23	• İşletme ilişkili stratejik amaçların, stratejilerin, politikaların, hedeflerin ve KPI'ların belirlenmesi dahil olmak üzere temel riskleri azaltmak veya yönetmek ya da temel fırsatlardan değer yaratmak için aldığı önlemlere dair açıklama yapmıştır.		

Kaynak: Ölçütler Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğelerinden seçilmiştir.

4.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Entegre Raporlama İçerik Öğeleri Arasındaki İlişkinin Hesaplanması

Araştırma kapsamında yer alan işletmelere ait yıllık faaliyet raporları üzerinde içerik analizinde puanlama yapabilmek için kukla değişken kullanılmıştır. Tablo-2’de yer alan her bir ölçüt için faaliyet raporunda yeterli açıklama yapılmış ise işletmeye 2 puan, açıklama yapılmış ancak yeterli değil ise işletmeye 1 puan, açıklama yapılmamış ise işletmeye 0 puan verilmiştir. Yapılan içerik analizi ve puanlama sonrasında işletme tarafından alınan toplam puan işletmenin alabileceği maksimum puana bölünerek işletmenin entegre rapor skoru hesaplanmıştır. İşletmenin alabileceği maksimum puan 78 (ölçüt sayısı x yeterli açıklama kukla değişkeni) (39 x 2)’dir. Bu veriler ışığında işletmenin entegre rapor skoru şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{İşletmenin entegre rapor skoru} = \frac{\text{İşletmenin toplam puanı}}{\text{işletmenin alabileceği maksimum puan}} \quad (1)$$

Bu eşitliğin kullanılmasıyla örneğimizde yer alan işletmeler için hesaplanan entegre rapor skorları, her bir İçerik Öğesi için hesaplanan ortalama puanlar, araştırmamız kapsamındaki işletmeler için yetkilendirilmiş kuruluşlar tarafından 2016 yılında hesaplanan kurumsal yönetim derecelendirme notları Tablo-3’te verilmiştir. İşletmelerin kurumsal yönetim derecelendirme notları, resmi internet sitelerinde yayınlamış oldukları 2016 yılına ait Kurumsal Yönetim Derecelendirme Raporlarından elde edilmiştir.

Tablo-3: Bu Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Entegre Rapor Skorları, İçerik Ögeleri Skorları ve Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları

	2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören işletmeler	Entegre Rapor Skoru	4A Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre Skoru	4B Kurumsal Yönetim Skoru	4C İş Modeli Skoru	4D Riskler ve Fırsatlar Skoru	4E Strateji ve Kaynak Aktarımı Skoru	4F Performans Skoru	4G Genel Görünüş Skoru	4H Hazırlık ve Sunum Temeli Skoru	Kurumsal Yönetim Notu				
											Kurumsal Yönetim Notu	Pay Sahipleri Derecelendirme Notu	Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu	Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu	Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu
1	Akiş G.Y.O.	0,5256	1,8571	1	1	1	0,7142	1	1	0,3333	9,44	9,134	9,635	9,775	9,373
2	Akmerkez G.Y.O. A.Ş.	0,4615	1,2857	1,25	1	1	0,5714	1	1	0	9,22	8,739	9,359	9,531	9,342
3	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	0,6538	2	1,25	1,2222	1	1,1428	1,75	1	0,3333	9,6	9,73	9,84	9,88	9,21
4	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	0,6923	2	1,75	1,2222	1,33333333	1,1428	1,25	2	0,3333	8,75	8,83	9,04	8,56	8,58
5	Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	0,7051	2	1	1,3333	1,33333333	1,2857	1,75	2	0,3333	9,3	9,445	9,569	9,253	9,024
6	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	0,7051	1,7142	1,25	1,4444	1,33333333	1,4285	1,5	2	0,3333	9,58	9,53	9,85	9,95	9,26
7	Arçelik A.Ş.	0,7564	2	1,5	1,4444	1,66666667	1,2857	1,75	2	0,3333	9,52	9,52	9,72	9,91	9,22
8	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,6282	1,8571	1	1,4444	1	0,8571	1,75	1	0,3333	9,15	8,362	9,846	9,587	9,032
9	Aygaz A.Ş.	0,6794	1,8571	1	1,4444	1,33333333	1,1428	1,75	1,5	0,3333	9,36	9,53	9,88	9,2	9,14
10	Coca-Cola İçecek A.Ş.	0,7948	1,8571	1,5	1,6666	1,66666667	1,4285	2	2	0,3333	9,45	8,836	9,855	9,948	9,38
11	Creditwest Faktoring A.Ş.	0,4871	1,5714	1	1	1,33333333	0,4285	1	1	0,3333	8,46	8,32	8,6	8,13	8,67
12	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	0,7051	2	1,25	1,4444	1,33333333	1,2857	1,5	1,5	0,3333	9,398	9,488	9,65	9,351	9,175
13	Doğuş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,5128	1,5714	1	1	1,33333333	0,7142	1	1	0,3333	8,92	9,474	8,852	8,688	8,685
14	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	0,7692	2	1,5	1,4444	1,66666667	1,571428571	1,5	2	0,3333	9,51	9,476	9,667	9,395	9,461
15	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	0,6282	1,8571	1,25	1,4444	1	1	1,25	1	0,3333	9,18	9,538	9,362	9,604	8,599
16	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	0,6794	1,8571	1,25	1,4444	1,33333333	1	1,75	1,5	0,3333	9,02	9,089	9,451	9,298	8,539
17	Garanti Faktoring A.Ş.	0,7692	1,8571	1,25	1,6666	1,66666667	1,2857	2	2	0,3333	9,26	9,202	9,767	9,09	9,001
18	Garanti Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,4230	1,1428	0,75	0,7777	1,33333333	0,5714	1	1	0,3333	9,4	9,45	9,567	9,495	9,21
19	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.	0,6794	1,8571	1	1,4444	1,33333333	1,1428	1,75	1,5	0,3333	9,28	9,477	9,277	9,809	8,912
20	İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,4615	1,28571	1,25	1	1	0,5714	1	1	0	8,08	8,08	8,11	7,56	8,29
21	İhlas Holding A.Ş.	0,5256	1,8571	1	1	1	0,7142	1	1	0,3333	8,05	7,8	8,29	7,54	8,26
22	İş Finansal Kiralama A.Ş.	0,6282	1,8571	1,25	1,4444	1	1	1,25	1	0,3333	9,17	8,613	9,634	9,531	9,077

23	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,5512	1,8571	1	1,1111	1	0,8571	1	1	0,3333	9,341	9,149	9,846	9,566	9,021
24	İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	0,5128	1,5714	1	1	1,3333	0,7142	1	1	0,3333	9,36	9,2	9,59	9,49	9,25
25	İzocam Ticaret ve Sanayi A.Ş.	0,5256	1,8571	1	1	1	0,7142	1	1	0,3333	9,28	9,385	9,567	9,193	9,038
26	Logo Yazılım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,5384	1,8571	1	1	1	0,8571	1	1	0,3333	9,12	9,073	8,833	9,6	9,167
27	Migros Ticaret A.Ş.	0,6538	2	1,25	1,2222	1	1,1428	1,75	1	0,3333	9,501	9,545	9,738	9,951	9,095
28	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	0,7051	2	1,25	1,4444	1,3333	1,2857	1,5	1,5	0,3333	9,32	9,533	9,257	9,713	9,041
29	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,5128	1,5714	1	1	1,3333	0,7142	1	1	0,3333	9,078	8,79	9,725	8,781	8,951
30	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	0,4871	1,5714	1	1	1,3333	0,4285	1	1	0,3333	9,17	9,089	9,451	9,093	9,064
31	Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.	0,7179	2	1	1,3333	1,6666	1,2857	1,75	2	0,3333	9,26	8,818	9,379	9,759	9,289
32	Pınar Su Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,7179	2	1	1,3333	1,6666	1,2857	1,75	2	0,3333	9,38	9,521	9,234	9,698	9,247
33	Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.	0,7179	2	1	1,3333	1,6666	1,2857	1,75	2	0,3333	9,24	8,685	9,382	9,833	9,272
34	Şekerbank T.A.Ş.	0,8333	2	2	1,4444	1,6666	1,7142	2	2	0,3333	9,19	9,177	9,167	9,534	9,081
35	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	0,9102	2	1,75	1,8888	2	2	2	2	0,3333	9,54	9,494	9,734	9,882	9,283
36	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	0,6794	2	1,25	1,3333	1	1,1428	2	1	0,3333	9,14	8,848	9,398	9,951	9,067
37	Turcas Petrol A.Ş.	0,5769	1,8571	1	1	1	0,8571	1,75	1	0,3333	9,48	9,453	9,584	9,598	9,387
38	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	0,7179	2	1	1,3333	1,6666	1,2857	1,75	2	0,3333	9,42	9,551	9,255	9,766	9,28
39	Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.Ş.	0,5384	1,8571	1	1	1	0,8571	1	1	0,3333	9,092	9,194	9,232	9,226	8,86
40	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	0,6538	2	1,25	1,2222	1	1,1428	1,75	1	0,3333	9,02	8,456	9,729	9,269	8,822
41	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	0,5128	1,5714	1	1	1,3333	0,7142	1	1	0,3333	9,15	8,488	9,524	9,951	9,01
42	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	0,8717	2	1,5	1,8888	2	1,7142	2	2	0,3333	9,27	9,22	9,25	9,23	9,34
43	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	0,6538	2	1,25	1,2222	1	1,1428	1,75	1	0,3333	9,3	9,479	9,433	9,516	8,975
44	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	0,7051	1,8571	1,5	1,3333	1,6666	1	1,75	2	0,3333	9,53	9,49	9,67	9,85	9,32
45	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	0,8205	2	1,5	1,7777	1,6666	1,5714	1,75	2	0,3333	9,44	9,536	9,698	9,67	9,092
46	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0,5384	1,8571	1	1	1	0,8571	1	1	0,3333	9,36	9,49	9,71	9,12	9,12
47	Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	0,5384	1,8571	1	1	1	0,8571	1	1	0,3333	9,34	9,59	9,25	9,35	9,23
48	Yazıcılar Holding A.Ş.	0,46153	1,2857	1,25	1	1	0,5714	1	1	0	9,188	8,636	9,667	9,74	9,004

Tablo-3'te görüldüğü gibi, araştırmamız kapsamındaki 48 işletmeden yüzde 87,5'ini oluşturan 42 işletmenin entegre rapor skorları yüzde 50'nin üzerindedir. Diğer bir ifadeyle araştırmamız kapsamındaki 48 işletmeden 42 işletmenin 2016 yılına ait yıllık faaliyet raporu Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik öğelerine uygun olarak hazırlanmıştır. TAV Havalimanları Holding A.Ş. 0,9102 skor ile, Türkiye Garanti Bankası A.Ş. 0,8717 skor ile, Şekerbank T.A.Ş. 0,8333 skor ile, Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. 0,8205 skor ile 0,80 üzeri skora sahiplerdir. Ülkemizde entegre raporlamaya ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamasına karşın, hesapladığımız bu uygunluk derecesi (0,875) Ülkemizde entegre raporlamanın kolaylıkla uygulanabileceğinin bir göstergesidir denilebilir.

Araştırma kapsamında incelenen bir diğer konu da Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri arasında ilişki olup olmadığıdır. Bu ilişkinin incelenebilmesi için araştırmamız kapsamında hesaplanan entegre rapor skoru, içerik öğeleri skorları ve kurumsal yönetim derecelendirme notları arasında SPSS 20 İstatistiksel Analiz Programı kullanılarak korelasyon analizi yapılmasına karar verilmiştir. Araştırma kapsamında öncelikle içerik analizine tabi tutulan her bir raporun İçerik Öğelerinden aldığı puanların ortalaması hesaplanmıştır. 4A Kurumsal Genel Görünüş ve Dış Çevre, 4B Kurumsal Yönetim, 4C İş Modeli, 4D Riskler ve Fırsatlar, 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı, 4F Performans, 4G Genel Görünüş ve 4H Hazırlık ve Sunum Temeli İçerik Öğeleri için hesaplanan ortalama puanlar Tablo-3'te verilmiştir. Sonrasında Tablo-3'te görüldüğü gibi araştırma kapsamındaki işletmelerin 2016 yılına ait kurumsal yönetim derecelendirme notları işletmelerin yıllık faaliyet raporlarından veya kurumsal yönetim uyum derecelendirme raporlarından elde edilmiştir. Bu veriler ışığında SPSS 20 İstatistiksel Analiz Programı kullanılarak yapılan Pearson Korelasyon analizi sonuçları Tablo-4 ve Tablo-5'te verilmiştir.

Tablo-4: Entegre Rapor Skoru ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları Arasındaki İlişki

		Entegre Rapor Skoru	Kurumsal Yönetim Notu	Pay Sahipleri Derecelendirme Notu	Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu	Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu	Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu
Entegre Rapor Skoru	Pearson Korelasyon	1	,408**	,351*	,298*	,386**	,323*
	Anlamlılık (2-uçlu)		,004	,014	,039	,007	,025
Kurumsal Yönetim Notu	Pearson Korelasyon	,408**	1	,772**	,827**	,871**	,849**
	Anlamlılık (2-uçlu)	,004		,000	,000	,000	,000

Pay Sahipleri Derecelendirme Notu	Pearson Korelasyon	,351*	,772**	1	,453**	,518**	,496**
	Anlamlılık (2-uçlu)	,014	,000		,001	,000	,000
Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu	Pearson Korelasyon	,298*	,827**	,453**	1	,706**	,624**
	Anlamlılık (2-uçlu)	,039	,000	,001		,000	,000
Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu	Pearson Korelasyon	,386**	,871**	,518**	,706**	1	,736**
	Anlamlılık (2-uçlu)	,007	,000	,000	,000		,000
Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu	Pearson Korelasyon	,323*	,849**	,496**	,624**	,736**	1
	Anlamlılık (2-uçlu)	,025	,000	,000	,000	,000	

** . Kolesayon 0,01 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

* . Kolesayon 0,05 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

Tablo-4'te verilen analiz sonuçlarından görüldüğü gibi;

- Entegre rapor skoru ile kurumsal yönetim notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,408 oranında pozitif yönlü,
- Entegre rapor skoru ile pay sahipleri derecelendirme notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,351 oranında pozitif yönlü,
- Entegre rapor skoru ile kamuyu aydınlatma derecelendirme notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,298 oranında pozitif yönlü,
- Entegre rapor skoru ile menfaat sahipleri derecelendirme notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,386 oranında pozitif yönlü,
- Entegre rapor skoru ile yönetim kurulu derecelendirme notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,323 oranında pozitif yönlü, bir ilişki mevcuttur.

Tablo-5'te Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları arasındaki korelasyon analizinin sonuçları verilmiştir. Tablo-5'te görüldüğü gibi;

- 4A Kurumsal Genel Görünüş ve Dış Çevre içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,326 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4A Kurumsal Genel Görünüş ve Dış Çevre içerik ögesi ile Pay Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,345 oranında pozitif yönlü bir ilişki,

- 4A Kurumsal Genel Görünüş ve Dış Çevre içerik ögesi ile Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,310 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4C İş Modeli içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,341 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4C İş Modeli içerik ögesi ile Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,318 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4C İş Modeli içerik ögesi ile Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,340 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4D Risk ve Fırsatlar içerik ögesi ile Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,361 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,449 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı içerik ögesi ile Pay Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,406 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı içerik ögesi ile Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,298 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı içerik ögesi ile Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,412 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4E Strateji ve Kaynak Aktarımı içerik ögesi ile Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,368 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4F Kurumsal Yönetim içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,402 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4F Kurumsal Yönetim içerik ögesi ile Kamuyu Aydınlatma Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,344 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4F Kurumsal Yönetim içerik ögesi ile Menfaat Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,440 oranında pozitif yönlü bir ilişki,

- 4F Kurumsal Yönetim içerik ögesi ile Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,319 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4G Genel Görünüş içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,318 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4G Genel Görünüş içerik ögesi ile Pay Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,288 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4G Genel Görünüş içerik ögesi ile Yönetim Kurulu Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,331 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4H Hazırlık ve Sunum Temeli içerik ögesi ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde 0,316 oranında pozitif yönlü bir ilişki,
- 4H Hazırlık ve Sunum Temeli içerik ögesi ile Pay Sahipleri Derecelendirme Notu arasında 0,01 anlamlılık seviyesinde 0,373 oranında pozitif yönlü bir ilişki, mevcuttur.

Tablo-5: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri ile Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notları Arasındaki İlişki

		Kurumsal Yönetim Notu	Pay Sahipleri	Kamuyu Aydınlatma	Menfaat Sahipleri	Yönetim Kurulu	4A Kur.Gn.G ör. Dış Çevre	4B Kur.Yön.	4C İş Modeli	4D Risk ve Fırsat	4E Str.ve Kaynak Aktarımı	4F Performans	4G Genel Görünüş	4H Hazırlık ve Sunum Temeli
4A Kur.Gn.Gör.Dış Çevre	Pearson Korelasyon	,326 ⁺	,345 ⁺	0,22	,310 ⁺	0,202	1	,615 ^{**}	,750 ^{**}	,551 ^{**}	,725 ^{**}	,729 ^{**}	,585 ^{**}	,726 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,024	0,016	0,133	0,032	0,168		0	0	0	0	0	0	0
4B Kur.Yön.	Pearson Korelasyon	0,111	0,092	0,085	0,129	0,06	,615 ^{**}	1	,738 ^{**}	,607 ^{**}	,715 ^{**}	,620 ^{**}	,628 ^{**}	0,227
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,451	0,532	0,567	0,383	0,688	0		0	0	0	0	0	0,117
4C İş Modeli	Pearson Korelasyon	,341 ⁺	0,257	,318 ⁺	,340 ⁺	0,232	,750 ^{**}	,738 ^{**}	1	,757 ^{**}	,880 ^{**}	,849 ^{**}	,773 ^{**}	,463 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,018	0,078	0,027	0,018	0,113	0	0	0	0	0	0	0	0,001
4D Risk ve Fırsat	Pearson Korelasyon	0,282	0,239	0,115	0,196	,361 ⁺	,551 ^{**}	,607 ^{**}	,757 ^{**}	1	,729 ^{**}	,656 ^{**}	,878 ^{**}	,448 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,052	0,102	0,436	0,181	0,012	0	0	0		0	0	0	0,001
4E Str.ve Kaynak Aktarımı	Pearson Korelasyon	,449 ^{**}	,406 ^{**}	,298 ⁺	,412 ^{**}	,368 ⁺	,725 ^{**}	,715 ^{**}	,880 ^{**}	,729 ^{**}	1	,837 ^{**}	,822 ^{**}	,471 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,001	0,004	0,039	0,004	0,01	0	0	0	0		0	0	0,001
4F Performans	Pearson Korelasyon	,402 ^{**}	0,284	,344 ⁺	,440 ^{**}	,319 ⁺	,729 ^{**}	,620 ^{**}	,849 ^{**}	,656 ^{**}	,837 ^{**}	1	,720 ^{**}	,461 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,005	0,051	0,017	0,002	0,027	0	0	0	0	0		0	0,001
4G Genel Görünüş	Pearson Korelasyon	,318 ⁺	,288 ⁺	0,16	0,251	,331 ⁺	,585 ^{**}	,628 ^{**}	,773 ^{**}	,878 ^{**}	,822 ^{**}	,720 ^{**}	1	,366 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,028	0,047	0,278	0,085	0,022	0	0	0	0	0	0		0,01
4H Hazırlık ve Sunum Temeli	Pearson Korelasyon	,316 ⁺	,373 ^{**}	0,265	0,218	0,17	,726 ^{**}	0,227	,463 ^{**}	,448 ^{**}	,471 ^{**}	,461 ^{**}	,366 ^{**}	1
	Anlamlılık (2-uçlu)	0,028	0,009	0,068	0,137	0,248	0	0,117	0,001	0,001	0,001	0,001	0,01	
Kurumsal Yönetim Notu	Pearson Korelasyon	1	,772 ^{**}	,827 ^{**}	,871 ^{**}	,849 ^{**}	,326 ⁺	0,111	,341 ⁺	0,282	,449 ^{**}	,402 ^{**}	,318 ⁺	,316 ⁺
	Anlamlılık (2-uçlu)		0	0	0	0	0,024	0,451	0,018	0,052	0,001	0,005	0,028	0,028
Pay Sahipleri	Pearson Korelasyon	,772 ^{**}	1	,453 ^{**}	,518 ^{**}	,496 ^{**}	,345 ⁺	0,092	0,257	0,239	,406 ^{**}	0,284	,288 ⁺	,373 ^{**}
	Anlamlılık (2-uçlu)	0		0,001	0	0	0,016	0,532	0,078	0,102	0,004	0,051	0,047	0,009
Kamuyu Aydınlatma	Pearson Korelasyon	,827 ^{**}	,453 ^{**}	1	,706 ^{**}	,624 ^{**}	0,22	0,085	,318 ⁺	0,115	,298 ⁺	,344 ⁺	0,16	0,265
	Anlamlılık (2-uçlu)	0	0,001		0	0	0,133	0,567	0,027	0,436	0,039	0,017	0,278	0,068
Menfaat Sahipleri	Pearson Korelasyon	,871 ^{**}	,518 ^{**}	,706 ^{**}	1	,736 ^{**}	,310 ⁺	0,129	,340 ⁺	0,196	,412 ^{**}	,440 ^{**}	0,251	0,218
	Anlamlılık (2-uçlu)	0	0	0		0	0,032	0,383	0,018	0,181	0,004	0,002	0,085	0,137
Yönetim Kurulu	Pearson Korelasyon	,849 ^{**}	,496 ^{**}	,624 ^{**}	,736 ^{**}	1	0,202	0,06	0,232	,361 ⁺	,368 ⁺	,319 ⁺	,331 ⁺	0,17
	Anlamlılık (2-uçlu)	0	0	0	0		0,168	0,688	0,113	0,012	0,01	0,027	0,022	0,248

** Kolesayon 0,01 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

* Kolesayon 0,05 düzeyinde anlamlıdır (2-uçlu).

5. SONUÇ

1960'lı yıllardan beri üzerinde tartışılan ve önemi her geçen gün artan kurumsal yönetim kavramı hem işletme sahip veya sahipleri hem de işletmeyle ilgili tüm paydaşlar için önemli sonuçlar doğurabilecek bir kavramdır. İşletmeler etkin bir kurumsal yönetim sistemi oluşturup işlerliğini sağlayarak tüm paydaşlar için değer yaratmaya çalışmalıdır. Değer kavramı önceleri finansal performansı ifade etmek için kullanılırken, son zamanlarda finansal performans yanında finansal olmayan performansı ifade etmek için de kullanılmaktadır. İşletmeler tarafından yaratılan değer, finansal ve finansal olmayan performansın entegre raporlama süreci sonunda entegre rapor ile bilgi kullanıcılarına aktarılması 2009 yılından beri gündemde olan bir konudur.

Etkin bir kurumsal yönetim sistemine sahip olan işletmelerin tüm paydaşlar için yarattığı değeri entegre raporlama ile bilgi kullanıcılarına aktarması daha olasıdır. Buradan hareketle bu çalışmada 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören işletmelerin yıllık faaliyet raporlarının entegre raporlamaya uygunluk derecesinin belirlenmesi, Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören işletmelerin yıllık faaliyet raporları Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğelerinden oluşturulan 39 ölçüt kullanılarak içerik analizine tabi tutulmuştur. İçerik analizinde kukla değişkenler kullanılarak yapılan puanlama sonrasında işletmelerin entegre rapor skoru ve her bir içerik ögesi için ortalama skorlar hesaplanmıştır. Hesaplanan bu skorlar ile işletmelerin 2016 yılındaki kurumsal yönetim derecelendirme notları SPSS 20 İstatistiksel Analiz Programı aracılığıyla Pearson Korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Yapılan hesaplamalar ile analiz sonuçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

- İçerik analizi sonucunda 2016 yılında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören işletmelerin 2016 yılına ait yıllık faaliyet raporlarının yüzde 87,5'inin Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğelerine uygun olarak hazırlandığı görülmüştür.
- İşletmelerin yıllık faaliyet raporlarının içerik analizi sonucunda hesaplanan entegre rapor skorları ile kurumsal yönetim derecelendirme notları arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.
- İşletmelerin yıllık faaliyet raporlarının içerik analizi sonucunda hesaplanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri skorları ile kurumsal yönetim derecelendirme notları arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

Bu sonuçlar doğrultusunda Ülkemizde BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem gören ve etkin bir kurumsal yönetim sistemine sahip olan işletmeler tarafından hazırlanan raporların Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçerik Öğeleri ile uyumlu olduğu, bu işletmelerin entegre raporlamayı kolaylıkla benimseyebileceği ve uygulayabileceği söylenebilir.

KAYNAKÇA

Becht, M., Bolton, P., Röell, A. (2002). Corporate Governance and Control, Finance. *Working Paper*. http://ssrn.com/abstract_id=343461 (09.08.2017)

<https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> (21.05.2017)

IIRC. (2013). *International Integrated Reporting Framework*. <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> , (09.08.2017)

IoDSA. (2016). *King IV Report on Corporate Governance for South Africa 2016*.

http://c.yimcdn.com/sites/www.iodsa.co.za/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (09.08.2017)

OECD (2004). *Principles of Corporate Governance*.

OECD. (2015). *G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri*. <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf> (10.08.2017)

SPK. (2003). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*.

The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance and Gee and Co. Ltd. (1992). *The Financial Aspects Of Corporate Governance-Cadbury Raporu*. <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf> , (11.08.2017)

www.accountingforsustainability.org/ (10.08.2017)

Yüksel, F. (2017). *Entegre Raporlama Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Entegrasyonu*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım .

SİBER SALDIRILAR, SİBER GÜVENLİK DENETİMLERİ VE BÜTÜNCÜL BİR DENETİM MODELİ ÖNERİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı:208-232*

ÖZ

Artan rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek ve global dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmek için işletmeler, bilgi teknolojilerini yoğun bir şekilde kullanmakta, elektronik ortamda işlemlerini gerçekleştirmekte ve raporlama yapmaktadırlar. Bilgi teknolojileri sağladığı faydalar ile birlikte, bazı önemli tehdit ve riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu tehditlerin en önemlilerinden olan siber saldırılar işletmeler için son derece önem teşkil etmektedir. İşletmeler, gerek işletme içinden gerekse işletme dışından kaynaklanan siber saldırılara maruz kalabilmektedir. İşletme içerisinde gerçekleştirilen siber suçlar hile sınıflandırmaları içerisinde yeni bir madde olarak ayrıca yerini almaktadır. Dolayısıyla siber suç hileleri işletmelerin odaklanması gereken önemli noktalardan bir tanesi olacaktır. Meydana gelen siber saldırılar sonucunda işletmeler yüksek maliyetlerle karşılaşmaktadırlar. Aynı zamanda dünya genelinde siber suçların çok ciddi zararlara ve maliyetlere sebep olduğu görülmektedir. Siber saldırıları önlemek için işletmeler hazırlıklı olmalı, gerekli altyapı sistemlerini oluşturmalı, risk ve kontrol değerlendirmeleri ile siber güvenlik denetimlerini çok iyi bir şekilde uygulayabilmelidir. Literatürde yeni yerini almaya başlayan siber güvenlik denetimleri gün geçtikçe daha fazla önem kazanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, siber güvenlik denetimindeki tüm sürecin bütüncül bir biçimde ele alınması suretiyle bir model dâhilinde gösterilmesidir. Geliştirilen model önerisinde siber güvenlik denetimi bir süreç olarak incelenmektedir. Bu kapsamda siber güvenliğe ve denetime etki eden iç ve dış faktörler ile denetimin planlamasından itibaren denetim raporu ve güvenceye kadar geçen tüm süreç akış şeması aracılığıyla oluşturulan bir model ile açıklanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Siber Saldırıları, Siber Güvenlik Denetimleri, Denetim Süreci, Bilgi Teknolojileri, Akış Şeması.

JEL Kodları: M42, O33, O39.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, samiozturk@sdu.edu.tr, Orcid Number: 0000-0002-7657-3150

CYBER ATTACKS, CYBER SECURITY AUDITS AND AN INTEGRATED AUDIT MODEL PROPOSAL

ABSTRACT

In order to adapt to the increasing competition conditions and keep up with the developments in the global world, the enterprises use information technology intensively and they perform transactions and make reports in electronic environment. Information technologies provide many benefits but also they bring some important threats and risks. One of the most important of these threats is cyber attacks, which are extremely important for businesses. Companies can be exposed to cyber attacks from inside and outside. Cybercrime committed within the company also takes place as a new substance within the fraud categories. Therefore, cyber attack frauds will be one of the important points that companies should focus on. As a result of the cyber attacks, enterprises face high costs. At the same time, it is seen that cybercrime causes very serious damages and costs throughout the world. Companies must be ready to prevent cyber attacks. Also they should establish the necessary infrastructure systems, implement risk and control assessments and cyber security audits very well. Cyber security audits, which are starting to take a new place in the literature, are getting more and more important. The aim of this study is to show the whole process of cyber security audit in a model by handling it in an integrated way. In the proposed model, cyber security audit is examined as a process. In this context, the internal and external factors that are affecting the cyber security and audit, and the entire process from the planning of the audit to the audit report and the assurance are explained by a model created through flow chart.

Keywords: Cyber Attacks, Cyber Security Audits, Audit Process, Information Technologies, Flow Chart.

JEL Codes: M42, O33, O39.

1. GİRİŞ

Bilgisayar ve internet, bütün dünyayı siber uzay denilen global bir köy haline dönüştürmüştür. Siber uzay, insanoğlunun ortak bir mirasıdır ancak ne yazık ki bazı kişilerin bu ortak mirası kötü olarak kullandıkları için siber uzay artık farklı bir suç çeşidi haline gelmiştir. İnternet, çeşitli alanlarda bireylere, işletmelere ve ülkelere büyük fırsatlar sunarken diğer taraftan yeni bir suç türü olan siber suçların doğmasına neden olmuştur. Siber suçlar dünya çapında trilyonlarca dolar finansal kayba sebebiyet vermektedir. Ancak birçok kişi veya kurum bu suçun büyüklüğünden ve etkilerden haberdar değildirler (Verma ve Bajaj, 2008: s.147).

Bilgi sistemleri teknolojilerindeki son gelişmeler, işletmelerdeki farklı alanlardaki birçok uygulamada otomasyona geçilmesine sebebiyet vermiştir. İşletmelerde verilerin çok önemli bir kaynak haline dönüşmesinden dolayı, verilere erişim, verilerin paylaşımı, verilerden bilgilerin oluşturulması ve bilgilerin kullanılması önemli bir ihtiyaç niteliğini taşımaktadır. Verilere ve bilgi yönetimine yönelik talebin artmasının yanında, veri tabanlarının, uygulamaların ve bilgi sistemlerinin güvenliğinin tesis edilmesi çok kritiktir.

En az yolsuzluklar kadar yetkisiz erişimlere karşı da verilerin ve bilgilerin korunması gerekmektedir. İnternetin hızla yayılması neticesinde, bu bilgi ve verilere birçok kişinin erişim imkânı bulunmaktadır. Dolayısıyla verilerin ve uygulamaların korunması için etkili mekanizmalara gereksinim duyulmaktadır (Kumar vd. 2005: s.3-4).

Siber saldırıların engellenebilmesi ve araştırılması için siber güvenlik denetimlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Yakın dönemde konu ile ilgili araştırmalar ve raporlar yayınlanmaya başlanmıştır. Literatürde yeni yeni yer almaya başlayan siber güvenlik denetimleri hakkında gelecekte daha çok inceleme ve araştırma yapılacağı düşünülmektedir.

Siber güvenlik denetimleri ile ilgili literatür araştırması sonucunda yurtiçinde çalışmalara rastlanmamış olup son zamanlarda yurtdışında yapılmaya başlanan çalışmalar dikkat çekmektedir. Greitzer ve Frincke (2012) tarafından yapılan çalışmada, geleneksel siber güvenlik denetim verilerinin psikolojik veriler ile birleştirilmesi üzerine araştırma yapılmıştır. Peterson (2012) tarafından yapılan çalışmada, siber güvenlik denetimlerinde kullanılan saldırı tespit araçları hakkında araştırma yapılmıştır. Gandhimathi ve Prashanth (2013)'ın yaptıkları çalışmada, şifreleme ve şifre çözme işlemlerinin kullanılmasını içeren T-Pro şifreleme sistemi ile siber güvenlik denetimlerinin nasıl yapılacağı hakkında bir araştırma yapılmıştır. Mukhopadhyay ve diğerlerinin (2013) yaptıkları çalışmada siber risklere karşı alınacak önlemler araştırılmış, işletmelerin siber zararlar karşılığının ardında hangi aşamaların olduğu incelenmiştir. Poonia'nın (2014)'deki çalışmasında siber güvenlik denetimlerinde planlama, teknik denetim ve dokümantasyon araçları üzerine bir araştırma yapılmıştır. City of Vancouver'ın (2016) yılında yayınladığı iç denetim özet raporunda siber güvenlik denetimi örnek olaylar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Ojeka ve diğerlerinin (2017) gerçekleştirdikleri çalışmada, Nijerya bankacılık sektöründe siber güvenlik üzerinde denetim komitesinin etkinliği üzerine bir araştırma yapılmıştır. ISACA tarafından yayınlanan siber güvenlik denetimine ilişkin raporda, siber güvenlik denetimlerinin konu ve kapsamı, yürütücüleri ve anahtar noktaları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, siber güvenlik denetimi süreçlerinin kısımlar halinde parça parça ele alındığı görülmektedir. Bu çalışmada, önceki yapılan çalışmalar birleştirilerek siber güvenlik denetim süreci, bütüncül bir biçimde ele alınmaktadır. Bu kapsamda siber güvenlik denetimlerinin başlangıcından bitişine yani raporlanmasına kadar geçen bütün süreç, bir model dâhilinde açıklanmaktadır. Model önerisinde, siber güvenliğe ve denetimlere etki eden faktörler, denetim planlaması, kanıtların toplanması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve icra edilmesi, denetimin raporlanması ve denetim güvencesi bir akış şeması şeklinde

gösterilmektedir. Gerçekleştirilen modelde siber güvenlik denetim modeli süreçleri bütüncül bir şekilde açıklandığından dolayı, siber güvenlik denetimlerinin daha iyi bir biçimde anlaşılması amaçlanmaktadır.

2. SİBER SALDIRILAR

Güvenlik ihlallerinin işletme üzerinde yıkıcı etkilere sahip olabileceğinden ötürü, siber güvenlik günümüz organizasyonlarındaki en büyük risklerden birisi olarak belirlenmektedir. Siber suçluların daha sofistike bir yapıya bürünmesinden ve siber saldırıların çok daha fazla yaygınlaşmasından dolayı bir siber saldırının önemli boyuttaki finansal, operasyonel ve itibarsal zararı; yönetilmesi gereken çok kritik bir risktir (City of Vancouver, 2016: s.1).

Gerek işletme içinden gerekse işletme dışından gelebilecek siber tehdit ve siber saldırı çeşitlerinin çok iyi analiz edilerek işletmeler tarafından gerekli güvenlik önlemlerinin alınması hayati önem taşımaktadır.

2.1. Siber Tehditler ve Çeşitleri

Hızla gelişmekte olan teknolojiler ve evrim geçiren operasyonel uygulamalar ve gereksinimler, hem özel hem de kamu sektöründeki işletmeleri, birbirine son derece bağlı ve teknolojik açıdan yakınsayan bilgi ağlarına yönlendirmektedir. Patentli bilgi işleme çözümleri ve ayrı ayrı veri depolayan veri tabanları, birleştirilmiş entegre sistemlerin kullanımına sebebiyet vermekte ve böylece iyi planlanan tek bir ağ ihlali, veri hırsızlığı veya hizmet engelleme saldırısının potansiyel etkisini önemli ölçüde artırmaktadır. Bu nedenle, ticari işletmelerin ve kamu kurumlarının, yeni saldırı stratejilerine ve taktiklere hızla cevap verebilen veya bunlara yönelik öngörülerde bulunabilen ağ savunma sistemlerini geliştirmeleri son derece önem taşımaktadır (Colbaugh ve Glass 2011: s.125).

Veri yönetim sistemleri, işletim sistemleri, ağlar ve ara yazılımlar gibi bilgi sistemlerine yönelik gerçekleştirilen genel siber tehditler şu şekildedir (Kumar vd., 2005: s.5-6):

Kimlik Doğrulama İhlalleri (Authentication Violations): Şifrelerin çalınmaları neticesinde kimlik doğrulama ihlalleri meydana gelmektedir. Çözüm için birden fazla şifreye ve ek verilere sahip olmak gerekmektedir.

İnkâr Edememe (Nonrepudiation): Mesaj gönderen kişi, çok iyi bir biçimde mesaj gönderdiğini inkâr edebilir. İnkâr edememe teknikleri ile göndericinin mesajları takip edilerek, inkâr edilmesi engellenebilmektedir. Ancak web sayfasına giren bir kişinin takip edilmesi çok kolay değildir.

Trojan Atları ve Virüsleri (Trojan Horses and Viruses): Trojan atları ve virüsler, bütün saldırılara sebebiyet veren kötü niyetli programlardır. Virüsler makineden makineye yayılarak bir çok bilgisayarda verilerin silinmesine sebebiyet vermektedir. Trojan atları yüksek seviyeden düşük seviyeye bilgilerin sızdırılmasına neden olmaktadır.

Sabotaj (Sabotage): Bilgisayar korsanları, sistemleri kırarak uygun olmayan mesajlar yükleyebilmektedir.

Hile (Fraud): Birçok işletme internet üzerinden faaliyet göstermekte ve satış yapmaktadır. İnternet hileleri ile işletmeler milyonlarca dolar zarar etmektedirler. Suçlular kullanıcıların kimliklerini ele geçirmekte ve gerçek kimliklerini gizleyerek banka hesaplarını boşaltmaktadırlar.

Altyapıların ve Hizmetlerin Engellemelerine Yönelik Saldırıları (Denial of Service and Infrastructure Attacks): Altyapılar, korsanlar tarafından kırılarak zarar görmektedirler. Telekomünikasyon, güç ve ısıtma sistemleri, altyapılara örnek olarak verilebilir. Bu sistemler, internet ortamında bilgisayarlar tarafından kontrol edilmektedirler. Bu saldırılar, hizmetlerin engellenmesine yol açmaktadır.

Doğal Afetler (Natural Disasters): Siber terörizme ek olarak kasırga, deprem, yangın ve benzeri felaketler gibi doğal afetler, bilgisayarların ve ağların zarar görmesine neden olabilmektedir. Veriler korunmalı ve veritabanları doğal afetlere karşı korunaklı hale getirilmelidir.

2.2. Siber Saldırı Çeşitleri

Siber saldırılar sonucu oluşan siber suçlar, çeşitli şekilde sınıflandırılabilir. Literatürde yer alan bazı sınıflandırma çeşitleri aşağıda belirtilmektedir.

“Suçun hedefine göre sınıflandırma şu şekildedir (Milhorn, 2007: s.1-3):

- Kişilere yönelik siber saldırılar,
- Mülkiyete yönelik siber saldırılar,
- Kurumlara yönelik siber saldırılardır.”

“Suçların meydana gelme şekline göre sınıflandırma şu şekildedir (Milhorn, 2007: s.1-3):

- Tek bir olay şeklinde meydana gelen saldırılar,
- Olaylar zinciri şeklinde meydana gelen saldırılardır.”

AICPA tarafından 2013 yılında yayınlanan rapora göre dünya genelinde daha önce meydana gelen siber suçlar içinde en büyük 5 siber suç çeşidi aşağıdaki gibi bir araya getirilmiştir. Bunlar (AICPA 2013):

- **Vergi Dolandırıcılığı:** Meydana gelen tek bir siber suç vakasında, siber dolandırıcılar daha önce vergi mükellefi olan ölmüş kişilerin sosyal güvenlik numaralarını kullanarak beş binden fazla yanlış vergi iadesi doldurarak mağdurları yaklaşık 14 milyon dolar zarara uğratmışlardır. ABD Hazine Müfettişliği Genel Müdürlüğü Vergi Dairesi raporuna göre, 2011 yılında kimlik hırsızlığından ötürü yaklaşık 1,5 milyon adet yanlış vergi beyannamesinin fark edilemediği ve toplam 5,2 milyar doları aşan zarar meydana geldiği belirtilmektedir. Yine aynı vergi sezonunda yaklaşık 1 milyon hileli vergi iadesi sonucu 6,5 milyar dolar yanlış para iadesi yapıldığı tespit edilmiştir.
- **Kurumsal Hesapların Devri:** Son zamanlarda maliyetli, hızlı ve gizli yeni bir siber saldırı çeşidi keşfedilmiştir. Siber suçlular işletmenin banka hesaplarından para çalmak için bir yazılım kullanmak suretiyle gizlice işletmenin finansal bankacılık kimlik bilgilerini elde etmekte ve bilgisayarlarından bazılarını uzaktan erişim sağlayarak işletmeye binlerce dolar zarar vermektedirler. Elde edilen verilere göre 2009'un üçüncü çeyreğinde elektronik para transferi dolandırıcılığı nedeniyle küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler) ve finansal kuruluşlar yaklaşık 120 milyon dolar zarara uğramışlardır. Bu rakam, iki yıl önce 85 milyon dolar civarındadır. FBI'a göre, Kasım 2009'da ise tek başına kayıplar, yaklaşık 100 milyon dolar seviyesindedir.
- **Kimlik Hırsızlığı:** Kimlik hırsızlığı, genellikle bir siber hırsızın bir kişinin kimliğine ait bilgileri çaldığı durumda ortaya çıkmaktadır. Maddi bir karşılığı olmadığı sürece kimlik hırsızlığı bir getiri sağlamamaktadır. Dolayısıyla kimlik hırsızlığı; vergi iadesi dolandırıcılığı, kredi kartı sahtekârlığı, kredi dolandırıcılığı ve benzeri diğer suçlara bir kapı oluşturmaktadır. Hileli olarak bir kredi hesabı açılması, mal veya hizmet satın alınması, bir ev veya dairenin kiralanması veya satın alınması, tıbbi bakım alınması, istihdam sağlanması, trafik ihlallerinin veya suçların işlenmesi, açık artırma dolandırıcılığı ve ücretlerle ilgili dolandırıcılıklar kimlik hırsızlığına ait bazı örneklerdir.
- **Hassas Verilerin Çalınması:** Bir işletme tarafından depolanan şifrelenmemiş kredi kartı bilgileri, kişisel olarak tanımlanabilir bilgiler, ticari sırlar, kaynak kodları, müşteri bilgileri ve çalışan kayıtları gibi hassas veriler, siber suçluların ilgisini çekmektedir. Bu siber suç çeşidi, kimlik hırsızlığı ve güvenlik ihlallerine benzemektedir. Hırsızlar bu verileri çalarak mağdurların yüksek maliyetlere katlanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca işletmelerin

imajları zarar görmekte, iş kayıpları meydana gelmekte, finansal zararlar oluşmakta ve güvenlik önlemlerine daha fazla kaynak ayrılması ile parasal harcamalarda artış meydana gelmektedir.

- **Fikri Mülkiyet Hırsızlığı:** Müzik, film ve kitaplar da dahil olmak üzere ticari, telif hakkıyla korunan materyallerin fikri mülkiyetinin çalınması riski altındadır. Son on yılda müzik sahipleri, siber suç mağduru listesinde yer almaktadır. Ancak telif veya patent hakkı bulunduran işletmeler fikri mülkiyet hırsızlığına karşı korunmaya çalışmalıdırlar.

Siber ortamda birçok siber saldırı meydana gelmektedir. Tüm bu saldırılara örnek olarak; açık artırma dolandırıcılıkları, işletmedeki fırsatlara ve işlere yönelik dolandırıcılıklar, bağış dolandırıcılığı, çocuk istismarı, telif hakkı ihlalleri, sıkıştırılmalar, kredi kartı hileleri, kredi dolandırıcılığı, sanal zorbalıklar, siber tacizler, siber soygunlar, siber medikal dolandırıcılıklar, siber terörizm, evlenme, boşanma ile ilgili dolandırıcılıklar, eğitim dolandırıcılıkları, kumar dolandırıcılığı, hacking, kimlik hırsızlığı, göç dolandırıcılığı, yatırım hileleri, laptop hırsızlığı, borç ve bağış dolandırıcılığı, organize suçlar, e-mail dolandırıcılığı, satış hileleri, istek dışı e-postalar (spam), seyahat dolandırıcılığı, virüsler, solucanlar (worms), truva atları (trojans), casus yazılımlar (spyware) verilebilmektedir (Milhorn 2007).

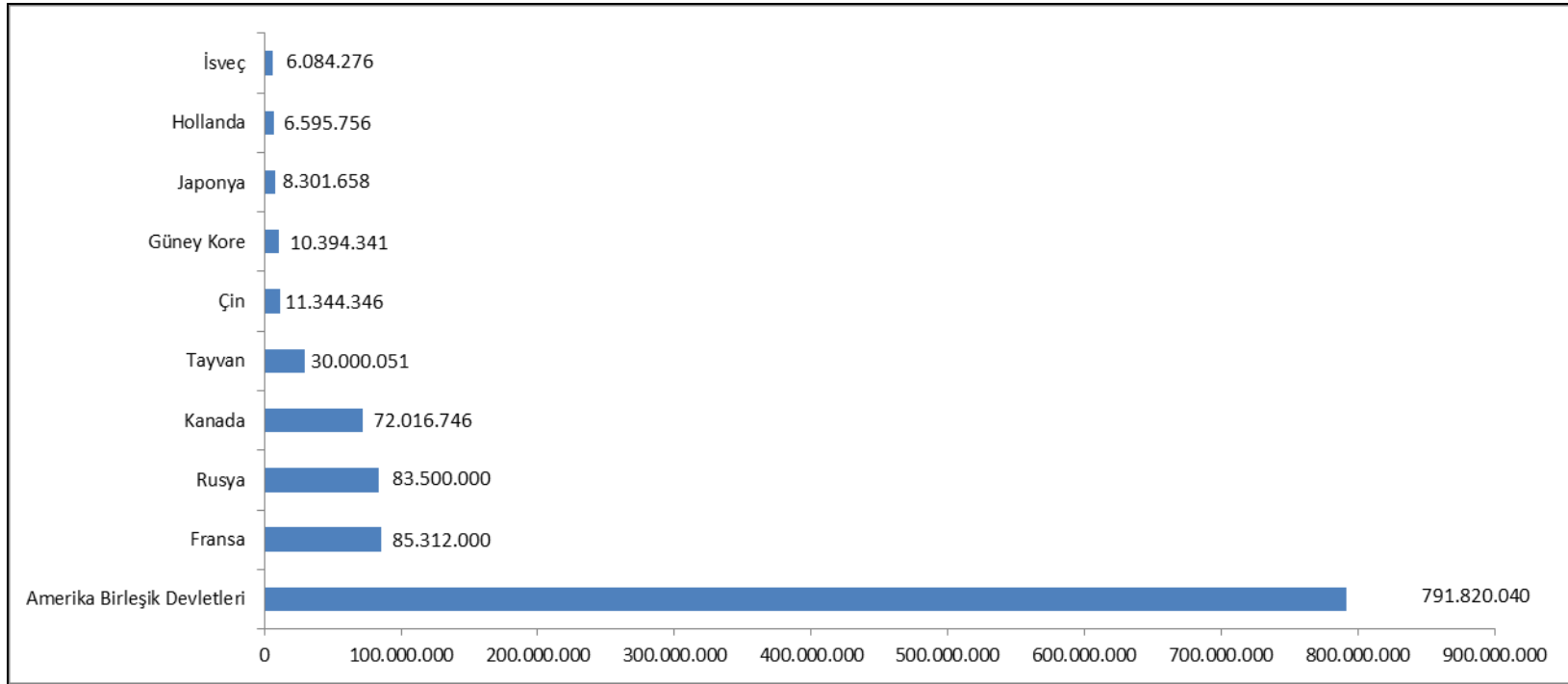
İşletmelere yönelik yapılan bir araştırmada, işletmelerin bilgi teknolojileri üzerinde aşağıdaki güvenlik ihlalleri meydana gelmektedir (Statista, 2015):

- Bilgi teknolojilerinin veya iletişim araçlarının çalınması,
- Çalışanları etkileyen sosyal mühendislik vakaları,
- Hassas dijital belgelerin çalınması,
- Bilgi teknolojileri sistemleri veya süreçlere yönelik sabotajlar,
- Hassas fiziksel belgelerin veya parçaların çalınması,
- Elektronik iletişime yönelik gerçekleştirilen casusluklar,
- Toplantıların veya telefon konuşmalarının gizlice dinlenmesidir.

2.3. Siber Saldırlara İlişkin İstatistiksel Veriler

Siber saldırılar konusunda birçok veri ve istatistik yayınlanmaktadır. Çalışmada bu istatistiklerinden bazılarına yer verilmektedir.

En çok meydana gelen siber saldırı çeşitlerinden birisi de kimlik hırsızlığıdır. 2016 yılında tüm dünyada meydana gelen kimlik hırsızlığı vakalarına ait istatistiksel verileri içeren grafik aşağıda gösterilmektedir.



Grafik-1: Ülkelere Göre 2016 Yılında Kimlik Hırsızlığı Sayıları

Kaynak: Symantec, 2017: 50'den uyarlanmıştır.

Yapılan çalışmalarda görüldüğü üzere, dünya genelinde en çok, Amerika Birleşik Devletlerindeki kişilerin kimlikleri çalınmaktadır. Symantec'in yayınladığı güvenlik raporuna göre 2016 yılında A.B.D.'de yaklaşık 791 milyon kimlik hırsızlığı vakası meydana gelmiştir. Sıralamada, Amerika'yı Fransa ve Rusya takip etmektedir.

Steve Morgan tarafından Forbes'da yayınlanan bir makalede 2016 yılında siber güvenlik konusunda yayınlanan bütün raporlar incelenmiştir. 2016 yılı için elde edilen istatistikler şu şekildedir (Morgan, 2016):

- AT&T Siber Güvenlik Raporu'na göre, bilgisayar korsanlarının saldırıları sonucu, Nesnelerin İnterneti bağlantılarındaki güvenlik açığı sayısında %458 oranında artış meydana gelmiştir.
- Cisco Yıllık Güvenlik Raporu'na göre, internet sitelerinin güvenlik ihlallerinde %221 oranında artış meydana gelmiştir.
- Dell Yıllık Güvenlik Raporu'na göre, kötü amaçlı yazılım sayısı yaklaşık iki katına çıkarak yaklaşık 8 milyara ulaşmıştır.
- Google Android Güvenlik Raporu'na göre, günlük 6 milyardan fazla uygulama ve 400 milyondan fazla cihaz tehditlere karşı kontrol edilmektedir.
- IBM X-Force Siber Güvenlik Endeksi Raporu'na göre, sağlık endüstrisi dünyada en hızlı siber saldırıya uğrayan sektördür. Bunu finansal hizmetler ve üretim sektörü takip etmektedir.
- McAfee Labs Tehdit Tahminleri Raporu'na göre, 2016 yılında otomobil sistemlerine yapılan siber saldırıların hızla artacağı öngörülmektedir.
- Symantec İnternet Güvenlik Tehdit Raporu'na göre çalışanları hedef alan kimlik hırsızlığı girişimleri geçen yıla göre %55 oranında artış göstermiştir.
- Verizon Veri İhlal Araştırma Raporu'na göre, bütün siber saldırıların %89'u finansal çıkar ve casusluk için yapılmaktadır.

3. SİBER GÜVENLİK DENETİMLERİ

Siber güvenlik denetimlerinin kapsamı ve hangi güvenlik ve kontrol noktalarından oluştuğu, Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrol Kurumu (ISACA) tarafından yayınlanan raporda şu şekilde belirlenmektedir (ISACA: 1):

Siber güvenlik denetimleri için birincil güvenlik ve kontrol konuları (ISACA: 1):

- Hassas verilerin ve fikri mülkiyet haklarının korunması,
- Çoklu bilgi kaynağının bağlı olduğu ağların korunması,
- Cihazların ve bu cihazların içerdiği bilgilerin sorumluluğu ve hesap verebilirliğidir.

Siber güvenlik denetiminin kapsamı ise (ISACA: 1):

- Şebeke, veritabanı ve uygulamalara ilişkin veri güvenliği politikaları,
- Veri kaybı önleme tedbirleri,
- Uygulanan etkili ağ erişim denetimleri,
- Dağıtılan algılama / önleme sistemleri,
- Güvenlik kontrolleri (fiziksel ve mantıksal),
- Olaylara müdahale programlarıdır.

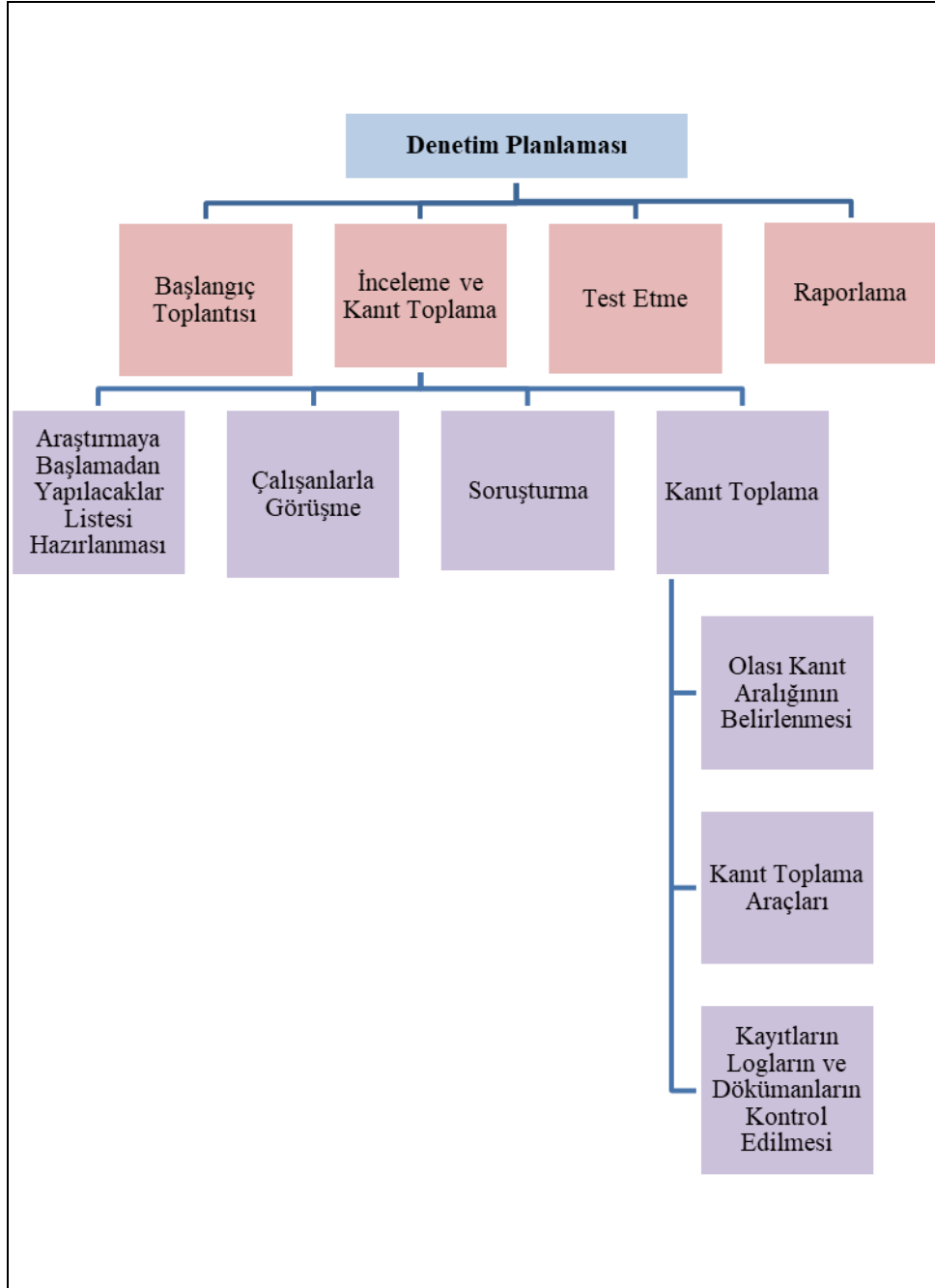
Siber güvenliğin amacı bilgi ve bilgi sistemlerinin korunmasıdır. Siber güvenlik kontrolleri aşağıdaki konuları bünyesinde barındırmaktadır (City of Vancouver, 2016: s.1).

- Çalışanların güvenliği,
- Fiziksel ve çevresel güvenlik,
- Hesapların ve şifrelerin yönetimi,
- Hassas verilerin gizliliği,
- İşletme sürekliliği yönetimi,
- Güvenlik konusunda bilinçlilik ve eğitim,
- Vaka yönetimi,
- Erişim kontrolleri,
- Varlık yönetimi,
- Değişim yönetimi,
- Uygunluk,
- Gizlilik ilkeleri,
- Sistemler ve verilerin korunması,
- Sigorta işlemleridir.

Siber güvenlik denetimlerinde gerçekleştirilecek öncelikli aşama denetim planlamasının yapılmasıdır. Denetim planlaması, yapılacak denetimin etkililiğini ve verimliliğini önemli ölçüde etkilemekte ve denetim sonuçlarına olumlu yönde katkı sağlamaktadır.

Siber suçların soruşturmasında, denetim planlaması, suçun olduğu yere gelinmeden önce gerekli tüm hazırlıkların yapıldığı ortamda, tasarlanan bir yöntem veya araçla gerçekleştirilmektedir. Yapılan hazırlıklarda, denetim ekibi, suçla ilişkili olarak sistemin geçmişi ve suçun kendisi hakkında en iyi bilgiyi elde etmek için kuruluşa ya da kişiye sorulması gereken her türlü soruları toplamaktadır. Soruşturma ekibi, siber suçun gerçekleşmesinin asıl sebebine ulaşmak için hazırlık aşamasında atılması gereken adımları planlamakta ve denetim ekibi denetim için kullanılacak tüm araçları hazırlamaktadır. Planlama faaliyetleri araştırmacıların kontrolü altında olmayan düzenlemeler, mevzuat ve diğer dış kaynaklardan etkilenmektedir. Planlama faaliyetleri ayrıca geri izlemeye ve daha fazla yetkilendirme ihtiyacına da neden olabilmektedir (Poonia 2014: s.16-17).

Siber güvenliğe ilişkin olarak yapılacak denetim planlamasının aşamaları ve gerçekleştirilecek faaliyetler, aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir. Şekilde görüldüğü üzere, denetim planlamasına başlarken bir toplantı gerçekleştirilmekte, daha sonra ise yapılacak incelemeler için kanıtlar toplanmakta, ardından uygulanacak testler neticesinde raporlama yapılmaktadır. Denetim planlamasında incelemeler ve kanıt toplanması önemli bir yer tutmaktadır. Dolayısıyla denetim ekibi gerekli alt yapının tesis edilmesini sağlayarak planlamanın ve denetimin en iyi şekilde gerçekleştirilmesini sağlamalıdır.



Şekil-1: Siber Saldırı ve Denetim Planlaması

Kaynak: Poonia, 2014: 17'den uyarlanmıştır.

Siber güvenlik denetiminin planlamasının ardından, denetimin nasıl gerçekleştirileceği ile ilgili önemli noktaların ve konuların belirlenmesi gerekmektedir. Denetimlerde kontrollerin nasıl uygulanacağı, kontroller ve

denetimler için bilgi sistemlerine yönelik tehdit unsuru taşıyan iç ve dış etkenler ile denetimlerin hangi ortamlarda gerçekleştirileceği aşağıda yer alan tabloda detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

Tablo-1: Siber Güvenlik Denetimlerinin Anahtar Noktaları

KONTROLLER
<p>Denetimin bir parçası, işletmelerin kontrolleri uyguladığından emin olunmasıdır. Siber saldırıları önleyici araçlar ve kontroller,</p> <ul style="list-style-type: none"> ► Güvenlik duvarları, anti virüs programları, ► Çalışanların şifreler hakkında eğitilmesi, ► Yedeklerin düzenli olarak alınması, ► Güvenlik programlarının düzenli olarak güncelleştirilmesi, ► Düzenli siber güvenlik denetimleridir. <p>İşletme, bu süreçleri iyi bir şekilde tasarladığından, doğru ve mümkün olduğunca güncel olarak yürüttüğünden emin olmalıdır. Siber güvenlik denetimleri her yıl işletme ihtiyaçlarına göre yapılmalıdır. Net beklentiler ve etkili iletişim perspektifinde belirli başlangıç ve bitiş tarihlerine sahip planlı faaliyetleri içermelidir.</p>
TEHDİTLER
<p>Kontroller mevcut değilse, iç ve dış tehditler; gizlilik, bütünlük ve kullanılabilirliği etkileme potansiyeline sahiptir. Yeni yasalar ve düzenlemeler veya verilerdeki artış işletmeler için tehdit oluşturabilmektedir. İnsani tehditler, dikkatsizlikten casusluğa kadar her şeyi barındırabilmektedir. Kötü amaçlı kodlar ve yazılımlar, yetkisiz erişim ile donanım ve yazılım hataları da dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere bir dizi teknik tehdit bulunmaktadır.</p>
VERİLERİN ORTAMI
<p>İşletmenin bulut, mobil, Nesnelerin İnterneti (IoT), büyük veri veya güvenlik analitikleri üzerinde çalışıp çalışmadığına bağlı olarak tehditlerin miktarı veya önemi değişebilmektedir. Bilgiler yer değiştirdiğinde (örneğin, mobil ortamdan Nesnelerin İnternetine veya buluta geçerken), bilginin yeni konumuna hitap edebilmek için yeni kontrol ortamlarına ihtiyaç duyulacak ve bu yeni kontrol ortamları da hem güncellenmelere hem de denetimlere ihtiyaç duyacaktır.</p>

Kaynak: ISACA: 1-2'den uyarlanmıştır.

Kontrollerin ve güvenlik sistemlerinin yeterli olmadığı durumlarda tehditler, parasal bir kazanç amaçlayan çevrelerden değil, politik çıkar sağlamayı

amaçlayan yada korsanlık yeteneklerini sergilemek isteyen kişilerden de gelebilmektedir. Aynı zamanda tehditler, çalışanlar veya sistemlere ulaşım sağlama hakkı olan diğer taraflar gibi işletme içerisindeki kaynaklardan da gelebilmektedir. Saldırıları, güvenlik duvarları ve diğer saldırı tespit sistemleri gibi işletmenin çevresel savunma sistemleri ile sınırlı değildir. Artık siber suçlular, işletmenin bilgisayar ağlarının birçok katmanındaki zaafları tespit edip bertaraf etme kabiliyetine sahip durumdadır (City of Vancouver, 2016: s.1).

Siber güvenlik denetimleri ve değerlendirme süreçleri, siber güvenliğin başarısına katkı sağlamaktadır. İç denetçiler ve risk yönetim uzmanları, işletme yönetimi ile birlikte denetimin yürütücüleri konumundadırlar (ISACA). Siber güvenlik denetimlerinin kimler tarafından idare edilip yürütüldüğüne ilişkin olarak detaylı bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo-2: Siber Güvenlik Denetimlerinde Yürütücüler

Yönetim
Yönetim, işletme hakkında alınan risk kararlarının en son sahibidir. Bu nedenle, siber güvenlik kontrollerinin var olması ve etkin bir biçimde işletilmesi konusunda teşvik edici bir rol üstlenir. Risk yönetimi süreçlerinden edinilen klavuzlara dayanılarak kararlar, doğru bir şekilde alınabilmektedir.
Risk Yönetimi
Risk değerlendirmeleri genellikle işletmede bir güvenlik sorumlusunun rehberliğinde gerçekleştirilir ve işletme yönetimi risk yönetim süreçlerini işleterek kararlar vermektedir. Herhangi bir risk değerlendirmesinde iki temel amaç vardır. Risk düzeyinin netleşmesi ve kolay bir biçimde anlaşılabilmesi için, öncelikli olarak riskin durumu hakkında toplantı yaparak fikir birliğinin sağlanması çok önemlidir. En az ilki kadar önemli olmak üzere ikinci olarak, riskleri bertaraf etmenin yolları da belirlenmelidir. Bu, hem problemi hem de çözümü sağlar ve risklerin işletmeye olumsuz etki etmesini engeller. Siber güvenlik konusunda riskli alanlar sürekli değişmektedir. Tanımlanmış süreçlere, eğitilmiş ve yetenekli siber güvenlik kaynaklarına ve bir yönetim çerçevesine sahip olmak, işletmenin liderliği, etkili bir biçimde yönetilmesi ve ortaya çıkan tehditlerle mücadele edilebilmesi açısından son derece önemlidir.
İç Denetim
Bugünün küresel dijital ekonomisinde işletmeyi korumak kritik önem taşımaktadır. İç denetim departmanı birçok işletmede siber güvenlik

denetimleri konusunda çok önemli rol oynamaktadır. Aynı zamanda denetim kuruluna işletmenin yönetim kurulu seviyesinde bağımsız bir görüş bildirilmesi için çapraz raporlama ilişkisine sahiptir. Çapraz raporlamada yönetim kuruluna bilgilendirme yapılarak denetim kuruluna rapor verilmektedir. Denetim, kontrolleri objektif olarak değerlendirerek ve onları iyileştirmek için tavsiyelerde bulunarak ve üst yönetim ile yönetim kurulunun siber riskleri anlamasına ve bunlara tepki vermesine yardımcı olarak, siber tehditleri yönetme konusunda işletmeye katkı sağlamaktadır.

Kaynak: ISACA: 2'den uyarlanmıştır.

Siber güvenlik denetimlerinin yukarıdaki şekilde belirtilen yürütücüler tarafından uygulanabilmesi ve gerçekleştirilebilmesi için çeşitli araçlar ile teknik donanımsal ve yazılımsal ekipmanlara ihtiyaç duyulmaktadır.

Siber suçlara karşı uygulanan teknik denetim ve dokümantasyon araçları aşağıdaki gibidir (Poonia, 2014: s.17-20).

Siber Suçlara Karşı Uygulanan Teknik Denetim Araçları

- Veri Kurtarma Programları: Bilgisayarın hard diskinin zarar görmesi ya da silinmesi durumunda kullanılan yazılımlardır.
- Bal Küpleri: Bilgi sistemlerine karşı gerçekleştirilebilecek olan siber saldırıların tespit edilebilmesi için oluşturulmuş çok büyük bir ağına parçası olan tuzak sunuculardır.
- IP Adres Takip Sistemleri: Siber suçluların log kayıtlarının takip edilerek IP adreslerinin izlenmesidir.
- Sohbet Odalarının İzlenmesi: İnternet ortamında görüşme gerçekleştiren suçluların takip edilmesi için kullanılan bir araçtır (Poonia, 2014: 17-20).

Siber Suç Vakalarında Kullanılan Dokümantasyon Araçları

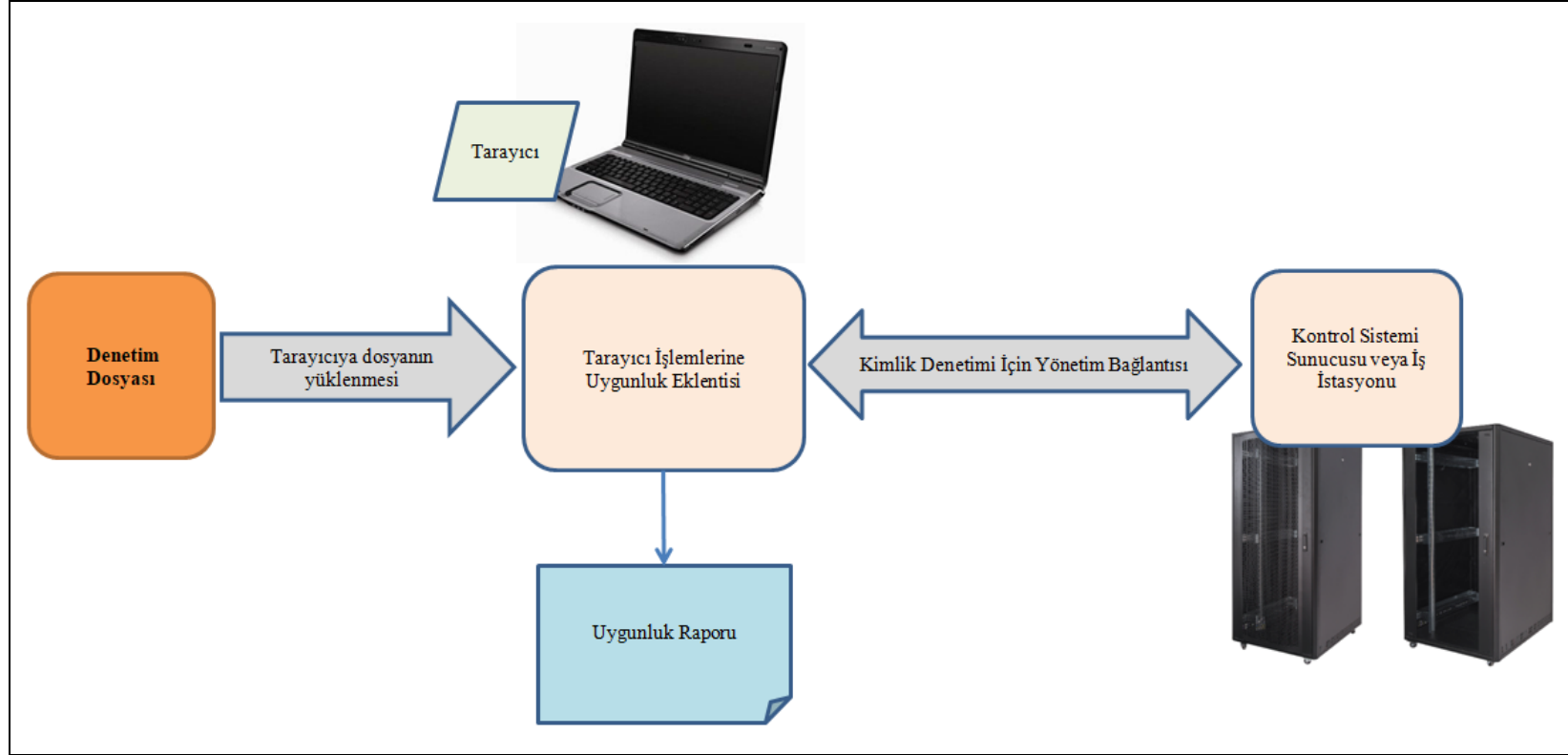
- Veri Akış Diyagramları: Bilgi sistemlerindeki veri işlemlerine ait süreçlerin diyagram olarak gösterimidir.
- Varlık İlişki Diyagramları: Örgütsel sistem unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerinin diyagram olarak ifade edilmesidir.
- Karar Ağaçları: Kararların ve olası sonuçlarının (olay çıktıları, kaynak maliyetleri ve yararlarının) ağaç şeklinde bir model veya grafik şeklinde ifade edilmesidir.

- Akış Şemaları: Bir algoritmayı veya işlemi temsil eden adımların akışlarının oklar ile ifade eden ve problemlerin adım adım çözümü için oluşturulan şemalardır.
- Veri Sözlükleri: Hangi verilerin hangi sistemlerde kullanıldığını ve bunların daha önce başka sistemlerde kullanılıp kullanılmadığını gösteren veri kalemleri toplamıdır (Poonia, 2014: 17-20).

ABD Enerji Bakanlığının gerçekleştirdiği bir çalışmadaki siber güvenlik denetimlerinde siber saldırıların tespitine yönelik olarak yapılan işlemlerde aşağıdaki araçlar kullanılmaktadır (U.S. Department of Energy Office of Electricity Delivery and Energy Reliability):

- **Güvenlik Zafiyeti Tarayıcısı:** Kontrol sistemi uygulaması seçimi, sistem verilerinin toplanması, denetim dosyalarının oluşturulması, sistemde dosyaların test edilmesi, dosyaların ve belgelerin güncellenmesi, benzer şekilde aynı formatta diğer dosyaların oluşturulması, bir denetim şablonunun geliştirilmesi.
- **Laboratuvar ve Saha Testleri:** Güvenlik verilerinin toplanması, verilerden güvenlik vakalarının tanımlanması ve siber saldırıları tespit edecek meta olayların geliştirilmesi, vaka tespit modülleri üzerine bu vakaların yazılması, modüllerin test edilmesi, diğer benzer olaylara kaynak oluşturması için kılavuzlar oluşturulması.
- **Güvenlik Vakaları Yönetimi:** Vaka tespit modülleri ve denetim dosyalarının Güvenlik Vakaları Yönetimine (Security Event Managers-SEM) entegre edilmesi, kontroller ve işletme bilgilerinden işletmenin Güvenlik Vakaları Yönetimi meta vakalarının tanımlanması, Güvenlik Vakaları Yönetimi ile testlerin gerçekleştirilmesidir.

Denetim araçları ile uygulanan denetime ait akış şeması ve raporlama süreci Peterson tarafından aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.



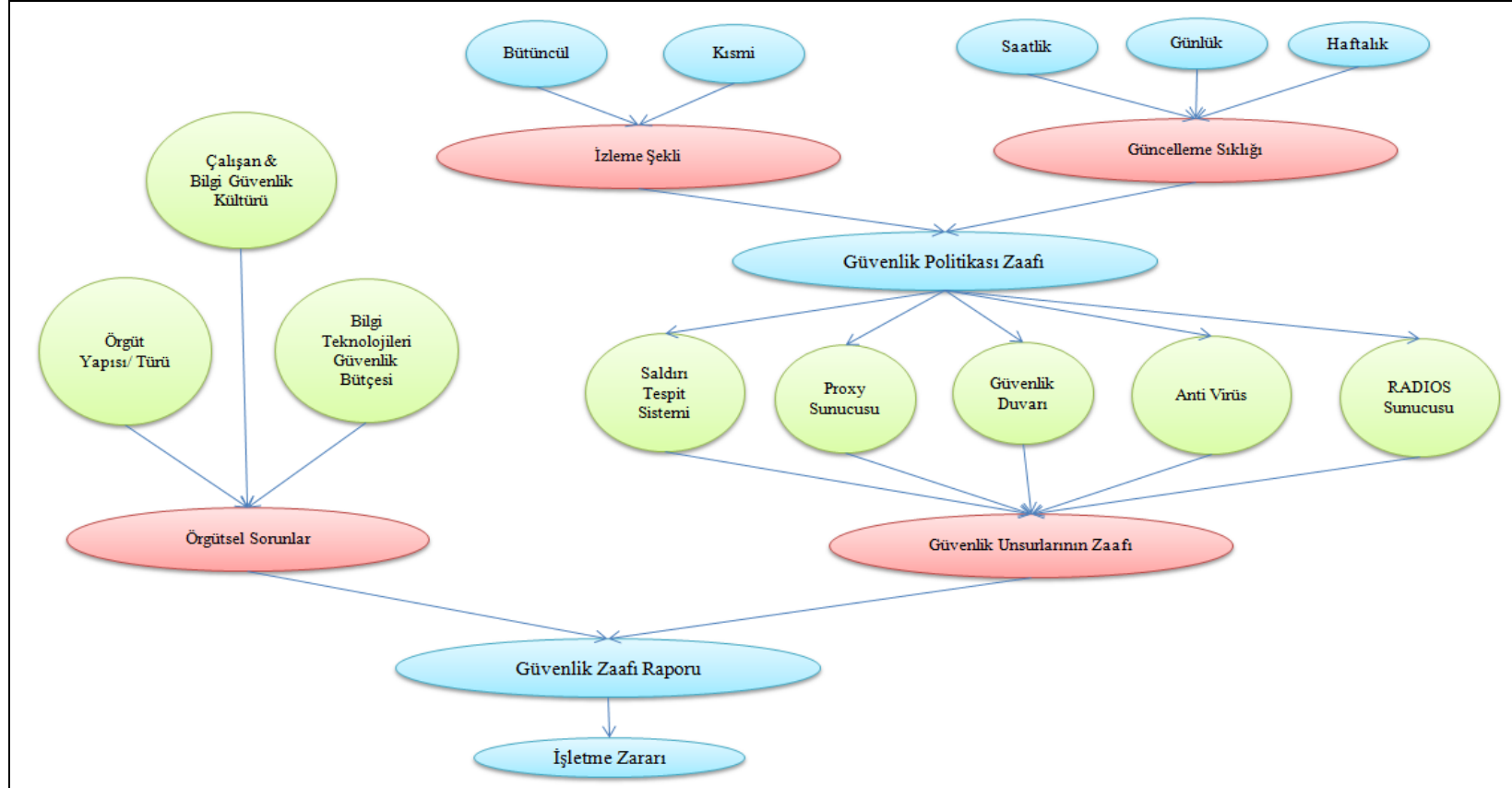
Şekil-2: Siber Güvenlik Denetim Araçları

Kaynak: Peterson, 2012: 6'dan uyarlanmıştır.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, denetim dosyaları bir tarayıcı tarafından denetlenmektedir. Tarayıcının denetimi gerçekleştirilebilmesi için bir uygunluk eklentisinin tarayıcıya entegre edilmesi gerekmektedir. Uygunluk eklentisi, denetimlerin hangi kriterlere ve doğrulama kodlarına göre yapılacağını gösteren bir uygulamadır. Tarayıcının, kimlik denetimleri için iş istasyonu veya sunuculara bağlanması gerekmektedir. Denetlenecek dosya ve programların tarayıcı tarafından denetlenmesinin ardından bir uygunluk raporu oluşturularak denetim sonucu ilgili paydaşlara sunulmaktadır.

İşletmelerde siber saldırılara karşı yeterli güvenlik önlemi alınmaması veya kontrollerin ya da denetimlerin etkili bir biçimde yapılamaması sonucu çeşitli güvenlik zafiyetleri meydana gelebilmektedir. Güvenlik zaafı sonucunda ise işletmeler zararlara uğrayarak, kayıplar yaşayabilmektedirler. Mukhopadhyay ve diğerlerinin gerçekleştirdikleri bir çalışmada güvenlik problemlerinin nasıl ve ne şekilde oluştuğu ve işletme zararlarının hangi aşamalar sonucu meydana geldiği, aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.

Aşağıdaki şekilde yer aldığı üzere güvenlik zaafıları, örgütsel sorunlar, izlemelerdeki aksaklıklar, güncellemelerde yaşanan problemler ile güvenlik unsurlarındaki eksiklikler neticesinde meydana gelmektedir. Güvenlik zafiyetinin oluşması durumunda güvenlik zaafı raporu oluşturulmakta ve süreç işletme zararı ile sonuçlanmaktadır. İşletmelerin zarar etmemesi ve güvenlik zaafılarının meydana gelmemesi için işletmede etkin bir güvenlik kültürü oluşturulmalı, izlemeler sistemin tamamını kapsayacak şekilde etkili bir biçimde yapılmalı, güncellemeler sürekli olarak gerçekleştirilmeli, denetim ekipmanları ve kontrol unsurları düzenli olarak takip edilerek meydana gelebilecek aksaklıklara engel olunmalıdır.



Şekil-3: Siber Güvenlik Zaafları ve Sonuçları

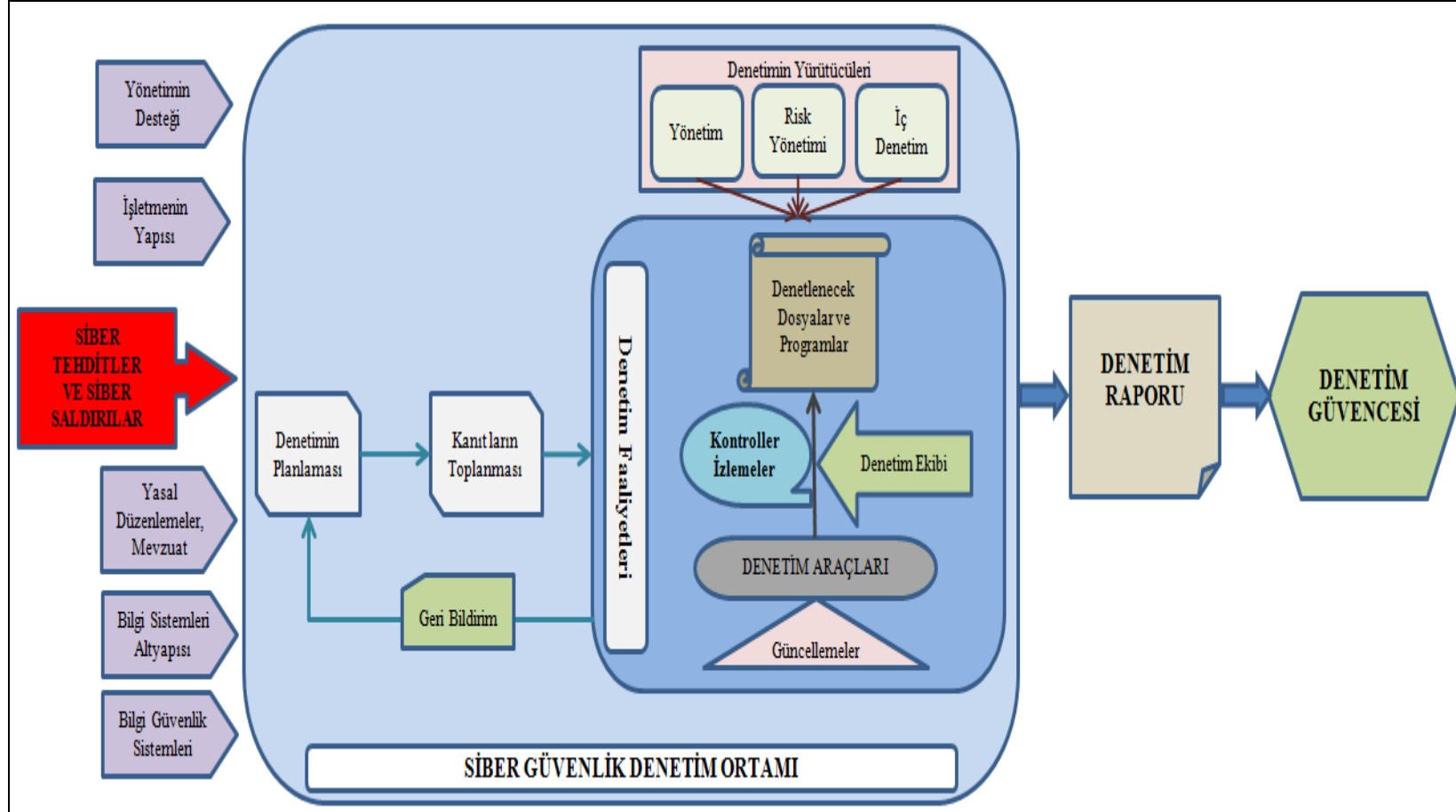
Kaynak: Mukhopadhyay vd., 2013: 15'den uyarlanmıştır.

4. SİBER GÜVENLİK DENETİM MODELİ ÖNERİSİ

Siber güvenlik denetimleri ile ilgili yapılan çalışmalar araştırıldığında, başlangıcından sonucuna kadar denetimi bütüncül şekilde ele alan bir çalışmanın gerçekleştirilmediği görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada, literatürde yer alan konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan yararlanılarak bütüncül bir model önerisi ortaya konulmaktadır. Modelde, siber güvenlik denetimlerine ait süreçlerin tamamını ele alan bütüncül bir yaklaşım kullanılarak, denetimin başlangıcından raporlanmasına kadar denetimde hangi işlemlerin gerçekleştirildiği özetlenmektedir.

Aşağıdaki şekilde yer alan modelde görüldüğü üzere, işletmelerin siber güvenliğine ve denetimlere birçok faktör etki etmektedir. En önemli etken siber tehditler ve siber saldırılardır. Ancak denetimleri etkileyen etmenler bunlarla sınırlı kalmamaktadır. Yönetimin desteği olmadan siber güvenlik denetimlerinin başarılı olması mümkün değildir. İşletme yönetimi, hem destek olma anlamında hem de denetimler için gerekli finansal bütçenin ayrılması anlamında, siber güvenlik denetimlerinde öncü olmalıdır. İşletmenin faaliyet alanı, yapısı, örgüt kültürü de siber güvenlik denetimlerinde etkili olmaktadır. Otomasyona, dijitalleşmeye ve bilgi teknolojilerine daha fazla önem gösteren işletmeler için siber güvenlik denetimleri, daha fazla önem arz etmektedir. Yasal düzenlemeler, işletme içinden ve işletme dışından kaynaklanan mevzuatlar, siber güvenliğe ve denetimlere önemli ölçüde etki edebilmektedir. Bilgi sistemlerinin altyapısı ve bilgi güvenlik sistemleri güçlü olan işletmeler siber güvenlikte daha fazla başarılı olmaktadır. Yapılacak denetimlerde kullanılan bilgi sistemlerinin ve araçların etkili, güncel, eksiksiz ve yeni olması son derece önemlidir.

Siber güvenlik denetimlerinde öncelikle planlamanın çok iyi bir şekilde yapılması gerekmektedir. Denetim planlamasında işletmenin durumu çok iyi analiz edilmeli ve karşı karşıya kalabileceği riskler iyi biçimde tespit edilmelidir. Planlamalar güncel olmalı ve sürekli olarak alınan geri bildirimler sayesinde bütün gelişmelere ayak uydurulabilmelidir. Planlamanın ardından siber saldırılara ilişkin kanıtlar toplanmalıdır. Kanıtların eksiksiz bir biçimde tam olarak toplanabilmesi denetimin başarısını etkilemektedir.



Şekil-4: Bütüncül Siber Güvenlik Denetim Modeli

Modelde belirtildiği üzere, siber güvenlik denetimlerindeki en önemli yürütücüler, işletme yönetimi, risk yönetim birimi ve iç denetim komitesidir. İşletme yönetimi denetimleri en üst düzeyde idare eden ve yöneten birim konumundadır. Risk yönetim birimi, işletmenin karşılaşılabileceği siber risklerin ve denetim risklerinin analiz edilip yönetilmesinde önemli roller icra etmektedir. İç denetim birimi ise siber saldırılara karşı iç denetim mekanizmasının oluşturulmasında, güvenlik önlemlerinin alınmasında, siber güvenlik denetimlerinin icra edilmesinde ve yönetimle bağlantı kurulmasında anahtar rol üstlenmektedir.

Siber güvenlik denetim faaliyetleri denetim ekibinin kontrolünde sürekli güncellenen denetim araçları ile gerçekleştirilmektedir. Siber saldırıları tespit edebilen teknolojik sistemler, güvenlik duvarları, anti virüs programları, Proxyler, tarayıcılar, IP adres takip sistemleri, bal küpleri, kriptolama algoritmaları, şifreleme sistemleri ile kod çözme ve şifre çözme sistemleri gibi sistem, program ve yazılımlar, denetim araçlarına örnek teşkil etmektedir. Denetim ekibinde, bilgi teknolojileri ve siber güvenlik konusunda uzman olan kişiler görev yapmalıdır. Denetimlerin bilgi teknolojileri departmanı ile birlikte icra edilmesi daha çok başarı sağlayacaktır. Denetlenecek dosya yada programlar düzenli olarak izlenmeli ve kontroller sürekli olarak yapılmalıdır.

Siber güvenlik denetimleri neticesinde ulaşılan sonuçlar bir denetim raporu ile ilgililerle paylaşılmalıdır. Denetim raporu, denetlenecek bilgi, belge, dosya ve programların işletme tarafından belirlenen kriterler, standartlar, kurallar, ilkeler ve mevzuata uygunluğunun araştırılması sonucunda oluşturulmaktadır. Uygunluk konusunda sistemsiz düzensizlikler ve zaafların meydana gelmesi durumunda güvenlik zafiyeti oluşmaktadır. Bu durum işletmenin çeşitli zararlara uğramasına neden olmaktadır. Yapılan siber güvenlik neticesinde belirlenen bir güven aralığında güvence verilmektedir. Siber güvenlik denetim güvencesi işletmenin siber güvenliği konusunda çok önemli veriler sunmaktadır. Denetim güvencesi ne kadar iyi olursa, işletmenin siber güvenlik politikalarının da o ölçüde etkili olduğu söylenebilir.

5. SONUÇ

Bilgi teknolojilerinin giderek yaygınlaşması sonucu işletmeler günümüzde birçok faaliyetlerini siber ortamda gerçekleştirmektedirler. Teknolojinin kullanımının artması avantajlar kadar bazı dezavantajları da beraberinde getirmektedir. Bu dezavantajlara en önemli örnekler ise siber tehditler ve siber saldırılardır.

Gerek kişilere gerekse işletmelere yönelik gerçekleştirilen siber saldırılar her yıl katlanarak artış göstermektedir. Siber saldırılara karşı uygulanacak en iyi yöntemler, siber güvenlik uygulamaları ve siber güvenlik denetimleridir. Siber güvenlik denetimleri yakın zamanda gündeme gelmeye başlamıştır. Akademik çalışmalarda ve yayınlanan raporlarda son zamanlarda ele alınan siber güvenlik denetimleri giderek önem kazanmaktadır. Yapılan çalışmalar siber güvenlik denetimlerinin belirli bölümleri üzerinde kısmi olarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla literatürde, siber güvenlik denetimlerinin tamamının bir süreç şeklinde incelenmesine yönelik bir eksiklik bulunmaktadır. Bu eksiklikten yola çıkılarak çalışmada, siber güvenliğin bir süreç olarak araştırılması amaçlanmıştır.

Çalışmada siber güvenlik denetimleri bütüncül bir biçimde ele alınarak bir model dâhilinde açıklanmaya çalışılmıştır. Önerilen modelde, öncelikle işletmelerin siber güvenliğine ve denetim ortamına etki eden iç ve dış faktörler, siber saldırılar ve tehditler açıklanmaktadır. Ardından, denetimin gerçekleştirilebilmesi için denetim planlamasının yapılması gerekliliği ortaya konulmaktadır. Planlama yapılırken siber güvenlik konusunda çok iyi bir risk analizinin yapılması son derece önemlidir. Denetim planlamasının sonrasında, denetimlerin objektif ve güvenilir bir biçimde yapılarak sağlıklı ve doğru sonuçlar verebilmesi için kanıt toplanması gerekmektedir. Gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri işletme üst yönetimi, iç denetim ve risk yönetim birimi bünyesinde yürütülmektedir. Siber güvenlik denetimleri bilgi teknolojileri ve denetim konusunda uzman personel tarafından sürekli güncellenen denetim araçları ile yapılmaktadır. Programlar, antivirüs yazılımları, güvenlik duvarları, saldırı tespit sistemleri, Proxyler, tarayıcılar, yazılımsal ve donanımsal sistemler gibi denetim araçları denetimlerde kullanılırken, aynı zamanda meydana gelebilecek tehditlere ve risklere karşı işletmeyi koruma görevi üstlenmektedir. Yapılan denetimlerde izleme ve kontrol faaliyetleri de gerçekleştirilmektedir. Siber güvenlik denetimleri neticesinde bir denetim raporu oluşturulmaktadır. Bu raporda işletmenin siber güvenlik zaafı veya etkinliği yer almaktadır. Model önerisinin sonucunda ise siber güvenlik denetimlerinin en önemli kısımlarından birisi olan denetim güvencesi yer almaktadır. Yapılan denetim sonucu oluşan siber güvenlik denetim güvencesi, işletmenin siber güvenlik konusunda başarısını ortaya koyarken aynı zamanda dış paydaşlara karşı işletmenin güvenilirliği, imajı ve şeffaflığı ile denetimin doğruluğu, kalitesi ve objektifliği hakkında bilgi sunmaktadır.

Yapılan çalışma ile siber güvenlik denetimleri bir bütün olarak ele alındığı için denetim faaliyetleri daha iyi açıklanmakta ve anlaşılakta ve literatüre katkı sağlanmaktadır. Yurtiçinde konu ile ilgili çok sayıda çalışma

olmamasından dolayı, gelecekte yapılacak çalışmalarda siber güvenlik denetimleri üzerinde daha fazla araştırma yapılabileceği öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

AICPA. (2013). The top 5 cybercrimes, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/forensicandvaluation/resources/electronicdataanalysis/downloadabledocuments/top-5-cybercrimes.pdf>.

City of Vancouver. (2016). Internal audit summary report. <http://vancouver.ca/files/cov/internal-audit-cyber-security.pdf>

Colbaugh, R. ve Glass, K. (2011). Proactive defense for evolving cyber threats. *IEEE International Conference on Intelligence and Security Informatics*, 10-12 Temmuz 2011, Beijing, China.

Gandhimathi, D. ve Prashanth, R. (2013). Cyber security and audit with password t-pro using encryption and decryption. *Proceedings of National Conference on New Horizons in IT - NCNHIT 2013*.

Greitzer, F.L., ve Frincke D.A. (2010). Combining traditional cyber security audit data with psychosocial data: towards predictive modeling for insider threat mitigation. *Springer*, 85-113.

ISACA - Information Systems Audit and Control Association. Cyber security audit.

Kumar, V., Srivastava, J., ve Lazarevic, A. (2005). Managing cyber threats: issues, approaches, and challenges. *Springer*.

Milhorn, H.T. (2007). Cybercrime how to avoid becoming a victim. *Universal Publishers, Boca Raton, Florida*.

Morgan, S. (2016). Top 2016 Cybersecurity reports out from at&t, cisco, dell, google, ibm, mcafee, symantec and verizon. <https://www.forbes.com/sites/stevemorgan/2016/05/09/top-2016-cybersecurity-reports-out-from-att-cisco-dell-google-ibm-mcafee-symantec-and-verizon/#3202dbbc1caf>.

Mukhopadhyay A., Chatterjee S., Saha D., Mahanti A., ve Sadhukhan S.K. (2013). Cyber-risk decision models: to insure IT or not?. *Decision Support Systems*, 56, 11-26.

Ojeka, S.A., Ben-Caleb, E., Ekpe, Edara-Obong I. (2017). Cyber security in the nigerian banking sector: an appraisal of audit committee effectiveness. *International Review of Management and Marketing*. 7(2), 340-346.

- Peterson, D. 2012. Cyber security audit and attack detection toolkit. *Digital Bond Inc.*, <https://www.osti.gov/scitech/servlets/purl/1097617>.
- Poonia, A.S. (2014). Audit tools for cyber crime investigation. *International Journal of Enhanced Research in Science Technology & Engineering*, 3(12), 16-20.
- Statista. (2015). Types of cyber crime in companies in germany 2015. <https://www.statista.com/statistics/429635/cyber-crime-in-companies-germany/>
- Symantec. (2017). Internet security threat report. <https://www.symantec.com/security-center/threat-report>.
- U.S. Department of Energy Office of Electricity Delivery and Energy Reliability. Cyber security audit and attack detection toolkit. https://www.energy.gov/sites/prod/files/oeprod/DocumentsandMedia/1-Attack_Detection_Toolkit.pdf.
- Verma, A., ve Bajaj, S.K. (2008). Cyber fraud: a digital crime. *IADIS International Conference Information Systems*.

TARİHİ BELGELER IŞIĞINDA UYGURLARDA SAGIŞ*

Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER^a
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 233-252*

ÖZ

Milattan sonra sekizinci yüzyılda kurulan ve yerleşik hayata geçiş yapan ilk Türk devleti olarak bilinen Uygur Devleti, İslamiyet'in kabulünden önce kurulan Türk devletleri içinde ticarete en çok yönelen devlet olma özelliğine sahiptir. Bu durum ise Uygurların gelişmiş bir mali düzen ve muhasebe bilgisine sahip olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir. Uygurlardan günümüze kadar ulaşan borç senedi, ödeme emri, satış ve kiralama belgeleri gibi birçok belge mevcuttur ve bu belgeler incelendiğinde, Uygurların ticari konuları ve mali olayları sistematik bir şekilde kaydettiği görülmektedir. Ayrıca Uygurlar döneminde günümüzdeki muhasebe kavramının karşılığı olarak "sagış" sözcüğünün kullanıldığı da anlaşılmaktadır. Bu nedenle "Tarihi Belgeler Işığında Uygurlarda Sagış" olarak başlıklandırılan bu çalışmada, Uygur dönemi hukuki ve ticari vesikaları ışığında Uygurların muhasebe düzeni hakkında bilgi verilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada öncelikle Uygur dönemi ticari ve mali düzeni hakkında bilgi verilecek, daha sonra bazı hukuki ve ticari belgeler çerçevesinde dönemin muhasebe düzeni ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Türk Muhasebe Tarihi, Uygurlarda Muhasebe

JEL Kodları: M40, M41, M49.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aBülent Ecevit Üniversitesi, Çaycuma Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Doktora Öğrencisi, E-Posta: metehankucuker@beun.edu.tr, [ORCID: https://orcid.org/0000-0002-5468-0465](https://orcid.org/0000-0002-5468-0465)

^bSakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-Posta: acan@sakarya.edu.tr,

SAGIS IN UYGHURS IN THE LIGHT OF HISTORICAL DOCUMENTS

ABSTRACT

The Uyghur State, established in the eighth century AD and known as the first Turkish state to adopt a settled life, is the state most interested in trade within the pre-Islamic Turkish states. This is considered to be a sign that the Uyghurs have an advanced fiscal system and accounting knowledge. There are many documents from Uyghurs such as debt bills, payment orders, sales and lease documents. When these documents are examined, it is seen that the Uyghurs have systematically recorded commercial issues and financial events. It is also understood that during the Uyghur period, the word "sagis" was used as the counterpart of the current accounting concept. For this reason this study entitled as "Sagis In Uyghurs In The Light Of Historical Documents", aims to give information about Uyghurs' accounting system in light of Uyghur legal and commercial documents. For this purpose, first of all, information about the commercial and financial structure of the Uyghur period will be given and then the accounting functioning will be investigated within the frame of some legal and commercial documents.

Keywords: Accounting, Turkish Accounting History, Accounting in Uyghurs

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Tarihi süreç içerisinde devlet kurmuş olan Babil, Sümer, Viking, Hitit, İnkâ, Aztek, Maya, Eti, Aztek, Asur... gibi birçok kavim mevcuttur. Ancak bu kavimler tarih sahnesindeki yerlerini koruyamamıştır. Bunula birlikte Türk, Arap, Hint, Fars, Çinli gibi kavimler varlıklarını yirmi birinci yüzyıla kadar sürdürmüşlerdir. Zira bu kavimler, dillerini, kültürlerini ve medeniyetlerini binlerce yıl boyunca yaşatabilmiştir. Özellikle de her biri aynı kökten gelen Türk devletleri, farklı bölgelerde, farklı kavimlerle birlikte yaşamalarından dolayı onların dil, din, kültür, bilim, sanat, uygarlık ve gelenek-göreneklerinden etkilenmiş ve zaman zaman bu unsurlardan esinlenerek farklılaşmışlardır. Diğer taraftan Türklerin töre ve gelenek-görenekleri, dil ve kültürleri de komşu oldukları topraklarda yaşayan diğer kavimleri etkilemiştir. (Gülensoy, 2011, ss. 15-16). Bu noktada zengin kültürel değerleri ve kurdukları büyük medeniyetler ile tarih sahnesinde oldukça önemli bir konuma sahip olan Türklerin muhasebe alanındaki gelişmelerden bihaber olduğunu ya da hesap işleri ile ilgilenmediklerini söylemek yanlış olacaktır. Zira böylesine gelişmiş ve büyük medeniyetler kurarak, uzun yıllar boyunca geniş coğrafyalara hükmetmek ve dünyanın en güçlü

ordularını yönetmek için gelişmiş bir envanter bilgisine sahip olmak ve sistematik kayıt tekniklerine hakim olmak gerekmektedir. İşte bu nedenle Türklerin, yaşadığı her dönemde, o dönemin şartlarına uygun olarak geliştirilmiş muhasebe uygulamaları ve tekniklerine hâkim olduğu söylenebilir. Hiç şüphesiz Uygurların egemen olduğu dönemde de bu durumun geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Hüküm sürdüğü dönemin önemli büyüklükteki devletlerinden biri olan Uygur Devleti, Türklerin kurmuş olduğu en önemli medeniyetlerden biri olarak kabul edilmektedir. Uygurlar, yerleşik hayatı benimseyen ilk Türk toplumu olma özelliği ile birlikte İslamiyet'in kabulünden önce kurulan Türk Devletleri içinde ticarete en çok yönelen Türk toplumu olarak da bilinmektedir. Uygurların ticari faaliyetlerle ilgilenmeleri, onların dönemin şartlarının gerektirdiği ölçüde gelişmiş bir mali düzen ve muhasebe bilgisine sahip olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir. Uygurlar dönemi muhasebe düzeni hakkında bilgi verilmesinin amaçlandığı bu çalışmada öncelikle Uygurlar dönemi ve bu dönemdeki iktisadi yapı genel hatları ile ele alınmış, daha sonra Uygurlardan kalan tarihi belgeler incelenerek bazı örneklerle dönemin muhasebe düzeni ve hesap işleyişi hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

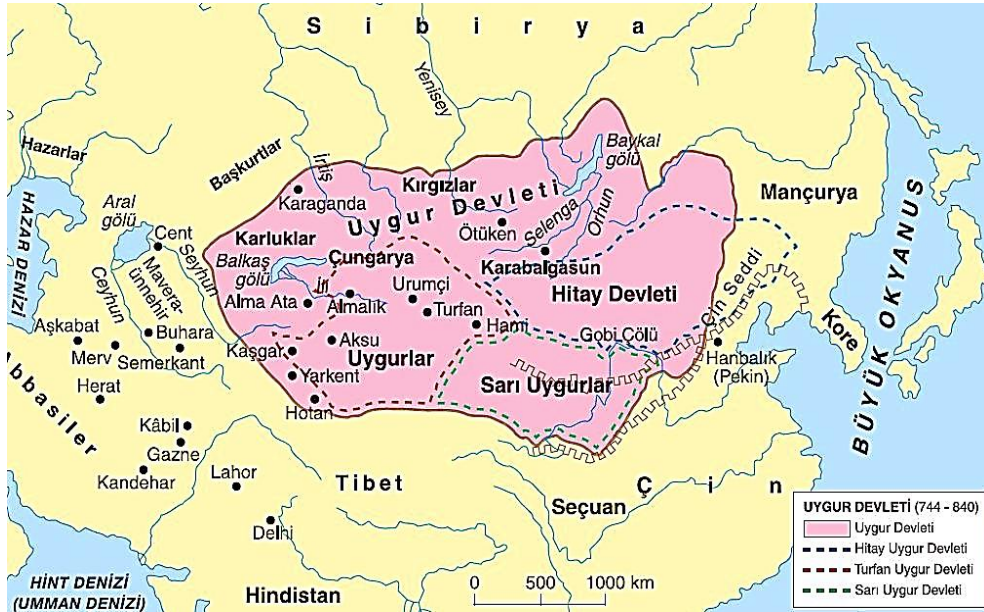
2. UYGURLAR DÖNEMİNE GENEL BAKIŞ VE İKTİSADİ YAPI

Uygur Devleti, kendinden önce hüküm sürmüş olan Hun ve Göktürk devletlerinin kültürel mirası üzerine kurulmuştur. Uygur Devleti'nin bu devletlerden farklı olarak yerleşik hayatı benimsemesi ve günümüze kadar ulaşan birçok yazılı belge bırakması, Türk kültür tarihi açısından oldukça önemli sonuçlar doğurmuştur. Siyasi tarihlerinden çok kültürel tarihleri ile ön plana çıkan Uygurlar, hem devlet olarak hüküm sürdükleri süreçte hem de yıkılmalarından sonraki çok uzun bir zaman diliminde kültürlerini yaşatmışlardır. Bir devlet olarak tarih sahnesine çıkmadan önceki tarihleri incelendiğinde, Uygurların Orhun ve Selenga nehirleri kıyılarından Aral Gölü çevresine kadar yayıldıkları ve zaman zaman farklı adlarla anılan bir Türk kavmi olduğu görülmektedir (İzgi, 1986: s. 5-7).

M.S. 745^c yılında Uygur Başbuğ'u Kutluk Kül Bilge Kağan önderliğinde kurulan Uygur Devleti'nin merkezi Ötüken havzasındaki Ordu Balıg

^c Bazı kaynaklarda Uygur Devleti'nin M.S 744 yılında kurulduğu ifade edilmektedir.

kentidir. Bu kentin adı daha sonra Kara Balasagun olarak değişmiştir. Ayrıca IX. Yüzyıl başlarında Uygurların bugünkü Doğu Türkistan bölgesinde bulunan Turfan ve Kuça kentlerine egemen olduğu da bilinmektedir (Güvemli, 1995: s.165).



Şekil-1: Uygur Devleti Haritası

Çin kaynaklarına göre; Uygurlar anlayışlı ve doğru sözlü insanlardır. Bakır, gümüş ve altın eşyalar yapma konusunda ustalaşmış olup, yü^d taşıyı işlemeyi çok iyi bilirler. Ayrıca Uygur topraklarında arpa, darı, buğday gibi hububatlarla üzüm, karpuz, elma, kavun, kayısı, gibi meyveler çok fazla yetişmektedir. Ülke çok zengindir, öyle ki, dönemin ekonomik değer göstergelerinden sayılan sansar ve samur derisi, beyaz aba, ipekten dokunmuş işlemeli kumaşlar çok boldur. Hatta bu kumaşlar öteki ülkelere de ihraç edilmektedir (Gülensoy, 2011: s.255).

Uygurlar, inanç açısından ise kendisinden önce yaşayan Türk toplumlarından ayrılmaktadır. Eski Uygurlar her ne kadar Gök Tanrı inancını benimsemiş olsa da 762 yılında devletin başına geçen Böğü Kağan zamanında Manihaizm benimsenmiştir. Uygurların Mani dinini kabul etmeleri Uygur tarihi açısından adeta bir kırılma noktası olarak

^d Yeşim taşı ve nefritin bir türü olan değerli bir taş.

kabul edilmektedir. Uygurların gerek askeri ve siyasi gerekse kültürel ve iktisadi yaşantıları Mani dininin katı kuralları ile değişmiştir.

Mani dini esasında Türklerin göçebe ve hareketli olan yaşantılarına uymamaktaydı. Zira bu dinde göçebe yaşamın en önemli gıda maddesi olan Et vb. hayvansal ürünlerin çoğu yasaklanmıştır. Bu durumun neticesinde açlıkla mücadele eden Uygurlar yerleşik düzene geçmiş ve hayvancılığı bırakarak çoğunlukla tarım ve ticarete yönelmişlerdir (Güvemli, 1995: s.165). Uygurların yerleşik hayata geçmesi onların ticari faaliyetlerini geliştirmesinde oldukça etkili olmuştur. Uygurların özellikle de Çinliler ile yoğun ticari faaliyetlerde bulunduğu da bilinmektedir.

Uygurlarla Çinliler arasındaki ticari ilişkide, iki ülke ticaret heyetlerinin birbirlerine verdikleri ürün miktarının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Özellikle de 760 yılından sonra Uygurlar, Çin ile kurulan iyi ilişkilerden istifade ederek, sık sık at satıp, uygun fiyatla ipek almışlardır. Genellikle Çin başkenti Ch'angan'a gelerek bir at için 40 ipekli parça alan Uygurların bu sistemle on binlerce at sattığı bilinmektedir, Öyle ki Çin kaynaklarına göre bu ticaret, 827 yılında 200.000 parça ipek ve 829 yılında ise 230.000 parça ipek alımına kadar artmıştır (İzgi 1989: s.32-37).

İktisadi anlamda daha çok ziraat ve ticaretle ilgilenen Uygurların belirli para birimi ve ölçü sistemleri kullandığı da bilinmektedir. Altın, gümüş ve bakırdan üretilmiş madeni paralar ve “çav” adı verilen banknotlarla yapılan satış işlemleri, Uygurların takas usulünü geride bıraktığını göstermektedir. Uygurların ölçü sistemlerine hâkim oldukları ve iyi bir aritmetik bilgisine sahip oldukları da alım-satım yapılan arazilerin alan hesaplamalarını kolaylıkla yapabilmelerinden anlaşılmaktadır (Caferoğlu, 1934: s.3-4).

Uygurlara dönemine ait bazı ticari ve hukuki vesikalar incelendiğinde, Uygurların beş farklı para birimi kullandığı görülmektedir. Bu para birimleri şu şekildedir (Sertkaya ve Alimov 2006: s.117-119);

- **Yastuk:** “Takriben 2.000 gram ağırlığındaki külçedir. Altun Yastuk ve Kümüş Yastuk gibi kullanımları vardır.”
- **Yarmak:** “Takriben 40 gram ağırlığındaki külçedir. Yastuk’un 1/50’idir.”
- **Bakır:** “Takriben 4 gram ağırlığındaki metali ifade eder. Yarmak’ın 1/10’idir”

- **Vun:** “Takriben 0,4 gram ağırlığı birimdir. Yastuk’un 1/5000’i, Yarmak’ın 1/100’i, Bakır’ın 1/10’idir.”
- **Çav:** “Bu birim kâğıt para yani banknot yerine kullanılmaktadır.”

Uygurlar dönemindeki mali yapıya bakıldığında ise kendinden önceki Türk devletleri ile benzerlik gösterdiği görülmektedir, Uygurların da, Göktürkler ve Hunlar gibi halktan vergi topladığı ve tüccarlardan yol verme ve koruma karşılığında “tamga” sözcüğü ile gümrük vergisi aldığı ve vergi toplayan kişilere “agıcı” denildiği bilinmektedir (Güvemli, 1995: s.169). Uygurlarda genel olarak üç türlü vergi toplanmaktadır. Bunlar topraktan alınan vergiler, hayvan vergisi ve mesken vergisi olarak sınıflandırılmıştır. Topraktan alınan vergiler “kalan vergisi” olarak adlandırılmakta ve genellikle tarımsal ürün ya da dokunmuş kumaş olarak tahsil edilmekteydi. Hayvan vergisi ise “koçbır” olarak adlandırılmaktadır, bu vergi hayvan vererek ödenmekteydi. Mesken başına alınan vergi ise “tütün vergisi” olarak adlandırılmaktaydı. Uygurlarda bu vergi bazı dönemlerde kişi başı olarak da tahsil edilmiştir (Güvemli, 1995: s.172).

3. TARİHİ UYGUR BELGELERİ IŞIĞINDA UYGURLAR DÖNEMİ MUHASEBE DÜZENİ

Çalışmanın bu bölümünde Uygurlardan kalan tarihi belgeler genel özellikleri ile ele alınarak dönemin muhasebe düzeni ve hesap işleriyle ilgili birkaç örnek belge sunulacaktır. Uygurlardan kalan belgelerin transkripsiyonları ve tercümelemleri için “Eski Türk Hukuk Vesikaları” (Arat, 1964), “Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları (Caferoğlu, 1934) ve “Eski Türklerde Para” (Sertkaya ve Alimov, 2006) çalışmalarından istifade edilmiştir. Ayrıca, çalışmanın ana kaynaklarından biri olan “Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - 1. Cilt” (Güvemli, 1995) adlı eserdeki ilgili kısımlardan da faydalanılmıştır.

3.1. Uygurlardan Kalan Ticari ve Hukuki Belgelerin Özellikleri

Uygurlar, Göktürkler gibi gelişmiş bir alfabeye sahiptir. İlaveten kâğıt yapmayı bilen ve matbaayı kullanan Uygurların yaşadığı dönemden günümüze pek çok yazılı belge ulaşmıştır. Özellikle 1900’lü yılların başında Doğu Türkistan “Turfan” bölgesinde yapılan çalışmalar sonucunda Uygur Türklerine ait birçok parça halinde yazma metinler bulunmuştur. Bunlar arasında, Uygurları ve dolayısı ile Türk hukuk,

maliye ve muhasebe tarihini yakından ilgilendiren belgeler de bulunmaktadır. Bu belgelerin çok büyük bir kısmı Almanya'da bulunan Berlin Akademisi Turfan Arşivi'nde muhafaza edilmektedir.

Türkolog Prof. Dr. R. Rahmeti Arat, Uygurlardan kalan belgeleri bireylerin birbirleriyle yaptıkları işlemlere ait olanlar ve devletle ilişkilerine ait olanlar olarak ikiye ayrılabilirliğini belirtmiştir. Bu belgelerden devlet ile ilgili olanların, nüfus sayımı, vergiler, devlet işletmelerine ait yükümlülükler gibi konularla ilgili olduğu ileri sürülmüştür. Diğer taraftan yine R. Rahmeti Arat'ın tasnifine göre Uygur belgeleri içinde muhasebe belgesi niteliği taşıyabilecek belge türleri ise şu şekilde sıralanabilir (Güvemli 1995: s.174);

- Vergilerle ilgili kayıtlar,
- Vakıf kurumu kayıtları,
- Arazi ile ilgili kayıtlar (satış, kira, ortaklık vb.),
- Para hareketleri ile ilgili kayıtlar,
- Tarımsal ürün ve bu ürünlerden oluşan yiyecek-içecek türlerinin satışı, takası, borç olarak verilmesi vb. içerikli kayıtlar,
- Hayvanlar ve hayvanlardan elde edilen ürünlerle ilgili kayıtlar,
- Kullanım eşyalarına ilişkin kayıtlar.

Uygurlar döneminde yukarıda sıralanan belgelerin dışında ticaretle ilgilenenlerin özel cari hesap defteri tuttıkları, bu defterlerde ticari borç ve alacağın izlendiği hatta defterlerde ticari eşyalara yapılan masrafların ve verilen vergilerin de kaydedildiği bilinmektedir. Uygurların özel borç ilişkileri ile ilgili olarak yaptıkları anlaşma belgeleri ise şu şekilde sınıflandırılmıştır (Akgündüz, 1988'den akt. Güvemli, 1995: s.175);

- Ödünç verme anlaşmaları,
- Kira anlaşmaları,
- Satış Anlaşmaları,
- Kölelik Anlaşmaları.

Belgeler incelendiğinde, gerek bireylerin devletle olan ilişkileri gerekse kendi aralarındaki ilişkileri ile ilgili belgelerin belirli bir düzen içinde hazırlandıkları anlaşılmaktadır. Belgelerde bulunan bilgiler ise günümüz muhasebe belgeleri ile yüksek oranda benzerlik göstermektedir.

Uygur hukuki ve ticari belgelerinde sistematik şekilde şu bilgilere yer verildiği görülmektedir (Arat, 1964; Güvemli, 1995: s.173-174).

- Sözleşmenin yapıldığı tarih,
- Tarafların isimleri,
- Sözleşmenin konusu ve sebepleri,
- Anlaşmanın konusu, niteliği ve sözleşme konusu varlığın miktar ve tutar bilgileri,
- Borcun ödenme yöntem ve koşulları,
- Kefil bilgileri,
- Sözleşmeyi hükümsüz bırakmak isteyenlere karşı alınan tedbirler ve ihlallere karşı verilecek tazminat veya cezalar,
- Şahitler,
- Sözleşme metnini hazırlayan kişi bilgileri,
- İmza ve mühürler.

Uygurlardan kalan belgelerden dönemin kayıt düzeni hakkında ipuçları elde etmek de mümkündür.

Özellikle beyler ve elçilerin seyahat ve konaklama masraflarının yöresel yönetim tarafından karşılandığı bilinmektedir. Bu konuya ilişkin bir belgede; beylere verilecek yemekte elçiye konakta koyun ve şarap verileceği, bunu belirli kişilerin verecek olduğunu ve onların hesaplarına kaydedileceği yazmaktadır. Kayıt yöntemi olarak da bir koyunun 10. sıraya şarabın ise 3. sıraya kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca mühürlenerek resmîyet kazanan bu kayıtların vergi yükümlülüğünden düşülmesi için yapıldığı tahmin edilmektedir. (Güvemli 1995: s.173).

3.2. Uygurlar Dönemi Muhasebe Terminolojisi ve “Sagış” Kavramı

Uygurlar döneminden kalan ticari belgeler ve diğer eserler incelendiğinde, günümüz muhasebe terminolojisinde kullanılan birçok kavramın Uygurlar döneminde de kullanıldığını söylemek mümkündür.

Muhasebe kayıt ve belgelerinde kullanılan ve mali hukuk dilini oluşturan bazı sözcükler ve anlamları şu şekildedir (Caferoğlu, 1934: s.16-43; Güvemli, 1995: s.170-171; Sertkaya ve Alimov, 2006: s.92-100);

- Agı : Hazine, değerli eşya, Kıymetli ipek kumaş,
- Agıcı : Hazinedar, tahsildar
- Agılık : Devlet hazinesi
- Alım : Alacak

- Alımçı : Alacaklı, borç veren
- Amga : Vergi tahsilatçısı
- Asıg : Fayda, Kazanç, Kâr, Temettü
- Asıglıg : Faiz
- Birim : Borç
- Birimçi : Borçlu
- Bitig : Defter, belge, yazı, kayıt, makbuz
- Çuv : Senet, makbuz
- Ed : Mal, eşya
- İnçü : Devlet malı
- Kalan : Vergi (topraktan alınan vergi)
- Kalançı : Vergi mükellefi
- Koçbır : Hayvan vergisi
- Kor : Zarar
- Orunçak : Depozito
- Sağış : Muhasebe, hesap yapma
- Sağışçı : Muhasebeci
- Satıg : Satış, satma
- Satıgçı : Satıcı
- Tanuk : Şahit
- Ter (Tar) : Ücret
- Terçi (Tarçi) : İşçi
- Tolaç : Tazmin, ödeme
- Tutug : Rehin
- Tüş : Faiz
- Ulam yarlıg : Tapu senedi

- Ülüş : Pay, hisse
- Yaga : Kira bedeli
- Yulug : Fidyeye, vergi

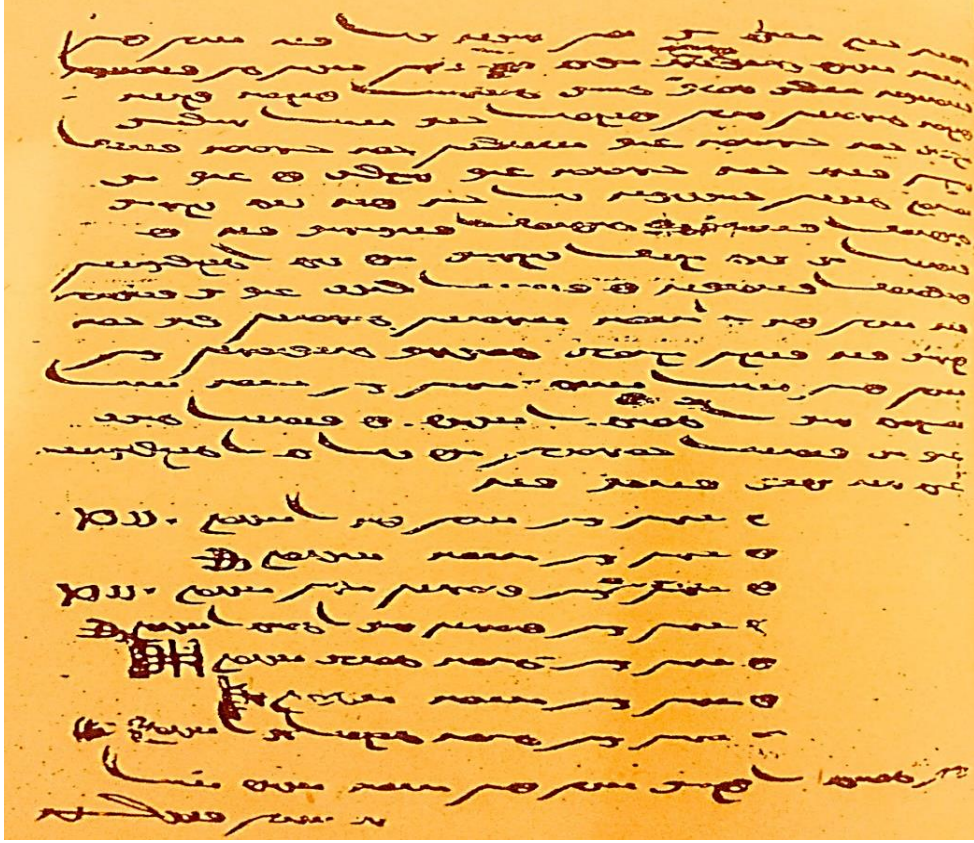
Bu sözcüklerden biri de çalışmanın başlığında da yer alan “sagış” sözcüğüdür. “Sagış” sözcüğü esasen günümüz Türkçesindeki sayış sözcüğüne karşılık gelmektedir. Say kökünden türeyen bu sözcük fiil olarak kullanıldığında sayma, hesap yapma, anlamlarını karşılar. Bu nedenle gerek Türkologların gerekse muhasebe tarihçilerinin çalışmalarında “sagış” sözcüğünün, hesap yapma, hesaplama ve muhasebe anlamlarına geldiği belirtilmiştir.

“Sagışçı” sözcüğü ise hesap yapan, hesapları tutan ve muhasebeci anlamlarında kullanılmaktadır. Ayrıca sagış sözcüğüne Moğolcada yer bildirici olarak kullanılan –tay eki eklendiğinde “sagıştay” sözcüğü oluşur ve hesap yapılan yer, hesapların toplandığı yer, muhasebe yeri gibi anlamları karşılar. Türkçede isim yapım eki olarak kullanılan –tay eki genellikle Sayıştay, Danıştay, Kurultay, Yargıtay vb. kurum adlarında kullanılmıştır.

Uygur belgelerindeki muhasebe terminolojisi, döneme ilişkin hesap işleyişi ve muhasebe düzeni hakkında bazı ipuçları vermektedir. Hesap işleri ile ilgili kullanılan çoğu terim ve kavramların günümüzde de geçerliliğini sürdürmekte olduğunu belirtmek gerekir. Öte yandan kâr-zarar, borç-alacak, faiz, kayıt, vergi, hisse gibi terim ve kavramların kullanılması, dönemin şartları da düşünülecek olursa Uygurların hesap işleri ve mali düzen konusunda da ileri seviyede olduğunu bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

3.3. Uygur Belgelerinden Örnekler

Çalışmanın bu bölümünde Uygurların ticari hayatı, mali yapısı, kayıt düzeni ve hesap işleyişi hakkında ipuçları içeren bazı belgeler ele alınmıştır. Aşağıda bu örnek belgelerin orijinallerinin görüntüleri, günümüz Türk alfabesi ile yazılışları (transkripsiyonları) ve tercümeleleri sunulmuştur.



Şekil-2: Örnek belgenin fotokopisi (T.M. 225 [282/R 12])

Kaynak: (Güvemli, 1995, s. 178).

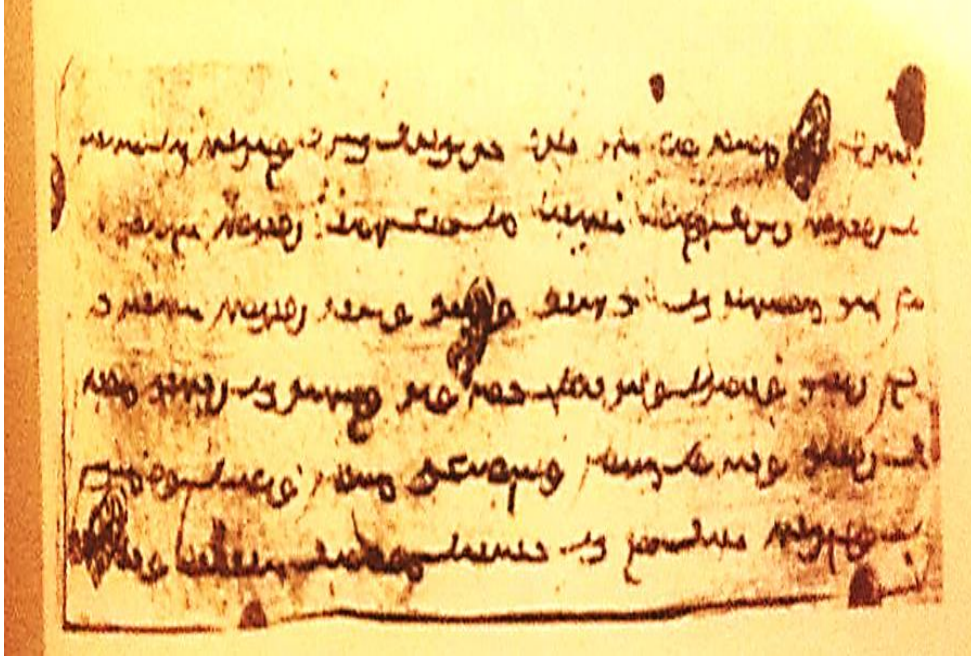
Transkripsiyon (T.M.225 [282/R 12])

“Koyn yıl aram ay on sekiz-ke biz inç buka
 arug ikegü tarbiş apam...erken-te bitig
 birtimiz erdi koçu-taki taysaa borluk balık
 borluk taştın ka bölük yir-nia sadığı
 altı yüz yastuk çav içindin yüz yastuk birip
 kalgan biş yüz yastuk çav kaldı bu çav-nı
 ogul tiğın yengemiz-ke yaz küz kim kelser
 tegürüp birürbiz tegürüp birmeser-biz bu
 bitig-ni kim alıp kelser negü yime tıldamayın
 büdürüp birürbiz bu bitig-deki çav-nı birginçe
 biz inç buk-a arug iştin taştın bar yok

bolsar-biz birle alguçı tuasu taybavşın men
 inç buka-nia inim esen men arug-nia
 oglum kar-a togm-a ikegü bu bitig-teki
 çav-nı bitig yosunça negü-ke m-e tildamayın
 çam-sız köni birür-biz
 bu nişan men inç buk-a-nia'ol
 bu nişan men arug-nia'ol
 bu nişan men bavşın esen-nia'ol
 bu nişan men bavşın kar-a togm-a-nia'ol
 bu nişan men tanuk torçı-nia'ol
 bu nişan men tanuk tölek kay-a-nia'ol
 men togm-a bularnı inç buka arug ikegü-nia şöşinçe bitidim.”

Tercümesi (T.M.225 [282/R 12])

“Koyun yılı, ilk ayın on sekizinde, biz İnç-Buka ile
 Arug, ikimiz büyük kardeşimiz Tarbış... olduğu (ettiği) zaman, sened
 vermiştik. Koçu'daki taysan bağ ve şehir
 bağları dışında, birkaç parça arazinin bedeli olan
 altı yüz yastuk paradan yüz yastuk'unu vermiş ve
 geride beş yüz yastuk kalmıştı. Bu parayı
 çocukları ile yengemize, yaz-güz, her zaman, kim gelirse,
 götürüp teslim ederiz. Götürüp vermezsek, bu
 senedi kim getirirse, hiçbir itirazsız,
 tamamını öderiz. Bu yazıdaki parayı verinceye kadar
 biz İnç-Buka ile Arug herhangi bir sebeple ortada
 bulunmazsak, beraber aldığımız varisimiz olan ben
 İnç-Buka'nın küçük kardeşim Esen ile ben Aruğ'un
 oğlum Kara-Toğma, ikisi bu senetteki
 parayı, yazıdakine uygun şekilde, hiçbir sebep ve
 itiraza mahal vermeksizin, doğruca öder.
 Bu nişan ben İnç-Buka'nındır
 Bu nişan ben Arug'undur
 Bu nişan ben varis Esen'nindir
 Bu nişan ben şahit Torçı'nındır
 Bu nişan ben Aruğ'undur
 Bu nişan ben şahit Tölek-Kaya'nındır
 Ben Toğma bunları İnç-Buka ile Aruğ'un, her ikisinin sözüne göre
 yazdım.”



Şekil-3: Örnek belgenin fotokopisi, (USp 52 [Klemenetz])

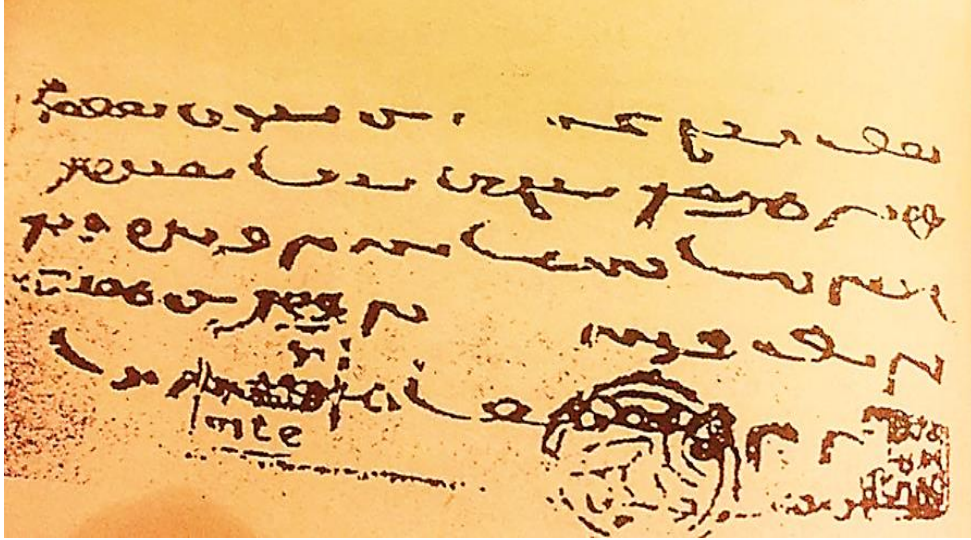
Kaynak: (Sertkaya & Alimov, 2006, s. 81).

Transkripsiyon, (USp 52 [Klemenetz])

“Küskü yıl tokuz-unç ay iki yigirmike manga Bolmış-ka asıgü
ka kümüş kergek bolup İşire-te üç stir kümüş altım
Kaç ay tutsar mn ay sayu birer bakır kümüş asıgı
Birle köni birür mn. Birginçe yok bar bolsar mn kişim Töz
Ün köni birsün. Tanuk: Borlukçı. Tanuk: Barçak. Bu tamga
Mn Bolmışning ol. Ykınç Tutung ayıtıp bitirdim.”

Tercüme (USp 52 [Klemenetz])

“Siçan yılının dokuzuncu ayının on ikisinde Bana Bolmış’a kullanmak
için gümüş lazım oldu İşire’den üç stir gümüş aldım
Kaç ay tutarsa tutsun (her) ay için birer bakır gümüş faizi
ile doğru (olarak) vereceğim. Verinceye kadar ölürsem, Karım
Tözün doğru olarak versin. Şahit: Borlukçı. Şahit: Baçak Bu tamga
ben Bolmış’ındır. Ben Ykınç Tutung söyleyip yazdın”



Şekil-4: Örnek belgenin fotokopisi, (T.M. 68 [168/19])

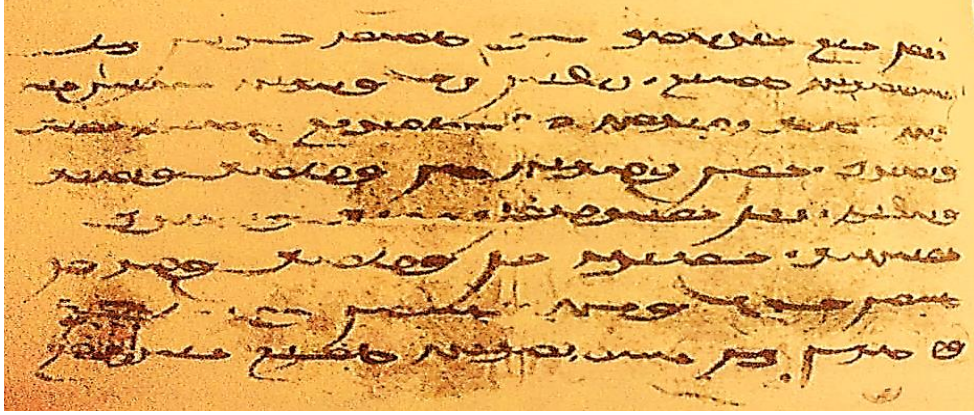
Kaynak: (Güvemli, 1995, s. 180).

Transkripsiyon (T.M. 68 [168/19])

“ud yıl çakşapat ay iki oduz-ka
buyan temür ilçî-nia nödür-
leriae keşig aş-ka bir-gü bir
sığ ed bis tembin bor-nı turpan
sanın-ka tudup takış-kay-a
birşün”

Tercüme (T.M. 68 [168/19])

“Siğır yılı, on ikinci ayın yirmi ikisinde
Buyan-Temür, elçinin adamlarına
Siğ et, beş tembih şarabı,
Turfan hesabına kaydedip,
Takiş Kaya 'ya versin”



Şekil-5: Örnek belgenin fotokopisi, (USp 48 [Klemenetz])

Kaynak: (Sertkaya & Alimov, 2006, s. 88).

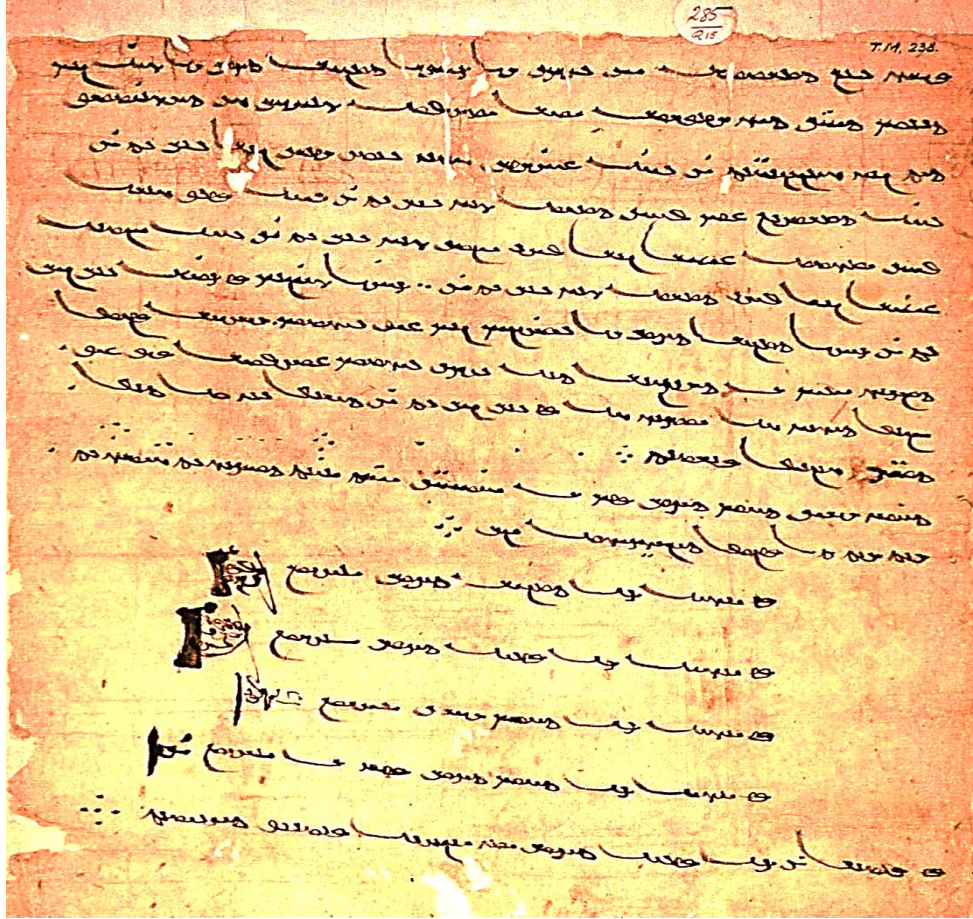
Transkripsiyon (USp 48 [Klemenetz])

“İt yıl ikinti ay tokuz yangıka mn
Kanturmuş Toğrul Kedir-e-ke birmiş asıglıg
Biş stir kümüş-üg tükel altım. Öng
bitigi yok bolmış-ka buçung bitig
birdim. Kin Öngtün öng bitigi
önser yorımaşun. Buçung bolsun.
Tanuk: Yanga Bars. Tanuk: Buyançuk.
Bu tamga mn Kanturmuş Togrıl-ning ol.”

Tercüme (USp 48 [Klemenetz])

“Köpek yılının ikinci ayının dokuzuncu gününde ben
Kanturmuş Toğrul, Kedire’ye vermiş (olduğum) faizli
beş stir gümüşü tamamen aldım. İlk
senedi kayborduğu için “Vuçung”^e seneti
verdim. Sonra (ki bir) zamanda onun seneti
meydana çıksa geçerli olmasın. “Vuçung” Olsun.
Şahit: Yanga Bars. Şahit: Buyançuk
Bu damga ben Konturmuş Toğrulındır.”

^e Vuçung, asıl senedin kayborduğu, tahrir olduğu ya da düzeltilmesinin gerekli olduğu durumlarda düzenlenen yeni senede verilen isimdir. Uygurların Vuçung uygulamasını Çinlilerden öğrendiği bilinmektedir.



Şekil-6: Örnek belgenin fotokopisi, (T.M.238,D.176 [285/R 15] U-5239)

Kaynak: (Digitales Turfan-Archiv – www.turfan.bbaw.de)

Transkripsiyon (T.M. 238, D. 176 [285/R 15] – U-5239)

“bars yıl tör-tünç ay yigirmi-ke maaa tölek temür-ke san-lıg
 tıyık-takı taş köprüg-nüa öadün sıaar-kı tegşintürü
 tam-lıg kaylakım-nı yana çeagür arız yiti küri-lig yir-im-ni
 yana törtkil çok-dakı dört sıg yir-im-ni yana buyu kıra-
 dakı üstün çeçek-lik-deki altı sıg yir-im-ni yana altın
 çeçek-lik-deki dört sıg yir-im-ni...maaa san-lıg bu munça yir-ler-
 im-ni maaa tölek temürke yoalak-lıE çar yastuk kergek bolup
 tolmuş ayaE-ka tegimlig-tin yigirmi yastuk çoadua bav çar

*alıp taşık-ka bu yir-ler-im-ni tarıp yiz-ün-tip
 togr-ı (?) kılıp birtim
 tanuk kerey tanuk temür buk-a antakı akam inin togmuş-ın kataş-ım
 kim kim m-e bolup talaşmaşun-lar
 bu nişan men tölek-temür-nia'ol
 bu nişan men buyan-temür-nia'ol
 bu nişan men tanuk kerey-nia'ol
 bu nişan ben tanuk temür-buk-a-nia'ol
 bu bitig-ni men buyan-temür öz iligin bitiyü tegintim”*

Tercüme (T.M. 238, D. 176 [285/R 15] – U-5239)

*“Kaplan yılı, dördüncü ayın yirmisinde, bana Tölek-Temür'e ait bulunan Tıyuk'taki taş köprüünün ön tarafındaki, etrafı duvar ile çevrili tarlamı, yine Çengür-arız'daki yedi küri'lik yerimi, yine Törtkil-Çok'taki dört sığ yerimi, yine Buyu-Kıra'da yukarı çiçeklikteki altı sığ yerimi, yine aşağı çiçeklikteki dört sığ yerimi, bana ait bu kadar yerlerimi, bana Tölek, temür'e para (yoalıklı çav yastuk) lazım olup, saygı değer Tolmuş'tan yirmi yastuk para (çoadua bavçav) alıp, istifade etmek üzere, bu yerlerimi ekip biçsin, diye, kendisine verdim.
 Şahid Kerey, şahit Temür-Buka, oradaki kardeşlerim ile akrabamdan hiç kimse kendisine itirazda bulunmasın
 Bu nişan ben Tölek-Temür'ündür
 Bu nişan ben Buyan-temür'ündür
 Bu nişan ben şahit Kerey'indir
 Bu nişan ben şahit Temür-Buka'nındır
 Bu vesikayı ben Buyan-Temür kendi elim ile yazdım.”*

Yukarıda Uygurlardan kalan ve hesap işleri ile ilgili olan 6 adet örnek belge transkripsiyonları ve tercümeleri ile sunulmuş olup bu örneklerin sayısını arttırmak mümkündür. Zira bu emsalde yüzlerce belge olduğu bilinmektedir.

Uygurlardan kalan belgeler, genellikle tek sefere mahsus ticari ilişkileri içermekte ve süreklilik arz etmemektedir. Bu nedenle muhasebe kaydı konusu ve özelliklerinin fazla olmadığını belirtmek gerekir. Ancak benzer belgelerin süreklilik arz eden ticari işlemlerde de kullanılmış

olması ve muhasebe kayıtlarının yapılmış olma olasılığı da her zaman mevcuttur (Güvemli, 1995: s.184).

Örnek belgelerden Uygurların ödeme emri, borç senedi, mal teslim belgesi, satış ve kiralama belgeleri gibi muhasebe belgelerini kullandığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte Uygurlar döneminde faiz ile borçlanmaların gerçekleştiği ve kefil düzenin işlediği de görülmektedir.

Çalışmada örnek olarak sunulan belgelerden Uygurların borçlar hukuku, kıymetli evrak hukuku, eşya hukuku ve miras hukuku gibi konulara oldukça hâkim oldukları anlaşılmaktadır. Belgelerde belirli bir düzenin olduğu, her belgede o dönemde kullanılan on iki hayvanlı takvime uygun tarihlerin kullanıldığı ve tarih bilgisinin mutlaka sözleşmenin başında yer aldığı ayrıca belgelerde mutlaka tarafların imza ya da damgalarının bulunduğu da dikkatleri çekmektedir (Güvemli, 1995: s.174). Bu noktada Uygurlar dönemi hesap işleyişi ve kayıt düzeninde, günümüz muhasebe temel kavramlarından dönemsellik ve tarafsızlık ve belgelendirme, ilkelerinin izlerinin varlığından da söz edilebilir.

4. SONUÇ

Bugüne kadar bilhassa batılı yazarlarca yapılan muhasebe tarihi çalışmalarında muhasebenin daha çok çift yönlü kayıt tekniğinin bulunmasına dayandırıldığı görülmektedir. Muhasebeye ait ilk yazılı belgelerin M.Ö. 5000’li yıllarda Sümerlerde görüldüğü sonraları Mısırlılar, Persler, Hintliler Yunanlılar, Çinliler ve Romalılar dönemlerinin muhasebenin inkişafında ve yaygınlaşmasında etkili olduğu ileri sürülmüştür. Nihayetinde muhasebenin 15. yüzyılda Luca Pacioli tarafından geliştirildiği dünyaya ilan edilmiştir. Dahası Türklerin muhasebe ile Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinde tanıştığı ileri sürülmüştür. Bütün bu muhasebe tarihi süreci içerisinde Türklerin olmaması ve ısrarla adının vurgulanmaması oldukça düşündürücüdür.

Kültürel değerleri, medeniyetleri, bilim ve sanattaki gelişmişliği ile binlerce yıldır varlığının sürdüren Türklerin muhasebeyle ilgili gelişmelerden habersiz olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Zira Türkler en az muhasebenin beşiği sayılan diğer medeniyetler kadar muhasebe tarihi sahnesinde yerini almıştır. Uygurlardan günümüze ulaşan tarihi belgeler bu iddianın en önemli dayanaklarından birini teşkil etmektedir.

Uygurlardan kalan tarihi belgeler incelendiğinde, Uygurların ticari ve mali konuları sistematik bir şekilde bu belgelerle kaydettiği

görülmektedir. Günümüze kadar ulaşan belgelerin içerisinde borç senetleri, ödeme emirleri, satış ve kiralama belgeleri, mal teslim belgeleri, gibi birçok belge mevcuttur. Belgelerde tarih, tarafların kimlik bilgileri ve imzaları, anlaşmaya ya da mirasa konu olan malların türü, miktarı ve fiyatı gibi özellikler açıkça belirtilmiştir. Belgeler bu yönü ile günümüzde kullanılan ticaret ve muhasebe belgelerine benzerlik göstermektedir. Bu durum ise ticaret, bilim, kültür ve sanatta ileri düzey bir medeniyete sahip olan Uygurların hesap işleri ve mali düzen konusunda da gelişmiş bir seviyede olduğunun en önemli göstergesi olarak kabul edilebilir.

Uygurların yaşadığı dönemin ve coğrafyanın en önemli medeniyetlerinden biri olduğu bilinmektedir. Çeşitli ölçü sistemleri kullandıkları ve para birimleri geliştirdikleri, faiz, alan ve oran hesaplamalarını kolayca yapabilecek ölçüde bir aritmetik bilgi ve becerisine sahip oldukları da Uygurlardan kalan belgelerden anlaşılmaktadır.

Dönemin şartları düşünüldüğünde Uygurların çok geniş bir muhasebe terminolojisine sahip oldukları da görülmüştür. Bunula birlikte Türklerin VIII. Yüzyılda muhasebe terimlerini ve kayıt düzenine ilişkin kavramları kullanması, daha önceden de bu gibi konularla ilgili olduklarını göstermektedir. Zira olaylar yaşanmadıkça kaidelerin konulması oldukça zordur. Bu bağlamda Uygur belgelerinde yer alan muhasebe kavram ve terimlerinin daha önce hüküm süren Türkler dönemlerinde de kullanılmış olma ihtimalinin oldukça yüksek olduğu söylenebilir.

Bu çalışmada, günümüze kadar ulaşan bazı hukuki ve ticari belgeler ışığında Uygurların hesap işleyişi ve muhasebe düzenlerine ilişkin bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bundan sonra yapılacak çalışmalar için Uygurlar dönemine ait başka belge ve kaynakların da incelenmesi ve Uygurlar dönemi öncesinde yaşayan Türklerle ilgili muhasebe tarihinin araştırılması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Arat, R. R. (1964). Eski Türk Hukuk Vesikaları. *Türk Kültürü Araştırma Enstitüsü Dergisi*, 1 (1). 5-53.

Berlin-Brandenburg Academy Digital Turfan Archives, Çevrimiçi <http://turfan.bbaw.de/dta/u/images/u5239.jpg>

- Caferoğlu, A. (1934). Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstılahları. *Türkiyat Mecmuası*, Cilt:4, 1-43.
- Gülensoy, T. (2011). *M.Ö 4500 - M.S. XIII. Yüzyıllar Arasında Barbar Türkler, Dil, Din, Kültür, Bilim, Sanat, Uygarlık*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, 1. Cilt*. İstanbul: Avcıol Yayınları.
- İzgi, Ö. (1986). *Kutluk Bilge Kül Kağan Böğü Kağan ve Uygurlar*. Ankara: (1. Baskı) Kültür ve Turizm Bakanlığı Yayınları
- İzgi, Ö. (1989). *Çin Elçisi Wang Yen-Te'nin Uygur Seyahatnamesi*, Ankara: Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Sertkaya, O. F. Alimov, R. (2006). *Eski Türklerde Para (Göktürklerde; Uygurlarda ve Türgişlerde*. Ankara: Ötüken Neşriyat.

LİSANS SEVİYESİNDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNDE İHTİSAS MUHASEBESİ DERSLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Nermin AKYEL^a
Dr. Öğr. Üyesi Şule YILDIZ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 253-271

ÖZ

20. yüzyılda başlayan küreselleşme pek çok alanda yenilik ve gelişmelere sebep olmuş, ticari faaliyetler ve bilim dünyası da küreselleşmenin etkisinde kalmıştır. Muhasebe, finans ve denetim alanları da küreselleşme rüzgarının etkisinde kalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler kuşkusuz eğitim-öğretim plan ve programlarının da güncellenmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Finansal raporlama alanında yaşanan gelişmeler, sektörel ihtiyaçlar doğrultusunda muhasebe mesleğinde sigorta muhasebesi, banka muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi gibi özel uygulamalar gerektiren muhasebe ihtisas alanlarını ortaya çıkartmıştır. Ticari işletmelerin yanında, adı geçen ihtisas alanlarında sektörü tanıyan, güncel, teorik ve pratik bilgi ile donatılmış, mesleki beceriye sahip, yetişmiş muhasebecilere ihtiyaç bulunmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanmasında önemli faktörlerden biri de, sektörün beklentilerine paralel ve ihtiyaçlara uygun olarak hazırlanmış ders plan ve programlarıdır.

Çalışmada, Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin işletme bölümlerinde verilen muhasebe derslerinin söz konusu ihtisas alanlarını içerip içermediği incelenmiştir. Çalışmanın muhasebe eğitimindeki sektörel ihtiyaçlar doğrultusunda oluşturulacak ders planları hakkında ilgili birim yöneticilerine kaynak oluşturacağı düşünülmektedir. Ayrıca, öğrencilerin kendilerini bekleyen yeni çalışma alanlarına yönelik derslere yönelmelerinin sağlanması ve muhasebe akademisyenlerinin de bu alanlarda verilecek dersler için kendilerini yenilemeleri ve eğitmeleri gerekliliği konusunda farkındalıklarının artırılması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Dersleri, İhtisas Muhasebesi, Lisans Eğitimi

JEL Kodları: A22, I20, M41

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Sakarya Üniversitesi, Geyve Meslek Yüksekokulu, nakyel@sakarya.edu.tr

^b Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, kasapoglu@sakarya.edu.tr

THE EVALUATION OF SPECIALIZED ACCOUNTING COURSES IN ACCOUNTING EDUCATION AT UNDERGRADUATE LEVEL

ABSTRACT

The globalization that started in the 20th century caused innovation and development in many areas, and the world of commercial activity and science were also influenced by globalization. The fields of accounting, finance and audit were also affected by the globalization wind. These developments undoubtedly created the need to update education plans and programs. The developments in the field of financial reporting brought up the areas of accounting specialization that require special applications such as insurance accounting, bank accounting, tourism accounting, construction accounting in the accounting profession in line with sectoral needs. In addition to commercial enterprises, there is a need for educated accountants who are equipped with current, theoretical and practical knowledge, professional skills, and who know the sector in these specialized fields. One of the important factors in meeting this need is preparing lesson plans and programs in line with the expectations of the industry and in accordance with the needs.

In the study, it was examined for revealing whether the accounting courses given in the business departments of the state and private universities in Turkey include such specialized areas or not. This research is considered as a resource for the relevant managers about the lesson plans to be formed in line with the sectoral needs in the accounting education. It is also expected that students will be encouraged to attend classes for new domains, and that accounting academics will be more aware of the need for self-refreshment and training for the courses in these areas.

Keywords: Accounting Education, Accounting Courses, Specialized Accounting, Undergraduate Education

JEL Codes: A22, I20, M41

1. GİRİŞ

İşletmelerin zamanında, doğru ve güvenilir muhasebe bilgi ihtiyacını karşılama görevini üstlenen ve bu görevi yerine getirirken “kayıt”tan “analiz ve yorumlama”ya kadar farklı işlevleri bünyesinde barındıran muhasebe bilgi sistemi, içinde bulunduğu sektöre göre farklı özelliklere ve uygulamalara sahiptir. Bu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde hakim olan muhasebe süreci, temel muhasebe ilke ve esaslarına ek olarak sektöre ilişkin özel uygulamalar gerektirdiği için “ihtisas muhasebe” alanları olarak ifade edilen muhasebe sistemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

İşleyiş ve özellikleri ticaret ve üretim işletmelerinden farklı olan ve bu farklılığın muhasebe uygulamalarına yansıdığı bu kurumlara örnek olarak bankalar, sigorta işletmeleri, turizm işletmeleri, inşaat işletmeleri ve devlet kuruluşları gösterilebilir. Gerek istihdam oluşturma potansiyelleri gerekse milli ekonomi içindeki rolleri düşünüldüğünde, bu kuruluşların muhasebe uygulama ihtiyaçlarının değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Teknoloji ve ekonomideki hızlı değişim, küresel ortamda yaşanan rekabet baskısı, finansal raporlama ve denetim alanındaki gelişmeler, ticaret işletmelerindeki muhasebe süreci yanında bu sektörlerdeki işletme faaliyetlerinin de içeriğini etkilemiş ve muhasebe bilgi ve raporlarının önemi artmıştır. Bu doğrultuda, söz konusu sektörlerdeki şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilecek, sektörü tanıyan, sektöre ilişkin ulusal ve uluslararası düzenlemelere hakim muhasebe meslek mensubu ihtiyacı söz konusu olmuştur. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi, meslek mensuplarının ihtisas muhasebe alanlarında ortaya çıkan gelişmelere uyum sağlayabilmesi ve değişiklikleri uygulayabilmesi bu konularla ilgili eğitim almaları ve kendilerini bu konularda geliştirmeleri ile mümkündür. Yükseköğretimde muhasebe eğitiminin en yoğun şekilde verildiği yer olan fakültelerin işletme bölümlerinde okutulan derslerin ihtisas muhasebe alanlarını da kapsamaları ve potansiyel birer meslek elemanı olan öğrencileri bu alanlardaki iş fırsatlarına (profesyonel kariyer ve mesleki sınavlar) en iyi şekilde hazırlayacak şekilde tasarlanması ve ders içeriklerinin bu yönde geliştirilmesi oldukça önemlidir.

Bu kapsamda çalışmanın amacı, “banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi ve devlet muhasebesi” olmak üzere beş başlık altında incelenen ihtisas muhasebe alanlarına yönelik üniversite düzeyindeki muhasebe eğitiminin mevcut durumunun ve işletme bölümleri ders plan ve programlarında gerekli derslerin verilme düzeyinin tespitidir. Çalışmanın, öğrenciler açısından ihtisas muhasebe alanları hakkında bilgi sahibi olmaları ve bu alanlara ilişkin derslere yönelmelerinin sağlanması noktasında fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca, ortaya çıkan sonuçlar üniversitelerin ilgili birim yönetimleri için, ders plan ve programlarında yeterli ölçüde yer almayan ihtisas muhasebe alanlarına yönelik derslerin artırılması konusunda kaynak oluşturabilecektir.

2. MUHASEBE İHTİSAS ALANLARININ MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ ÖNEMİ

Lisans seviyesinde muhasebe eğitiminin ilk aşamasında verilen genel muhasebe ve devamı niteliğindeki, envanter-bilanço, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi derslerinde, konular ağırlıklı olarak ticaret ve üretim işletmeleri esas alınarak anlatılmaktadır. Banka ve sigorta gibi diğer bazı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde ise, hem kayıt şekli ve dönemi, hem de hesaplama teknikleri açısından özel uygulama gerektiren bir muhasebe süreci söz konusu olduğu için farklı muhasebe sistemleri ortaya çıkmıştır.

Ülkemiz ekonomisi içinde önemli bir paya sahip olan bu sektörler içinde faaliyet gösteren işletmeler için uygulanan muhasebe sistemleri genellikle “ihtisas muhasebe alanları” olarak nitelendirilmektedir. İşletmelerin kendine özgü özellikleri ve faaliyetleri sebebiyle bu şekilde adlandırılan ihtisas muhasebe alanları, bu çalışmada temel olarak “banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi ve devlet muhasebesi” olarak beş kategoride ele alınmıştır. Bunlara ek olarak sayılan tüm başlıkları kapsayacak şekilde sektör ayrımına gitmeden“ ihtisas muhasebesi” başlığı da incelenmiştir.

Söz konusu sektörlerde muhasebe uygulamalarının etkin yürütülmesinde karşılaşılabilecek en önemli sorun, sektöre özgü özellikler nedeniyle muhasebe kayıt ve raporlarının ticaret ve üretim işletmeleri muhasebe sistemine göre karmaşık ve teknik bilgiler içeriyor olmasıdır. Özellikle birinci sınıftan itibaren belli bir hesap planı ve hesap sistematığı ile kayıt yapan öğrenciler için, yeni hesap planları ve işlemler içeren ihtisas muhasebe uygulamalarını anlamak zor olabilmektedir. Bu noktada muhasebe meslek mensuplarına verilecek işbaşı eğitimlerinin yanında, lisans düzeyinde muhasebe eğitimi kapsamında verilen derslerin ve içeriklerinin ihtisas muhasebe alanlarını içerecek şekilde düzenlenmesi önemlidir. Bu sektörlerdeki işletmelerin ihtiyaçları göz önüne alınarak bir muhasebe eğitim programı oluşturulması, öğrencilerin iş dünyasına geçişlerini kolaylaştırarak, istihdamının artmasına katkıda bulunacaktır. Muhasebe mesleğinin bir nevi türevi olarak yeni iş imkânları sunan bu uzmanlık alanlarına, öğrencilerin- meslek mensuplarının ilgi göstermesi, söz konusu alanlarda bilgi ve becerilerini arttırmaya yönelik çaba içinde olmaları önemlidir.

Aşağıda çalışmada esas alınan her bir ihtisas muhasebe alanına kısaca değinilmiştir:

Banka Muhasebesi

Ekonomideki rolleri, yaptıkları işlem ve sundukları hizmetlerin niteliği, maruz kaldıkları risklerin çeşitliliği, faaliyetlerinin yasalarla ve idari kararlarla düzenlenmesi, yaşanan krizlerde en fazla etkilenen finans sektöründe bulunmaları nedenleri ile bankaların muhasebe bilgi sistemleri farklılıklar göstermektedir (Akgüç, 2011: s.26).

Banka muhasebesi, bankaların faaliyet konuları olan para, kredi, kıymetli evrak işlemlerinin belirli bir hesap planı esas alınarak muhasebeleştirilmesini ele alan bir özel muhasebe dalıdır (Benligiray, 2009:13; Sipahi, 2011:10). Bankalar tarafından gerçekleştirilen işlemlerin etkin şekilde izlenmesi, banka bilgi kullanıcıları ve denetim otoriteleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bu noktada, bankaların işlemlerinin kayıt altına alınması, raporlanması ve denetlenmesi konuları bankalar içinde belli usul ve esaslara göre olmalıdır (Yıldırım, 2008: s.25).

Bankalar çalışmalarına verecekleri yöne göre ülkedeki ekonomik faaliyetlerin doğru ve faydalı şekilde gelişmesini sağlayabilecekleri gibi aksi durumlarda enflasyonist eğilimlerin harekete geçmesine veya ekonomik faaliyetlerin zararlı bir şekilde daralmasına neden olabilirler (Sipahi, 2011:9). Finansal piyasalarda yaşanan krizler, finansal piyasalarda güvenilir ve ihtiyaca uygun muhasebe bilgisinin bankacılık sektörü açısından da ne kadar önemli olduğunu göstermiştir. Muhasebe bilgilerinin, bankacılar tarafından etkin şekilde kullanılması, yaşanması muhtemel krizleri engelleyecek ya da etkisini azaltacaktır. (Ünal, 2013: s.211).

Bankacılık sektörünün ve bankacıların muhasebe bilgi ihtiyaç ve beklentisi, zaman içinde muhasebe eğitimindeki değişmelere paralel olarak değişme göstermiştir. İbiş ve Çoban Çelikdemir 2011 yılında, bankacılık sektörünün muhasebe eğitiminden beklentilerini tespit etmek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada, genel muhasebe, banka muhasebesi, banka tek düzen hesap planı, kayıt araçlarının tanınması, vergi mevzuatı ve işlemleri, MS/Office programları, kredilendirme süreci, değerlendirme işlemleri, TFRS vb. konuların bankacılık sektörü için önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yine, bu çalışmaya göre muhasebe eğitiminde üniversite-bankacılık sektörü işbirliğiyle; eğitimlerin

verilmesi, öğrencilere staj imkanı sağlanması, muhasebe ile ilgili sempozyum-seminer düzenlenmesi, sertifika programları ve kariyer günleri düzenlenmesi yararlı olacaktır (İbiş ve Çoban Çelikdemir, 2011: s.24-25). Benzer şekilde Ünal (2013), çalışmada bankacılık sektörünün muhasebe eğitiminden beklentilerini araştırmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe derslerinin bankacıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılamadığı, kredi taleplerini değerlendirmede muhasebe grubu derslerinin yeterli olmadığı ve muhasebe grubu dersleri ile bankacılık uygulamaları arasında çelişkiler olabileceği sonucuna ulaşılmıştır (Ünal, 2013: s.221).

Sigorta İşletmeleri Muhasebesi

Sigorta sektörü finans sektörünün önemli bir parçası olmasının yanı sıra, uzun vadeli fon oluşturulması, tasarruf oranlarını etkilemesi ve sermaye birikimine katkıda bulunması açısından önemlidir. Sigorta sektörü ile bireysel ve kurumsal olarak sahip olunan varlıklara, ulusal ve uluslararası ticaret unsurlarına teminatlar verilmesi, olası hasar durumlarında da ciddi bir destektir. Sigortacılık sektörünün ekonomi içerisinde önemli bir alt sektör olması sigortacılık alanında uzmanlaşmış, nitelikli eleman istihdam sorununu da gündeme getirmiştir (Hayırsever Baştürk, 2016: s.216). Sigorta işlemlerinin kendine özgü özellikleri, sigorta işletmelerinin muhasebe sistemini ve mali tablolarında yer alan bilgileri etkilemektedir.

Sigorta işletmelerinde faaliyetlerin önemli bir bölümü, acente ve prodüktörler aracılığıyla yürütüldüğünden (özellikle acenteler, sigorta işletmesi adına poliçe düzenlemek, prim tahsil etmek gibi işlemleri yerine getirmektedirler) sigorta işletmesi ile araçlar arasındaki muhasebe organizasyonunun iyi düzenlenmiş olması gerekir. Yine, sigorta işletmesi faaliyet gösterdiği her bir sigorta branşından elde ettiği gelirleri, bu branşlara ait giderleri ve branşlar itibarıyla faaliyet sonuçlarını bilmek isteyeceklerdir. Sigorta işletmesinin muhasebe sisteminin bu bilgileri içerecek şekilde çalıştırılması gerekmektedir (Benligiray, 2009: s.108). Türkiye’de sigorta şirketleri Sigortacılık Kanunu’na tabi olduklarından, finansal tablolarını hazırlarken de hem bu alandaki yasal düzenlemelere hem de TFRS’ ye uygun davranmalıdır. Bu nedenle üretim ve ticaret şirketlerinin hazırladıkları finansal tablolardan farklı yapıda olan tablolarda sigorta şirketine özgü hesap kalemleri bulunmaktadır (Şişmanoğlu ve Arıkboğa, 2011: s.103).

Sigortacılık sektöründeki mali işlemler çok çeşitli olduğundan, tam olarak anlaşılabilmesi için, bu konuda derinlemesine ve ayrıntılı bilgiye sahip olunması gerekmektedir. Bu nedenle sektörün ihtiyaçları doğrultusunda yetişmiş muhasebe meslek mensuplarının varlığı oldukça önemlidir.

İnşaat İşletmeleri Muhasebesi

İnşaat sektörü muhasebesinde, büyük inşaat projelerinin yapımının genellikle uzun bir döneme yayılması nedeniyle, inşaat faaliyetlerinin muhasebe işlemlerinde esas konu, proje gelir ve maliyetlerinin inşaat süresi kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesidir (Acar, 2011: s.263).

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebenin temel görevleri, proje maliyetlerinin/bunlardan sağlanan karların ayrı ayrı tespiti, projeler için teklif sırasında yapılan maliyet tahminleri ile fiili maliyet karşılaştırması ve mali tabloların düzenlenmesidir (Benligiray, 2009: s.167).

İnşaat sektörü kendine has özelliklere sahip dinamik bir sektör olarak ekonominin lokomotif konumundadır. Gerek bu özellikleri gerekse de yabancı ülkelerde faaliyette bulunmaktan kaynaklanan riskler, inşaat işletmeleri yönetimin ilgisini muhasebe verilerine daha fazla çekmekte ve yüksek maliyetli işlerin hızlı yapılması/anlık bilgi ihtiyacının karşılanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminin ve muhasebe elemanlarının bu ihtiyaca cevap verecek şekilde organize olmaları önemlidir (Acar, 2011: s.257).

Ülkemizde toplam yatırımlar içinde önemli bir paya sahip olan inşaat sektörü hakkında bilgisi olan, sektöre özgü ulusal ve uluslararası düzenlemelere hakim, bu düzenlemeleri geleneksel muhasebe sistemi uygulamaları ile bütünleştirecek, sektöre yönelik muhasebeci, denetçi, bütçe-maliyet uzmanı gibi bilinçli ve eğitilmiş meslek mensuplarına gereksinim her zaman olacaktır.

Turizm İşletmeleri Muhasebesi

Son yıllarda ülkemizde birçok modern ve yeni otellerin inşaatı ile otelcilik sahasının popüler bir yatırım haline gelmiş olması, özel muhasebe ve turizm bilgisi gerektiren otel muhasebesini de önemli bir ihtisas muhasebesi haline getirmiştir (Çetiner, 2002: s.1). Hizmet işletmeleri içinde yer alan konaklama işletmeleri muhasebesine özellik katan farklılıklardan başlıcaları, odalar, yiyecek, içecek vb. birden çok

gelir departmanlarının bulunması ve bu departmanların her birinin otelin toplam karına olan katkı payının saptanmaya çalışılmasıdır (Benligiray, 2009: s.250). Konaklama muhasebe sistemi, gelirlerin kontrolü ve kaydı, nakit ve kredi kartı işlemleri ve alacaklar olmak üzere üç temel konuda üretim ve satış işletmelerinden farklılık göstermektedir (Türksoy, 2011: s.23).

Konaklama işletmeleri, maliyetleri yönetebilmek için maliyet muhasebesine, karar alma noktasında ihtiyaç duydukları bilgiyi alabilmek için yönetim muhasebesine ve bunlar için temel oluşturan genel muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar (Süklüm, 2017: s.75). Konaklama sektöründe yapılan çeşitli araştırmalar hızla artan kalifiye eleman eksikliğine dikkati çekmekte olup bunlardan birisi de muhasebecilerdir. İşletme sahiplerine göre konaklama sektöründeki en önemli eksiklik lisans ve lisansüstü seviyede eğitim görmüş muhasebecilerin azlığıdır (Uyar ve Yelgen, 2012: s.327).

Çına Bal, Çil Koçyiğit ve Öztürk (2011), konaklama sektörünün muhasebe eğitiminden beklentilerini tespit etmeye çalıştıkları çalışmada, muhasebe eğitiminde turizm sektörü uygulamasına yönelik mesleki ders sayısının artırılması, ders içerikleri belirlenirken sektörün taleplerinin dikkate alınması, uygulama becerisi kazandırmaya yönelik kanuni defterlere kayıt ve muhasebe belgelerini düzenleme konularını kapsaması, sektöre yönelik muhasebe paket programlarının kullanımının öğretilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır (Çına Bal vd., 2011: s.253). Özellikle bu sektör için iyi bir maliyet kontrolü hizmeti verecek personel yetiştirilmesi büyük bir ihtiyaç olarak ifade edilmiştir (Çına Bal vd., 2011: s.254).

Benzer şekilde, Uyar ve Yelgen de (2012), çalışmalarında, konaklama sektörünün muhasebe eğitiminden beklentilerini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, üniversitelerde muhasebe derslerinin içeriği belirlenirken konaklama işletmelerinin taleplerinin dikkate alınması ve turizm sektörü uygulamasına yönelik mesleki derslerin artırılması gerekliliği, ayrıca turizm sektöründe potansiyel eleman eksikliği olduğu sonucuna ulaşmışlardır. (Uyar ve Yelgen, 2012: s.344).

Sonuç olarak konaklama sektörünün, sektörü tanıyan, teorik ve pratik bilgiyle donanımlı, mesleki beceriyi kazanmış, yetişmiş muhasebe meslek mensubuna ihtiyacı vardır. Bir ihtisas muhasebesi olan konaklama sektör muhasebesine gerekli önem verilerek, üniversite-

sanayi işbirliğiyle sektörün ihtiyaçları dikkate alınarak muhasebe eğitimi planlanmalıdır (Çına Bal vd., 2011: s.254). Aksi takdirde özellikler mevsimsel özellik taşıyan konaklama işletmelerinde muhasebe personelinin yetiştirilmesi hem uzun zaman almakta hem de maliyetli olmaktadır (Uyar ve Yelgen, 2012: s.345).

Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesinin amacı, genel yönetim kapsamında yer alan merkezi yönetim, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları arasında ortak muhasebe ve raporlama standartları ile karşılaştırma yapmaya ve konsolide edilmeye uygun bir ortam oluşturmaktır (Sipahi vd., 2007:6). Bu amaçla, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlamak ve bilgi kullanıcılarının gereksinim duyduğu doğru, güvenilir ve kaliteli mali bilgileri üretmek devlet muhasebesinin görevidir (Çetiner vd., 2011: s.13).

Ülkelerin muhasebe kayıtlarından hareketle mali yapı hakkında doğru kararlar alınmasında kaynak olan ve ekonominin içinde bulunduğu kriz veya olumlu durumların net şekilde görünmesine imkan tanıyan devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminin yapı taşlarından biridir (Akçakanat, 2010: s.183).

Adaletli bir gelir dağılımı, harcamalarda disiplin sağlanması, hangi kaynağın ne amaçla harcandığının tespiti için kamu gelirlerinin elde edilmesi ve kullanılmasında doğru mali kararların alınmasını sağlayacak güvenilir bilgi akışına gereksinim vardır (Elmacı ve Sevim, 2015: s.116-117).

Böyle önemli bir role sahip olan kamu sektörü muhasebesinde muhasebe işlemlerin yürütülmesi, stratejik maliyet yönetiminin ve denetimin gerçekleştirilmesi, gerekli bilgi ve deneyime sahip personelin eğitimi ile mümkün olabilecektir.

Çürük ve Doğan (2001) genel olarak muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini karşılama düzeyini araştırdıkları çalışmada, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, inşaat muhasebesi, devlet muhasebesi ve konaklama muhasebesi derslerinin verilme düzeyi ile bu husustaki işletme temsilcilerinin taleplerini de araştırmışlardır. Türkiye'deki 500 büyük işletme yöneticisi ile yapılan görüşme sonucunda, işletme temsilcilerinin çoğunluğu sigorta muhasebesi ve devlet muhasebesi derslerinin talep edilenin altında olduğu ve üniversitelerde kısmen

verilmesi gerektiğini belirtirken, banka muhasebesi, inşaat muhasebesi ve konaklama muhasebesi derslerinin verilme düzeyi ile bu hususta işletmelerin talepleri arasında istatistikî olarak anlamlı bir farkın olmadığı anlaşılmıştır (Çürük ve Doğan, 2001: s.47).

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı, muhasebe ihtisas alanlarına yönelik lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin mevcut durumunun tespitidir. Bu amaçla, Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin çeşitli fakülteleri bünyelerinde yer alan işletme bölümlerinin ders plan ve programları incelenmiş ve okutulan muhasebe dersleri muhasebe ihtisas alanı olarak nitelendirilebilecek kategoriler çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Çalışmanın, eğitimin paydaşları arasında yer alan öğrenci, öğretici ve yönetim açısından üç yönlü fayda sağlayacağı düşünülmektedir. İlk olarak öğrenciler, mezuniyet sonrası muhasebe alanında kendilerini bekleyen çalışma alanları hakkında bilgi edinecek ve bu alanlara ilişkin derslere yönelebilecektir. İkinci olarak, muhasebe akademisyenleri muhasebe eğitiminde ihtisas muhasebe alanlarında verilecek dersler için kendilerini yenilemeleri gerekliliğinin farkına varabilecektir. Son olarak çalışmanın, ders plan ve programlarında yeterli ölçüde yer almayan ihtisas muhasebe alanlarına yönelik derslerin artırılması konusunda üniversitelerin ilgili birim yöneticileri için kaynak oluşturması beklenmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın evrenini, devlet ve vakıf üniversitelerine bağlı fakültelerin Türkçe eğitim veren işletme bölümleri oluşturmaktadır. Türkiye'de 2017 yılı itibariyle, Yükseköğretim Kurulu'na bağlı 109'u devlet 76'sı vakıf olmak üzere toplam 185 üniversite bulunmaktadır. Ancak işletme bölümü olmayan, yabancı dilde eğitim veren veya yeni kurulan, aktif olarak eğitim vermeyen ya da internet üzerinden ders programlarına ulaşılamayan üniversiteler çalışmaya dahil edilemediğinden 111 adet üniversite (80'i devlet 31'i vakıf) çalışma kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda söz konusu üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler, İşletme, İktisat, Siyasal Bilgiler, Açık Öğretim, Sosyal ve Beşeri Bilimler, İnsan ve Toplum Bilimleri, İşletme ve Yönetim Bilimleri gibi çeşitli fakülte

bünyelerinde yer alan 111 adet işletme bölümü eğitim programı ana kütle olarak alınmıştır.

Araştırmada, tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmış olup, gerekli veriler içerik analizi yöntemi ile elde edilmiştir. Bu noktada, öncelikle “sigorta muhasebesi, banka muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi, devlet muhasebesi ” ana başlıkları araştırma konusu olan ve özel uygulamalar gerektiren muhasebe ihtisas alanları olarak kabul edilmiştir. Bunlar dışında, sayılan başlıkları içerdiği düşünülen “ihtisas muhasebesi” dersi de ayrı bir kategori olarak değerlendirilmiştir. Çalışma işletme bölümlerinde, özellikle bu ihtisas alanlarına ilişkin belirlenen ders başlıklarına yakın kelimeler içeren derslerin olup olmadığı ile sınırlandırılmış, içeriğinde kısmen söz konusu ihtisas alanlarının yer aldığı farklı ders başlıkları araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Yine çalışmadaki diğer bir kısıt, tarım işletmeleri muhasebesi, sağlık işletmeleri muhasebesi, enerji sektörü muhasebesi vb. sektörel muhasebe alanları olarak kabul edilebilecek diğer alanların çalışmaya ayrı bir başlık olarak dahil edilmemesidir. Bu konuların, bazı üniversitelerde ihtisas muhasebesi adı altında verildiği gözlemlenmiştir.

Muhasebe derslerine ilişkin veriler, Yükseköğretim Kurulu’nun resmi web sayfası olan www.yok.gov.tr adresinden Türkiye’de eğitim veren devlet ve vakıf üniversitelerine bağlı fakültelerin işletme bölümlerinin internet sayfalarından ders programlarına ulaşılarak alınmıştır. Böylece ihtisas muhasebe alanlarına ilişkin derslerin bu üniversitelerde verilme düzeyi, ders saati ve seçimlik/zorunlu olma durumu da dikkate alınarak incelenmiştir.

3.3. Araştırma Bulguları

Bu kısımda, öncelikle ders programlarında ihtisas muhasebe alanlarına yönelik ders olan üniversite sayısına ilişkin dağılım hakkında bilgi verilecektir. İlgili bilgiler aşağıda tablo 1’ de gösterilmiştir.

Tablo-1: İhtisas Muhasebe Alanlarına İlişkin Derslerin Üniversitelerde Verilme Durumu

İhtisas Muhasebe Alanı Ders Olma Durumu	Sigorta Muhasebesi	Banka Muhasebesi	Turizm İşletmeleri Muhasebesi	İnşaat İşletmeleri Muhasebesi	Devlet Muhasebesi	İhtisas Muhasebesi
Ders olan üniversite (Devlet)	4	29	4	3	3	25
Ders olan üniversite (Vakıf)	-	1	-	-	-	-
TOPLAM	4	30	4	3	3	25
Ders olmayan üniversite (Devlet)	76	51	76	77	77	55
Ders Olmayan üniversite (Vakıf)	31	30	31	31	31	31
Toplam	107	81	107	108	108	86

Tablo-1'e göre, üniversitelerin işletme bölüm programlarında en fazla yer bulan ihtisas muhasebe alanı "banka muhasebesi" dir (30). Bunu "ihtisas muhasebesi" genel başlığı altında verilen dersler (25) takip etmektedir. Ders planlarında en az sayıda yer verilen ihtisas muhasebe alanı ise "inşaat işletmeleri muhasebesi" ve "devlet muhasebesi" dir (3) dir. Yine, tüm ihtisas muhasebe alanları içinde yalnızca bir vakıf üniversitesinin ders programında yalnızca banka muhasebesi dersi olduğu görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında banka muhasebesi (%27) ve ihtisas muhasebesi (%23) dışındaki alanlarda üniversitelerin çok azının ders programlarında ilgili ihtisas muhasebe alanına yönelik ders bulunmaktadır.

Aşağıdaki kısımda incelenen işletme bölüm ders programlarında sırayla banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, devlet muhasebesi ve ihtisas muhasebe alanlarına yönelik verilen derslere ilişkin bilgiler tablolar halinde yer almaktadır. Programlarda var olan dersler, dersin adı, kredisi ve seçimlik/zorunlu olma durumu açısından incelenmiştir.

Tablo-2: Banka Muhasebesi İhtisas Alanına İlişkin Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
Banka Muhasebesi	14	1	13	5	9	-
Banka İşlemleri ve Muhasebesi	2		2		2	
Bankalar Muhasebesi	1		1		1	
Banka ve Sigortacılık Muhasebesi	1		1		1	
Bankacılık Muhasebesi	1		1		1	
Finansal Hizmetler Sektöründe Muhasebe Uygulamaları	1		1		1	
Banka ve Sigorta Muhasebesi	3		3	1	2	
Banka Ve Sigortacılık İşlemleri Muhasebesi	1		1		1	
Finansal Kurumlar Muhasebesi	2		2		2	
Katılım Bankacılığı Muhasebesi	1		1		1	
Katılım Bankalarında Finansal Raporlama	1		1		1	
Finansal Kurumlarda Raporlama ve Analiz	1		1		1	
Banka İşlemleri Muhasebesi	2		2		2	
Banka ve Sigorta İşlemleri Muhasebesi	1		1		1	
Toplam	32	1	31	6	26	

Tablo-2 incelendiğinde farklı fakültelerdeki işletme bölümlerinde banka muhasebesi ihtisas alanına ilişkin 32 farklı isim altında dersin verildiği ve en çok kullanılan ilk iki ders isminin “banka muhasebesi”(14) ve “banka

ve sigorta muhasebesi”(3) olduğu görülmüştür. Yine tabloya göre, bu alana yönelik verilen derslerin 31’i seçimlik 1’i zorunlu olarak ders programlarında yer almaktadır. Ders saatleri açısından incelendiğinde ise 6 dersin 2 saat, 26 dersin 3 saat olarak verildiği tespit edilmiştir.

Tablo-3: Sigorta Muhasebesi İhtisas Alanına İlişkin Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
Sigorta İşletmeleri ve Muhasebesi	1		1		1	
Sigortacılık İşletmeleri Muhasebesi	1		1	1		
Sigortacılık Muhasebesi	1		1		1	
Sigorta Muhasebesi	1		1		1	
Toplam	4		4	1	3	

Tablo-3’ e göre farklı fakültelerde işletme bölümlerinde 4 farklı isimde sigorta muhasebesi ihtisas alanına ilişkin ders verilmektedir. Yine tabloya göre, bu alana yönelik verilen derslerin tamamı seçimlik olarak ders programlarında yer almaktadır. Ders saatleri açısından incelendiğinde ise 1 dersin 2 saat, 3 dersin de 3 saat olarak verildiği tespit edilmiştir.

Tablo-4: İnşaat İşletmeleri Muhasebesi İhtisas Alanına İlişkin Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
İnşaat Muhasebesi	4		1		1	
Konaklama ve İnşaat muhasebesi	1		1		1	
Toplam	5					

İnşaat işletmeleri muhasebe alanına ilişkin verilen iki ders olup, sadece Bartın ve Bilecik Şeyh Edebali Üniversitelerinde seçimlik düzeyde ve üç saat olarak verilmektedir.

Tablo-5: Turizm İşletmeleri Muhasebesi İhtisas Alanına İlişkin Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
Turizm ve Konaklama Muhasebesi	1		1		1	
Turizm İşletmeleri Muhasebesi	3		3		3	
Turizm Muhasebesi	1		1		1	
Konaklama ve İnşaat Muhasebesi	1		1		1	
Toplam	6		6		6	

Tablo-5 incelendiğinde turizm işletmeleri muhasebe ihtisas alanına ilişkin 4 farklı isim altında dersin verildiği ve en çok kullanılan ders isminin “turizm işletmeleri muhasebesi (3)” olduğu görülmüştür. Yine tabloya göre, bu alana yönelik verilen derslerin tamamı seçimlik ve üç saat olarak ders programlarında yer almaktadır.

Tablo-6: Devlet Muhasebesi İhtisas Alanına İlişkin Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
Devlet Muhasebesi	2		2		2	
Devlet Muhasebe Sistemi	1		1		1	
Toplam	3		3		3	

Tablo-6 incelendiğinde devlet muhasebesi ihtisas alanına ilişkin dersin iki farklı isim altında, seçimlik ve üç saat olarak verildiği görülmüştür.

Tablo-7: Genel Başlık Adı Altında Verilen Dersler

Ders İsimleri	Ders Sayısı			Ders Saati		
	Toplam	Z	S	2	3	4
İhtisas Muhasebeleri	4		4	1	3	
İhtisas Muhasebesi	11		11	2	9	
Uzmanlık Muhasebesi I	1		1		1	
Uzmanlık Muhasebesi II	1		1		1	
Uzmanlık Muhasebesi	4		4		4	
Uzmanlık Muhasebeleri	1		1		1	
Sektör Muhasebesi	2		2		2	
Sektörel Muhasebe	1		1		1	
Türsel Muhasebe	1		1		1	
Toplam	26		26	3	23	

Tablo-7 incelendiğinde farklı fakültelerdeki işletme bölümlerinde genel başlık adı altında ihtisas muhasebesine ilişkin 9 farklı isim altında ders verildiği ve en çok kullanılan ders isminin “ihtisas muhasebesi(11)” olduğu görülmüştür. Yine tabloya göre, bu alana yönelik verilen derslerin tamamı seçimlik olarak ders programlarında yer almaktadır. Ders saatleri açısından incelendiğinde ise 3 dersin 2 saat, 23 dersin 3 saat olarak verildiği tespit edilmiştir.

Tablolar incelendiğinde, genel olarak ders programlarında toplam ders sayısı açısından en fazla yer bulan ihtisas muhasebe alanının “Banka Muhasebesi” olduğu ve genelde ilgili derslerin seçimlik düzeyde ve 3 saat olarak verildiği görülmüştür. En az ders sayısı ise “Devlet Muhasebesi” alanına aittir. Bu durum aşağıda tablo 8’ de karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo-8: İhtisas Muhasebe Alanlarına İlişkin Toplam Ders Sayıları

	Sigorta Muhasebesi	Banka Muhasebesi	Turizm İşletmeleri Muhasebesi	İnşaat İşletmeleri Muhasebesi	Devlet Muhasebesi	İhtisas Muhasebesi
Toplam Ders Sayısı	4	32	6	5	3	26
Zorunlu Ders Sayısı	-	1	-	-	-	-

4. SONUÇ

Çalışmada, “banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi ve devlet muhasebesi” olmak üzere beş başlık altında incelenen ihtisas muhasebe alanlarına yönelik üniversite lisans düzeyindeki muhasebe eğitiminin mevcut durumu ve işletme bölümleri ders plan ve programlarında gerekli derslerin verilme düzeyi incelenmiştir.

Sonuçlar dikkate alındığında, lisans düzeyinde muhasebe eğitiminde ihtisas muhasebe alanlarına yönelik ders sayısının yetersiz olduğu ya da hiç bulunmadığı görülmektedir. Genel olarak ders programlarında toplam ders sayısı açısından en fazla yer bulan ihtisas muhasebe alanının “banka muhasebesi” olduğu ve genelde ilgili derslerin seçimlik düzeyde ve 3 saat olarak verildiği görülmüştür. En az ders sayısı ise “devlet muhasebesi” alanına aittir. Özellikle Vakıf Üniversitelerinde ihtisas muhasebesi dersi olarak bir tek ders bulunmaktadır. Her bir ihtisas muhasebesi için ders programlarında en çok kullanılan ders isimleri sırasıyla, “banka muhasebesi(14)”, “inşaat muhasebesi(4)”, “turizm işletmeleri muhasebesi(3)” ve “devlet muhasebesi(2)” dir. Sigorta işletmeleri muhasebesi için ise dört isim altında dört ders verilmektedir. Bunlar; “sigorta işletmeleri ve muhasebesi”, “sigortacılık işletmeleri muhasebesi”, “sigortacılık muhasebesi” ve “sigorta muhasebesi” dir. Yine çalışmada, sektör ayırımına gidilmeden 9 farklı isim altında 26 adet genel ihtisas muhasebesi dersi bulunduğu görülmüştür.

Sektörel personel ihtiyacının karşılanabilmesi için, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, inşaat işletmeleri muhasebesi, turizm işletmeleri muhasebesi ve devlet muhasebesi gibi ihtisas muhasebe alanlarına yönelik derslerin, gerekli bilgi ve beceriyi kazandıracak şekilde ders

planlarında yer alması gerektiği düşünülmektedir. İşletme ders programlarına sektöre özgü faaliyet konularının muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlanmasına yönelik seçimlik de olsa derslerin dahil edilmesi bu konuda eksikliğin giderilmesine katkı sağlayacaktır.

Bu doğrultuda, sektör temsilcileri ile üniversite birim yöneticileri bir araya gelerek, sektör talepleri doğrultusunda sektöre özgü muhasebe ders ve içeriklerinin verilme düzeyi gözden geçirilmelidir. Yine sektöre özgü muhasebe eğitimlerinin akademisyen ve sektör temsilcileri işbirliğiyle verilmesi faydalı olabilecektir. Böylece öğrenciler teori ve pratik uygulamaları eşzamanlı olarak görme imkanına sahip olabileceklerdir

Bundan sonraki araştırmalarda lisans programları dışında lisansüstü programları da söz konusu ihtisas muhasebe alanları açısından araştırılabilir.

KAYNAKÇA

Acar, V. (2011). İnşaat Sektörü ve Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarından ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler, *XXX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, “Sektörlerin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”, 27 Nisan-1 Mayıs, Antalya, 257-285.

Akçakanat, Ö. (2010). Devlet Muhasebe Sistemi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Ülke Deneyimleri Açısından Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(11), 183-195.

Akgüç, Ö. (2011). *Banka Finansal Tablolarının Analizi*, Arayış Basım ve Yayıncılık, İstanbul.

Benligiray, Y. (2009). *Uzmanlık Muhasebeleri* (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çetiner, E., Söyler, İ., ve Çolak, H.B. (2011). *Devlet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çına Bal, E., Çil Koçyiğit, S. ve Öztürk, V. (2011). Konaklama Sektörünün Muhasebe Eğitiminden Beklentileri ve Ankara'daki 5 Yıldızlı Otellerde Uygulama, *XXX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, “Sektörlerin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”, 27 Nisan-1 Mayıs, Antalya, 241-255.

- Çürük, T. ve Doğan, Z. (2001). Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 28(3-4), 281-310.
- Elmacı, O. ve Sevim, Ş. (2015). Endüstri 4.0 Paradigması Çerçevesinde Muhasebe Eğitiminde Temel Yetenekler Ve Stratejik Değerler Nasıl Geliştirilir? Kaynak Tabanlı Bir Model Önerisi, XXXIV. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, “Muhasebe Eğitimi Yeniden Düşünmek Ve Yapılandırmak”, 27 Nisan-1 Mayıs, Antalya, 99-131.
- Hayırsever Baştürk, F. (2016). Sigortacılık Alanında Yüksek Lisans, Doktora Eğitiminin Gerekliği Ve Mevcut Durum, *Eğitim Ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 215-224.
- İbiş, C. ve Çoban Çelikdemir N. (2011). Bankacılık Sektörünün Muhasebe Eğitiminden Beklentileri, XXX. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, “Sektörlerin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”, 27 Nisan-1 Mayıs, Antalya, 1-27.
- Sipahi, B. (2011). *Bankacılık İşlemleri Ve Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Sipahi, B., Yanık, S., ve Topal, C. (2007). *Devlet Muhasebesi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Süklüm, N. (2017). Turizm Eğitimi Veren Meslek Yüksekokulları Ders Programlarının Muhasebe Dersleri Açısından İncelenmesi, *İşletme Bilimi Dergisi(JOBS)*, 5(1), 71-86.
- Şişmanoğlu, E. ve Arıkboğa, D. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) Geçişin Sigorta Şirketleri Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (4), 97-143.
- Türksoy, A. (2011). *Konaklama Yönetim Muhasebesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uyar, S. ve Yelgen, E. (2012). Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 327-348.
- Ünal, O. (2013). Bankacılık Sektörünün Muhasebe Eğitiminden Beklentileri, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(3), 210-225.
- Yıldırım, M. (2008). *Banka Muhasebesi*, TBB Yayınları No:258, İstanbul.

BULANIK ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİ: BİR HASTANE UYGULAMASI*

Murat TÜRK^a
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ^b

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

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 272-297*

ÖZ

Maliyet çalışmaları hastanelerde sağlık hizmetlerinin topluma daha etkin sunumu için gereklidir. Hastanelerde verilen hizmet faaliyetleri karmaşık yapıdadır ve dolayısıyla faaliyet sonuçlarını etkilemektedir. Bu nedenle sağlık hizmeti üretilen işletmelerde verilen sağlık hizmetlerinin her birinin maliyeti ve bu maliyeti oluşturan maliyet etkenlerinin belirlenmesi daha fazla çaba gerektirmektedir. Hastanelerde gerçeğe yakın bir maliyet analizinde hizmet maliyetlerini etkileyen her etkenin maliyetler üzerinde ki etkisinin gözden kaçırılmaması gerekir. Bu bağlamda hastanelerde yanlış maliyet tahminleri kaynakların etkinliği ve verimliliği üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Ayrıca maliyet kontrolünün kaybedilerek harcama yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu nedenledir ki hastanelerde sunulan her hizmetin maliyetinin hesaplanması son derece önemlidir.

Bu çalışmada çağdaş maliyet yöntemlerinden olan zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ile bulanık mantık yaklaşımı birleştirilerek bir ağız ve diş sağlığı hastanesinin diş protezi birim hizmet maliyetleri hesaplanarak, maliyet kontrolü, kapasite kullanımı gibi konularda alınacak kararlarda hastane yöneticilerine yardımcı olacak bilgilerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Bulanık Mantık, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet, Maliyet Yönetimi, Sağlık Hizmeti Maliyeti, Diş Protez Maliyeti.

JEL Kodları: I19, M41, M49.

FUZZY TIME DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM: AN IMPLEMENTATION IN A HOSPITAL

ABSTRACT

Cost calculation is important for the provision of more efficient health services to public. Hospital services are complicated enough to affect the results of service activities. Thus, the determination of cost drivers and of the cost of each activity is an effortable task for healthcare institutions. The effect of each driver on costs is to be taken into consideration in a real-like cost analysis for hospitals. The miscalculation of costs affects the deployment

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Gazi Osmanpaşa Üniversitesi Doktora öğrencisi, muratturk@gmail.com

^b Atatürk Üniversitesi Öğretim Üyesi, fatihcoskun.ertas@atauni.edu.tr

and efficiency of sources negatively, losing the cost control and increasing the burden of expense. Thus, the calculation of each service activity is highly critical for hospitals.

In the study, calculating the costs of the dental prosthesis unit of an oral and dental health clinic by the combination of time-driven activity-based costing, which is a modern costing method, and fuzzy logic we aim to present some potentially useful information for hospital managers in making decisions over cost control and capacity utilization.

Keywords: Fuzzy Logic, Time Based Activity Based Cost, Cost Management, Healthcare Cost, Dental Prosthetic Cost.

JEL Codes: I19, M41, M49.

1.GİRİŞ

Bireylerin ve toplumların sağlığını korumak, hastalandıklarında tedavi etmek, tam olarak iyileşemeyenlerin ve/veya sakat kalanların başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmelerini sağlamak ve toplumların genel sağlık düzeylerini yükseltmek için yapılan planlı çalışmaların tümü “sağlık hizmetleri” olarak adlandırılmaktadır (Öztek ve Eren.1997: s.374).

Hastane işletmeleri diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi toplumun ihtiyacını karşılamak üzere üretim faktörlerinin bir araya getirilerek sağlık hizmeti üretiminin gerçekleştirildiği kuruluşlardır. Sağlık sistemi içerisinde kendi başına bir sektör konumunda olan hastane işletmeleri sağlık sisteminin en büyük alt sistemini oluşturan ve hizmet üretiminin büyük bir bölümünü üstlenen kuruluşlardır. Birey ve toplum sağlığının korunması ve geliştirilmesinde önemli rol üstlenmektedir. Bilimsel bilgilerden teknik araçlara, beşeri unsurlardan teknik unsurlara kadar her yönüyle bir sosyal sistem olan hastanelerde, insan hastalıklarını tedavi etmek suretiyle sağlık hizmeti üretilmektedir (Mutlu, 1973: s.1).

Çok geniş bir dış çevre ve diğer sistemlerle etkileşim halinde sağlık hizmetleri üreten hastane işletmelerini kendine özgü; matriks yapıda örgütler oluşu, karmaşık yapıda, açık ve dinamik sistemler oluşu, kesintisiz mesai ile hizmet verilmesi ve kendine özgü eğitilmiş insan gücüne sahip oluşu, emek ve teknoloji yoğun oluşu gibi özellikleri diğer hizmet işletmelerinden ayırmaktadır (Özkan, 2000: s.14 ; Ağyar, 2006: s.7; Mert, 2000: s.15, Tengilimoğlu vd., 2009: s.40; Sayım ve Aydın, 2011: s.247-248).

Maliyet çalışmaları hastanelerde sağlık hizmetlerinin topluma daha etkin sunumu için gereklidir. Hastanelerde verilen hizmet faaliyetlerinin karmaşık yapıda olması yöneticilerin karar tahminlerini zorlaştırmakta, dolayısıyla faaliyet sonuçlarını da etkilemektedir. Yönetici kararlarının kalitesi dolaylı olarak mali bilgilerin kalitesine bağlıdır (Ağyar, 2006: s.46).

Hastanelerin mali koşulları kendilerine özgüdür. Buna göre her hastanenin birim hizmet maliyetleri de, çalışma koşulları ve yönetim politikaları gereği farklılık göstermektedir. Sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin tam olarak hesaplanması yoğun bir çalışma ve zaman gerektirmektedir. Bu bağlamda yetersiz maliyet hesaplamalarının kaynakların etkinliği ve verimliliği üzerindeki olumsuz etkileri, sunulan hizmetlerin maliyet kontrolünün kaybedilmesine ve harcama yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu da sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında iyi bir maliyet modelinin seçimiyle mümkün olabilecektir (Uğurtay ve diğerleri, 2013: s.12).

Bu çalışmada, çağdaş maliyet yöntemlerinden olan Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet (ZDFTM) sistemi ile Bulanık Mantık (BM) yaklaşımı birleştirilerek bir Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesinde (ADSH) verilen protez tedavi hizmetlerinin (PTH) birim hizmet maliyetleri hesaplanmıştır. Çalışmada maliyetlerin faaliyetler düzeyinde kontrol edilmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, kapasite kullanımı gibi konularda alınacak kararlarda yöneticilere yardımcı olacak bilgilerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

2. ZAMANA DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYET YÖNTEMİ VE BULANIK MANTIK YAKLAŞIMI

ZDFTM işletmelere, maliyetlerin ve kapasite kullanımının belirlenmesi, siparişlerin, mamul ya da hizmetlerin ve müşteri kârlılıklarının tespiti için pratik çözümler oluşturan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımıdır (Kaplan ve Anderson, 2007: s.4). Bu maliyet yönteminin en önemli özelliklerinden biri hesaplanan kapasitenin faaliyet maliyetlerine yansıtılabilmesi ve atıl kapasite maliyetinin belirlenebilmesidir.

İşletmede sunulan hizmet veya üretilen ürünler farklı süreçlerden geçtikleri ve farklı zaman harcadıkları için kaynakları da değişik boyutta tüketmektedirler. Bunun için ortaya çıkan indirekt giderler, her faaliyet için harcanan fiili zamana bağlı olarak dağıtılmaktadır. Bu çerçevede ZDFTM sisteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti ile ürünlere, hizmetlere veya müşterilere faaliyetler vasıtasıyla tüketilen birim zaman ihtiyaç duyulan en önemli iki parametredir. ZDFTM'nin etkisi ve başarısı kaynak gruplarında (KG) toplanan genel üretim maliyetlerinin ürünlere veya hizmetlere dağıtılma aşamasında dağıtım anahtarı olarak kullanılan "zaman" tahmininde yatar ve ZDFTM'de bu parametrelere nasıl tahmin yapılacağına ilişkin açık bilimsel bir yönerge henüz bulunmamaktadır (Mortaji vd., 2013: s.66).

Tahmin daima belirsizliği ve kesinliği birlikte içerdiği sürece, sistem yanlış bilgiyle karşılaşabilecek, bu da mal ve hizmetlerin maliyetlerine yapılan atama sonuçları üzerinde sapma oranının artması gibi önemli etkilere neden olacaktır (Sarokolaei ve diğerleri, 2013: s.338). Tahminin belirsizlik içermesi, buna karşılık BM yaklaşımının belirsizlik içeren olayların modellenmesindeki başarısı bu iki yaklaşımın birlikte kullanılmasını akla getirmektedir.

Belirsizlik ortamı içinde verilen kararların doğruluğu söz konusu belirsizliğin riske dönüştürülebildiği ölçüdedir. Gerçek yaşam mutlak ayırım üzerine kurulu değildir ve karar ortamlarında mutlak siyah ve mutlak beyazın yanında grinin binlerce tonu vardır (Endüstriorganizasyon, t.y.).

İnsan zekası gerektiren problemlerin matematiksel modellenmesinde klasik küme teorisinin yetersiz kalması karar süreçlerinde belirsizliğin nasıl öngörüleceği ve nasıl karar süreçlerinin bir parçası haline getirilebileceği yolunda çalışmalara neden olmuştur (Alcı ve Karatepe,2002: s.17). Bu çalışmaların sonunda alternatif bilimsel yaklaşım düşüncesi ortaya atılmış, 1965 yılında Lotfi A. Zadeh, belirsizliği [0.0, 1.0] aralığındaki sayılarla ifade ettiği teorisini “Bulanık Mantık” adlı çalışmasında tanımlamıştır. Zadeh’ e göre bulanık mantık çoklu değerliliklidir ve sayıların komşuluğu felsefesine dayanır. Klasik mantığın 0-1 önermelerine karşılık bulanık mantık, üç veya daha fazla sayıda önerme oluşturulabilir. (Endüstriorganizasyon, t.y.)

Bulanık Küme Teorisinin en büyük katkısı, hatalı bilgi miktarının çokluğunda belirsiz bilgiyi temsil yeteneğidir. Karar vericiler tutarsız ve belirsiz veri olması durumunda bulanık küme teorisinden yararlanabilir. Ayrıca, bulanık verilerin kullanımı yoluyla analitik modellerinde potansiyel riski temsil edebilirler (Nachtman ve Needy, 2001: s.246).

3. LİTERATÜR

Çalışmanın maliyet yönetimi araştırması olması nedeniyle yapılan literatür taraması maliyet yönetiminde ZDFTM yönteminin BM yaklaşımıyla uygulandığı çalışmalar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Literatürde, BM teorisinin mühendislik biliminin hemen hemen her alanında yapılan çalışmalarda uygulandığı görülmüştür. Sağlık alanında yaygın BM kullanımı alanları ise sağlık hizmeti maliyeti hesaplanmasından ziyade bulanık bilişsel haritalar, bulanık uzman sistemler, bulanık tıbbi görüntü işleme, tıbbi veri tabanlarından bilgi alma bulanık uygulamalar, bulanık

tıbbi veri madenciliği ve hibrid bulanık uygulamalarıdır (Güney, 2015: s.679).

Bunun yanında literatürde birçok sektörde maliyet çalışmalarında kullanıldığı görülen ZDFTM yönteminin hastane sektöründe de kullanıldığı birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak hastane hizmetlerinin maliyetlerinin hesaplanmasında BM teorisinin faaliyet tabanlı maliyet (FTM) yöntemiyle birlikte uygulanarak Akbarzadeh ve Hematfar (2016) tarafından yapılan bir çalışma bulunmasına karşılık, BM teorisinin ZDFTM yöntemiyle birlikte uygulandığı çalışmaya rastlanmamıştır.

Maliyet analizinde bulanık küme teorisi, Nachtmann ve Needy (2001) tarafından bir FTM sisteminde parametre tahmin yöntemi olarak kullanılmıştır (Chansaad vd., 2012: s.1952). BM yaklaşımı ile ZDFTM yönteminin kullanıldığı sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların amaçları, kullanılan yöntemler ve elde edilen bulgular aşağıda sıralanmıştır.

Çelik (2016) çalışmasında ZDFTM sisteminin maliyetlerin hesaplanmasında bazı zorluklara sahip olduğunu, sistemin meydana gelebilecek herhangi bir faaliyet değişikliğinde de yetersiz bilgiler dolayısıyla doğru karar vermeye duyarlı olmadığını öne sürmüştür. Maliyet yönetimi için bulanık küme teorisiyle sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet sisteminin birlikte uygulandığı bulanık sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet adıyla yeni bir çerçeve önermiştir.

Dewi (2013) doktora tezi çalışmasında, mühendislik hizmetleri maliyet modelinin geliştirilmesi için hizmet tasarımı gereksinimleri ve prosedürleri dahil olmak üzere mühendislik tasarımı hizmetleri prosedürlerinin mevcut literatürde yeterince araştırılmadığını iddia ederek, proaktif tesis mühendisliği hizmeti (ProCES) tasarımı için bir çerçeve önererek, proaktif tesis mühendisliği hizmetlerinin maliyetinin belirlenmesi için de ZDFTM yöntemini temel alan ve ZDFTM'yi bulanık mantık ile bütünleştiren kavramsal bir model önerilmektedir.

Mortaji vd.'nin (2013) yapmış olduğu çalışmada; ZDFTM yaklaşımının, esas olarak maliyet havuzlarında harcanan zaman sürücülerine dayandığını ve hizmetlere ya da ürünlere atanan maliyetlerin hesaplanmasında bazı zorlukların olduğunu ileri sürerek, doğru ve güvenilir zaman sürücülerinin hesaplanmasında üçgen bulanık sayı kullanılarak ZDFTM sistemi için yeni bir mekanizma önerilmiştir.

Chansaad vd.'nin (2012) çalışmasında, gelişmekte olan ekonomilerde, çoğunlukla belirsiz ortamlarda çalışılması nedeniyle üretim maliyetlerini geleneksel ZDFTM'yi kullanarak değerlendirmenin her zaman uygulanabilir

olmayabileceği ileri sürülerek, çok miktarda belirsiz bilgi içeren bir ortamda uygulandığında ZDFTM sisteminin yetersiz ve güvenilir çıktılar sağlamamakta olduğu iddia edilmektedir. Bu nedenle kesin olmayan ve tutarsız veriyle ilgili bilgiyi ZDFTM sistemine dahil edecek bulanık küme teorisine dayalı üçgen bulanık sayı yöntemi kullanılarak bir parametre tahmin metodolojisi önerilmektedir.

Sarokolaei vd.'nin (2013) çalışmasında, ZDFTM'nin etkisi ve başarısının zaman tahmininde yattığı ve tahminin daima belirsizliği ve kesinliği birlikte içerdiği sürece, sistemin yanlış bilgiyle karşılaşabileceği öne sürülmüştür. Bazen işletmelerin bu metodun kullanımından kaynaklanan karı aşan kayıplara maruz kaldığı iddia edilmektedir. Bu nedenle çalışmada, bir maliyet sürücüsü olan zamanı daha doğru tahmin edebilmek ve hata katsayısını azaltmak için "Bulanık Zamana Dayalı Maliyetleme " adlı yeni nesil maliyet yöntemi önerilmektedir.

Mwaikambo vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada mekânsal veri tabanı olmadığında mekânsal verilere erişim maliyetlerini tahmin etmek ve mekânsal veri tabanının yararına kanıt sağlamak için BM ve ZDFTM metodolojisine dayalı bir model önerilmektedir.

Namazi ve Zare (2017) tarafından yapılan çalışmada bir şirketin 2012 yılına ait fiili maliyetlerini hesaplamak için geleneksel, ZDFTM ve Bulanık Zamana Dayalı Maliyet (BZDFTM) yaklaşımları uygulanarak sonuçları karşılaştırılmıştır. Çalışmada genel olarak, ZDFTM sisteminin gerçek maliyeti daha hassas ve doğru bir şekilde hesaplayabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

4. GEREÇ VE YÖNTEM

4.1.Evren ve örneklem

Bu araştırmanın evrenini Ankara ilinde bulunan bir ADSH verilen ağız ve diş tedavisi hizmetleri oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise, söz konusu hastanenin 2014 yılına ait protez tedavisi (sabit kron, sabit köprü, akrilik veya metal destekli hareketli tam protez, akrilik veya metal destekli hareketli bölümlü protez) hizmetleri oluşturmaktadır. Bu doğrultuda BZDFTM yönteminin ADSH'ne uygulanabilmesi için 2014 yılında 22.259 hastaya uygulanan protez tedavisi hizmetleri verileri örneklem olarak alınmıştır.

4.2. Veri kaynakları

Çalışmada hastanenin 2014 yılında verilen tedavi giderleriyle ilgili idari, mali ve istatistiki verileri muhasebe sisteminden, hastane bilgi yönetim sisteminden (HBYS) ve hastane yöneticilerinden elde edilmiştir. Ayrıca bazı veriler tarama, gözlem ve görüşme yöntemleriyle hastane çalışmalarından ve çalışanlarından elde edilmiştir. Protez tedavisi ile ilgili faaliyet bilgileri ve faaliyetlerde harcanan süre tahminleri çalıştığı kliniğe ve birime göre konusunda uzman olan, uzman diş hekimi, diş hekimi ve diğer personellerin vermiş olduğu uzmanlık görüşlerine dayanarak belirlenmiştir.

4.3. Yöntem

Araştırmada elde edilen veriler, ZDFTM yöntemine uygun olarak faaliyetler ve faaliyetlerin tükettiği kaynaklar belirlendikten sonra, ortak olarak kullanılan kaynaklar uygun maliyet taşıyıcıları belirlenerek KG'larına dağıtılmış ve her KG'nun toplam kaynak maliyeti tahmin edilmiştir. KG'larının pratik zaman kapasitesi hesaplanarak toplam kaynak maliyetine bölünerek her KG için kapasite maliyeti oranı hesaplanmıştır.

Ancak bu çalışmada, kapasite maliyeti oranının hesaplanmasında gerekli olan pratik kapasite zamanı ZDFTM yönteminin teorisyenleri olan Steven R. Anderson ve Robert S. Kaplan'ın (2004) varsaydıkları gibi -teorik kapasitenin yüzde 80 veya yüzde 85'i olarak belirlenmiş bir yüzdesi – hesaplanmamıştır (Kaplan ve Anderson, 2004: s.133). Pratik kapasite zamanının hesaplanmasında Anderson ve Kaplan'ın öngördüğü onarımlar, beklentiler, duraklamalar, ayarlamalar vb. nedeniyle yaşanan %20 ve %15 işleyiş kesilmeleri yaklaşık değeri yerine, uzmanların işleyiş kesilmeleri süresi tahminleri üzerinden Mamdani tipi bir bulanık model ile işleyiş kesilmeleri süresi hesaplanmıştır. Hesaplanan bulanık işleyiş kesilmeleri zaman değeri üzerinden her bir KG'nun pratik kapasitesi bulunarak toplam kaynak maliyetine bölümü sonucu her bir KG'nun kapasite maliyeti oranı hesaplanmıştır.

Protez tedavisi hizmetleri için KG'larında gerçekleştirilen her bir faaliyet için harcanan sürelerin belirlenmesi için, alınan uzman görüşleri Matlab Fuzzy Toolbox kullanılarak Mamdani çıkarım metoduna göre max-min çıkarım mekanizması ve durulaştırma için ise sentroid yöntemi (Center of Area Method) kullanılarak belirlenmiştir. Belirlenen bu zaman değeri ZDFTM yöntemine göre faaliyet maliyetlerinin protez tedavisi hizmetlerine aktarılmasında kullanılacak olan maliyet taşıyıcısıdır. Bulanık zaman değerinin hesaplanmasından sonra daha önce belirlenen kapasite maliyet oranı bu değer ile çarpılarak verilen protez hizmetlerinin birim maliyetlerine ulaşılmıştır.

5. ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

BZDFTM aşamalarına geçmeden önce ADSH ve protez tedavileri hakkında kısaca bilgi verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. ADSH' nde, teşhis hizmetleri ve tedavi hizmetleri olmak üzere iki temel sağlık hizmeti verilmektedir.

Hastanenin temel faaliyetleri olan teşhis ve tedavi hizmetlerinin verildiği birimler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

Teşhis Üniteleri; Radyoloji ünitesinden oluşmaktadır. Radyoloji Ünitesinde; Periapikal ve panoramik röntgen hizmetleri verilmektedir.

Tedavi Üniteleri; Entegre Klinikler, Pedodonti Klinikleri, Minör Cerrahi Kliniği, Ortodonti Kliniği, Protez Kliniği, Periodontoloji Kliniği, Endodonti Klinikleri, Genel Ameliyathane ve Engelli Kliniğinden oluşmaktadır. Kliniklerde Sağlık Bakanlığının izin verdiği ölçüde uygun görülen her türlü ağız ve diş sağlığı hizmeti verilmektedir.

Diş organının yapay olarak taklit edilmesi (protez) "yapma diş / takma diş / Suni diş" olarak özetlenebilecek diş protez tedavileri üretim malzemelerine (seramik, porselen, zirkon, metali-metalsiz vb.), ağız içerisindeki implantasyon şekillerine (sabit, hareketli vb.), protez ağız içerisine yerleştirilirken kullanılan cerrahi uygulama yöntemlerine (çene-yüz cerrahisi, implant, kaplama, dental veneer vb.) ve hastalar tarafından kullanılma tekniklerine göre çeşitlenen farklı yapıları dolayısı ile diş hekimliğinde diş protezi çeşitleri 4 temel gruba ayrılırlar: (1) Çene ve Yüz protezleri, (2) Sabit Protezler (*Kron Kaplama, Köprü*), (3) Hareketli Protezler (*Tam (Total) Protezler, Parçalı (Parsiyel) Protezler*), (4) İmplant Protezleri

Kısaca diş protez tedavilerini tanımlayacak olursak; varlığını devam ettiren ancak işlevselliği kalmamış ya da yetersiz gelen doğal dişlerin, küçültülerek yeniden boyutlandırılması ve şekillendirilmesi aşamasından sonra üzerine kaplama kronu yapıştırılarak yeni bir diş oluşturulması esasına dayanan tedaviye sabit kron kaplama tedavisi denilmektedir.

Bir veya birden fazla diş eksikliğinde oluşan boşlukları doldurmak için, boşluğun her iki yanındaki komşu doğal dişlerin kesim işlemiyle küçültülerek bu dişlere kaplama kronu yapıştırılması ve bu özel kaplamalardan destek alınarak ara boşlukların doldurulması işlemine sabit köprü tedavisi denir. Sabit diş protezleri dişlerin ağızda görünen kısımlarının yerine yapılan ve hasta tarafından çıkarılamayan protezlerdir.

Tamamen kaybedilmiş dişlerin boşluklarının, çeşitli teknikler ile üretilen yeni bir yapay diş yapısıyla (yapma diş) doldurulmasına da hareketli protez

tedavisi denilmektedir. Hareketli diş protezleri, tam ve bölümlü protezler olarak iki şekildedir. Tam (Total) protezler ağızda hiç diş olmayan bireylere uygulanan dişsiz yumuşak doku ve altındaki kemik tarafından desteklenen, ağız içinde çeşitli yollarla tutuculuk sağlayan ve takıp çıkarılabilen aparatlardır. Bölümlü (Parsiyel) protezler ise ağızda bir veya birden çok diş eksikliği olan hastalara yapılan, çeşitli yöntemlerle diğer dişlerden desteklenen ve hastalar tarafından takılıp çıkarılabilen protez türüdür (Büyükcan, t.y.; İğneli, t.y.).

Hastanenin 2014 yılındaki hizmet kapasitesine göre bütün kliniklerde muayene edilen hasta sayısı 264.031'dir, protez hizmetlerinin verildiği kliniklerde muayene edilen hasta sayısı ise 186.598'dir. 2014 yılında protez hizmetleri verilen hasta sayısı ve uygulanan parça/üye sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo-1: Protez Tedavisi Hizmetleri

SIRA NO	UYGULANAN TEDAVİ TÜRÜ	PARÇA ÜYE SAYISI	HASTA SAYISI
1	HAREKETLİ TAM PROTEZ AKRİLİK (Tek çene)	4.081	2548
2	HAREKETLİ TAM PROTEZ METAL KAİDELİ (Tek çene)	2.188	1680
3	HAREKETLİ BÖLÜMLÜ PROTEZ AKRİLİK (Tek çene)	18	16
4	HAREKETLİ BÖLÜMLÜ PROTEZ METAL KAİDELİ (Tek çene)	10.441	7263
5	SABİT PROTEZ (ÜYE)	67.920	10752
6	GEÇİCİ KRON (ÜYE)	7.394	1295

5.1. Kaynak Grupları İçin Yürütülen Faaliyetlerin Tanımlanması

ZDFTM sisteminde “kaynak grubu” olarak ifade edilen kavram, FTM sistemindeki “faaliyet merkezi” kavramıyla aynı anlamdadır. Yani aynı kaynakları tüketen faaliyetlerin maliyet toplamıdır.

KG'larının belirlenmesi sürecinde hastanede gerçekleşen faaliyetlerle ilgili bilgiler ilgili birim çalışanlarından alınmıştır. Protez tedavisi hizmetlerinde gerçekleşen faaliyetlere göre belirlenen KG'ları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo-2. Kaynak Grupları ve Meydana Gelen Faaliyetler

KAYNAK GRUPLARI	
KG1	Danışma ve MHRS Sekreterliği
KG2	Klinik Sekreterlikleri
KG3	Muayene ve Tedavi Klinikleri
KG4	Radyoloji (Görüntüleme) Sekreterliği
KG5	Radyoloji (Görüntüleme) Birimi
KG6	Müstehakkık Birimi

5.2. Her Bir Kaynak Grubuna Ait Maliyetlerin Belirlenmesi

5.2.1. Birinci Aşama Maliyet Taşıyıcılarının Belirlenmesi

KG'larında gerçekleştirilen faaliyetler tarafından ortak olarak tüketilen genel üretim maliyetlerinin uygun olan maliyet taşıyıcıları yardımı ile KG'larında toplanması gerekmektedir. Yapılacak olan bu dağıtım sonrasında her bir KG'nun genel üretim maliyetlerinden aldığı paylar toplanarak toplam kaynak maliyeti hesaplanabilecektir. Bunun için gerekli olan birinci aşama maliyet taşıyıcıları Tablo-3'de verilmiştir.

Tablo-3: Endirekt Kaynak Maliyetleri

Endirekt Kaynak Maliyetleri		Maliyet Taşıyıcısı
1	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Hasta Sayısı
2	Memur Ücret ve Giderleri	
1	Hekim İşçilik Giderleri	Tutar
2	Diğer Sağlık Personeli İşçilik Giderleri	Tutar
3	Yönetim Birimleri Personel İşçilik Giderleri	Çalışan Sayısı
4	Diğer Personel İşçilik Giderleri	Çalışan Sayısı
3	Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	
1	Yemek Hizmet Alım Giderleri (Malzeme dahil)	Çalışan Sayısı
2	Güvenlik Hizmet Alım Giderleri	Çalışan Sayısı
3	Labaratuvar Hizmet Alım Giderleri (Malzeme dahil)	Tutar
4	Diğer Hizmet alım giderleri	Çalışan Sayısı/m2

	5	Yakacak alım giderleri	m2
	6	Elektrik Giderleri	m2
	7	Su Giderleri	Çalışan Sayısı
	8	Ulaştırma ve Haberleşme Giderleri	Çalışan Sayısı
	9	Diğer Taşıma Hizmeti Giderleri	Çalışan Sayısı
	10	Sterilizasyon Hizmeti Alım Giderleri	Hasta Sayısı
	11	Bina Bakım Onarım Giderleri	m2
	12	Tıbbi cihaz ve Makine Teçhizat onarım giderleri	Cihaz Sayısı
	13	Bilgisayar Bakım Onarım Giderleri	Bilgisayar Sayısı
	14	Teknik Destek Hizmet Alım Gideri	Bilgisayar Sayısı
	15	Tıbbi Atık İmha ve Taşıma Hizmeti Alım Gideri	Hasta Sayısı
	16	Seminer Kurs ve Eğitim Hizmetleri Alım Gideri	Çalışan Sayısı
4		Çeşitli Giderler	
	1	Mahkeme Harç Giderleri	Hasta Sayısı
	2	Lisans Belge Düzenleme ve İzleme Hizmeti Alım Gideri	Hasta Sayısı
	3	Su Gıda vb Analiz Hizmeti Alımları Gideri	Çalışan Sayısı
	4	İlan Giderleri	Hasta Sayısı
	5	Sigorta Giderleri	Hasta Sayısı
	6	Araç Muayene Giderleri	Hasta Sayısı
	7	Taşıt kiralaması Gideri	Hasta Sayısı
	8	Akatyakıt Alım Giderleri	Hasta Sayısı
	9	Kira Giderleri	m2
	10	İnşaat Maliyet Giderleri	m2
	11	Diğer Giderler	Çalışan Sayısı
	12	Kırtasiye Alım Gideri	Hasta Sayısı
	13	Temizlik Malzemesi Alım Gideri	m2
	14	Dezenfeksiyon Malzemeleri ve Solüsyon Alımları	Hasta Sayısı
5		Vergi Resim Harçlar ve Diğer Yükümlülükler	Hasta Sayısı
6		Amortisman ve Tükenme Payları	Demirbaş Sayısı

Maliyet taşıyıcılarının KG'larına dağılımı Tablo-4' de gösterilmiştir.

Tablo-4: Kaynak Grupları Maliyet Taşıyıcıları Dağılımı

	KG1	KG2	KG3	KG4	KG5	KG6	TOPLAM
Çalışan Sayısı	4	27	118	5	21	2	177
Alan (m2)	2,4	28	325,024	2	55,766	13	426,19
Hasta Sayısı	22.259	22.259	22.259	22.259	22.259	22.259	22.259
Bilgisayar Sayısı	3	27	65	5		2	98
Demirbaş Sayısı	15	128	791	31	16	15	1006
Tıbbi Cihaz Sayısı			80		8		88

5.2.2. Kaynak Gruplarının Toplam Kaynak Maliyetinin Bulunması

Genel hizmet üretim maliyeti, hastanelerde direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan üretimle ilgili tüm giderlerin izlendiği bir hesap grubudur. 2014 yılında 25.441.109,81 TL genel hizmet üretim maliyeti bulunmaktadır.

Genel hizmet üretim maliyetleri maliyet taşıyıcıları yardımı ile KG'larına aktarılarak her bir KG'nun genel hizmet üretim maliyetlerinden aldığı toplam kaynak maliyetleri bulunmuştur.

Tablo-5: Toplam Kaynak Maliyeti

KAYNAK GRUPLARI		TOPLAM GÜM (TL)
KG1	Danışma ve MHRS Sekreterliği	755.701,26
KG2	Klinik Sekreterlikleri	1.430.457,57
KG3	Muayene ve Tedavi Klinikleri	5.977.278,18
KG4	Radyoloji Sekreterliği	836.548,86
KG5	Radyoloji Birimi	1.622.706,76
KG6	Müstehaklık Sorgu Birimi	745.486,52

5.3. Her Bir Kaynak Grubu İçin Pratik Kapasite İle Birim Kapasite Maliyetinin Tespit Edilmesi

Pratik kapasitenin hesaplanabilmesi için her bir KG'nda gerçekleştirilen faaliyetler için işleyiş kesilmeleri zamanı tahminleri konusunda uzman kişilerin görüşleri alınarak Matlab programında bulanık mantık yaklaşımına göre hesaplanmıştır. Teorik kapasite zaman değerlerinden bulanık işleyiş kesilmeleri zaman değerlerinin düşülmesi sonucunda KG'larının pratik kapasite zamanları hesaplanmıştır. Pratik zaman kapasitesi toplam kaynak maliyetine bölünerek her KG için bir kapasite maliyeti oranı hesaplanmıştır. Pratik kapasite zamanları ve birim kapasite maliyeti oranları Tablo-6'da verilmiştir.

Tablo-6: Pratik Kapasite ve Kapasite Maliyet Oranı Tablosu

Kaynak Grupları		(a) Faaliyet Merkezinin Maliyeti (TL)	(b) Aktif Çalışanların Sayısı	(c) Aylık Çalışılan Gün Sayısı (c)=250*/12	(ç) Günlük Çalışma Zamanı (SAAT)	(d) İşleyiş Kesilmeleri Zamanı (SAAT)	(e) Birim Çalışan İçin Net Günlük Çalışma Süresi (SAAT) (e)=ç-d	(f) Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (SAAT) (f)=c*e	(g) Birim Çalışan İçin Net Aylık Çalışma Süresi (DAKİKA) (g)=f*60 dk.	(h) Birim Çalışan İçin Net Yıllık Çalışma Süresi (DAKİKA) (h)= f*12	(ı) Toplam Çalışanlar İçin Net Yıllık Pratik Kapasite (DAKİKA) (ı)=b*h	(i) Birim Kapasite (Süre) Maliyeti (TL/Dakika) (i)= a/ı
KG1	Danışma ve MHRS Sekreterliği	755.701,26	4	20,875	8	11 dk	7,82	163,173	9.790,375	117.484,50	469.938,00	1,61
KG2	Klinik Sekreterlikleri	1.430.457,57	27	20,875	8	19,8 dk	7,67	160,111	9.606,675	115.280,10	3.112.562,70	0,46
KG3	Muayene ve Tedavi Klinikleri	5.977.278,18	69	20,875	8	30,3 dk	7,50	156,458	9.387,488	112.649,85	7.772.839,65	0,49
KG4	Radyoloji Sekreterliği	836.548,86	5	20,875	8	30,8 dk	7,49	156,284	9.377,050	112.524,60	562.623,00	1,49
KG5	Radyoloji Birimi	1.622.706,76	21	20,875	7	70,3 dk	5,83	121,666	7.299,988	87.599,85	1.839.596,85	0,88
KG6	Müstehakkık Sorgulama Birimi	745.486,52	2	20,875	8	12,5 dk	7,79	162,651	9.759,063	117.108,75	234.217,50	3,18

*2014 yılı çalışma işgünü toplamı 250 takvim günüdür.

5.4. Kaynak Gruplarında Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Kapasite Kullanım Zamanlarının Belirlenmesi

ZDFTM yönteminde KG'larında gerçekleştirilen faaliyetlerin gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan zaman (kapasite), toplam kaynak maliyetlerinin faaliyetleri tüketen ürün veya hizmetlere aktarımında maliyet taşıyıcısı olarak kullanılmaktadır.

5.4.1. Kapasite Kullanım Zaman Değerlerinin (Maliyet Taşıyıcısı) Bulanık Mantık Yöntemiyle Hesaplanması

Maliyet taşıyıcısı olan zaman değeri, uzmanların her bir KG'nda gerçekleştirilen faaliyetler için harcanan zaman tahminleri alınarak Matlab programında bulanık mantık araçları yardımıyla hesaplanmıştır.

5.4.1.1. Girdi ve Çıktı Verileri ve Sözel İfadelerinin Belirlenmesi

Uzmanlarla yapılan görüşmeler neticesinde analizde kullanılacak olan girdi-çıktı verileri ve sözlü ifadeleri KG'larında yürütülen faaliyetler farklılık arz ettiği için KG'larına göre belirlenmiştir.

Her bir KG'na ait değişkenler ve değişkenlere ait üyelik dereceleri [0-1] aralığında olacak şekilde belirlenirken gaussien üyelik fonksiyonundan yararlanılmıştır. Her bir KG'larına göre girdi-çıktı verileri ve sözlü ifadeleri örnek olarak Muayene ve Tedavi Klinikleri Girdi ve Çıktı Verileri ile Sözel ifadeleri örneğinde (Tablo 7) olduğu gibi belirlenmiştir.

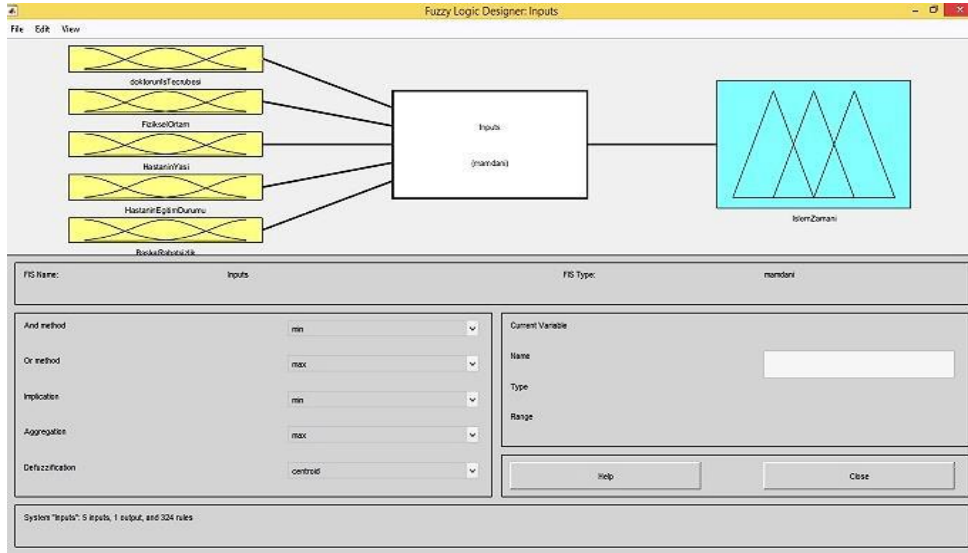
Tablo-7: Muayene ve Tedavi Klinikleri Girdi ve Çıktı Verileri ve Sözel İfadeleri

Girdi Değişkenleri	Sözel İfadeler	Çıktı Değişkeni	Sözel İfadeler
a) Hekimin İş Tecrübesi	Tecrübesiz	Z A M A N	Çok Kısa Kısa Normal Uzun Çok Uzun
	Tecrübeli		
b) Hekimin Çalışma Şartları	Malzeme kalitesi		
	Yardımcı personel tecrübesi		
	İş Yoğunluğu		
c) Hastanın Yaşı	Genç yaş		
	Orta yaş		
	Yaşlı		
d) Hastanın Eğitim Durumu	Okur yazar değil		
	Okur yazar veya İlköğretim		
	Orta veya Yüksek Öğretim		

e) Hastanın başka rahatsızlık durumu	Rahatsız değil		
	Rahatsız		
	Çok rahatsız		

5.4.1.2. Girdi-Çıktı Değişkenlerinin Tanımlanması

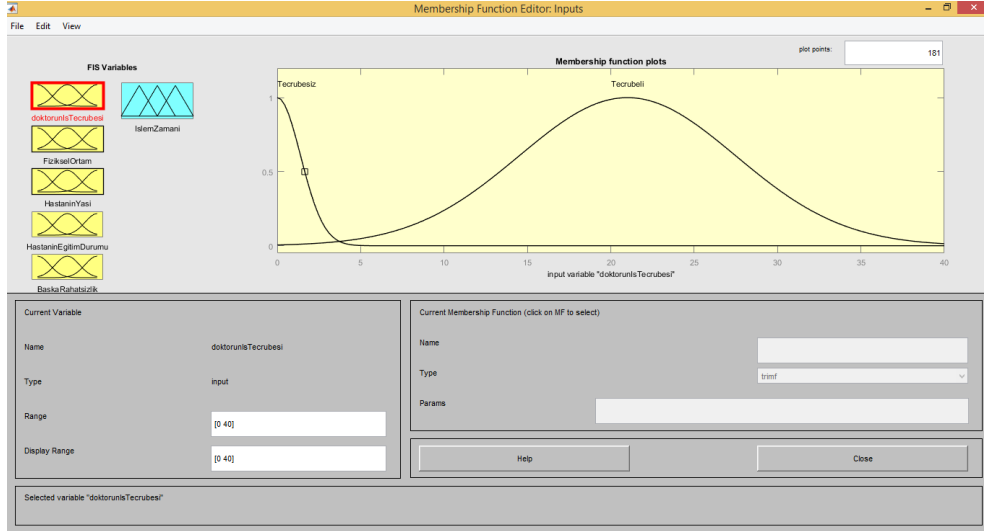
Matlab programında her bir KG'nun girdi-çıkı değişkenleri Muayene ve Tedavi Klinikleri Girdi-Çıktı Değişkenlerinin Tanımlanması örneğindeki gibi ayrı ayrı tanımlanmıştır.



Şekil-1: Girdi-Çıktı Değişkenleri

5.4.1.3. Girdi-Çıktı Değişkenlerinin Üyelik Fonksiyonlarının Tanımlanması

Her bir KG'nun girdi-çıkı değişkenleri Muayene ve Tedavi Klinikleri Üyelik fonksiyonlarının tanımlanması örneğindeki gibi tanımlanarak Hekimin İş Tecrübesi dilsel değişkenini temsil eden üyelik fonksiyonu Şekil-2' de gösterilmiştir.



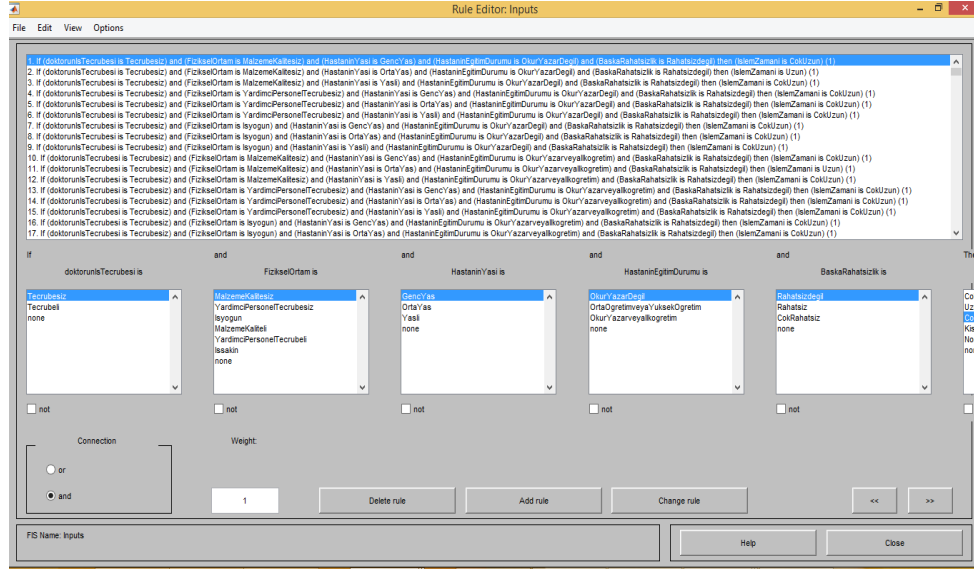
Şekil-2: Hekimin İş Tecrübesi

Hekimin İş Tecrübesi üç yılın altında ise bu değer tam üyelik derecesiyle “Tecrubesiz” kümesine, Hekimin İş Tecrübesi üç yılın üzerinde ise bu değer tam üyelik derecesiyle “Tecrubeli” kümesine aittir.

5.4.1.4. Girdi-Çıktı Değişkenlerinin Bulanıklaştırma Kurallarının Tanımlanması

Üyelik fonksiyonları belirlendikten sonra, bulanıklaştırma için kontrol kurallarının oluşturulması gereklidir. Bulanık Mantıkta oluşturulan kurallar çerçevesinde çıkarım gerçekleştirilir ve durulaştırma bu kurallar üzerine yapılır. Bulanık mantıkta bir sistem için kural tabanı geliştirilirken, sistem çıkışını etkileyebilecek giriş değerleri tespit edilmelidir. Girişler ve çıkışlar arasındaki bağlantılar, kural tabanındaki kurallar kullanılarak sağlanır (Özçalık ve diğerleri, 2008: s.4). Bulanık kontrol kuralları oluşturulurken uzman bilgisinden yararlanılmış ve Muayene ve Tedavi Klinikleri için 324, Sekreterlikler için 216, Görüntüleme için 144 kural oluşturulmuştur.

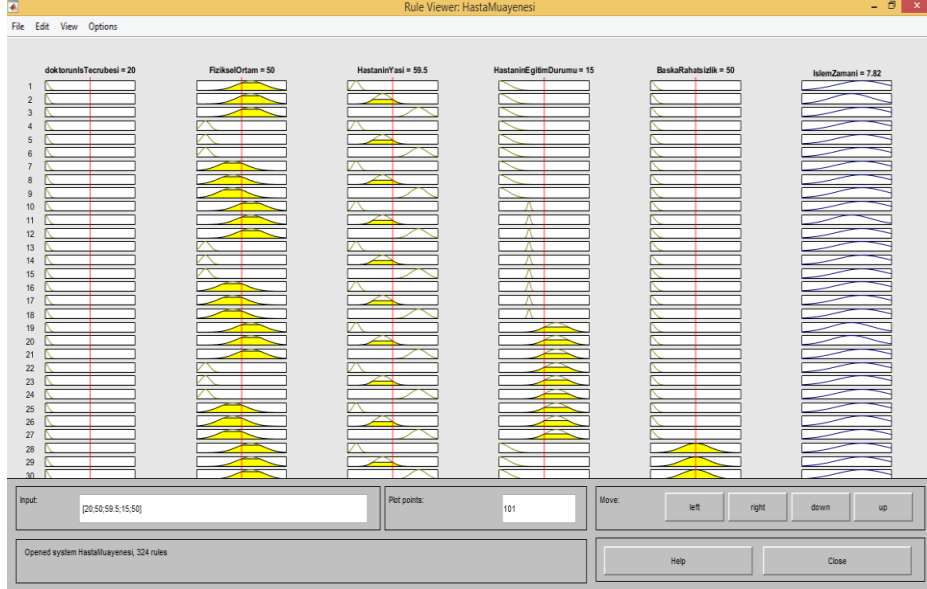
Kontrol kuralları "if...then" yapıları ile oluşturulur ve "and, or, not" bulanık işlemcileri kullanılır. Bulanık kuralların programa girilmiş hali Muayene ve Tedavi Klinikleri Girdi-Çıktı Değişkenlerinin Bulanıklaştırma Kurallarının Tanımlanması örneği Şekil-3’de gösterilmiştir.



Şekil-3: Kontrol Kuralları

5.4.1.5. Muayene Ve Tedavi Klinikleri Toplam Bulanık Küme Sonuçlarının Durulaştırılması

Bulanık kuralların programa girilmesinden sonra toplam bulanık küme sonuçlarının durulaştırılması ağırlıklı ortalama yöntemine göre yapılarak bu işlem sonucu olan girdi değişkenlerinin üyelik fonksiyonu bilgileriyle Mamdani max-min çıkarım mekanizması çıktı değişkeni çıkarımlarını oluşturmuştur. Matlab programının çıktı değişkeni çıkarım değerlerine örnek olarak Muayene ve Tedavi Klinikleri çıktı değişkeni çıkarım değerleri Şekil 4.' de gösterilmiş olup KG' larının çıktı değişkeni çıkarım değerlerinin tamamı Tablo-8' de verilmiştir.



Şekil-4: Çıkarım değerleri

ZDFTM yönteminde maliyet taşıyıcısı yalnızca zaman olduğundan tabloda her bir faaliyetin KG' na göre maliyet taşıyıcı değerleri zaman olarak verilmiştir.

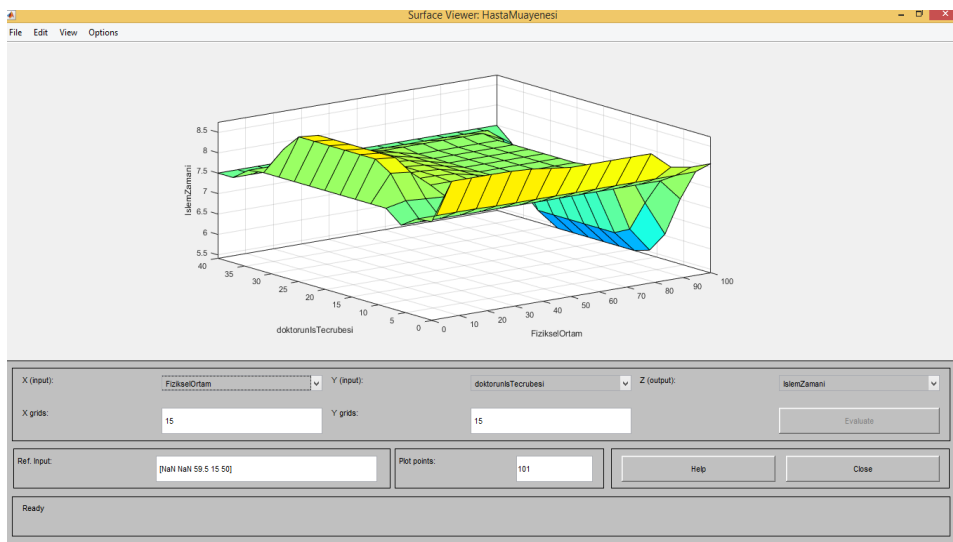
Tablo-8: Kaynak Gruplarında Hizmet Türüne Göre Faaliyetlerin Tükettiği Toplam Zaman Tablosu

HİZMETLER	KG1 (dk)*	KG2 (dk)	KG3 (dk)	KG4 (dk)	KG5 (dk)	KG6 (dk)
Hareketli Tam Protez Akrilik (Tek Çene)	7,5	19,6	101,2	2,5	3,24	5,8
Hareketli Tam Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	7,5	19,6	100,49	2,5	3,24	5,8
Hareketli Bölümlü Protez Akrilik (Tek Çene)	7,5	19,6	110,51	2,5	3,24	5,8
Hareketli Bölümlü Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	7,5	19,6	100,69	2,5	3,24	5,8
Sabit Köprü Seramik	7,5	16,8	109,28	2,5	2,28	5,8

*(dk):Dakika

5.4.1.6. Etki Grafikleri

Oluşturulan kuralların tutarlılığı ve verilen tedavi hizmetinin klinik olgusuna uygunluğu Matlab programının grafik araçları kullanılarak görülebilmektedir. Muayene ve Tedavi Klinikleri girdi değişkenlerinin işlem zamanına etkisi yüzey grafiği Şekil-5’de örnek olarak gösterilmiştir.



Şekil-5: Hekim Tecrübesinin ve Çalışma Koşullarının Hasta Muayenesi İşlem Zamanına Etkisi

Hekim tecrübesinin ve çalışma koşullarının hasta muayenesi işlem zamanına etkisi değerlendirildiğinde iki değişkenin paralellik gösterdiği görülmektedir. Hekimin tecrübesi ve çalışma koşullarının kalitesi arttıkça işlem süresinin 5,5 dakikaya kadar düştüğü görülmektedir.

5.5. Birim Maliyetler İle Maliyet Objeleri İçin Tespit Edilen Birim Sürelerin Çarpılması

Bu aşamada maliyet objesi protez tedavisi hizmetleri olduğundan gider dağıtımı, protez tedavisi hizmetlerine yapılacaktır ve her bir tedavi hizmetinin KG’ larından almış oldukları genel üretim maliyeti payları hesaplanmış Muayene ve Tedavi Klinikleri KG direk ilk madde ve malzeme maliyeti ile Direk işçilik maliyeti dahil edilmiştir.

Tablo-9: Protez Tedavisi Hizmetlerinin Kaynak Gruplarından Aldıkları Gider Payları

HİZMETLER	Danışma ve MHRS Sekreterliği (TL)	Klinik Sekreter. (TL)	Muayene ve Tedavi Klinikleri (TL)	Radyoloji Sekreterliği (TL)	Radyoloji Birimi (TL)	Müstehakkık Birimi (TL)	TOPLAM (TL)
Hareketli tam protez Akrilik (Tek Çene)	30.767,10	22.972,77	202.368,63	9.491,30	7.175,17	46.995,31	319.770,28
Hareketli Tam Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	20.286,00	15.146,88	107.748,06	6.258,00	4.730,88	30.985,92	185.155,74
Hareketli Bölümlü Protez Akrilik (Tek Çene)	193,20	144,26	974,61	59,60	45,06	295,10	1.711,83
Hareketli Bölümlü Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	87.700,73	65.483,21	515.190,26	27.054,68	20.452,61	133.958,77	849.840,25
Sabit Protez Üye Sayısı	129.830,40	83.091,46	363.759,14	40.051,20	21.762,05	198.309,89	836.804,14

Tablo-10: Protez Tedavisi Hizmetlerinin Birim Maliyetleri

HİZMETLER	HASTA SAYISI	PARÇA/ ÜYE SAYISI	TOPLAM (TL)	BİRİM MALİYET (TL)
Hareketli Tam Protez Akrilik (Tek Çene)	2.548	4.081	1.123.534,23	275,31
Hareketli Tam Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	1.680	2.188	613.107,48	280,21
Hareketli Bölümlü Protez Akrilik (Tek Çene)	16	18	5.582,76	310,15
Hareketli Bölümlü Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	7.263	10.441	2.896.063,35	277,37
Sabit Protez Üye Sayısı	10.752	67.920	2.321.460,50	341,79

6. SONUÇ

Bu çalışmada, hastanelerde verilen hizmet maliyetlerinin faaliyetler düzeyinde kontrol edilebilmesi, kaynakların etkinlik ve verimlilik göstergesi olan kapasite oranları gibi yöneticilere alınacak kararlarda yardımcı olacak bilgilerin ortaya çıkarılması amacıyla hastane işletmelerinde bu amacı gerçekleştirebileceği düşünülen ZDFTM yöntemi bir ADSH'ne uygulanmıştır.

Ayrıca ZDFTM yönteminin yetersiz kaldığı konular hakkındaki eleştiriler de dikkate alınarak, daha güvenilir ve gerçeğe yakın bir maliyet bilgisi sağlamak ve ZDFTM sisteminde mutlak verinin eksikliğinden kaynaklanabilecek hataları telafi ederek hata katsayısının en aza indirilmesi amacıyla bulanık mantık yaklaşımının yeteneklerinden faydalanılmıştır.

BZDFTM yönteminin uygulanması sonucunda; 2014 yılında hastanede protez tedavisi hizmetlerinin verildiği 14 kliniğin pratik kapasitesinden protez tedavisi hizmetleri için kullanılan kapasite oranı yüzde 23 tür (3.248.070 dakika/ 13.991.777,70 dakika). Dolayısıyla protez tedavisi uygulanan kliniklerde protez hizmetleri dışında başka tedavi hizmetleri de verilmektedir. Diğer hizmetlerin kapasite kullanım oranlarının belirlenmemiş olması nedeniyle atıl kapasite oranına değinilmemiştir.

Ayrıca protez tedavisi hizmetleri için kullanılan toplam kaynak maliyet oranı % 36 (6.959.748,32 TL/19.072.374,00 TL) olarak gerçekleşmiştir.

Her bir protez tedavisi hizmetlerinin birim maliyet tutarları ile ülkemizde sağlık hizmetlerinin fiyatını belirlemeye yetkili Sosyal Güvenlik kurumu tarafından yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliğinde belirlenen protez hizmetlerinin tutarları kıyaslandığında hastane maliyetinin Sosyal Güvenlik Kurumundan tahsil edeceği fatura tutarından daha yüksek olduğu saptanmıştır.

Tablo-11: Birim Maliyetlerin Karşılaştırılması

HİZMETLER	BİRİM MALİYET (TL)	SUT BİRİM FİYATI (TL)	FARK (TL)
Hareketli Tam Protez Akrilik (Tek Çene)	275,31	150	-125,31
Hareketli Tam Protez Metal Kaideli (Tek Çene)	280,21	193,50	-86,71
Hareketli Bölümlü Protez Akrilik (Tek Çene)	310,15	150	-160,15
Hareketli Bölümlü Protez Metal Kaideli (Tek çene)	277,37	193,50	-83,87
Sabit Protez Üye Sayısı	341,79	185,44	-156,35

Ayrıca, BZDFTM hakkında bulunan kısıtlı sayıdaki literatürde; belirsizliğin oldukça yüksek olduğu iş çevrelerinde faaliyet gösteren ve doğru maliyet tahminlerine ihtiyaç duyan işletme yöneticilerine daha güvenilir maliyet bilgisi sağlayabilmek için uygulanabilir bir maliyet hesaplama yaklaşımı olarak önerilen BDZFTM'nin, yönetim ya da maliyet muhasebesi alt sistemi olmadığı halde bir hastanede verilen hizmet maliyetlerinin hesaplanması açısından uygulanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

Ağyar, E. (2006) Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite

Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya

Alcı, M. ve Karatepe, E. (2002). *Bulanık Mantık ve Matlab Uygulamaları [pdf]*. Çevrimiçi: https://egefuzzylogic.weebly.com/uploads/4/9/1/9/49194479/fuzzy_matlab_uygulamaları.pdf

Annaruemon Phoonsiri Chansaad, Wanida Rattanamane, Supapan Chairapat, Pisal Yenradee. (2012) A Fuzzy Time-Driven Activity-Based Costing Model In An Uncertain Manufacturing Environment. Proceedings of the Asia Pacific Industrial Engineering & Management Systems Conference. pp.1949-1959

Büyükcan, O. (t.y.) Diş Hekimliği Uzmanlık Sınavı (DUS) Protez Dersi [Ders Notları]

Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70): 91-110.

Dyah Santhi Dewi. (2013) . *A framework for service design and cost model for proactive complex engineering services (ProCES)*. School of Mechanical and Manufacturing Engineering Faculty of Engineering The University of New South Wales A thesis in fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy Sydney Australia

Endüstriorganizasyon. (t.y.). Çevrimiçi: https://endstriorganizasyon.files.wordpress.com/2016/03/bul_man.doc. E.T.:Ekim 2017

Güney, G. (2015). “Fuzzy logic in Healthcare” *Handbook of Research on Artificial Intelligence Techniques and Algorithms ,Information Resources Management Association (USA) chapter 22. pp 679-707*, Çevrimiçi:<https://www.igi-global.com/chapter/fuzzy-logic-in-healthcare/123096> E.T.:Ekim 2017

İğneli, A. (t.y.). Diş Protezi Nedir?. Çevrimiçi: http://www.aysunigneli.com/dis_proteziporselen_zirkon_lamine_kron_kaplama_dis_kopru_ankara_dis_hekimi.html, E.T.: 08.2017

Kaplan, R. S.- Anderson, S. R. (2004) Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, (November) section; toolkit, pp.1-9.

Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*. Harvard Business School Publishing Corporation, Boston.

- Mehdi Alinezhad Sarokolaei, Mohsen Saviz, Mehdi Fathi Moradloo, Najmeh Soleimani Dahaj. (2013) Time Driven Activity Based Costing by Using Fuzzy Logics. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*,(75):338-345.
- Mert, H. (2000). *Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Ve Örnek Uygulama*.(Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mutlu, A.(1973). *Sağlık Binaları ve Hastaneler*, İstanbul: Devlet Güzel Sanatlar Akademisi Yayınları, Yayın No:36.
- Mwaikambo, Eric. Rajabifard, Abbas. Hagai, Martin . (2015). Modelling cost estimation for accessing spatial data using fuzzy logic and time-driven activity based costing in the context of an NSDI. *Journal of Spatial Science*, Vol. 60, Issue 1, pp.137-151
- Nachtmann, Heather - Needy, Kim LaScola (2001), “Fuzzy Activity Based Costing: A Methodology For Handling Uncertainty In Activity Based Costing Systems”, *The Engineering Economist*, Vol. 46 (4): 245-273
- Namazi, Mohammed. Zare, Mandana. (2017) Designing Time Driven Activity Based Costing System Via Fuzzy Logic Approach (Case Study Of Yas E Fars Glaze Company). *Management Accounting*, Volume 10, Number 33; Page(s) 13 To 31
- Özçalık H.R. ve diğerleri (2015). Farklı Bulanık Üyelik Fonksiyonları Kullanarak Doğrusal Olmayan Yük Etkisindeki Doğru Akım Servo Motorun Hız Denetimi. *Akademik Platform Mühendislik ve Fen Bilimleri Dergisi*, 2(3):1-8.
- Özkan, S. (2000). *Özel İhtisas Hastanelerinde Maliyet Hesaplama Sistemi Önerisi ve Bir Örnek Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Öztek, Z. Ve Eren, N. (1997). Sağlık Yönetimi, Ed.: Bertan, M. Güler, Ç. *Halk Sağlığı Temel Bilgiler*, Ankara: Güneş Tıp Kitabevi
- Sayım, F. Aydın, V. (2011). Hizmet Sektörü Özellikleri Ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (29):245-262.

Seyed Taha Hossein Mortaji, Morteza Bagherpour, Mohammad Mahdavi Mazdeh. (2013) . Fuzzy Time-Driven Activity-Based Costing. *Engineering Management Journal*, Volume 25(3):63-73 Çevrimiçi: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10429247.2013.11431983?tab=permissions&scroll=top> E.T: Eylül 2017

Tengilimoğlu, D., Işık, O. Akbolat, M. (2014). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları

Uğurtay, H., Öker, F. Sur, H. Bakır, İ. Doğücü, M. Ş. (2013). Bir Kamu Hastanesinde Anjiyografi Birimi Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Analizi. *Nobel Med Dergisi*, 9(1):10-16.

MUHASEBE MESLEĞİ SEÇİMİNDE ETKİLİ OLAN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ: UŞAK ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA *

Dr. Öğr. Üyesi Fatma AKYÜZ^a
Öğr. Gör. Tolga YEŞİL^b
Fırat AY^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 298-327*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe alanındaki meslek seçimlerinde etkili olan faktörlerin tespit edilip değerlendirilmesidir. Araştırma örneklemini kapsamındaki veriler Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki; İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye ve Ekonometri bölümlerinde öğrenim gören 1053 öğrenciye anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Analiz aşamasında öncelikle geçerlilik ve güvenilirlik testi, faktör analizi ve faktör analizi sonucundaki faktörlerle demografik özellikler arasındaki ilişkinin ölçülmesi için Levene's Test, ANOVA ve Varyans Analizi, Scheffe-posthoc analizleri yapılmıştır.

Araştırma sonucunda muhasebe eğitimi alan ve potansiyel muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrencilerin muhasebe mesleğini tercih etmesindeki etkili olan faktörler 7 boyutta toplanmıştır. Bu faktörler kişisel tercihler, saygınlık ve sosyal statü beklentisi, mesleki deneyim, çevre etkisi, çalışma şartları, bağımsız çalışma, mesleki gelişim olarak isimlendirilmiştir. Ayrıca kişisel tercihler, saygınlık ve sosyal statü beklentisi, mesleki deneyim, bağımsız çalışma faktörleri ile öğrencilerin okumakta oldukları bölümler arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Muhasebe Eğitimi, Meslek Seçimi.

JEL Kodları: M40, M41.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Uşak Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fatma.akyuz@usak.edu.tr

^b Uşak Üniversitesi, Banaz Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, tolga.yesil@usak.edu.tr (Sorumlu Yazar, Corresponding Author)

^c Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme A. B. D. Yüksek Lisans Öğrencisi, firat-ay89@hotmail.com

EVALUATION OF FACTORS AFFECTING CHOICE OF ACCOUNTING PROFESSION: AN APPLICATION REGARDING STUDENTS AT USAK UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCE

ABSTRACT

The aim of this research is to evaluate and determine the factors effective in selecting their professions in the accounting area of the students taking an accounting education. The sample of this research is comprised of 1053 students who has been educated in the departments of Business Administration, Economic, Public Administration, Public Finance and Econometrics, Usak University Faculty of Economics and Administrative Sciences. The research data was collected with survey method. In the analysis stage, Levene's test, ANOVA, Variance and Scheffe-posthoc analyses were used to measure the relationship between the factors of validity and reliability test- factor analysis- the factors in factor analysis and demographic characteristics.

In the result of the research factors were categorized in 7 dimensions that are effective for the students who are taken accounting education and are candidates for potential accounting professions. These factors are called as personal preferences, expectation of dignity and social status, professional experience, environmental effect, working conditions, free work conditions, professional development. There was also a meaningful relationship between personal preferences, expectation of dignity and social status, professional experience, free work conditions factors and departments that students study.

Key Words: Accounting Professions, Accounting Education, Choice of Profession.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Bireylerin yaşamında, meslek seçiminin önemli bir yeri vardır. Meslek seçiminde ise kişilerin almış oldukları eğitimden yaşamış oldukları çevreye kadar birçok farklı değişkenin etkisi söz konusudur. Muhasebe mesleğini de etkileyen farklı değişkenler bulunmaktadır. Muhasebeyi etkileyen çevresel değişkenler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Sürmen ve Aygün, 2013: s.373):

- Kültürel Çevre
- Meslekle İlgili Çevre
- Yasal Çevre
- Teknolojik Çevre
- Ekonomik Çevre

- Politik Çevre
- Eğitimle İlgili Çevre
- Uluslararası Çevre

Muhasebe eğitiminin (Eğitimle İlgili Çevre) diğer çevre değişkenleri arasında farklı ve önemli bir yeri bulunmaktadır. Muhasebeyi etkileyen diğer çevresel değişkenlerdeki gelişmeler direkt olarak muhasebe eğitim yapısına aktarıldığı takdirde eğitimin kalitesi de artacaktır. Örneğin uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgili gelişmeler (Uluslararası Çevre), mesleki etik konuları (Mesleki Çevre), ülkelerin hukuksal vergilendirme sistemi (Yasal Çevre), muhasebe bilgi sistemlerinin gelişimi (Teknolojik Çevre), işletmelerin ticari yapısı, sektörel koşullar (Ekonomik Çevre), vd. çevresel değişkenler muhasebe eğitimini direkt olarak etkilemektedir. Kısaca muhasebe eğitiminin dinamik bir yapıda olması önemlidir.

Bu çalışmada Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmelerinde etkili olan faktörlerin belirlenip değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Ulaşılan sonuçlar muhasebe bilim dalına katkı sağlayacaktır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın anahtar kelimelerinin de yer aldığı muhasebe mesleği, muhasebe eğitimi ve meslek seçimindeki etkili faktörler literatür taramasında odaklanılan kavramlardır. Bu kavramlara yönelik olarak aşağıdaki bilimsel yayınlar çalışmanın literatür kısmını oluşturmaktadır. Konuyla ilgili yayınlanmış bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Akın ve Onat (2015) yüksekokuldaki muhasebe ve finansal yönetim bölümü ve meslek yüksekokulu bünyesindeki muhasebe ve vergi uygulamaları bölümündeki 184 öğrenciye anket uygulayarak bir analiz gerçekleştirmişlerdir. Araştırma örneklemindeki öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmelerinde iş bulma olanaklarının fazla olduğu düşüncesinin etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yazarlar ayrıca demografik özellikler açısından muhasebe mesleği seçimini etkileyen faktörleri değerlendirmişlerdir.

Bulca ve Erem (2014) Uşak Üniversitesine bağlı meslek yüksekokullarındaki 739 öğrencinin muhasebe ve finans eğitimine yönelik görüşlerini değerlendirmek amacıyla çalışmalarında frekans

analizi uygulamışlardır. Araştırma sonucunda meslek yüksekokullarındaki öğrenciler, muhasebe ve finans eğitiminin kalite düzeyinin ilgili alandaki öğretim üyelerinin nitelikli olmasıyla birlikte artacağı düşüncesi baskın çıkmıştır. Bulca ve Erem'in yapmış olduğu çalışmanın bu çalışmadan farkı meslek yüksekokullarında uygulanmış olmasıdır.

Odia ve Ogiedu (2013) Nijerya'da bulunan Benin, Igbinedion ve Ambrose Alli Üniversitelerindeki muhasebe öğrencilerinin mesleki kariyer seçimlerini etkileyen faktörleri incelemiştir. Araştırma örneğini muhasebe programındaki 300 öğrenci oluşturmuştur. Regresyon ve bağımsız T testi analizi sonucu, iş olanağının fazla olması ve yüksek ücret beklentisi kariyer seçimini etkileyen faktörler arasında yer alan önemli bulgulardır. Çalışmanın diğer sonucu kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre muhasebe mesleğindeki kariyer beklentilerinin yüksek olmasıdır.

Ekşi, Özçalıcı ve Büyükkonutlu (2011) Kilis 7 Aralık Üniversitesinde kayıtlı muhasebe meslek adayı olan 256 öğrencinin muhasebe mesleğiyle ilgili görüşlerini incelemiştir. Çalışmada cinsiyet açısından kadın öğrencilerin, erkek öğrencilere göre muhasebe mesleğine bakış açılarının olumlu olduğu yazarlar tarafından tespit edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda muhasebe mesleğinin itibarlı ve iş olanaklarının fazla olması, problem çözümü ve stratejik düşünme gibi faktörlerin anlamlı olduğu bulunmuştur.

Şengel (2011) Türkiye'deki muhasebe meslek elemanı talebini dikkate alarak, muhasebe meslek elemanlarında aranan nitelikleri belirlemek için bir çalışma gerçekleştirmiştir. Bu amaçla Hürriyet Gazetesinde 1995-2010 tarih aralığında yayınlanmış 186 insan kaynakları ilan eklerini incelemiştir. Araştırma sonucu olarak muhasebe mesleği için gerekli eğitimlerin yanında kişisel gelişim eğitimlerinin verilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Ayrıca çalışma yılları kapsamında (1995-2010) inşaat sektörünün ön planda olması nedeniyle muhasebe meslek talebinde inşaat muhasebesinin önemli bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dinç (2008) Karadeniz Bölgesindeki 10 farklı meslek yüksekokulundaki muhasebe programı öğrencilerinin muhasebe mesleği seçimindeki etkili faktörleri belirlemek için bir çalışma gerçekleştirmiştir. Araştırma örneğini 649 öğrenci oluşturmaktadır. Araştırma çerçevesinde 7 temel faktör belirlenmiştir. Yüksek gelir beklentisi, kariyer düşüncesi,

mesleki tecrübe, bilgi ve becerinin muhasebe programı öğrencileri üzerinde etkili olduğu araştırma sonuç kısmında belirtilmiştir.

Yayla ve Cengiz (2005) muhasebe mesleği seçimindeki etkili faktörleri incelemek amacıyla Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki işletme, maliye ve iktisat bölümlerindeki 400 öğrenciye anket uygulamışlardır. Elde edilen veriler için Anova ve regresyon analizi uygulanması sonucunda; öğrencilerin mesleği kendi tercih etmeleri, aile ve çevrenin etkisi ve kazancı yüksek bir meslek olduğu görüşü önemli faktörler olarak tespit edilmiştir. Diğer dikkat çeken bulgu ise muhasebe mesleğini yapmayı düşünen erkek öğrencilerin kız öğrencilere göre oranının yüksek olmasıdır.

Muhasebe meslek seçiminde etkili faktörlerin incelenmesiyle ilgili farklı eğitim düzeylerindeki öğrencilere yönelik olarak yapılmış çalışmalar literatür taraması kısmında çoğaltılabilir. Literatür çalışmasındaki ortak bulgular muhasebe mesleği alanındaki iş olanaklarının fazla olması düşüncesi ve dolayısıyla yüksek kazanç beklentisi eğilimi ve öğrencilerin kariyer düşüncesinin ön planda olmasıdır.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Muhasebe eğitiminin amacı, muhasebe eğitimi alan öğrencilere meslek alanındaki gerekli bilgi ve beceriyi kazandırmaktır. Türkiye’de muhasebe meslek unvanının hukuki temelini 3568 sayılı kanun oluşturmaktadır. Bu kanuna göre muhasebecilik mesleğini yapabilmek için öncelikle hukuk, iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe, bankacılık, siyasal bilimler alanlarında eğitim veren en az lisans düzeyinde eğitimi başarıyla tamamlayıp mezun olma şartı aranmaktadır. Türkiye’de muhasebe alanındaki meslek beklentilerinin karşılanması için muhasebe eğitimi ve eğitimin kalitesi önemlidir. 3568 sayılı kanunda sayılan bilim dallarının eğitim müfredatlarında muhasebe derslerinin kredileri birbirlerinden farklılık arz etmektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 5; Zaif ve Ayanoglu, 2007: s.135). Türkiye’de muhasebe eğitimi ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde verilmektedir. Farklı eğitim düzeylerinde verilen muhasebe eğitimi, genel (finansal) muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi, dönem sonu muhasebe işlemleri, şirketler muhasebesi, bilgisayarlı muhasebe uygulamaları, denetim ve finansla bağlantılı konuları kapsamaktadır. Lisansüstü düzeydeki muhasebe eğitimi ise temel

muhasabe bilgilerine nispeten daha yüksek akademik bilgilere dayanmaktadır (Kutlu, 2010: s.235-236).

4. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın amacı Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki muhasabe eğitimi alan öğrencilerin muhasabe mesleğini seçmelerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Belirlenen bu faktörlerin değerlendirilmesi muhasabe eğitimi ve muhasabe meslek alanına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle araştırma örneklemini olarak Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye ve Ekonometri bölümlerinde muhasabe eğitimi alan 1053 öğrenciye anket uygulanarak ilgili veri seti oluşturulmuştur.

Anketin ilk bölümünde araştırma örneklemini oluşturan öğrencilerin demografik özellikleriyle ilgili bilgiler yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünü; kariyer, mesleki tatmin, bireysel beklentiler, aile çevresi, eğitim çevresi, sorumluluk, mesleki tecrübe ve kazanç beklentisiyle ilgili 30 adet soru oluşturmaktadır. 30 adet soru için "kesinlikle katılmıyorum", "katılmıyorum", "kararsızım", "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" ifadelerinin yer aldığı 5'li Likert ölçeğine göre anket hazırlanmıştır. Anketteki sorular; Dinç, Engin (2008) ve Akın, Osman ve Onat, Osman K., (2015) tarafından yapılmış olan bilimsel çalışmalar referans alınıp, çalışmaya yazarlar tarafından da soru eklenip modifiye edilerek hazırlanmıştır.

Araştırma kapsamındaki veriler SPSS 23 (Statistical Package for the Social Sciences) istatistik paket programında analiz edilmiştir. Analiz aşamasında öncelikle anketi oluşturan sorular için geçerlilik ve güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Bir sonraki aşamada SPSS'e girilmiş veri setine faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizi sonucunda ulaşılan faktörlerle, demografik özelliklerin yer aldığı cinsiyet, öğrenim görülen bölüm vb. veriler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığının belirlenmesi için Independent Sample T Testi, Levene's Test, ANOVA ve varyans analizi sonucu Scheffe-posthoc testi uygulanarak sınanmıştır.

5. İSTATİKSEL ANALİZLER VE BULGULAR

Çalışmanın istatistiksel analiz kısmında öncelikle demografik özellikler hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın diğer analiz bölümlerinde ise Cronbach's Alpha güvenilirlik analizi, faktör analizi, öğrencilerin okumakta oldukları bölümler, lise mezuniyet durumları ve cinsiyet ile faktörler arasındaki ilişkinin anlamlılık düzeyi test edilmiştir.

5.1. Demografik Özellikler

Ankete katılanların %41,1'i erkek, %58,9'u kadın öğrencilerden oluşmaktadır. Öğrencilerin %35,8'i düz lise, %34,2'si anadolu lisesi, %19,8'i meslek lisesi, %10,2'si diğer (açık lise, fen lisesi vd.) tür liselerden mezun olmuştur.

Tablo-1: Öğrencilerin Demografik Özellikleri

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER		Sayı	%
CİNSİYET	Erkek	433	41,1
	Kadın	620	58,9
	Toplam	1053	100,0
MEZUN OLUNAN LİSE TÜRÜ	Meslek Lisesi	209	19,8
	Anadolu Lisesi	360	34,2
	Düz Lise	377	35,8
	Diğer(Açık Lise, Fen Lisesi, vd.)	107	10,2
	Toplam	1053	100,0
OKUDUĞU BÖLÜM	İşletme	323	30,7
	İktisat	152	14,4
	Maliye	273	25,9
	Kamu Yönetimi	210	19,9
	Ekonometri	95	9,0
	Toplam	1053	100,0

Tablo-1'e göre Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi kapsamında ankete katılan öğrencilerin %30,7' si İşletme bölümü, %

25,9'u Maliye bölümü, %19,9'u Kamu Yönetimi bölümü, %14,4'ü İktisat bölümü ve %9'u Ekonometri bölümünde öğrenim görmektedir.

5.2. Güvenilirlik Analizi ve Faktör Analizi

Araştırma yönteminde Dinç, Engin (2008) ve Akın, Osman ve Onat, Osman K., (2015) tarafından yapılmış olan bilimsel çalışmalar referans alınarak yazarlar tarafından modifiye edilerek hazırlanmıştır. 36 adet sorudan oluşan anket öncelikle Cronbach's Alpha Güvenilirlik analizi yapılmıştır ve aşağıdaki sonuç elde edilmiştir:

Tablo-2: Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik İstatistiği

Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
,871	36

36 sorunun yer aldığı 5'li Likert ölçek tipli anketin güvenilirlik analizi sonucu Cronbach's Alpha değeri %87,1 çıkmıştır. Ayrıca tek tek sorular silinerek yapılmış olan "Cronbach's Alpha If Item Deleted" analiz sonuçlarındaki değerlere göre silmeye gerekli soru öngörülmemiş ve sonraki aşamada faktör analizi uygulanmıştır. 1053 öğrenciden elde edilen verilerin kullanılarak uygulanan faktör analizi sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo-3: Faktör Analizi

	Faktör Analizi						
	F 1	F 2	F 3	F 4	F 5	F 6	F 7
1- Kazancı yüksek bir meslek olduğu için tercih edeceğim		,403					
2- Disiplinli ve düzenli çalışma gerektiren bir meslektir					,765		
3- Sorumluluk almayı gerektiren meslektir					,771		

4- Hareketli ve dinamik bir meslektir				,461		
5- Yaratıcılığı öne çıkaran bir meslektir						,669
6- Serbest çalışma imkânı sunan bir meslektir					,796	
7- Toplumda saygın bir meslektir	,731					
8- Belli bir sosyal statüye sahip bir meslektir	,617					
9- Güven esasına dayalı bir meslektir	,525					
10- Kariyer yapmaya imkân tanıyan bir meslektir	,620					
11- Önceki iş tecrübelerimin etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslektir		,768				
12- Bu alanda staj yapmış olmamın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslektir		,795				
13- Bu alanda katılmış olduğum etkinlikler nedeniyle tercih edeceğim bir meslektir		,666				
14- Gelecekte geçerliliğini koruyan bir meslektir	,640					
15- Günümüzde ihtiyaç duyulan bir meslektir	,619					

16- Ailemin etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim			,710			
17- Arkadaşlarımın etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim			,675			
18- Almış olduğum eğitimin etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim		,367				
19- Bu mesleği yapan çevremın etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim			,737			
20- Yaşam tarzıma uygun bir meslek olduğu için tercih edeceğim	,536					
21- Muhasebe mesleğini yapabilecek kabiliyetim olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	,629					
22- Diğer mesleklere girmemi kolaylaştıracak bilgi ve beceriyi kazandıracığı için bu mesleği tercih edeceğim	,575					
23- Sayısal verilerle uğraşmayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim	,651					

24- Beklentilerimi karşılayacak bir meslek olduğu için tercih edeceğim	,596						
25- Bağımsız çalışma imkânı tanıdığı için bu mesleği tercih edeceğim						,682	
26- Örnek aldığım kişilerin bu meslek mensubu olduğu için bu mesleği tercih edeceğim				,417			
27- Risk almayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim	,398						
28- İş olanakları fazla olduğu için bu mesleği tercih edeceğim		,456					
29- Bu mesleği yaparken mutlu olacağıma inandığım için bu mesleği tercih edeceğim	,637						
30- Muhasebe dersi ilgimi çektiği için bu mesleği tercih edeceğim	,630						
Faktör içerisindeki değişken sayısı	8	8	4	4	3	2	1
Özdeğer	7,509	2,398	1,575	1,428	1,164	1,110	1,034
Açıklanan Varyans (%)	25,029	7,994	5,250	4,760	3,880	3,700	3,447
Kümülatif Varyans (%)	25,029	33,023	38,273	43,033	46,913	50,612	54,059
KMO Test Sonucu	,905						

Tablo-3'e göre Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi 0,90'ın üzerinde olduğu için örneklem büyüklüğü (0,900<0,905) Çokluk vd. (2012) tarafından mükemmel olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Tablo-3'e göre faktör analizi sonucu meslek seçimindeki etkili olan 30 adet anket sorusu 7 faktör altında toplanmıştır. Bu 7 faktörün her birisinin öz değeri 1'in üzerindedir. 7 faktör ayrıca toplam varyansın %54,059'unu açıklamaktadır. Faktör analizi sonucunda muhasebe meslek seçiminde etkili olan değişkenler dikkate alınarak faktör isimlendirmesi aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

Faktör 1- Kişisel Tercihler: Bireysel tercihler sonucunda; mutlu olacağına inanma, bu mesleğin, muhasebe derslerinin ve dersi anlatan öğretim elemanlarının bu mesleği seçmeyi düşünen öğrencilerin ilgisini çekmesi, vb. "Kişisel Tercihler" isimli faktörü oluşturmaktadır.

Faktör 2- Saygınlık ve Sosyal Statü Beklentisi: Toplumsal güven, saygı ve statü sağlanmasıyla birlikte kazancının yüksek olması beklentisiyle birlikte muhasebeyle ilgili meslek seçimini etkileyen bu koşullar ikinci faktör kapsamına dahil edilmiştir.

Faktör 3- Mesleki Deneyim: Daha önceki iş tecrübeleri, bu meslekle ilgili yapılmış olan staj etkisiyle birlikte ayrıca mesleki tanıtım günleri, konferans ve seminer vb. etkinlikler nedeniyle bu mesleğin tercih edilmesinde etkili olan değişkenlerin yer aldığı grup faktör 3 mesleki deneyim olarak sınıflandırılmıştır.

Faktör 4- Çevre Etkisi: Ailenin, arkadaşların kısaca yakın çevrenin etkisi ve meslek mensubu olup örnek aldıkları kişilerin etkisi meslek tercihinde önemli rol oynamaktadır. Bu değişkenler Faktör 4 çevre etkisi kapsamında yer almaktadır.

Faktör 5- Çalışma Şartları: Sorumluluk alma, disiplinli ve düzenli çalışma, risk alma, dinamik bir çalışma ortamı içerisinde olma gibi koşulların sağlanması bu meslek seçiminde etkili olup "Çalışma Şartları" isimli faktör 5 içerisinde yer almaktadır.

Faktör 6- Bağımsız Çalışma: Bu mesleği icra ederken serbest çalışma koşullarına sahip olunması bu mesleğin seçiminde etkili olup, "Bağımsız Çalışma" isimli faktör içerisinde yer almaktadır.

Faktör 7- Mesleki Gelişim: Yaratıcılığı öne çıkaran ve mesleki gelişim için fırsat sağlayan bir meslek olması “Mesleki Gelişim” isimli faktör 7 kapsamındadır.

5.3. Okumakta Olduğu Bölüm ile Faktörler Arasındaki İlişki

Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi bünyesinde İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye, Ekonometri ve Sosyal Hizmetler olmak üzere altı bölüm bulunmaktadır. Bu bölümlerde okuyan öğrencilerle faktörler arasındaki ilişki için ANOVA (Analyses of Variance) analizi uygulanmıştır. Faktör 4: Çevre Etkisi, Faktör 5: Çalışma Şartları ve Faktör 7: Mesleki Gelişim arasında anlamlı bir ilişki sonucuna ulaşılamamıştır.

Tablo-4: Faktör 1: Kişisel Tercihler İle Okuduğu Bölüm Arasındaki İlişki

		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	Sig.
20- Yaşam tarzına uygun bir meslek olduğu için tercih edeceğim	Gruplar Arası	,841	,210	,187	,945
	Gruplar içi	1177,884	1,124		
	Toplam	1178,726			
21- Muhasebe mesleğini yapabilecek kabiliyetim olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	15,613	3,903	3,276	,011
	Gruplar içi	1248,594	1,191		
	Toplam	1264,207			
22- Diğer mesleklere girmemi kolaylaştıracak bilgi ve beceriyi kazandıracığı için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	18,971	4,743	4,649	,001
	Gruplar içi	1069,236	1,020		
	Toplam	1088,207			
23- Sayısal verilerle uğraşmayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	48,664	12,166	8,470	,000
	Gruplar içi	1505,302	1,436		
	Toplam	1553,966			
24- Beklentilerimi karşılayacak bir meslek olduğu için tercih edeceğim	Gruplar Arası	21,385	5,346	5,432	,000
	Gruplar içi	1031,347	,984		
	Toplam	1052,731			

27- Risk almayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	18,823	4,706	3,906	,004
	Gruplar içi	1262,620	1,205		
	Toplam	1281,443			
29- Bu mesleği yaparken mutlu olacağıma inandığım için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	8,596	2,149	1,809	,125
	Gruplar içi	1245,292	1,188		
	Toplam	1253,888			
30- Muhasebe dersi ilgimi çektiği için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	22,094	5,524	4,011	,003
	Gruplar içi	1443,205	1,377		
	Toplam	1465,299			

Tablo-4 ANOVA testi sonucuna göre okuduğu bölüm ve Faktör 1 Kişisel Tercihler arasındaki ilişki sonucuna göre aşağıdaki sorulara verilen cevaplar arasında anlamlı bir ilişki varlığı tespit edilmiştir (Sig. < 0,05):

Soru 21- Muhasebe mesleğini yapabilecek kabiliyetim olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 22- Diğer mesleklere girmemi kolaylaştıracak bilgi ve beceriyi kazandıracak için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 23- Sayısal verilerle uğraşmayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 24- Beklentilerimi karşılayacak bir meslek olduğu için tercih edeceğim.

Soru 27- Risk almayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 30- Muhasebe dersi ilgimi çektiği için bu mesleği tercih edeceğim.

Öğrencilerin okuduğu bölüm ve Faktör 1 Kişisel Tercihlerle ilgili sorular arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilen sorular için ayrıca Scheffe Posthoc Testi yapılmıştır. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonucunda belirlenen ilişkinin hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için yapılan Scheffe testi sonuçlarına Tablo-5'te yer verilmiştir.

Tablo-5: Okuduğu bölüm ve Faktör 1: Kişisel Tercihler Arasındaki İlişkiyle İlgili Scheffe Testi Sonuçları

Soru	Okuduğu Bölüm (i)	Okuduğu Bölüm (j)	$X_i - X_j$	Sh_x	Sig.
Muhasebe mesleğini yapabilecek kabiliyetim olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,12732	,09676	,785
		İktisat	,14706	,11624	,809
		Maliye	,35018	,10019	,016
		Ekonometri	,14837	,13496	,877
Diğer mesleklere girmemi kolaylaştıracak bilgi ve beceriyi kazandıracağı için bu mesleği tercih edeceğim.	İşletme	İktisat	,24884	,09935	,181
		Maliye	,27479	,08304	,028
		Kamu Yönetimi	-	,08954	1,000
		Ekonometri	,25015	,11789	,343
	Kamu Yönetimi	İşletme	,01275	,08954	1,000
		İktisat	,26159	,10757	,207
		Maliye	,28755	,09271	,048
		Ekonometri	,26291	,12489	,351
Sayısal verilerle uğraşmayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,22095	,10624	,364
		İktisat	,16754	,12763	,786
		Maliye	,49707	,11001	,000
		Ekonometri	-	,14819	,739
			,20877		
Beklentilerimi karşılayacak bir meslek olduğu için tercih edeceğim.	Ekonometri	İşletme	,42972	,13988	,052
		İktisat	,37632	,15675	,218
		Maliye	,70584	,14276	,000
		Kamu Yönetimi	,20877	,14819	,739
	Kamu Yönetimi	İşletme	,29805	,08794	,022
		İktisat	,19511	,10564	,492
		Maliye	,39084	,09106	,001
		Ekonometri	,10301	,12266	,951

Risk almayı sevdiğim için bu mesleği tercih edeceğim.	İşletme	İktisat	,15364	,10796	,731
		Maliye	,31315	,09024	,017
		Kamu	,17212	,09730	,537
		Yönetimi	-	,12811	,991
		Ekonometri	,06873		
Muhasebe dersi ilgimi çektiği için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,06261	,10402	,985
		İktisat	,33390	,12497	,130
		Maliye	,34322	,10771	,039
		Ekonometri	,15363	,14510	,891

Tablo-5 Scheffe testi sonuçları aşağıdaki maddeler halinde yorumlanarak özetlenebilir:

- Kamu yönetimi bölümündeki öğrenciler maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğini yapabilecekleri kabiliyetlerinin daha üstün olduğunu düşünmektedirler.
- İşletme ve Kamu Yönetimi bölümlerinde okuyan öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğinin, bu meslek ile ilişkili diğer mesleklere girmek için gerekli bilgi ve beceriyi kazandıracığını düşünmektedirler.
- Kamu yönetimi bölümü öğrencileri Maliye bölümündeki öğrencilere göre sayısal verilerle uğraşmayı daha çok sevdiği için bu mesleği tercih edeceklerini belirtmişlerdir.
- Ekonometri bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre, kamu yönetimi bölümündeki öğrencilerin İşletme ve Maliye bölümlerindeki öğrencilere göre muhasebe mesleğinin seçtikleri takdirde beklentilerini karşılayacağını düşünmektedirler.
- İşletme bölümündeki öğrenciler Maliye bölümündeki öğrencilere göre risk almayı daha çok sevdikleri için muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmektedirler.
- Kamu yönetimi bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe dersi daha çok ilgilerini çektiği için muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmektedirler.

Tablo-6: Faktör 2: Saygınlık ve Sosyal Statü Beklentisi ile Okuduğu Bölüm Arasındaki İlişki

		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	Sig.
1- Kazancı yüksek bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	17,763	4,441	4,178	,002
	Gruplar içi	1113,846	1,063		
	Toplam	1131,609			
7- Toplumda saygın bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	13,083	3,271	3,153	,014
	Gruplar içi	1087,037	1,037		
	Toplam	1100,120			
8- Belli bir sosyal statüye sahip bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	6,905	1,726	1,591	,174
	Gruplar içi	1137,256	1,085		
	Toplam	1144,161			
9- Güven esasına dayalı bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	16,567	4,142	4,101	,003
	Gruplar içi	1058,483	1,010		
	Toplam	1075,050			
10- Kariyer yapmaya imkan tanıyan bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	14,020	3,505	3,369	,009
	Gruplar içi	1090,375	1,040		
	Toplam	1104,395			
14- Gelecekte geçerliliğini koruyan bir meslek olduğunu düşündüğüm için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	25,696	6,424	6,561	,000
	Gruplar içi	1026,141	,979		
	Toplam	1051,837			
15- Günümüzde ihtiyaç duyulan bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Gruplar Arası	7,571	1,893	1,921	,105
	Gruplar içi	1032,465	,985		
	Toplam	1040,036			
28- İş olanakları fazla olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	15,464	3,866	3,420	,009
	Gruplar içi	1184,860	1,131		
	Toplam	1200,325			

Tablo-6 ANOVA testi sonucuna göre öğrencilerin okuduğu bölüm ile Faktör 2 Saygınlık ve Sosyal Statü Beklentisi kapsamında yer alan aşağıdaki anket soruları arasında anlamlı bir ilişki varlığı tespit edilmiştir (Sig. < 0,05):

Soru 1- Kazancı yüksek bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 7- Toplumda saygın bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 9- Güven esasına dayalı bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 10- Kariyer yapmaya imkan tanıyan bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 14 - Gelecekte geçerliliğini koruyan bir meslek olduğunu düşündüğüm için bu mesleği tercih edeceğim.

Soru 28- İş olanakları fazla olduğu için bu mesleği tercih edeceğim

Öğrencilerin okuduğu bölüm ve Faktör 2 Saygınlık ve Sosyal Statü beklentisiyle ilgili seçenekler arasında anlamlı ilişki olduğu tespit edilen sorular için ayrıca scheffe posthoc testi yapılmıştır. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA) sonucunda belirlenen ilişkinin hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için yapılan scheffe testi sonuçlarına Tablo-7’de yer verilmiştir.

Tablo-7: Okuduğu bölüm ve Faktör 2: Saygınlık ve Sosyal Statü Beklentisi Arasındaki İlişkinin Scheffe Testi Sonuçları

Soru	Okuduğu Bölüm (i)	Okuduğu Bölüm (j)	$X_i - X_j$	Sh_x	Sig.
Kazancı yüksek bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,26357	,09139	,081
		İktisat	,16798	,10979	,673
		Maliye	,35092	,09463	,008
		Ekonometri	,06667	,12747	,991
Toplumda saygın bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,30545	,09028	,022
		İktisat	,23734	,10846	,310
		Maliye	,22308	,09348	,224

		Ekonometri	,11103	,12593	,941
Güven esasına dayalı bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Kamu Yönetimi	İşletme	,16061	,08909	,517
		İktisat	,40558	,10702	,006
		Maliye	,22857	,09225	,190
		Ekonometri	,06216	,12426	,993
Kariyer yapmaya imkan tanıyan bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.	Kamu Yönetimi	İşletme	,20752	,09042	,262
		İktisat	,37199	,10863	,020
		Maliye	,25495	,09362	,116
		Ekonometri	,14436	,12612	,860
Gelecekte geçerliliğini koruyan bir meslek olduğunu düşündüğüm için bu mesleği tercih edeceğim.	İşletme	İktisat	,31579	,09733	,033
		Maliye	,26624	,08135	,031
		Kamu Yönetimi	-	,08772	,938
	Kamu Yönetimi	Ekonometri	-	,11549	1,000
		İşletme	,07845	,08772	,938
		İktisat	,39424	,10538	,008
		Maliye	,34469	,09082	,006
		Ekonometri	,06792	,12235	,989

Tablo-7 Scheffe testi sonuçları aşağıdaki maddeler halinde yorumlanarak özetlenebilir:

- Kamu yönetimi bölümündeki öğrenciler Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğinin kazancının yüksek olması bu mesleği seçmelerinde daha etkilidir.
- Kamu yönetimi bölümündeki öğrenciler İşletme bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğinin toplumda saygın olması nedeniyle meslek tercihlerinde daha etkindir.

- Kamu yönetimi bölümündeki öğrenciler İktisat bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmelerindeki nedenin güven esasına dayalı bir meslek olması düşüncesi daha baskındır.
- Kamu yönetimi bölümündeki öğrenciler İktisat bölümündeki öğrencilere göre bu mesleği seçmelerindeki sebebin kariyer yapmaya imkan tanınması düşünceleri daha etkilidir.
- İşletme bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre ve aynı zamanda Kamu yönetimi bölümündeki öğrencilerin İktisat ve Maliye bölümlerindeki öğrencilere göre muhasebe mesleğinin gelecekte geçerliliğini koruyan bir meslek dalı olarak düşünmeleri bu mesleği seçmelerinde daha etkili oldukları Tablo-7'den anlaşılmaktadır.

Tablo-8: Faktör 3: Mesleki Deneyim İle Okuduğu Bölüm Arasındaki İlişki

	Kareler Toplamı	Kareler Ort.	F	Sig.	
Önceki iş tecrübelerimin etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Gruplar Arası	3,253	,813	,731	,571
	Gruplar içi	1166,435	1,113		
	Toplam	1169,689			
Bu alanda staj yapmış olmamın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Gruplar Arası	17,637	4,409	3,630	,006
	Gruplar içi	1272,995	1,215		
	Toplam	1290,632			
Bu alanda katılmış olduğum etkinlikler nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Gruplar Arası	3,872	,968	,813	,517
	Gruplar içi	1247,376	1,190		
	Toplam	1251,248			
Almış olduğum eğitimin etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası	15,625	3,906	2,754	,027
	Gruplar içi	1486,292	1,418		
	Toplam	1501,916			

Tablo-8 ANOVA testi sonuçlarına göre okuduğu bölüm ve Faktör 3 Mesleki Deneyim arasındaki ilişki sonucuna göre aşağıdaki anket soruları arasında anlamlı bir ilişki varlığı tespit edilmiştir (Sig. < 0,05):

Soru 13- Bu alanda staj yapmış olmamanın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek.

Soru 18- Almış olduğum eğitimin etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim.

Tablo-9: Okuduğu bölüm ve Faktör 3: Mesleki Deneyim Arasındaki İlişkiyle İlgili Scheffe Testi Sonuçları

Soru	Okuduğu Bölüm (i)	Okuduğu Bölüm (j)	$X_i - X_j$	Sh_x	Sig.
Bu alanda staj yapmış olmamanın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	İktisat	İşletme	,26084	,10841	,216
		Maliye	,34071	,11154	,049
		Kamu Yönetimi	,13521	,11737	,857
		Ekonometri	-	,14414	1,000
Almış olduğum eğitimin etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	İşletme	İktisat	,02322	,11714	1,000
		Maliye	,29958	,09791	,049
		Kamu Yönetimi	,13475	,10557	,803
		Ekonometri	,02848	,13899	1,000

Tablo-9 Scheffe testi sonuçları aşağıdaki maddeler halinde yorumlanarak özetlenebilir:

- İktisat bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmelerindeki baskın sebep bu alanda yapmış oldukları stajlardır.
- İşletme bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmelerindeki baskın sebep almış oldukları eğitimin etkisidir.

Tablo-10: Faktör 6: Bağımsız Çalışma İle Okuduğu Bölüm Arasındaki İlişki

	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Gruplar Arası	16,415	4,104	3,723	,005
Gruplar içi	1155,046	1,102		
Toplam	1171,461			

Tablo-10 ANOVA testi sonuçlarına göre okuduğu bölüm ve Faktör 6 Bağımsız Çalışma kapsamında yer alan serbest çalışma imkânı sunan bir meslek olmasıyla arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir (Sig. < 0,05).

Tablo-11: Okuduğu bölüm ve Faktör 6: Bağımsız Çalışma Arasındaki İlişkiyle İlgili Scheffe Testi Sonuçları

Soru	Okuduğu Bölüm (i)	Okuduğu Bölüm (j)	$X_i - X_j$	Sh_x	Sig.
Serbest çalışma imkânı sunan bir meslek	Kamu Yönetimi	İşletme	,08965	,09306	,920
		İktisat	,24135	,11180	,325
		Maliye	,31538	,09636	,031
		Ekonometri	,30451	,12981	,240

Tablo-11 scheffe testi sonucuna göre; Kamu Yönetimi bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmelerindeki etkili sebebin muhasebe mesleğinin serbest çalışma imkanı sunmasıdır.

5.4. Lise Mezuniyet Türü ile Faktörler Arasındaki İlişki

Faktörlerle ankete katılan öğrencilerin mezun olduğu lise türü arasındaki ilişkinin anlamlı olup olmadığına yönelik Anova testi uygulanmıştır. Faktör 1 Kişisel Tercihler, Faktör 2 Saygınlık Ve Sosyal Statü Beklentisi, Faktör 4 Çevre Etkisi, Faktör 6 Bağımsız Çalışma ve Faktör 7 Mesleki Gelişim ankete katılan öğrencilerin mezun olduğu lise türü arasında anlamlılık değerinin 0,05'ten küçük olması nedeniyle anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Öğrencilerin mezun olduğu lise türü arasındaki ilişkinin anlamlı olduğu faktörlerin ilişki tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo-12: Mesleki Deneyim ve Çalışma Şartlarının Mezun Olunan Lise Türüyle Arasındaki İlişki

	Kareler Toplamı	Kareler Ort.	F	Sig.	
(F.3) Bu alanda staj yapmış olmamın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Gruplar Arası Gruplar içi Toplam	22,840 1267,793 1290,632	7,613 1,209	6,299	,000
(F.5) Arkadaşlarımın etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Gruplar Arası Gruplar içi Toplam	9,256 954,661 963,916	3,085 ,911	3,387	,018

Faktör 3 Mesleki Deneyim ve Faktör 5 Çevrenin Etkisi öğrencilerin mezun olduğu lise türü arasında sig. değerinin 0,05'ten küçük olması nedeniyle anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

Tablo-13: Lise mezuniyet Türü ve Staj Yapmış Olmak ve Arkadaşların Etkisiyle Meslek Tercih Edilmesiyle İlgili Scheffe Testi Sonuçları

Soru	Okuduğu Bölüm (i)	Okuduğu Bölüm (j)	$X_i - X_j$	Sh_x	Sig.
Bu alanda staj yapmış olmamın etkisi nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Meslek Lisesi	Anadolu Lisesi	,34670	,09560	,004
		Düz Lise	,21675	,09481	,157
		Diğer Liseler	-	,13068	,985
			,05044		
	Diğer Liseler	Meslek Lisesi	,05044	,13068	,985
		Anadolu Lisesi	,39714	,12105	,013
Arkadaşların etkisi nedeniyle bu mesleği tercih edeceğim	Düz Lise	Anadolu Lisesi	,26719	,12042	,178
		Düz Lise	-	,08231	,953
	Meslek Lisesi	Meslek Lisesi	,04785	,07038	,590
		Anadolu Lisesi	-	,10455	,021

Diğer Liseler	- ,32710
----------------------	-------------

Tablo-13 Scheffe testine göre Faktör 3 Mesleki Deneyim kapsamında yer alan muhasebe mesleği alanında staj yapmış olmak meslek lisesi mezunu ve açık lise, fen lisesi vd.(diğer) lise mezunu öğrencilerinin anadolu lisesi mezunu öğrencilerine göre meslek seçiminde etkisi daha fazladır. Faktör 5 Çevre Etkisi kapsamında yer alan muhasebe mesleğini seçmek için arkadaşlarının etkisi düz lise mezunu öğrencilerinin diğer lise grubunda yer alan açık lise, fen lisesi vb. liselerden mezun olan öğrencilere göre daha fazladır.

5.5. Cinsiyet ile Faktörler Arasındaki İlişki

Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki toplam 1053 öğrenciye uygulanmış anketin %41,1'i erkek (433), %58,9'u kadın (620) öğrenciden oluşmaktadır. Cinsiyet ile faktör analizi sonucu tespit edilmiş 7 faktör kapsamında yer alan sorular arasındaki ilişkinin anlamlı olup olmaması Independent Sample T Testi uygulanarak analiz edilmiştir.

Tablo-14: Faktörlerle Cinsiyet Arasında Anlamlı İlişki Tespit Edilen Anket Sorularının Grup İstatistikleri

Grup İstatistiği					
	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	Ortalamanın Standart Hatası
	Kadın	620	3,0855	,98819	,03969
Güven esasına dayalı bir meslek	Erkek	433	3,3695	1,08747	,05226
	Kadın	620	3,4839	,95186	,03823
Arkadaşlarımın etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Erkek	433	2,1617	1,06141	,05101
	Kadın	619	2,0162	,87378	,03512
Disiplinli ve düzenli çalışma	Erkek	433	3,1640	1,03118	,04956

gerektiren bir meslek	Kadın	620	3,4113	,95295	,03827
Sorumluluk almayı gerektiren meslek	Erkek	433	3,3418	1,01312	,04869
	Kadın	620	3,5048	,93313	,03748
Bu alanda katılmış olduğum etkinlikler nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Erkek	433	2,5612	1,09357	,05255
	Kadın	620	2,4548	1,08726	,04367

Independent Sample T Testi uygulanması sonucu öncelikle Tablo-15 Levene Test'ine göre varyansların homojenliği test edilmiştir. Tablo-15 Levene Testi sonrasında aşağıdaki anket sorularıyla cinsiyet arasında T testindeki anlamlılık değerinin $< 0,05$ olması nedeniyle %95 güvenle anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

- Arkadaşlarımın etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim (Tablo-15 Levene's Test Sig. $< 0,05$; Grupların varyansları homojen değildir).
- Disiplinli ve düzenli çalışma gerektiren bir meslek olduğu için bu mesleği tercih edeceğim (Tablo-15 Levene's Test Sig. $> 0,05$; Grupların varyansları homojendir).
- Sorumluluk almayı gerektiren meslek olduğu için tercih edeceğim (Tablo-15 Levene's Test Sig. $> 0,05$; Grupların varyansları homojendir).

Tablo-15: Levene's Testi

		Levene's Test			
		F	Sig.	t	Sig.(2-tailed)
Kazancı yüksek bir meslek olduğu için	Varyansların eşit olduğu varsayımı	5,589	0,18	-,783	,434
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			-,767	,443
Güven esasına dayalı bir meslek	Varyansların eşit olduğu varsayımı	13,399	,000	-	0,71
	Varyansların eşit olduğu varsayımı			-	0,78

	olmadığı varsayımı				1,766	
Bu alanda katılmış olduğum etkinlikler nedeniyle tercih edeceğim bir meslek	Varyansların eşit olduğu varsayımı	4,681	0,31	1,558	,119	
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			1,557	,120	
Arkadaşlarının etkisi olduğu için bu mesleği tercih edeceğim	Varyansların eşit olduğu varsayımı	30,914	,000	2,431	,015	
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			2,350	,019	
Disiplinli ve düzenli çalışma gerektiren bir meslek	Varyansların eşit olduğu varsayımı	4,162	0,42	-	,000	
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			4,006		
Sorumluluk almayı gerektiren meslek	Varyansların eşit olduğu varsayımı	5,532	0,19	-	,007	
	Varyansların eşit olmadığı varsayımı			2,693		
				-	,008	
				2,654		

Tablo-14 Grup İstatistikleri ve Tablo-15 Independent Sample T Testi Sonuçlarına göre Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki çeşitli bölümlerde öğrenim görmekte olan erkek ve kadın öğrenciler arasında anlamlı bir farklılık bulunan anket soruları maddeler halinde sıralanarak açıklanmıştır:

- Tablo-14'e göre erkek öğrencilerin ortalaması (2,1617) yüksek olduğu için erkek öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmesindeki etkili sebep arkadaş çevresinin etkili olmasıdır [Tablo-15 t-testindeki Sig.(2-tailed).<0,05].
- Tablo-14'e göre bayan öğrencilerin ortalaması (3,4113) yüksek olduğu için bayan öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmesindeki etkili sebep muhasebe mesleğinin disiplinli ve düzenli çalışma gerektiren bir meslek olmasıdır [Tablo-15 t-testindeki Sig.(2-tailed).<0,05].
- Tablo-14'e göre bayan öğrencilerin ortalaması (3,5048) yüksek olduğu için bayan öğrencilerin erkek öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmesindeki etkili sebep muhasebe mesleğinin

sorumluluk almayı gerektiren bir meslek olmasıdır [Tablo-15 t-testindeki Sig.(2-tailed).<0,05].

6. SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye ve Ekonometri bölümlerinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebeyle ilgili bir mesleği tercih ederken aile, arkadaş, çevre tavsiyesi, kariyer beklentisi, muhasebe derslerine duyduğu ilgi düzeyi, vb. nedenlerden hangi faktörlerin etkili olduğunun araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde muhasebe eğitimi alan %41,1 erkek, %58,9 u kadın öğrenci olmak üzere toplam geçerli 1053 anketten elde edilen bilgilerle bir veri seti oluşturulmuştur.

Veriler SPSS 23 (Statistical Package for the Social Sciences) programına girilerek analiz edilmiştir. Analiz aşamasında öncelikle verilerin geçerlilik ve güvenilirliği test edilmesi için Cronbach's Alfa testi uygulanmıştır. Bunun sonucunda Cronbach's Alpha test değeri %87,1 çıkmıştır. Geçerlilik ve güvenilirlik analizi sonucunda ölçek kullanılması uygun görülmüş olup, sonraki aşamada 30 sorudan oluşan anket kullanılarak elde edilen veriler için faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizi sonucunda elde edilen verilerin boyutu, muhasebe mesleği seçiminde etkili olan 7 faktöre indirgenmiştir. Bu faktörler; Faktör 1 Kişisel Tercihler, Faktör 2 Saygınlık Ve Sosyal Statü Beklentisi, Faktör 3 Mesleki Deneyim, Faktör 4 Çevre Etkisi, Faktör 5 Çalışma Şartları, Faktör 6 Bağımsız Çalışma, Faktör 7 Mesleki Gelişim olarak isimlendirilmiştir.

Faktör analizi sonrasında faktör gruplarıyla İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi, Maliye ve Ekonometri bölümlerinde okuyan öğrencilerin okumakta olduğu bölüm, öğrencilerin mezun olduğu lise türü ve cinsiyetle ilişkileri incelenmiştir. Meslek seçiminde Faktör 1 Kişisel Tercihler, Faktör 2 Saygınlık Ve Sosyal Statü Beklentisi, Faktör 3 Mesleki Deneyim, , Faktör 6 Bağımsız Çalışma ile öğrencilerin okumakta oldukları bölümler arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Genel olarak Kamu Yönetimi bölümünde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, maliye bölümünde muhasebe eğitimi alan öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçmelerinde Faktör 1 Kişisel Tercihleri daha etkili olduğu ANOVA analizi sonucu anlaşılmaktadır. İşletme

bölümündeki öğrencilerin ise maliye bölümündeki öğrencilere göre risk almayı sevmesinin muhasebe mesleğini seçmelerinde etkili olduğu Tablo-5'ten anlaşılmaktadır. Genel olarak kamu yönetimi bölümünde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin Faktör 2 Saygınlık Ve Sosyal Statü Beklentisi muhasebe alanındaki meslek seçiminde etkili olduğu Tablo-7'de görülmektedir. Faktör 3 Mesleki Deneyim kapsamında yer alan muhasebe alanında staj yapmış olmanın ve almış oldukları eğitim muhasebe mesleğini seçmede etkili olduğu Tablo-8'den görülmektedir. İşletme bölümündeki öğrencilerin Maliye bölümündeki öğrencilere göre almış oldukları eğitim muhasebe mesleğini seçmelerinde daha etkili olduğu Tablo-9'daki scheffe test değerlerinden anlaşılmaktadır. Faktör 6 Bağımsız Çalışma isteği muhasebe mesleği seçmede kamu yönetimi bölümü öğrencilerinin maliye bölümündeki öğrencilere göre etkisinin daha fazla olduğu Tablo-11'deki sonuçlardan anlaşılmaktadır.

Meslek seçiminde etkili olan Faktör 3 Mesleki Deneyim kapsamında yer alan muhasebe mesleği alanında staj yapmış olmanın ve Faktör 5 Çevre Etkisi kapsamında yer alan arkadaşların etkisiyle mezun olunan lise türü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Meslek lisesi mezunu öğrencilerinin Anadolu Lisesi mezunu öğrencilere göre muhasebe mesleğini seçme düşüncelerinde yapmış oldukları stajın etkisinin daha fazla olduğu bulunmuştur. Düz lise mezunu öğrencilerin, diğer (açık lise, fen lisesi vd.) lise mezunu öğrencilere göre arkadaş çevresinin muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmelerinde etkisi daha fazladır.

Tablo-14 ve 15'e göre muhasebe eğitimi alan kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre muhasebe mesleğinin disiplinli ve düzenli çalışma gerektiren bir meslek ve sorumluluk almayı gerektiren bir meslek olması, muhasebe mesleğini seçme düşüncelerinde etkili olduğu görülmektedir. Muhasebe eğitimi alan erkek öğrencilerin muhasebe eğitimi alan kadın öğrencilere göre arkadaş çevrelerinin muhasebe mesleğini seçme düşüncelerindeki etkisinin daha fazla olduğu analiz bulgularından anlaşılmaktadır.

Genel olarak bu çalışma sonucunda özellikle verilen muhasebe eğitiminin, öğrencilere yönelik düzenlenen etkinliklerin, yakın çevre etkisinin, meslek çalışma şartlarının muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmelerinde önemli olduğu görülmektedir. Bu nedenle muhasebe eğitimini gerçekleştiren eğitim personelinin ve muhasebe meslek faaliyetini sürdüren kişilerin, muhasebe eğitimi alan

öğrencilerin muhasebe alanındaki meslek seçmelerinde önemli bir rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

Akın, O., ve Kürşat Onat, O., (2015). "Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Seçimini Etkileyen Faktörleri: Demografik Farklılaşmalar Üzerine Bir Araştırma" *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı:15, 297-312.

Bulca, H., ve Erem, I., (2014). "Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe ve Finans Eğitimine Yönelik Düşünceleri: Uşak Üniversitesi'nde Bir Araştırma" *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:3, 67-94.

Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş., (2012) *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları*, Pegem Akademi, 2. Baskı, Ankara.

Dinc, E. (2008). "Meslek Seçiminde Etkili Faktörlerin İncelenmesi: Meslek Yüksekokulu –Muhasebe Programı Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma" *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:16, Sayı: 2, 90-106.

Ekşi, İ. H., Özçalıcı, M. ve Büyükkonuklu, B., (2011) "Meslek Algılanmasında Etkili Olan Faktörler: Muhasebecilik Örneği" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:52, 67-80.

Kutlu, H. A., (2010). "Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 46, 232-246.

Sürmen, Y. ve Aygün, D., (2013) "Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı: 7, 358-381.

Şengel, S., (2011) "Türkiye'de muhasebe meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, 167-180.

Odia, J.O ve Ogiedu, K.O (2013) "Factors Affecting the Study of Accounting in Nigerian Universities", *Journal of Educational and Social Research*, Cilt: 3, ,Sayı: 3, 89-96.

Yayla, H. E. ve Cengiz, E., (2005) “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 16, 147-168.

Zaif, F. ve Ayanoğlu, Y., (2007) “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Artırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme” *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı:1, 115-136.

20194 Sayılı Resmi Gazete, 13.06.1989, 3568 Sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*.

MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin Karabayır^a
Dr. Öğr. Üyesi Seyhan Öztürk^b
Sevgi Cengiz^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 328-353*

ÖZ

Meslek etiği ile ilgili ortaya çıkan sorunların başında "etik ikilem" gelmektedir. Etik ikilem genellikle bir olayın çözümünde bireylerin içine düştükleri kararsızlıktan kaynaklanmaktadır. İş hayatında, özellikle muhasebe meslek mensuplarının, bu tür ikilemler yaşaması kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın amacı da; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajyerlerinin, "Meslek mensupları neden etik dışı davranışa yönelirler? Onları etik dışı davranışa iten faktörler nelerdir? Etik dışı davranış gerçekleşmese bile bir önceki aşamada yaşanan etik ikilemin nedenleri neler olabilir?" gibi sorular çerçevesinde meslek etiğine yaklaşımlarını tespit etmektir. Çalışmada demografik sorular yanında, etik ikilemle ilgili yargılar şeklinde hazırlanan anket çalışmasını meslek mensubu adaylarının bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir. Sonuçta aday muhasebecilerin önemli bir kısmının etik ikilem yaşadığı, buna karşılık etik kuralları iyi bildiği ve etik kurallara uygun davrandığı görülmüştür. Benzer şekilde, adayların sorunların çözümünde etik olanı gerçekleştirdikleri elde edilen sonuçlar arasındadır.

Anahtar Sözcükler: Etik, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği, Etik İkilem

JEL Kodları: M40, M41, M49

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, karabayir@hotmail.com

^b Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, seyhan_goksu@hotmail.com

^c Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Doktora Öğr., sevgicengiz36@outlook.com

ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES AND ETHICAL DILEMMA

ABSTRACT

The ethical dilemma is the leading problem related to professional ethics. It is usually the result of the inability of individuals to solve an event. It is inevitable that business people, especially accounting professionals, to experience such dilemmas.

The purpose of this study is to identify the attitudes of Certified Public Accountant (CPA) Trainees to professional ethics within the framework of questions such as "Why do professionals tend to behave unethically? What are the factors that drive them to unethical behavior? What could be the causes of the ethical dilemmas experienced during the previous stage, even if unethical behavior is not realized currently?". In addition to the demographic questions in the study, the questionnaire prepared in the form of judgments related to the ethical dilemma was filled out by the candidates themselves. The obtained data were evaluated with SPSS 20 statistical package program. As a result, it was seen that a significant number of candidate accountants have experienced ethical dilemmas, while they are well aware of ethical rules and behave in accordance with them. Likewise, candidates' ethical practices in resolving problems are among the results.

Keywords: Ethics, Professional Ethics, Ethics of Accounting Profession, Ethical Dilemma

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Kabul edilebilir ya da kabul edilemez davranışları birbirinden ayırt etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Çoğu insan etik normları evde, okulda, işte ve diğer sosyal ortamlarda öğrenmektedir. Bu yolla insanlar çocukluk döneminde doğru ve yanlış duygularını edinmesine rağmen, ahlaki gelişimleri hayat boyu gerçekleşmektedir. Etik normlar o kadar çok yerde bulunur ki, onları basit bir sağduyu olarak görmek çoğu zaman daha cazip gelebilir. Bu noktada sorun şudur ki; eğer etik ya da ahlak sağduyudan başka bir şey değilse, o halde neden toplumda çok fazla etik tartışma ve etik sorun var? Bu sorunun makul açıklaması, tüm insanların bazı ortak etik normları tanımış olmakla birlikte, farklı bireylerin bu normları kendi değerleri ve yaşam deneyimleri ışığında farklı şekillerde yorumlayıp uyguluyor olmasıdır (Resnik, 2013: s.1).

Etik her ortamda ve her durumda insan için geçerli bir kavramdır. Her mesleğin kendine özgü etik kuralları bulunmaktadır. Bu kuralların bir kısmı yasalaştırılmış, bir kısmı ise meslek örgütleri tarafından yazılı

kurallara dönüştürülmüştür. Etik kavramı ağırlıklı olarak sübjektif temellere dayanmaktadır. Bu nedenle mensubu olunan toplum, ırk, din ve ekonomik refah seviyesi gibi faktörlerin etkisi altındadır. Bu faktörler kişilerin etik kurallara uyup uymama eğilimleri üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bu faktörler iş hayatında da etik kuralların uygulanmasını önemli ölçüde etkilemektedir.

Etik kurallar mesleğin icrası sırasında yaşanan bir takım sorunların çözümü için kullanılmaktadır. Etik kuralları bilen, kabul eden ve değer veren herkesin bu kuralları mutlaka uygulayacağını beklemek yanlış olmaktadır. Etik kuralların uygulanması sırasında bazen psikolojik etkenler ağır basabilir ve bu kuralların ihlali söz konusu olabilir. Örneğin, bir muhasebecinin, müşterisinin kendisine ibraz ettiği belgelerin gerçeği yansıtmadığını bilmesine rağmen müşteri kaybetme endişesi ile görmezden gelmesi veya ikilem yaşaması ihtimal dâhilindedir (Kutlu, 2008: s.144).

Etik ikilem özellikle muhasebecilerin meslek hayatında karşı karşıya kaldıkları önemli bir durumdur. Bu durumla başa çıkma da; kişinin etik kurallarını nasıl içselleştirdiği ile yakından ilgili olmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı aday muhasebe meslek mensuplarının etik-müşteri ikilemi yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler bunun temel nedenlerini irdelemektir. Bu amaçla hazırlanan anketleri meslek sınavlarına girecek olan adayların bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir. Bulgulara göre; aday muhasebecilerin önemli ölçüde etik ikileme maruz kaldıkları ancak bu durumu etik kurallara uygun olarak bertaraf ettikleri, etik ikilemden çıkışta zaman zaman kültürel faktörlerden etkilendikleri gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmı şu şekilde devam etmektedir; İkinci bölümde etik kavramı ve üçüncü bölümde ise meslek etiği kavramı üzerinde durulmuş, dördüncü bölümde muhasebede meslek etiği incelenmiş, beşinci bölümde muhasebede etik ikilem ile ilgili literatürde daha önce yapılan çalışmalar anlatılmış, altıncı bölümde anket uygulamasının yöntemi ve bulguları paylaşılmış, yedinci bölümde ise çalışmada elde edilen sonuçlar paylaşılarak öneriler geliştirilmiştir.

2. ETİK

Yunanca karakter, usul ya da gelenek anlamlarına gelen “ethos” kelimesinden doğan, Türkçe’ye Fransızca’dan geçen etik kavramı; Türk Dil Kurumu sözlüğünde “bir toplum içerisinde bireylerin uymak zorunda kaldıkları davranış şekilleri, aktöre ve sağıtöre” gibi kavramlarla anlatılmaktadır (Keskin, 2014: s.7). Etik, bir insanın davranışlarını sergilerken kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür.

Etik kavramını farklı şekillerde tanımlamak da mümkündür. En genel ifade ile bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterler etiği oluşturur (Kutlu, 2008a: s.146). Etik ahlakın felsefi bir düzlemde incelenmesi olarak da ifade edilmektedir. Bu durumda etiğin ne olduğunu açıkça netleştirmek için ahlakın ne olduğu konusunda da net bir fikre sahip olmak gerekmektedir (Feldman, 2016: s.11). Ahlak, belli bir dönemde belli bir insan topluluğunun benimsediği, bireylerin birbirleri ile ilişkilerini düzenleyen kurallar, yasalar ve ilkeler bütünü olmakla birlikte farklı toplumlarda kapsamı değişen ahlaki değerler alanıdır (Sökmen, 2016: s. 2).

Etik ve ahlak çoğu zaman aynı anlamda gibi kullanılmasına rağmen aralarında bazı küçük farklılıklar bulunmaktadır. Etik ahlaki görev ve zorunluluklarla ilgili olarak neyin doğru neyin yanlış olduğu ile ilgilenen bir disiplindir. Ahlak ise, iyi ve kötüyü ayırt etmek amacıyla insanın davranış ve karakteri aracılığıyla yaptığı değerlendirmeleri kapsamaktadır. Diğer bir ifade ile etik bir ahlak görüşü, ahlak felsefesi ya da anlayışdır denilebilir (Karacan, 2014: s.14). Böylelikle ahlak, etiğin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla her iki alanın birbirine çok yakın olduğu ve aralarında kesin bir sınır çizmenin mümkün olmadığı görülmektedir (Pieper, 2012: s.33). Çünkü her iki kavramda temelde bireyleri erdemli davranışlara yönlendirmeyi amaçlamaktadır (Sökmen, 2016: s.21).

Genel olarak etik, aileden ya da ilköğretimden başlayarak bireye bütün eğitim sürecinde aşılması amaç edinilen değerler bütünü oluşturulmaktadır. Toplumsal düzenin oluşmasında belirleyici bir unsur olan etik; neyin yapıp neyin yapılmayacağı, neyin istenip neyin istenmeyeceğinin ortaya konulmasıdır. Diğer bir ifade ile iyinin yolunda gidebilmek için neyin yapılması gerektiğini yalnızca etik söyleyebilir (Ekici, 2013: s.22). Etik düşünce ya da etik davranış önemli ölçüde bir değer meselesidir. Topluluğun ortak isteklerini bireylere benimsetme

girişimidir. Bu bağlamda etik kuralların açık ve belli bir alana ilişkin yazılı kuralları kapsamaması beklenmektedir. Bu ilkeler uyması gereken bireylerin özelliklerine göre değil, evrensel kabul gören kavramlara dayalı olarak geliştirilir. Etik ilkeler, kendisini bağlayan toplumun genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların bu ilkelere uygunluğu için rehberlik eden mekanizmayı oluşturmaktadır (Bahar, 2014: s.31).

Sonuç olarak etik, ahlakı da kapsayan, insan eylemlerini özel bir sorun alanı olarak ele alan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu alanı yöneten ilke ve değerleri incelemektedir. Ahlaksallığın ne olduğu üzerinde durur, özünü araştırır. Bunların yanında ahlaksal eylem ile ahlak dışı eylemin ayrımı üzerine ölçütler koyar. Bu noktada etik, ahlak üzerine derinlemesine düşünmek ya da felsefe yapmaktır (Sökmen, 2016: s.22).

3. MESLEK ETİĞİ

Meslek, en genel ifade ile bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iş ya da uğraş olarak tanımlanmaktadır. Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması beklenmektedir (Kutlu, 2008a: s.71):

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanma,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıma.

Yapılan iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için en azından o iş ya da uğraşın belli bir tekniğe ve kurumsallaşmış değerler manzumesine sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda meslek etiği; meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları sorunları ve bu sorunlar karşısında nasıl bir tavır sergileyeceklerini belirlemek için çeşitli kurallar getirmektedir. Diğer bir ifade ile belli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin oluşturup, koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünü mesleki etiği tanımlamaktadır (Sökmen, 2016: s.36). Meslek etiği, iş etiğinin içerisinde yer alan bir kavram olmakla birlikte, insanların mesleklerini icra ederken uymak durumunda oldukları davranış kurallarını ifade etmektedir (Ekici, 2013: s.35).

Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri; dünyanın her neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarının gerekli görmesidir. Meslek etiğinin temelinde insanlarla ilişki yatmaktadır. Aynı meslekten bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde belli davranış kalıplarına uymaları mesleki etiğin bir gereğini oluşturmaktadır. Bu noktada denilebilir ki, meslek grubu ne kadar güçlü ve örgütlü bir yapıda olursa meslek etiği de o kadar büyük gelişme gösterir (Sayım & Usman, 2015: s.81-83).

Geleneksel meslek etiğinin temelinde yatan düşünce, meslek mensuplarının mesleğinin icra etmek suretiyle kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet ederek kamu yararına çalışıyor olmalarıdır. Bir başka ifade ile mesleğin icrasından elde ettikleri gelir, ücret, maaş, güç, statü gibi bireysel faydaların meslek sahibi için ikinci planda kalıyor olmasıdır. Örneğin; bir doktor para kazanmak için hasta bakmaz. Hasta baktığı için para kazanmaktadır. Bu noktada meslek sahibi olmak iş adamlığı ve işçilikten ayrılmaktadır (Bahar, 2014: s.57).

Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir mesleğin sürdürülmesinde meslek mensupları meslek etiğine ne kadar bağlı kalırlarsa o meslek toplumun gözünde o kadar fazla itibar kazanmaktadır. Çünkü iş hayatında meslek mensubunun kendine verilen bir işi bütün özellikleri ile kavraması mesleki açıdan değerlendirerek kendisinden beklenen hizmeti mesleğin özelliklerine uygun şekilde sunması meslek etiğinin gereklerinden biridir (Başpınar & Çakıroğlu, 2014: s.60).

Günümüz iş dünyasında meslek etiği en önemli kavramlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır. Meslek etiğinin konusu, özel iş uygulamalarının kabul edilebilir olup olmadığı sorusuyla ilgilidir. Bu anlamda tüm insan ilişkilerinde dürüstlük, saygı, güven ve adalet kavramlarına dayanmaktadır (Kutlu, 2008a: 39-40). Bunun yanında etiğin bir bölümü olarak kabul edilen bu kavram, ilgili mesleklere göre tıp etiği, ticaret etiği, yargı etiği, eğitim etiği, çevre etiği, sanat etiği vb. isimlendirilebilmektedir (Başpınar & Çakıroğlu, 2014: s.61).

4. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Muhasebe, uygulama alanı çok geniş bir bilimdir. Her bilim dalında olduğu gibi muhasebede de kendine özgü tanımlar, terimler, yasalar, ilkeler, kuramlar ve kurallar bulunmaktadır (Karacan, 2014: s.60). Bunun bir nedeni şu şekilde açıklanabilir: Muhasebenin ürettiği bilgilerden faydalanan çok sayıda taraf bulunmaktadır. Bu taraflar arasında devletin de bulunması muhasebenin sosyal sorumluluğunu ön plana çıkarmaktadır. Öte yandan pazarlama, finans, yönetim, üretim gibi fonksiyonların sağlıklı çalışabilmesi de yine muhasebeden gelen bilgilerle mümkün olmaktadır. Böyle önemli bir noktada yer alan muhasebenin icrası olan meslek de elbette bir takım ayrıcalıklı özelliklere sahip olmak durumundadır.

Muhasebe mesleği; nitelikli bilgi, uzun tecrübe, sır saklama ve sorumluluk gerektiren; yorucu bir meslektir (Kutlu, 2008a: s.75-76). Bu bağlamda muhasebe mesleği mensubu diğer bir ifade ile muhasebeci, formal eğitim ve uygulamalarla edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini talep edenlere; muhasebecilik mesleğiyle ilgili yasalar ve kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir. Devlete, topluma, mesleki kuruluşlara, müşterilerine ve kendine karşı sorumlulukları olan bir meslek mensubudur (Sayım & Usman, 2015: s.85). Bu doğrultuda muhasebe meslek etiği, bahsi geçen muhasebe meslek mensuplarının gerek mesleki faaliyetleri sürdürdüğü, gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetlerini sürdüremediği durumlarda; kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına uygun güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar, ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, Bayraktar & Bellikli, 2015: s.67).

Doğal olarak diğer tüm meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek etiği ilkelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek mensubunun yaşadığı gibi muhasebeciler de çeşitli sorunlar yaşamaktadırlar. Muhasebeci diğer görevlerini yerine getirirken aynı zamanda doğru, dürüst ve güvenilir olmak zorundadır. Bu noktada çelişkiye düşme, ikilem yaşama söz konusu olabilmektedir. Meslek mensuplarının yaşadıkları bu problemlerin çözümünde meslek etiği olgusu önemli rol üstlenmektedir (Kutlu, 2008a: s.115). Buradan hareketle etik, muhasebe mesleği için çok önemlidir denilebilir. Çünkü çoğu zaman muhasebecilerin yaptıkları işler bireyleri, işletmeleri ve diğer

kurumları önemli ölçüde etkilemektedir. Özellikle muhasebecilerin tuttukları kayıtların sonuçlarından dolayı ve doğrudan etkilenen tarafların çok geniş olması, tutulan kayıtların ülkede yaşayanların refahını etkiliyor olması; muhasebe meslek uygulayıcılarının meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum izlemeleri gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle ekonomik yaşamın en kritik mesleklerinden biri olan muhasebe meslek mensupları etik konusunda oldukça hassas dengeler üzerinde faaliyetlerini sürdürmeli ve etik kuralları içselleştirerek meslek etiğine daha iyimser bir yaklaşım sergilemelilerdir (Sayım & Usman, 2015: s.88-89).

5. ETİK İKİLEM

İkilem ya da paradoks iki şey arasında seçim yaparken ne yapacağını bilememe durumudur (Kolçak, 2012: s.180). İkilem, genel olarak kısa ve ya açmaz anlamlarını taşımaktadır. Bu tanımdan hareketle etik ikilem ise, iki veya daha fazla değer çatışma halidir denilebilir (Kutlu, 2015: s.118). Etik ikilemler herhangi bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğru tarafların bulunması halinde ortaya çıkmaktadır. Karmaşık bir yapıya sahip olan etik ikilem kavramı bireylerin bir olayı çözümlemesinde mesleki yargıları kullanırken içine düştükleri kararsızlıktan kaynaklanmaktadır.

İş hayatında sıkça etik ikilemlerle karşılaşılması doğaldır. Etik ikilemde kalan meslek mensubu ikilem sonundaki tercihi için mazeretler ileri sürebilmektedir. Etik ikilemden çıkış alternatiflerinden birinin tercihi ile gerçekleşmektedir. Ancak meslek mensubu tercihin etik olmadığını biliyorsa ikilemin etkileri uzun bir süre daha devam edebilir. Sonuçta etik ikilemler hangi meslek olursa olsun mesleki sorun teşkil etmektedir (Kutlu, 2008: s.145).

Muhasebe meslek mensupları etik ikilemlerle her an karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu ikilemler bazen çok açık, bazen de karmaşık bir yapıya sahip olabilmektedir. Örneğin satışı yapılmamış varlıkların kayıtlarda satılmış gibi gösterilmesi muhasebeciden istenebilir. Bu örnekte ikilem çok açıktır. Bu noktada muhasebeci doğru olan ile yöneticinin isteği arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıyadır. Öncelikle tüm gerçekler değerlendirilerek, etik kavramlar hatırlanarak böyle bir seçimden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen taraflar belirlenmelidir. Daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek bunların

sonuçlarını karşılaştırmak suretiyle ahlaki standartlara uygun karar verilmelidir. Son olarak da bu etik kararı devam ettirecek cesaret ve azme sahip olunmalıdır (Karacan, 2014: s.75-76).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki karar ve davranışlarını etkileyen faktörlerden; yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu, mensupların mesleki kararlarında hareket noktalarını oluşturmaktadır. Bu noktalardan hareketle meslek mensuplarının, belirtilen faktörler çerçevesinde mesleği icra etmesi, etiğin bilincine olması ve etik ikilem yaşadığı durumlarda bilinçli davranarak mesleki kararlar vermesi kamuya karşı olan sorumluluğunun bir gereğidir (Daştan, Bayraktar & Bellikli, 2015: s.67-68).

Etik ikilemlerin çözümünde çeşitli alternatifler söz konusu olabilir. Ancak, dikkat edilmesi gereken nokta, sorunu çözme esnasında etik dışı davranışa bir bahane bularak geçerli kılmaya çalışmamaktır. Etik dışı davranışı haklı göstermek adına “herkes bunu yapıyor”, “yasal ise ahlakidir”, “ortaya çıkarılma ve cezalandırılma olasılığının düşük olması” gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir. Örneğin, müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin başka meslektaşlarını da bunu yapıyor diyerek kendini haklı görmesi gibi. Bu noktada her meslek mensubu gibi muhasebecilerinde yapması gereken, etik dışı davranış bu tür bahanelerle haklı göstermeyerek etik ikilemi çözme yoluna gitmektir. (Kutlu, 2015: s.119).

Özetle etik ikilemin çözüme ulaşması için; tüm gerçekler değerlendirilerek etik kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen taraflar iyi tanımlanmalı, daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek sonuçları karşılaştırılmalı ve neticede hem ahlaki hem kanuni standartlara uygun karar verilmeli ve ayrıca bu etik davranış kararlılık ile sürdürülmelidir (Kutluk & Ersoy, 2011: s.426).

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında iki ya da daha fazla değer çatışma hali olan etik ikilemde değerlerden biri korunurken diğeri korunamamaktadır ya da birden daha fazla değer korunurken diğerleri göz ardı edilmektedir. Sonuç olarak etik ikilem aslında; doğru ile yanlış arasında bir seçim değil, iki doğru arasında yapılması gereken bir seçimi ifade etmektedir (Kolçak, 2012: s.180).

Konu ile ilgili literatür araştırmalarına bakıldığında bir kaçına aşağıdaki gibi yer vermek mümkündür:

Aymankuy ve Sarıoğlan 2005 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımlarını incelemişlerdir. Balıkesir il merkezindeki muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonucunda, meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin yüksek olmasına karşın, etik kavramının, meslek hayatında uygulanması ve uygulanabilirliği konusunda fikir farklılıkları yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

zbirecikli ve Ural 2006 yılında yaptıkları çalışmada, Türkiye’de yedi bölgeden birer il seçerek toplamda 1000 muhasebeci üzerinde etik konulu bir anket uygulamışlardır. Katılımcıların % 40’ının mesleki kararlarında etik ve sosyal sorumluluk kurallarına önem verdiğini, % 55’inin ise mesleki kararlarında etik ve sosyal sorumluluk kurallarına kısmen önem verdiğini tespit etmişlerdir. Erkeklerin kadınlara göre etik dışı yargılamalarda daha fazla bulduklarını tespit etmişlerdir. İş deneyimleri arttıka mensupların daha etiksel yargılamalarda buldukları da diğer tespitler arasındadır.

Zeytin 2007 yılında yaptığı çalışmada, Bilecik, Bursa, Eskişehir, Kütahya ve İstanbul’da faaliyetlerini sürdüren 360 muhasebe meslek mensubu üzerinde bir anket uygulamıştır. Bağımsız muhasebe meslek mensupları yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesine paralel olarak muhasebe meslek mensuplarının hatalı işlem yaptıklarını dşunmekteler. Muhasebe meslek mensupları, müşteri kaybetme korkusundan dolayı da etik dışı davranışlara yöneldikleri önermesine katılmamaktadırlar. Araştırma sonucuna göre etik dışı davranışlarda bulunmama gerekçesi olarak devlete olan bağımlılık ilk sırada gelmektedir.

Kutlu’nun 2008 yılında yaptığı çalışmada amaç; muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etmektir. Elde edilen sonuçlara göre; muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamakta ancak ikilemin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabilmektedir. Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, değişkenlerin etkisiyle farklılaşmaktadır. İkilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

Bilen 2008 yılında yaptığı çalışmada, Doğu Anadolu Bölgesi’nde faaliyette bulunan 296 muhasebeciye, mesleki etik kurallarına bakışlarını

saptamak amacıyla bir anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucuna göre muhasebe meslek mensupları mesleğin yürütülmesinde etik değerlerin çok önemli olduğu görüşünü bildirmiştir. Ayrıca meslek mensubunda bulunması gereken en önemli etik kurallarına sırasıyla güven, tarafsızlık, sorumluluk, deneyim ve gizlilik olarak görüş bildirmişlerdir.

Ertaş ve Arslan 2009 yılında yaptıkları çalışmada, Çorum'da orta ölçekli üretim işletmelerinde çalışan toplam 90 bağımlı ve bağımsız muhasebecinin etik kuralları algılama düzeylerini anket tekniği ile araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, etik kuralların algılanmasında muhasebeciler arasında anlamlı bir fark olmadığı, bu kuralların algılanmasının mesleki unvanlarına ve meslek deneyimine göre değişmediği tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan 2010 yılında yaptıkları çalışmada, Sivas ilinde faaliyetlerini yürüten 112 muhasebe meslek mensubuna etik kurallara uyup uymadıklarını ölçmek amacıyla anket yapmışlardır. Çalışma sonucunda, çevresel baskıların ve alınan eğitimlerin etik kurallara uyulmasında etkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu etik dışı davranmasının önemli sebepleri arasında olduğunu belirtmişlerdir.

Sakarya ve Kara 2010 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının demografik özelliklere göre farklılık olup olmadığını analiz etmek amacıyla Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'de SMMM ve YMM unvanlarıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarına 226 adet anket uygulamıştır. Çalışma sonucunda, meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenerek; dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Kutluk ve Ersoy 2011 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek amacıyla Antalya'daki 150 SMMM'ye anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, kadınların etik yargı düzeyi puanları, erkeklerden daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeyi puanları arasında diğer demografik değişkenler (meslek unvanı, yaş, öğrenim durumu, hayatının çoğunun geçtiği yer ve deneyim) ile anlamlı bir farklılık bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Kaya ve Yanık 2011 yılında yaptıkları çalışmada, Erzurum ilinde çalışan 124 meslek mensubuna anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini çoğunlukla esas aldıkları, mükelleflerden etik kurallara uyulmaması yönünde telkin aldıkları ve mükelleflerin mali tabloların düzenlemesine müdahil oldukları belirlenmiştir. Ayrıca, vergi oranlarının yüksek oluşu ve vergi çeşitliliğinin çokluğu, mükellefleri vergi kaçırmaya ittiği için meslek mensuplarının hizmet sunarken, bağımsız ve tarafsız davranmadıkları gözlemlenmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu 2012 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasında ilişkileri araştırmak amacıyla Yozgat ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarının demografik özellikleri ile etik davranış değişkenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark tespit edilememiştir.

Güney ve Çınar 2012 yılında yaptıkları çalışmada, etik ilkelerin farkındalığını ölçmek amacıyla Erzurum ilinde faaliyet gösteren SMMM'ler üzerinde 102 adet anket çalışması uygulamıştır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının etik ilkelerinin önemini farkında oldukları, bu ilkelere aykırı davranışları onaylamadıkları ancak uygulamada etik dışı davranışlara rastlandığı ve meslek kuruluşları tarafından sunulan etik eğitimlerinin yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca etik ilkelere bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı bir şekilde arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çiçek, Cambaz ve Keskin 2013 yılında yaptıkları çalışmada, Kırklareli ilindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine bakış açılarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Sonuçlara göre; muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği kurallarını bildiğini ve bunlara uygun davrandığı, meslek hayatında etik çatışmalar yaşadığı, etik çelişkilerden çıkışta en önemli faktörün kültürel çevre olduğu; etik çelişki sonunda çoğunlukla etik olan davranışı gerçekleştirdikleri görülmüştür.

Daştan, Bayraktar ve Bellikli 2014 yılında yaptıkları çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek ve mesleğin toplumdaki saygınlığının artırılmasına yönelik etik, meslek etiği ve etik duyarlılık konularında farkındalık oluşturmayı

amaçlamışlardır. Bu doğrultuda; elde edilen sonuçlara göre; ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğunu görülmüştür.

Fidan ve Subaşı 2014 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından algılanma düzeyini belirlemek amacıyla İstanbul ilinde 857 meslek mensubu adayına anket yapmışlardır. Sonuç olarak meslek mensubu adaylarının etik algıları değerlendirildiğinde, meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiş; TÜRMOB/TESMER ve üniversitelerin meslek etiği konusunda özellikle uygulamalı eğitimlere yer vermeleri gerektiği ortaya konmuştur.

6. MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARI VE ETİK İKİLEM UYGULAMASI

Bu bölümde uygulama kısmını oluşturan anket çalışması bulguları ve değerlendirmeleri yer almaktadır. Muhasebe mesleğini icra eden profesyoneller SMMM ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışma henüz profesyonelliğe adım atmamış olan, diğer bir ifade ile mesleğe aday olan kesimi hedef kitle olarak almıştır. Demografik sorular anında etik ikileme ile ilgili ifadeler şeklinde hazırlanan anket çalışmasını; meslek mensubu adaylarının bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir.

6.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, aday SMMM mensuplarının; yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemektir. Çalışma için anakütle olarak SMMM stajyerlerinin belirlenmesinde, etik ikileme neden olabileceği öngörülen aşağıdaki faktörler etkili olmuştur:

- Daha önce yapılan çalışmaların neredeyse tamamı SMMM'ler üzerinde yapılmıştır. Stajyerler de gelecekte sınavları geçtikleri takdirde SMMM unvanını alıp meslek mensubu olarak aynı işi yapacaklardır. Dolayısıyla SMMM'ler ile aynı etik standartlara tabi olacaklardır.

- SMMM bürolarında yapılan işin önemli bir kısmı SMMM stajyerleri tarafından yapılmaktadır ve müşterilerle veya devlet ile olan ilişkilerinde etik ikileme yaşama olasılıkları en az SMMM'ler kadar fazladır.
- Çalışma saatleri net olarak bilinmeyen bir işte diğer sektörlere göre nispeten düşük ücretle işe başlamaktadırlar. Bu durum her ne kadar kendilerine işe başlamadan önce bildirilse de, stajyerlerin psikolojisini ve etik davranmaya karşı eğilimlerini etkilemesi kaçınılmazdır.
- Genç yaşta bir taraftan SMMM sınavlarına hazırlanırken diğer taraftan ağır ve sorumluluk isteyen bir işte çalışmaları, bunun karşılığında SMMM'lerin yanlarında stajyer çalıştırmakta isteksiz davranmaları stajyerlerin çalışma hayatlarında etik ikileme maruz kalma olasılığını güçlendirmektedir.

Bu temel amaçların yanında muhasebe mesleği adaylarının etik ikileme düşmelerine neden olan faktörleri irdelemek, bireysel ve çevresel özellikler bakımından yaşadıkları etik ikilemleri ortaya koymak amaçlanmıştır. SMMM stajyerlerine yönelik daha önce benzer bir anketin ve araştırmanın uygulanmamış olması çalışmayı özgün kılmaktadır.

6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırma için hazırlanan anket formu Türkiye genelinde çeşitli illerden gelerek Ankara ve İstanbul merkezli yapılan SMMM sınavlarına katılan adaylara uygulanmıştır. Ayrıca; Ege Bölgesi'nde İzmir, Aydın ve Muğla illerindeki SMMM Odaları vasıtasıyla bu bölgedeki stajyerlere ulaşılmıştır.

Türkiye genelinde staj yapan adayların sayısı (yaklaşık 13.000) göz önüne alındığında, anketi uygulamada; kapsamın çok geniş olması ve Türkiye'nin bütün illerine yayılması, SMMM odalarının birçoğunun stajyerlerin iletişim bilgilerini vermek istememeleri dolayısıyla SMMM sınavları öncesi ve sonrasında yüz yüze uygulandığı için adayların isteksiz olmaları gibi zorluklar ve bazı odalara gönderilen anketlerin bir kısmının geri dönüşünün 6 ay gibi uzun bir süre alması çalışmanın kısıtlarıdır.

6.3. Araştırmanın Ana kütlesi ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütlesini Türkiye genelinde farklı illerden gelerek SMMM unvanını almak için sınava giren adaylar oluşturmaktadır. Bu bağlamda ana kütle 13.000 kişi civarındadır.

Örneklem büyüklüğünü hesaplamak için ise; eğer ana kütle büyüklüğü biliniyorsa; $n = \frac{Nt^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$ formülü kullanılır (http://www.cozumaraştırma.com.tr/orneklemlhesaplama_1_60.htm, erişim tarihi: 10.11.2017). Bu formül ile çıkan örneklem büyüklüğü yüzde 95 güven düzeyinde 373 adettir. Ancak uygulamanın zaman ve mekân kısıtları olması ve bazı anketlerin değersiz çıkması sonucu 320 adet anket analiz etmeye değer bulunmuştur.

6.4. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Çalışmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket formu, Kutlu'nun 2008b yılında yaptığı "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma" adlı çalışmasından faydalanılarak hazırlanmıştır. Hazırlanan anketin ilk kısmında; aday çalışanların yaş, cinsiyet, iş yeri merkezi, tecrübesi gibi demografik özellikleri belirleyen genel sorular yer alırken; ikinci kısımda etik ikilem kavramıyla ilgili 8 ifade yer almaktadır. 5'li likert ölçeği çerçevesinde hazırlanan (5= kesinlikle katılıyorum 1= kesinlikle katılmıyorum) anket formunda muhasebeci adaylarının ne ölçüde etik ikilem yaşadıklarını, ne ölçüde etik davrandıklarını, etik ikilemden çıkmalarında hangi faktörlerin önemli olduğunu belirlemeye yönelik sekiz ifade yer almaktadır.

Çalışmada güvenilirlik ölçütü olarak Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Çalışmada 8 ifadeye ilişkin olarak bu değer yüzde 66 olduğu görülmüştür. Dolayısıyla çalışmanın güvenilirliği kabul edilebilir bir düzeydedir.

6.5. Analiz Yöntemi

Anket sonucu elde edilen verilerin analizi için; SPSS 20 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Sonuçların analizinde "Tanımlayıcı istatistikler" menüsü altında "Sıklık dağılımı" ve hipotezlerin test edilmesi için "Karşılaştırmalı tablolar" analizlerinden yararlanılmıştır.

6.6. Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeleri

Araştırmada ankete katılanların genel özellikleri ile ilgili bulguların ve konu kapsamındaki diğer bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

6.6.1. Demografik Özellikler

Bu kısımda ankete katılanların demografik özelliklerini gösteren tablolar yer almaktadır. Tablo-1 de görüldüğü gibi araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yüzde 54,7'si erkek olup, yüzde 45,3'ü kadındır. Bu kitlenin yüzde 37,8'i 26-30 yaş aralığında olup, onları yüzde 27,8'lik dilimdeki 31-35 yaş grubu takip etmektedir. Adayların genç yaş gruplarından olduğu söylenebilir. Muhasebeci adaylarının yüzde 63,7'lik dilime sahip, en büyük çoğunluğu oluşturan kısmı lisans mezunudur. Yüksek lisans yapmış olanlar onları takip eden yüzde 22,2' lik dilime sahiptir. Yüzde 3,1 olmak üzere, az da olsa doktora yapan muhasebeci adayları da bulunmaktadır. Araştırmaya katılan adaylardan yüzde 48,5'lik dilimle 3-10 yıl arası tecrübeye sahip olanlar yoğunluktadır. Onları 11 yıl ve üzerinde iş tecrübesi bulunan yüzde 22,2'lik grup izlemektedir. Ankete katılan adayların çoğunluğunu az tecrübeye sahip çalışanlar oluşturmaktadır.

Tablo-1: Muhasebe Mesleği Adaylarının Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	145	45,3
Erkek	175	54,7
Toplam	320	100
Yaş	Frekans	Yüzde
20-25	29	9,1
26-30	121	37,8
31-35	89	27,8
35-40	44	13,8
40 Ve Üzeri	37	11,6
Toplam	320	100
Eğitim	Frekans	Yüzde
Ön Lisans	35	11,0

Lisans	204	63,7
Yüksek Lisans	71	22,2
Doktora	10	3,1
Toplam	320	100
İş Tecrübesi	Frekans	Yüzde
0-1 Yıl	30	9,4
1-3 Yıl	64	20,0
3-5 Yıl	77	24,1
6-10 Yıl	78	24,4
11 Yıl Ve Üzeri	71	22,2
Toplam	320	100

Araştırmaya Türkiye'nin 36 farklı ilinde çalışma hayatını sürdüren muhasebeci adayları katılmıştır. Bunların başında en büyük çoğunluğun yüzde 35,6 ile İstanbul merkezli, yüzde 9,1 ile Bursa merkezli, yüzde 7,2 ile Samsun merkezli çalışanlar olduğu dikkat çekmektedir. Nüfus yoğunlukları göz önüne alındığında İstanbul ve Bursa gibi illerin ilk sıralarda yer alması normal görünmektedir. Ancak Kars merkezli çalışan adayların da yüzde 5,3 ile ön sıralarda yer aldığı görülmektedir. Bu durum ise Kars'ın çalışmanın yapıldığı merkez il olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo-2: İş Yerinin Bulunduğu İller

İş yeri merkezi	Frekans	Yüzde
Adana	3	,9
Amasya	1	,3
Ankara	11	3,4
Antalya	2	,6
Ardahan	1	,3
Artvin	1	,3
Aydın	18	5,6
Balıkesir	1	,3

Batman	1	,3
Bursa	29	9,1
Çankırı	2	,6
Denizli	1	,3
Erzincan	3	,9
Erzurum	7	2,2
Eskişehir	5	1,6
Gaziantep	4	1,3
Iğdır	4	1,3
Isparta	3	,9
İstanbul	114	35,6
İzmir	17	5,3
Kars	17	5,3
Kırklareli	1	,3
Kocaeli	20	6,3
Malatya	3	,9
Manisa	2	,6
Mardin	1	,3
Mersin	1	,3
Muğla	1	,3
Muş	2	,6
Ordu	2	,6
Sakarya	2	,6
Samsun	23	7,2
Sivas	5	1,6
Tekirdağ	7	2,2
Tokat	2	,6
Trabzon	3	,9
Toplam	320	100,0

6.6.2. Etik İkilem İfadelerine İlişkin Bulgular

Tablo-3'te araştırmada yer alan muhasebeci adaylarının etik ikilem ifadelerine ilişkin değerlendirmelerine dair frekans dağılımları incelenmiştir. Anket formunda yer alan 1. ifade “meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklindedir. Araştırmaya katılanların yüzde 65,6'sı bu ifadeye katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu veriler araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yarısından fazlasının etik ikilem yaşadıklarını ortaya koymaktadır. Ankette yer alan “muhasebe meslek ahlakı kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım” şeklindeki 2. ifadeye ankete katılanların yüzde 83,5'i katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Yalnızca yüzde 9,1'i katılmadığını belirtmiştir. Bu durum muhasebecilerin etik ikilem yaşasalar bile muhasebe meslek etiği kurallarını bildiklerini ve kurallara uygun davrandıklarını göstermektedir. Anket formunda yer alan 3. ve 4. ifadeler etik ikilem yaşayan muhasebecilerin etik ikilem çözümünde dini ve kültürel faktörlerin ne ölçüde etkin olduğunu belirlemek amacıyla konulmuştur. “Etik ikilemden çıkışta dini inançlarım önemli bir faktördür” şeklindeki 3. ifadeye 46,3'ü katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. “Etik ikilemden çıkışta kültürel çevremle ilgili değerlerim önemli bir faktördür” şeklindeki 4. ifadeye araştırmaya katılanların 49,7'si katılıyorum/kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bu veriler ışığında muhasebecilerin etik ikilemden çıkmalarında dini ve kültürel faktörlerin çok önemli olmasa da, belli bir düzeyde etkili olduğu söylenebilir. Ankette yer alan 5. ifade müşteri kaybetme endişesinin etik ikilem yaşamadaki önemini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” şeklindeki ifadeye muhasebecilerin yüzde 40'ı olumlu görüş bildirirken (katılıyorum/kesinlikle katılıyorum), yüzde 42,8'i olumsuz görüş bildirmiştir (katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum). İfadeye ilişkin değerlendirme; muhasebecilerin müşteri kaybetme endişelerinin etik ikilem yaşamalarında çok da önemli bir faktör olmadığı ve önem düzeyinin fazla yüksek olmadığı söylenebilir. Anket formundaki 6. ifade ankette yer alan 2. ifadeye benzer şekilde muhasebecilerin ne ölçüde etik davrandıklarını belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. “Etik ikilemin sonunda hep etik olan davranışı gerçekleştirim” şeklindeki 6. ifadeye muhasebecilerin yüzde 75,6'sı katıldıklarını/kesinlikle katıldıklarını belirtmiştir. Bu verilerle birlikte 2. ifadenin verileri de göz önüne alındığında muhasebecilerin etik davranışa son derece önem verdikleri

söylenbilir. Anketimizde son iki ifade vergi politikalarının etik ikilem yaşamadaki önemini belirlemeye yöneliktir. 7. İfade olan “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin önemli bir nedenidir” yargısına araştırmaya katılanların yüzde 76,3’ü katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anketteki son ifade “mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır” şeklindedir. Bu ifadeye, araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yüzde 80,3’ü katıldığını/kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Anketimizdeki 7. ve 8. İfadelerin verileri incelendiğinde elde edilen sonuçların birbirini desteklediği görülmektedir. Bu iki ifadenin frekans dağılımları, mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, muhasebecilerin etik ikilem yaşamalarında önemli bir neden olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo-3: Etik İkilem Yargılarına İlişkin Bulgular

Değişken	1		2		3		4		5	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Etik 1	24	7,5	46	14,4	40	12,5	162	50,6	48	15,0
Etik 2	13	4,1	16	5,0	24	7,5	159	49,7	108	33,8
Etik 3	51	15,9	71	22,2	50	15,6	94	29,4	54	16,9
Etik 4	20	6,3	81	25,3	60	18,8	117	36,6	42	13,1
Etik 5	51	15,9	86	26,9	55	17,2	98	30,6	30	9,4
Etik 6	16	5,0	16	5,0	46	14,4	150	46,9	92	28,7
Etik 7	18	5,6	18	5,6	40	12,5	128	40,0	116	36,3
Etik 8	16	5,0	16	5,0	31	9,7	147	45,9	110	34,4

6.6.3. Bireysel ve Çevresel Değişkenler ile Etik İkilem İfadelerinin İlişkileri

Bu kısımda araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının demografik özellikleri ile etik ikilem yaşama durumları arasındaki ilişkiyi gösteren hipotez ve çapraz tablo yer almaktadır. Bu noktada yalnızca anlamlı çıkan sonuca yer verilmiştir.

$H_1 =$ Araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının cinsiyetleri ile 1. ifadeye verilen cevaplar arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo-4: Muhasebeci Adaylarının Cinsiyetleri ile Etik İikilem Yaşamaları Arasındaki İlişki

Cinsiyet	1.Meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor.					Toplam
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Kadın	5	28	18	69	25	145
Erkek	19	18	22	93	23	175
Toplam	24	46	40	162	48	320

Ki-kare analizine göre; H1 hipotezi kabul edilmektedir ($\chi^2 = 11,670$; $sd = 4$; $P = 0,020$). Sonuçlara göre araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının cinsiyetleri ile 1.ifadeye verilen cevaplar arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; $0,020 < 0,05$ olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile araştırma dâhilindeki muhasebeci adaylarının cinsiyetleri “meslekte etik ikilem yaşadığım durumlar oluyor” şeklinde belirtilen 1. ifadeye verdikleri cevaplarda etkili olmuştur. Erkek katılımcıların bu ifadeye daha fazla olumlu cevap verdikleri görülmektedir. Aynı anlamlı ilişki etik ifadeler ile diğer demografik değişkenler arasında oluşmadığından onlara yer verilmemiştir.

Çalışmada muhasebeci adaylarının, muhasebe etiğine ilişkin ifadeleri değerlendirmelerinin yaş, cinsiyet, işyeri merkezi, eğitim düzeyi gibi bireysel ve çevresel değişkenler açısından farklılaşıp, farklılaşmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile (ANOVA) incelenmiştir. Buna göre muhasebeci adaylarının eğitim düzeyi değişkeni ile onların etik ikilemle ilgili 5. ifadeyi değerlendirmelerine ilişkin ortalamalar arasındaki fark incelendiğinde “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” ($F=5,034$) ifadesine ilişkin ortalamalar arasındaki farkın yüzde 95 önem seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo-5: Muhasebeci Adaylarının Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi

Faktör	Değişim Kaynağı	Kareler Toplamı	S.D.	Kareler Ortalaması	F	Önem Düzeyi
Etik 5	Grup arası	30,351	4	7,588	5,034	0,001
	Grup içi	474,836	315	1,507		
	Toplam	505,188	319			

Tek yönlü varyans analizi verilerine göre ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark olan ifadeler açısından, farkın hangi gruptan kaynaklandığını test etmek için LSD analizinden yararlanılmıştır. Bu analizin verilerine göre özellikle; “etik ikilem yaşamamdaki nedenlerin başında müşteri kaybetme endişesi gelmektedir” şeklindeki 5.ifade açısından çalışan grubuna ilişkin ortalamanın, ön lisans mezunu (I-J=1,092 ve p=0,000), lisans mezunu (I-J=1,092 ve p=0,000), ve yüksek lisans mezunu (IJ=,0,965 ve p=0,001) grubundaki ortalamalardan farklılaştığı görülmüştür (p<0,005). Diğer bir ifade ile müşteri kaybetme endişesi muhasebeci adaylarının eğitim düzeylerine göre farklı değerlendirilmiştir. Diğer etik ikilem ifadelerin de yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve tecrübe değişkenlerine göre farklılaşma olmadığı görülmüştür.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Her meslek grubunda ve günlük yaşamda etiğin arz ettiği önem ortadadır. Muhasebe meslek mensuplarının meslek hayatlarını devam ettirirken karşılaştıkları etik sorunlar ve ikilemler diğer meslek gruplarına nazaran biraz daha yüksek düzeyde olabilmektedir. Dolayısıyla etik ve etik kurallar bu meslekte daha fazla dikkat edilmesi gereken bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda; araştırmaya katılan aday muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etme amacına dönük çalışmadan elde edilen sonuçlar şu şekilde olmuştur:

- Ankete katılan aday muhasebecilerin önemli bir kısmı mesleki faaliyetlerini sürdürürken etik ikilemler yaşamaktadır ve yaşanan

etik ikilemin yoğunluğu en fazla cinsiyet değişkeninin etkisiyle farklılaşabilmektedir. Erkek adayların bu noktada daha fazla etik ikileme maruz kaldıkları görülmektedir.

- Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, özellikle eğitim düzeyi değişkeni etkisiyle farklılaşmaktadır.

Diğer sonuçlara göre genel bir değerlendirme yapıldığında; aday muhasebecilerin önemli bir kısmının etik ikilem yaşadığı, buna karşılık etik kuralları iyi bildiği ve etik kurallara uygun davrandığı görülmüştür. Benzer şekilde etik sorunların çözümünde etik olanı gerçekleştirdikleri elde edilen sonuçlar arasındadır. Bu sonuçlar baz alınan Kutlu'nun (2008) çalışması ve diğer bahsi geçen çalışmalarla paralellik göstermektedir.

Etik ikilemden çıkışta dini inançların fazla etkili olmadığı, kültürel çevre faktörlerinin de hedef kitlenin yarısına yakını için önem arz ettiği sonucu elde edilmiştir. Ankete katılan adayların çoğunluğu etik ikilem yaşama nedenlerinin başında müşteri kaybetme endişesinin olmadığını düşünmektedirler. Bu sonuçlar diğer çalışmadan (Kutlu, 2008b) tamamen zıt şekilde farklı çıkmıştır.

Bunların yanında mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin etik ikilem yaşamadaki en büyük neden olduğu, buna paralel olarak bu girişim azaltılırsa etik ikilemin azalacağı görüşü en çok verilen yanıtlar arasında çıkmıştır. Bu sonuçlar da literatürdeki diğer çalışmalarla benzerlik göstermiştir.

Çalışma daha yolun başında olan aday muhasebecilerle yapıldığı ve tamamen onların düşünceleri ile değerlendirildiği için orijinallik ve farklılık taşımaktadır.

Literatürde, mesleği icra eden profesyoneller; SMMM'ler ve YMM'ler üzerine yapılmış çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Meslek mensubu adayları üzerinde ise sadece bir çalışma (Fidan & Subaşı, 2014) yapılmış ve bu çalışma da İstanbul ili ile sınırlandırılmıştır. SMMM bürolarında yapılan işin önemli bir kısmının SMMM stajyerleri tarafından yapılması, çalışma saatlerinin net olarak bilinmemesi, stajyerlerin genç yaşta bir taraftan SMMM sınavlarına hazırlanırken diğer taraftan düşük ücretle ağır ve sorumluluk isteyen bir işte çalışmaları gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda, stajyerlerin meslek mensuplarından daha fazla etik ikileme maruz kalabilecekleri düşünülebilir. Bu çalışma da mesleğe aday

olanları hedef kitle olarak alması ve Türkiye geneli için yapılan bir çalışma olması dolayısıyla konuya farklı bir yaklaşım getirmektedir.

Tüm bunlarla birlikte önerilebilir ki; muhasebe mesleğine dönük etik kodların en kısa zamanda daha kapsamlı bir şekilde düzenlenerek uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi, vergi oranlarının makul seviyelere çekilerek mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin azaltılması, denetim standartlarının daha da geliştirilerek bir an önce uygulamaya konması, mükelleflerden muhasebe meslek mensuplarına yansıyan etik dışı davranışa yönlendirici taleplerin azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

KAYNAKLAR

Kutluk, A. F. & Ersoy, A. (2011), “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.

Aymankuy Y. & Sarıoğlan, M. (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 23-45.

Bahar, E. (2014), *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık.

Başpınar, Ö. N. & Çakıroğlu, D. (2014), *Meslek Etiği*, Nobel Yayınevi, 3. Basım.

Bilen, A. (2008), “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.

Çiçek, H., Canbaz, S. & Keskin, A. (2013), Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), Temmuz.

Daştan, A., Bayraktar, Y. & Bellikli, U. (2015), Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.

Ekici, K. M. (2013), *Meslek Etiği*, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara.

- Ertay, F. C. & Arslan, C. M. (2009), Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiğı Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (27), 23-42.
- Feldman, F. & Aydar, F. B. (2016), *Etik Nedir?* Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 3. Basım.
- Fidan, M. E. & Subaşı, Ş. (2014). “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneğı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 111-130.
- Güney, S. & Çınar, O. (2012), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneğı”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (26)2, 91-106.
- Karacan, S. (2014), *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiğı*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Ocak.
- Kaya, N. & Yanık, R. (2011), “Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, *EKEV Akademi Dergisi*, (15)49, Güz, 293-306.
- Keskin, A. D. (2014). *Mesleki Etik*, Beta Yayınevi.
- Kısakürek, M. M. & Alpan, N. (2010), “Muhasebe Meslek Etiğı ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228.
- Kolçak, M. (2012), *Bologna Sürecine ve İKMEP’e Uygun Meslek Etiğı*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Kutlu, H. A. (2008a), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayınevi, Ankara, Şubat.
- Kutlu, H. A. (2008b), Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(02), 143-170.
- Kutlu, H. A. (2015), *Meslek Etiğı*, Nobel Yayınevi, Ankara, Ekim.
- Kutluk, F. A. & Ersoy, A. (2011), Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine bir Araştırma, A Research About Ethical Judgment Levels of Accountants, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), Temmuz, 425-438.
- Örneklemlhesaplama, http://www.cozumaraştırma.com.tr/orneklemlhesaplama_1_60.htm. Erişim Tarihi: 10.11.2017.

Özbirecikli, M. & Ural, T. (2006), “*Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemi Algilama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği*”, TÜBİTAK Proje No: SOBAG-104K012.

Özkan, A. & Hacıhasanoğlu, T. (2012), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler*, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2), 37-52.

Pieper, A. (2012), *Etiğe Giriş*, 2. Basım, Ayrıntı Yayınları.

Resnik, D. B. (2013) “*What is Ethics in Research & Why is it important?*”, National Institute of Health Sciences, Nisan.

Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010), “*Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması*”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 12(18), 57-72.

Sayim, F., & Usman, Ö. (2015), *Muhasebe Mesleği ve Etik*, Nisan, Akademik Ar-ge Finans Araştırmaları.

Sökmen, A. (2016) , *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016.

Zeytin, M. (2007), “*Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*”, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

PETROL, DOLAR KURU VE HİSSE SENEDİ PİYASASI ARASINDAKİ ORTALAMA-OYNAKLIK YAYILIM ETKİSİ: BIST100 ÜZERİNE BİR UYGULAMA *

Prof. Dr. Hüseyin AKTAŞ^a
Doç. Dr. Koray KAYALIDERE^b
Öğr. Gör. Yasemin KARATAŞ ELÇİÇEK^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 354-377*

ÖZ

Petrol fiyatlarında ve dolar kurunda meydana gelen dalgalanmalar makroekonomik göstergeleri, firmaların üretim maliyetlerini ve satış gelirlerini etkiler, piyasa risk düzeyini yükseltir ve ekonomik istikrarsızlığa yol açabilir. Dolayısıyla, ekonomideki karar birimlerinin bu iki değişkendeki dalgalanmaları takip etmeleri, riski yönetebilmeleri açısından önem taşımaktadır. Dahası, finansal piyasa katılımcılarının daha iyi portföy dağılım kararları verebilmeleri için söz konusu değişkenler arasındaki oynaklık aktarım mekanizmasını anlamaları gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, 18.09.2012-15.09.2017 dönemi için petrol fiyatları ve dolar kurundan BIST100 endeksine doğru ortalama ve oynaklık yayılımının etkilerini incelemek ve etki büyüklüğünü petrol fiyatları ve dolar kuru açısından karşılaştırmaktır. Yayılım etkilerini inceleyebilmek amacıyla, oynaklık modellerinden biri olan EGARCH modelinden yararlanılmıştır. Çalışma bulguları dolar kurunda meydana gelen şokların BIST100 endeks getirisini azaltıcı, petrol fiyatlarındaki şokların ise arttırıcı bir etkiye sahip olduğunu işaret etmektedir. Bulgular oynaklık yayılımı açısından değerlendirildiğinde, dolar kurundan BIST100 endeksine doğru anlamlı pozitif etki görülürken, petrol fiyatlarından BIST100 endeksine doğru istatistiksel olarak anlamlı etki bulunamamıştır. Ek olarak, negatif şokların pozitif şoklara göre BIST100 endeks oynaklığı üzerinde daha etkili olduğu ifade edilebilir. Elde edilen bulgular, finansal piyasa katılımcıları açısından değerlidir.

Anahtar Sözcükler: Finansal getiriler, Oynaklık yayılım etkisi, Finansal ekonometri

JEL Kodları: G19, F65

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-posta: huseyin.aktas@cbu.edu.tr

^b Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, E-posta: koray.kayalidere@cbu.edu.tr

^c Siirt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, İşletme Yönetimi Programı, Öğretim Görevlisi, E-posta: yaseminkaratas@siirt.edu.tr

AVARAGE VOLATILITY SPREAD EFFECT BETWEEN THE OIL PRICES, DOLLAR EXCHANGE RATE AND THE STOCK MARKET: AN APPLICATION ON BIST-100

ABSTRACT

Fluctuations in oil prices and dollar exchange rates affect macroeconomic indicators, firms' production costs and sales revenues, raise market risk levels and may lead to economic instability. Therefore, it is important for the economic policy makers to follow the fluctuations of these two variables in order to manage the risk. Moreover, it is necessary for financial market participants to understand the mechanism of transfer of volatility between such variables in order to make better portfolio allocation decisions. The aim of this study is to examine the effects of average and volatility spread towards oil prices and dollar index to BIST100 index for the period of 18.09.2012-15.09.2017 and to compare the size of the effects in terms of oil prices and dollar exchange rate. EGARCH model, one of the volatility models, was used to examine the diffusion effects. The findings of the study indicate that the shocks that occur in the dollar exchange rate have a decreasing impact on the BIST100 index and the oil shocks have an increasing effect. When the findings were evaluated in terms of volatility spillover, there was no statistically significant effect of oil prices on the BIST100 index, while a positive effect is observed in the dollar exchange rate towards the BIST100 index. In addition, positive shocks may be more effective on BIST100 index volatility than negative shocks. These findings are valuable in terms of financial market participants.

Keywords: Financial Return, Volatility Spillover Effect, Financial Econometrics.

JEL Codes: G19, F65

1. GİRİŞ

Petrol fiyatları, makroekonomik dalgalanmaların anlaşılmasında önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Özellikle 1970'lerde yaşanan petrol şoku, araştırmacıların petrol fiyatlarının ekonomi üzerindeki etkisi üzerine odaklanmalarına neden olmuştur. (Hamilton, 1983, 2005, Kilian ve Park, 2009). Bununla birlikte, petrol fiyatlarında ortaya çıkan şoklar, piyasaya ilişkin belirsizliği de yansıtmaktadır (Bali ve Zhou, 2016). Dolayısıyla, petrol fiyat şoklarının olumsuz etkisini hafifletmeyi amaçlayan risk yönetim stratejilerinin uygulanması ve uluslararası finansal regülasyon faaliyetlerinin geliştirilmesini amaçlayan politikaların geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yatırımcıların, uluslararası petrol piyasası ve küresel ekonomiyi etkileyen şokların geçişkenlik hızının oluşturdukları portföyler üzerindeki etkilerini dikkate almaları da riskten korunmaları açısından önem arz etmektedir.

(Bernanke, 2006; Brown ve Sarkozy, 2009; Chisholm, 2014). Petrol fiyatlarındaki şokların hisse senedi piyasası oynaklığı üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalar (Arouri vd., 2011, 2012; Creti vd., 2013; Conrad vd., 2014; Du ve He, 2015; Ewing ve Malik, 2016) genellikle bu değişkenler arasındaki kısa ve uzun dönem ilişkilere ve nedensellik ilişkisine odaklanmışlardır. Buna karşın, petrol fiyat şoklarının hisse senedi piyasasını nasıl etkilediğine ilişkin bir görüş birliği bulunmamaktadır. Çoğu araştırmacı beklenmeyen petrol fiyat artışlarının yatırımcıların davranışında önemli rol oynayarak hisse senedi piyasasını etkilediğini ortaya koyarken (Kling, 1985, Jones ve Kaul, 1996; Park ve Ratti, 2008), bazı çalışmalar da petrol fiyat şoklarının hisse senedi piyasası üzerinde etkili olmadığını belirtmiştir (Chen vd., 1986; Huang vd., 1996, Wei, 2003). Literatürdeki bu farklılık, ülkenin petrol ihracatçısı veya ithalatçısı olup olmadığına, petrol fiyatlarındaki değişimlerin petrol piyasasındaki arz veya talep şokundan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bağlıdır. Petrol ihraç eden ülkelerde petrol talep şoklarının hisse senedi piyasası üzerindeki etkisi petrol ithal eden ülkelere göre daha güçlü ve kalıcıdır (Wang vd.,). Petrol talep şokları, petrol arz şoklarına göre hisse senedi piyasasındaki değişimleri açıklamada daha fazla önem taşımaktadır (Kilian ve Park, 2009; Wei ve Guo, 2017).

Hisse piyasa oynaklığını etkileyen önemli unsurlardan bir diğeri de döviz kuru oynaklığıdır. Döviz kurundaki belirsizlik, yatırımcıların risk algılarını arttırarak hisse senedi piyasasını etkilemektedir. Döviz kurundaki belirsizliğin etkisini inceleyen çalışmalar (Phylaktis and Ravazzolo, 2005; Aloui, 2007; Adjasi et. al., 2008; Zhao, 2010; Mlambo et. al., 2013; Hajilee and Nasser, 2014; Lawar and Ijirshar, 2015) dolar kurundaki oynaklıkların hisse senedi piyasası üzerindeki etkilerine ilişkin farklı sonuçlar elde etmişlerdir. Bu farklılık literatürde “klasik yaklaşım” ve “portföy dengesi yaklaşımı” olmak üzere iki farklı görüş açısından ele alınmıştır. Klasik yaklaşıma göre dolar kurundaki şoklar hisse senedi piyasasını pozitif olarak etkilerken, portföy dengesi yaklaşımına göre negatif olarak etkilemektedir. Klasik yaklaşım açısından, dolar kurundaki değişimler uluslararası rekabetçi yapıyı ve ticaret dengesini etkileyerek hisse senedi piyasası üzerinde etkili olmaktadır. Dolar kurunda ortaya çıkan hareketlilikler işletmelerin gelecekteki nakit akımını, karlılığını ve uluslararası piyasalardaki rekabet gücünü etkilemektedir (Dornbusch and Fischer, 1980; Kim, 2003; Yau and Nieh, 2006, 2009). Portföy dengesi yaklaşımına göre ise, dolar kurundaki dalgalanmalar yurtiçi ve yabancı

finansal varlıklara olan talep ve arzı dengeye getirerek hisse senedi piyasası üzerinde etkili olmaktadır (Branson, 1983; Dornbusch and Fischer, 1980).

Yukarıdaki paragraflarda da ifade edilmeye çalışıldığı gibi literatürde petrol fiyatları ve dolar kuru ile hisse senedi piyasası arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Bahsi geçen çalışmalara ek olarak literatürde yer alan bazı çalışmaların yöntem/veri seti ve bulguları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo-1: Literatür Özeti

Petrol Fiyatları ile Endeksin Getirisini İnceleyen Çalışmalar						
Sıra	Yazarlar	Değişkenler	İncelenen Dönem	Ülke	Araştırma Yöntemi	Bulgular
1	Cong vd. (2008)	Petrol fiyat şokları, Hisse senedi getirileri	Ocak1996 Aralık2007	Çin	Çok Değişkenli VAR Modeli	Üretim ve bazı petrol şirket getirilerinin dışında etki yok. Petrol fiyatlarındaki artış petrokimya ve madencilik sektöründeki hisse senedi getirilerini artırdığı belirtilmiştir.
2	Park ve Ratti (2008)	Petrol fiyat şokları, Hisse senedi getirileri, faiz oranları, tüketici fiyatları, sanayi üretimi	Ocak 1986 Aralık 2005	ABD ve 13 Avrupa Ülkesi	Çok Değişkenli VAR Modeli	Çalışmaya dahil edilen 1 ülke hariç diğerlerinin hisse getirilerini negatif olarak etkilediği belirtilmiştir.
3	Gürkan (2009)	Brent Petrol'ün fiyatları, İMKB'de işlem gören ulusal endeksler ve petrol ile ilişkisi bulunan sektörlere ait endeksler	Ocak 2001 Ekim 2008	Türkiye	GARCH	Pozitif yönde etkilediği ifade edilmiştir.

4	Narayan ve Sharma (2011)	Petrol fiyatları, New York (NYSE) borsasında işlem gören 560 firmanın getirileri	Ocak.2000 Aralık 2008	ABD	GARCH	Kimya ve imalat sektöründeki firma getirilerini negatif yönde, küçük ölçekli firma getirilerini pozitif yönde etkilemiş, firma büyüklüğü arttıkça da etki negatife döndüğü belirtilmiştir.
5	Elyasiani vd. (2011)	Petrol fiyat değişimleri ile ABD'deki 13 sektör getirileri	Aralık 1998 Aralık 2006	ABD	GARCH	Petrol fiyat değişimlerinin 13 sektörün 9'undaki aşırı getiriyi belirlemede önemli olduğu belirtilmiştir.
6	Basher ve Sadorsky (2006)	21 gelişmekte olan ülkenin petrol fiyatları ve hisse getirileri	Aralık 1992 Ekim 2005	Gelişmekte olan 21 ülke	Koşullu Risk Analizi ve Koşulsuz Risk Analizi	Koşulsuz risk analizine göre pozitif yönde, koşullu risk analizine göre ise günlük ve aylık veriler için; petrol fiyatlarındaki artışın pozitif yönde etkilediği; haftalık ve aylık veriler için de; petrol fiyatlarındaki azalışlarının pozitif yönde etkisinin olduğu belirtilmiştir.
7	İşcan (2010)	İMKB 100 endeksi ve Brent petrol fiyatı	Aralık 2001 Aralık 2009	Türkiye	Granger Nedensellik Testi	Petrol fiyatları ile hisse senedi fiyatları arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır.

8	Lee ve Ni (2002)	Petrol fiyat şokları, 14 farklı sektör verileri	Ocak 1959 Eylül 1997	ABD	VAR Modeli	Petrol fiyat şoklarından en çok etkilenen sektör otomobil sektörü bulunmuştur. Petrol fiyat artışlarının dayanıklı malların satın alma kararlarını ertelettiği belirtilmiştir.
9	Güler ve Nalın (2013)	Petrol fiyatları, İMKB100, İMKB Sınai ve İMKB Kimya, Petrol ve Plastik Endeksleri	Şubat 1997 Kasım 2012	Türkiye	Granger Nedensellik Testi	Seriler koentegre, fakat seriler arasında bir nedenselliğin bulunmadığı belirtilmiştir.
10	Filis (2010)	Petrol fiyatları, Atina Borsası ndeksi, müşteri fiyat endeksi ve sanayi üretim endeksi	Ocak 1996 Haziran 2008	Yunanistan	VECM ve Çok Değişkenli VAR Modeli	Atina borsası üzerindeki etkisi negatif, müşteri fiyat endeksi ve sanayi üretimi üzerinde ise herhangi bir etkisi bulunamamıştır.
Petrol Fiyatları İle Endeks Oynaklığı İlişisini İnceleyen Çalışmalar						
1	Arouri vd (2012)	Petrol fiyatları, 18 Avrupa ülkesinin sektör bazında (Otomobil, Finans, Sanayi, Teknoloji, Telekomünikasyon Altyapı (Elektrik, gaz ve su firmaları) ve Kimya-Maden, hisse senedi getirileri	Ocak 1998 Aralık 2009	18 Avrupa Ülkesi	VAR-GARCH	Otomobil sektöründe etkinin olmadığı, Sanayi sektöründe zayıf anlamlılık düzeyinde etki olduğu, Yeme-İçme sektörü üzerinde negatif, Teknoloji ve Telekomünikasyon sektörlerinde pozitif yönde etki olduğu belirtilmiştir. Bir dönem gecikmeli petrol fiyatlarının Kimya-Maden sektörü üzerinde güçlü bir volatilité

						yayılmamasının olduğu, tersi durumda anlamsız olduğu, petrol fiyatlarından finans sektörüne yayılma etkisinin anlamlı ve bu ilişki ters yönlü olduğu ve alt yapı sektörüne volatilité yayılması güçlü olduğu ifade edilmiştir.
2	Wang ve Zhang (2014)	Petrol fiyatları, tahıl, metal, petrokimya ve petrol yağı piyasası	Ocak 2001 Kasım 2011	Çin	ARCH- GARCH	Oynaklık yayılımı negatif yönde bulunmuştur.
3	Gencer ve Demiralay (2014)	Petrol fiyatları; BİST 100, Bankacılık, Kimyasallar-Petrol-Plastik, Sanayi ve Hizmet Endeksleri	Ocak 2005 Haziran 2013	Türkiye	BEKK- GARCH	Tek yönlü volatilité yayılımı bulunmuştur.
4	Gomes ve Clermont (2014)	Petrol fiyatları ve 21 ulusal borsa endeksi	Şubat 2008 Şubat 2013	21 Ülke	BEKK- GARCH	Bazı borsalar arasında belirgin oynaklık yayılımı olduğu ve bu yayılmanın etkisinin çoğunlukla iki yönlü olduğu belirtilmiştir.
Döviz Kuru ile Endeks Getirisini İnceleyen Çalışmalar						
1	Ceylan ve Şahin (2015)	BİST genel fiyat getiri endeksi, Hizmet, mali, sanayi ve teknoloji getiri endeksleri, Döviz kuru	Ocak 2006 Nisan 2015	Türkiye	Johansen ko- entegrasyon ve VECM	Döviz kurundan hisse senetleri fiyatlarına doğru güçlü bir nedensel ilişki gözlemlenmiştir.

2	Doğru ve Recepoğlu (2013)	Döviz kuru, BİST 100, Ulusal Sanayi Endeksi, Mali Endeks ve Hizmetler Endeksi	1980-2012	Türkiye	Doğrusal ve Doğrusal Olmayan Eş Bütünleşme Testleri	Uzun dönemde pozitif yönde; kısa dönemde ise negatif yönde bir ilişki gözlemlenmiştir.
3	Ayvaz (2006)	Döviz kuru, İMKB 100, Mali Sektör Endeksi, Sanayi Sektör Endeksi ve Hizmet Sektör Endeksi	Ocak 1997 Aralık 2004	Türkiye	Granger Nedensellik Testi	Döviz kuru ile hizmet sektör endeksi hariç döviz kuru ile diğer sektörler arasında çift yönlü ilişki gözlemlenmiştir.
Döviz Kuru ile Endeks Oynaklığı Arasındaki İlişkiyi İnceleyen Çalışmalar						
1	Beer ve Hebein (2008)	Hisse senedi fiyatı, döviz kuru	1997- 2004	9 Ülke	EGARCH	Gelişmiş ekonomilerde döviz ve hisse senedi piyasalarında oynaklığın kalıcılığının olmadığı ancak gelişmekte olan ekonomilerde oynaklığın belirgin ve kalıcı olduğu belirtilmiştir.
2	Çiçek (2010)	DİBS, döviz ve hisse senedi piyasaları	Ocak 2004 Nisan 2008	Türkiye	EGARCH	Hisse senedi ve döviz piyasaları arasındaki oynaklık yayılması etkisinin çift yönlü, kaldıraç etkisinin tüm piyasalar için yüksek derecede anlamlı, oynaklık şokları hisse senedi ve döviz piyasalarında son derece kalıcı.

3	Apte (2001)	Hisse senedi ve nominal döviz kuru oynaklığı	1991-2000	Hindistan	EGARCH	Döviz piyasasından hisse senedi piyasasına doğru bir oynaklık yayılması gözlemlenmiştir.
Hem Döviz Kuru Hem de Petrol Fiyatlarının Endeks Getirisini İnceleyen Çalışmalar						
1	Gay (2008)	Döviz kuru, petrol fiyatları, hisse senedi getirileri	1999-2006	Brezilya, Rusya, Hindistan ve Çin	ARIMA modeli	Petrol fiyatları ile hisse senedi getirileri arasında herhangi bir ilişkinin saptanamadığı belirtilmiştir.

Bu çalışmanın amacı 18.09.2012-15.09.2017 dönemi için petrol fiyatları ve döviz kurlarında ortaya çıkan şokların hisse senedi piyasası üzerindeki ortalama-oyunluk yayılım etkisini incelemektir. Literatürde, hem emtia hem de para piyasasındaki belirsizliklerin hisse senedi piyasası üzerindeki etkilerini ele alan birçok çalışma olmakla birlikte, bu iki piyasasının etkisini aynı anda ele alarak karşılaştıran çok az çalışma bulunmaktadır. Çalışmanın bu açıdan literatüre katkı yapması beklenmektedir.

2. YÖNTEM

Oynaklık, temel olarak varlık getirilerinin koşullu varyansı olarak tanımlanmaktadır. Oynaklık, riski ifade eden bir kavramdır ve zaman boyunca sürekli olarak sabit bir aralık içinde değişmektedir (Tsay, 2002: s.88). Özellikle finansal piyasalarda küçük değişimleri küçük değişimler, büyük değişimleri ise büyük değişimler takip etmektedir. Oynaklık kümelemesini ifade eden bu durum, piyasada belirsizliğin oluşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle oynaklığın doğru bir şekilde modellenmesi, yatırımcıların riski doğru bir şekilde yönetebilmelerine imkân sağlamaktadır.

Oynaklığın modellenmesinde otoregresif koşullu değişen varyans modellerinden yararlanılmaktadır. Söz konusu modellerden ilki Engle (1982) tarafından ortaya konulan ARCH modelidir. Bu model geçmiş dönem şokların koşullu varyans üzerindeki etkisini incelemektedir. Daha sonra Bollerslev (1986), ARCH modeline geçmiş dönem koşullu varyans değerlerini de ilave ederek GARCH modelini geliştirmiştir. Ancak, söz konusu modeller negatif ve pozitif şokların koşullu varyans üzerindeki etkisinin aynı olduğunu varsaymaktadır. Bununla birlikte, finansal zaman serileri negatif ve pozitif şoklardan farklı olarak etkilenebilmektedir. Bu nedenle finansal serilerindeki asimetri etkisini ifade eden bu durumu dikkate alan modeller geliştirilmiştir. Bu modellerden biri de EGARCH modelidir. EGARCH modeli Nelson (1991) tarafından geliştirilmiştir. EGARCH modeli aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$\ln(h_{j,t}^2) = \omega_j + \beta_j \ln(h_{j,t-1}^2) + \delta \frac{e_{t-1}}{\sqrt{h_{t-1}^2}} + \alpha \left[\frac{|e_{t-1}|}{\sqrt{h_{t-1}^2}} - \sqrt{\frac{2}{\pi}} \right]$$

modelde $h_{j,t}^2$ koşullu varyansı, e_{t-1} şokları ifade etmektedir. β_j GARCH parametresini, α ARCH parametresini ve δ asimetri parametresini göstermektedir. EGARCH modeli koşullu varyansın her zaman pozitif olmasını sağlamaktadır. Eğer $\delta = 0$ ise, model simetriktir. Asimetri etkisinin olabilmesi için asimetri parametresinin sıfırdan farklı olması gerekmektedir. $\delta < 0$ olduğunda negatif şoklar (kötü haberler) oynaklık üzerinde pozitif şoklara (iyi haberler) göre daha etkilidir. Buna karşın $\delta > 0$ olduğunda, pozitif şoklar oynaklığı daha fazla arttırmaktadır (Nelson, 1991: s.350-351).

3. VERİ SETİ

Çalışmanın amacı petrol fiyatları ve dolar kurunda meydana gelen oynaklıkların hisse senedi piyasası üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Bu amaçla 18.09.2012-15.09.2017 dönemi için günlük petrol fiyatları, TL/US dolar kuru ve BIST100 endeksi kapanış verileri kullanılmıştır. Çalışmada ilk olarak, üç değişkene ilişkin getiri serisi oluşturulmuştur. Getiri serilerinin oluşturulmasına aşağıdaki formülden yararlanılmıştır:

$$R_t = \log \left(\frac{X_t}{X_{t-1}} \right)$$

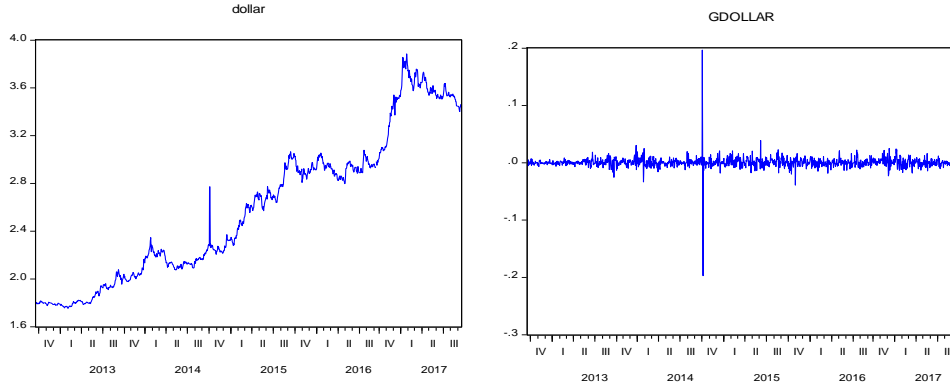
Tablo-2’de çalışmada kullanılan değişkenlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır:

Tablo-2: Çalışmada Kullanılan Değişkenlere İlişkin Açıklamalar

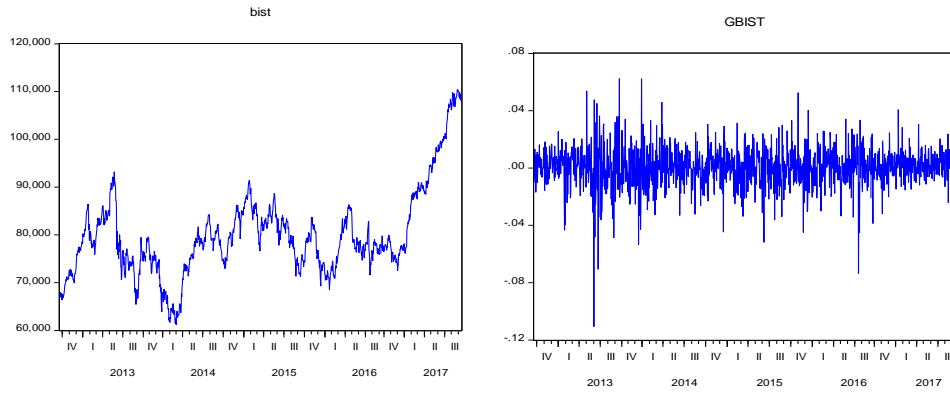
Değişkenler	Açıklamaları
GBIST	BIST100 endeksi için oluşturulan getiri serisi
GPETROL	Petrol fiyatları için oluşturulan getiri serisi
GDOLAR	TL/US dolar kuru için oluşturulan getiri serisi

Söz konusu değişkenlere ilişkin grafikler Şekil-1’de gösterilmektedir.

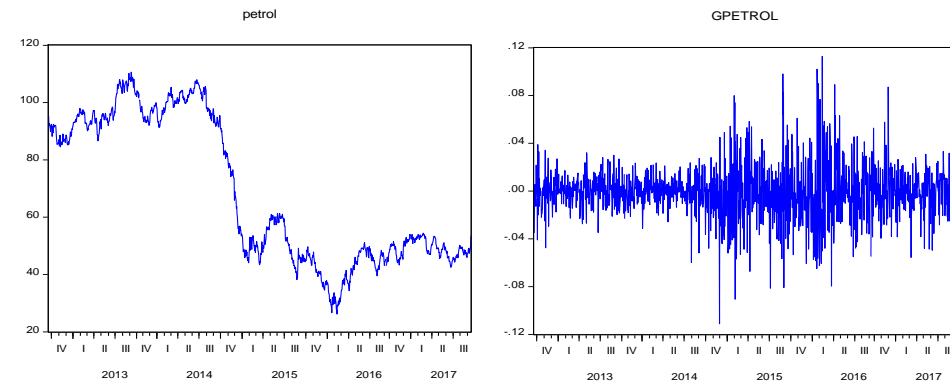
a) BIST100



b) Petrol Fiyatları



c) Dolar Kuru



Şekil-1: BIST100, Petrol Fiyatları ve Dolar Kuruna İlişkin Grafikler

Şekil-1 incelendiğinde, küçük değişimleri küçük değişimler, büyük değişimleri ise büyük değişimleri izlediği görülmektedir. Bu durum oynaklık kümelemesi olarak adlandırılmaktadır. BIST100 endeksine ilişkin getiri grafiği incelendiğinde, oynaklığın ele alınan dönem boyunca yüksek olduğu görülmektedir. Petrol fiyatlarındaki oynaklık, özellikle 2014 yılından sonra artmıştır. TL/US dolar kurunda ise 2014 yılında bir fiyat sıçraması olduğu görülmektedir. 2014 yılında Amerikan Merkez Bankası (FED)'in krizden çıkmak amacıyla uyguladığı parasal genişleme programını yavaşlatmaya başlaması ve daha sonra durdurması ve bu dönemde yaşanan küresel jeopolitik riskler finansal piyasalarda olumsuz bir iklimin oluşmasına neden olmuştur. Söz konusu dönemde, Türkiye'de sıcak para çıkışları yaşanmıştır, TCMB faiz oranlarını arttırmıştır. Ayrıca, iç talep büyük oranda yavaşlamıştır. Tüm bu olaylar, hisse senedi piyasası, petrol fiyatları ve dolar kurunda aşırı oynaklıkların yaşanmasına neden olmuştur.

Değişkenlere ilişkin özet istatistikler Tablo-3'de yer almaktadır:

Tablo-3: Özet İstatistikler

	GBIST	GPETROL	GDOLLAR
Ortalama	0.000360	-0.000447	0.000507
Medyan	0.000150	0.000000	0.000000
Makimum	0.062379	0.112892	0.196666
Minimum	-0.110638	-0.111258	-0.197027
Standard sapma	0.013849	0.021996	0.010169
Çarpıklık	-0.596822	0.224035	-0.062425
Basıklık	8.640332	6.329314	218.6947
Jarque-Bera	1790.704	607.9847	2506492.
Gözlem sayısı	1293	1293	1293

Tablo-3 incelendiğinde, petrolün ortalama olarak negatif bir getiriye sahip olduğu, buna karşın BIST100 ve dolar kuru getirilerinin pozitif olduğu görülmektedir. Standart sapma değerleri incelendiğinde, petrol getirilerinin riskinin en yüksek olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, dolar kurunun en yüksek getiriye ve en düşük riske sahip olduğu görülmektedir. Çarpıklık ve basıklık değerleri incelendiğinde,

değişkenlerin normal dağılıma sahip olmadıkları, leptokurtik dağılım sergiledikleri ifade edilebilir.

4. AMPİRİK BULGULAR

Çalışmada, petrol fiyatları ve dolar kurundan BIST100 endeksine doğru oynaklık yayılımının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla ilk olarak petrol fiyatları ve dolar kuruna ilişkin EGARCH modelleri oluşturulmuş, daha sonra söz konusu EGARCH modellerinden elde edilen artık kareler BIST100 için oluşturulan oynaklık modeline açıklayıcı değişkenler olarak eklenmiştir. Petrol fiyatları ve dolar kuru için bilgi kriterleri dikkate alınarak oluşturulan EGARCH(1,1) modellerine ilişkin sonuçlar ve özet istatistikler Tablo 4’de yer almaktadır.

Tablo-4: Petrol Fiyatları ve Dolar Kuruna İlişkin Oluşturulan EGARCH(1,1) Model Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Petrol Fiyatları	Dolar Kuru
α_0	-0.075163*** (0.021630)	-0.048327*** (0.003873)
α_1	0.057521*** (0.017272)	-0.041150*** (0.008242)
λ_0	-0.069592*** (0.012283)	-0.449510*** (0.033904)
β_0	0.996142*** (0.001822)	0.992770*** (3.70E-07)
T-DIST	6.500796*** (1.098200)	2.842978*** (0.187047)
Q(10)	5.1881	29.774***
ARCH(1)	0.997124	0.003095
Akaike	-5.175243	-7.415359

Not: ***, %1 önem seviyesinde anlamlılığı ifade etmektedir. Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Tablo-4 incelendiğinde, gerek petrol fiyatları gerekse dolar kuruna ilişkin GARCH parametresinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, söz konusu değişkenlerde meydana gelen şokların kalıcılığını, diğer bir ifadeyle bu değişkenlerin uzun hafızaya sahip olduğunu ifade etmektedir. Kaldıraç etkisini gösteren λ parametresi ise hem petrol fiyatları hem de US/TL dolar kuru için negatif olarak elde edilmiştir. Bu durum, negatif şokların petrol ve dolar kuru oynaklığı üzerinde pozitif şoklara göre daha fazla etkili olduğunu göstermektedir.

Petrol fiyatları ve USD/TL dolar kuruna ilişkin uygun oynaklık modelleri oluşturulduktan sonra, bu modellere ilişkin hata kareler elde edilmiştir. Daha sonra, elde edilen hata kareler serileri BIST100 için oluşturulan EGARCH(1,1) modelinin hem ortalama denklem kısmına hem de varyans denklem kısmına açıklayıcı değişken olarak eklenmiştir. Böylelikle petrol fiyatları ve dolar kurundan hisse senedi piyasasına doğru ortalama ve oynaklık yayılım etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Petrol fiyatlarındaki ve dolar kurundaki şokların BIST100 endeks getirisi ve oynaklığı üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla oluşturulan ARMA(8,4)-EGARCH(1,1) modelleri sırasıyla Model 1 ve Model 2 ile ifade edilmektedir.

$$\text{Model 1: } GBIST_t = \theta_0 + \theta_1 hata_{kare}_{petrol} + \sum_{i=1}^8 \delta_i GBIST_{t-i} + \sum_{j=1}^4 \vartheta_j \varepsilon_{t-j} + \varepsilon_t$$

$$\ln(h_{j,t}^2) = \alpha_0 + \alpha_2 hata_{kare}_{petrol} + \beta_0 \ln(h_{j,t-1}^2) + \lambda_0 \frac{e_{t-1}}{\sqrt{h_{t-1}^2}} + \alpha_1 \left[\frac{|e_{t-1}|}{\sqrt{h_{t-1}^2}} - \sqrt{\frac{2}{\pi}} \right]$$

Model 2:

$$GBIST_t = \theta_0 + \theta_1 hata_{kare}_{dolarkuru} + \sum_{i=1}^8 \delta_i GBIST_{t-i} + \sum_{j=1}^4 \vartheta_j \varepsilon_{t-j} + \varepsilon_t$$

$$\ln(h_{j,t}^2) = \alpha_0 + \alpha_2 hata_{kare}_{dolarkuru} + \beta_0 \ln(h_{j,t-1}^2) + \lambda_0 \frac{e_{t-1}}{\sqrt{h_{t-1}^2}} + \alpha_1 \left[\frac{|e_{t-1}|}{\sqrt{h_{t-1}^2}} - \sqrt{\frac{2}{\pi}} \right]$$

Tahmin sonuçları Tablo-5'de yer almaktadır.

Tablo-5: Ortalama-Oynaklık Yayılım Etkisini Ortaya Koymak Amacıyla BIST100 Endeks Getirisi İçin Oluşturulan ARMA(8,4)-EGARCH(1,1) Model Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Model 1	Model 2
C	0.000457 (0.000283)	0.000481** (0.000217)
<i>hatakare</i> _{petrol}	0.060331*** (0.013264)	-
<i>hatakare</i> _{dolarkuru}	-	-0.392552*** (0.041753)
AR(1)	-0.331881** (0.172264)	-0.413929*** (0.171956)
AR(2)	-0.038387 (0.083079)	-0.109818* (0.061214)
AR(3)	0.584947*** (0.079350)	0.682702*** (0.069224)
AR(4)	0.785117*** (0.161823)	0.788975*** (0.161595)
AR(5)	-0.015815 (0.157707)	-0.000400 (0.038939)
AR(6)	-0.032928 (0.028473)	-0.038449 (0.028896)
AR(7)	-0.047888* (0.025697)	-0.040759 (0.026377)
AR(8)	0.020960 (0.028851)	0.024980 (0.027646)
MA(1)	0.302832* (0.172039)	0.334711* (0.171544)
MA(2)	0.073662	0.125602*

	(0.084359)	(0.067686)
MA(3)	-0.558084***	-0.655683***
	(0.084266)	(0.077489)
MA(4)	-0.756594***	-0.738339***
	(0.159509)	(0.165148)

Varyans Denklemi

α_0	-0.340817***	-0.722784***
	(0.089370)	(0.153756)
α_1	0.069428***	0.110082***
	(0.025930)	(0.037585)
λ_0	-0.092349***	-0.125670***
	(0.020502)	(0.026354)
β_0	0.966738***	0.926871***
	(0.009604)	(0.016411)
$hatakare_{petrol}$	0.915840	
	(6.199117)	
$hatakare_{dolarkuru}$		35.27629***
		(11.11761)
T istatistiği	4.940265***	4.727750***
	(0.620760)	(0.593103)
Q(10)	6.4659***	4.2608**
ARCH(1)	0.026084	0.733838
Akaike	-5.940067	-5.978464

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 önem seviyelerinde anlamlılıkları ifade etmektedir. Hatakare terimi petrol fiyatları ve dolar kuru için oluşturulan EGARCH(1,1)

modelinden elde edilen artık kareleri ifade etmektedir. Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Tablo-5’de petrol fiyatlarının ortalama-oyunluk yayılım etkisini ortaya koymak amacıyla oluşturulan model incelendiğinde, petrol fiyatlarından hisse piyasasına doğru pozitif bir ortalama yayılım etkisi olduğunu, buna karşın petrol fiyatların oyunluk yayılım etkisinin anlamlı olmadığı görülmektedir. Dolar kurunun etkisini incelemek amacıyla oluşturulan modele göre ise, dolar kurunun ortalama yayılım etkisinin negatif, oyunluk yayılım etkisinin ise pozitif olduğu ifade edilebilir. Bu durum, dolar kurunda meydana gelen şokların BIST100 endeks oynaklığını arttırıcı bir etki yarattığını, buna karşın petrol fiyatlarının söz konusu oynaklık üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını göstermektedir. Bununla birlikte, dolar kurundaki şoklar BIST100 endeks getirisini azaltırken, petrol fiyatlarındaki şoklar söz konusu getiriyi arttırmaktadır. Modellerde kaldıraç parametresi negatif olarak bulunmuştur. Bu durum, negatif şokların BIST100 endeks oynaklığını pozitif şoklara göre daha fazla etkili olduğunu belirtmektedir. Son olarak, GARCH parametresinin oldukça yüksek, diğer bir ifadeyle şokların oynaklık üzerinde kalıcı bir etkiye sahip olduğu söylenebilir.

5. SONUÇ

Emtia ve para piyasasındaki dalgalanmalar başta makroekonomik değişkenler olmak üzere finansal piyasalar üzerinde önemli etkilere sahiptir. Bu piyasalarda ortaya çıkan belirsizlikler, gerek politika yapıcılar gerekse piyasa katılımcıları için birer risk göstergesidir. Bu nedenle yatırımcıların riskten korunmaları amacıyla, bu piyasalardaki şokların hisse senedi piyasasına yayılma etkilerini dikkatli bir şekilde incelenmeleri gerekmektedir.

Çalışmada petrol fiyatları ve dolar kurunda meydana gelen dalgalanmaların hisse senedi piyasası üzerindeki ortalama-oyunluk yayılım etkisi incelenmiş; böylelikle emtia ve para piyasasının etkileri karşılaştırılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, dolar kurundaki şoklar hisse senedi getirisini negatif olarak etkilerken, hisse senedi oynaklığını arttırıcı bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, petrol fiyatlarındaki şoklar hisse senedi getirisini artırırken, oynaklığı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip değildir. Bu durum, para piyasasının finansal istikrarsızlık üzerinde emtia piyasasına göre daha etkili olduğunu

belirtmektedir. Ayrıca, negatif şokların hisse senedi piyasa oynaklığı üzerinde pozitif şoklara göre daha etkilidir ve bu piyasaya gelen şokların etkisi kalıcıdır. Elde edilen sonuçlar, politika yapıcıların, finansal piyasalarda istikrarı sağlamak adına özellikle dolar kurundaki dalgalanmaları kontrol altına almaları gerekliliğini, yatırımcıların ise yatırım süreçlerini dolar kurundaki oynaklığı takip ederek yönetmeleri gerektiğini ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- Adjasi, C.; Harvey, S.; Agyapong, D. (2008). Effect of Exchange Rate Volatility on the Ghana Stock Exchange. *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*; 3(3): 28-48
- Aloui, C. (2007). Price Volatility Spillovers Between Exchange Rates and Stock Indexes for the Pre- and Post-Euro Period. *Journal of Quantitative Finance*, 7(6).
- Arouri, M.E.H., Jouini, J., Nguyen, D.K., 2011. Volatility spillovers between oil prices and stock sector returns: implications for portfolio management. *J. Int. Money Financ.* 30, 1387–1405.
- Arouri, M. E. H., Jouini, J. ve Nguyen, D. (2012). *On the Impacts of Oil Price Fluctuations on European Equity Markets: Volatility Spillover and Hedging Effectiveness*, *Energy Economics*, 34, 611–617.
- Apte P. (2001), *The Interrelationship Between Stock Markets and the Foreign Exchange Market*, Prajnan, 30: 17-29.
- Ayvaz, Ö. (2006). Döviz Kuru ve Hisse Senetleri Fiyatları Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 1-14.
- Bali, T.G., Zhou, H., (2016). *Risk, uncertainty, and expected returns*. *J. Financ. Quant. Anal* 51 (3), 707–735
- Basher, S. A. ve Sadorsky, P. (2006). Oil Price Risk and Emerging Stock Markets, *Global Finance Journal*, 17 (2), 224-251.
- Beer, F./Heben, F. (2008), An Assessment of the Stock Market and Exchange Rate Dynamics in Industrialized and Emerging Markets, *International Business & Economics Research Journal*, 7/8: 59-70.

- Bernanke, B. (2006). Energy and the economy. Remarks before the Economic Club of Chicago, June 15, 2006.
- Bollerslev, T. (1986). “Generalized Autoregressive Conditional Heteroskedasticity”, *Journal of Econometrics*, 31(3), 307-327
- Branson, W. H. (1983). Macroeconomic Determinants of Real Exchange Rate Risk, In R. J. Herring Managing Foreign Exchange Risk, Cambridge University Press.
- Brown, G., Sarkozy, N. (2009). We must address oil-market volatility. *Wall Street J.* (July 8, 2009) (<http://www.wsj.com/articles/SB124699813615707481>)
- Ceylan, S., Şahin, B. Y. (2015). “Hisse Senedi Fiyatları Ve Döviz Kuru İlişkisi. *The Journal of Academic Social Science Studies*, 37, 399-408.
- Chen, N.F., Roll, R., Ross, S.A. (1986). *Economic forces and the stock market*. *J. Bus.* 59 (3), 383–403
- Chisholm, J. (2014). When volatility knocks: what to watch for. *Financial Times* (July 28, 2014). (<http://www.ft.com/cms/s/0/4ef18b5c-162c-11e4-8210-00144feabdc0.html>)
- Cong, R.G., Wei, Y.M., Jiao, J.L. ve Fan, Y. (2008). Relationships Between Oil Price Shocks and Stock Market: An Empirical Analysis from China, *Energy Policy*, 36, 3544-3553
- Conrad, C., Loch, K., Rittler, D. (2014). On the macroeconomic determinants of long-term volatilities and correlations in US stock and crude oil markets. *J. Empir. Financ.* 29, 26–40
- Creti, A., Joëts, M., Mignon, V. (2013). On the links between stock and commodity markets' volatility. *Energy Econ.* 37, 16–28
- Çiçek, M. (2010). Türkiye'de faiz, döviz ve borsa: Fiyat ve oynaklık yayılma etkileri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 65(02), 001-028.
- Doğru, B., & Reçepoğlu, M. (2013). Türkiye’de Hisse Senedi Fiyatları Ve Döviz Kuru Arasında Doğrusal Ve Doğrusal Olmayan Eş Bütünleşme İlişkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi EYİ 2013 Özel Sayısı 17*.
- Dornbusch, R. and Fischer, S. (1980). Exchange Rates and the Current Account. *American Economic Review* 70 (5): 960-971.

- Du, L., He, Y. (2015). Extreme risk spillovers between crude oil and stock markets. *Energy Econ.* 51, 455–465.
- Elyasiani, E., Mansur, I. ve Babatunde, O. (2011). Oil Price Shocks and Industry Stock Returns, *Energy Economics*, 33, 966-974.
- Engle, R. F. (1982), Autoregressive Conditional Heteroskedasticity with Estimates of the Variance of UK Inflation, *Econometrica*, 50(4), 987-1008.
- Ewing, B.T., Malik, F. (2016). Volatility spillovers between oil prices and the stock market under structural breaks. *Glob. Financ. J.* 29, 12–23
- Filis, G. (2010) Macro Economy, Stock Market and Oil Prices: Do Meaningful Relationships Exist Among Their Cyclical Fluctuations?, *Energy Economics*, 32 (4), 877-886.
- Gay, R. D. Jr. (2008). Effect of Macroeconomic Variables On Stock Market Returns For Four Emerging Economies: Brazil, Russia, India and China, *International Business and Economics Research Journal*, 7 (3),1-8.
- Gencer, H. G., & Demiralay, S. (2014). Shock and Volatility Spillovers between Oil Prices and Turkish Sector Returns. *International Journal of Economics and Finance*, 6(2), 174.
- Gomes, M., & Chaibi, A. (2014). Volatility spillovers between oil prices and stock returns: A focus on frontier markets. *Journal of Applied Business Research*, 30(2), 509.
- Güler, S., & Nalın, H. T. (2013). Petrol Fiyatlarının İMKB Endeksleri Üzerindeki Etkisi. *AİBÜ-İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*.
- Gürkan, M. (2009). *Petrol Piyasaları ve Petrol Fiyatlarının Finansal Piyasalar Üzerine Etkisi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisan Tezi, İstanbul.
- Hajilee, M.; Nasser, O. (2014). Exchange rate volatility and stock market development in emerging economies. *Journal of Post Keynesian Economics*, 37(1): 163-180
- Huang, R., Masulis, R., Stoll, H. (1996). Energy shocks and financial markets. *J. Futur. Mark.* 16, 1–27
- İşcan, E. (2010). Petrol Fiyatının Hisse Senedi Piyasası Üzerindeki Etkisi. *Maliye Dergisi*, 158, 607-617.

- Jones, C., Kaul, G. (1996). Oil and stock markets. *J. Financ.* 51, 463–491
- Kilian L, Park C. (2009). The impact of oil price shocks on the U.S. stock market. *Int Econ Rev*; 50(4):1267e87.
- Kim, K. (2003). Dollar Exchange Rate and Stock Market Price: Evidence From Multivariate Cointegration and Error Correction Model. *Review of Financial Economics* 12: 301-313.
- Kling, J.L. (1985). Oil price shocks and stock-market behavior. *J. Portf. Manag.* 12, 34–39.
- Lawal, M.; Ijirshar, U.V., (2015). Empirical analysis of exchange rate and Nigeria stock market performance. *Int. J. Sci. Res.*, 4(4): 1592-1600.
- Lee, K., ve Shawn Ni. (2002) .On the Dynamic Effects of Oil Price Shocks: A Study Using Industry Level Data, *Journal of Monetary Economics*, 49, 823-852.
- Mlambo, C.; Maredza, C.; Sibanda, K. (2013). Effects of Exchange Rate Volatility on the Stock Market: A Case Study of South Africa. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(14): 561-570
- Narayan, P. K., ve Sharma, S. (2011). New Evidence on Oil Price and Firm Returns, *Journal of Banking and Finance*, 35, 3253-3262.
- Nelson, D. (1991), Conditional Heteroskedasticity in Asset Returns: A New Approach. *Econometrica*, 59 (2), 347-370.
- Park, J., & Ratti, R. A. (2008). Oil price shocks and stock markets in the US and 13 European countries. *Energy economics*, 30(5), 2587-2608.
- Phylaktis , K.; Ravazzolo, F. (2005). Stock prices and exchange rate Dynamics. *Journal of International Money and Finance*. 24 (2005) 1031-1053
- Tsay, R. (2002), Analysis of Financial Time Series Financial Econometrics. John Wiley Sons. Inc.
- Wang Y, Wu C, Yang L. Oil price shocks and stock market activities: evidence from oil-importing and oil-exporting countries. *J Comp Econ* 2013;41: 1220-1239.
- Wang, X., & Zhang, C. (2014). The impacts of global oil price shocks on China' s fundamental industries. *Energy Policy*, 68, 394-402.

- Wei, C. (2003). Energy, the stock market, and the putty-clay investment model. *Am. Econ. Rev.* 93, 311–323.
- Wei, Y. ve Guo, X..(2017). Oil Price Shocks and China's Stock Market. *Energy*, 240; 140, 185-197.
- Yau, H. Y. and Nieh, C. C. (2006). Interrelationship Among Stock Prices of Taiwan and Japan and NTD/Yen Exchange Rate. *Journal of Asian Economics* 17: 535-552.
- Yau, H. Y. and Nieh, C. C. (2009). Testing for Cointegration with Threshold Effect Between Stock Prices and Exchange Rates in Japan and Taiwan. *Japan and World Ecomoy* 21(3): 292-300.
- Zhao, H. (2010). Dynamic Relationship Between Exchange Rate and Stock Price: Evidencefrom China. *Research in International Business and Finance*, 24(2):103-112.

YÜKSEKÖĞRETİMDE BİLGİSAYARLI MUHASEBE UYGULAMALARI DERSİ İÇİN PROJE TABANLI ÖĞRENME YÖNTEMİ KULLANILMASININ AKADEMİK BAŞARIYA ETKİSİNİN İNCELENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Erdal BÜYÜKBİÇAKÇI^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 378-393

ÖZ

Bu çalışma ile yükseköğretim öğrencilerinin geleneksel öğretim modeli ile proje tabanlı öğrenme modeli, Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları ve Ofis Programları dersleri kapsamında karşılaştırılarak, öğrencilerin öğrenme performansları araştırılmıştır. Bu kapsamda çalışmada, proje tabanlı öğrenme metodunun öğrenme çıktılarındaki etkisi ve etkinliğinin ispat edilmesi amaçlanmıştır. Nitel araştırma yöntemleri kullanılarak yapılan bu çalışmada, öğrencilere, Ofis Programları dersi geleneksel öğretim yöntemiyle, Bilgisayarlı Muhasebe dersi ise proje tabanlı öğrenme yaklaşımı ile işlenmiştir. Akabinde derslere ve sınavlara katılan öğrencilere yöntemler arasında karşılaştırma yapmaları için anket formları dağıtılmıştır. Formlarda geleneksel öğretim ve proje tabanlı öğrenme süreci alanlarından elde edilen bulgular çözümlenerek frekans ve yüzde değerleri ile ifade edilmiştir. Çalışma sonucunda, proje tabanlı öğrenmenin, geleneksel öğretime kıyasla daha etkin ve etkili olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Proje Tabanlı Öğrenme, Bilgisayarlı Muhasebe Eğitimi, Geleneksel Öğretim

JEL Kodları: M41, I21

INVESTIGATION OF THE EFFECT OF PROJECT – BASED LEARNING METHOD ON ACADEMIC SUCCESS FOR COMPUTERIZED ACCOUNTING APPLICATIONS COURSE IN HIGHER EDUCATION

ABSTRACT

Learning performances of students were investigated with comparing the traditional teaching model and project based learning model for higher education students by using Computerized Accounting Practices and Office Programs lessons in this study. In this context it is aimed to prove the effectiveness and efficiency of the project based learning method on learning outputs in the study. The course of Office Programs has been taught by traditional teaching method and the course of Computer Accounting by project based learning approach to students with using qualitative research methods in this study.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Sakarya Üniversitesi, Karasu MYO, erdal@sakarya.edu.tr

Subsequently, questionnaires have been distributed to compare the methods to the students who are participating in the courses and exams. Outputs of traditional teaching and project-based learning process areas were analyzed with frequency and percentage values. As a result of the study, it has been determined that project based learning is more effective and efficient than traditional teaching.

Keywords: Project-Based Learning, Computerized Accounting Education, Traditional Learning

JEL Codes: M 41, I 21

1. GİRİŞ

Yükseköğretimin temel amaçlarından biri, mezunlarını, alanları ile ilgili yeterli bilgi birikimine ve donanıma sahip olarak sektöre ve ekonomiye kazandırmak ve endüstriyel kuruluşlarla kuracakları işbirlikleri, günümüz yükseköğretim sisteminde her zaman dile getirilen hedeflerden biri olmuştur. Ülkelerin ilerlemesi ve rekabetçi vizyona sahip olabilmeleri nitelikli insan gücünü yetiştirebilmeleri ile olmaktadır. Günümüzde kalkınma performansının sürdürülebilir olması kalifiye insan gücünün yetiştirilmesi için bireylerin düşünme, araştırma ve uygulama becerilerine sahip olup bunları kullanabilmelerine yükseköğretimde ayrıca önem verilmektedir.

Bu kapsamda ülkemizde özellikle ilköğretim ve ortaöğretimde daha fazla uygulanmasına karşın mesleki teknik eğitimde ve yükseköğretimde de çağımızın modern öğrenme yaklaşımlarından biri olan Proje Tabanlı Öğrenme (PTÖ) yaklaşımı günümüz teknolojisine uygun olarak kullanılmaya başlanmıştır. Öğretim metotlarındaki değişimler ve geliştirme çalışmaları sonucunda PTÖ, öğrencilere düşünme ve araştırma becerisi, tasarım geliştirme, hayal etme, planlama ve kurgulamaya dayalı bir öğrenme yaklaşımını sunmaktadır (Dominguez ve Arturu 2008: s.1313). Görüldüğü gibi birçok yaklaşımı içinde barındıran PTÖ öğrenciyi merkeze alarak bilgiye ulaşmada gerçek dünyadaki uygulama problemlerini çözerek bağlantı kurmasını ve kalıcı öğrenmenin yöntemini sunmaktadır. PTÖ' ye öğretim elemanı açısından bakıldığında ise öğrencileri sınıf ortamında odak noktasına alan ve gerçek uygulama ortamlarını sınıfa taşıyarak öğrencileri uygulama projeleri kapsamında çalıştırırken, onların daha önce aldıkları dersler ile disiplinlerarası ilişki kurmalarını sağlayarak gelişimlerini de izleme imkânı veren bir öğretim metodudur.

Bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerden işletmeler de etkilenmektedir (Öztürk ve Fındık 2016: s.242). Bilgi çağındaki bu ilerlemeler, iktisadi bir birim olan işletmelerin değişim ve gelişim göstermesine katkıda bulunmuş, firmalara rekabet gücü sağlayarak finansal bilgi kullanıcılarının sayısını ve niteliğini de artırmıştır. Bu gelişmeler

öğretimin yapısını ve yöntemlerini etkilemekte, öğrenme yöntemlerinde yeni modellerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde her sektörde olduğu gibi muhasebe işletmelerinde de her geçen gün artan ara eleman ihtiyacını ülkemizin çeşitli şehirlerindeki üniversitelerin bünyesinde kurulan meslek yüksekokulları sağlamaktadır. Bu okullarda kurulan bölüm başkanlıklarına bağlı farklı programlarda iki yıl süreli önlisans düzeyinde verilen mesleki eğitimler ile işletmelerin ara eleman ihtiyacının karşılanması hedeflenmektedir. Bu alanlardan biri de “Muhasebe”dir. Muhasebe programlarının amacı, ekonomik yaşamın vazgeçilmez bir unsuru olan muhasebe ve finans alanında ön lisans düzeyinde verilecek eğitimlerle, işletmelerin ihtiyacı olan nitelikli, eğitilmiş ön muhasebe elemanlarını yetiştirmek suretiyle mesleğin kalite değerlerini yükselterek kalifiye eleman ihtiyacını karşılamaktır. Programa dahil olan öğrenciler iki yıl içinde aldıkları mesleki eğitim ile (Özdemir 2010: s.105) Muhasebe Meslek Elemanı unvanı alarak kamu veya özel sektöre ait kuruluşlarda rahatlıkla ön muhasebe elemanı olarak istihdam edilebilmektedirler. Ayrıca bu programdan mezun olacak öğrenciler eğitimlerine, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılan Dikey Geçiş sınavı neticesinde lisans programlarına veya Açık Öğretim Fakültesi’ ne geçiş yaparak devam edip kariyer gelişimlerini ilerletme şansına da sahiptirler. Diğer taraftan, dört yıllık eğitimi bir fakültede tamamlayarak diğer yasal zorunlulukları yerine getirenler, Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği tarafından açılan sınavlarda başarılı oldukları takdirde “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” unvanını alma imkânı da sahip olabilmektedirler.

İş gücü kalitesi yüksek istihdam hedefine ulaşabilmek için, teknolojik gelişmeler, sektörlerin ihtiyaçları ve tüketici talepleri dikkate alındığında üretim süreçlerinde faydalı olacak eğitim-öğretim modellerine geçişin zorunlu olduğu yeni bir döneme girilmiştir. Bu nedenle öğrencilerin daha çok araştırma, uygulama ve kendi tasarımlarını ifade edebilecekleri öğretim modellerden biri olan PTÖ yöntemi, öğrenci merkezli aktif öğrenme süreçlerini destekleyen çağdaş bir öğrenme yaklaşımının yükseköğretimde de aktif olarak kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

Proje tabanlı ve uygulama sürecine dayalı, aktif öğrenme eylemini hedefleyen PTÖ yöntemi içeriği geliştirilirken dikkat edilmesi gereken ilkeler şöyle sıralanabilir: Hedefler belirlenmeli, proje derste yapılan bir yan etkinlik olarak kalmamalı, dersin odak noktasında yer almalı, çalışma grupları ve takvimi oluşturulmalı, değerlendirme yöntemi ve oranları belirtilmeli ve proje sonuç raporu ile sunum adımları hedef kitleye anlatılmalıdır. Proje yürütülürken konunun anlaşılabilirliği, yapılan çalışma ile öğrenilmesi istenen kavramların ilişkilendirilebilmesi için öğrencilere

(Kalaycı 2008: s.87) sorulacak kritik soruların titizlikle hazırlanması gerekmektedir. Proje tabanlı öğrenme, öğrencilerin soru sorarak, araştırarak, problem çözerek, karar vererek, bilişsel veya psikomotor becerilere dayalı tasarım yaparak yeni bilgiler öğrenmelerini sağlamalıdır. Öğretim elemanının ve öğrencilerin PTÖ yönteminden fayda sağlayabilmeleri ve yapılan uygulamalardan sonuç almaları yukarıda ifade edilen amaçlar doğrultusunda çalışma yapmaları ile mümkündür. Bu temel ilkeler doğrultusunda hareket edildiğinde her öğrenciden öğrenme süreci boyunca; belirledikleri hedeflere ulaşmak için (Atıcı ve Polat 2010: s.123) gerekli bilgi, belge ve bilgisayar yazılımlarını belirleme, bunlar içerisinde ilgili olanları seçerek ilişkilendirme, sürece dayalı bir kontrol mekanizması çerçevesinde elde ettiği kazanımları sunma becerilerinin gelişimi sağlanacaktır. Öğrencilerin daha önceki bilgilerini kullanarak (Blumenfeld 1991: s.370) ortaya koydukları ürünler proje değil sadece alıştırma olabilir. Bu yöntem, öğrencilerin sorumluluk alarak grup çalışmasının yanında bağımsız çalışmalarına da fırsat vermesi açısından önemli bir öğrenme işlevini de yerine getirir. PTÖ de öğrenciler ders için hazırlanmış kalıp örnekler yerine, gerçek ve somut, günlük yaşamda da karşılaşılabilecekleri türden problemlerle yüz yüze getirdiklerinde, uygulanmış ve uygulanabilir problem çözüme becerilerini de kazanmış olacaklardır.

Proje tabanlı öğrenme yöntemi ülkemizde daha çok ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarında (Kalaycı 2008: s.88) uygulanmaktadır ve bu konudaki araştırmaların çoğunluğu ilk ve ortaöğretim düzeyindeki uygulamalara ilişkindir. Yabancı literatürde ise Bilgisayar ve Muhasebe derslerinde PTÖ uygulamalarına (Schoonennboom 2014: s.248) ilişkin olarak yeni çalışmalar bulunmaktadır.

Ülkemizde proje tabanlı öğrenme yönteminin yükseköğretim düzeyinde uygulamaları ve bu uygulamalara ilişkin araştırmalar sınırlıdır. Proje tabanlı ve probleme dayalı öğrenme; yükseköğretimin her kademesinde, uygun olan konularda (Kalaycı 2008: s.88) kullanılabilir yöntemlerdir. Yukarıda belirtildiği gibi bu yöntem, kural ve ilkelerine uygun olarak bazı fakülte ve bölümlerde kullanılsa bile istenilen yaygınlıkta değildir. Bu çalışmanın ülkemizde yükseköğretimde yapılan proje tabanlı öğrenme yaklaşımına yönelik araştırmalara bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu araştırma bu ihtiyaçtan doğmuştur. Nitel araştırma yönteminin kullanıldığı bu çalışmada Sakarya Üniversitesi Karasu Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü Ofis Programları dersi geleneksel öğretim yöntemiyle; Bilgisayarlı Muhasebe dersi ise proje tabanlı öğrenme yaklaşımı ile işlenmiş, derslere ve sınavlara katılan öğrencilere karşılaştırma yapmaları için anket formları verilmiştir. Formlarda elde edilen geleneksel-

klasik öğretim ve PTÖ süreci ile ilgili bulgular çözümlenerek frekans ve yüzde değerleri ile ifade edilmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ VE TEORİK ÇERÇEVE

Literatürde proje tabanlı öğrenme yaklaşımı ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Ülkemizde proje tabanlı öğrenme yaklaşımına ilişkin yoğun olarak ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarına yönelik araştırma ve çalışmalar yapılmıştır. Proje tabanlı öğrenme yöntemine ilişkin ülkemiz yükseköğretim kurumlarında farklı öğretim seviyelerinde yapılan araştırmaların sınırlı sayıda olduğu görülmektedir. Literatür çalışması sonucunda aşağıda ifade edilen çalışmalar ülkemiz ve dünyada yükseköğretim kurumlarında PTÖ uygulama yöntemine ilişkin yapılmış bazı önemli çalışmalardır. Aynı zamanda araştırılan konu ile ilgili olarak yükseköğretimde muhasebe meslek alanında PTÖ ile ilgili yapılmış çalışma literatür açısından dar bir kapsama sahiptir. Tüm dünyada çalışmalarına devam edilen bu alan, hali hazırda güncelliğini korumakta olup, uluslararası bağlamda literatürde yer alan bazı çalışmalara aşağıda değinilmektedir.

Atıcı vd. (2010) yılında yaptığı çalışmada, PTÖ yaklaşımının akademik başarıya etkisini belirlemek amacıyla Web Tasarımı dersinde lisans ve önlisans öğrencilerinden oluşan gruba geleneksel öğrenme yöntemi ve PTÖ yöntemine göre dersler işlenerek yapılan analiz sonuçları paylaşılmıştır. Verilerin analizi sonucunda gruplardaki öğrencilerin sınav puanları sonucunda proje tabanlı öğrenme yaklaşımının ile öğretilen ders hakkındaki akademik bilgi ve becerileri gelişiminin olumlu olduğu sonucunun ortaya çıktığı ifade edilmektedir.

Ay (2013)' de gerçekleştirdiği çalışmada, yükseköğretimde öğretmen adaylarının PTÖ ile işlenen derse ilişkin olarak klasik öğretimle karşılaştırmalı olmak üzere nitel araştırma yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonuçlarına göre bulunan sonuçların analizleri çalışmada paylaşılmış ve PTÖ yönteminin öğretmen adayları tarafından klasik öğrenme yöntemine göre öğrenenlerin kendi özelliklerini tanıma, araştırma yapma, planlı çalışma, sunum tekniği geliştirme, çalışma süresini artırma, zamanı etkin kullanma, grup çalışmasını etkinleştirme gibi nitelikler kazandırdığı olumlu sonuçları paylaşmıştır.

Kalaycı (2008) yılındaki yapmış olduğu çalışmada, yükseköğretim seviyesinde bulunan öğrencilerin PTÖ yöntemi uygulamasında izledikleri yöntemleri, süreci yönetme başarılarını ve PTÖ ye bakış açılarını topladığı verileri değerlendirerek incelemiştir. Aynı zamanda PTÖ yöntemine Öğretim Elamanı açısından da bakıldığında, PTÖ yöntemi uygulanırken uygulanan bölümün, dersin ve ders içeriğinin, öğretim elemanın nitelik PTÖ

bilgi ve becerisinin de başarıya etkisinin olduğunu vurgulamıştır. PTÖ konularının öğrencilerle tartışılarak belirlenmesi, iş bölümünün öğrenciler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği gibi başlıklardan çıkarımlar elde etmiştir.

Öztürk vd. (2016) yılında, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sürecinde karşılaşılan adaptasyon problemlerinin muhasebe alt kültür değerleri çerçevesinde araştırılması konusunda bir çalışma yapmışlardır. Söz konusu çalışmada ülkemizdeki muhasebe eğitimi ortaöğretimden yükseköğretim kurumlarına kadar incelenerek verilen eğitimin uluslararası muhasebe standartları ile yeterince uyumlaştırılmadığı sonucunu ortaya koymuşlardır.

Schoonenboom (2014) yılındaki çalışmasında, yükseköğretim kurumunda görev yapan öğretim elemanlarının öğrenme yönetim sistemi içindeki araçların etkin kullanımının belirlenmesinde, teknolojiyi kabullenme modeli üzerine gerçekleştirdiği çalışmasında; öğretim elemanlarının öğrencilerin etkin öğrenme faaliyetlerinde öğrenim aktivitelerini etkinleştirmek için kullanmaları gereken teknolojik araçların etkinliğini ifade etmiştir. Bu araçlar ile öğrenme faaliyeti gerçekleşirken öğrenciye önerilecek proje tabanlı yönetim sisteminin faydasını artırma noktasında yapılacakları ifade etmiştir.

Syed vd (2018)' de gerçekleştirdiği çalışmada, yükseköğretimde mühendislik eğitiminde sahip olunması gereken özellikleri tanımlamış ve buradan çıkan sonuçta küresel rekabette kaliteli mezunlar yetiştirebilmek için mühendislik problemlerine kritik düşünme, yaratıcılık, koordinasyon, yönetsel, bilişsel becerileri ile karar verme çözümleri üretebilme gibi becerilere sahip olunması gerektiğini vurgulamıştır. Öğrencilere bu becerileri elde edebilmeleri için belirlenecek derslerde proje tabanlı olarak öğretilere bu derslerin önkoşul dersi olarak verilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Veronica vd (2017) yılında yapmış olduğu çalışmada, farklı okullardaki öğretmenlerin PTÖ yöntemine ilişkin olarak değerlendirmelerini incelemişlerdir. Yapılan değerlendirmelerde dijital teknolojileri içeren projelerin kullanıldığı öğretim metodolojisinde, projelerin öğrencileri aktif katılımını (%95) desteklediği, öğrenmelerini (%96) teşvik ettiği ve çeşitli beceriler kazanmalarına (%90) yardımcı olduğunu ortaya koymuşlardır. Ayrıca PTÖ sürecinde öğretmenlerin sınıfta gerçek bir PTÖ entegrasyonunu gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları bazı becerileri de açıklamışlardır. Bunlar; projeyi gerçekleştirmek için gerekli olan görev ve becerileri analiz etmek, projenin öğrencilere katkısını belirlemek, bir eylem planı oluşturmak, projenin uygulanması ve değerlendirilmesi sırasında öğrencilerin yanında olmak, karar vermeyi, düşünmeyi ve problem çözme

kolaylaştırmak, sorumluluk varsayımını kolaylaştırmak, öğrenciler arasında sosyalleşme ve takım çalışması gibi kişilerarası becerilerin geliştirilmesini teşvik etmek gibi görevleri olduğunu vurgulamışlardır.

Yalçın vd (2009)' da gerçekleştirmiş olduğu çalışmada ise, yine bir yükseköğretim kurumunda uygulamaya yönelik olarak Fen Bilgisi Öğretmenliği bölümünde öğrenim gören öğrencilere yönelik fizik dersi içeriği kapsamında elektrik konusunda başarılarının PTÖ yöntemi kullanılarak incelenmiş. İlgili dersin elektrik konusu deney grubunda PTÖ yöntemi tabanlı, kontrol grubunda ise geleneksel öğretim yöntemi kullanılarak işlenmiş. Deney grubundaki öğrencilere dönemin başında ve sonunda testler uygulanmış ve dönem boyunca araştırmacı tarafından tutulan notlardan da yararlanılmış. Sonuçlar varyans analiz yöntemi kullanılarak incelenmiş ve deney grubu ile kontrol grubu arasında öğrenme farklılıklarının çıktığı, PTÖ yönteminin öğrencilerin öğrenmelerine ve derse karşı tutumlarının olumlu gelişimine katkı sağladığı ifade edilmiştir.

3. PROJE TABANLI ÖĞRENME (PTÖ)

Günümüz teknoloji, eğitim – öğretim ve bilgi çağı rekabet koşulları altında proje, Ar-Ge ve inovasyon kavramları oldukça ivme kazanmış durumdadır. Bu kavramların gerek ülkemizde gerekse tüm dünyada üniversiteler, kalkınma ajansları, bilimsel ve teknolojik faaliyet yürüten kurum ve kuruluşlar tarafından detaylı bir şekilde ele alınıp incelendiği görülmektedir.

Ülkemiz Yükseköğretim eğitim – öğretim sistemi, çağımızın değişim ve ihtiyaçlarını yakalayan ihtiyaçlar doğrultusunda donanımlı bireyler yetiştirmek durumundadır. Bu anlayışla öğrenenlerin farklı bir yaklaşım içinde, ekip çalışması, problem çözme yeteneği, birlikte araştırmacı ve geliştirici rol üstlendikleri bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Bu yapı ve anlayışa uygun olduğu ifade edilen Proje Tabanlı Öğrenme yaklaşımı öğrenme ve geliştirme sürecinde yenilikçi bir yaklaşımdır. PTÖ, öğretici tarafından sunulan teorik bilginin derinlemesine araştırılarak ortaya konulan konunun kendi bilgi ve deneyimlerini de kullanarak bütünleştirici bir ortamda gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

Proje tabanlı öğrenme, öğrencilerin kendilerini daha özgün ifade edebildikleri, gerek bireysel gerekse grup çalışmalarına olanak veren (Ay, 2013: s.58), uygulayarak öğrenme imkânı sunan ve aktif öğrenme süreçlerinin gerçekleşmesini sağlayan çağdaş bir öğrenme modelidir. PTÖ ile öğrenciler, gerçekleştirdikleri proje çalışmalarında yaşamlarında karşılaşılabilecekleri sorunları, sınıf ve diğer ortamlarda farklı disiplinlerle bağlantı kurarak ve bir senaryo çerçevesinde ele alarak çözmeye çalışmaktadırlar. Bu bağlamda PTÖ, farklı sonuçları izleme ve düzenleme,

bilimsel ve teknik araştırma yapma ve ortaya bir çalışma koyarak yapılandırıcılığın uygulamaya konma şekli olarak düşünülebilir. Okuldaki öğrenme (Ay, 2013: s.53), PTÖ süreci ile hayata bağlanmakta, gerçek yaşam sorunlarının çözümü için öğrenenler edindikleri bilgileri anlamlandırmaya ve kullanmaya zorlanmaktadır. Bu yaklaşımla öğrenci kendi öğrenme profilini tanımak ve öğrenmeyi öğrenmek durumunda kalmaktadır.

PTÖ modelinde, ilgili dersin içerik ve öğrenme çıktılarına uygun olarak hazırlanan araştırma projeleri önerileri öğrencilere aynı zamanda sektörleri ile de işbirliği kurma imkânı sağlamaktadır. Bu durum öğrencilerin ilgi ve yetenek alanlarının ortaya çıkarılmasında PTÖ yönteminin bir katkısı olarak ifade edilebilir. PTÖ bir öğrenme süreci olarak kabul edildiğinde, öğrencilerin kişisel yetenekleri ve ilgilerini geliştirdikleri projelerde alternatif yaklaşımlar sunmalarına olanak sağlamaktadır. Bu yaklaşımlara farklı bilgisayarlı muhasebe programlarını öğrenme ve geliştirme, muhasebe programlarında raporlama yapmanın önemini kavrama örnek olarak verilebilir. PTÖ ile yapılan bu çalışmada birçok öğrencinin Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları dersinin içeriğinde olmamasına karşın yaptıkları proje çalışmaları araştırmalarında gerek sektör gerekse literatür taramaları sonucunda XBRL finansal raporlama diline ilgi duydukları ve bu program üzerine de araştırma geliştirdikleri gözlemlenmiştir.

4. YÖNTEM

Bu bölümde, araştırmanın modeli, uygulanan proje tabanlı çalışma, çalışma grubu, veri toplama araçları, veri toplama ve analiz işlemleri hakkında bilgi verilmektedir.

Bu çalışmada, 2016-2017 akademik yılında Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları dersinin öğretiminde PTÖ yaklaşımının, öğrencilerin akademik başarısına katkısını ortaya koymak amacıyla Ofis Programları dersi geleneksel öğretim yöntemiyle; Bilgisayarlı Muhasebe dersi ise proje tabanlı öğrenme yaklaşımı ile işlenmiş ve araştırma grubu her iki dersi de alarak sınavlarına katılan (f=177) toplam 177 öğrenci üzerinde yürütülmüştür. Araştırma grupları örgün öğretimde iki grup A ve B olmak üzere, ikinci öğretimde de tek grup üzerinden oluşturulmuştur. Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları dersi yedi hafta boyunca (Atıcı ve Polat 2010: s.123) proje tabanlı öğrenme yönteminin yapısına ve adımlarına uygun bir şekilde ders işlenerek anlatılmıştır. Araştırma grubundaki öğrenciler için en az üç en fazla beş kişinin oluşturduğu takımlar kurularak bir proje ödevi belirlenmiş ve kendilerinden istenen süre içerisinde hazırlamaları istenmiştir. Hazırlanan projelerin gruplar tarafından her biri için oluşturulan

Google Drive hesabı alanlarına dosyaları kontrol için göndermeleri istenmiştir. Proje çalışmaları öğrenciler için oluşturulan Google Drive alanları üzerinden kontrol edilmiştir. Dönem sonunda öğrencilerden hazırladıkları proje ile ilgili bir sunum yapmaları da istenmiştir.

Bu çalışmaların sonucunda olası kazanımları içeren bir anket formu geliştirilmiş ve muhasebe finans sektörüne ara eleman yetiştiren Sakarya Üniversitesi Karasu Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü öğrencilerine uygulanmıştır. Anket formunda yer alan PTÖ süreciyle ilgili temaların oluşturulabilmesi için öğrenciler ile yapılan yapılandırılmış görüşmelerden ve uzman görüşlerinden faydalanılmıştır.

4.1. Araştırma Modeli ve Kapsamı

Çalışma betimsel türde bir araştırma olup, tarama modeli kapsamında anket tekniği ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmada Ofis Programları ve Bilgisayarlı Muhasebe derslerine ait oluşan kazanımların geleneksel ve PTÖ yaklaşımına yönelik öğrenci görüşlerine dayalı olarak değerlendirilmesine yönelik nicel veriler toplanmıştır. Sakarya Üniversitesi Karasu Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümünde öğrenim gören öğrenciler çalışma kapsamına dahil edilmiştir.

Çalışmanın amacına ve yöntemine uygun olarak hazırlanan anket formundaki soruların belirlenmesinde PTÖ ile ilgili literatür ve bu konuda daha önce gerçekleştirilen çalışmalar da dikkate alınmıştır. Hazırlanan anketler Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı öğrencilerine uygulanmıştır. Ankette 3 bölümde 23 adet soru bulunmaktadır. Elde edilen veriler IBM SPSS Statistics 24.0 for Windows bilgisayar programı kullanılarak analiz edilmiştir.

4.2. Proje Tabanlı Çalışma İşlemi

Çalışma Sakarya Üniversitesi Karasu Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları dersinde birinci sınıf öğrencilerine yönelik 14 hafta süren bir PTÖ uygulamasına dayandırılmıştır.

Öğrencilere 10 saat süreyle PTÖ tanıtılmış, sektörden uygulama örnekleri verilmiş, nasıl bir çalışma yapılacağı gerekli detaylandırmalarla açıklanmıştır. Öğrenciler kendi istedikleri proje çalışma grubu ekiplerini oluşturmakta serbest bırakılmıştır. Öğrenciler her hafta yaptıkları çalışmaların dosyalarını açılan Google Drive hesabı alanındaki proje grubu klasörüne kaydetmişlerdir. Dersin öğretim elemanı tarafından ilgili dosyalar incelenerek, gelişmeler öğrencilerin PTÖ grup çalışmaları izleme formlarına kaydedilmiş, öğrencilerin PTÖ ve konulara ilişkin değerlendirmeleri (Ay, 2013: s.56) için notlar alınmıştır. Her çalışma grubu konuları ile ilgili araştırma yöntemini, kaynaklarını, çalışmalarının geliştirme yöntemlerini ve

çalışmalarını hangi tür yazılımlarla ya da diğer materyallerle sunacaklarını belirlemişlerdir. Çalışmaların sonunda her grup çalışmasının sonucu olarak konularını, yazılı rapor ve bunlara ek olarak sunum ve poster vb. görsel materyaller ile sunmuştur.

4.3. Veri Toplama Araçları ve Analiz

Öğretim yılının sonunda ilgili derslere katılan 177 öğrenciye, geleneksel öğretim ile PTÖ yaklaşımını karşılaştırarak değerlendirmelerinin istendiği, değerlendirme ölçütleri belirlenmiş birer matbu anket formu verilmiştir. Bu formlar öğrenciler tarafından doldurulmuştur. Anket formunda PTÖ sürecinin aşamaları sıralanmış, (Ay, 2013: s.57), bu aşamaların karşısında da öğrencilerin bu aşamalara katılımı, yaşadığı zorluklar, gösterdiği tepkiler konusunda araştırmacının gözlemlerini kaydedeceği alanlar oluşturulmuştur.

Hazırlanan anket formunun birinci bölümünde öğrencilerin PTÖ ile geleneksel öğretime ilişkin görüşlerine yer verilmiştir. İkinci bölümde PTÖ ve geleneksel öğretim ile kazanılan beceriler ve alışkanlıklar değerlendirilmiş, üçüncü bölümde PTÖ ve geleneksel öğretimin çalışma alışkanlıkları, karşılaşılan olumlu – olumsuz durumlar ve tutumlar beşli likert formunda, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum şeklinde öğrenme ürünleri öğrenci değerlendirmelerine sunulmuştur. Düzenlenen anket formunda, veri toplama ve analizinde nitel araştırma teknikleri kullanılmıştır. Öğrencilerin doldurduğu formlar incelenirken içerik analizi yapılmış, öğrenci görüşlerini ifade eden cevapların frekans ve yüzdeleri belirlenmiştir.

5. VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya katılan öğrencilerin; A. İlgili derslerin Öğretiminde PTÖ ile geleneksel öğretime ilişkin görüşleri, B. PTÖ ve geleneksel öğretim ile kazanılan becerileri ve alışkanlıklar, C. PTÖ ve geleneksel öğretimin çalışma alışkanlıkları, karşılaşılan olumlu – olumsuz durumlar ve tutumlarına yönelik vermiş oldukları cevapların istatistiksel olarak değerlendirilmesi ve gözlemlere yer verilmiştir.

5.1. İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretime Karşı Görüşler

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan öğrencilerin, PTÖ ortamının motivasyonlarını arttırdığını (% 95), birbirlerinin farklılıklarını geleneksel öğretim sürecine göre daha iyi öğrenmek ve gelişmek için kullandıklarını ve geliştiklerini (% 73), PTÖ ortamının düşünme becerilerini, öğrenme strateji, tasarım yapma ve paylaşımlarını destekleyen ve geliştiren bir ortam

sunduğunu (% 71), PTÖ sürecinde kendi yetenek alanlarını, öğrenme yöntem ve gelişimlerini fark ettiklerini ya da daha iyi tanıdıklarını (% 71) ifade etmektedirler.

Geleneksel öğretimde motivasyonun PTÖ' ye göre düşük olduğu (% 23) görülmektedir. Ayrıca öğretim elemanının özelliklerini yansıtan, öğrenci özelliklerini geliştirmeyen bir öğretimin uygulandığını (% 53) ve geleneksel öğretim sürecinde motivasyonun derse göre değiştiğini (% 87) ifade etmektedirler.

Tablo-1: İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretime İlişkin Öğrenci Görüşleri Değerlendirilme Sonuçları

f=177	Proje Tabanlı Öğrenme Süreciyle İlgili Sonuçlar					Geleneksel Öğretim Süreciyle İlgili Sonuçlar				
	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %
A Grubu Temalar										
Motivasyonumu arttırdı	-	5	-	72	23	21	53	3	16	7
PTÖ Grubu içindeki farklılıklar öğrenme özelliklerimizi geliştirdi	4	19	3	56	17	14	48	5	21	12
Düşünme, öğrenme stratejisi, tasarım yapma ve paylaşımları destekleyen ve geliştiren bir ortam hazırladı	9	17	3	48	23	9	38	7	27	19
Öğrenme sürecinde kendi yetenek alanlarımızı, yöntem ve gelişimimizin farkına vardık	11	10	8	54	17	17	28	12	32	11
Her iki derse göre davranış farklılığı yaşadık	9	28	6	39	18	2	11	-	78	9

Öğretim elemanının kendi özelliklerini yansıtan, öğrenci özelliklerini geliştirmeyen bir öğretim uyguluyor	16	36	7	33	8	9	34	4	40	13
--	----	----	---	----	---	---	----	---	----	----

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum

5.2. İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretim İle Kazanılan Beceri ve Alışkanlıklar

Tablo-2: İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretime İle Kazanılan Beceri ve Alışkanlıklara İlişkin Değerlendirilme Sonuçları

f=177	Proje Tabanlı Öğrenme Süreciyle İlgili Sonuçlar					Geleneksel Öğretim Süreciyle İlgili Sonuçlar				
	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %
B Grubu Temalar										
Araştırma yapma, bilgileri karşılaştırıp sentezleme	-	5	1	78	16	17	48	7	19	9
Materyal hazırlama ve sunum yapma	7	11	-	65	17	15	78	4	3	-
Bilgiyi sorgulama, kullanma, ilişki kurma	5	13	2	56	24	14	31	4	41	10
Plan yapma, programlı çalışma, disiplinli olma	3	11	4	68	14	17	30	5	41	7
Fikirlerini ifade edebilme, eleştirel ve farklı düşünme, karar verme, verimlilik	3	9	2	68	18	15	46	3	33	3
Kendi kendine yaparak yaşayarak öğrenme-aktif öğrenme	3	21	4	49	23	20	53	2	20	5

Grup çalışması ve genel iletişim becerisi	5	10	4	56	25	20	58	-	18	4
---	---	----	---	----	----	----	----	---	----	---

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo-2’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan öğrencilerin, PTÖ sürecinde araştırma yapma becerilerinin önemli ölçüde arttığı (% 94), materyal hazırlama ve sunum tekniği geliştirme (%82), bilgiyi sorgulama ve kullanma (%80), planlı ve programlı çalışma alışkanlıklarının (%82) geliştiği ifade edilmektedir. Aynı zamanda derslerde PTÖ ile fikirlerini dile getirip eleştirel ve farklı düşünme (%86), aktif öğrenme (%72) ve grup çalışması iletişim becerilerinin (%81) geleneksel öğrenme sürecine göre arttığı sonuçları ortaya çıkmaktadır.

5.3. İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretim İle Kazanılan Çalışma Becerileri ve Tutumlarının Değerlendirilmesi

Tablo-3: İlgili Derslerin Öğretiminde PTÖ ve Geleneksel Öğretime ile Kazanılan Çalışma Becerilerine ve Tutumlarına İlişkin Değerlendirilme Sonuçları

f=177	Proje Tabanlı Öğrenme Süreciyle İlgili Sonuçlar					Geleneksel Öğretim Süreciyle İlgili Sonuçlar				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
C Grubu Temalar	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Düzenli-planlı çalışma alışkanlığının geliştirilmesi	2	10	-	68	20	18	51	-	24	7
Çalışma süresinde artış	5	6	2	56	31	16	31	10	32	11
Öğrenme mekânının olumlu öğrenmeye katkısı	15	30	3	42	10	13	28	-	47	12
Dikkat çekmesi ve motive etmesi	2	9	2	60	27	19	46	-	30	5
Yeterli kaynağa ulaşabilme	3	5	-	70	22	5	5	3	60	27

Sınav çalışmasına katkı sağlaması	3	10	-	75	12	10	34	8	35	13
Derse katılım ve ilginin artması	5	10	-	70	15	12	42	-	30	16
Çağın gereklerini karşılaması	3	7	2	68	20	15	57	-	25	3
PTÖ diğer derslerde uygulanmalı	5	12	-	65	18					
PTÖ nin devamını isterim	3	10	1	72	14					

* (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo-3’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan öğrencilerin, PTÖ sürecinde düzenli ve planlı çalışma alışkanlıklarının geliştiği (%88), çalışma sürelerinin önemli ölçüde arttığı (%87), böylece öğrencilerin yalnızca sınav zamanında yoğun olarak çalışma alışkanlığının yerini düzenli çalışmanın aldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda öğrenciler PTÖ’ nün derse olan dikkat ve ilgiyi de (%87) artırdığını, hem PTÖ hem de geleneksel öğrenmede kaynağa ulaşma zorluğu çekmediklerini (%92) ifade etmektedirler. PTÖ nin sınavlara çalışmada (%87), derse katılım ve ilgiyi artırmada ise (%88) olumlu katkı sağladığı sonuçlardan ortaya çıkmaktadır. Öğrencilerin PTÖ’ nün diğer derslerde de uygulanmalı (%83) ve devamı olmalı (%86) ifadeleri ile kazanılan çalışma becerileri ve tutumların geleneksel öğretime göre tercih edildiği ve amacının kavrandığı görülmektedir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada, Muhasebe ve Vergi Bölümü’nde öğrenim gören yükseköğretim öğrencilerinin Ofis Yazılımları dersi geleneksel yöntemle, Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları dersi ise proje tabanlı öğrenme modeli yaklaşımı ile işlenerek ilgili derslerin öğretim yöntemleri ile ilgili görüşleri karşılaştırılarak akademik başarıya etkisi incelenmiştir. Çalışmaya ait elde edilen sonuçlar şu şekilde değerlendirilebilir.

PTÖ süreci öğrencilerin geleneksel öğrenme sürecine göre kendi bilgi, beceri ve alışkanlıklarını tanıyıp kullanması, motivasyonlarının artması ve grup içinde takım arkadaşlarıyla birlikte öğrenme becerilerini ve özelliklerini geliştirmeleri konusunda uygun ortam sağlamaktadır. PTÖ

süreci ile işlenen derslerde öğrencilerin araştırma yapma, bilgileri karşılaştırarak anlama, materyal hazırlama, sunum tekniklerini geliştirme, öğrenme stratejilerini kullanma, fikirlerini dile getirip kendini ifade edebilme, özgüven kazanma, farklı fikirlere saygı duyma, eleştirel ve yaratıcı düşünme, karar verme, üretkenlik, grupta çalışma, genel iletişim becerileri kazanma, uygulama geliştirme gibi pek çok kazanımı olmaktadır. PTÖ, günümüz öğrenenlerinde aranan işbirliği, araştırma, bilgiyi sorgulama ve öğrenme olanaklarını zorlama gibi pek çok niteliği kazandırmaktadır.

Aynı zamanda düzenli ve planlı çalışma alışkanlıkları PTÖ sürecinde olumlu yönde artmakta, çalışma ve öğrenme mekânı sınıf dışında da devam etmektedir. Böylece geleneksel öğretimdeki yalnızca sınavdan önce çalışma alışkanlığının yerini düzenli, planlı çalışma becerileri almaktadır.

Gerçekleştirilen PTÖ uygulamalarına öğrencilerin yabancı oldukları, uygulamayı başta geleneksel yöntemlere göre zor buldukları ancak tasarım, programlama ve öğrenme becerilerindeki olumlu etkilerini yaşadıkça, proje hazırlama yetenekleri arttıkça olumlu tutum geliştirdikleri ve karşılaştıkları güçlüklerle rağmen PTÖ çalışmalarının devamlılığını istedikleri görülmektedir.

Günümüzde muhasebe eğitimi gerek ortaöğretim gerekse yükseköğretimde önlisans, lisans ve lisansüstü kademelerde verilmektedir. PTÖ yöntemi muhasebe eğitimi vermekte olan özellikle yükseköğretim kurumlarında, PTÖ uygulanabilecek dersler belirlenerek öğretim yöntemleri bölümüne öneri olarak sunulmalı ve uygulanabilirliğinin sağlanması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Ahmed, S. M., Madhuri, G., Reddy, M. S., & Condoor, S. S. (2018). Skill Development in Freshmen by Adopting Project Based Learning-" Introduction to Engineering" Course. *Journal of Engineering Education Transformations*.

Altun Yalçın, S., Turgut, Ü., & Büyükkasap, E. (2009). Proje Tabanlı Öğretim Yönteminin Öğrencilerin Elektrik Konusu Akademik Başarılarına, Fiziğe Karşı Tutumlarına ve Bilimsel İşlem Becerilerine Etkisinin İncelenmesi. *International Online Journal of Educational Sciences*, 1(1), 81-105.

Atıcı, B., Polat, B., (2010). Web Tasarımı Öğretiminde Proje Tabanlı Öğrenme Yaklaşımının Öğrencilerin Akademik Başarısı ve Görüşlerine Etkisi, *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*, 1(2), 122-132.

Ay, Ş., (2013). Trainee Teachers Views on Project-Based Learning and Traditional Education, *Hacettepe University Journal of Education*, 28(1), 53-67.

Blumenfeld, P.C., (1991). Motivating Project-Based Learning: Sustaining the Doing, Supporting the Learning. *Educational Psychologist*, 26(3&4), 369-398.

Dominguez, C., Arturu, J. (2008). Database Design Learning: A Project-Based Approach Organized Through a Course Management System, *Computers & Education Journal*, 51(1), 368-384.

Gómez-Pablos, V. B., del Pozo, M. M., & Muñoz-Repiso, A. G. V. (2017). Project-based learning (PBL) through the incorporation of digital technologies: An evaluation based on the experience of serving teachers. *Computers in Human Behavior*, 68, 501-512.

Kalaycı, N., (2008). An Application Related to Project Based Learning in Higher Education Analysis in Terms of Students Directing the Project, *Education and Science*, 33(147), 85-105.

Özdemir, S., (2010). Ön Lisans Muhasebe Öğrencilerinin Kariyer Planlamasını Etkileyen Unsurlar: Ege Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2010/2), 103-121.

Öztürk, E., Fındık, H., (2016). Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlaştırılması Sürecinde Karşılaşılan Adaptasyon Problemlerinin Muhasebe Alt Kültür Değerleri Çerçevesinde Tartışılması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9 (3), 241-256

Schoonenboom, J., (2014). Using an Adapted, Task-Level Technology Acceptance Model to Explain Why Instructors in Higher Education Intend to Use Some Learning Management System Tools More Than Others, *Computers & Education Journal*, 71, 247-256.

HAVAYOLU İŞLETMECİLİĞİNDE MALİYET VE FİYATLANDIRMA ÖNERİLERİ*

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ^a
Arş. Gör. Dr. Nur FİDANCI^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 394-407

ÖZ

Havayolu ile yolcu taşımacılığı günümüzde giderek artan bir önemle dikkat çeken hizmetlerden biri olmuştur. Yoğun rekabet altındaki havayolu işletmeleri, kârlılıklarını korurken müşterilerini de elde tutabilmek için farklı çabalara başvurumaktadırlar. Gelir yönetimiyle doğru koltuğu, doğru fiyatla, doğru müşteriye satmak için çaba gösteren işletmeler, aynı zamanda maliyetlerini yönetebilmek için daha doğru bir fiyatlandırma stratejisine gereksinim duymaktadırlar.

İnsanlar gezi, iş, eğitim, sağlık vs. nedenler ile uzak noktalara seyahat etme gereksiniminde hissetmektedirler. Dolayısıyla her müşteri grubunun fiyata karşı duyarlılığı farklılaşmaktadır. Havayolu şirketleri aralarında aşırı rekabet olmasına karşın müşterilerine (günümüz aldatmacası ile misafirlerine) zaman zaman beklenenden çok daha ucuza uçak bileti satabilmektedirler. Bu ucuzluk erken satın alma, sezon dışı uçuşlar vb. nedenlere dayanabilmektedir.

Çalışmanın amacı havayolu yolcu taşımacılığında daha doğru fiyatlandırma yapabilmek için daha doğru maliyet hesaplamasının nasıl yapılması gerektiğine ilişkin öneriler getirmektir. Bu amaçla çalışmada, özellikle yakıt ve benzeri maliyetlerin tamamen yolcunun ağırlığına göre havayolu şirketine az veya çok maliyet yaratacağı ele alınarak, yolcuların maliyeti hesaplanırken bazı maliyet kalemlerinde anahtar olarak ağırlığın kullanılması havayolu şirketine daha doğru maliyet hesaplama ve fiyatlandırma olanağı sağlayacağı savunulmaktadır. Geleneksel maliyetleme yaklaşımındaki dağıtım anahtarları yerine her yolcuya eşit tutarda maliyet yansıtmayı gerektiren yolcu sayısına ve ağırlıklarına dayalı maliyet kalemlerinin daha uygun olacağı ortaya koyulmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Havayolu İşletmeciliği, Gelir Yönetimi, Havayolu Maliyetleri.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Bölümü, suleyman.yukcu@deu.edu.tr

^b Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Bölümü, nur.fidanci@deu.edu.tr

COST AND PRICING SUGGESTIONS FOR AIRLINE INDUSTRY

ABSTRACT

Nowadays passenger transportation by airlines has become an increasingly important service. Airline companies under intense competition, apply different attempts to keep their customers while retaining their profitability. The airline companies which are making an effort with income management for selling the right seats to the right customers at the right price, also need more accurate pricing strategy to manage their costs.

People need to travel with reasons of journey ,work, education, health, etc. From this point of view, the sensitivity of price is different for each customer group. Despite excessive competition between airline companies, they may sell tickets to customers (today's deception and guests) at a much cheaper than expected from time to time. Early purchase, off-season flights and so on cause these.

Purpose of the study, is to provide suggestions on how to make a more accurate cost calculation in order to make a more accurate pricing for air passenger transport. For this purpose, it is argued that the use of the weight as a key in allocation of some cost items will provide the airline with more accurate costing and pricing opportunities, especially assuming that , fuel and other costs will be more or less costly depending on the weight of the passenger.. Instead of the distribution keys in the traditional costing approach, cost items based on the number and weight of passengers that reflect the cost of each passenger equally are shown to be more appropriate.

Keywords: Airline Management, Yield Management, Airline Costs.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerle birlikte; daha uzun mesafe gidebilen, daha az yakıt tüketen ve daha fazla yolcu ve yük taşıma kapasitesine sahip uçakların tasarlanması havayolu taşımacılığını yüksek talep gören bir sektör durumuna getirmiştir. Bu ilerlemeyle birlikte; havayolu ile yolcu taşımacılığı günümüzde çok önemli bir hizmet haline gelmiştir. Bu durum; birçok havayolu şirketinin kurulmasına neden olmuş ve havacılık sektörünün rekabetini artırarak bilet fiyatlarını karayolu ulaşım fiyatlarından daha düşük seviyelere taşımıştır.

Herhangi bir mal veya hizmetin fiyatlandırılmasında adil olmak istersek mal veya hizmetin maliyet boyutunu ihmal edemeyiz. Pazarlamacıların “pazarın kaymağını almak” olarak ifade ettikleri zor durumda kalmış olan tüketici koşullarını fırsat olarak görüp yüksek fiyat çekmek her zaman kamu vicdanı açısından kabul gören bir yaklaşım değildir. İnsanlar gezi, iş, eğitim, sağlık vs. nedenler ile uzak noktalara seyahat etme ihtiyacı hissetmektedirler. Havayolu şirketleri aralarında aşırı rekabet olmasına karşın müşterilerine (günümüz aldatmacası ile misafirlerine) zaman zaman beklenenden çok

daha ucuza uçak bileti satabilmektedirler. Bu ucuzluk erken satın alma, sezon dışı uçuşlar vb. nedenlere dayanabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; havayolu ile yolcu taşımacılığında daha doğru bir maliyet hesaplamasının nasıl yapılacağını araştırmak ve fiyatlandırma üzerindeki etkinin ortaya koyulmasıdır. Bu amaçla çalışmada; yazında yer alan geleneksel dağıtım anahtarları yerine; özellikle tüketilen yakıt, kullanılan uçağın yıpranması ve bakım onarımı gibi kalemlerin tamamen yolcunun ağırlığına göre havayolu şirketine az veya çok maliyet yaratacağı ele alınarak, yolcuların maliyeti hesaplanırken bazı maliyet kalemlerinde dağıtım anahtarı olarak ağırlığın kullanılması havayolu şirketine daha doğru maliyet hesaplama ve fiyatlandırma olanağı sağlayacağı savunulmaktadır.

2. DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE HAVAYOLU İŞLETMECİLİĞİ

Ticari amaçlı ücret karşılığında yolcu veya yük veya yolcu ve yük taşıması yapan işletmeler ile ticari hava taşımacılığı kapsamında olmayan yolcu ve yük taşımacılığı ile ücret karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın yapılacak hava işi ve eğitim faaliyetlerini yapan işletmeler hava taşıma işletmeleri olarak adlandırılmaktadır. Genel olarak hava taşıma işletmeleri; havayolu, hava taksi, genel havacılık ve balon işletmeleri olmak üzere dört grupta sınıflandırılmaktadır (<http://web.shgm.gov.tr>).

Ülkemizde 1933 yılında 5 uçaklı küçük bir filo ile “Türk Hava Postaları” adıyla başlayan sivil hava taşımacılığı, 1954 yılında Ulaştırma Bakanlığı bünyesinde kurulan “Sivil Havacılık Dairesi Başkanlığı”, 1987 yılında “Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü- SHGM” teşkilatlanmasıyla sektörün faaliyetlerini yönlendirmektedir (SHGM, 2015: s.8).

IATA (Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği) raporlarına göre, 2015 yılında toplam yolcu sayısında Türkiye dünyanın en büyük 16. pazarını oluştururken, 2016 yılında 13. sıraya yükselmiştir. IATA'nın tahminlerine göre, 2033 yılı itibarıyla Türkiye'nin toplam yolcu sayısına göre dünyanın en büyük ilk 10 pazarı arasına girmesi beklenmektedir (<http://www.udhb.gov.tr/images/faaliyet/a5ec26a31a72281.pdf>).

Çalışmanın kapsamı açısından havayolu işletmeciliğinden sadece ticari havayolu taşımacılığı ele alınmaktadır.

3. YAZINDA HAVAYOLU İŞLETMECİLİĞİNDE MALİYET YÖNETİMİ VE FİYATLANDIRMA

Havayolu işletmeciliği bir hizmet faaliyeti sunmakta, dolayısıyla satılan ürünün soyut olması niteliğinden dolayı maliyetlemede ve fiyatlandırmada farklı yaklaşımlara gereksinim duyulmaktadır.

Günümüzde kullanılan en yaygın havayolu maliyet sınıflaması ICAO (International Civil Aviation Organization)'nun yaptığı sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmaya göre; havayolu işletmelerinin maliyetleri; işletme maliyetleri ve işletme dışı maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletme maliyetleri; havayolu işletmesinin sunduğu uçuş hizmetleriyle doğrudan ilişkili olan maliyetler, işletme dışı maliyetler ise; sunulan uçuş hizmetleriyle doğrudan ilgili olmayan maliyetlerdir. Sabit maliyetler; havayolu işletmesinin hizmet üretim düzeyine, başka bir ifadeyle belirli bir uçuş ya da bir dizi uçuşa bağlı olarak değişmeyen maliyetlerdir. Hizmet üretim düzeyine bağlı olarak değişen maliyetler ise; değişken maliyetlerdir (Uslu ve Cavcar, 2003: s.82).

Yazında; havayolu maliyetlerini etkileyen değişkenler üzerine kapsamlı çalışmalar bulunmaktadır. Bu yazının çoğunluğu toplam havayolu maliyetleri veya birim maliyetler üzerindeki etkiye odaklanmaktadır. Uçak hareketi başına havayolu işletme maliyetlerini etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlayan çalışmalar oldukça yetersizdir. Havayolu maliyetleri üzerindeki etkilere ilişkin birçok çalışmada; bir havayolunun çıktısını trafik açısından ölçen değişkenler ele alınmaktadır. Ölçmek için kullanılan ölçütler çoğunlukla; gelir yolcu milleri, sunulan koltuk sayısı, kalkış sayısı ve taşınan yolcu sayısıdır (Zuidberg, 2014: s.87).

Hangi hatlar arasında hangi tip uçaklarla ve ne tür bir uçuş planlanacağı ile ilişkili olan, kapasite, doluluk oranı ve uçuş sayısına göre değişkenlik gösteren havayolu maliyetleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Banker ve Johnston, 1993: s.578- 579):

- Yakıt- seçilecek uçak tipinin belirlenen rota için harcadığı yakıt miktarı ve tutarı
- Uçuş faaliyeti çalışanları (uçuş ekibinin çalışma saatleri, pilotlar, copilotlar, seyrüsefer pilotları ve uçuş mühendisleri dahil) ücretleri
- Yolcu servis hizmeti- uçuş görevlilerinin çalışma saatlerine dayalı ücretleri
- Uçak trafiği ve servis hizmeti- uçaklara hizmet eden yer hizmetleri personelinin çalışma saatlerine dayalı ücretler

- Promosyonlar ve satış faaliyetleri- satış acenteleri çalışma saatleri ve aynı zamanda reklamcılık ve tanıtımda çalışan personel ücretleri
- Bakım onarım- uçuş teçhizatı ve yer ekipmanlarının bakımı ile ilgili işçilik saatlerine dayalı ücretler ve parça maliyetleri
- Amortisman- uçuş teçhizatı ve yer ekipmanlarının kullanım ömrüne dayalı amortisman tutarı
- Sigorta- Uçuş ekipmanı, çalışanlar ve yolcuların sigorta primleri
- Havaalanı kullanımı- Konma ve üst geçiş maliyetleri
- İkram hizmetleri- yolcu sayısına göre tüketilen malzeme maliyeti
- Temizlik Giderleri
- Finansman Giderleri

Genel olarak sınıflandırıldığında sabit maliyetler; personel ödemeleri (uçucu personel), uçak kiralari ya da amortismanı, eğitim giderleri, bakım giderleri, sigorta giderleri, değişken maliyetler ise; operasyonel maliyetler (konma-konaklama), ikram giderleri olduğu söylenebilir (Öncü ve diğerleri, 2010: s.50). Öncü ve diğerleri (2010) çalışmasında; kârlılığın artırılmasında maliyetlerin azaltılmasına dikkat çeken firma yöneticileri ile gerçekleştirdikleri görüşmelere göre, satış gelirlerini artırmanın rekabet şartlarına bağlı olarak zor olması nedeniyle ekstra hizmetlerden ücret talep ederek gelir sağlamaya yöneldiğini ortaya koymuştur (Öncü ve diğerleri, 2010: s.54). Diğer taraftan; ürün fiyatına duyarlılığı yüksek olan pazar bölümleri için sadece temel uçuş hizmetlerinin sunulduğu, yolculara minimum konfor (koltuk aralıklarının daraltılması gibi), ücretli ikram ya da çok sınırlı ücretsiz ikram verilmesi ve ayrıcalıklı hizmet kategorilerinin kaldırılması (first class, business class vb) gibi uygulamalar yoluyla fiyat çekiciliğini öne çıkartarak uçak doluluk oranlarını yükseltmek mümkün olabileceği belirtilmektedir (Tanrısevdi ve Çulha, 2010: s.66).

Havayolu işletmeciliğinde; katlanılan maliyetlere karşılık, gelir olarak yolcu biletleri, ilave yük ve kabin satışları (uçakta satılan duty free) ve kargo taşımacılığı sıralanabilir. Esas faaliyet gelirini yolcu bileti satış gelirleri oluşturmaktadır. Bu bakımdan havayolu işletmeciliğinde kâr yönetiminde en önemli unsur doluluk oranıdır (Load Factor). Doluluk oranı tüm koltuk kapasitesinin satılan koltuklara oranını ifade etmektedir. Bu oran; ürünün en etkili biçimde satılabilme oranını göstermekte ve uçak tiplerine, yakıt maliyetlerine, ağırlıklarına, hızlarına ve koltuk kapasitelerine göre değişen maliyetlerin karşılanmasında önem taşımaktadır (Hacıoğlu, 2011: s.28).

Havayolu işletmeleri; farklı iş ve eğlence müşterilerinin karışımına hizmet sunmaktadır. Sınırlı bir sürede, önceden belirlenmiş ve stoklanamaz bir kapasitenin belirsiz bir talepte fiyatlandırılmasının çok karmaşık olduğu bilinmektedir. Bu karmaşıklıkla rekabet halinde bir ortamda baş etmek için havayolu şirketleri, genel olarak gelir yönetimi (yield management) olarak bilinen ve talep değişikliklerine tepki olarak fiyatlarını ayarlamalarını sağlayan dinamik bir kapasite fiyatlandırma yaklaşımını geliştirmiş ve kusursuz hale getirmiştir (Bilotkach ve diğerleri, 2015: s.152).

Gelir yönetimi; hizmet işletmelerinde yaygın olarak kullanılan bir kazanç yönetim yaklaşımıdır. Buradaki amaç sınırlı sayıdaki stoklanamaz hizmet ürünlerini farklı müşteri bölümlerine sunarak, kazancı maksimize etmektir. Genel tanımıyla; doğru koltuğu, doğru fiyatla, doğru müşteriye satmak olan gelir yönetimi, talep yönetimini, rezervasyon ve kapasite yönetimini bütünleştiren bir kavramdır. Yönetimsel, finansal ve pazarlama stratejilerini, fiyatlandırma, kapasite tahsisi, kapasite üstü rezervasyon taktiklerini bütünleştirerek mevcut kapasiteden en yüksek geliri elde edilmesinde yardımcı olmaktadır (Oral ve Yüksel, 2006: s.158- 159).

Gelir yönetimindeki başarı; ücret sınıfları, yük faktörleri ve işletme maliyetleri arasındaki kırılma bir dengeye dayanmaktadır. Gelirlerin yapısı ve fiyatların belirlenmesi, gelir sınıflarının kârlılık denkleminde maliyetlerin minimize edilmesi kadar önem taşımaktadır (Malighetti ve diğerleri, 2009: s.196).

Havayolu taşımacılığında fiyatlar herkes için aynı anlamı taşımamaktadır. Genellikle seyahat denildiğinde; turist ve iş adamı kavramları akla geldiği için bu iki grubunda fiyata karşı duyarlılığı farklı olmaktadır. Bu nedenle fiyatlama kararları oldukça önem taşımaktadır. Örnekleme gerekirse; aynı uçuş noktasına, aynı tarihte ve saatte başka bir müşteri on (10) kat daha fazla ödeme yaparak uçmak zorunda kalabilmektedir. Örnekleme gerekir ise; İstanbul- Berlin arası uçuşa bir yolcu 80 TL, diğer yolcu 800 TL ödeyerek aynı uçakta yan yana oturarak seyahat edebilmektedirler. Bu örnekte 80 TL'ye bilet alan kişi bir promosyon yakalamış, zevk için seyahat ederken; 800 TL'ye bilet alan kişi mutlaka o seyahati o tarih ve saat itibarıyla yapmak zorunda kalan ve seyahat nedeni iş, hastalık, ölüm vb. gibi mücbir sebeplere dayanan zorda kalmış müşteri olmaktadır. Ancak; iki müşterinin maliyeti de havayolu şirketi açısından eşittir. "Maliyet eşit iken, fiyat bu kadar farklı mı olmalıdır?" sorusu çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

4. HAVAYOLU YOLCU TAŞIMACILIĞINDA DAHA DOĞRU DAĞITIM ANAHTARLARI

Havayolu taşımacılığında gelirler uçuş aracılığı ile sağlanmakta ve bir uçuş için gerekli olan maliyetlerin çoğu sabit özellik taşımaktadır. Bir havayolu işletmesi; belirli bir rota üzerinde hizmet vermeye karar verdikten sonra maliyetler sabittir ve uçak sefere başladığında, satılmayan koltukların ekonomik değeri yok olmaktadır. Bu stoklanamayan ürün sorunu, koltuk doluluğunu artırmanın sabit maliyetleri azaltmadaki etkisini ortaya koymaktadır.

Her uçak üretim hattından çıkıp gerekli kontrol yapıp gerekli iç donanım yerleştirildikten sonra teslim hazırlanır ve tartılır. Bilimsel olarak üretici firma en çok yükleme, yerde en çok manevra kabiliyeti, kalkışta ve inişte en çok kütle ve uçuşta en çok ön ve arka hat için, motor gücüne ve denge merkezi yüzdelerine göre sınırları ve uçağın her durumu için olası ağırlık ve kütle değişimlerini belirler. Bu sınırlar; hava aracı uçuş el kitabına ve ağırlık ve denge el kitabına yazılır (Başol, 2009: s.59- 61). Yolcu kabulü bu denge sınırlarına göre belirlenmiş erkek, kadın, çocuk ve bebek oluşu dikkate alınarak yönetmeliklerle belirlenen standart ağırlıklara göre bilgisayar programları tarafından otomatik olarak yapılır (Başol, 2009: s.70).

Özellikle yakın geçmişte Brezilya takımlarından Chapecoense futbol takımını kaybettiğimiz kaza, THY uçağının iniş ağırlığını sağlayabilmek için havada 7 saat tur atması ya da 1983 yılında Air Canada'nın kg yerine pound cinsinden yakıt ikmali yapması nedeniyle yakıtın bitmesi olayları ağırlık konusunun önemine dikkat çekmektedir.

Havayolu ile yolcu taşıyan işletmeler belirtilen maliyetlere katlanarak bir noktadan başka bir noktaya uçuş yaparken bilet alan her yolcuya, bileti kaçta alırsa alsın bir koltuk (seat) tahsis ederler. Aynı noktaya 250 TL veya 800 TL'ye bilet alan yolcuların her biri uçakta ancak bir koltuk satın almış olmaktadır. Ayrıca her yolcu havayolu şirketinin koyduğu sınır kadar (15 kg veya 20 kg) bagajı bilet kapsamında beraberinde ilave ücret ödemeksizin götürebilmektedirler. Bu durumda aynı biletler bir yolcu için (45 kg + 15 kg bagaj) 60 kg, başka bir yolcu için (130 kg + 15 kg bagaj) 145 kg havayolu şirketine taşınmış olmaktadır.

Çalışmada hava yolu taşımacılığında maliyetlerin dağıtılmasında ağırlık etkisinin ele alınması amaçlanmaktadır. Bu amaçla; bir hava yolu firmasının gerçek maliyetlerinden yararlanılmaktadır. 2016 yılı SHGM havayolu uçak filosu istatistik verilerine göre; ülkemizde havayolu işletmeciliği faaliyeti gösteren 13 firma bulunmaktadır. Bu firmalar 206'sı B 737- 800 modeli olmak üzere toplamda 540 uçak ile hizmet vermektedir

(<http://web.shgm.gov.tr/tr/kurumsal/4547-istatistikler>). Bu nedenle çalışmada örnek olarak B 737- 800 modeli verileri örneklendirilmektedir. Buna göre örnekte kullanılan uçak modeline ilişkin temel göstergeler Tablo-1'de gösterilmektedir.

Tablo-1: Temel Göstergeler

Yolcu Kapasitesi (Maks)	189 koltuk
Azami Kalkış Ağırlığı	76.883 kg
Azami İniş Ağırlığı	65.317 kg
Kuru Operasyon Ağırlığı	41.415 kg
Tasarlanan Yakıt Yüğü	7.000 lt
Uçulan Mesafe	1975 km
Yolcu Doluluk Oranı	% 74,6

Elde edilen verilere göre tasarlanan örnekte varsayımsal olarak; İstanbul Marsilya seferini yapan 189 yolcu kapasiteli uçak, % 74,6 doluluk oranıyla toplam 70 bayan ve 70 bay olmak üzere toplam 140 yolcu seyahat etmektedir. Bir uçuşun ortalama maliyetlerinin gider türleri bazında sınıflandırıldığı ve toplam yolcu sayısına göre hesaplanan birim uçuş maliyeti Tablo-2'de gösterilmektedir.

Tablo-2: Ortalama Bir Uçuş Maliyeti (Yolcu Sayısı)

Gider Türleri	Tutar
Akaryakıt	17.920 TL
Personel	9.660 TL
Amortisman	7.280 TL
Yer Hizmetleri	4.340 TL
Bakım Onarım	3.920 TL
Hizmet ve İkram	3.920 TL
Üst Geçiş	3.360 TL
Konma ve Konaklama	2.940 TL
Sigorta	350 TL
Kira	224 TL
Nakliye	210 TL
Diğer	280 TL

TOPLAM UÇUŞ MALİYETİ	54.404 TL
BİRİM UÇUŞ MALİYETİ	388,60 TL/ kişi

Tablo-2’de gider tutarları yolcu sayısına göre dağıtıldığında birim uçuş maliyeti 388,60 TL olarak gerçekleşmektedir. Buna göre; 800 TL’ye bilet satın alan yolcu ile 250 TL’ye bilet satın alan yolcu eşit tutarda maliyet yüklenmektedir. Ancak; iki yolcunun ağırlıklarının farklı olması uçağın akaryakıt maliyetleri, bakım onarım giderleri ve uçağın yıpranma payı üzerindeki etkisinin farklı olacağı savunulmaktadır.

Varsayımsal olarak tasarlanan örneğe göre; 70 yolcunun 45 kg ağırlığında ve 15 kg bagaj hakkıyla toplam 60 kg, 70 yolcunun ise; 130 kg ağırlığında 15 kg bagaj hakkıyla toplam 145 kg olarak seyahat ettiği varsayılmaktadır. Buna göre toplam paralı yük (taşınan ağırlık);

$$(60 \text{ kg} \times 70) + (145 \text{ kg} \times 70) = 14.350 \text{ kg} \text{ olarak hesaplanmaktadır.}$$

Akaryakıt, amortisman ve bakım onarım kalemleri yolcuların toplam ağırlık etkisine göre, diğer kalemler ise yolcu sayısına göre aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Birim Akaryakıt Gideri}_{(\text{az kilolu yolcu})} = (\text{Toplam Akaryakıt Gideri} / \text{Toplam Paralı Yük}) \times \text{Yolcu Ağırlığı}$$

$$\text{Birim Akaryakıt Gideri} = (17.920 \text{ TL} / 14.350 \text{ kg}) \times 60 \text{ kg} = 75 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Akaryakıt Gideri}_{(\text{çok kilolu yolcu})} = (\text{Toplam Akaryakıt Gideri} / \text{Toplam Paralı Yük}) \times \text{Yolcu Ağırlığı}$$

Birim Akaryakıt Gideri = $(17.920 \text{ TL} / 14.350 \text{ kg}) \times 145 \text{ kg} = 181 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır. Amortisman ve bakım onarım içinde aynı dağıtım hesaplaması yapılmaktadır.

$$\text{Birim Personel Gideri} = \text{Toplam Personel Gideri} / \text{Toplam Yolcu sayısı}$$

Birim Personel Gideri = $9.660 \text{ TL} / 140 \text{ yolcu} = 69 \text{ TL/yolcu}$ şeklinde hesaplanmaktadır. Diğer kalemlerde benzer işlemle dağıtılmaktadır.

Buna göre; aynı uçuşun maliyetlerinin yolcu ağırlıkları dikkate alınarak tekrar dağıtıldığında elde edilen sonuçlar Tablo-3’de gösterilmektedir.

Tablo-3: Yolcu Başına Ortalama Bir Uçuş Maliyeti (Yolcu Ağırlığı)

Gider Türleri	Az Kilolu Yolcu (45kg+15kg bagaj)	Çok Kilolu Yolcu (130kg+15kg bagaj)	Dağıtım Anahtarı
Akaryakıt *	75	181	Yolcu Ağırlığı
Personel	69	69	Yolcu Sayısı
Amortisman *	30	73,50	Yolcu Ağırlığı
Yer Hizmetleri	31	31	Yolcu Sayısı
Bakım Onarım *	16,40	39,60	Yolcu Ağırlığı
Hizmet ve İkram	28	28	Yolcu Sayısı
Üst Geçiş	24	24	Yolcu Sayısı
Konma ve Konaklama	21	21	Yolcu Sayısı
Sigorta	2,50	2,50	Yolcu Sayısı
Kira	1,60	1,60	Yolcu Sayısı
Nakliye	1,50	1,50	Yolcu Sayısı
Diğer	2	2	Yolcu Sayısı
BİRİM UÇUŞ MALİYETİ	302	474,70	
Birim Uçuş Maliyeti	86,60 TL azalış	86,10 TL artış	
BİLET SATIŞ FİYATI	800	250	

Tablo-3'e göre; yolcu ağırlıklarının dağıtım anahtarı olarak uygulanması durumunda az kilolu yolcu 302 TL maliyet yüklenirken, çok kilolu yolcu 474,70 TL maliyet yüklenmektedir. Ancak bu dağıtımda sadece paralı yükün ağırlığının dikkate alınması uçağın ağırlığının dikkate alınmaması adil bir sonuç vermemektedir. Çünkü tüketilen akaryakıt miktarı, uçağın yıpranması ve bakım onarım giderleri taşınan ağırlıktan etkilenirken buna uçağın kendi ağırlığının da dikkate alınması gerekmektedir. Örnekte seçilen uçağın ağırlık verileri Tablo-4'de gösterilmektedir.

Tablo-4: B 737- 800 Ağırlık Verileri

Kuru Operasyon Ağırlığı	41.415
Tasarlanan Yakıt Yüğü	<u>7.000</u>
Uçuş Ağırlığı	48.415
Paralı Yüğü	<u>14.350</u>
Toplam Kalkış Ağırlığı	<u>62.765</u>

Tablo-4’de gösterilen uçak ağırlık verilerine göre; ağırlıktan etkilenen gider kalemlerinin yüklendiğı maliyetin taşınan paralı yüğü ve sabit uçuş ağırlığı olarak iki kısımdan oluştuğı söylenebilir. Bu nedenle; seçilen gider türleri dağıtılırken bir kısmı yolcu ağırlığına göre değışken olarak uçuş ağırlığıyla ilişkili olan kısmı ise yolcu sayısına göre sabit olarak dağıtılmalıdır. Buna göre toplam kalkış ağırlığı dikkate alınarak dağıtım anahtarı;

Toplam Akaryakıt Gideri / Toplam Kalkış Ağırlığı

Şeklinde hesaplanır. Bu hesaplama göre gider türlerinin sabit ve değışken olarak dağıtılacak tutarları Tablo-5’de gösterilmektedir.

Tablo-5: Toplam Kalkış Ağırlığı

Gider Türleri	Toplam Tutar	Yolcu Sayısı (Sabit)	Ağırlık (Değışken)
Akaryakıt	17.920 TL	13.822 TL	4.098 TL
Amortisman	7.280 TL	5.615 TL	1.665 TL
Bakım Onarım	3.920 TL	3.024 TL	896 TL

Tablo-5’de elde edilen tutarların yolcu başına dağıtımı iki aşamada gerçekleştirilir. Buna göre;

Birim Akaryakıt Gideri_(az kilolu yolcu) = (Toplam Sabit Akaryakıt Gideri / Yolcu Sayısı) + (Toplam Değışken Akaryakıt Gideri / Toplam Paralı Yüğü) x Yolcu Ağırlığı

Birim Akaryakıt Gideri = (13.822TL / 140 yolcu) + ((4.098 TL / 14.350 kg) x 60 kg = 115,80 TL

Birim Akaryakıt Gideri_(çok kilolu yolcu) = (13.822TL / 140 yolcu) + ((4.098 TL / 14.350 kg) x 145 kg = 140,10 TL olarak hesaplanmaktadır. Amortisman ve bakım onarım içinde aynı dağıtım hesaplaması yapılmaktadır. Diğer Gider kalemleri toplam yolcu sayısına göre dağıtılmaktadır.

Tablo-6: Yolcu Başına Ortalama Bir Uçuş Maliyeti (Yolcu Sayısı ve Ağırlığı)

Gider Türleri	Az Kilolu Yolcu (45kg+15kg bgj)	Çok Kilolu Yolcu (130kg+15kg bgj)
Akaryakıt	98,70 + 17,10= 115,80	98,70 + 41,40= 140,10
Personel	69	69
Amortisman	40,10 + + 6,95= 47,05	40,10 + 16,80= 56,90
Yer Hizmetleri	31	31
Bakım Onarım	21,60 + 3,75= 25,35	21,60 + 9= 30,60
Hizmet ve İkram	28	28
Üst Geçiş	24	24
Konma ve Konaklama	21	21
Sigorta	2,50	2,50
Kira	1,60	1,60
Nakliye	1,50	1,50
Diğer	2	2
BİRİM UÇUŞ MALİYETİ	368,8	408,2
Birim Uçuş Maliyeti	19,80 TL azalış	19,60 TL artış
BİLET SATIŞ FİYATI	800	250

Tablo-6'ya göre; akaryakıt, amortisman ve bakım onarım giderlerinin dağıtılmasında ağırlık etkisi dikkate alınırken öncelikle uçağın toplam uçuş ağırlığına göre yolcuların ağırlıkları toplamı değişken, uçuş ağırlığı kısmı sabit olmak üzere ayrıştırılarak ağırlık dağıtım anahtarıyla yeniden dağıtılmaktadır. Buna göre; az kilolu yolcunun yüklendiği maliyet 368,80 TL olarak gerçekleşirken, çok kilolu yolcunun maliyeti 408,20 TL olarak hesaplanmaktadır.

Elde edilen verilere göre tasarlanan örnekte bir uçuşun maliyetleri yolcu sayısı, yolcuların ağırlıkları ve toplam uçuş ağırlığı ve yolcu sayısı anahtarlarına göre dağıtılmış ve sonuçta kişi başına düşen ortalama uçuş maliyetleri Tablo-7'de karşılaştırılmaktadır.

Tablo-7: Yolcu Başına Ortalama Uçuş Maliyetlerinin Karşılaştırılması

DAĞITIM ANAHTARI	Az Kilolu Yolcu	Çok Kilolu Yolcu
Yolcu Sayısı	388,60 TL/ yolcu	388,60 TL/ yolcu
Yolcu Ağırlığı	302 TL/ yolcu	474,70 TL/ yolcu
Yolcu Sayısı ve Ağırlığı	368,8 TL/ yolcu	408,2 TL/ yolcu

Tablo-7'ye göre; birim maliyetler yolcu sayısına göre eşit dağıtılırken ağırlık dikkate alındığında daha kilolu yolcunun yüklendiği maliyetler artış göstermekte, az kilolu yolcunun maliyeti düşmektedir. Buna göre; ağırlığın maliyetlerin dağıtılmasında önemli bir değişken olduğunun ve bazı gider kalemlerinin dağıtılmasında önem taşıdığına dikkat çekilmektedir. Bu sonuçlar fiyatlandırma politikalarının belirlenmesinde ve maliyetlerin müşterilere doğru şekilde yansıtılmasında gerekli görülmektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmanın amacı havayolu yolcu taşımacılığında daha doğru bir fiyatlandırma yapabilmek için daha doğru bir maliyet hesaplamasının nasıl yapılması gerektiğine ilişkin öneriler getirmektir. Bu amaçla çalışmada geleneksel maliyetleme yaklaşımındaki dağıtım anahtarları yerine, her yolcuya eşit tutarda maliyet yansıtmayı gerektiren yolcu sayısına ve ağırlıklarına dayalı maliyet kalemlerinin daha uygun olacağı ortaya konulmaktadır.

Ortalama bir uçuşta katlanılan maliyetler değerlendirildiğinde, bazıları her yolcuya eşit tutarda maliyet yansıtmayı gerektiren kişi sayısına göre dağıtılması gerekmektedir. Bu maliyetler her yolcuya eşit tutarda yüklenmelidir ve buna göre fiyatlanmalıdır. Ancak bazı maliyet kalemleri tamamen yolcuların uçağa verdiği ağırlığa dayanan maliyet kalemleridir. Özellikle yakıt ve benzeri maliyetler tamamen yolcunun ağırlığına göre havayolu şirketine az veya çok maliyet yaratmaktadır. Yolcuların maliyeti hesaplanırken bazı maliyet kalemlerinde anahtar olarak ağırlığın kullanılması havayolu şirketine daha doğru maliyet hesaplama ve fiyatlandırma olanağı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Oral, S. ve Yüksel, H. (2006). *Hizmet İşlemleri Yönetimi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

<http://web.shgm.gov.tr>. Erişim Tarihi: 21.11.2017.

SHGM. (2015). Sivil Havacılık Harekat Kitabı. Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Yayınları. Yayın No: HAD/T-22. Ekim Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.

<http://www.udhb.gov.tr/images/faaliyet/a5ec26a31a72281.pdf>. Erişim Tarihi: 17.11.2017.

Uslu, S. ve Cavcar, A. (2003). Havayolu İşletmelerinde Bir Maliyet Unsuru: Avrupa Hava Sahası'nda Hava Trafik Yol Ücretleri. *Sosyal Bilimler Dergisi*. 2002-2003: 81- 94.

Zuidberg, J. (2014). Identifying Airline Cost Economies: An Econometric Analysis of the Factors Affecting Aircraft Operating Costs. *Journal of Air Transport Management*.40: 86- 95.

Banker, R. D. ve Johnston, H. H. (1993). An Empirical Study of Cost Drivers in the U.S. Airline Industry. *The Accounting Review*. 68 (3): 576-601.

Öncü, M. A., Çömlekçi, İ. ve Coşkun, E. (2010). Havayolu Şirketlerinin Uyguladıkları Finansal Stratejiler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6 (2):27- 58.

Tanrısevdi, A. ve Çulha, O. (2010). Düşük Fiyatlı Havayolu Taşımacılığı (Dfht) Sektörünün Genel Özellikleri Ve Uygulanan Pazarlama Karmalarının Yapısı: Türk Dfht Firmaları Üzerinde Bir Araştırma. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 9 (33): 65-100.

Hacıoğlu, İ. (2011). *Gelir Yönetimi ve Türkiye'deki Havayolu İşletmelerinde Gelir Yönetimi Üzerine Bir Uygulama*. Trakya Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Edirne.

Bilotkach, V., Gaggero, A. A. ve Piga, C. A. (2015). Airline Pricing Under Different Market Conditions: Evidence From European Low-Cost Carriers. *Tourism Management*. 47: 152- 163.

Malighetti, P., Pleari, S. ve Redondi, R. (2009). Pricing Strategies Of Low-Cost Airlines: The Ryanair Case Study. *Journal of Air Transport Management*. 15:195– 203.

Başol, S. 2009. Yük ve Denge. <http://www.servetbasol.com/Kitaplar/YvD/120312-YukVeDenge.pdf>. Erişim Tarihi: 20.11.2017.

<http://web.shgm.gov.tr/tr/kurumsal/4547-istatistikler>. Erişim Tarihi: 20.11.2017.

HARRAN ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE/FİNANS DERSLERİNDEKİ BAŞARI DÜZEYİNİN MEZUNİYET SONRASI İŞ TERCİHLERİNE ETKİSİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA *

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DEMİRKOL^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 408-431

ÖZ

Günümüzde iyi bir eğitim ilkokuldan başlayıp ortaokul, lise ve üniversiteye kadar devam etmektedir. Üniversite eğitimi bittikten sonra bu kez de meslek arayışları başlamaktadır. Mezunların bir kısmı lisansüstü eğitim ile yollarına devam ederken, büyük bir kısmı da farklı sektörlerde iş arayışına girmektedir. En çok mezun veren fakültelerin başında gelen İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mezunlarına sunduğu geniş iş alanları ile bazıları için fırsat oluşturmaktadır. Mezunların ne yapacağını bilmemeleri ve işsiz kalmaları nedeniyle bazılarına göre de hayal kırıklığı oluşturabilmektedir.

Çalışmanın amacı Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinin fakülteyi tercih etmelerinde muhasebe/finans grubu derslerinin etkisini tespit etmek, muhasebe derslerindeki başarı düzeylerini ölçmek ve mezuniyet sonrası iş tercihlerinde muhasebenin ağırlığını belirlemektir.

Çalışma, Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme, İktisat, Kamu Yönetimi ve Maliye bölümleri son sınıfında okuyan 447 öğrenciye uygulanmıştır. Öğrencilere muhasebe/finans derslerindeki başarı durumu ve mezuniyet sonrası hedefleri ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Anketi cevaplayan 447 öğrencinin demografik özellikleri ile muhasebe derslerindeki başarı durumu ve mezuniyet sonrası hedefleri arasında farklılıklar olup olmadığı incelenmiş ve bir takım farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Finans, Muhasebe Eğitimi, Finansal Başarı

JEL Kodları: M40, M41.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

A STUDY ON THE EFFECT OF THE SUCCESS OF HARRAN UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES STUDENTS IN ACCOUNTING AND FINANCE COURSES ON JOB PREFERENCES AFTER GRADUATION

ABSTRACT

Nowadays good education starts from primary school and continues to junior high school, high school and university. While some of the graduates continue their way through post-graduate education, most of them are in search of jobs in different sectors. The Faculty of Economics and Administrative Sciences, which is at the forefront with the number of graduates, creates job opportunity for some with a wide range of business areas offered to its graduates. But it can cause disappointment for some because their graduates do not know what to do and remain unemployed.

Purpose of the study is to determine the effect of the courses of accounting/finance in the faculty preferences of Harran University Faculty of Economics and Administrative Sciences students, to measure the success levels in the accounting courses and to determine the role of accounting in post graduate business preferences.

The study was carried out by 447 students who attended Harran University Faculty of Economics and Administrative Sciences in the last year of Business Administration, Economics, Public Administration and Public Finance departments. Students were asked questions about success in accounting/finance courses and post-graduation goals. The demographic characteristics of 447 students who answered the questionnaire were examined whether there were any differences between post graduation goals in accounting courses and it is found that there were a number of differences.

Keywords: Accounting, Finance, Accounting Education, Financial Success.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Öğrencilerin üniversite tercihlerini bilinçli yapmaları; tercih ettikleri bölümün müfredatı, mezuniyet sonrası iş imkânları gibi unsurları bilmeleri ile ilişkilidir. Başkasının zorlaması ile değil, kendi isteği ile bilinçli olarak seçtiği bölümde okuyan öğrencilerin başarıları da nispeten artmakta, okuduğu bölümü seven ve göreceği dersler hakkında ön bilgisi olan öğrencilerin mezuniyet sonrası hedefleri de erkenden şekillenmektedir.

Muhasebe dersleri özellikle İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) bünyesindeki bazı bölümlerde yoğun olarak okutulmaktadır. Genellikle mantığa ve matematiksel zekâyâ dayanan bu dersleri ticaret lisesi vb. liselerden gelen öğrenciler daha önceden gördükleri için çok fazla zorlanmamaktadırlar. Dersi ilk kez alanlar ve dersin mantığını kuramayan öğrenciler ise başlangıçta zorlanmakta, daha sonra ise genellikle derslerde başarı göstermektedirler. Muhasebe/finans grubu derslere ilgi duyan ve kendini özellikle muhasebe/finans alanında geliştirmek isteyen öğrenciler bu

derslere daha fazla ağırlık vererek kariyerlerine muhasebeci, denetçi, finans uzmanı vb. unvanlarla devam etmek istemektedirler.

Çalışmamızın amacı, muhasebe/finans grubu derslerin öğrencilerinin üniversite tercihlerine etkisini tespit etmek ve üniversiteyi kazandıktan sonra bu derslere ait başarı düzeylerini ölçmektir. Ayrıca öğrencilerin almış oldukları muhasebe/finans grubu derslerin mezun olduktan sonra muhasebe ağırlıklı bir sektörde çalışmak isteyip istememelerine etkisi de analiz edilecektir.

Bu amaçla Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi son sınıfta okuyan 477 öğrenciye anket uygulanmıştır. Anket sonuçları istatistiksel analiz yöntemleri ile test edilmiş ve muhasebe/finans grubu derslere olan ilgi ve başarının mezuniyet sonrasındaki kariyer hedeflerini nasıl etkilediği analiz edilmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bahar (2002) çalışmasında üniversite öğrencilerinin bir takım sosyal ve ekonomik seviyeleri ile tercih ettikleri fakülte arasındaki ilişkiyi tespit etmek açısından Eğitim Fakültesi, Tıp Fakültesi ve İİBF öğrencisi 2562 kişiye anket uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda, Eğitim Fakültesi öğrencilerinin sosyal ve ekonomik seviyelerinin, Tıp ve İİBF öğrencilerinden daha düşük olduğu, Tıp ve İİBF öğrencilerinin sosyal ve ekonomik seviyelerinin ise, birbirlerine benzediği görülmüştür. Öğrencilerin anne ve babalarının öğrenim düzeyi, anne ve babalarının meslekleri ile aylık gelir seviyeleri, kardeş sayıları, ailenin devamlı ikamet ettiği yer ve öğrencinin öğrenimi boyunca kaldığı yer ve okul türü arasında anlamlı ilişki bulunmuştur.

Sarikaya ve Khorshid (2009) çalışmalarında Ege Üniversitesine yeni kayıt yaptıran 1000 öğrenciye anket uygulamışlardır. Yapılan analizler sonucunda öğrencilerin %33.5'i başkasının tavsiyesi ile, %34.4'ü başka seçeneği olmadığından dolayı, %39.6'sı meslekle ilgili fırsatlardan faydalanmak için, %41.6'sı ise meslekle ilgili pozitif görüşlerinden dolayı okudukları bölümü seçtikleri görülmüştür. Ayrıca, tercih sırasının, anne eğitim seviyesinin, aldıkları puan ve puan türünün de öğrencilerin meslek tercihini etkilediği tespit edilmiştir. Umutsuzluk ve başkalarının tavsiyesi ile mesleğini tercih etme oranının, mesleğini en son sıralarda tercih edip kazanan öğrencilerde diğerlerine oranla daha yüksek olduğu analiz edilmiştir.

Öztürk ve İlman (2015) çalışmalarında lisans eğitimi devam etmekte olan öğrencilerin bölümü tercih etme sebepleri, beklentileri ile bölümlerinden memnun olma seviyelerini ölçmek amacıyla 95'i Ankara Üniversitesi Sağlık

Kurumları Yöneticiliği bölümünde, 55'i ise Gazi Üniversitesi Sağlık Kurumları İşlemeciliği bölümünde okuyan toplam 150 öğrenciye anket uygulamışlardır. Çalışmanın sonunda; öğrencilerin bölümü seçmelerindeki en önemli sebebin mezuniyet sonrası bir işe yerleşme beklentisi olduğu, %50'ye yakın bir kısmının üniversiteleri ve bölümlerini sevdiğikleri, bölümlere yönelik beklenti ve motivasyonlarının üst düzeyde olduğu ve beklenti ile motivasyon arasında ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Çarıkçı (2017) çalışmasında Süleyman Demirel Üniversitesi ön lisans ve lisans düzeyinde muhasebe eğitimi gören 960 öğrenciye anket yapıp, öğrencilerin muhasebe bölümüne yönelik motivasyonlarını ve muhasebe bölümü tercihinde etkili olan faktörlerin motivasyonları üzerindeki etkilerini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda öğrencilerin muhasebe bölümü tercih etmelerinde üç faktörün etkili olduğu belirlenmiştir. Bunlar muhasebe mesleğinin cazibesi, meslek lisesi ve bilinç dışı faktörler olup muhasebe mesleğinin cazibesi boyutunun öğrenci motivasyonu üzerinde güçlü bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan öğrencilerin motivasyonlarının cinsiyete ve öğretim türüne göre farklılaşmadığı, mezun oldukları lise, öğrenim gördükleri okul türü ve muhasebe bölümünü isteyerek tercih edip etmedikleri değişkenlerine göre farklılaştığı ortaya konulmuştur.

Akar (2014) çalışmasında Uludağ Üniversitesi, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi ve Balıkesir Üniversitesi İİBF öğrencilerinin üniversite tercihi yaparken önemsedikleri hususları incelemek amacıyla 450 kişiye anket uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda, öğrencilerin en fazla dikkate aldıkları hususların akademik saygınlık, üniversitenin coğrafi konumu ve üniversiteye ulaşmakta kullanılan bilgi olduğu tespit edilmiştir. Öğrencilerin tercih yaparken üniversitelerde görev yapan öğretim elamanlarının isim ve özgeçmişlerini ise dikkate almadıkları tespit edilmiştir.

Nakiboğlu (2017) çalışmasında İktisat Bölümünde eğitim gören öğrencilerin iktisat bölümünü seçme nedenlerini ve bölümün beklentilerini karşılama düzeyini incelemek amacıyla Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde eğitim gören 503 öğrenciye anket uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda iktisat bölümünde eğitim gören öğrenciler, çok fazla nedenin bileşimi sonucunda iktisat bölümünü seçtikleri ve iktisat bölümünün beklentilerini büyük oranda karşıladığı ortaya konulmuştur. Öğrencilerin seçimlerinde ve beklentilerinin karşılanmasında öğrenim şekillerine göre farklılaşma bulunmazken, diğer değişkenler olan cinsiyet, yaş ve sınıflarına göre farklılaşmalar olduğu saptanmıştır.

Durer ve diğeri (2009) çalışmalarında işletme bölümünde okuyan öğrencilerin muhasebe meslek seçimlerine etki eden unsurları ve kariyerine muhasebe ile devam etmek isteyenler ile muhasebe dışında bir alanda devam etmek isteyenler arasında bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla İstanbul Üniversitesi, Marmara Üniversitesi ve Yıldız Teknik Üniversitesinde okuyan 504 öğrenciye anket uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda, kariyerine muhasebe alanında devam etmek isteyenler ile muhasebe dışında bir alanda devam etmek isteyenler arasında bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. ARAŞTIRMANIN AMAÇ VE YÖNTEMLERİ

Bu kısımda araştırmanın amacı ve önemi, araştırmanın kapsamı ve örnekleme, araştırmanın hipotezleri konuları ele alınacaktır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı Harran Üniversitesi İİBF bölümü İktisat, İşletme, Maliye ve Kamu Yönetimi bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe/finans grubu derslere ilgisi ile başarı durumlarının mezuniyet sonrası iş tercihlerine etkisini ölçmektir. Öğrencilerin muhasebe/finans grubu derslere bakış açıları ve ilgileri, derslerde zorlanıp zorlanmadıkları, mezuniyet sonrası muhasebe alanına yönelip yönelmeme durumlarının tespit edilmesi, bu konuda alınacak önlemler ve yapılacak tavsiyeler açısından önem arz etmektedir.

Bu amaçla parametrik karşılaştırma testlerinden iki gruplu karşılaştırmalarda t testinden; ikiden fazla grup karşılaştırmalarında tek yönlü varyans (ANOVA) analizinden yararlanılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Örnekleme

Araştırmanın ana kümesini Harran Üniversitesi İİBF 4. Sınıfta okuyan 581 öğrenci oluşturmaktadır. 500 evren büyüklüğünde ve 0,05 örnekleme hatası için 217 örneklem sayısı yeterli olacaktır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004). Bu nedenle 447 adet anket ile gerçekleştirilen analiz sonuçları araştırmanın amacını karşılamaktadır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Öğrencilerin mezuniyet sonrası iş tercihleri ile aşağıdaki değişkenler arasındaki ilişkiler hipotezlerin oluşturulmasında esas alınmıştır. Bu değişkenler:

- Öğrencilerin muhasebe/finans grubu derslerdeki başarı düzeyi
- Öğrencilerin cinsiyeti

- Öğrencilerin öğrenim türü
- Öğrencilerin öğrenim gördükleri bölümün türü
- Ailenin gelir düzeyi

Hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H₁: Mezuniyet sonrası iş tercihleri ile muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1a}: Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1b}: Mali müşavir olmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1c}: Akademisyenliği düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1d}: KPSS A grubuna hazırlanmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1e}: KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1f}: Kamu sektöründe çalışmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1g}: Özel sektörde çalışmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H_{1h}: Kendi işini kurmayı düşünmekle, muhasebe/finans grubu derslerindeki başarı düzeyi arasında farklılık vardır.

H₂: Mezuniyet sonrası iş tercihleri ile cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2a}: Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2b}: Mali müşavir olmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2c}: Akademisyenliği düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2d}: KPSS A grubuna hazırlanmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2e}: KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

H_{2f}: Kamu sektöründe çalışmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.

- H_{2g}: Özel sektörde çalışmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.
- H_{2h}: Kendi işini kurmayı düşünmekle, cinsiyet arasında farklılık vardır.
- H₃: Mezuniyet sonrası iş tercihleri ile öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3a}: Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3b}: Mali müşavir olmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3c}: Akademisyenliği düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3d}: KPSS A grubuna hazırlanmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3e}: KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3f}: Kamu sektöründe çalışmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3g}: Özel sektörde çalışmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H_{3h}: Kendi işini kurmayı düşünmekle, öğrenim türü arasında farklılık vardır.
- H₄: Mezuniyet sonrası iş tercihleri ile öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4a}: Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4b}: Mali müşavir olmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4c}: Akademisyenliği düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4d}: KPSS A grubuna hazırlanmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4e}: KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4f}: Kamu sektöründe çalışmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.
- H_{4g}: Özel sektörde çalışmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.

H₄h: Kendi işini kurmayı düşünmekle, öğrenim görülen bölümler arasında farklılık vardır.

H₅: Mezuniyet sonrası iş tercihleri ile gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅a: Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅b: Mali müşavir olmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅c: Akademisyenliği düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅d: KPSS A grubuna hazırlanmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅e: KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅f: Kamu sektöründe çalışmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅g: Özel sektörde çalışmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

H₅h: Kendi işini kurmayı düşünmekle, gelir düzeyi arasında farklılık vardır.

4. BULGULAR

Bu kısımda demografik bilgiler, öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı düzeyleri, öğrencilerin mezuniyet sonrası ile ilgili düşünceleri ve hipotezlerin test edilmesi konuları ele alınacaktır.

4.1 Demografik Bilgiler

Ankete katılan öğrencilerin demografik özelliklerine bakıldığında okuyanlar 234 kişinin (%52,3) örgün öğretimde, 213 kişinin (%47,7) ise ikinci öğretimde okudukları görülmektedir. Ankete katılan öğrencilerin 211'i kadın (%47,2), 236'sı (52,8) erkektir.

Tablo-1: Araştırmaya Katılanlara Ait Demografik Bilgiler

	SIKLIK	%		SIKLIK	%
CİNSİYET			ÖĞRENİM TÜRÜ		
KADIN	211	47,2	ÖRGÜN	234	52,3
ERKEK	236	52,8	İKİNCİ ÖĞRETİM	213	47,7

TOPLAM	447	100,0	TOPLAM	447	100,0
AİLE GELİRİ			MUHASEBE/ FİNANS DERSLERİNDE BAŞARI DÜZEYİ		
1000 TL VE ALTI	140	31,3	BAŞARILI	71	15,9
1001-3000 TL ARASI	244	54,6	BAŞARISIZ	376	84,1
3000 TL VE ÜZERİ	63	14,1	TOPLAM	447	100,0
TOPLAM	447	100,0			
BÖLÜM					
İKTİSAT	88	19,7			
İŞLETME	121	27,1			
MALİYE	111	24,8			
KAMU YÖNETİMİ	127	28,4			
TOPLAM	447	100,0			

Muhasebe/finans grubu derslerde başarılı olduğunu düşünenler 71 kişi (%15,9), başarısız olduğunu düşünenler 376 (%84,1) kişidir. Katılımcıların 88'i (%19,7) İktisat Bölümü, 121'i (%27,1) İşletme Bölümü, 111'i (%24,8) Maliye Bölümü ve 127'si (%28,4) Kamu Yönetimi Bölümü öğrencisidir. Katılımcılardan aile geliri 1000 TL ve altı olanlar 140 kişi (%31,3), 1001 TL -3000 TL arası olan 244 kişi (%54,6) ve 3001 TL ve üzeri olanlar ise 63 kişi (%14,1) dir.

4.2. Öğrencilerin Muhasebe/Finans Derslerindeki Başarı Düzeyleri

Muhasebe/finans dersleri İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerindeki bölümlerin ortak dersleridir. Bu dersler özellikle işletme bölümünün temel derslerinden ikisidir. Tablo 2'de katılımcıların bu derslerdeki başarı durumunun ve bu derslere ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik önermeler bulunmaktadır.

Tablo-2: Araştırmaya Katılan Bireylerin Muhasebe/Finans Düzeylerin Yönelik Frekans Dağılımı

Muhasebe/Finans düzeyleri ve bunu kullanabilme kabiliyet değişkenleri	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.
	%	%	%	%	%	
Muhasebe/finans derslerinde başarılıyım.	11,9	37,1	20,8	19,2	11,0	2,8031
Muhasebe/finans bilgimi günlük hayatta kullanabiliyorum.	8,7	29,3	22,8	23,5	15,7	3,0805
Aldığım muhasebe/finans dersleri iş hayatı için gereklidir.	34,7	34,7	13,9	9,6	7,2	2,1991
Muhasebe/finans sektörüne olan ilgimden dolayı İİBF'yi tercih ettim.	11,4	17,0	13,0	31,1	27,5	3,4631
Öğrenimin süresince muhasebe/finans alanında staj yapmak pratik bilgimi arttırır.	46,8	32,0	9,6	6,7	4,9	1,9105
Muhasebe/finans alanındaki derslerin bir kısmı uygulamalı yapılmalıdır.	69,4	17,4	5,6	2,5	5,1	1,5660

Puanlama: 1-Kesinlikle Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir.

Tablo-2'ye göre frekans ortalaması 1,5660 ile kesinlikle katılıyorum (%69,4) ve katılıyorum (%17,4) seçeneklerinin en fazla işaretlendiği soru “Muhasebe/finans alanındaki derslerin bir kısmı uygulamalı yapılmalıdır.” sorusudur. Bu soruyu 1,9105 frekans ortalaması ile “Öğrenimin süresince muhasebe / finans alanında staj yapmak pratik bilgimi arttırır.” sorusu takip etmektedir. Kesinlikle katılmıyorum (%27,5) ve katılmıyorum (%31,1) seçeneklerinin en fazla işaretlendiği soru ise 3,4631 frekans ortalaması ile “Muhasebe/ finans sektörüne olan ilgimden dolayı İİBF'yi tercih ettim.” sorusudur. Bu soruyu 3,0805 frekans ortalaması ile “Muhasebe/finans bilgimi günlük hayatta kullanabiliyorum.” sorusu takip etmektedir.

4.3. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası ile İlgili Düşünceleri

Öğrencilerin mezuniyet sonrası ne yapmak istediklerini tespiti yönelik önermelere verdikleri cevaplar Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo-3: Araştırmaya Katılan Bireylerin Mezuniyet Sonrası Hedeflerinin Ölçümüne Yönelik Frekans Dağılımı

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Ort.
	%	%	%	%	%	
Mezun olduğumda muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum.	23,3	25,5	27,1	12,3	11,6	2,6345
Mezun olunca mali müşavir olmayı düşünüyorum.	13,9	21,9	29,3	19,0	15,7	3,0067
Mezun olunca akademisyenliği düşünüyorum.	15,7	20,6	28,9	17,4	17,2	3,0000
Mezun olunca lisansüstü eğitimi düşünüyorum.	16,1	20,8	28,9	16,6	17,4	2,9843
Fakültede almış olduğum dersler KPSS’ye girmem için yeterlidir.	6,0	11,6	11,4	29,5	41,2	3,8834
Mezuniyet sonrası KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	32,2	29,1	16,1	10,7	11,6	2,4036
Mezuniyet sonrası KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	33,6	30,9	16,3	9,6	9,2	2,4058
Mezuniyet sonrası kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	41,8	32,9	13,6	6,3	5,1	1,9978
Mezuniyet sonrası özel sektörde çalışmayı düşünüyorum.	13,6	21,7	35,8	13,9	14,8	2,9439
Mezun olduktan sonra kendi işimi kurmayı düşünüyorum	15,0	16,8	32,0	18,6	17,4	3,0673
Mezuniyet sonrası çalışmayı düşünmüyorum.	7,6	7,4	8,1	17,7	59,1	4,1345
Şuan tek hedefim mezun	26,4	16,3	7,6	17	32,2	3,1236

olabilmek.						
------------	--	--	--	--	--	--

Puanlama: 1-Kesinlikle Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılmıyorum şeklindedir.

Tablo-3'e göre frekans ortalaması 1,9978 ile kesinlikle katılıyorum (%41,8) ve katılıyorum (%32,9) seçeneklerinin en fazla işaretlendiği soru "Mezuniyet sonrası kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum." sorusudur. Bu soruyu 2,4036 frekans ortalaması ile "Mezuniyet sonrası KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum." sorusu takip etmektedir. Kesinlikle katılmıyorum (%59,1) ve katılmıyorum (%17,7) seçeneklerinin en fazla işaretlendiği soru ise 4,1345 frekans ortalaması ile "Mezuniyet sonrası çalışmayı düşünmüyorum." sorusudur. Bu soruyu 3,8834 frekans ortalaması ile "Fakültede almış olduğum dersler KPSS'ye girmem için yeterlidir." sorusu takip etmektedir.

4.4. Hipotezlerin Test Edilmesi

Öğrencilerin mezuniyet sonrası iş tercihleri ile beş değişken arasındaki ilişki bu başlık altında test edilmiştir. Bu değişkenler; öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı düzeyleri, cinsiyetleri, öğrenim türleri, öğrenim gördükleri bölümler ve ailelerinin gelir düzeyidir.

4.4.1. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası Hedefledikleri Meslek Grubu İle Muhasebe/Finans Derslerindeki Başarı Düzeyleri Arasındaki İlişki

Öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı durumları ile mezuniyet sonrası hedefleri arasındaki ilişki t-testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-4'te yer almaktadır.

Tablo-4: Başarıya Göre t-testi Karşılaştırmaları

		Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t	s.d	P
KARŞILAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİ							
Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum.	BASARILI	71	2,1831	1,22253	-3,266	445	0,001*
	BASARISIZ	375	2,7200	1,27879			
Mali Müşavir olmayı düşünüyorum	BASARILI	71	2,7042	1,26936	-2,209	445	0,028*
	BASARISIZ	375	3,0640	1,25650			
Akademisyenliği düşünüyorum	BASARILI	71	2,8451	1,32717	-1,091	445	0,276
	BASARISIZ	375	3,0293	1,30063			
KPSS A Grubuna	BASARILI	71	2,2113	1,30838	-1,316	445	0,189

hazırlanmayı düşünüyorum.	BASARISIZ	375	2,4400	1,34880				
KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	BAŞARILI	71	2,1972	1,20261	-0,727	445	0,468	
	BASARISIZ	375	2,4453	2,82589				
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	BAŞARILI	71	1,8592	1,03228	-1,129	445	0,260	
	BASARISIZ	375	2,0240	1,14554				
Özel sektörde çalışmayı düşünüyorum	BAŞARILI	71	2,7887	1,31926	-1,167	445	0,244	
	BASARISIZ	375	2,9733	1,20353				
Kendi işimi kurmayı düşünüyorum	BAŞARILI	71	3,0282	1,48297	-0,024	445	0,805	
	BASARISIZ	375	3,0747	1,24736				

Tablo-4'e bakıldığında *muhasabe/finans grubu derslerdeki başarı düzeyi* gruplama değişkenine göre bazı karşılaştırmalı değişkenler açısından ortalamalar arası farklılıkların sorgulanması sonucunda;

“*Muhasabe/Finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum.*” diyenlerin muhasabe/finans derslerindeki başarı/başarısızlık durumuna göre %5 ve daha az payında ortalamalar arasında farklılık anlamlı bulunmuştur. H_{1a} hipotezi desteklendi. Buna göre muhasabe/finans derslerinde başarılı olanlar (2,18), başarısız olanlardan (2,72) daha fazla oranda bu sektörde çalışmak isteklerini ifade etmişlerdir.

“*Mali Müşavir olmayı düşünüyorum.*” diyenlerin muhasabe/finans derslerindeki başarı/başarısızlık durumuna göre %5 ve daha az payında ortalamalar arasında farklılık anlamlı bulunmuştur. H_{1b} hipotezi desteklendi. Buna göre muhasabe/finansta başarılı olanların (2,70), başarısız olanlardan (3,06) daha fazla mali müşavir olmak istedikleri ifade edilebilir.

Muhasabe/finans derslerinde başarılı olma ve olmama durumlarının diğer belirtilen değişkenler açısından %5 ve daha az hata payında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır

4.4.2. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası Hedefledikleri Meslek Grubu İle Cinsiyetleri Arasındaki İlişki

Öğrencilerin muhasabe/finans derslerindeki başarı durumları ile cinsiyetleri arasındaki ilişki t-testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-5'te yer almaktadır.

Tablo-5: Cinsiyete Göre t-Testi Karşılaştırmaları

KARŞILAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİ		Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t	s.d	p
Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum.	KADIN	213	2,7251	1,26502	1,414	445	0,158
	ERKEK	234	2,5532	1,29774			
Mali Müşavir olmayı düşünüyorum	KADIN	213	3,0427	1,28103	0,568	445	0,571
	ERKEK	234	2,9745	1,25038			
Akademisyenliği düşünüyorum	KADIN	213	3,1185	1,33459	1,821	445	0,069
	ERKEK	234	2,8936	1,27155			
KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	KADIN	213	2,2796	1,30658	-1,851	445	,065
	ERKEK	234	2,5149	1,36923			
KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	KADIN	213	2,0900	1,14495	-2,517	445	0,012*
	ERKEK	234	2,6894	3,44451			
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	KADIN	213	1,8483	1,01218	-2,667	445	0,008*
	ERKEK	234	2,1319	1,21055			
Özel sektörde çalışmayı düşünüyorum	KADIN	213	3,0095	1,21886	1,072	445	0,284
	ERKEK	234	2,8851	1,22631			
Kendi işimi kurmayı düşünüyorum	KADIN	213	3,3886	1,19947	5,141	445	0,0001*
	ERKEK	234	2,7787	1,29512			

Tablo-5'e bakıldığında *cinsiyet* gruplama değişkenine göre bazı karşılaştırmalı değişkenler açısından ortalamalar arası farklılıkların sorgulanması sonucunda;

“KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum sorusuna verilen cevaplar cinsiyete göre %5 ve daha az hata payında ortalamalar arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. H_2 e hipotezi desteklendi. Buna göre kadınlar (2,09) erkeklere göre (2,689) daha fazla KPSS B grubuna hazırlanmayı düşünmektedir.

“Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.” sorusuna verilen cevaplar cinsiyete göre %5 ve daha az hata payında ortalamalar arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. H_3 f hipotezi desteklendi. Buna göre kadınların (1,848) erkeklere göre (2,131) daha fazla kamu sektöründe çalışmak istekleri anlaşılmaktadır.

“Kendi işimi kurmayı düşünüyorum” sorusuna verilen cevaplar cinsiyete göre %5 ve daha az hata payında ortalamalar arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. H_2 hipotezi desteklendi. Buna göre erkeklerin (2,7778) kadınlara göre (3,388) daha fazla kendi işini kurma isteklerine sahip oldukları söylenebilir.

Cinsiyet değişkeninin diğer tablodaki değişkenler kapsamında ortalamalar arasındaki farklılıkları %5 ve daha az hata payında anlamlı bulunamamıştır.

4.4.3. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası Hedefledikleri Meslek Grubu İle Öğrenim Türleri Arasındaki İlişki

Öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı durumları ile öğrenim türleri arasındaki ilişki t-testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-6’da yer almaktadır.

Tablo-6: Öğrenim Türüne Göre t-Testi Karşılaştırmaları

		Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t	s.d	p
KARŞILAŞTIRMA DEĞİŞKENLERİ							
Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum.	ÖRGÜN	234	2,6567	1,29743	0,356	445	0,722
	İ.Ö.	213	2,6132	1,27365			
Mali Müşavir olmayı düşünüyorum	ÖRGÜN	234	3,1159	1,25236	1,913	445	0,046 *
	İ.Ö.	213	2,8868	1,27179			
Akademisyenliği düşünüyorum	ÖRGÜN	234	3,1416	1,29709	2,410	445	0,016 *
	İ.Ö.	213	2,8443	1,30232			
KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	ÖRGÜN	234	2,3348	1,33567	-1,110	443	0,268
	İ.Ö.	213	2,4764	1,35409			
KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.	ÖRGÜN	234	2,3648	3,41901	-,0351	445	0,726
	İ.Ö.	213	2,4528	1,33939			
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	ÖRGÜN	234	1,9313	1,12744	-1,301	445	0,194
	İ.Ö.	213	2,0708	1,13107			
Özel sektörde çalışmayı düşünüyorum	ÖRGÜN	234	3,0000	1,21059	0,975	445	0,330
	İ.Ö.	213	2,8868	1,23780			
Kendi işimi kurmayı düşünüyorum	ÖRGÜN	234	3,1631	1,26253	1,647	445	0,100
	İ.Ö.	213	2,9623	1,30928			

Tablo-6'ya bakıldığında *öğrenim türü* gruplama değişkenine göre bazı karşılaştırmalı değişkenler açısından ortalamalar arası farklılıkların sorgulanması sonucunda;

“*Mali Müşavir olmayı düşünüyorum.*” ve “*Akademisyenliği düşünüyorum.*” değişkenlerinin %5 ve daha az hata payında ortalamalar arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. H_{3b} ve H_{3c} hipotezleri desteklendi.

Tablo-6'daki ortalamalara göre ikinci öğretim öğrencileri, örgün öğretim öğrencilerine göre *mali müşavir olmayı* ve *akademisyen olmayı* daha fazla düşünmektedirler.

4.4.4. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası Hedefledikleri Meslek Grubu İle Öğrenim Gördükleri Bölümler Arasındaki İlişki

Öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı durumları ile okudukları bölümler arasındaki ilişki Anova testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-7'de yer almaktadır.

Tablo-7: Bölüme Göre Anova Karşılaştırmaları Tablosu

		Kareler	s.d	Ortalama	F	P
		Toplamı		Kare		
Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum	Gruplar arası	33,013	3	11,004	6,944	0,0001*
	Grup içi	700,415	442	1,585		
	Toplam	733,428	445			
Mali Müşavir olmayı düşünüyorum	Gruplar arası	25,635	3	8,545	5,511	0,001*
	Grup içi	685,345	442	1,551		
	Toplam	710,980	445			
Akademisyenliği düşünüyorum	Gruplar arası	10,249	3	3,416	2,019	0,110
	Grup içi	747,751	442	1,692		
	Toplam	758,000	445			
KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum	Gruplar arası	21,706	3	7,235	4,091	0,007*
	Grup içi	781,648	442	1,768		
	Toplam	803,354	445			
KPSS B Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum	Gruplar arası	12,017	3	4,006	,575	0,632
	Grup içi	3079,528	442	6,967		
	Toplam	3091,545	445			
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	Gruplar arası	3,932	3	1,311	1,029	0,380
	Grup içi	563,065	442	1,274		
	Toplam	566,998	445			

Özel sektörde çalışmayı düşünüyorum	Gruplar arası	4,040	3	1,347	,900	0,441
	Grup içi	661,558	442	1,497		
	Toplam	665,599	445			
Kendi işimi kurmayı düşünüyorum	Gruplar arası	3,489	3	1,163	,702	0,551
	Grup içi	732,493	442	1,657		
	Toplam	735,982	445			

Tablo-7'ye bakıldığında *öğrenim görülen bölümler* bazında mezuniyet sonrası planları ile ilgili ortalamalar arası farklılık testi Tek Yönlü Anova testine ait verilere göre;

“Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum,” “Mali müşavir olmayı düşünüyorum.” ve “KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum.” değişkenlerinde %5 ve daha az hata payında anlamlı farklılık bulunmuştur. H_{4a} , H_{4b} ve H_{4d} hipotezi desteklendi. Diğer değişkenlerde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Anlamlı farklılık bulunan değişkenlere ait çoklu karşılaştırma testleri, homojen varyans durumları dikkate alınarak yapılan analizlerde Tablo 8'deki sonuçlara ulaşılmıştır:

Tablo-8: Bölüme Göre Çoklu Karşılaştırma Tablosu

Bağımlı Değişken	(I) BÖLÜM	(J) BÖLÜM	Ort. Fark (I-J)	Std. Hata	Sig.	
Muhasebe/ finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum	Scheffe	İŞLETME	-,60227*	,17636	,009	
		İKTİSAT	MALİYE	-,23454	,17968	,636
			KAMU YÖNETİMİ	-,69679*	,17488	,001
			İKTİSAT	,60227*	,17636	,009
		İŞLETME	MALİYE	,36773	,16545	,178
			KAMU YÖNETİMİ	-,09452	,16023	,951
	İKTİSAT		,23454	,17968	,636	
	MALİYE	İŞLETME	-,36773	,16545	,178	
		KAMU YÖNETİMİ	-,46225*	,16387	,048	
		KAMU	,69679*	,17488	,001	

Mali Müşavir olmayı düşünüyoru m	Scheffe	YÖNETİM İŞLETME	,09452	,16023	,951
		İ MALİYE	,46225*	,16387	,048
		İŞLETME	,09452	,16698	,994
		MALİYE	,46225*	,16190	,028
		İŞLETME	-,58264*	,17445	,012
		İKTİSAT MALİYE	-,00205	,17773	1,000
		KAMU YÖNETİMİ	-,26696	,17299	,498
		İKTİSAT	,58264*	,17445	,012
		İŞLETME MALİYE	,58060*	,16366	,006
		KAMU YÖNETİMİ	,31569	,15849	,266
		İKTİSAT	,00205	,17773	1,000
		MALİYE İŞLETME	-,58060*	,16366	,006
		KAMU YÖNETİMİ	-,26491	,16210	,446
		KAMU YÖNETİM İKTİSAT	,26696	,17299	,498
İ İŞLETME	-,31569	,15849	,266		
MALİYE	,26491	,16210	,446		
İŞLETME	-,32335	,19937	,491		
İKTİSAT MALİYE	,19523	,19468	,899		
KAMU YÖNETİMİ	,19823	,18974	,880		
İKTİSAT	,32335	,19937	,491		
İŞLETME MALİYE	,51858*	,17392	,019		
KAMU YÖNETİMİ	,52158*	,16839	,013		
İKTİSAT	-,19523	,19468	,899		
MALİYE İŞLETME	-,51858*	,17392	,019		
KAMU YÖNETİMİ	,00300	,16280	1,000		
İKTİSAT	-,19823	,18974	,880		
KAMU YÖNETİM İŞLETME	-,52158*	,16839	,013		

İ	MALİYE	-,00300	,16280	1,000
---	--------	---------	--------	-------

Tablo-8'e göre "Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum," değişkenine göre İktisat Bölümü öğrencileri, Kamu Yönetimi Bölümü öğrencilerinden daha fazla olmak üzere hem Kamu Yönetimi hem de İşletme Bölümü öğrencilerinden daha fazla muhasebe/finans ağırlıklı bir alanda çalışmak istedikleri sonucu çıkarılabilir.

"Mali müşavir olmayı düşünüyorum." değişkeni açısından İşletme Bölümü öğrencileri hem İktisat Bölümü hem Maliye Bölümü öğrencilerine göre daha az mali müşavir olmayı istedikleri sonucu çıkarılabilir.

"KPSS-A'ya hazırlanmak istiyorum." değişkeni açısından ise homojen varyans olmama durumuna göre yapılan Tamhane testi kapsamında İşletme Bölümü öğrencilerinin hem Kamu Yönetimi Bölümü hem Maliye Bölümü öğrencilerine göre daha az KPSS-A'ya hazırlanmak istedikleri anlaşılmaktadır.

4.4.5. Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası Hedefledikleri Meslek Grubu İle Gelir Düzeyleri Arasındaki İlişki

Öğrencilerin muhasebe/finans derslerindeki başarı durumları ile gelir düzeyleri arasındaki ilişki Anova testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo-9'da yer almaktadır.

Tablo-9: Gelire Göre Anova Karşılaştırmaları Tablosu

		Kareler	s.d	Ortalama	F	P
		Toplamı		Kare		
Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak istiyorum	Gruplar arası	3,389	2	1,694	1,028	0,359
	Grup içi	730,040	443	1,648		
	Toplam	733,428	445			
Mali Müşavir olmayı düşünüyorum	Gruplar arası	5,468	2	2,734	1,717	0,181
	Grup içi	705,512	443	1,593		
	Toplam	710,980	445			
Akademisyenliği düşünüyorum	Gruplar arası	9,484	2	4,742	2,806	0,061
	Grup içi	748,516	443	1,690		
	Toplam	758,000	445			
KPSS A Grubuna hazırlanmayı düşünüyorum	Gruplar arası	4,801	2	2,400	1,332	00,265
	Grup içi	798,553	443	1,803		
	Toplam	803,354	445			
KPSS B Grubuna	Gruplar arası	8,256	2	4,128	,593	0,553

hazırlanmayı düşünüyorum	Grup içi	3083,288	443	6,960		
	Toplam	3091,545	445			
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.	Gruplar arası	10,055	2	5,028	3,999	0,019*
	Grup içi	556,943	443	1,257		
	Toplam	566,998	445			
Özel sektörde çalışmayı düşünüyorum	Gruplar arası	2,816	2	1,408	,941	0,391
	Grup içi	662,783	443	1,496		
	Toplam	665,599	445			
Kendi işimi kurmayı düşünüyorum	Gruplar arası	12,154	2	6,077	3,719	0,025*
	Grup içi	723,828	443	1,634		
	Toplam	735,982	445			

Tablo-9'a bakıldığında *gelir düzeyi* bazında mezuniyet sonrası planları ile ilgili ortalamalar arası farklılık testi Tek Yönlü Anova testine ait verilere göre;

“Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum.” ve “Kendi işimi kurmayı düşünüyorum.” değişkenlerinde %5 ve daha az hata payında anlamlı farklılık bulunmuştur. H_{5f} ve H_{5h} hipotezleri desteklendi. Diğer değişkenlerde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Anlamlı farklılık bulunan değişkenlere ait çoklu karşılaştırma testleri, homojen varyans durumları dikkate alınarak yapılan analizlerde Tablo-10'daki sonuçlara ulaşılmıştır:

Tablo-10. Gelire Göre Çoklu Karşılaştırma Tablosu

Bağımlı Değişken	(I) GELİR	(J) GELİR	Ort. Fark (I-J)	Std. Hata	Sig.		
Kamu sektöründe çalışmayı düşünüyorum	Tamhan e	1000 TL VE ALTI	1000-3000	,08312	,11729	0,859	
			3000 TL VE ÜZERİ	-,37371	,20263	0,191	
			1000 TL VE ALTI	-,08312	,11729	0,859	
			3000 TL VE ÜZERİ	-,45683*	,18957	0,044	
			1000-3000				
			3000 TL VE ÜZERİ	1000 TL VE ALTI	,37371	,20263	0,191

		1000-3000	,45683*	,18957	0,044
kendi işimi kurmayı düşünüyorum Scheffe	1000 TL VE ALTI	1000-3000	-	,13492	0,206
		3000 TL VE ÜZERİ	,21479	,19682	0,552
	1000-3000	1000 TL VE ALTI	,24013	,13492	0,206
		3000 TL VE ÜZERİ	,45492*	,18420	0,048
	3000 TL VE ÜZERİ	1000 TL VE ALTI	-	,19682	0,552
		1000-3000	-	,18420	0,048

Tablo-10'a göre anlamlı farklılık bulunan değişkenlere ait çoklu karşılaştırma testleri, homojen varyans durumları dikkate alınarak yapılan analizlerde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

“Kamu sektöründe çalışmak istiyorum.” değişkenine göre 3000 TL ve üzeri aile geliri olan öğrencilerin 1000-3000 TL geliri olan öğrencilere göre az kamu sektöründe çalışmak istedikleri yorumlanabilir.

“Kendi işimi kurmak istiyorum.” değişkeni kapsamında ise 3000 TL ve üzeri aile geliri olan öğrencilerin 1000-3000 TL geliri olan öğrencilere göre daha az kendi işini kurma eğiliminde oldukları ifade edilebilir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Harran Üniversitesi İİBF öğrencilerinin muhasebe/finans derslerindeki başarı düzeyinin mezuniyet sonrası iş tercihlerine etkisinin incelendiği çalışmamızda aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

- Öğrenciler, muhasebe/finans derslerinde zorlandıklarını ifade etmekle birlikte, aynı zamanda bu derslerden başarılı olduklarını da belirtmişlerdir.
- Derslerin uygulamaya yönelik işlenmesi ve stajın olması konusunda istekleri vardır.
- Büyük bir çoğunluğu kamu sektöründe çalışmayı düşünmektedir.

- KPSS A ve KPSS B ye girmek isteyenlerin oranları birbirine yakındır. Öğrenciler kısa yoldan hayata atılmak istemekte, bir kısmı maaşa geçtikten sonra uzmanlık sınavlarına çalışmayı düşünmektedir.
- Mezun olduktan sonra muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak isteyenlerin ve İİBF'yi tercih etmede muhasebe/finans sektörüne olan ilginin ağırlığı yaklaşık %28'dir.
- Muhasebe/finans derslerinde kendini başarılı görenler ve muhasebe/finans bilgisini günlük hayatta kullananların oranı %40'dır.
- Kamu sektöründe çalışmayı düşünenlerin oranı %73, özel sektörde çalışmayı düşünenlerin oranı %35, çalışmamayı düşünenlerin oranı %15, kendi işini kurmayı düşünenlerin oranı %32, şu an tek hedefim mezun olmak diyenlerin oranı %42'dir.
- Öğrencilerin %62'si KPSS A'ya, % 64 ise KPSS B'ye hazırlanmayı düşünüyor.
- %17'si fakültede almış oldukları eğitimin KPSS'ye girmek için yeterli olduğunu, %70'i ise iş hayatı için gerekli olduğunu düşünüyor.
- Öğrencilerin yarısı mezun olduğunda muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmayı istemektedir.
- %35'i ise Mali Müşavirliği, akademisyenliği ve lisans üstü eğitimi düşünüyor.
- Muhasebe derslerinde başarılı olanlar, başarısız olanlardan daha fazla bu sektörde çalışmak ve mali müşavir olmak isteklerini ve ifade etmişlerdir.
- Kadınlar, erkeklere göre KPSS B'ye girmek ve kamu sektöründe çalışmak konusunda daha fazla istekli davranırken erkekler de kendi işini kurma konusunda daha fazla istekli olduklarını belirtmişlerdir.
- İ.Ö. öğrencileri, örgün öğretim öğrencilerine göre mali müşavirlik ve akademisyenlik konusunda daha isteklidir.

Sonuçlar incelendiğinde öğrencilerin büyük bir kısmının muhasebe/finans derslerinin önemini kavradıkları ve kendilerini başarılı gördükleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte bu derslerin işlenmesinde teorik bilginin yanı sıra pratik bilginin de olmasını istedikleri ayrıca derslerle ilgili pratik bilgilerini arttırmak ve iş hayatına hazırlık yapmak için staj uygulamasını istedikleri görülmüştür. Bu konuda fakültemizce uygulanan gönüllü staj

uygulamasının kapasitesinin arttırılarak devam ettirilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Öğrencilerin büyük bir çoğunluğunun kamu sektöründe çalışmak istemesi bölgesel bazda özel iş imkanlarının çok fazla olmaması ve bir anlamda kendilerini garantiye alma isteklerinden kaynaklanmaktadır. Muhasebe/finans ağırlıklı bir sektörde çalışmak isteyen ve mali müşavir olmak isteyenler genellikle muhasebe/finans grubu dersleri seven öğrencilerdir. Buradan çıkarılacak sonuç öğrencinin dersi sevdiğçe dersle ilgili planlarının daha uzun vadeli olduğu gerçeğidir.

Çalışmamız sadece Harran Üniversitesi İİBF öğrencilerine yönelik olduğu için sonuçlar diğer üniversiteleri bağlamamaktadır. Çalışmanın farklı üniversitelerinin farklı bölümlerinde de yapılmaya devam edilmesi bu konudaki görüşlerin ortaya konması açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Akar, C. (2012). “Üniversite Seçimini Etkileyen Faktörler: İktisadi Ve İdari Bilimler Öğrencileri Üzerine Bir Çalışma” *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Nisan 2012, 7(1), 97-120.

Bahar, H.H. (2002). “Eğitim Fakültesi, Tıp Fakültesi Ve İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Bazı Sosyo-Ekonomik Özellikleri İle Fakülte Tercihleri Arasındaki İlişki” *Erzincan Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 4-1 Yıl:2002.

Çarıkçı, O. (2017). “Muhasebe Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Motivasyonları Ve Muhasebe Bölümünü Tercihlerinin İrdelenmesi” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.22, S.4, S.1223-1233.

Durer, S., Çalışkan, Ö.A., Akbaş, H.E. ve Gündoğdu, E.C. (2009). “İşletme Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Alanında Kariyer Tercihlerini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:43.

Nakiboğlu,A. (2017). “İktisat Bölümünde Okuyan Öğrencilerin İktisat Bölümünü Seçme Nedenleri Ve Beklentilerinin İncelenmesi” *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , Cilt-Sayı: 10 (2), Nisan 2017, 1-10.

Öztürk, Z. ve İlman, E. Z. (2015). “Sağlık Yönetimi ve İşletmeciliği Bölümünde Okuyan Öğrencilerin Bölümü Tercih Nedenleri ile Beklenti ve Motivasyon Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma” *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl 8, Sayı 1, Haziran 2015, ss. 71-93.

Sarıkaya,T. ve Khorshid, L. (2009). “Üniversite Öğrencilerinin Meslek Seçimini Etkileyen Etmenlerin İncelenmesi: Üniversite Öğrencilerinin Meslek Seçimi” *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, Bahar 2009, 7(2), 393-423.

Yazıcıoğlu, Y. Ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

FUTBOLDA RAKİP TAKİM MÜSABAKA SONUÇLARININ HİSSE SENEDİ FİYATLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay ORÇUN^a
Araş. Gör. A. Galip GENÇYÜREK^b
Araş. Gör. Dr. Ramazan EKİNCİ^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 432-441

ÖZ

Bireyleri rasyonel olarak kabul eden geleneksel finans teorilerinin, yatırımcıların risk ve getiri arasındaki tercihlerini açıklamakta yetersiz kalması, davranışsal finans kavramının ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmalar, bireylerin rasyonel olmayan davranışlar sergilediklerini ortaya koymaktadır. Yatırımcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu, ortalama aylık gelir vb. gibi demografik özellikleri, yaşadığı çevresi ve psikolojisinin alacağı kararlar üzerinde etkili olduğu çalışmalarda bulgulanmıştır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı, futbol kulüplerinin hisse senetlerine yatırım gerçekleştiren bireysel yatırımcıların, "Schadenfreude etkisi" ile hareket edip etmediklerinin tespit edilmesidir. "Schadenfreude" Almanca kökenli bir kelime olup, rakibin başarısızlığından mutluluk duymak ya da haz almak şeklinde açıklanabilir.

Bu kapsamda, Borsa İstanbul A.Ş.'de hisse senetleri işlem gören, ezeli iki rakip, Galatasaray A.Ş. ve Fenerbahçe A.Ş. futbol takımlarının müsabaka sonuçları ve müsabaka öncesi ve sonrası hisse senedi fiyatları geçmişe dönük olarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, Fenerbahçe A.Ş. ve Galatasaray A.Ş. futbol kulüplerinin aynı haftada kazanması ya da kaybetmesi durumundaki Fenerbahçe A.Ş. hisse senedi getirisi ile; birinin kazanıp diğerinin kaybettiği haftadaki Fenerbahçe A.Ş. hisse senedinin getirisinin birbirinden farklılaştığı bulgulanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Schadenfreude Etkisi, Futbol Kulüpleri, Hisse Senedi Getirisi, Oynaklık Modelleri.

JEL Kodları: C58, G11, G41.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aDokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Bölümü, cagatay.orcun@deu.edu.tr

^bMunzur Üniversitesi, İşletme Bölümü, ahmetgalipgencyurek@munzur.edu.tr

^cDokuz Eylül Üniversitesi, İktisat Bölümü, ramazan.ekinci@deu.edu.tr

THE IMPACT OF FOOTBALL MATCH SCORES OF RIVALS ON STOCK PRICES

ABSTRACT

Traditional finance theory which assumes that all the individuals are rational, remains incapable of describing the preference of the investors between the risk and return. As a consequence of that, the concept of behavioral finance emerged. The researches conducted within this concept show that individuals display irrational manner. According to the aforementioned studies, demographic information of the investors like age, gender, educational background, average monthly income besides living environment, physiological state etc. have an impact on decisions that will be made.

The aim of this study is to detect whether the individual investors who invest in the stocks of football clubs will abide by the "Effect of Schadenfreude" or not. "Schadenfreude" hails from a German dialect and has the meaning of getting pleasure of rivals' failure and gloating.

In this context, the competition results of two rival, Galatasaray and Fenerbahçe football teams traded in Borsa İstanbul A. Ş. and the stock prices before and after the competition were analyzed. As a result of the analysis, it is found that there are differences between Fenerbahçe's stock returns at different situation (Fenerbahçe's stock return when Fenerbahçe and Galatasaray win or lose at the same week; Fenerbahçe's stock return when Fenerbahçe / Galatasaray win - Galatasaray / Fenerbahçe lose at the same week).

Keywords: Effect of Schadenfreude, Football Clubs, Stock Return, Volatility Models.

JEL Codes: C58, G11, G41.

1. GİRİŞ

Son yıllarda yapılan çalışmalarda, bireylerin yatırım kararlarında rasyonel davranma varsayımına uygun hareket etmedikleri tespit edilmiştir. Bu kapsamda bireylerin sosyolojik ve psikolojik yapılarının alacakları yatırım kararlarında etkin rol oynadığı gözlemlenmiştir. Elde edilen bu sonuçlar ekonomi bilimi açısından yeni bir alan olan "davranışsal finans" konusunu ortaya çıkarmıştır.

Futbol müsabakaları duyguların en yoğun yaşandığı spor organizasyonlarından biridir. Futbol kulüplerinin elde ettikleri müsabaka sonuçları, bireylerin duygu durumlarını ya da ruh hallerini etkileyen önemli faktörlerden biridir (Talimciler, 201, s.28). Günümüzde büyüyen futbol endüstrisi, futbol kulüplerinin finansal yapılarını bozmakta ve onları alternatif kaynak arayışına itmektedir. Kulüpler, bozulan finansal yapılarını güçlendirebilmek adına halka açılmaktadırlar.

Bu açıdan düşünüldüğünde, futbol kulüplerinin hisse senedi getirileri üzerinde yatırımcıların rasyonel olmayan davranışlarının etkisinin olup olmadığı merak uyandırmaktadır. Çalışmanın ana konusunu oluşturan

"Schadenfreude" kavramı da bireyleri rasyonel olmayan davranışlara iten olgulardan bir tanesidir.

"Schadenfreude" başka kişinin acısından memnuniyet duymak anlamına gelmektedir (Smith ve diğerleri, 1996, s.158). Bu duygusal durum temelde; kıskançlık, talihsizliği hak ettiğini düşünme ve kişisel kazançlar şeklindeki üç farklı durumdan dolayı ortaya çıkmaktadır. Schadenfreude bir çok alanda kendini hissettirebilir. Özellikle siyasi partiler ve futbol kulüpleri gibi açıkça rekabet içinde yer alan gruplarda kendini göstermektedir. Bir kişinin kendisini grupta yer alanlardan daha başarılı hissetmesinin potansiyel yollarından biri, başkasının başına bir talihsizlik gelmesidir (Smith ve diğerleri, 2009, s. 531-542).

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, rakip takımın elde ettiği müsabaka sonuçlarının hisse senetlerine olan etkisinin incelenmesidir. Fenerbahçe A.Ş. (FENER) ve Galatasaray A.Ş. (GSRAY) futbol kulüplerinin ele alındığı çalışmada, ilgili takımların hisse senedi getirileri üzerinde irrasyonel davranışlar, 2006-2017 örneklem periyodunda bulgulanmıştır.

2. YAZIN TARAMASI

Spor müsabaka sonuçlarının hisse senetleri üzerinde yaratacağı etkilere yönelik olarak yazında birçok çalışma yer almaktadır. Ancak yapılan araştırmalarda incelenen konuların "schadenfreude" kavramından farklılaştığı görülmektedir. Bu doğrultuda yazına ilişkin incelemeler aşağıda yer almaktadır.

Edmans vd. (2007) gerçekleştirmiş oldukları çalışmada, yatırımcıların ani duygu değişimlerinin hisse senetleri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Futbol sonuçları ile duygu değişkeni arasındaki güçlü ilişkinin varlığıyla birlikte, uluslararası maç sonuçları analize dahil edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, alınan mağlubiyetlerin önemli piyasa düşüşlerine sebebiyet verdiği bulgulanmıştır. Ayrıca bu düşüşlerin küçük şirketlerin hisse senetlerinde ve maçların önem derecelerinin artmasıyla daha güçlü yaşandığı gözlemlenmiştir.

Scholtens ve Peenstra 2009 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarının amacı, futbol takım maç sonuçlarının, ilgili takımların hisse senedi performansı üzerinde bir etkisinin olup olmadığının analiz edilmesidir. Bu kapsamda 2000-2004 yılları arasında 8 futbol takımının Ulusal ve Avrupa müsabakalarının olduğu 1274 maç analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda hisse senetlerinin galibiyetlerde anlamlı ve pozitif tepki verdiği ve mağlubiyetlerde negatif tepki verdiği bulgulanmıştır. Ayrıca Avrupa

müsabakalarının Ulusal müsabakalara göre daha güçlü tepki verdiği gözlemlenmiştir.

Palemino ve diğerleri (2009) çalışmalarında yatırımcı duyarlılığı, piyasa ile ilgili bilgiler (bahis) ve hisse senetleri arasındaki ilişkileri Londra Borsası'nda yer alan futbol kulüplerini örneklem olarak seçerek incelemişlerdir. Çalışma sonucunda kazanan bir kulübün elde ettiği anormal getirinin rasyonel bir beklentiyi yansıtmadığı; bu durumun yatırımcı duygu durumunda meydana gelen aşırı değişimlerden kaynaklandığını tespit etmişlerdir. Ayrıca bahis oranlarının yatırımcılar tarafından pek dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

Klein ve diğerleri (2009) yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarında, 1990-2006 dönemine ilişkin olarak futbol maç sonuçları ile borsa getirileri arasında ki ilişkiyi olay çalışması ile analiz etmişlerdir. Çalışmada 14 ülke milli futbol takımının Avrupa ve Dünya Kupalarında oynadıkları maçlar analize dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda, milli takımların kazanma ya da kaybetme yönlü sonuçlarının hisse senedi endeks fiyatlarını etkilemedi sonucu bulgulanmıştır.

Astika (2010) çalışmasında Hollanda milli takımının aldığı sonuçların piyasada bir anomali yaratıp yaratmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmada 1986-2010 dönemini incelemiştir. GARCH analizinin yapıldığı çalışma sonucunda futbol müsabakalarının sonuçlarının AEX Bileşik Endeksi üzerinde bir etki yaratmadığını tespit etmiştir.

Berument ve Ceylan (2012) çalışmalarında Şili, İspanya, İngiltere ve Türkiye'de yer alan futbol kulüplerin (Cobreloa, Colo Colo, Barcelona, Real Madrid, Beşiktaş, Fenerbahçe, Galatasaray, Arsenal, Chelsea, Liverpool, Manchester United) uluslararası alandaki müsabakalarının hisse senedi getirilerine olan etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda İspanya ve İngiltere'de yer alan futbol kulüplerinin uluslararası alanda aldığı kayıpların daha düşük getiri ve yüksek riskten kaçınma durumuna; Şili ve Türkiye'de yer alan futbol kulüplerinin uluslararası alanda aldığı galibiyetlerin ise daha yüksek getiri ve düşük riskten kaçınma durumuna neden olduğunu ARCH testini kullanarak tespit etmişlerdir.

Boido ve Fasano (2013) yaptıkları çalışmalarında İtalya Seri A'da yer alan halka açık futbol kulüplerinin (Roma-Lazio-Juventus) hisse senedi getirileri ile taraftarların duygu durumu arasında bir ilişki olup olmadığını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda galibiyet durumundaki ortalama fiyat/getiri oranının başarısız (beraberlikte dahil) bir durumdaki ortalama fiyat/getiri oranından daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.

Floros (2014) çalışmasında Porto, Benfica, Ajax ve Juventus futbol kulüplerinin uluslararası alanda aldıkları sonuçların hisse senetlerine olan

etkilerini incelemiştir. TGARCH yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda Ajax ve Benfica'nın hisse senedi getirilerinin beraberliklerden pozitif; Juventus'un ise beraberlik ve mağlubiyetten negatif etkilendiğini tespit etmiştir. Porto'nun ise uluslararası alanda aldığı maç sonuçlarının hisse senetleri üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını tespit etmiştir.

Parlak ve Bişirici (2014) gerçekleştirdikleri çalışmalarında Fenerbahçe ve Galatasaray futbol takımlarının yaptıkları karşılaşmalarda aldıkları sonuçların, borsada işlem gören hisse senetleri üzerinde bir etkisinin olup olmadığını incelemiştir. Üç günlük olay etüdü analizinin kullanıldığı çalışmada, getirilerin, sonuçlara göre farklılık göstermediği bulgulanmıştır.

Demir ve Rigoni (2017) çalışmalarında, futbol dünyasında en önemli ezeli rakipler olarak görülen Roma ve Lazio kulüplerinin maç sonuçlarının Schadenfreude etkisini incelemiştir. 2003-2010 döneminin analiz edildiği çalışmada, anormal getiriler hesaplanmış ve regresyon analizi yapılmıştır. Çalışma sonucunda, yatırımcıların favori takımları yendiğinde pozitif, kaybettiğinde ise negatif tepki verdiği tespit edilmiştir. Yaşanan bir kayıp, ezeli rakibinden gelen beklenmedik olumlu bir sonuçla birleştiğinde ise güçlü ve negatif bir piyasa etkisi görülmektedir. Aksine yaşanan kayıp ezeli rakipten gelen beklenmedik kötü bir sonuçla birleşirse anlamlı bir sonuç elde edilememiştir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Çalışmanın amacı, futbol müsabakalarından elde edilen sonuçların hisse senetlerine olan etkisinin incelenmesidir. Bu amaca ek olarak yazında yer alan çalışmalara ilaveten, rakip takım sonuçlarının da ilgili hisse senetleri fiyatları üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır.

Çalışma, 2006-2017 yıllarını kapsayacak şekilde, FENER ve GSRAY futbol kulüpleri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada FENER futbol kulübü baz alınmış ve GSRAY futbol kulübü ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

4. ARAŞTIRMANIN VERİLERİ VE YÖNTEMİ

Araştırmanın konusunu oluşturan FENER'e ait hisse senedi verileri "Yahoo Finance" internet adresinden temin edilmiştir. Araştırmaya yönelik olarak gerekli olan FENER ve GSRAY futbol kulüplerinin maç sonuçları ise Türkiye Futbol Federasyonu'nun resmi internet adresinden derlenmiştir. Örneklem periyodu olarak 2006-2017 döneminin belirlendiği çalışmada, maç sonuçlarının etkisini görebilmek için maç öncesi son iş günü kapanış

fiyatları ile maç sonrası ilk iş günü kapanış fiyatları ele alınarak getiriler elde edilmiştir.

Pazartesi günü yapılan müsabakalar ve iki takımın kendi arasında oynadığı derbi müsabakaları ihmal edilmiştir.

Analiz EGARCH yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Bu yaklaşım, olumlu ve olumsuz müsabaka sonuçlarının özellikle yüksek frekanslı serilerin oynaklığı üzerindeki etkisini analiz etmede kullanılmaktadır. EGARCH yaklaşımı ile birlikte, müsabaka sonuçlarının etkilerinin ayrıştırılması ve bu etkilerin asimetrisi hakkında bilgi edinilmesi hedeflenmektedir.

Çalışmada Nelson'un (1991, s.351) yaklaşımına dayalı olarak EGARCH tekniğinin fonksiyonel eşitliği aşağıdaki gibidir.

$$\ln(h_t) = w \left(1 - \sum_{j=1}^q \beta_j \right) + \left(1 - \sum_{i=1}^p \alpha_i L \right) \left[\gamma_1 \left| \frac{\varepsilon_{t-i}}{\sqrt{h_{t-j}}} \right| + \gamma_2 \left(\left| \frac{\varepsilon_{t-i}}{\sqrt{h_{t-j}}} \right| - E \left| \frac{\varepsilon_{t-i}}{\sqrt{h_{t-j}}} \right| \right) \right] \quad (1)$$

Denklemden γ_1 ve γ_2 , sırasıyla işaret ve büyüklük etkilerini göstermektedir.

Denklemden $\varepsilon_{t-i} < 0$ negatif haberleri, $\varepsilon_{t-i} > 0$ ise pozitif haberleri göstermektedir.

γ_1 parametresinin negatif olması, ele alınan dönemde negatif şokların pozitif şoklara göre oynaklık üzerinde daha etkili olduğunu göstermektedir.

γ_2 parametresi ise gerçekleşen ve beklenen şoklar arasındaki etkiyi gösteren büyüklük etkisidir. Beklentiler gerçekleşen durumlardan büyük ise oynaklıklar azalır. Gerçekleşen durumların beklenen durumlardan büyük olması durumunda ise oynaklıklar artar.

EGARCH yöntemi Eviews 9.0 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Elde edilen eşitlikteki parametrelere ait katsayılar ise, Oxmetrics 6.2 modülü kullanılarak incelenmiştir.

5. BULGULAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın analiz bölümünde, EGARCH yönteminin kullanılmasına hazırlık olarak FENER hisse senedinin tanımlayıcı istatistikleri incelenmiştir. Sonuçlar Tablo-1'de yer almaktadır.

Tablo-1: FENER Tanımlayıcı İstatistikler

	FENER
Ortalama	0,0007
Çarpıklık	0,116
Basıklık	12,005
Jarque-Ber	1849,44
Olasılık	0,0000

Tablo-1'de FENER hisse senedine ait tanımlayıcı veriler incelendiğinde, olasılık değerinin (0,0000) 0,05'den küçük olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda veri normal dağılım özelliği göstermemektedir.

Analizin sahte regresyon sorunu vermemesi için gerçekleştirilmesi gereken durağanlık testinin sonuçları Tablo-2'de yer almaktadır.

Tablo-2: FENER ADF Test Sonuçları

Augmented Dickey-Fuller Test İstatistiği		t-istatistiği	Olasılık
Kritik değerler	1% lvl	-3.442	
	5% lvl	-2.866	
	10% lvl	-2.569	
FENER		-24.395	0,000

Tablo-2'deki sonuçlar incelendiğinde hisse senedi verisinin durağan olduğu ve dolayısıyla finansal zaman serileri için gerekli olan zayıf durağanlık koşulunun sağlandığı görülmektedir.

Analiz edilen hisse senedi verileri üzerinde oynaklık modellerinin kullanılıp kullanılmayacağına tespitine yönelik olarak ARCH LM testi gerçekleştirilmiştir. İlgili test sonuçları Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo-3: ARCH LM Test Sonuçları

	F istatistiği	F ist. Olasılığı	n.R ²	χ^2 olasılığı
FENER	10.365	0.001	10.20935	0.001

Tablo-3 incelendiğinde, tahmin tekniği açısından değişen varyansı dikkate alan oynaklık modellerinin kullanılmasının uygun olduğu görülmektedir.

EGARCH yöntemi kullanılarak elde edilen parametre katsayıları ise, Tablo-4'te yer almaktadır.

Tablo-4: GARCH-EGARCH Modeli Varyans Denklem Sonuçları

FENER	EGARCH(1,1)	Std.Hata	t-value	t-prob
μ	0.001427	0.000642	2.223727	0.0262
ϕ	-0.146446	0.011216	-13.05680	0.0000
α	0.045737	0.010896	4.197528	0.0000
β	0.939348	0.112036	8.384236	0.0000
θ	-0.066361	0.011523	-5.758808	0.0000
LL	-0.158388	0.038239	-4.142027	0.0000
LW	-0.171334	0.030740	-5.573721	0.0000
WL	0.288824	0.040731	7.090980	0.0000
WW	0.253700	0.028569	8.880305	0.0000
Log-Likelihood	1154.557			
AIC	-4.181195			
SIC	-4.094634			

Tablo-4'te yer alan " α " parametresi incelendiğinde anlamlı ve pozitif bir durum görülmektedir. Bu durum, geçmiş dönemdeki şokların oynaklığı artırıcı bir etki yarattığını göstermektedir.

" β " parametresi, şokun ilk etkisini göstermektedir. Parametre incelendiğinde, işareti pozitif ve anlamlıdır. " α " ve " β " katsayılarının toplamı 1'den küçük olduğu için sistemin istikrarlı olduğu söylenebilir.

" θ " parametresi incelendiğinde katsayının negatif ve anlamlı olduğu görülmektedir. Bu durum, negatif haber ya da şokların oynaklığı artırıcı bir etki yarattığını göstermektedir. 1 birimlik negatif şok oynaklığı 0,06 birim arttırmaktadır.

"LL"- "LW" ve "WL" - "WW" verilerinin katsayıları incelendiğinde, anlamlılığın olduğu görülmektedir (L: Loss - W: Win).

"WL" verisinin değerinin "WW" verisinin değerinden büyük olması, (0,288824>0,253700) FENER hisse senedine yatırım gerçekleştiren yatırımcıların, GSRAY futbol kulübünün olumsuz müsabaka sonucuna bağlı olarak hareket ettiklerini gösterebilmektedir.

"LW" verisinin değerinin "LL" verisinin değerinden düşük olması, (-0,171334>-0,158388) FENER hisse senedine yatırım gerçekleştiren

yatırımcıların, GSRAY futbol kulübünün olumlu müsabaka sonucuna bağlı olarak hareket ettiklerini gösterebilmektedir.

Yukarıda yer alan analiz sonuçları değerlendirildiğinde, "schadenfreude etkisi" gözlemlenmektedir.

6. SONUÇ

Başka kişinin açısından memnuniyet duymak anlamına gelen "schadenfreude" kavramı, temelde; kıskançlık, talihsizliği hak ettiğini düşünme ve kişisel kazançlar şeklindeki üç farklı durumdan dolayı ortaya çıkabilmekte ve birçok alanda kendini hissettirebilir.

Literatürde, "müsabaka sonuçlarının hisse senedi fiyatları üzerindeki etkisi" genel başlıklı çalışmalara ek olarak rakip takım müsabaka sonuçlarının hisse senedi getirileri üzerindeki etkilerinin incelendiği çalışmada, getiriler üzerinde "schadenfreude etkisi" olarak ifade edilebilecek rasyonel olmayan davranışlar tespit edilmiştir.

FENER hisse senedi, FENER futbol kulübünün kazandığı hafta, GSRAY futbol kulübünün kazanmak yerine kaybetmesiyle daha fazla getiri elde etmiştir. Ters durumda ise, FENER hisse senedi, FENER futbol kulübünün kaybettiği hafta, GSRAY futbol kulübünün kaybetmek yerine kazanmasıyla daha fazla kayıp yaşamıştır.

Bu durumun nedeni olarak, ezeli iki takım, FENER ve GSRAY'ın aşırı rekabeti sonucu ortaya çıkan kıskançlığın ve bireysel kazançların (çıkarcı çatışması-sıfır toplamlı oyun) etkili olduğu söylenebilir. Özellikle küreselleşmenin etkili olduğu bir dünyada, artan rekabette avantajlı konuma geçmenin en kolay yolunun rakibin başarısızlığa uğraması ile mümkün olması bu sonuca ulaşılmasında etkin rol oynamaktadır.

KAYNAKÇA

Astika, A. (2010) Major Football Events and the Dutch Stock Market: Do football results lead to market anomaly?, *International Bachelor of Economics and Business Economics Finance Department of Erasmus University Rotterdam (Bachelor Thesis)*.

Berument, H. ve Ceylan, B. N. (2012) Effects of soccer on stock markets: The return-volatility relationship, *The Social Science Journal*,49:368-374.

Boido, C. and Fasano, A. (2007). Football and mood in Italian stock exchange, *The Icfai University Journal of Behavioral Finance*, 4: 32-50.

Demir, E. ve Rigoni, U. (2017). You Lose, I Feel Better: Rivalry Between Soccer Teams and the Impact of Schadenfreude on Stock Market. *Journal of Sports Economics*, 18(1), 58-76.

Edmans, A., Garcia, D. ve Norli, O. (2007). Sports Sentiment and Stock Returns. *The Journal of Finance*, 62(4), 1967-1998.

Floros, C. (2014) Football and Stock Returns: New Evidence, *Procedia Economics and Finance* 14 :201-209.

Klein, C., Zwergel, B. ve Heiden, S. (2009). On the Existence of Sports Sentiment: The Relation Between Football Match Results and Stock Index Returns in Europa. *Review of Managerial Science*, 3, 191-208.

Nelson, D. (1991). Conditional Heteroskedasticity in Asset Returns: A New Approach, *Econometrica*, (59), 349-70.

Palemino, F., Renneboog, L. ve Zhang, C. (2009) Information salience, investor sentiment, and stock returns: The case of British soccer betting, *Journal of Corporate Finance*, 15: 368-387.

Parlak, D. ve Bişirici, E. (2014). İki Spor Kulübünün Hisse Senedi Getirileri Üzerine Bir İnceleme. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 15(2), 181-192.

Scholtens, B. ve Peenstra, W. (2007). Scoring on the Score Exchange? The Effect of Football Matches on Stock Market Returns: An Event Study. *Applied Economics*, 41(25), 3231-3237.

Smith, R. vd. (1996). Envy and Schadenfreude. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 22(2), 158-168.

Smith, R. vd. (2009). Exploring the When and Why of Schadenfreude. *Social and Personality Psychology Compass*, 3(4), 530-546.

Talimciler, A. (2017). Futbol Taraftarlığındaki Erkeklik İmgesi: Bucaspor-Göztepe ve Karşıyaka taraftarları Üzerine Bir İnceleme. *Journal of Social Sciences and Humanities*, 1(1), 27-57.

www.finance.yahoo.com

www.tff.org

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VE İNOVASYON YATIRIMLARININ FİNANSAL GELİŞME ÜZERİNE ETKİSİ: BRICS-TM ÜLKELERİ ÖRNEĞİ*

Doç. Dr. Hasan AYAYDIN^a
Dr. Öğr. Üyesi Alper Veli ÇAM^b
Öğr. Gör. Abdül Kadir BARUT^c
Öğr. Gör. Fahrettin PALA^d

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 442-461*

ÖZ

Bu çalışmada, BRICS-TM ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika, Türkiye ve Meksika) için Ar-Ge ve inovasyonun finansal gelişme üzerindeki etkisi ekonometrik olarak 2000-2015 dönemi yıllık veriler kullanılarak test edilmiştir. Bu amaçla öncelikle değişkenlerin yatay kesit bağımlılıkları incelenmiş ve değişkenlerin yatay kesit bağımlılığı içermediği ve dolayısı ile yapılacak olan analizlerde birinci nesil analizlerin kullanılması uygun görülmüştür. Bu çalışmada birinci nesil eş bütünleşme analizlerinden olan Pedroni eş bütünleşme analizi ile değişkenler arasındaki eş bütünleşme ilişkisi incelenmiştir. Sonuç olarak değişkenler arasında uzun dönem eş bütünleşme ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca eş bütünleşme kat sayılarının tahmin edilmesi için panel DOLS tahmincisi kullanılmış ve araştırma geliştirme ve inovasyon yatırımlarının finansal gelişme üzerinde pozitif etkisi olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra ise Dumitrescu ve Hurlin (2012) panel nedensellik analiz yöntemi ile değişkenler arasında her hangi bir ilişkinin olup olmadığı incelenmiş ve AR&GE yatırımlarından finansal gelişmeye doğru tek yönlü nedensellik tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Ar-Ge, İnovasyon, Finansal gelişme, Eş bütünleşme

JEL Kodları: O40, F43, C33

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aGümüşhane Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD., hayaydin61@gumushane.edu.tr.

^bGümüşhane Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD., alpercam@gumushane.edu.tr

^cHarran Üniversitesi, Siverek MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları programı, kadirbarut@harran.edu.tr

^dGümüşhane Üniversitesi, Kelkit Aydın Doğan MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, fahrettinpala@gumushane.edu.tr

THE EFFECTS OF RESEARCH DEVELOPMENT AND INNOVATION INVESTMENTS ON FINANCIAL DEVELOPMENT: BRICS-TM COUNTRIES EXAMPLE

ABSTRACT

In this study, the effect of R & D and innovation on financial development for BRICS-TM countries (Brazil, Russia, India, China, South Africa, Turkey and Mexico) was tested econometrically using yearly data for the period 2000-2015. In the study firstly, the horizontal cross-section dependencies of variables are examined and it is deemed appropriate to use first-generation analyzes in the analyzes that do not involve horizontal cross-section dependence. For this purpose, the cointegration relationship between the first-generation cointegration analysis and the Pedroni cointegration analysis is examined. As a result, long-term cointegration relationship was found between variables. Besides panel DOLS estimator was used to estimate cointegration coefficients and it was determined that research and development and innovation investments have a positive effect on financial development. Then, it is investigated whether there is any relationship between the variables with Dumitrescu and Hurlin (2012) panel causality analysis method and one-way causality from AR & GE investments to financial development was determined.

Keywords: R & D, Innovation, Financial Development, Co-integration

JEL Codes: O 40, F43, C33

1.GİRİŞ

AR-GE ve inovasyon yatırımları ile finansal gelişme arasındaki ilişki son yıllarda literatürde dikkat çeken konulardan biri haline gelmiştir. Buna karşın ilgili literatür incelendiğinde AR-GE ve inovasyon yatırımlarının ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin incelendiği ancak finansal gelişme üzerindeki etkisinin göz ardı edildiği görülmektedir. 1980'li yıllardan sonra bir çok ülkede bilgisayarların işlem gücünün yaygınlaşması, ekonomik verilerin elverişliliğinin artması konu üzerine olan ampirik yazının gelişmesine büyük ölçüde katkı sağlamıştır (Aslan ve Küçükaksoy, 2006, s.26).

2000'li yıllardan itibaren dünya ekonomisi ciddi bir yapılanma süreci geçirmektedir. Bu süreçte yapılan teknolojik buluşlar ve yenilikler önemli bir rol oynamaktadır. Ülkeler arasında farklı düzeylerde yaşanan refah artışının büyük çoğunluğu teknolojik değişim ve inovasyonu gerçekleştirme politikaları ile ilişkili olduğu yapılan birçok araştırmada ortaya çıkmıştır. Bu dönemlerde finansal piyasalarını reforma tabi tutarak finansal çeşitliliği artıran, dışa açık politikaları benimseyerek finansal serbestleşmeyi gerçekleştiren ülkelerde, teknoloji yatırımlarına verilen nispi önem artmış ve sürdürülebilir ekonomik büyüme ciddi manada mesafeler kaydetmiştir (Helhel, 2016, s.71).

Küreselleşen dünyada büyüme inovasyon ile ilişkilendirilmektedir. Ülkelerin ekonomik güçlerinin sürekli olması, inovasyon ve AR-GE faaliyetlerine gereken önemin verilmesi ile mümkün olmaktadır (Kocamış ve Güngör, 2014, s.128). Günümüzde ülkeler arasında yaşanan yoğun rekabet; bilim, sanayi ve teknoloji alanında kendisini daha da fazla hissettirmiştir. Teknolojik gelişmeler, işletmeler tarafından yapılan AR-GE faaliyetleri sonucu buluş ve inovasyon şeklinde ortaya çıkmaktadır (Altın ve Kaya, 2009, s.252). Teknolojik gelişme ve yenilik, makro düzeyde ekonomik büyümenin nedeni olurken, mikro düzeyde firmaların karlarını ve pazar paylarının artmasına neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle teknolojik yenilikler ve buluşlar için her firmanın yaptığı yatırımlar (fiziki ve beşeri sermaye) sonucu ortaya çıkan dışsallıklar ve taşmalar ekonominin geneli için azalan getiriyi ortadan kaldırarak artan getirinin ortaya çıkmasına ve böylelikle de uzun vadede büyümesine neden olmaktadır (Jones, 1998: 73-8'den aktaran; Altın ve Kaya, 2009, s.252) Bundan dolayı ülke ekonomilerinin sahip olduğu AR-GE çalışmaları, bilgi-iletişim teknolojilerinin etkin kullanımı ve teknolojik alt yapı önem arz etmektedir (Dam ve Yıldız, 2016, s.221). AR-GE ve inovasyon temelleri üzerine inşa edilerek yönetilen ekonomilerde, ürün kalitesinin artması, bilgi üretimi, katma değeri yüksek malların üretilmesi, üretimdeki maliyetlerin azaltılması ve ülke ekonomilerinin uluslararası düzeyde rekabet edebilecek seviyeye ulaşması son derece önemlidir (Ergün, 2009'dan aktaran; Dam ve Yıldız, 2016, s.22).

AR-GE faaliyetleri, bilgi birikiminin artırılmasına yönelik yapılan yatırımların yeni teknolojilere veya mevcut fiziksel ve beşeri kaynakların daha etkin kullanımına dönüşmesi şeklinde ifade edilmektedir. İnovasyon (yenilik) ise; sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen mevcut pazarlara başarı ile sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün ya da mal, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçler ve süreçlerin neticeleri olarak tanımlanmaktadır (Erkiletlioğlu, 2013, s.3). Ülkelerin ekonomik açıdan güçlü olabilmeleri, rekabet edebilme gücüne bağlıdır. Rekabet gücünü artıran en önemli faktör ise inovasyondur. Çünkü inovasyon verimliliği artıran bir unsurdur. Bunun için inovasyon ülkeler için ekonomik büyümenin, artan istihdamın ve toplumun yaşam kalitesinin anahtarı durumundadır (Elçi, 2007:31'den aktaran; Özkul ve Örün, 2016, s.26). Yapılan araştırmalara göre firmaların AR-GE ve inovasyon faaliyetlerindeki eğilimleri ile firmaların verimlilikleri arasında pozitif güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Finansal gelişme ise genel olarak, tasarrufların artırılması ve bu tasarrufların yatırım birimine ulaşmasının kolaylaştırılması olarak ifade edilir. Finansal liberalleşme politikalarının başarısı, ülkedeki tasarrufları artırabilme kabiliyetine bağlıdır. Finansal liberalleşmenin finansal gelişimi sağlamadaki başarısı,

daha etkin yatırım dağılımını sağlamasından kaynaklanmaktadır (Gazel, 2016, s.40).

BRICS ülkeleri sahip oldukları genç nüfus yapısı ve doğal kaynaklar açısından dünya ekonomisinde önemli yer tutmaktadırlar. Türkiye ve Meksika'nın da eklenmesi ile oluşan BRICS-TM ülkelerinin yüksek ekonomik büyüme hızları ve genç nüfus yapılarıyla dünya ekonomisinin lokomotif durumunda oldukları kabul edilmektedir. BRICS-TM gibi gelişmekte olan ülkeler dinamik bir nüfus yapısına sahip oldukları için gelişmiş ülkeler kategorisine ulaşmaları ve bunlar arasında yer almaları AR-GE ve inovasyon alanlarında yapacakları atılımlara bağlıdır. Goldman Sachs BRIC ülkeleri ile ilgili çalışmasında 2050 yılında Çin'in dünyanın en büyük ekonomisi olacağı, Hindistan'ın üçüncü, Brezilya'nın dördüncü ve Rusya'nın altıncı olacağını açıklamıştır (Dam ve Yıldız, 2016, s.222). Gerek bu açıklamalar gerekse son dönemlerde dünyanın gözünü geliştirmekte olan BRICS-TM ülkeleri piyasalarına çevirmeleri bu çalışmanın yapılmasına neden olmuştur.

Bu çalışmaya özgünlük kazandıran faktör, yapılan çalışmalarda genel olarak para arzının (M1, M2,M3) Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) oranı ve bankalar tarafından özel sektöre verilen kredilerin GSYİH'ya oranı kullanılmaktadır. Ancak bu değişiklikler yoğun olarak iktisat literatüründe finansal gelişme göstergesi olarak kabul edilmektedir. Finansal gelişmenin finans literatüründe ölçümünde ülkenin borsasında işlem gören firmaların toplam değerinin GSYİH'ya oranının kullanımının göz ardı edilmesi nedeniyle literatürde ciddi boşluklar içerdiği söylenebilir. Bu nedenle çalışma benzer çalışmalardan ayrılmakta ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada; Araştırma Geliştirme ve inovasyon yatırımlarının finansal gelişme üzerine etkisi teorik ve ampirik olarak incelenmiştir. Bu kapsamda BRICS-TM ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika, Türkiye ve Meksika) için 2000-2015 dönemi yıllık verileri kullanılarak panel veri analizi yapılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde Ar-Ge harcamaları, inovasyon ve finansal gelişme faaliyetlerinin tanımına ve kapsamı ile BRICS-TM ülkelerine yer verilmiş, ikinci bölümde literatür özetine yer verilmiş, üçüncü bölümde araştırmanın veri seti ve metodolojisi tanıtılmış, dördüncü bölümde araştırmadan elde edilen analiz sonuçları verilerek, sonuç ve değerlendirmeyle çalışma tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR

AR-GE harcamaları ve inovasyonun finansal gelişme üzerindeki etkisi son dönemlerde akademik çevre ve araştırmacılar tarafından çok tartışılan ve

üzerinde çalışılan konulardan biri olmuştur. Bu konu ile ilgili yapılan ulusal ve uluslararası çalışmaların bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Bal vd. (2017) çalışmalarında; finansal gelişme ve yenilik arasındaki ilişkiyi 28 OECD ülkesinin 2003-2014 dönemlerini kapsayan yıllık verilerini kullanarak dinamik panel veri analizi tekniği olan Sistem GMM yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışmalarının sonunda, inovasyonun ara çıktı göstergesi olarak kabul edilen patent sayısının gecikmesinin pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu, özel sektöre verilen yurtiçi krediler toplamının GSYİH'ya oranının inovasyon üzerine etkisinin pozitif ve anlamlı olduğu sonucuna varmışlardır.

Demirci (2017) çalışmasında; finansal gelişmişlik ve AR-GE harcamaları arasındaki ilişkiyi analiz etmek için Türkiye'nin 1990-2014 dönemi yıllık verilerini kullanarak eşbütünleşme, nedensellik, etki-tepki analizleri ve varyans araştırması ile incelemiştir. Çalışmanın sonunda, finansal gelişmişlik ve özel sektör AR-GE yoğunluğunun eşbütünleşik olduğu ve pozitif bir ilişkinin olduğunu, uzun dönemde finansal gelişmişlikten kısa dönemde hisse senedi piyasası gelişmişliğinden AR-GE yoğunluğuna doğru bir nedenselliğin olduğu belirtmiştir. Ayrıca finansal gelişmişlikteki artışın kısa dönemde AR-GE yoğunluğunu da artırdığını ve finansal gelişmişliğin AR-GE yoğunluğundaki değişimleri büyük ölçüde açıkladığı sonucuna varmıştır.

Helhel (2016) çalışmasında; E7 ülkeleri olarak tanımlanan ülkelerin finansal gelişmişlik düzeyleri ile teknoloji faaliyetleri arasındaki nedensellik ilişkisini 2001-2013 yılı verilerini kullanarak analiz etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda, finansal kalkınmanın AR-GE harcamalarını çok yüksek bir oranda pozitif etkilediğini açıklamıştır. Ayrıca finansal gelişmenin AR-GE harcamaları, AR-GE yapan araştırmacı sayısı ve ileri teknoloji ürün ihracat tutarını artırdığı, fakat bu faaliyetler sonucu elde edilen çıktılara bir etkisinin olmadığını ortaya koymuştur.

Sungur vd. (2016) Türkiye için 1990-2013 arası dönemi kapsayan çalışmalarında; AR-GE harcamaları, AR-GE araştırmacı sayısı, patent ve inovasyon faaliyetlerinin ihracat ve büyüme üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Çalışmanın sonucunda; Granger Nedensellik testi sonucuna göre, patent sayısından büyümeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit etmişlerdir. İhracattan AR-GE harcamalarının milli gelir içindeki payına, patent sayısından ihracata ve AR-GE'de çalışan işgücü sayısından ihracata doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Daha gelişmiş bir analiz yöntemi olan Hatemi-J asimetrik nedensellik analizine göre, patentten büyümeye doğru pozitif bileşenler, büyümeden patente doğru negatif bileşenler ve AR-GE'den büyümeye doğru negatif bileşenler arasında tek yönlü ilişki tespit etmişlerdir. AR-GE işgücü ile ihracat

değişkenlerinin pozitif bileşenleri arasında çift yönlü, AR-GE işgücünden ihracata ve ihracattan da AR-GE'ye doğru negatif bileşenler arasında ilişkinin var olduğunu ortaya koymuşlardır.

Dam ve Yıldız (2016) çalışmalarında; BIRCS-TM ülkeleri (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika, Türkiye ve Meksika) için 2000-2012 dönemi yıllık verilerini kullanarak AR-GE ve inovasyonun ekonomik büyüme üzerindeki etkisini panel veri analizi yöntemiyle test etmiştir. Çalışmanın sonucunda; AR-GE ve inovasyonun ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ortaya koymuştur.

Zhao (2016) çalışmasında; finansal gelişmenin bölgesel inovasyon üzerindeki etkisini analiz etmek için Çin'in 31 şehrinde 2003-2014 dönemleri arasındaki verileri panel veri analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışmasının sonunda, finansal gelişmenin inovasyonu olumlu yönde etkilediği sonucuna varmıştır.

Kılıç vd. (2014) çalışmalarında; panel veri analizi yöntemi ile G-8 ülkelerinin 1996-2011 yılı verilerini kullanarak AR-GE harcamaları ile ileri teknoloji ürün ihracatı arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda; AR-GE harcamaları ve reel efektif döviz kurunun ileri teknoloji ürün ihracatı üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu ayrıca AR-GE harcamaları ile ileri teknoloji ürün ihracatı ve AR-GE harcamaları ile reel efektif döviz kuru arasında iki yönlü nedensellik, ileri teknoloji ürün ihracatından reel efektif döviz kuruna doğru tek yönlü bir nedensellik olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ayaydın ve Karaaslan (2014) çalışmalarında; firmaların finansal performansını etkileyen değişkenlerin analizini geliştirmek için araştırma ve geliştirme yatırımlarının firmaların finansal performansı üzerindeki etkisini BİST tescilli 145 imalat firmasının 2008-2013 yılı verilerini GMM sistem tahmincisini kullanarak incelemişlerdir. Çalışmalarının sonunda, firma performansına AR-GE yoğunluğunun olumlu bir etkisi olduğu sonucuna varmışlardır.

Meierrieks (2014) çalışmasında; 51 gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin 1993-2008 yıllarını kapsayan verilerini kullanarak finansal kalkınma/büyümenin inovasyon üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmasının sonunda, finansal büyüme düzeyindeki artışların daha güçlü bir inovasyon meydana getirdiği sonucuna varmıştır.

Kocamış ve Güngör (2014) çalışmalarında; Borsa İstanbul teknoloji sektöründe işlem gören 16 firmanın 2009-2013 yılları arasındaki finansal performans verilerini kullanarak AR-GE harcamalarının işletmelerin kârlılıkları üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; AR-GE harcamaları ile şirketin faaliyet kârı, vergi öncesi kâr ve dönem net

kârından oluşan kârlılık değerleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

Göçer (2013) çalışmasında; 11 Asya ülkesi (Azerbaycan, Çin, G. Kore, Hindistan, Kazakistan, Malezya, Pakistan, Rusya, Singapur, Tayland ve Türkiye) için 1996-2012 yılı verilerini kullanarak panel veri analizi yöntemiyle AR-GE harcamalarının yüksek teknoloji ürün ihracatı, bilgi iletişim teknolojileri ihracatı, toplam ihracat ve ekonomik büyüme üzerindeki etkileri ile yüksek teknoloji ürün ihracatının dış ticaret dengesi üzerindeki etkisini analiz etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda; AR-GE harcamalarındaki yüzde bir birimlik bir artışın ileri teknoloji ürün ihracatını yüzde altı buçuk, bilgi-iletişim teknolojileri ihracatını yüzde sıfır nokta altı ve ekonomik büyümeyi yüzde sıfır nokta kırk üç artırdığını ortaya koymuştur.

Yıldırım ve Kesikoğlu (2012), Türkiye'nin 1996-2008 dönemi ve 25 alt sektörü kapsayan çalışmalarında panel veri analizi yöntemini kullanarak AR-GE harcamaları ile ihracat arasındaki nedensellik ilişkisini ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışmanın sonucunda; AR-GE harcamalarından ihracata doğru tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu belirtmişlerdir. Bu bulgunun da AR-GE politikalarının ihracatı artırmada önemli bir araç olabileceğini fakat ihracatın AR-GE harcamalarına neden olmadığını ortaya koymuşlardır.

Hanley vd. (2011) çalışmalarında; doğrudan yabancı sermaye yatırımları, finansal gelişme ve bölgesel yenilik ilişkisini incelemek için Çin'deki 31 şehrin 2000-2008 dönemlerini kapsayan verilerini panel veri analizi yöntemi ile analiz etmişlerdir. Çalışmalarının sonunda, bölgenin finansal derinliğinin bölgesel yenilik (patentlenme) performansı üzerinde önemli ölçüde pozitif bir etkiye sahip olduğu sonucuna varmışlardır.

Samimi ve Alerasoul (2009) çalışmalarında; Gelişmekte olan otuz ülkenin 2000-2006 dönemini kapsayan verilerini kullanarak AR-GE'nin gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyümesi üzerindeki etkisini panel veri modeli ile analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda; ekonomik büyüme ile AR-GE harcamaları arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamsız ve negatif yönlü olduğunu ortaya koymuşlardır.

3. VERİ SETİ VE METODOLOJİ

3.1. Veri Seti

Bu çalışmanın amacı BRICS-TM (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika, Türkiye ve Meksika) ülkeleri için AR&GE ve inovasyon yatırımlarının finansal gelişme üzerindeki etkisinin 2000-2015 dönemi yıllık

verileri kullanılarak incelenmesidir. Literatür incelendiğinde genel olarak para arzının (M1, M2, M3) Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) oranı ve bankalar tarafından özel sektöre verilen kredilerin GSYİH'ya oranı kullanılmaktadır. Ancak bu değişkenler yoğun olarak iktisat literatüründe finansal gelişme göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle finansal gelişmenin finans literatüründe ölçümünde ülkenin borsasında işlem gören firmaların toplam değerlerinin GSYİH'ya oranının kullanılması daha uygundur (Ak vd., 2016. s.55). Bu bağlamda çalışmada kullanılan değişkenler ve bunlara ait tanımlamalar Tablo-1' de sunulmuştur.

3.2. Metodoloji

3.2.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi

Panel veri setlerinde yatay kesit bağımlılığını test etmek için; Breusch-Pagan CD_{LM1} (1980), Pesaran (2004) CD_{LM} , Pesaran (2004) CD_{LM2} ve Pesaran vd.(2007) LM_{adj} testleri geliştirilmiştir.

Bu testlerden; Breusch-Pagan CD_{LM1} (1980) bu alanda geliştirilen ilk model olup eşitlik 1 de formül ize edilmiştir.

$$LM = T \sum_{i=1}^{N-1} \cdot \sum_{j=i+1}^N \dot{p}_{ij}^2 \quad (1)$$

(1) nolu eşitlikte \dot{p} , ikili korelasyonun tahminidir. Bu teste temel hipotez yatay kesit ilişkisi olmadığını $T \rightarrow \infty$ N sabit ise $\frac{N(N-1)}{2}$ serbestlik derecesinde ki-kare asimptotik dağılıma sahip olduğu testin, zaman boyutunun (T) kesit boyutundan (N) büyük olduğu durumlarda kullanılacağı varsayılmaktadır (Güloğlu, İvrendi, 2010. s.384).

(2) nolu eşitlikte yer alan ve Pesaran (2004) tarafından geliştirilen CD_{LM2} hem zaman boyutunun büyük olduğu durumda hem de kesit boyutunun büyük olduğu durumlarda kullanılabilirliği varsayılmaktadır.

$$CD_{LM} = \sqrt{\frac{1}{N(N-1)}} \sum_{i=1}^{N-1} \cdot \sum_{j=i+1}^N \dot{p}_{ij}^2 - 1 \quad (2)$$

$N > T$ olduğu durumda Pesaran (2004) CD_{LM} testi büyük sapmalar göstermekte düzeyde bozulmalar göstermekte ve N büyüdükçe sapmalar daha da artmaktadır Bu yüzden Pesaran (2007), $N > T$ olduğu durumlarda yatay kesit bağımlılığı için CD testini geliştirmiştir.

(3) nolu eşitlikte görülen bu test N'nin T'den büyük olması ($N > T$) durumunda kullanılmaktadır.

$$CD_{LM} = \sqrt{\frac{2T}{N(N-1)}} \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N \dot{p}_{ij} \quad (3)$$

Bu test yatay kesit kalıntıları arasındaki korelasyon katsayılarının toplamına dayandırılmaktadır.

Yatay kesit bağımlılık testlerinden bir diğeri (11) nolu eşitlikte görülen ve Pesaran vd. (2008) tarafından geliştirilen sapması düzeltilmiş LM_{adj} testidir.

$$LM_{adj} = \sqrt{\frac{2T}{N(N-1)}} \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N T \dot{p}_{ij} \frac{T - k \dot{p}_{ij}^2 - u_{Tij}}{\sqrt{v_{Tij}^2}} \quad (4)$$

Burada, μ_{Tij} , $(T - k)\dot{p}_{ij}^2$ 'nin ortalamasını, $\frac{v_{Tij}^2}{T}$ ise $(T - k)\dot{p}_{ij}^2$ 'nin varyansını göstermektedir. Bu eşitliğe göre elde edilen test istatistiği, asimptotik olarak standart normal dağılım göstermektedir (Pesaran vd., 2008: 108; Menyah vd., 2014: 390). Bu test N'nin T'den büyük olması ($N > T$) durumunda kullanılmaktadır.

3.2.2. Levin, Lin ve Chu (2002) Panel Birim Kök Testi

Levin, Lin ve Chu (2002) paneldeki bütün birimlerin (individuals) birinci dereceden kısmi otokorelasyona sahip olduğu; fakat hata sürecindeki bütün diğer parametrelerin birimler arasında serbestçe değişmelerine izin verdiğini varsaydıkları çalışmalarını üç varsayım üzerine oturtmuşlardır. Bunu gerçekleştirmek için ise stokastik bir $\{y_{it}\}$ serisi göz önüne almışlardır (Levin, Lin ve Chu, 2002).

Levin, Lin ve Chu (2002) panel birim kök testinde;

H₀: Panelde en az bir tane birim kök vardır yönündeyken,

H_a: Panel genelinde birim kök yoktur yönündedir.

Hipotezlerin sınanması için sabitsiz, sabitli, sabitli/trendli olmak üzere üç modeli bulunmaktadır.

Model 1: $\Delta Y_{it} = pY_{it-1} + u_{it}$ (sabitsiz parametre ile homojen model)

Model 2: $\Delta Y_{it} = a_{0i} + pY_{it-1} + u_{it}$ (sabitli parametre ile heterojen model)

Model 3: $\Delta Y_{it} = a_{0i} + a_{1i}t + pY_{it-1} + u_{it}$ (sabitli/trendli parametre ile heterojen model)

3.2.3. Pedroni Panel Eş-Bütünleşme

Pedroni eş bütünleşme analizinde 7 tane eş bütünleşme istatistiği vardır. Bu istatistiklerin dört tanesi grup içi (within dimension), diğer üç tanesi ise

gruplar arası (between dimension) istatistiklerinden meydana gelmektedir (Asteriou ve Hall, 2007, s.374). Grup içi istatistiklerinin ilk üç istatistiği parametrik olmayan testlerden oluşmaktadır. İlk test ise varyans oranı tipinde bir istatistiktir. İkincisi Phillips Peron (PP) (rho) istatistiğine, üçüncü istatistik de PP (t) istatistiğine benzemektedir. Dördüncü istatistik ise Augmented Dickey Fuller (ADF) (t) istatistiğine benzer parametrik bir istatistiktir. Gruplar arası istatistiklerde ise; eş bütünleşme testleri grup ortalamaları yaklaşımına dayanmaktadır. Gruptaki üç testten ilki PP (rho) istatistiği ile benzer iken diğer ikisi PP (t) ve ADF (t) istatistiklerine benzemektedir (Güvenek ve Alptekin, 2010, s.181).

	Grup istatistikleri	Panel istatistikleri
1. ρ istatistiği	$TN^{-\frac{1}{2}}Z_{\rho NT^{-1}} \equiv TN^{-\frac{1}{2}} \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T u_{it-1} \Delta u_{it} - \lambda_i}{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T u_{it-1}^2}$	$T \bar{N} Z_{\rho NT^{-1}} \equiv T \bar{N} \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1} \Delta u_{it} - \lambda_i}{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1}^2}$
2. t istatistiği (parametrik olmayan):	$N^{-\frac{1}{2}} Z_{tNT} \equiv N^{-\frac{1}{2}} \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T u_{it-1} \Delta u_{it} - \lambda_i}{\sigma_i^2 \sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T u_{it-1}^2}$	$Z_{tNT} \equiv \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1} \Delta u_{it} - \lambda_i}{\sigma_{NT} \sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1}^2}$
3. t istatistiği (parametrik):	$N^{-\frac{1}{2}} Z_{tNT}^* \equiv N^{-\frac{1}{2}} \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T u_{it-1}^* \Delta u_{it}^*}{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T s_i^{*2} u_{it-1}^{*2}}$	$Z_{tNT}^* \equiv \frac{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1}^* \Delta u_{it}^*}{s_{NT}^{*2} \sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1}^{*2}}$
4. v istatistiği		$T^2 N^3 Z_{eNT} \equiv T^2 N^{\frac{3}{2}} \frac{1}{\sum_{i=1}^N \sum_{t=1}^T L_{11i}^{-2} u_{it-1}^2}$

Kaynak: Selim vd.(2014, s.97)

3.2.4. Panel DOLS Tahmincisi

Aralarında eş-bütünleşme ilişkisi olan değişkenler arasındaki eş bütünleşme katsayıları panel tahmin etmek için Pedroni (2000) tarafından geliştirilen tam dönüştürülmüş en küçük kareler (Full Modified Ordinary Least Squares-FMOLS) yöntemi ile Kao ve Chiang (2001) tarafından geliştirilen dinamik en küçük kareler (Dynamic Ordinary Least Squares-DOLS) yöntemi yoğun bir biçimde kullanılmaktadır. FMOLS ve DOLS tahmincileri, aralarında uzun dönemli ilişki bulunan serilerin en küçük kareler yöntemiyle tahmin edilmesi durumunda sapmalı sonuçların ortaya çıkması üzerine geliştirilmiştir. FMOLS yöntemi, oto korelasyon ile iç sellik problemini parametrik olmayan bir yaklaşım ile düzeltmekte iken; DOLS yönteminde ise değişkenler gecikmeli değerleri ile alınarak oto korelasyon giderilmekte ve tahmin yapılmaktadır. Diğer taraftan FMOLS yönteminin özellikle küçük örneklerde sapmalı sonuçlar verdiği; bu nedenle örneklemin küçük olması durumunda DOLS tahmincisinin kullanılması gerektiği ifade edilmektedir (Vergil ve Ayaş, 2009, s.105; Üçler ve Kızılkaya, 2014, s.36).

DOLS ile model tahmini aşağıdaki gibidir;

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X + \sum_{j=q}^p d_j \Delta X_{t,j} + u_t$$

Eşitlik 5’de Y_{it} , bağımlı değişkeni, X açıklayıcı değişkenlerin matrisini, β_1 eşbütünleşik vektörü, p gecikme uzunluğunu (lag), q ise sonraki dönem değerini (lead) ifade etmektedir.

3.2.5. Dumitrescu ve Hurlin (2012) Panel Nedensellik Analizi

Dumitrescu ve Hurlin (2012), testi heterojen paneller için Garanger nedensellik testi ile benzerlik göstermektedir. Bu test, Garanger nedensellik testi kapsamında yatay kesit birimleri için hesaplanan bireysel Wald testlerinin ortalamasını ifade etmektedir (Dumitrescu ve Hurlin, 2012, s.1). Bu test; hem yatay kesit bağımlılığı durumunda, hem de yatay kesit bağımlılığı yokluğunda kullanılabilir. Dumitrescu ve Hurlin testinin diğer bir özelliği ise hem eş-bütünleşik ilişkinin varlığında hem de olmadığı durumda kullanılabilmesidir.

Dumitrescu - Hurlin panel Granger nedensellik testinde X ve Y , N sayıda birim için T dönem boyunca gözlemlenen iki durağan süreci ifade ettiğinde, t zamanında her birim (i) için aşağıdaki doğrusal heterojen modeli dikkate alınır.

$$y_{it} = a_i + \sum_{k=1}^K y^{(k)} y_{it-1} + \sum_{k=1}^K \beta_1^{(k)} y_{it-1} + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

Eşitlik (6) da, a bireysel etkilerin sabit olduğunu, gecikme parametreleri $y^{(k)}$ regresyon eğim katsayıları $\beta_1^{(k)}$,nın birimler arasında değiştiği varsayılır. Dolayısıyla yapılan nedensellik testi için sabit etkiler modeli kurulmaktadır. Burada yer alan gecikme uzunluğu K ’nın yatay kesitlerde aynı olduğu varsayılır.

Temel hipotez altında, tüm birimlerin incelenen değişkenleri arasında Granger nedensellik ilişkisi olmadığı; alternatif hipotez altında ise en az bir birimde bu iki değişken arasında bu ilişkinin olduğu ifade edilmektedir.

4. BULGULAR

Tablo-1: Çalışmada Kullanılan Değişkenler

Değişken Adı	Kodu	Hesaplanma	Alındığı Yer	Dönem
Finansal Gelişme	FD	Borsa Kapitalizasyonu/GDP	Dünya Bankası	2000-2015
AR&GE Yatırımları	RD	AR&GE/GDP	Dünya Bankası	2000-2015

İnovasyon Yatırımları	LNNV	Yurtiçi patent başvurularının logaritması	Dünya Bankası	2000-2015
-----------------------	------	---	---------------	-----------

Tablo-2’de çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı bilgilere yer verilmiştir. BRICS-TM ülkeleri için ortalama FD 67.19890, ortalama RD, 0.932816 ve ortalama LNNV 8.552589 olarak gerçekleşmiştir. En yüksek FD 276.6007 en düşük FD 14.0156, en yüksek LNN 13.78325 en düşük 5.624018 olarak gerçekleşmiştir. Diğer yandan değişkenlerin normalliklerine (Skewness, Kurtosis, Jarque-Bera) bakıldığında ise hiçbir değişkenin normal dağılmadığı görülmüştür.

Tablo-2: Tanımlayıcı İstatistikler

	FD	RD	LNNV
Mean	67.19890	0.932816	8.552589
Median	42.54000	0.859765	8.324435
Maximum	276.6007	2.900000	13.78325
Minimum	14.01656	0.317000	5.624018
Std. Dev.	64.85602	0.413194	1.937830
Skewness	2.013831	1.502626	0.785515
Kurtosis	6.026158	7.194107	3.009099
Jarque-Bera	118.4386(0.000)	124.2363(0.000)	11.51835(0.003)
Observations	112	112	112

Daha güvenilir analiz yönteminin seçilebilmesi için yatay kesit bağımlılığı testi yapılmış ve Tablo-3’te raporlanmıştır. Tablo-3 sonuçlarına göre ($p \geq 0.05$ olduğundan) birincil nesil birim kök ve eş bütünleşme analizlerinin kullanılması daha güvenilir sonuçlar verecektir.

Tablo-3: Yatay-kesit Bağımlılığı Testleri

Sabitli Model	FD		RD		Lnnv	
	Statistic	p-value	Statistic	p-value	Statistic	p-value
CD_{lm} (BP,1980)	31.367	0.068	31.108	0.065	30.128	0.12
CD_{lm} (Pesaran, 2004)	1.600	0.055	2.023	0.052	1.643	0.054
CD (Pesaran, 2004)	-0.501	0.308	-1.438	0.075	-1.834	0.033
LM_{adj} (PUY, 2008)	-0.169	0.567	0.151	0.440	-0.589	0.722

Tablo-4'te Levin, Lin ve Chun (2002) yatay kesit bağımlılığını dikkate almayan birinci nesil panel birim kök analizi sonuçları raporlanmıştır. Panel birim kök sonuçlarına göre tüm değişkenlerin durağanlaşma mertebeleri I(1) olarak tespit edilmiştir. Değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkisinin incelenmesi için gerekli şart olan I (1) durağanlaşma mertebesi sağlanmış ve eş bütünleşme analizi ile çalışmaya devam edilmiştir.

Tablo-4: LLC Panel Birim Kök Testi

	I(0)		I(1)	
	Statistic	p-value	Statistic	p-value
FD	-1.520	0.064*	-6.280	0.000***
RD	-1.108	0.133	-1.492	0.067*
LNNV	-0.489	0.313	-5.157	0.000**

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

Çalışmada kullanılan değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişki birinci nesil eş bütünleşme analizlerinden olan Pedroni eş bütünleşme analizi kullanılarak tahmin edilmiş ve tablo-5, tablo-6'da raporlanmıştır.

Tablo-5: Pedroni Panel Eş-Bütünleşme Sonuçları

Model:1 $FD = a_{it} + \beta RD_{it} + \mu_{it}$				
(Within-Dimension)				
			Weighted	
	Statistic	Prob.	Statistic	Prob.
Panel v-Statistic	1.324287	0.0927*	1.784957	0.0371**
Panel rho-Statistic	-1.876695	0.0303**	-1.843631	0.0326**
Panel PP-Statistic	-2.012035	0.0221**	-1.956716	0.0252**
Panel ADF-Statistic	-2.338418	0.0097***	-2.179414	0.0147**
(Between-Dimension)				
	Statistic	Prob.		
Group rho-Statistic	0.298805	0.6175		
Group PP-Statistic	-1.502934	0.0664*		

Group ADF-Statistic	-1.965071	0.0247**		
---------------------	-----------	----------	--	--

Not: ***, **, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-5 sonuçlarına göre değişkenler arasında uzun dönem ilişkisi olmadığı yönündeki H_0 hipotezi ret edilmiş ve alternatif hipotez kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile finansal gelişme ve AR&GE yatırımları arasında uzun dönemde ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Tablo-6: Pedroni Panel Eş-Bütünleşme Sonuçları

Model 2: $FD = a_{it} + \beta LNNV_{it} + \mu_{it}$				
(Within-Dimension)				
			Weighted	
		<u>Statistic</u>	<u>Statistic</u>	<u>Prob.</u>
Panel v-Statistic		0.579545	0.746860	0.2276
Panel rho-Statistic		-1.738646	-1.766616	0.0386**
Panel PP-Statistic		-2.261835	-2.165236	0.0152**
Panel ADF-Statistic		-2.437314	-2.287987	0.0111**
(Between-Dimension)				
		<u>Statistic</u>	<u>Prob.</u>	
Group rho-Statistic		0.267171	0.6053	
Group PP-Statistic		-1.837298	0.0331**	
Group ADF-Statistic		-1.922298	0.0273**	

Not: ***, **, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-6 sonuçlarına göre değişkenler arasında uzun dönem ilişkisi olmadığı yönündeki H_0 hipotezi ret edilmiş ve alternatif hipotez kabul edilmiştir. Diğer bir ifade ile finansal gelişme ve inovasyon yatırımları arasında uzun dönemde ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Değişkenler arasında uzun dönem ilişki tespit edildikten sonra Panel Dinamik EKK (Panel DOLS) kullanılarak değişkenler arasındaki uzun

dönem kat sayıları tahmin edilmiş ve tablo-7, tablo-6'da rapor edilmiştir.

Tablo-7: Model 1 İçin Panel DOLS Sonuçları

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
RD	23.99423	7.096395	3.381187	0.0011**
R ²	0.892032			
Düzeltilmiş R ²	0.862199			
Ülkeler Geneli Sonuç				
Brezilya	-72.206			
Türkiye	38.737***			
Çin	0.348***			
Hindistan	0.001*			
Meksika	0.003			
Rusya	-0.0009			
Güney Afrika	-0.0004			

Not: ***,**, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-7 sonuçlarına göre AR&GE yatırımlarında meydana gelen bir birimlik değişme artışa karşın finansal gelişmede yaklaşık 24 birimlik bir artış meydana gelmiş olduğu tespit edilmiştir. Ülke bazında DOLS sonuçları incelendiğinde ise; Türkiye, Çin ve Hindistan için AR&GE yatırımları ve finansal gelişme arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo-8: Model 2. için Panel DOLS Sonuçları

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LNNV	6.331351	0.962741	6.576379	0.0000***
R ²	0.892032			
Düzeltilmiş R ²	0.862199			
Ülkeler Geneli Sonuç				
Brezilya	-32.930			
Türkiye	0.192***			
Çin	0.348***			
Hindistan	0.603**			
Meksika	0.114***			

Rusya	-0.490	
Güney Afrika	0.277	

Not: ***,**, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-8 sonuçlarına göre inovasyon yatırımlarında meydana gelen % bir birlik değişme artışa karşın finansal gelişmede yaklaşık % 6.33 birimlik bir artış meydana gelmiş olduğu tespit edilmiştir. Ülke bazında finansal gelişme ve inovasyon yatırımları ilişkisi incelendiğinde ise Çin, Hindistan, Türkiye ve Meksika için pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Son olarak ise değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi Dumitrescu ve Hurlin (2012) panel nedensellik analizi ile incelenmiş ve tablo-9, tablo-10 da sunulmuştur.

Tablo-9: AR&GE Yatırımları ve Finansal Gelişme Arasındaki Nedensellik İlişkisi

k		W-Stat.	Zbar-Stat.	Prob.
3	RD does not homogeneously cause FD	10.7415	2.40236	0.0163**
	FD does not homogeneously cause RD	6.67947	0.83888	0.4015

Not: ***,**, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-9 sonuçlarına göre AR&GE yatırımlarından finansal gelişmeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Tablo-10: İnovasyon Yatırımları ve Finansal Gelişme Arasındaki Nedensellik İlişkisi

k		W-Stat.	Zbar-Stat.	Prob.
3	LNNV does not homogeneously cause FD	2.98287	-0.58394	0.5593
	FD does not homogeneously cause LNNV	3.05266	-0.55708	0.5775

Not: ***,**, * sırası ile %1, %5 ve %10 önem düzeylerinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo-10 sonuçlarına göre inovasyon yatırımları ve finansal gelişme arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi tespit edilememiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada BRICS-TM ülkelerinde AR&GE, inovasyon ve finansal gelişme arasındaki ilişki 2000-2015 döneminde yıllık veriler kullanılarak incelenmiştir. Bu amaçla öncelikle doğru analiz yöntemlerinin seçilebilmesi için yatay kesit bağımlılığı analizi kullanılmıştır. Değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı olduğu tespit edilmiş ve birinci nesil ekonometrik analizlerin kullanılmasının uygun olduğu görülmüştür. Yatay kesit bağımlılığı analizini takiben birinci nesil birim kök analizlerinden Levin, Lin ve Chu (2002) panel birim kök testi ile incelenmiş, ardından yine birinci nesil eş-bütünleşme testlerinden Pedroni eş-bütünleşme analizi kullanılmıştır. Değişkenler arasında uzun dönem ilişki tespit edilmiş ve uzun dönem kat sayılarının tahmin edilmesi için Panel DOLS tahmincisi kullanılmıştır. Son olarak ise değişkenler arasındaki ilişki Dumitrescu ve Hurlin(2012) panel nedensellik analizi ile incelenmiştir.

Analiz sonuçlarına göre oluşturulan modellerde, finansal gelişme ve AR&GE yatırımları (model 1) ile finansal gelişme ve inovasyon yatırımları (model 2) arasında Demirci (2017) çalışmasına benzer olarak uzun dönemli ilişki tespit edilmiştir. Oluşturulan modellerde uzun dönemli ilişki olduğundan, uzun dönem katsayıları tespit edilebilmesi için DOLS tahmincisi kullanılmıştır. DOLS tahmincisi sonuçlarına göre AR&GE ve inovasyon yatırımları ile finansal gelişme arasında (Dam ve Yıldız, 2016; Zhao, 2016; Helhel,2016; kılıç, 2014; Göçer,2013) çalışmalarına benzer olarak pozitif ilişki tespit edilmiştir. Sonuçlar ülke bazında incelendiğinde ise AR&GE yatırımlarının finansal gelişmeyi Türkiye, Çin ve Hindistan'da pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Brezilya, Meksika, Rusya ve Güney Afrika için ilişkinin istatistiki olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. İnovasyon yatırımlarının Çin, Hindistan, Türkiye ve Meksika'da finansal gelişmeyi pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Brezilya, Rusya ve Güney Afrika içinse bu ilişkinin istatistiki olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. Dumitrescu ve Hurlin (2012) panel nedensellik sonuçlarına göre ise (Yıldırım ve Keskinoglu, 2012) çalışmasına benzer olarak AR&GE yatırımlarından finansal gelişmeye doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir. Bu durum AR-GE politikalarının ihracatı artırmada önemli bir araç olabileceğini, ancak ihracatın AR-GE harcamalarına neden olmadığını ortaya koymaktadır. Diğer yandan inovasyon yatırımlar ile finansal gelişme arasında herhangi bir nedensellik tespit edilmemiştir.

Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki ekonomik kalkınmada en etkili faktör şüphesiz AR&GE ve inovasyon yatırımlarıdır. Gelişmiş ülkelerde çok yüksek oranlarda AR&GE ve inovasyon yatırımların yapıldığı görülmekte iken gelişmemiş ülkelerde ise bu yatırımlarının çok az olduğu görülmektedir. Son yıllarda hızla gelişen BRICS-TM ülkeleri

gelişmiş ülkeler seviyesine çıkabilmek için AR&GE ve inovasyon yatırımlarına hız vermişlerdir. Ancak bu ülkelerde ekonomik dalgalanmalar daha fazla ve etkili olduğu için yapılacak AR&GE ve inovasyon yatırımları konusunda daha dikkatli olunmalıdır. Çünkü bu ülkelerde yapılacak olan yatırımların başarısız olması ülkeleri ekonomik ve finansal olarak zor duruma sokacaktır.

Bu çalışma bundan sonraki çalışmalar için genişletilerek farklı ülke grupları (G-20, G-7, AB ülkeleri, E-7 vb.) üzerine uygulanabilmesi açısından, modelde kullanılan değişkenlere yeni değişkenler eklenerek, yeni modeller kurma açısından, farklı ekonometrik modeller sınanma açısından ya da firmalar bazında AR-GE'nin firmaların ileri teknoloji ihracatına etkisi açısından yol gösterici olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ak, M. Z., Altıntaş, N., Şimşek, A. S. (2016). Türkiye’de Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Nedensellik Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2), 151-160.

Altın, O., Kaya, A.A. (2009). Türkiye’de AR-GE harcamaları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensel İlişkinin Analizi. *Ege Akademik Bakış*, 9(1), 251-259.

Aslan, Ö., Küçükaksoy, İ. (2006). Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Ekonometrik Bir Uygulama. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 4, 12-28.

Asteriou, D., Hall, S. G. (2007). Applied Econometrics: a modern approach, revised edition. *Hampshire: Palgrave Macmillan*.

Ayaydın, H., Karaaslan, İ. (2014). The Effect Of Research And Development Investment On Firms’ Financial Performance:Evidence From Manufacturing Firms in Turkey. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, IX(II), 43-59.

Bal, H., İşcan, E., Serin, D., Kara, D. (2017). Finansal Büyüme ve İnovasyon İlişkisi: OECD The Nexus between Financial Development and Innovation: Case of OECD. *International Conference On Eurasian Economies 2017*. 546-549.

Breusch, T., Pagan, A. (1980). The Lagrange multiplier test and its application to model specification in econometrics. *Rev. Econ. Stud.* 47, 239–253.

- Dam, M., M.,Yıldız, B.(2016). BRICS-TM Ülkelerinde Ar-Ge ve İnovasyonun Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Ekonometrik Bir Analiz. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 33,220-236.
- Demirci, N.S. (2017). Finansal Gelişmişliğin Özel Sektör Ar-Ge Harcamalarına Etkisi: Türkiye İçin Eşbütünleşme, Nedensellik, Etki-Tepki Analizleri Ve Varyans Ayırıştırması (1990-2014). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 157- 182.
- Dumitrescu, E. I., Hurlin, C. (2012). Testing for Granger non-causality in heterogeneous panels. *Economic Modelling*, 29(4), 1450-1460.
- Erkiletlioğlu, H.(2013). Dünyada ve Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetleri, *İşbankası, İktisadi Araştırmalar Bölümü*, Haziran, 1-18.
- Gazel, S.(2016). Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1990-2014 Yılları Zordaki Onlu Ülkeler Uygulaması. *Business and Economics Research Journal*,7(3), 39-52.
- Göçer, İ.(2013). Ar-Ge Harcamalarının Yüksek Teknolojili Ürün İhracatı, Dış Ticaret Dengesi ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri. *Maliye Dergisi*, 165, 215-240.
- Güloğlu, B., İvrendi, M. (2010). Output Fluctuations: Transitory or Permanent? The Case of Latin America. *Applied Economics Letters*, 17(4), 381-386.
- Güvenek, B., Alptekin, V. (2010). Enerji tüketimi ve büyüme ilişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin bir panel veri analizi. *Enerji, Piyasa ve Düzenleme*, 1(2), 172-193.
- Helhel, Y.(2016). E7 Ülkelerinde Finansal Gelişmenin Ar-Ge Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi/Journal of Business Research-Türk*, 8(1), 500-517.
- Kılıç, C., Bayar, Y., Özekicioğlu, H.(2014). Araştırma Geliştirme Harcamalarının Yüksek Teknoloji Ürün İhracatı Üzerindeki Etkisi: G-8 Ülkeleri İçin Bir Panel Veri Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 44, 115-130.
- Levin, A., Lin, C. F., Chu, C. S. J. (2002). Unit root tests in panel data: asymptotic and finite-sample properties. *Journal of econometrics*, 108(1), 1-24.
- Meierrieks, D. (2014). Financial Development and Innovation: Is There Evidence of a Schumpeterian Finance-Innovation Nexus? ”, *Annals of Economics And Finance*, 15(2), 343-363.

Özkuş, G., Örüñ, E. (2016). Girişimcilik ve İnovasyonun Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Araştırma. *Girişimcilik ve İnovasyon Yönetimi Dergisi*, 5(2), 17-51.

Pedroni, P., (2001). Purchasing power parity tests in cointegrated panels. *Rev. Econ. Stat.* 83, 727–731.

Pedroni, P. (1999). Critical values for cointegration tests in heterogeneous panels with multiple regressors. *Oxford Bulletin of Economics and statistics*, 61(1), 653-670.

Pesaran, M.H., (2007). A simple panel unit root test in the presence of cross-section dependence. *J. Appl. Econ.* 22, 265–312.

Pesaran, M.H., (2004). General diagnostic tests for cross section dependence in panels. Cambridge Working Papers in Economics No. 0435.

Samimi, A. J., Alerasoul, S.M.(2009). R&D and Economic Growth: New Evidence from Some Developing Countries. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*,3(4), 3464-3469.

Sungur, O., Aydın, H.İ., Eren, M.V.(2016). Türkiye’de Ar-Ge, İnovasyon, İhracat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Asimetrik Nedensellik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 173-192.

Uzun Kocamış, T., Güngör, A.(2014). Türkiye’de Ar-Ge Harcamaları ve Teknoloji Sektöründe Ar-Ge Giderlerinin Kârlılık Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması. *Maliye Dergisi*, 166, 127-138.

Üçler, G., & Kızılkaya, O. (2014). Kadın İstihdamının Boşanma Ve Doğurganlık Üzerine Etkileri: Türkiye Üzerine Bölgesel Panel Veri Analizi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2/2), 28-43.

Vergil, H., Ayaş, N. (2009). Doğrudan yabancı yatırımların istihdam üzerindeki etkileri: Türkiye örneği. *İktisat İşletme ve Finans*, 24(275), 89-114.

Yıldırım, E., Kesikoğlu, F.(2012). Ar-Ge Harcamaları ile İhracat Arasındaki Nedensellik İlişkileri: Türkiye Örneğinde Panel Nedensellik Testi Kanıtları. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, XXXII (I), 165-180.

Zhao, W. (2016). Financial Development and Regional Innovation Output Growth: Based on Empirical Analysis of Provincial Panel Data in China. *Modern Economy*, 7, 10-19.

BOBİ FRS'NİN MUHASEBE UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ DEĞİŞİKLİKLER: BOBİ FRS, TMS/TFRS VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME*

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN^a
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 462-484*

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında 30138 Sayılı Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBİ FRS'nin yürürlüğe konmasıdır.

Bu çalışmada, BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği/Vergi Usul Kanunu (MSUGT/VUK) ile karşılaştırılması suretiyle TMS/TFRS ve MSUGT'ye göre BOBİ FRS'nin Türkiye'de muhasebe uygulamalarına ne tür değişiklikler getirdiğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: BOBİ FRS, TMS, MSUGT, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları

JEL Kodları: G28, M40, M41.

CHANGES THE BOBI FRS HAS BROUGHT TO ACCOUNTING PRACTICES: AN INVESTIGATION ON BOBI FRS, TMS/TFRS AND CURRENT LOCAL ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

The notification numbered 30138 on Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (BOBI FRS in Turkish abbreviation) prepared by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board (KGK in Turkish abbreviation) was enacted by the Official Gazette dated 29th of July 2017. The objective of the Notification is to put into effect BOBI FRS in order to ensure entities, which are subject to independent audit, but do

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aİstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

^b Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozbirecikli@mku.edu.tr

not apply Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TMS/IFRS in Turkish abbreviation), to present consolidated and separate financial statements providing fair,useful and comparable financial information.

The present study aims to reveal what BOBI FRS brings to accounting practices for large and middle-sized enterprises in Turkey by comparing principles in BOBI FRS to principles in TMS/IFRS and Current Local Accounting Application System in Turkey.

Keywords: BOBI FRS, TMS, MSUGT, Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards

JEL Codes: G28, M40, M41.

1. GİRİŞ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBI FRS) Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/IFRS) uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek için BOBI FRS'nin yürürlüğe konmasıdır (30138 Sayılı Tebliğ).

Bu tebliğ ekinde yer alan BOBI FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup da TMS/IFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur. BOBI FRS'yi uygulayacak işletmeler iki yıl geçmedikçe, isteğe bağlı olarak TMS/IFRS'yi uygulayamaz. Öte yandan isteğe bağlı olarak TMS/IFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBI FRS'yi uygulayabilmesi için en az iki yıl süreyle TMS/IFRS'yi uygulaması gerekmektedir (30138 Sayılı Tebliğ).

KGK'nın son verilerine göre Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) yani Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan 1.550 şirketin TMS/IFRS'yi uygulaması zorunludur. Bağımsız denetime tabi olan 850 büyük işletme ve 3.850 orta büyüklükte işletme, BOBI FRS'yi (veya isteğe bağlı olarak TMS/IFRS'yi) uygulayacaklardır. BOBI FRS'nin uygulanmasına 01.01.2018 tarihinden itibaren başlanmıştır.

BOBI FRS'nin uygulanması açısından; aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini, varsa bağlı ortaklıkları ile birlikte, art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir. Büyük işletme tanımını sağlayan bir işletme, belirtilen üç şartın ikisindeki

değerlerin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda, büyük işletme olarak değerlendirilmemektedir (30138 Sayılı Tebliğ).

Yine BOBİ FRS'nin uygulanması açısından; aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini, varsa bağlı ortaklıkları ile birlikte, art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama döneminde orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmektedir. Orta büyüklükte işletme tanımını sağlayan bir işletme, belirtilen üç şartın ikisindeki değerlerin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmemektedir.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınmaktadır. Aynı zamanda işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıklarının bulunması durumunda, bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlayıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınmaktadır (30138 Sayılı Tebliğ).

Küçük ve mikro işletmeler ise finansal tablolarının hazırlanmasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) uygulayacaklardır.

Bu çalışmanın amacı, BOBİ FRS'de yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile karşılaştırılması suretiyle BOBİ FRS'nin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına sağlayacağı faydayı, TMS/TFRS ve MSUGT bağlamında tartışma konusu etmektir.

Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma teknikleri arasında yer alan doküman inceleme veri toplama aracılığı ile BOBİ FRS, TMS/TFRS, MSUGT ve ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) maddeleri incelenmiştir. Çalışmada BOBİ FRS'deki bölümler ayrı başlıklar halinde ele alınarak, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar tespit edilmiş, böylece farklılıkların Türkiye'de muhasebe uygulamaları ve finansal tablo kullanıcıları üzerinde nasıl bir etkisi olabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI İLE TÜRKİYE MUHASEBE / FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE MEVCUT MUHASEBE SİSTEMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

2.1. Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansal tablo bilgi kullanıcılarının, işletme ile ilgili alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır.

BOBİ FRS’de de TMS 1’de olduğu gibi, finansal tablolar; finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve işletme ile ilgili önemli bilgilerin yer aldığı dipnotlardan oluşmaktadır (BOBİ FRS, Par. 1.3; TMS 1, Par. 10).

Finansal tabloların biçim ve içeriğinde bir takım farklılıklar bulunmakla birlikte, en fazla farklılık kar veya zarar tablosundadır. TMS/TFRS’de Kapsamlı Gelir Tablosu, BOBİ FRS’de Kar veya Zarar Tablosu’dur. Bu değişimin en önemli etkisi BOBİ FRS’ye göre hazırlanması gereken kar veya zarar tablosunda, kapsamlı gelir unsurlarının yer almamasıdır. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler BOBİ FRS’de yer almadığından, Kar veya Zarar Tablosu Sürdürülen Faaliyetler ve Durdurulan Faaliyetler olarak ayrı ayrı raporlanmamaktadır. Kar veya zarar tablosu, BOBİ FRS’ye göre fonksiyon esasına göre hazırlanmalıdır (BOBİ FRS, Ek 2; Ek 6). TMS 1’e göre kapsamlı gelir tablosu hem fonksiyon hem de giderlerin çeşitlerine göre hazırlanabilmektedir (TMS 1, Par. 102-103).

MSUGT’ye göre hazırlanması gereken finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar; satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosu ek finansal tablolardır (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 3).

BOBİ FRS’de finansal bilgilerin özellikleri temel ve destekleyici özellikler olarak ayrılmış, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum temel özellikler olarak sıralanmış; anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikler olarak belirtilmiştir (BOBİ FRS, Par. 1.7). TMS/TFRS’nin kavramsal çerçevesinde destekleyici niteliksel özellikler arasında ayrıca “doğrulanabilirlik” de yer almaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ26-28).

Genel Raporlama İlkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, finansal tabloların sunumunda önemlilik, mahsup yasağı, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır (BOBİ FRS, Par. 1.14-26). TMS/TFRS seti ihtiyatlılık hariç, bu ilkelerle uyumludur.

MSUGT’de muhasebenin temel kavramları; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 1).

2.2. Bölüm 2: Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosunun sunumu ve hazırlanma şekli TMS 7 ile uyumludur. Sadece TMS 7’deki nakit akış tablosunun bölümleri İşletme Faaliyetleri, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak (TMS 7, Par. 10), BOBİ FRS’de ise Esas Faaliyetler, Yatırım Faaliyetleri ve Finansman Faaliyetleri olarak sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 2.7).

MSUGT’ye göre hazırlanması gereken Nakit Akım Tablosunda BOBİ FRS ya da TMS 7’deki gibi sınıflandırma olmamakla birlikte, sadece nakit girişleri ve nakit çıkışları olarak ayırım yapılmıştır (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 4).

2.3. Bölüm 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar

BOBİ FRS’de muhasebe politikaları, tahminler ve yanlışlıklarla ilgili ilkeler TMS 8’de yer alan ilkelerle uyumludur. Buna göre muhasebe politikası değişikliği geriye dönük uygulanacak, muhasebe tahmini değişikliği tahminin yapıldığı dönemde ve eğer ilgiliyse ileriye yönelik uygulanacak, yanlışlıklar ise geriye doğru düzeltilenektir (BOBİ FRS, Par. 3.8; 3.20; 3.25-27).

VUK uygulamalarına göre muhasebe politikası ve tahmin değişikliklerinin yapılmasında mali politikalar ve kar oranları açısından hassas davranılmaktadır. Muhasebe politikası değişiklikleri, mali politikalarda önemli etki oluşturan ya da oluşturabilecek bir değişiklik yapılmışsa, bu etkinin finansal tablolar üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Muhasebe tahmini değişikliği, işletmenin kar oranlarında önemli ölçüde etkiliyse, bu değişiklikle ilgili finansal etkiler açıklanmalıdır. Yanlışlıklar ise yine muhasebe kayıt ve tekniğine göre ayrıca ilgili vergi kurallarına göre yapılmalıdır.

2.4. Bölüm 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Bu bölüm TMS 10’da yer alan ilkelerle uyumludur. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemine ait olan finansal tablolarda hem rakamsal olarak hem de dipnotlarda düzeltilenektir (BOBİ FRS, Par. 4.4). Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar içinse raporlama dönemine ait finansal tablolarda herhangi bir değişiklik yapılmayacak, önemli nitelikteki raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olay için, dipnotlarda açıklama yapılacaktır (BOBİ FRS, Par. 4.7).

MSUGT ve VUK'a göre bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlarla ilgili olarak bilanço dipnotlarında bilgi sunulmalıdır.

2.5. Bölüm 5: Hasılat

Mal ve hizmet satışı, faiz, isim hakkı, temettü ve inşaat sözleşmelerinden doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesi kuralları BOBİ FRS'de bu bölümde yer almaktadır.

BOBİ FRS'ye göre hasılat ekonomik faydaların işletmeye girme ihtimalinin yüksek olması ve bu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.5). Hasılatla ilgili ilkeler TMS 18 ve TMS 11'de de yer almakla birlikte, bu iki standardın uygulamasına 31.12.2017 tarihinde son verilerek TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının uygulanmasına başlanmıştır. TFRS 15'e göre hasılat, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir (TFRS 15, Par. 31). VUK'a göre ise mal ve hizmet satışından elde edilen hasılat, faturanın kesilmesiyle tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir (VUK, Madde 229).

Mal satışlarında, satışın vadeli yapılması durumunda ve vade bir yıla kadarsa peşin bedel ile vadeli bedel arasındaki vade farkı BOBİ FRS'ye göre ayrıştırılmamaktadır. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılarak ilgili dönem gelene kadar ertelenmiş faiz geliri olarak finansal durum tablosunda bekletilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.9). TMS/TFRS'ye göre uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları ayrıştırılmaktadır (TFRS 15, Par. 60; 63). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise vade ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vadeli bedel hasılatı konu edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

Hizmet sunumları ve inşaa sözleşmeleri BOBİ FRS'ye göre tamamlanma yüzdesi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 5.18). TFRS 15'e göre hizmet sunumlarının muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ya da bir anda veya zamana yayılı bir şekilde kayda alınması gerekmektedir (TFRS 15, Par. 35; 38). VUK'a göre ise hizmet ifa edildiğinde ve gelir içerik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.

2.6. Bölüm 6: Stoklar

BOBİ FRS'de stokların değerlemesi TMS 2 ile uyumlu olarak maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile raporlanması şeklindedir (BOBİ FRS, Par. 6.4). VUK'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 274). Stoklardaki değer düşüklüğü konusunda da BOBİ FRS ile TMS 2 ilkeleri arasında paralellik söz konusudur. Buna göre stokların

maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerinin altına düşmesi durumunda stok değer düşüklüğü zararı oluşmakta ve bu zararın kayda alınması gerekmektedir (BOBİ FRS, Par. 6.22). VUK'a göre stokların değerinde %10'dan fazla azalış olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçüm yapılabilmektedir (VUK, Madde 274).

Stok maliyetinin hesaplanmasında BOBİ FRS'ye göre tam maliyet ya da isteğe bağlı olarak normal maliyet yöntemleri kullanılabilirken (BOBİ FRS, Par. 6.12-13), TMS 2'ye göre normal maliyet yöntemi kullanılmalıdır (TMS 2, Par. 13). VUK'a göre ise stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılmalıdır (VUK, Madde 275).

Stokların vadeli alınması ve vadenin bir yıla kadar olması durumunda BOBİ FRS'ye göre peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki vade farkı ayrıştırılmadan stoklar vadeli fiyat üzerinden aktifleştirilmektedir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 6.8). TMS 2'ye göre stoklarla ilgili tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve ilgili dönemin finansman giderlerine kaydedilmek üzere gerekli muhasebeleştirme işlemleri yapılmaktadır (TMS 2, Par. 17-18). VUK'a göre ise stokların vadesi ister bir yıla kadar, ister bir yıldan uzun olsun vade farkı ayrıştırılmadan vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir (VUK, 238 Sayılı Genel Tebliği).

2.7. Bölüm 7: Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal Faaliyetler bölümü kapsamında olan canlı varlıklar BOBİ FRS'ye göre gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet modeli ile değerlendirilmekte (BOBİ FRS, Par. 7.5). TMS 41'e göre canlı varlıklar (gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç) gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmelidir (TMS 41, Par. 12). VUK'a göre canlı varlıklar maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Ziraî işletmelere dahil olan canlı varlıkların maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, emsal değeri kullanılmaktadır (VUK, Madde 277).

Tarımsal ürünler, hasat zamanında hem BOBİ FRS hem de TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülürken (BOBİ FRS, Par. 7.11; TMS 41, Par. 32), VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir (VUK, Madde 276).

TMS/TFRS'de taşıyıcı bitkiler olarak isimlendirilen meyve ağaçları maddi duran varlık olarak kabul edilirken (TMS 16, Par. 37), BOBİ FRS'de tarımsal faaliyetler bölümünün kapsamına girmektedir (BOBİ FRS, Par. 7.3). VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır.

2.8. Bölüm 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

BOBİ FRS'de bu bölüm kapsamında düzenlenen Arama ve Değerlendirme Varlıkları (BOBİ FRS, Par. 8.4), TFRS 6'da Araştırma ve Değerlendirme Varlıkları olarak yer almaktadır (TFRS 6, Par. 2). MSUGT'de maden kaynakları ile ilgili olarak 27 no'lu hesap grubunda yer alan Özel Tükenmeye Tabi Varlık hesapları bulunmaktadır.

Arama ve değerlendirme varlıkları, BOBİ FRS ve TFRS 6'ya göre maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir (BOBİ FRS, Par. 8.4; TFRS 6, Par. 8). Tam olarak karşılama da özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmektedir.

Arama ve değerlendirme varlıkları dönem sonunda BOBİ FRS'ye göre maliyet modeli ile değerlendirilmeli (BOBİ FRS, Par. 8.7), TFRS 6'ya göre ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeline göre ölçülebilmektedir (TFRS 6, Par. 12). Özel tükenmeye tabi varlıklar da maliyet bedelinden amortisman ayrılmak suretiyle değerlendirilmektedir.

2.9. Bölüm 9: Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Finansal araçlar ve özkaynaklarla ilgili hem TMS/TFRS hem de MSUGT ve VUK açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre finansal varlık ve borçlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 9.7-31):

Alacaklar ve Borçlar

Borçlanma Araçları

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Diğer Finansal Araçlar

Alacak ve Borçlar: BOBİ FRS'de ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde vadelere göre ayırım söz konusudur. Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değerle, vadesi bir yıldan daha uzun olan alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlendirilecektir (BOBİ FRS, Par. 9.8). TFRS 7-9'da böyle bir vade ayırımı söz konusu değildir. Vadesi ne olursa olsun (uygulama kolaylığı hariç olmak üzere) tüm senetli ya da senetsiz alacak ve borçlar itfa edilmiş değerle değerlendirilmektedir (TFRS 9, Par. 4.1.2). MSUGT ve VUK'a göre, senetli alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilirken, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilebilir. Senetsiz alacak ve borçlar mukayyet değerle değerlendirilir (VUK, Madde 281; 285).

Borçlanma Araçları: Hem BOBİ FRS hem de TFRS 7-9'a göre bankadaki vadeli mevduat, devlet veya özel sektör tahvil ve bonoları veya hazine bonusu gibi borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden değerlendirilir ve değer farkı kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.11; 9.13). VUK'a göre borçlanma araçları borsa rayici üzerinden ya da alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesi ile bulunan tutar üzerinden, tahviller itibari değeriyle, banka kredileri işlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlendirilir (VUK, Madde 286).

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar: Bu yatırımlar BOBİ FRS'de borsada işlem görenler ve borsada işlem görmeyenler olarak ayrılmıştır. Borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeriyle (BOBİ FRS, Par. 9.20), borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilir (BOBİ FRS, Par. 9.21). TFRS 7 ve TFRS 9'a göre özkaynak araçları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılanlar olarak sınıflandırılmakta ve gerçeğe uygun değer farkları kar veya zararda raporlanmaktadır (TFRS 9, Par. 4.1.4). VUK'a göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 279).

Diğer Finansal Araçlar: BOBİ FRS'ye göre varlığa dayalı menkul kıymetler ve türev finansal araçlar (forward, future, swap, opsiyon) gibi finansal araçlar hem ilk kayda almada hem de sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ölçüm farkları kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 9.26). Diğer finansal araçlardan net olarak nakitle yerine getirilemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu tür taahhütler ilk kayda alma sırasında, işlem maliyetleri de dahil edilerek işlem fiyatları üzerinden ölçülür. Sonraki ölçümlerde varsa değer düşüklüğü zararları hesaplanarak maliyet değerinden düşülmektedir (BOBİ FRS, Par. 9.25). BOBİ FRS ile TMS/TFRS ilkeleri türev finansal araçların değerlendirilmesi açısından uyumludur. VUK'da türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.

BOBİ FRS'ye göre ticari alacaklar için değer düşüklüğü ile ilgili gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (BOBİ FRS, Par. 9.33). TMS/TFRS'ye göre beklenen kredi zararı yaklaşımına göre değer düşüklüğü ayrılır (TFRS 9, Par. B5.5.1). VUK'a göre ise sadece dava ve icra safhasındaki alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (VUK, Madde 323).

BOBİ FRS'de özkaynaklar; payların ilk ihracı, bileşik finansal araçlar, işletmenin kendi paylarını satın alması ve ortaklara yapılan dağıtımlar olarak ayrı başlıklar halinde açıklanmıştır (BOBİ FRS, Par. 9.56-73).

2.10. Bölüm 10: İştiraklerdeki Yatırımlar

İştirak yatırımı kıstası hem BOBİ FRS hem de TMS 28’de önemli etkinin bulunmasıdır (BOBİ FRS, Par. 10.4; TMS 28, Par. 5). MSUGT’ye göre %10 ile %50 arasında oy hakkına sahip olunması durumunda bu yatırım iştirak yatırımı olarak kabul edilir (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

BOBİ FRS’ye göre iştirak yatırımları konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanır (BOBİ FRS, Par. 10.10). Bireysel finansal tablolarda iştirak yatırımları özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 10.9).

TMS 28’e göre de iştirak yatırımları konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi ile raporlanmalıdır (TMS 28, Par. 16). Bireysel finansal tablolarda iştirak yatırımları maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10). MSUGT/VUK’a göre ise iştirak yatırımları alış bedeli ile raporlanır (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

2.11. Bölüm 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

BOBİ FRS ve TFRS 11’e göre müşterek kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün, sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır (BOBİ FRS, Par. 11.2; TFRS 11, Par. 7). Stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü müşterek girişimcilerin oy birliğiyle mutabakatını gerektirmektedir. MSUGT/VUK’da müşterek girişimle ilgili hüküm bulunmamaktadır.

Müştereken kontrol edilen işletmeler BOBİ FRS’ye göre, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi kullanılarak raporlanır. Bireysel finansal tablolarda müştereken kontrol edilen işletmeler, özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 11.15). TFRS 11’e göre de müştereken kontrol edilen işletmeler, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemi ile raporlanmalıdır (TFRS 11, Par. 24). Bireysel finansal tablolarda ise maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10). MSUGT/VUK’a göre müştereken kontrol edilen işletmeler alış bedeli ile raporlanır.

2.12. Bölüm 12: Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar üç düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 12.6; TMS 16, Par. 10; VUK, Madde 269; 273).

BOBİ FRS’ye göre, maddi duran varlığın bir yıldan kısa vadede alınması durumunda vade farkı varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir. Vadenin bir yıldan uzun olması durumunda, vade farkı ayrıştırılarak ilgili dönemin

kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak kaydedilir. İnşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenir (BOBİ FRS, Par. 12.9).

TMS 16'ya göre, maddi duran varlığın vadeli alınması durumunda, vadenin süresi ne olursa olsun, vade farkı ayrıştırılır. Sadece özellikli varlıkların, yani amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri aktifleştirilir (TMS 16, Par. 23).

VUK'a göre maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetinin (kredi faizi, kur farkları vs) varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olan kısmı aktifleştirilir. Varlığın elde edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetinin maliyete eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir (VUK, 163 Sayılı Genel Tebliği).

BOBİ FRS ile TMS 16 arasındaki bir diğer farklılık takasla alınan maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesine konu edilecek değerdir. BOBİ FRS'ye göre takasla verilen varlığın net defter değeri, alınan varlığın maliyet bedelidir. Eğer verilen varlığa ek olarak parasal kıymet de ödenirse, bu tutar verilen varlığın net defter değerine eklenerek yeni varlığın maliyet bedelini oluşturur (BOBİ FRS, Par. 12.12).

TMS 16'ya göre takasla alınan varlığın gerçeğe uygun değeri, maliyet bedeli olarak muhasebeleştirilir. Alınan varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemezse, bu durumda verilen varlığın net defter değeri alınan varlığın maliyet bedeli olur (TMS 16, Par. 24).

Amortisman uygulaması ile ilgili hususlarda BOBİ FRS ile TMS 16 uyumludur. MSUGT/VUK'a göre farklılıklar şunlardır:

Muhasebe standartlarında amortisman ayrılması zorunludur, VUK'a göre ise ihtiyaridir.

Muhasebe standartlarına göre faydalı ömür, işletme tarafından tespit edilir. VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Muhasebe standartlarına göre amortisman tabi tutar varlığın defter değerinden kalıntı (hurda) değerini düşülmesi yoluyla bulunur. VUK'a göre amortisman tabi tutar maddi duran varlığın defter değeridir.

Muhasebe standartlarında doğrusal amortisman yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve üretim birimi/üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. VUK'a göre amortisman yöntemleri arasında üretim birimi/üretim miktarı yöntemi bulunmamaktadır.

Muhasebe standartlarına göre bina satın alındığında arsa payı ayrıştırılarak kaydedildiği için bina amortismanına tabi tutulur, ancak arsa amortismanına tabi tutulmaz. MSUGT/VUK'a göre böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Bina, arsası ile birlikte amortismanına tabi tutulmaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar için dönem sonunda maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilir ve dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS, Par. 12.15; TMS 16, Par. 29).

MSUGT/VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, Madde 269; 273), yeniden değerlendirme (kuyumcular ve bazı maden işletmeleri hariç) 2004 yılından bu yana yapılmamaktadır.

2.13. Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

BOBİ FRS ve TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile ilgili ilkeler uyumludur. MSUGT/VUK'da yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 40'a göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 13.5; TMS 40, Par. 20). Dönem sonunda yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet modeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemi seçilerek, dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (BOBİ FRS, Par. 13.7; TMS 40, Par. 30).

2.14. Bölüm 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar üç düzenlemeye göre de maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 14.7; TMS 38, Par. 24).

BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, araştırma ve geliştirme projeleri için yapılan harcamaların, harcamanın araştırma veya geliştirme niteliğinde olmasına göre sınıflandırılması gerekir. Buna göre araştırma nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar kar veya zarara kaydedilir. Geliştirme nitelikli faaliyetler için yapılan harcamalar ise belirli şartların sağlanması durumunda aktifleştirilir. Araştırma ve geliştirme safhalarının ayrılmaması halinde tüm harcamalar gider olarak kaydedilir (BOBİ FRS, Par. 14.15-19; TMS 38, Par. 52-59).

MSUGT/VUK'a göre, araştırma ve geliştirme giderleri ayrımı yoktur. Araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değeri ile aktifleştirilebileceği gibi isteğe bağlı olarak gider de kaydedilebilmektedir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi durumunda amortisman süresi beş yıldır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

BOBİ FRS ve TMS 38'e göre, sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi, işletme tarafından tespit edilir (BOBİ FRS, Par. 14.24; TMS 38, Par. 97).

TMS 38'e göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyip, her dönem sonunda faydalı ömre sahip olup olmadıkları gözden geçirilir (TMS 38, Par. 88).

BOBİ FRS'de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar 5 yıldan az, 10 yıldan fazla olmayacak şekilde itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 14.33).

MSUGT/VUK'a göre, maddi olmayan duran varlıkların itfa süresi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. MSUGT'ye göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar beş eşit taksitte itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5; VUK, 333 Sayılı Genel Tebliği).

2.15. Bölüm 15: Kiralamalar

BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması açısından genel olarak uyumludur.

TMS 17'de faaliyet kiralaması olarak isimlendirilen kiralama türü (TMS 17, Par. 49-55), BOBİ FRS'de geleneksel kiralama olarak adlandırılmıştır (BOBİ FRS, Par. 15.19; 28-30). Geleneksel kiralamada (faaliyet kiralaması) kira ödemeleri BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK'a göre doğrusal olarak kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.19; TMS 17, Par. 50).

Finansal kiralamaların ilk muhasebeleştirilmesinde dikkate alınacak ölçüm, varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanıdır (BOBİ FRS, Par. 15.13; TMS 17, Par. 20; VUK, Mükerrer Madde 290). Bu uygulama BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK açısından uyumludur.

MSUGT ve VUK'a göre, finansal kiralamada kiralamaya konu varlık, finansal kiralama hakkı olarak maddi olmayan duran varlıklarda raporlanırken, BOBİ FRS ve TMS 17'ye göre finansal kiralamaya konu olan varlık ilgili olduğu maddi duran varlık hesabı kullanılarak muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 15.14; TMS 17, Par. 27).

Finansal kiralamada amortisman kiracı tarafından ayrılır. BOBİ FRS ve TMS 17'ye göre amortisman süresi, finansal kiralama süresi sonunda mülkiyet kiracıya geçecekse ilgili varlığın faydalı ömrü, mülkiyetin kiracıya geçeceği kesin değilse finansal kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanıdır (BOBİ FRS, Par. 15.18; TMS 17, Par. 27).

Faydalı ömür, işletmenin benzer varlıklarına ait geçmiş yıllardaki tecrübelerine dayanılarak tespit edilir (BOBİ FRS, Par. 12.25; TMS 16, Par.

57). VUK'a göre ise amortisman süresi 333 sayılı VUK Genel Tebliğinin ekinde yer alan sürelerle göre belirlenir.

Finansal kiralamanın kiracı tarafından sonraki ölçümü ile ilgili hususlar da BOBİ FRS, TMS 17 ve MSUGT/VUK açısından uyumludur. Kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ile finansman giderleri ayrıştırılmalıdır. Finansman gideri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanarak ilgili dönemlere dağıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.17; TMS 17, Par. 25; VUK, Mükerrer Madde 290).

BOBİ FRS, finansal kiralamada kiraya veren tarafından yapılan ilk muhasebeleştirme işlemleri açısından TMS 17 ile uyumludur. Finansal kiralamaya konu edilen varlık kiraya verenin finansal tablosunun dışında bırakılır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerinin toplamı kira alacağı olarak kayda alınır (BOBİ FRS, Par. 15.20; TMS 17, Par. 36).

VUK'a göre varlık iz bedel ile izlenir. Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenir (VUK, Mükerrer Madde 290).

Finansal kiralamanın kiraya veren açısından sonraki ölçümleri konusundaki kurallar hem BOBİ FRS, hem TMS 17, hem de MSGT/VUK açısından uyumludur. Kiraya veren tarafından alınan kira ödemeleri, anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri, kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır (BOBİ FRS, Par. 15.21; TMS 17, Par. 37; VUK, Mükerrer Madde 290).

2.16. Bölüm 16: Devlet Teşvikleri

BOBİ FRS'de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili ilkeler TMS 20'ye göre çok sadeleştirilmiştir.

BOBİ FRS'de parasal ve parasal olmayan teşvik ayrımı yapılmamıştır. İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda, belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığında kâr veya zarara yansıtılır. Kar veya zarara yansıtılmaya kadar, finansal durum tablosunda ertelenmiş gelirler kaleminde raporlanır (BOBİ FRS, Par. 16.7).

TMS 20'de ise devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde sermaye ve gelir yaklaşımı bulunmaktadır (TMS 20, Par. 13-16). Ayrıca parasal olmayan varlıklarla ilgili teşvikler için ayrı ilkeler bulunmaktadır (TMS 20, Par. 18-19).

2.17. Bölüm 17: Borçlanma Maliyetleri

BOBİ FRS ve TMS 23'e göre üretimi yani satışa hazır hale getirilmesi ve kullanıma hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıkların kullanıma ya da satışa hazır hale getirilinceye kadar katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir (BOBİ FRS, Par. 17.2; TMS 23, Par. 1).

VUK'da böyle bir ayırım bulunmamaktadır. Söz konusu varlık ister stok kalemi, ister maddi/maddi olmayan duran varlık olsun, bu varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. Elde edildiği yıldan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da gider yazılması konusunda mükellefe seçimlik hak tanınmıştır (VUK, 163-238 Sayılı Genel Tebliği).

2.18. Bölüm 18: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğünün ölçümü konusunda BOBİ FRS ile TMS 36 uyumludur. Değer düşüklüğü testine tabi tutulan varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasındaki fark, değer düşüklüğü tutarı olarak kabul edilerek muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 18.3; TMS 36, Par. 1).

VUK hükümlerinde fevkalade amortisman uygulaması mevcuttur. İlgili bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlarla değer düşüklüğüne uğramış varlığın değeri düşürülebilir (VUK, Madde 317).

Hem BOBİ FRS hem de TMS 36'ya göre değer düşüklüğü tutarı kar veya zarara yansıtılır. Varlığın daha önce yeniden değerlendirilme sonucunda özkaynaklarda değer artış tutarının bulunması durumunda, değer düşüklüğü tutarı değer artış fonundan düşülür (BOBİ FRS, Par. 18.27; TMS 36, Par. 60).

TMS 36'ya göre şerefiye amortismanına konu edilmez, değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 36, Par. 113; 114; 117; 118). BOBİ FRS'ye göre şerefiye itfa edilir ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz (BOBİ FRS, Par. 18.23). MSUGT'ye göre şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

2.19. Bölüm 19: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Hem BOBİ FRS'nin bu bölümü, hem de TMS 37'ye göre karşılıklar, muhasebeleştirme kriterlerini sağladıklarında muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, Par. 19.5; TMS 37, Par. 14). BOBİ FRS'ye göre karşılıklar yapılması beklenen harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür (BOBİ

FRS, Par. 19.9). TMS 37'ye göre ise bugünkü değeriyle hesaplanarak muhasebeleştirilir (TMS 37, Par. 45).

MSUGT karşılıkların muhasebeleştirilmesini öngörmüş olmakla birlikte, VUK'a göre alacaklar için dava açılması durumunda karşılık ayrılabilir. Benzer şekilde yükümlülük tutarı, dava kaybedilip ödenecek tutar kesinleşince, kesinleşen tutar üzerinden muhasebeleştirilir.

Kıdem tazminatı karşılıkları için TMS/TFRS setinde ayrı bir standart olmasına rağmen BOBİ FRS'de kıdem tazminatları ile ilgili kurallar, bu bölüm altında yer almaktadır. Kıdem tazminatının hesaplanması ile ilgili iki standart seti arasında farklılık bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılır (BOBİ FRS, Par. 19.17).

TMS 19'a göre, kıdem tazminatı için aktüeryal hesaplama yapılır ve bulunan karşılık tutarı finansal tabloda raporlanır.

VUK'a göre ise kıdem tazminatı ödendiği zaman gider ilgili hesaba kaydedilir.

Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili hususlarda BOBİ FRS ile TMS 37'nin uyumlu olduğu görülmektedir. Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler finansal durum tablosunda raporlanmaz, ekonomik fayda girişi ihtimali yüksekse ya da kaynak çıkışı ihtimali çok düşük değilse, finansal tablo dipnotlarında açıklanır (BOBİ FRS, Par. 19.20; 22; TMS 37, Par. 27-28; 31-32).

MSUGT'ye göre şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa bile tahakkuk kaydı yapılmaz, finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır. Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve makul bir şekilde gerçeğe uygun olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

2.20. Bölüm 20: Yabancı Para Çevrim İşlemleri

TMS 21'de "geçerli para birimi" (TMS 21, Par. 8), BOBİ FRS'de ise "ağırlıklı kullanılan para birimi" (BOBİ FRS, Par. 20.2-20.6) terimleri kullanılmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 21'de yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrilmesi işlemlerinde uyulması gereken kuralların uyumlu olduğu görülmektedir.

Yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS, TMS 21 ve VUK uyarınca işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 20.8; TMS 21, Par. 21).

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevriminde dönem sonundaki spot kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.13; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrim yapılır (VUK, Madde 280).

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde ilgili parasal olmayan kalem maliyet bedeliyle ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değeriyle ölçülüyorsa, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.15; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur kullanılır.

BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, finansal tabloların, sunulduğu para biriminden farklı bir para birimine çevrilmesi işleminde dikkate alınması gereken kurlar şöyledir (BOBİ FRS, Par. 20.19; TMS 21, Par. 39):

Finansal tablodaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki kur yani dönem sonu spot kur üzerinden;

Gelir, gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihlerindeki döviz kurları dikkate alınarak çevrilir.

Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki kur yerine haftanın kuru, ayın kuru gibi ortalama kur kullanılabilir. Ancak döviz kurlarının dalgalanma gösterdiği ekonomilerde ortalama kurun kullanılmasına hem BOBİ FRS hem de TMS 21'de izin verilmemektedir (BOBİ FRS, Par. 20.20; TMS 21, Par. 40).

Finansal tabloların raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrimi konusunda MSUGT ve VUK'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

2.21. Bölüm 21: İş Birleşmeleri

TFRS 3'deki İşletme Birleşmeleri ile ilgili ilkeler BOBİ FRS'de bu bölüm altında işlenmektedir. İş birleşmeleri hem BOBİ FRS hem de TFRS 3'e göre satın alma yöntemi kullanılarak raporlanmalıdır (BOBİ FRS, Par. 21.10; TFRS 3, Par. 4).

BOBİ FRS ve TFRS 3'e göre iş birleşmesi bir işin kontrolünün elde edilmesi durumunda ortaya çıkarken (BOBİ FRS, Par. 21.11; TFRS 3, Par. 8), VUK'a göre bir işletmenin devir alınması durumunda ortaya çıkmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri^c ya da gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (BOBİ FRS, Par. 21.21; 21.26). TFRS 3'e göre şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (TFRS 3, Par. 18; 32).

MSUGT'ye göre şerefiye, iş birleşme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

İş birleşmesinin maliyeti ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin değeri arasında yatırım yapan işletme lehine oluşan fark TFRS 3'de birleşme karı olarak (TFRS 3, Par. 34), BOBİ FRS'de ise negatif şerefiye (BOBİ FRS, Par. 21.28) olarak adlandırılmaktadır.

TFRS 3'e göre şerefiye itfa edilmez (TFRS 3, Par. B69). BOBİ FRS'ye göre şerefiyenin faydalı ömrü güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa faydalı ömrü üzerinden, tahmin edilemiyorsa 10 yılda itfa edilir (BOBİ FRS, Par. 21.27). MSUGT'ye göre ise şerefiye 5 yılda itfa edilir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

Ortak kontrole tabi iş birleşmeleri TFRS 3'ün kapsamı dışındadır (TFRS 3, Par. B1). KGK 2013 yılında almış olduğu ilke kararı ile ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri ile ilgili TMS/TFRS'lerde herhangi bir hüküm bulunmadığından, bu tür işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hakların birleşmesi yönteminin uygulanmasını gerektirmiştir.

Ortak kontrole tabi iş birleşmelerinin raporlanmasında BOBİ FRS'ye göre hakların birleşmesi yöntemi kullanılacaktır (BOBİ FRS, Par. 21.35). Hakların birleşmesi yönteminde, birleşen iki şirket ortaklıklarının ortaklık hakları devam etmektedir. Yöntemin amacı, birleşen işletmelerin mevcutta müştereken sahip olunmasına ve yönetilmesine rağmen, önceden olduğu gibi ayrı işletmeler olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilmesidir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017: 364).

2.22. Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar

Bağlı ortaklık kıstası hem BOBİ FRS hem de TFRS 10'da kontrol gücünün olmasıdır (BOBİ FRS, Par. 22.02; TFRS 10, Par. 1). MSUGT/VUK'a göre %50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olunması durumunda bu yatırım bağlı ortaklık olarak kabul edilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, Bölüm 5).

^c Edinen işletme, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen varlık ve yükümlülükleri, edinilen tarafın birleşme tarihi itibarıyla finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden kayda alır.

BOBİ FRS’de bağlı ortaklık yatırımı olan büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur. Orta boy işletmelerin ise konsolide finansal tablo hazırlaması ihtiyaridir (BOBİ FRS, Par. 22.14; 22.10). TMS/TFRS’ye tabi tüm işletmelerin (bazı istisnaları olmakla birlikte) konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur (TFRS 10, Par. 4). MSUGT/VUK’a göre konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır.

BOBİ FRS’ye göre konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tam konsolidasyon yöntemi kullanılır (BOBİ FRS, Par. 22.25). Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımları özkaynak yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılarak raporlanabilir (BOBİ FRS, Par. 22.23).

TFRS 10’a göre de konsolide finansal tablolar tam konsolidasyon yöntemi kullanılarak hazırlanmalıdır (TFRS 10, Par. B86). Bireysel finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımları maliyet bedeli ve özkaynak yöntemine ilaveten gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre raporlanır (TMS 27, Par. 10).

MSUGT/VUK’a göre bağlı ortaklıklar alış bedeli ile raporlanır (1 Sıra No’lu MSUGT, Bölüm 5).

2.23. Bölüm 23: Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

BOBİ FRS ve TMS 12’de ertelenmiş vergi varlığı/borcunun tespit edilmesi ile ilgili ilkelerin uyumlu olduğu görülmektedir.

Ertelenmiş verginin finansal tablolarda sunulması TMS/TFRS uygulayan tüm işletmeler için zorunludur. BOBİ FRS’ye göre ertelenmiş vergi uygulaması büyük işletmeler için zorunlu, orta büyüklükte işletmelerin için ise zorunlu değildir (BOBİ FRS, Par. 23.3). MSUGT/VUK’da ertelenmiş verginin raporlanması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.24. Bölüm 24: Ara Dönem Finansal Raporlama

BOBİ FRS’de de ara dönem finansal raporlama ile ilgili kurallar TMS 34’de olduğu gibidir. Buna göre; ara dönem finansal tabloları özet veya yıllık finansal tablolarda sunulan ihtiyaca uygun tüm bilgileri içerecek şekilde hazırlanmaktadır (BOBİ FRS, Par. 24.3; 24.5).

Türkiye’deki yasal düzenlemeler geçici verginin tespit edilebilmesi açısından, üçer aylık dönemlerle finansal tablo hazırlanmasını gerektirmektedir.

2.25. Bölüm 25: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama ile ilgili hususlar BOBİ FRS ve TMS 29 ilkeleri ile uyumludur.

VUK açısından enflasyon muhasebesi kuyumcular ve bazı maden işletmeleri hariç 2004 yılından itibaren koşullar^d karşılanmadığı için uygulanmamaktadır.

2.26. Bölüm 26: Dipnotlar

BOBİ FRS’de dipnotlar ayrı bir standart bölümüdür. Bu bölümde dipnotlar; tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar, büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar ve konsolide finansal tablolarda yapılacak ilave açıklamalar olarak ayrılmıştır (BOBİ FRS, Par. 26.7-10).

TMS/TFRS setinde dipnotlarla ilgili ayrı bir standart bulunmamakla birlikte, (grup işletmelerinin hesapları için yayınlanmış TFRS 12 ve TMS 24 var) her standardın sonunda o standartta yer alan konuyla ilgili finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılması gerektiği yer almaktadır.

MSUGT’de dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar bilanço ve gelir tablosu dipnotları olarak adlandırılmakla birlikte, muhasebenin temel kavramlarının ilgili kısımlarında, finansal tablolarla ilgili muhasebe ilkelerinde ve bazı hesapların işleyiş kurallarında yer almaktadır.

3. SONUÇ

Bu çalışmada BOBİ FRS’de yer alan ilkeler TMS/TFRS ve MSUGT/VUK açısından karşılaştırılarak BOBİ FRS’nin, Türkiye’de muhasebe uygulamalarına sağladığı katkılar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Gücenme Gençoğlu (2017: s.2)’nin da tespit ettiği gibi, BOBİ FRS’nin, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile önemli ölçüde uyumlu olduğu söylenebilir.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler, TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, TMS 19

^d Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer (VUK Mükerrer 298. Madde).

Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 33 Hisse Başına Kazanç, TMS/TFRS'de olup da BOBİ FRS'de ayrı başlık halinde yer verilmeyen standartlardır.

Ancak bazı standartlarla ilgili özet bilgilere BOBİ FRS'nin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir. Örneğin kıdem tazminatı konusuna Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar bölümünde yer almaktadır.

Sürdürülen ve durdurulan faaliyetlerle ilgili kar/zararın ayrı ayrı raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının işletmenin süreklilik arz edebilecek kar veya zararı hakkında bilgi edinmemesine neden olacaktır.

Kapsamlı gelir bölümü kaldırılmıştır. Oysa işletmenin maddi duran varlıklarında meydana gelen değer farklarının, TMS/TFRS'de olduğu gibi, Kar veya Zarar tablosunda Kapsamlı Gelir bölümünde ayrıca sunulması işletmenin finansal performansının gerçekleşmiş karlardan ayrı bir şekilde ortaya konulması açısından daha uygun olurdu.

Diğer işletmelerdeki ve ilişkili taraflarla ilgili yapılacak açıklamalar özet olarak BOBİ FRS'de Dipnotlar bölümünde yer almaktadır. Bireysel finansal tablolarda yapılacak açıklamalar da BOBİ FRS'de ayrı başlık altında yer almamakla birlikte bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları gibi finansal yatırımların bireysel finansal tablolarda nasıl raporlanacağı ilgili bölümlerde açıklanmıştır.

Vadeli satışlarda ve mal alışlarında vade farklarının ayrıştırılması uygulamasına bir yıllık süre kriterinin getirilmesi, uygulama açısından kolaylık sağlayacak nitelikte bir düzenlemedir.

Büyük ve orta ölçekli işletmelerde VUK hükümleri doğrultusunda yapılan hesaplama ve kayıtların gerçeğe uygun değeri yansıtmasından kaynaklanan ihtiyaca uygun bilgi eksikliğinin giderilmesi mümkün olabilir.

BOBİ FRS'ye göre, cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanarak cari dönemin finansal tablolarına yansıtılması, TMS 19'un gerektirdiği uygulamayı kolaylaştırmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS ile getirilen uygulama, yıllık kıdem tazminatı karşılığı hesaplamasının ihtiyari olduğu mevcut uygulamanın eksikliğini giderici niteliktedir. Böylece işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların işletmenin kıdem tazminatı yükümlülüğünü görmesi mümkün olacaktır.

BOBİ FRS'ye göre, ertelenmiş vergi uygulaması büyük işletmeler için zorunlu tutulmuş, orta büyüklükte işletmelerin için ise zorunlu tutulmamıştır. VUK-BOBİ FRS uygulamaları ile ilgili olarak ortaya çıkan zamanlama farklarından kaynaklanan yükümlülüklerin daha gerçekçi bir

şekilde gösterilmesi sağlayan bu uygulamanın orta büyüklükte işletmeler için de zorunlu olması uygun olurdu. Çünkü orta büyüklükte işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların da işletmenin yükümlülüklerini bilme ihtiyacı olabilir.

Hizmet sunumları ve inşaa sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi uygulaması, uygulama açısından karmaşık olmamasının yanı sıra, hakediş üzerinden yapılan hasılat hesaplamasına kıyasla daha gerçekçidir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmesi, gerek VUK ile uyum açısından gerekse kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşamayan şirketler için uygun olabilir. Ancak kapasite kullanımında dönemsel dalgalanma yaşayan şirketlerin tam maliyet yöntemini uygulaması muhasebe standartlarının ruhuna aykırı olarak yanıltıcı maliyet hesaplamalarına neden olacaktır.

Vadesi bir yıl ya da daha kısa olan alacak ve borçların itibari değerle değerlendirilmesi, VUK uygulamasında ihtiyari de olsa uygulanması mümkün olan reeskont uygulamasının sağladığı alacaklı olmaktan kaynaklanan satın alma gücü kaybının veya borçlu olmanın sağladığı satın alma gücü kazancının finansal tabloya yansıtılması imkanını ortadan kaldırmıştır.

Özkaynak araçlarındaki yatırımların “Borsada İşlem Görenler” ve “Borsada İşlem Görmeyenler” olarak ayrılması uygulama açısından kolaylık sağlamıştır. Şöyle ki; borsada işlem gören özkaynak araçları gerçeğe uygun değeriyle, borsada işlem görmeyenler ise maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Böylece borsada işlem görmeyen finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesi külfeti ortadan kaldırılmıştır.

Maddi duran varlıkların bir yıldan kısa vadede alınması durumunda vade farkının varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmesi, vadenin bir yıldan uzun olması durumunda vade farkının ilgili dönemin finansman gideri olarak kaydedilmesi; vadeli alış ve satışlarda vade farkının ayrıştırılması ile ilgili bir yıllık süre kıstası ile uyumludur.

Öte yandan BOBİ FRS uygulamasında “Özellikli Varlık” terimi kullanılmamış, bunun yerine “İnşası Normal Şartlar Altında Bir Yıldan Uzun Süren Varlık” terimi kullanılmıştır. Böylece hangi varlıkların özellikli varlık olarak kabul edilip bu varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın maliyetine ekleneceği konusunda tereddüt söz konusu olmayacaktır.

Maddi olmayan duran varlıklardan faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların 5 yıldan az, 10 yıldan fazla olmayacak şekilde itfa edilmesi uygulaması, TMS uygulamasından daha belirgin ve

uygulanması kolaydır. Nitekim TMS’de “Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar itfa edilmeyip, her dönem sonunda faydalı ömre sahip olup olmadıkları gözden geçirilir” denmektedir.

TMS’nin aksine BOBİ FRS’de şerefiyenin itfa edilmesi ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaması, uygulamada yöneticilere kolaylık sağlayacak ve olası subjektif değerlendirme kararlarının olumsuz etkilerine engel olacaktır.

Dolayısıyla BOBİ FRS’nin genel olarak MSUGT’nin eksik yanlarını tamamlayıcı uygulamalar içerdiği görülmektedir. Öte yandan, yukarıda belirtilen bazı eksiklikleri olmakla birlikte BOBİ FRS sayesinde TMS/TFRS ilkelerinin büyük ve orta büyüklükte işletmeler tarafından daha kolay bir şekilde uygulanması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı, 1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim’17, 1-23.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.

Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017), Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Ankara: Detay Yayıncılık.

KURUMSAL YÖNETİM KAPSAMINDA VİZYON, MİSYON VE DEĞERLER: TÜRK BANKACILIK SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

Dr. Bülent BALKAN^a
Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 485-507*

ÖZ

Kurumsal yönetim kavramı genel olarak eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmaktadır. Bankalar açısından kurumsal yönetim ise, belirlenmiş hedefler ve düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm paydaşların hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde bankaların yönetilmesini ifade eder. Kurumsal yönetimin bankalarda uygulanmasında temel ilke, bankaların misyon ve vizyonunun belirlenmesi, kurumsal değerlerin ve etik kuralların oluşturularak kamuoyuna açıklanmasıdır.

Bu çalışmada Türkiye'deki özel ve kamu sermayeli mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankalarının misyon, vizyon, değerleri ve etik kodları ele alınarak analitik incelemesi yapılmıştır. Bu kapsamda bahse konu bankaların misyon ve vizyonlarında vurgulanan temel konular ile değerlerin iş ve sosyal değerler açısından ve temel değerlere uygunluk açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Özellikle, Türk Bankacılık Sektörü'nde açıklanan kurumsal yönetim ilkelerinin değerlere yansımaları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonucunda Türk Bankacılık Sektörü'nde yer alan özel ve kamu sermayeli mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankalarının vizyon, misyon ve değerler açısından benzerlik ve farklılıkları değerlendirilerek uluslararası standartlar çerçevesinde iyi uygulama önerileri sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Vizyon, Misyon, Etik Değerler, Korelasyon Analizi.

JEL Kodları: G10, G21, G34.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aDr. Bankacı, Hukukçu, Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi, CICP, bulentbalkan@bkare.com.tr

^bGazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Yarı Zamanlı Öğretim Üyesi, CIA, CFE, CFSA, CRMA,CICP, SMMM, sezerbozkus@gazi.edu.tr

VISION, MISSION, AND VALUES IN THE CONTEXT OF CORPORATE GOVERNANCE: A REVIEW ON TURKISH BANKING SECTOR

ABSTRACT

The concept of corporate governance is founded on the principles of equality, transparency, accountability and responsibility in general. Corporate Governance, from the point of view of banks, refers to the fact that banks should be governed by securing rights and interests of all stakeholders in accordance with defined goals and regulations and ethic codes of the banking industry. The basic principle in regard of the implementation of corporate governance in banks stated that vision and mission should be defined, corporate values and ethics code should be announced publicly.

This paper commenced to discuss the analytical examination of the mission-vision statements, values and ethics codes of the public and/or private banks in Turkey, operating in different fields of, namely, deposit, participation, development and investment. In this context, the scope of the analysis covered key topics emphasized in mission and vision statements of the associated banks and the values have been evaluated in terms of general business and social values and whether confirmed by core values or not. In particular, the emphasis was on the evaluation of values as a reflection of corporate governance principles in Turkish banking sector. In conclusion, an evaluation has been performed on similarities and differences of the respective banks, in terms of vision, mission, and values and good practice guidelines have been presented within the parameters of the international standards.

Keywords: Corporate Governance, Vision, Mission, Values, Correlation Analysis.

JEL Codes: G10, G21, G34.

1. GİRİŞ

Bankacılık para toplama ayrıcalığı nedeni ile imtiyazlı bir meslektir. Yalnızca düzenleyici otoritenin vereceği imtiyaz/izin ile kurulabilir. Bu imtiyaz bankalara diğer şirketlere göre farklı yükümlülükler de getirir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, kurumsal yönetim diğer tüm şirketler için zorunlu olmamakla birlikte, bankaların uymakla sorumlu olduğu bir kurallar bütünü oluşturur.

Bankacılık, ekonomideki yeri, önemi, belirleyiciliği ve para arzını dahi etkileyebilecek gücü nedeni ile stratejik öneme sahip bir sektördür. Böyle bir sektörü oluşturan kurumların iyi yönetilmesi düzenleyici otoritenin en önemli önceliklerinden birisi olmuştur. Misyon, vizyon ve değerler hem stratejik yönetimin, hem de kurumsal yönetimin en önemli bileşenlerinden biridir.

Kurumsal yönetim kavramı genel olarak eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmaktadır. Bankalar açısından kurumsal yönetim ise, belirlenmiş hedefler ve düzenlemeler ile bankacılık etik

kuralları doğrultusunda, tüm paydaşların hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde bankaların yönetilmesini ifade eder. Kurumsal yönetimin bankalarda uygulanmasında temel ilke, bankaların misyon ve vizyonunun belirlenmesi, kurumsal değerlerin ve etik kuralların oluşturularak kamuoyuna açıklanmasıdır.

Para toplama ayrıcalığı bankacılığı bir "güven müessesesi" haline getirmektedir. Bir bankanın en büyük değeri bilançosunda görünmeyen bir unsur olan "itibar"dır. (Balkan, Bankacılık Etiği, 2018: s.vii) Bir bankanın itibarı yasalara ve mevzuata uyumun yanında, paydaşları ve toplumla olan ilişkilerinde değerler ile hareket etmesinde ve adalet, güvenilirlik, saygı ve hoşgörü, mesleki sorumluluk, sosyal sorumluluk gibi mesleki etik değerlere ymasında yatar.

Bu çalışmada Türkiye'deki özel ve kamu sermayeli mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankalarının misyon, vizyon, değerleri ve etik kodları ele alınarak analitik incelemesi yapılmıştır. Öncelikle bankaların misyon, vizyon ve değerlerinin yazılı hale getirilip getirilmediği, etik ilkelerini belirleyip belirlemedikleri, daha sonra değerlerin iş ve sosyal değerler açısından ve evrensel değerlere uygunluğu ve özellikle kurumsal yönetim ilkelerinin değerlere yansımaları üzerinde durulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Erol ve Kanbur, çalışmalarında ilk 100 büyük şirketin misyon, vizyon ifadelerinin içerik analizini yapmışlar ve kendine güven, liderlik, yenilikçilik ve rekabetçiliğin Türkiye'de ilk 100 büyük şirketin baskın girişimcilik özellikleri olduğunu belirlemişlerdir. (Erol & Kanbur, 2014: s. 115)

Kılıç, "stratejik yönetim sürecinde değerler, vizyon ve misyon kavramları arasındaki ilişki" adlı çalışmasında; vizyon ve misyon kavramlarının örgütsel değerler ile ilişkilendirilmeksizin doğru anlaşılmasız ise, stratejik yönetim paradigmasının uygulamada hiçbir işe yaramayacağını belirtmektedir. Kılıç'a göre özellikle, kamu ve özel sektör yöneticilerinin bu kavramları doğru kullanma ve stratejik yönetim sürecine dahil etmede "değer" kavramının değerini yeterince anlamadıklarını, kurumların bu kavramları benzer örgütlerden "aynen" kopyaladıklarını ve bundan dolayı da bu sürece anlam katacak örgütsel değerler ve ilkeler konusunun gözden kaçırıldığını ifade etmektedir. (Kılıç, 2010: s. 94,95)

Latif ve Muslu, "Türk işletmelerinin misyon ve vizyon kavramlarında anlam karmaşası" çalışmasında (100) sanayi şirketinden (41)'inin misyon bildirgesini oluşturmadığı, (38)'inin de vizyon bildirgesinin

bulunmadığını,(3) işletmenin misyon ve vizyonu birbirinden ayırmayarak aynı başlık altında yayınladıklarını belirleyerek, işletmelerin bu kavramlara pek yakın olmadıkları sonucuna varmışlardır. Bu Yazarlar, Türkiye'de işletmelerin misyon ve vizyon kavramlarının algılanmasından başlayarak oluşturulması ve iletilmesine kadar olan süreçte bir anlam karmaşası olduğuna, teori ile uygulama arasında bir uyum olmadığına işaret etmişlerdir. (Latif & Muslu, 26: s.27,28)

Huberts, Kolthoff ve van den Heuvel, (Leo W.J.C. Huberts, 2003, s. 8,9,13,14) iş dünyasındaki değerler üzerinde çalışmışlar ve iş dünyası ile kamu sektörünün değerleri üzerinde benzerlik ve farklılıkları üzerinde durmuşlardır. Yazarlar farklı ve ortak değerleri tablolar halinde yayınlamışlardır.

Aşçıgil, (Aşçıgil) kamu sektörü ve özel sektörde yaygın olarak görülen değerler üzerinde çalışarak her iki sektör arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirlemeye yönelik çalışma yapmıştır. Buna göre sorumluluk, hesap verebilirlik, dürüstlük, uzmanlık, güvenilirlik gibi değerler benzerlik alanlarını oluşturur iken, girişimcilik, yenilikçilik, müşteri odaklılık, kârlılık,sürdürülebilirlik, kendini gerçekleştirmek gibi özel sektöre has değerler özel sektör açısından farklılık gösteren noktalar olarak ortaya çıkmıştır. Kamuda da itaatkârlık farklı bir değer olarak ortaya çıkmaktadır.

Aytar ve Soylu (Aytar & Soylu, 2017: s.128,129) tarafından vizyon ve misyon ifadelerine yönelik içerik analizi çalışması yapılmıştır. Çalışmada özet olarak; kamu ve özel sektör işletmelerinin de sermaye yapısına göre misyon ve vizyon ifadeleri arasında farklılık bulunduğu ortaya konmuştur. Kamu bankalarının sermaye yapılarına bağlı olarak kendisinin serbest piyasa ekonomisi içerisinde bankacılık faaliyetlerini yürütme işlevine odaklandığı, yerli, özel ve yabancı bankaların değer ve değer yaratma gibi kavram ve temalar üzerinde yoğunlaştıkları belirtilmiştir. Müşteri ihtiyaç ve beklentilerine cevap vermenin (3)tip bankada da ortak olduğu gözlenmiştir. Çalışanların memnuniyetine sadece yabancı bankaların misyonları içerisinde yer verildiği bulgularına ulaşılmıştır. Vizyon açısından ise, kamu bankalarının hizmet anlayışını dikkate aldıkları belirtilmiştir. Bankacılık sektörünün vizyon ifadeleri genel olarak ele alındığında ise; "banka, lider ve Türkiye" kavramlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Türk Bankacılık Sektörünün vizyon ifadeleri genelinde, finansal hizmet sunumu açısından Türkiye'de öncü, lider, yenilikçi banka olma amacının net olarak belirtildiği sonucuna varılmıştır.

3. BANKALARDA KURUMSAL YÖNETİMİN TEMEL UNSURLARI OLARAK VİZYON MİSYON VE DEĞERLER

Bu çalışmada ise vizyon, misyon ve değerlerin bir bütün olduğu, kurumların vizyon ve misyonlarının değer setleri ile şekillendiğinden hareket edilmiştir. Bu nedenle çalışmamızda vizyon ve misyon bildirimlerinden çok, değer setleri ele alınarak içerik analizi yapılmıştır. Değer setleri ile bankaların sermaye tipleri ile banka tipleri arasındaki ilişki üzerinde durulmuştur. Ayrıca bankaların değer setleri ile, evrensel değerler, iş değerleri ve sosyal değerler ile kurumsal yönetim değerleri arasındaki ilişkiler bir model kapsamında değerlendirilmiştir.

3.1. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetimin İngilizcesi olan "Corporate Governance" şirketlere yön vermek şeklinde Türkçe'ye çevrilebilir. "Corporate" kelimesi anonim ortaklık anlamında iken "governance" kelimesi Latince kökenli "gubernare" kelimesine dayanır ve yön verme anlamına gelir. (Paslı, 2005: s.9) Millstein (1998) (Millstein, 1998: s.27,28) ise kurumsal yönetimi geleneksel kâr elde etme ve dağıtmanın ötesine geçerek hissedarların, yöneticilerin, çalışanların, müşterilerin, alacaklıların, fon sağlayıcıların ve devlet gibi tüm diğer çıkar gruplarının haklarının da önemsendiği bir anlayışolarak tanımlar. Gürbüz ve Ergincan'a göre ise Kurumsal Yönetim şirketin sahipliği ile yönetim arasındaki ilişkiler sistemini temsil eder ve şirketin yönetimi, yönetim kontrolü ve performansına odaklanır (Gürbüz & Ergincan, 2004: s.6).

Aktan'a göre, kurumsal yönetim dar anlamı ile ele alındığında şirket yönetimi ile hissedarlar ve paydaşlar arasındaki ilişkileri düzenleyen, tüm paydaşların haklarını korumayı ve şirket yönetiminin sorumluluk ve yükümlülüklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim felsefesi olarak tanımlanabilir iken; geniş anlamı ile iyi şirket yönetimi (good corporate governance) anlamına gelmektedir. İyi şirket yönetimi yukarıda tanımladığımız dar anlamda kurumsal yönetimin ötesinde bunlara ek olarak, değişim yönetimi, stratejik yönetim, sinerjik yönetim, toplam kalite yönetimi, insan kaynakları yönetimi gibi modern yönetim ilkelerinin ve yönetim tekniklerinin etkin bir şekilde şirkete uygulanmasını ve kurumsal kültür olarak adlandırılacak resmi olmayan (informel) kurallar ile desteklenmesini ifade etmektedir (Aktan, 2006: s.2,5).

Kurumsal yönetimin evrensel kabul ve geçerliliği olan ana ilkeleri adillik, hesap verebilirlik, şeffaflık ve sorumluluktur. Bu ilkeler ışığında kurumsal yönetim, kurumun en yüksek performansı göstermesini, en kârlı, en başarılı ve en rekabetçi olmasını hedefler. Kurumsal yönetim etik kurallar,

kanunlara uyma, çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşımdır (Tusiad, 2002: s.9).

Kurumsal yönetim felsefi olarak Montesquieu'nun "checks and balances" (kontrol ve denge) düşüncesine dayanır. Amaç, gücün kötüye kullanılmasını engellenmesi için dengelenmesidir. Kurumsal yönetimin temel düşüncesi, bir yandan çıkar gruplarının sahip oldukları gücün dengelenmesine ilişkin şirketin finansal kontrolünün şeffaf ve güvenilir şekilde sağlanmasını gerçekleştirmek, diğer yandan da şirketlerin aynı zamanda hukuka itaatini, iş akışı ve risk yönetimi konularını içermektedir. Aksi takdirde menfaat gruplarının sahip oldukları gücün amaca uygun dengelenmesi mümkün olmaz (Pulaşlı, 2003: s.5,6).

Kurumsal yönetim etik kurallar, kanunlara uyma, çevrenin korunması gibi bir dizi alanla örtüşen genel bir yaklaşımdır. Kurumsal yönetim aslında özel sektör için oluşturulan ve özel sektörde uygulanan bir kavramdır. Kurumsal yönetimin esası organizasyonun iç ve dış paydaşlarının etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasıdır. Kamu kurumları farklı bir bağlam içinde çalışırlar ve bu sebeple, çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalırlar. Bununla birlikte, sorunları benzerdir. Kurumsal yönetim yaklaşımı, gerek kamu sektörünü, gerek özel sektörü etkileyerek her iki alanı birbirine yaklaştıran ve her iki alanda da etik uygulamaları destekleyen bir yaklaşım olarak etğin her iki alanda da etkisi ve etkinliğinin artmasına katkıda bulunmuştur.

Halka açık şirketlerde hâkim gücü elinde tutan ortak ya da profesyonel yöneticilerin yönetim ve denetim süreçlerindeki eksikliklerden faydalanarak diğer paydaşların aleyhine kullanması, son dönemde şirket yolsuzluklarının en tipik görüntüsü olarak ortaya çıkmaktadır. Enron, Worldcom ve en son İtalya'daki Parmalat krizi bu şekilde ortaya çıkan şirket yolsuzluklarının en bilinenleridir.

OECD tarafından geliştirilen "Kurumsal Yönetim İlkeleri" de 2004 yılında kamuoyuna açıklanmıştır. OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, ülkelere rehber olmak ve ülkeler arasında uyum sağlamayı amaçlamaktadır. İlkeler bağlayıcı olmayıp tavsiye niteliğindedir. OECD'nin Kurumsal Yönetim İlkeleri altı ana başlık altında toplanmıştır (OECD Organisation for Economic Co-Operation and Development, 2004). 1) Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesi Temelinin Tesisi 2) Hissedarların Hakları ve Temel Sahiplik İşlevleri 3) Hissedarların Adil Muamele Görmesi 4) Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü 5) Kamuya Duyuru Yapma ve Şeffaflık 6)Yönetim Kurulunun Sorumlulukları.

3.2. Bankacılıkta Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim konusundaki OECD prensiplerinin bankacılık alanına uyarlanması açısından başlangıç belgesi, Eylül 1999 tarihinde yayınlanan ‘‘Bankalarda Kurumsal Yönetim’’ belgesidir. Bu belge ile Basel Komitesi, OECD prensiplerinin bankalar için taşıdığı önemi vurgulayarak, kurumsal yönetim konusuna dikkat çekmiş ve bankalar ile denetim otoritelerine kurumsal yönetim konusundaki yenilikleri aktarmayı amaçlamıştır (Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık Ve Araştırma Grubu, 1999).

Türk hukukuna göre bankalar anonim şirket olarak kurulmakla birlikte, bankalar artık normal bir anonim şirketten çok daha farklı özellikler, sınırlamalar ve düzenlemelerle farklı bir yapıya doğru yol almaktadır. Bu farklı yapıyı yönlendiren kurumsal yönetim ilkeleridir. Bankaların anonim şirket olarak kurulmasının nedeni de, kurumsal yönetimle ilgilidir. Bankalar Kanunu’nun gerekçesinde anonim şirket tipinin kurumsal yönetimin en iyi uygulandığı şirket tipi olduğu için tercih edildiği açıkça belirtilmiştir (5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümet gerekçesi, 2005). Bankalar, kendilerine özgü düzenlemelerle normal bir anonim şirketten oldukça farklılaştırılmışlardır. Örneğin anonim şirkette yönetim kurulu 3 kişi (tek kişilik anonim şirkette tek kişi) olabilir iken, bankalarda yönetim kurulu en az 5 kişi olmak zorundadır. Banka kurucularının belirli şartlara haiz olması gerekir. Banka tüzel kişiliğinin belirli şartları sağlaması ve yeterli sermayeye sahip olması gerekir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bankaların açacağı pozisyon, bulunduracağı sermaye, tutacağı likidite oranı ve kullanabileceği kaldıraç oranı yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Yöneticilerin belirli eğitim ve deneyime sahip olması gereklidir. Bankaların sahip olacağı iç denetim, iç kontrol, risk yönetimi ve dış denetim sistemleri özel ve sıkı düzenlemelere tabidir. Bankalar, yine paydaşları ve müşterileri ile ilişkilerinde kurumsal yönetimin şekillendirdiği bankacılık ve müşteri sırrı, etik ilkeler, bankacılığa özgü ve ağır yaptırımlara tabi suç ve ceza düzeni ve mevduatın korunması düzenlemeleri ile özel bir şirket türü olma yolunda gitmektedirler (Balkan, Türk Bankacılık Sisteminde Kurumsal Yönetimin Krizlerin Çözümüne Etkileri Yayınlanmamış Doktora tezi, 2014: s.37).

Türk Bankacılığı’nda kurumsal yönetim, Bankacılık Kanunu ve onun alt düzenlemelerinde ele alınmıştır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda kurumsal yönetim başlığı altında; yönetim, iç sistemler, yetkili kuruluşlar, finansal raporlama adı altında dört ana başlık bulunmaktadır. Yönetim başlığı altında; yönetim kurulu, denetim komitesi, genel müdür ve yardımcıları ile çalışma ve imza yetkisi yasağı, yemin ve mal beyanı ve karar defteri konuları, iç sistemler başlığı altında; iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sistemi, yetkili kuruluşlar başlığı altında;

bağımsız denetim kuruluşları, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, destek hizmeti kuruluşları ve finansal raporlama başlığı altında ise muhasebe ve raporlama sistemi, konsolide finansal raporlar, raporların imzalanması, sunulması ilanı ve denetimi, sorumluluk ve belgelerin saklanması konuları düzenlenmiştir. Ancak, bunlara ek olarak, kanunun diğer maddelerinde de kurumsal yönetimle ilişkili düzenlemeler bulunmaktadır. Bankaların bir kısmı ise halka açık şirket niteliğinde olup bunlar açısından uyulması gereken kurallar ise Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde yer almaktadır. Ayrıca, bankalar, anonim şirket olarak kurulmak zorunda olduklarından dolayı, Türk Ticaret Kanunu'na da tabidirler. Özellikle yeni Türk Ticaret Kanunu ile kurumsal yönetim ilkeleri sınırlı kalmakla birlikte, bu açıdan da bankaları etkilemektedir (Balkan, Türk Bankacılık Sisteminde Kurumsal Yönetimin Krizlerin Çözümüne Etkileri Yayınlanmamış Doktora tezi, 2014: s.82,83).

Bankaların Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne ilişkin Yönetmeliği'nde, kurumsal yönetim; "...banka üst yönetiminin bankayı, belirlenmiş hedefler, kanun, kanuna istinaden çıkarılan düzenlemeler ile ilgili diğer mevzuat, ana sözleşme ve banka içi düzenlemeler ile bankacılık etik kuralları doğrultusunda, tüm menfaat ve pay sahipleri ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde yönetimi" şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelikte bankalar için yedi adet kurumsal yönetim ilkesi belirlenmiştir (Bankaların Kurumsal Yönetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik, 2006). Bu ilkeler aşağıdaki gibidir:

İlke 1- Banka içerisinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulmalıdır.

İlke 2- Yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

İlke 3- Yönetim kurulu üyeleri, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalı ve banka faaliyetleri hakkında bağımsız değerlendirme yapabilmelidir.

İlke 4- Üst düzey yönetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalıdır.

İlke 5- Bankanın müfettişleri ile bağımsız denetim elemanlarının çalışmalarından etkin olarak yararlanılmalıdır.

İlke 6- Ücret politikalarının bankanın etik değerleri, stratejik hedefleri ve iç dengeleri ile uyumu sağlanmalıdır.

İlke 7- Kurumsal yönetimde şeffaflık sağlanmalıdır.

İlk ilke olan banka içerisinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulması kapsamında misyon, vizyon ve kurumsal değerler üzerinde özellikle durulmuş ve bu konuyla ilgili olarak banka yönetim kuruluna (ve bankaya) şu sorumluluklar yüklenmiştir:

- Banka yönetim kurulu bankanın misyonu ile vizyonunu belirlemeli ve kamuya açıklamalıdır.
- Yönetim kurulu, öncelikle bankanın devamlılık arz eden faaliyetlerini yönlendirecek stratejileri belirlemeli,
- (Banka yönetim kurulu)kendisi, üst yönetim ve diğer personel adına kurumsal değerlerin ve etik kuralların oluşturulmasında öncülük etmelidir.
- Oluşturulacak kurumsal değerler ve etik kurallar, problemlerin zamanında ve gereğince değerlendirilmesinin önemini yansıtmalı, hem banka içi hem de banka dışı işlemlerde rüşvet, yolsuzluk gibi yasa dışı ve etik olmayan davranışların önüne geçilmesine yönelik olmalıdır.
- Kurumsal değerlere ve etik kurallara uygun olmayan eylem ve işlemlerin personel tarafından banka içerisinde ilgili mercilere güvenli bir şekilde iletilmesini sağlayacak uygun iletişim kanalları oluşturulmalıdır.
- Yönetim kurulu, üst düzey yönetimin bankanın faaliyetleri veya dâhil olduğu grup içerisindeki rolü dolayısıyla oluşabilecek muhtemel çıkar çatışmalarının belirlenmesine, bunların önlenmesine ya da yönetilmesine yönelik gerekli politikaların uygulanmasını sağlamalıdır.
- Yönetim kurulu, banka içerisinde belirlenen politikalara uygunluğun izlemesine ve ilgili yönetim seviyelerinde muhtemel sapmaların rapor edilmesine imkân verecek sistemleri oluşturmalıdır.

3.3.Misyon ve Vizyon

Misyon ve vizyonun ortak özelliklerine baktığımızda; misyon ve vizyon kurumun önem verdiği konuların ne olduğunu yansıtmaktadır. Kurum için bir amaç hissi yaratmaktadır. Kurumun farklı organlarına rehberlik etmek için geniş bir çerçeve oluşturmaktadır ve aynı zamanda kurum içinde işbirliğini özendirilmektedir. Gelecekle ilgili kuruma ilham vermelidir. Kurum için farklı olanı, onu diğer kurumlardan ayıran özellikleri ortaya koymalıdır. Burada önemli olan nokta, misyon ve vizyonun diğer bir özelliği de durağan ve değişmez olmamaları, zaman içinde değişebilmeleridir.

3.3.1.Misyon

Misyon, sözlükteki tanımıyla; görev, amaç, bir kimseye veya bir kurula verilen özel görev anlamlarına gelmektedir (TDK Türkçe Sözlük, 1998: s.1571).

Misyon, organizasyonun varoluş gayesini ifade eder.Genellikle şu üç soruya yanıt verir:(1) Organizasyon ne yapar? (2) Kimlere hizmet götürür? (3) Diğer organizasyonlardan farklılığı nedir? Bu soruları çeşitlendirmek mümkündür.Niçin varız? Ne yapmak istiyoruz? Ne olmak istiyoruz? Biz hangi işteyiz? Asıl işimiz ne? Neyi başarmak istiyoruz? Kimlere hizmet vermek istiyoruz? Kendimizi nasıl tanımlıyoruz? Diğer kurumlardan farkımız ne? soruları kurumun kendini tanımlamasına yardımcı olacak temel sorulardır.

Öğretide misyon kavramını açıklayan üç temel yaklaşım vardır. Birincisi misyonu iş stratejisi terimleri ile açıklayan yaklaşım, ikincisi felsefe terimleri, değerler ve etik ile açıklayan yaklaşım, üçüncüsü ise askeri bir tanım olup operasyonun etkinliği olarak tanımlayan yaklaşımdır (Murphy, 1998: s.31).

Stratejik bakış açısı

Kurumun varoluş nedenini ortaya koyan misyon bildiriminin amacı, kurum içindeki çeşitli unsurları ortak bir amaç çerçevesinde birleştirmek, örgüte stratejik bir yön göstermek ve kaynakların bu kapsamda kullanılmasını sağlamaktır. Bu anlamda misyon ifadesi "kurumun anayasası" olarak değerlendirilebilir (Kılıç, 2010: s.91).

Felsefe ve etik bakış açısı

İlk yaklaşımına aksine, misyon örgütü bir bütün olarak bir arada tutan kültürel yapıdır. Örgütün temel değerlerini esas alan bu yaklaşıma göre; güçlü normlar ve değerler insanların davranışlarını, çalışma şekillerini ve örgütün amaçlarının ortaya konmasını etkiler (Murphy, 1998: s.32).

Askeri bakış açısı

Askeri tarihçilere göre savaşın on ilkesinden en önemlisi; amacın seçilmesi ve devam ettirilmesidir. Amaca (vizyona) ulaşmak için stratejiler oluşturulur (Murphy, 1998: s.32).

Bu üç yaklaşımı birleştirmeye çalışan yaklaşımlar da ortaya çıkmıştır. Bunlardan birisi, Ashridge Misyon Modeli'dir. Bu yaklaşımı ortaya koyan Campbell ve Yeung misyonu amaç, strateji, davranış standartları ve değerlere dayandırır. *Amaç*; Kurum neden vardır? *Değerler*; Kurumun temel inançları nelerdir? *Strateji*; Kurumun rekabetçi konumu ve farklılık yaratan özellikleri, *Davranış standartları*; Temel değerlere dayalı politikalar

ve davranış kalıplarını ifade eder (Campbell & Yeung, 1993: s.10). Bu yaklaşımın temelinde kurumun temel değerleri ön plana çıkmakta ve misyon kurumu bir arada tutan ve değerlere dayanan bir yapıştırıcı olarak kurumun ve örgütün amaçlarını etkileyen bir unsur olarak tanımlanmaktadır.

Misyonu daha iyi anlamak için diğer tanımlara da göz atmakta fayda vardır. Arman Kırım için nasıl tanımlandığının çok önemli olduğuna işaret etmektedir. Biz hangi işteyiz? ve Asıl işimiz ne? Örneğin, bir otobüs firmasında bu sorunun yanıtı iki şekilde verilebilir; Biz otobüscüyüz diyebilirsiniz veya biz taşımacıyız diyebilirsiniz. Kendinizi otobüscü olarak tanımlarsanız, yapmanız gerekenler farklı; taşımacı olarak tanımlarsanız yapmanız gerekenler farklı olacaktır (Kırım, 2004: s.16).

Misyon, işletmenin niçin var olduğunu ve ne yapmak istediğini göstermektedir. Her işletme yazılı olsun veya olmasın bir felsefe veya bir misyona sahiptir. Kurumun her türlü çalışmasında davranışlarını biçimlendiren bu misyon, kurumun sahiplerinin ve yöneticilerinin inanç ve değerlerine göre oluşur. Misyon, herhangi bir örgütün varoluş nedenidir ve onun stratejik amaçlarını nasıl gerçekleştireceğini belirleyen çerçeveyi oluşturmaktadır (Doğan Özlem Etik-Ahlak Felsefesi 2004 İnkılap Kitabevi: s.144).

Günümüzde yaratılan işlerde değer yaratan yönetim tarzının "müşteri odaklı" olması nedeniyle etkili bir misyon açıklamasının müşterilerin ve diğer sosyal paydaşların değer verdiği konuları da kapsamı önerilmektedir (Ülgen & Mirze, 2013: s.68,69).

3.3.2. Vizyon

Vizyon; bir organizasyonun ulaşmak istediği noktayı ifade eder. Organizasyonun geleceğini biçimlendiren organizasyonun hayalleri, gitmek istediği noktadır. Oraya varıldığında nasıl bir şey olacağını ilham eden, başarı neye benzeyecek sorusuna yanıt veren genellikle bir cümlelik bir açıklamadır. Vizyon, belirli bir zaman sürecinde gerçekleştirilebilir/başarılabilir olmalıdır. Aynı zamanda vizyon, sabit değildir ve değiştirilebilir.

Collins ve Porras'a göre vizyon iki temel unsurdan oluşur. Birincisi temel ideoloji olup örgütün neyi temsil ettiği ve neden var olduğunu açıklar. Temel ideoloji temel değerler ve esas amaç etrafında şekillenir. Temel ideoloji; "... biz kimiz?, neden varız?, neyi temsil ediyoruz?" sorularının cevabıdır. Zor zamanlarda yol gösterirler, başarıya gitmelerine rehberlik ederler. İkinci temel unsur vizyonlaştırılmış gelecektir. Örgütün gelecekte ne olmak istediği, neyi başarmaya kararlı olduğu, uzun vadede neye yöneldiğidir. Ulaşılamayacak kadar yüksek ya da çok kolay da başarılabilecek

kadar alt düzeyde tanımlanmamalıdır. Aksi halde güdüleyici ve yönlendirici olamazlar (Collins & Porras, 1996).

3.4.Değerler

Sözlüğe göre *değer*; nesne ve olayların bir toplum, bir sınıf ya da bir insan bakımından taşıdığı önemi belirleyen niteliği veya bir toplum, bir sınıf ya da bir insan için önem taşıyan nesne ve olayları ifade eder (Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük). Arda'ya (Arda, 2003: s.126) göre değerler insanlar veya gruplar tarafından, toplumsal yaşamda rehber olması için neyin istenen, uygun, güzel, iyi veya kötü olduğu yönünde kültürel olarak tanımlanmış standartlardır, soyut kavramlardır.

Felsefi açıdan değerlere baktığımızda Ioanna Kuçuradi'ye (Kuçuradi, 2003: s.8) göre felsefede değer problemi özünde bir değerlendirme problemidir. Çünkü "...İyi nedir?, güzel nedir?, faydalı nedir?, doğru nedir?" gibi sorulara cevap aranırken, insanlar aslında bir değerlendirme çalışması yapmaktadır. Saygı, dürüstlük, adalet, eşitlik gibi kişiler arası ilişkilerin temel noktalarını incelemek, sanat, bilim, moral gibi insan başarısıyla ilgili özellikleri incelemek de farklı değerleri problem olarak değerlendirmektedir.

Değerler davranışlarımızın kıymet yargıları olup, davranışlarımızdaki ilkeler ve standartlardır. Değerler eylemlerimizin seçimini etkiler ve yapılması iyi olan veya kötü olup kaçınılması gerekenin ne olduğunu ifade eder. Normlar, belli durumda ahlaki olarak doğru olan davranışı ifade eder. Değerler ve normlar eylem seçiminde rehberlik yapar ve yaptığımızı değerlendirmek ve haklı çıkarmak için ahlaki bir temel teşkil ederler. Bütünlük ve dürüstlük ahlaki değerler ve normlar (etik) çerçevesi içinde hareket eder. Dolayısıyla etik yönetimlerin yapacağı ilk iş, "...kuruma yön veren değerleri tanımlamak ve onlara hayat vermektir." (Leo W.J.C. Huberts, 2003: s.3)

Değerler, kararlarımızı alırken bize yol gösteren, neyin doğru, haklı, iyi ve adil olduğuna işaret eden inançlarımızdır. Frank Navran değerleri sahip olduğumuz temel inançlarımız olarak tanımlamaktadır. Değerler, neyin doğru, iyi ve adil olduğunu tanımlamak için kullandığımız ilkelerdir. Değerler, doğruyla yanlış, iyiyi kötüyü birbirinden ayırt ederken bize yol gösterir ve standartlarımızı oluştururlar (Balkan, Etik Kültürün Kurumlarda Geliştirilmesinde İş Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi, 2017).

Collins ve Porras'a (Collins & Porras, 1996: s.73) göre temel değerler az sayıda ve yol gösterici nitelikte olan, kurumun temel ve süre giden inançları olup bazen rekabette dezavantaj bile getirirler, feda edilemeyen değerlerdir.

Değerler işletme kültürünün ardında yatan inanç ve moral ilkelerdir. Değerler işletme içindeki kurallar ve davranış standartlarına anlam kazandırır (Yurtseven, 1998: s.29).

Evrensel etik değerler ile kastedilen din, kültür,zaman ve koşulların farklılıklarına rağmen mümkün olduğunca önemini koruyan standartlardır.

Bu çalışmamızda evrensel etik değerler olarak belirlenen değerler şöyledir: Güvenilirlik (Dürüstlük, doğruluk, itimat, sadakat dahil), Saygınlık (insan haklarına saygı dahil), Sorumluluk (Hesap verebilirlik dahil), Hakkaniyet (tarafsızlık ve eşitlik dahil), Özen göstermek (gereksiz zarardan kaçınmak dahil), Kurumsal vatandaşlık (Yasalara uymak ve çevreyi korumak dahil)

İş değerleri genel değerlerden iş ortamına uygun olarak türetilmiş değerlerdir. Kişiler kendileri açısından uygun değerleri iş ortamına aktararak bu yeni ortama aktarmışlardır. İş değerleri, arzu edilen eylemler ile ilgili inançlar ve kişinin iş hayatı ile ilgili hedeflerini açıklar (Lyons, 2003, s. 48). Bu çalışmamızda iş değerleri olarak sınıflanan değerler şunlar olmuştur: Müşteri odaklılık, yaratıcılık, dinamizm, akılcılık, takım çalışması, verimlilik, duyarlılık, sonuç odaklılık, yenilikçilik, liderlik, hizmet, gelişim, iletişim, yerel davranmak, kurum aidiyeti, girişimcilik, ilişki bankacılığı, etik değerler, liderlik, sürdürülebilirlik, farklı bakış açısı, disiplin, profesyonellik, çalışana değer vermek, gizlilik, büyüme, başarılı olma, ortaklık, kalite, güçlü finansman, işbirliğine odaklanma, sağlam bankacılık, çalışkanlık ve öz disiplin, paylaşım, ekonomiye katkı, üstün hizmet, memnuniyet,paydaş odaklılık, sürekli iyileşme, tanıma ve takdir.

Sosyal değerler toplumun fertlerini birbirine yaklaştıran, bir arada tutan, toplumun devamını sağlayan temel yargılar, değerler olarak tanımlanmıştır (TDK Türkçe Sözlük, 1998: s.2014). Bu çalışmamızda sosyal değerler olarak sınıfladığımız değerler şunlar olmuştur: özgüven, azim, özgürlük, insan, saygı, farklı görüş ve kültürlere açıcılık, samimiyet.

Kurumsal yönetim değerleri; genel olarak, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri olarak belirlenir. Eşitlik, tüm paydaşlara eşit davranılması ve çıkar çatışmasından kaçınılmasını ifade eder. Şeffaflık, şirket ile ilgili bilgilerin zamanında, doğru ve kolayca erişilebilecek şekilde kamuya duyurulmasını, hesap verebilirlik yönetim kurulu üyelerinin şirkete ve pay sahiplerine karşı olan hesap verme yükümlülüğünü ortaya koyar. Sorumluluk, yöneticilerin faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade eder (SPK, 2005: s.2,3).

5. VERİLER VE YÖNTEM

Bu çalışmada kullanılan veriler ve kullanılan yönteme ilişkin özet bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

Çalışmanın temel hipotezi Türk Bankacılık Sistemi'nde belirlenen değerlerin evrensel değerler ile ilişkisinin olduğuna yönelik bir durum analizidir. Bundan dolayı, söz konusu analizde "değerler"i temsil etmek amacıyla, nitel değişkenler sayısallaştırılmıştır. Söz konusu nitel değişkenler Eylül 2017 tarihi itibarıyla Türkiye Bankalar Birliği (TBB) sayfasında tanımlanan banka sınıflamalarına ve bu sınıflandırmaya eklenen Katılım bankalarına dayalı olarak her bir banka için "değerler", ilgili bankanın kurumsal web sayfasından alınmıştır. Bu "değerler"e ilişkin bilgiler, yazarlar tarafından tablo haline getirilerek analiz için hazırlanmıştır. Böylece, bu çalışmanın üçüncü bölümde verilen literatür bağlamında Türk Bankacılık Sektörü'nün vizyon, misyon ve değerlerinin kamuoyu ile paylaşılan verileri bütüncül (konsolide) hale getirilmiştir. Bütünleştirilen verilerden hareketle; bankaların değerlerinin karakteristik özelliklerinin evrensel değerlere göre durumu analiz edilmiştir. Buna göre Türk Bankacılık Sektörü'nde yer alan bankaların TBB nezdinde yapılan sınıflaması esas alınarak, bu sınıflama çerçevesinde ilgili bankaların temel "değerler"ine yönelik ilişkinin ortaya konması amacıyla "değerler"i temsil eden sayısallaştırılmış değişkenler arasındaki korelasyon hesaplanarak bulgular değerlendirilmiştir.

Türk Bankacılık Sektörü'ne ilişkin "değerler" in bankaların sınıflamasına göre gruplaması yapılmıştır. Bu gruplama yoluyla Türk Bankacılık Sektörü için aynı özelliklere sahip kümeler içinde gruplar oluşturulması hedeflenmiştir. Gruplamalar sırasıyla aşağıdaki gibidir. (TBB, 2017) (Türkiye Katılım Bankaları Birliği, 2017):

1. Özel Sermayeli Bankalar
2. Türkiye'de Kurulmuş Yabancı Sermayeli Bankalar
3. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Bankalar
4. Özel Sermayeli Mevduat Bankaları
5. Kamusal Sermayeli Mevduat Bankalar
6. Özel Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları
7. Yabancı Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları
8. Kamusal Sermayeli Katılım Bankaları
9. Yabancı Sermayeli Katılım Bankaları

Yazarlar tarafından bütüncül hale getirilen verilere dayalı olarak; Türk Bankacılık Sektörü'nün bütününe ilişkin aşağıda belirtilen bilgilere ulaşılmıştır:

Bankaların vizyon, misyon, değerler ile etik kodlarına yönelik bilgilerinin kurumsal web sitelerinde kamuoyu ile paylaşılan mevcut durumu çerçevesinde Eylül 2017 itibariyle;

- Bankaların %88'inin "vizyon ve misyon" açıklaması yaptığı, ancak %12'sinin "vizyon ve misyon" açıklamasını henüz yapmadığı belirlenmiştir.
- Bankaların %61'inde "değerler" ile ilgili bilgiler bulunurken, %39'unun "değerler" konusunda bir bildirim olmadığını tespit edilmiştir.
- Bankaların Etik Kodları ile ilgili uygulamalarının ise biraz daha karmaşık olduğu gözlemlenmiştir. Şöyle ki; bankaların %24'ü Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Etik İlkelerini doğrudan kabul ederken, %2'si Kamu Gözetim Etik Kurulu (KGEK) Sözleşmesini kabul ettiğini belirtmiş, %2'si Etik Kodlarının olduğunu, ancak personeli dışında açıklamadığını ifade etmiştir. Genel olarak, Etik Kodların bankaların %35'inin kurumsal web sitelerinde bulunduğu ve kalan %37'sinde ise Etik Kodlarının henüz olmadığı anlaşılmıştır.

Burada (9) grupta ele alınan bankaların "değerler"inden oluşan bütüncül tabloların istatistiksel analizi aşağıda açıklanmıştır.

6. ANALİZ SONUÇLARI

Türk Bankacılık Sektörü'nde kamuoyu ile paylaşılan "değerler" in korelasyon analizinden elde edilen ve istatistiksel olarak anlamlı bulunan temel bulgular aşağıda özetlenmiştir.

6.1. Özel Sermayeli Bankalar

Özel sermayeli bankaların "değerler" i arasındaki ilişkinin derecesini ifade eden korelasyon katsayıları Tablo 1'de görülmektedir. Söz konusu değerler, "Şeffaflık/ Açıklık / Hesap Verebilirlik", "Çevrenin Korunması ve Toplumsal Fayda" ve "Hizmet" için bulgular istatistiksel olarak anlamlılığı ifade etmekle birlikte, korelasyon katsayıları düşüktür (Korelasyon katsayısı (+1 ile -1 arasında değerler almakta olup genel kabul olarak; %70'in altında bulunan korelasyon katsayısı düşük olarak değerlendirilmektedir. İşaret ilişkinin yönünü, rakamsal büyüklük ise ilişkinin gücünü ifade etmektedir.) Bu bulgu, söz konusu anlamlılık düzeyleri açısından homojen kabul edilebilir. Ancak ilişkinin derecesinin düşüklüğü açısından ise, "değerler" arasında güçlü bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu açıdan

değerlendirildiğinde; ilgili "değerler" in bir küme olarak gruba ait (özel sermayeli bankalar) bir bütünü temsil etmediği ifade edilebilir.

Tablo-1:Özel Sermayeli Bankaları Ayıran Temel Değerler

Şeffaflık/ Verebilirlik	Açıklık/Hesap	Çevrenin Toplumsal Fayda	Korunması ve	Hizmet
,433**		,292*		,292*
0,001		0,038		0,038

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.2. Türkiye'de Kurulmuş Yabancı Sermayeli Bankalar

Türkiye'de kurulmuş yabancı sermayeli bankalara ait "değerler" in ("Çalışanlara Değer Vermek" ile "Başarılı Olmak/Kazanmak") arasındaki ilişkiyi belirten korelasyon katsayısı istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır ve bulgular Tablo 2'deki gibidir. Ancak, "değerler" e ilişkin korelasyon katsayısı düşük bulunmuştur. Bu grubu oluşturan bankaların "değerler" i homojen bir yapıya sahiptir. Bununla birlikte, bu "değerler" in ilişki düzeyinin düşük olduğundan, kurumsal yapıda çalışanlara değer vermek ile başarılı olmak/kazanmak uygulamalarının söz konusu bankaların açıklamalarına yansıtacak biçimde ifade edilmesi gerekmektedir.

Tablo-2:Türkiye'de Kurulmuş Yabancı Sermayeli Bankaları Ayıran Temel Değerler

Çalışanlarına Değer Vermek	Başarılı Olmak /Kazanmak
,387**	,313*
0,005	0,025

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.3. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Bankalar

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun (TMSF) bünyesinde bulunan bankaların "değerler" i arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı ve aynı zamanda ilişki düzeyinin "Yasal Düzenleme ve Standartlara Uygun Davranma" için düşük (0,43) bulunduğu, "Gizlilik" için ise ilişki düzeyinin daha yüksek (0,70) olduğu Tablo 3'de görülmektedir. Bu analizler elde edilen en yüksek değer "Gizlilik" ile ilgili bulunmuş olup bu "değer", banka grubunu yansıtmaktadır.

Tablo-3: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devredilen Bankaları Ayıran Temel Değerler

Yasal Düzenleme ve Standartlara Uygun Davranma	Gizlilik
,429**	,700**
0,002	0,000

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır. (**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.4. Özel Sermayeli Mevduat Bankaları

Özel sermayeli mevduat bankalarının "değerler"i arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu; bu "değerler" in sırasıyla "Hizmet Odaklılık" ve "Gelişim" başta olmak üzere "Azim", "Açık İletişim", "Yerel Davranmak", "Kurum Aidiyeti", "Girişimcilik", "İtibar", "İlişki Bankacılığı", "Likidite", "Farklı Bakış Açısı" ve "Özgürlük" olduğu Tablo 4'deki gibi belirtilmektedir. Ancak, istatistiksel olarak anlamlı bulunan bu ilişkilerin düzeyinin düşük bulunduğu görülmektedir. Bunun anlamı, bu grupta yer alan bankaların kamuoyu ile paylaştığı "değerler" istatistiksel olarak anlamlı olmakla birlikte, bütünü yansıtmamaktadır.

Tablo-4: Özel Sermayeli Mevduat Bankaları Ayıran Temel Değerler

Hizmet	Gelişim	Azim	Açık İletişim	Yerel Davranmak	Kurum Aidiyeti	Girişimci	İtibar	İlişki Bankacılığı	Likidite	Farklı Bakış Açısı	Özgürlük
,439**	,321*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*	,306*
0,001	0,021	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029	0,029

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır. (**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.5. Kamusal Sermayeli Mevduat Bankaları

Kamusal sermayeli mevduat bankalarının "değerler"i arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve bahse konu "değerler" in "Dinamizm", "Takım Çalışması/Takım Ruhu", "Verimlilik", "Duyarlılık", "Özgüven", "Sosyal Sorumluluk", "Sonuç Odaklılık", "Sadakat" ve "Liderlik" olduğu Tablo 5'deyere almaktadır. Kamusal sermayeli mevduat bankalarında

ilişkinin düzeyi genel olarak düşük olmakla birlikte, "Verimlilik", "Duyarlılık", "Özgüven" ile "Sadakat" (0,56) katsayısı ile daha fazla öne çıkmıştır. Kamu sermayeli mevduat bankalarında da "değerler" bütünü yansıtmamaktadır.

Tablo-5:Kamusal Sermayeli Mevduat Bankaları Ayıran Temel Değerler

Dinamizm	Takım Çalışması/ Takım Ruhu	Verimlilik	Duyarlılık	Özgüven	Sosyal Sorumluluk	Sonuç Odaklılık	Sadakat	Liderlik
,379**	,321*	,566**	,566**	,566**	,292*	,379**	,566**	,292*
0,006	0,021	0,000	0,000	0,000	0,038	0,006	0,000	0,038

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.6. Özel Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları

Özel Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankalarının "değerleri" nin ilişkisinin istatistiksel olarak anlamlı çıktığı Tablo 6'da belirtilmiştir. Bu "değerler""Güçlü Finansal Yapı", "İstikrar", "Güçlü Ve Doğru İletişim", "Eşitlik, Şeffaflık/ Açıklık/Hesap Verebilirlik" ve "Etkinlik" ten oluşmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu "değerler" ile ilgili anlamlı çıkan bu ilişkinin düzeyi genel olarak düşük bulunmuştur. Buna göre, bu grupta bulunan bankaların değerlerinin bütünü yansıtmadığı ifade edilebilir.

Tablo-6:Özel Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları Ayıran Temel Değerler

Şeffaflık/ Açıklık/Hesap Verebilirlik	Güçlü ve Doğru İletişim	İstikrar	Etkin	Güçlü Finansal Yapı	Eşitlik
,299*	,387**	,387**	0,240	,387**	,387**
0,033	0,005	0,005	0,090	0,005	0,005

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.7. Yabancı Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları

Yabancı Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları'na ait olan "değerler" in ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı bulunduğu Tablo 7'de görülmektedir.

Bununla birlikte, diğer banka gruplarında olduğu gibi bu grup için de "değerler" in ilişki düzeyine yönelik korelasyon katsayısının düşük çıktığı belirlenmiştir. Bu durum Tablo 7'de belirtilen "değerler" olan "*İnsan*", "*Etkin*", "*Pozitif Yaklaşım*" ve "*Çalışanların Gücü*" açısından grubun bütününe yansıtmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-7:Yabancı Sermayeli Kalkınma ve Yatırım Bankaları Ayıran Temel Değerler

İnsan	Etkin	Pozitif Yaklaşım	Çalışanların Gücü
,317*	,317*	,485**	,485**
0,024	0,024	0,000	0,000

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.8. Kamusal Sermayeli Katılım Bankaları

Kamusal Sermayeli Katılım Bankalarının "değerler"i arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı çıktığı ve bu "değerler"in sırasıyla "*Müşteri Odaklılık*", "*Sosyal Sorumluluk*", "*Yenilikçilik*", "*Sürdürülebilirlik*", "*Adillik*", "*Sorumluluk*", "*Ortak Değerlere Saygı*", "*İşbirliği*", "*Samimiyet*", "*Çalışkanlık ve Öz disiplin*" olup Tablo 8'de yer almaktadır. Bu "değerler" arasında ilişki düzeyi diğerlerine göre yüksek olan "*Adillik*"(0,69) ve "*Çalışkanlık ve Öz disiplin*" (0,70) bu grubun bütününe yansıtılmaktadır.

Tablo-8:Kamusal Sermayeli Katılım Bankaları Ayıran Temel Değerler

Müşteri Odaklılık	Sosyal Sorumluluk	Yenilikçi	Sürdürülebilirlik	Adil	Sorumluluk	Ortak Değerlere Saygı	İşbirliği	Samimiyet	Çalışkanlık ve Özdisiplin
,299*	,379**	,408**	,317*	,693**	,317*	,480**	,480**	,480**	,700**
0,033	0,006	0,003	0,024	0,000	0,024	0,000	0,000	0,000	0,000

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

6.9. Yabancı Sermayeli Katılım Bankaları

Yabancı Sermayeli Katılım Bankaları'nın "değerler"i arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu Tablo 9'da belirtilmektedir. Bu değerler sırasıyla "*Sosyal Sorumluluk*", "*Yenilikçi*", "*Profesyonellik*", "*Gizlilik*", "*Ortak Değerlere Saygı*", "*İşbirliği*", "*Odaklanma*", "*Samimiyet*", "*Sağlam*"

Bankacılık"(İslami finans prensiplerine uygun çalışmak), "*Üreterek Paylaşım*", "*Üstün Hizmet Kalitesi*", "*Ülke Ekonomisine Katkı*" ve "*Memnuniyet*" ön plana çıkmaktadır. Bununla birlikte "değerler" in ilişki düzeyi genel olarak düşük çıktığından grubun bütünü yansıtmadığı ifade edilebilir.

Tablo-9:Yabancı Sermayeli Katılım Bankaları Ayıran Temel Değerler

Sosyal Sorumluluk	Yenilikçi	Profesyonellik	Gizlilik	Ortak Değerlere Saygı	İşbirliği	Odaklanma	Samimiyet	Sağlam Bankacılık	Üreterek Paylaşım	Üstün Hizmet Kalitesi	Ülke Ekonomisine Katkı	Memnuniyet
,292*	,295*	,379**	,379**	,379**	,379**	,566**	,379**	,566**	,566**	,566**	,566**	,566**
0,038	0,038	0,006	0,006	0,006	0,006	0,000	0,006	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

(*) %1 güven aralığında anlamlıdır.(**) %5 güven aralığında anlamlıdır.

7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Güven ve itibar müessesesi olarak ifade edilen bankaların kurumsal yönetim ilkelerine uyum düzeyi diğer işletmeler ile kıyaslandığında ortaya çıkardığı etkileri açısından daha fazla önem taşımaktadır. Bunun yakından izlenmesi amacıyla bankacılık sisteminin denetim ve gözetimi sürekli olarak gerçekleştirilmektedir. Burada önemli olan nokta, bankaların yasal gerekliliklerin ötesinde, kurumsal yönetim ilkelerini, vizyon, misyon ve değerlerini bir rekabet aracı olarak ele aldıkları gözlenmektedir. Özellikle hedef müşterilerine yönelik vermek istedikleri mesajlar ve pazardaki stratejik konumlandırmalarında etkili olduğu değerlendirilebilir. Bankacılık faaliyetlerinde özel, kamu ve yabancı bankaların kendi içinde değerlerini ortaya koyarken farklılaştığı belirlenmiştir. Değerlerin ilişkisinin banka gruplarında genel olarak istatistiksel olarak anlamlı çıktığı belirlenmekle birlikte, ilişki düzeyinin çoğunlukla düşük bir düzeyde kaldığı ve bundan dolayı da bütünü yansıtmadığı sonucuna ulaşılmıştır.Bununla birlikte, TMSF bünyesinde olan bankaların "*Gizlilik*" değerleri ile Kamusal Sermayeli Katılım Bankaları'nın "değerler"i arasında yer alan olan "*Adillik*" ve "*Çalışkanlık ve Öz disiplin*" için korelasyon katsayıları yüksek bulunmuştur. Bunun anlamı, bahse konu "değerler" in, ilgili banka grubunun bütünü yansıttığı sonucuna ulaşılmıştır. Genel olarak da, Türk Bankacılık Sektörü'nde hem kurumsal yönetim hem de evrensel değerler olan şeffaflık

açıklık ve hesap verebilirliğin ön plana çıktığı ve banka değerleri içinde önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Bu bulgular, ilgili literatür ve beklentiler ile uyumlu olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışmanın, süreçlerde yer alan başta söz konusu değerler konusunda karar vericiler ile üst düzey yöneticilere uygulanacak anketlerle birlikte yapılması yoluyla yeni çalışmalara kaynaklık edecektir. Böylece, kurumsal açıdan ortaya konan değerlendirmeler, mikro düzeyde banka yöneticilerinin bakış açısıyla da analiz edilerek katkı sunulacaktır.

KAYNAKÇA

5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümet gerekçesi. (2005). *5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümet gerekçesi*. [www.tbb.org.tr: http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/TBMM_Dokumanlari/5411_Hukümet_Gerekçesi.doc](http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Yasal_Duzenlemeler/TBMM_Dokumanlari/5411_Hukümet_Gerekçesi.doc) adresinden alınmıştır

Aktan, C. C. (2006). Kurumsal Yönetim . C. C. Aktan içinde, *Kurumsal Şirket Yönetimi İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar Ve Kurumlar* . Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.

Arda, E. (2003). *Sosyal Bilimler El sözlüğü*. istanbul: Alfa Yayınları.

Aşçıgil, S. F. (tarih yok). *iş etiği ve kamu kuruluşları; özel sektörden ne öğrenebiliriz?* 4 1, 2017 tarihinde https://www.tbmm.gov.tr/etik_komisyonu/: https://www.tbmm.gov.tr/etik_komisyonu/.../makale_IsEtigiKamu-SemraAscigil.pdf adresinden alındı

Aytar, O., & Soylu, Ş. (2017). Türk Bankacılık Sektöründe Misyon Ve Vizyon İfadelerine Yönelik Bir İçerik Analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari İlimler Fakültesi Dergisi* , 117-131.

Balkan, B. (2018). *Bankacılık Etiği*. Ankara : Nobel Yayınevi.

Balkan, B. (2017). *Etik Kültürün Kurumlarda Geliştirilmesinde İş Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi*. Ankara: Kamu Görevlileri Etik Kurulu.

Balkan, B. (2014). Türk Bankacılık Sisteminde Kurumsal Yönetimin Krizlerin Çözümüne Etkileri Yayınlanmamış Doktora tezi. İstanbul.

Bankaların Kurumsal Yönetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik. (2006, 11 1). 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

Campbell, A., & Yeung, S. (1993). Creating a sense of Mision. *Long Range plannig* , 10-20.

Collins, J., & Porras, J. I. (1996). Building your Company's Vision. *Harvard Business Review* , 65-77.

Doğan Özlem Etik-Ahlak Felsefesi 2004 İnkılap Kitabevi .

Erol, Y., & Kanbur, E. (2014). Misyon ve Vizyon ifadelerine göre Türkiyenin ilk 100 büyük şirketinin girişimcilik özellikleri. *Business and Economics Research Journal* , 149-166.

Gürbüz, A. O., & Ergincan, Y. (2004). *Kurumsal Yönetim : Türkiyedeki Durumu ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler*. İstanbul: Literatür Yayınları , İstanbul, 2004.

Kılıç, M. (2010). Stratejik Yönetim sürecinde değerler, vizyon ve misyon kavramları arasındaki ilişki. *Sosya Ekonomi* , 82,97.

Kırım, A. (2004). *Yeni Dünyada Strateji ve Yönetim*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.

Kuçuradi, İ. (2003). *İnsan ve Değerleri*. İstanbul: Türkiye Felsefe Kurumu.

Latif, H., & Muslu, Ş. (26). Türk İşletmelerinin Misyon ve Vizyon Kavramlarında Anlam Karmaşası. *İ.Ü.İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi* , 12-32.

Leo W.J.C. Huberts, E. W. (2003). *The Ethics Of Government And Business: What Is Valued Most*. Oeiras Portekiz: Leo W.J.C. Huberts,Emile W. Kolthoff,Hans van den Heuvel, EGPA'nın 'Yönetimde Etik ve Dürüstlük' Çalışma Grubunun ilk atölyesine sunulan çalışma, Oeiras Portekiz, Eylül 2003 (The Ethics Of Government And Business: What Is Valued Most).

Lyons, S. (2003). *An Exploration of Generational Values in Life and at Work*. Ottawa: Eric Sprott School of Business Carleton University.

Millstein, I. (1998). *Corporate Governance – Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets*. Paris. : OECD .

Murphy, J. (1998). The Concepts of vision and mission revisited. *SBL Research Review* , 27-33.

OECD Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD publication Service.

Paslı, A. (2005). *Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi* . Çağa Hukuk Vakfı Yayınları.

Pulaşlı, H. (2003). *Corporate Governance Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model*. Ankara: Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

SPK. (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri, İkinci Baskı*, . SPK.

TBB. (2017). *TBB. 2017*. <https://www.tbb.org.tr/tr/bankacilik/banka-ve-sektor-bilgileri/banka-bilgileri/bankalar/64>. www.tbb.org.tr. adresinden alınmıştır

TDK Türkçe Sözlük. (1998). *Türkçe Sözlük 9.baskı*. Ankara: Türk Dil Kurumu.

Tusiad. (2002). *Kurumsal Yönetim En iyi uygulama Kodu ; Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyisi*. İstanbul: Tusiad.

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük. (tarih yok). *Büyük Türkçe Sözlük*. 1 1, 2018 tarihinde Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a5caf187ff7b1.42958156 adresinden alındı

Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık Ve Araştırma Grubu. (1999). *Bankalarda Kurumsal Yönetim , Basel Bankacılık Gözetim Komitesi*. 12 2017 tarihinde http://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Arastirma_ve_Raporlar/2kurumsal.doc adresinden alındı

Türkiye Katılım Bankaları Birliği. (2017). *Banka genel bilgileri*. 11 1, 2017 tarihinde <http://www.tkbb.org.tr/banka-genel-bilgileri> adresinden alındı

Ülgen, H., & Mirze, S. K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Beta.

Yurtseven, H. (1998). Stratejik Yönetim Sürecinde Misyon Kavramı. *Yönetim* , 26-33.

ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ^a
Arş. Gör. Dr. Merve KIYMAZ KIVRAKLAR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 508-531*

ÖZ

Şirketlerin faaliyetlerini sürdürebilmek ve yatırım yapmak için, ihtiyaç duydukları varlıklardan birisi de duran varlıklardır. İhtiyaç duyulan duran varlıklar ise, satın alma ve kiralama yoluyla temin edilmektedir. Finansal kiralama adı verilen bu işlemde şirketler almak istedikleri varlığı finansal kiralama şirketlerinden belli bir süre zarfı için kiralamakta, kira süresi bittikten sonra ise genellikle cüzi bir meblağ karşılığında satın almaktadırlar. Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ulusal ve uluslararası düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun yaptığı ulusal düzenlemelerin yanı sıra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan ve Türkiye’de 24.02.2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı bulunmaktadır. Ayrıca, IASB tarafından Ocak 2016 tarihinde konu ile ilgili ikinci bir standart yayınlanmıştır. UFRS 16 Kiralama İşlemleri olarak adlandırılan bu Standart 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girecektir. Son olarak Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) tam seti uygulamayan ama bağımsız denetime tabi olan şirketler için çıkartılan ve 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) bulunmaktadır. Bu çalışmada Finansal Kiralama işlemleri hem kiraya veren hem kiralayan açısından dört düzenleme çerçevesinde incelenmiş ve farklılıkları ortaya konulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Finansal Kiralama, UFRS, BOBİ FRS

JEL Kodları: M41, M48

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aİzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D. suayyipdogus.demirci@ikc.edu.tr

^bSakarya Üniversitesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D. mervekiymaz@sakarya.edu.tr

ACCOUNTING FOR FINANCIAL LEASING TRANSACTIONS WITHIN NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS

ABSTRACT

Long term assets are one type of the assets that companies need to sustain their activities and to make invest. Long term assets that are needed are obtained through purchasing and leasing. In this process, called financial leasing, companies rents assets from leasing companies for a certain period and after the end of the rental period they usually buy these assets for a small amount. There are different national and international regulations regarding the accounting of financial leases. In addition to the national regulations made by the Turkish Tax Law, there is TAS 17 Leases issued by the International Accounting Standards Board (IASB) and that is promulgated in the Official Gazette in Turkey on 24.02.2006. Also second standard, IFRS 16 Leases, is issued by IASB on January 2016 and applies to annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019. Finally, for companies that do not apply the full set of TAS/IFRS but are subject to independent audit, Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Enterprises (FRS for LMEs) is promulgated in the Official Gazette on July 29, 2017. In this study, the financial leasing transactions were examined in the context of the four regulations both in terms of leaser and leaseholder and their differences are revealed.

Keywords: Financial Leases, IFRS, FRS for LMEs

JEL Codes: M41, M48

1.GİRİŞ

Türk Dil Kurumuna göre finansal kiralama “Bir taşınır veya taşınmazın kullanım hakkının belli bir süre için ve belli bir kira karşılığında kiracıya verilmesi, anlaşmaya göre kira süresinin bitiminde mülkiyetin kiracıda bırakılabilmesi durumu” olarak tanımlanmıştır. Finansal Kiralama, maliyet olarak yüksek meblağlar tutan duran varlıkların işletmeler tarafından kiralanarak kullanılması ve kira süresinin sonunda ise, talep edilmesi durumunda cüzi bir meblağ ile kiralayan şirkete devredilmesidir.

Türkiye’de finansal kiralama ile ilgili ilk yasal düzenleme 28.06.1985 tarihinde yayınlanan 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunudur. Kanun ile finansal kiralama yönteminde kullanılan tanımlar, finansal kiralama yönteminin işleyişi ve kuralları kamuoyu ile paylaşılmıştır. Kanun 2012 yılında yürürlükten kaldırılmış, yerini 28496 Sayılı Resmi Gazete ile 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’na bırakmıştır. Bu kanunların yanı sıra finansal kiralama ile ilgili tebliğlerde yayınlanmıştır. Bu tebliğler şunlardır: 24.04.2003 tarih ve 25088 Resmi Gazete ile yayınlanan 4842 sayılı kanunda değişiklik yapılması hakkındaki kanunda 290. mükerrer madde ile finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme ile ilgili değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliklerin 01.07.2003 tarihi ile yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Bu tarihte düzenleme ile ilgili bilgi vermek amacıyla 01.07.2003 tarih ve 25155 Sayılı Resmi Gazete ile

yayınlanan 319 seri nolu genel tebliği yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile bir işlemin finansal kiralama sayılabilmesi için gerekli olan kriterler, kiralama ve kiracıların uyması gereken kurallar açıklanmıştır. Finansal kiralama ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin yapılabilmesi için de 31.07.2003 tarih ve 25185 Resmi Gazete ile “11 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayınlanmıştır. İlgili tebliğ ile 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) üzerinde değişikliğe gidilmiştir. İlgili değişiklik ile finansal kiralama işlemlerinde hangi hesapların kullanılacağı belirtilmiş, ayrıca hesap planında olmayan hesaplarda tanımlanmıştır. Günümüzde hala bu hesaplar kullanılmaktadır.

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. Standart ile ilgili 6 kez güncelleme getirilmiştir. Standart, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından oluşturulmuş ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkiye'ye uyarlanmıştır. Standartta finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı ve kiralama işlemlerinden kiracı ve kiraya verenin yapacağı muhasebeleştirme işlemleri açıklanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 16 Kiralamalar Standardı, UMSK'nın takvimine ilk olarak Temmuz 2006'da girmiştir. Standart taslak metni, 16 Mayıs 2013 tarihinde yayınlanmıştır. UFRS 16, 13 Haziran 2016 tarihinde UMSK tarafından tamamlanıp yayınlanmış ve 01 Ocak 2019 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanacaktır. UFRS 16'nın yürürlüğe girmesi ile UMS (TMS) 17 Kiralamalar standardı yürürlükten kalkacaktır (iasplus.com, Erişim Tarihi: 18.10.2017).

29.07.2017 tarih ve 30138 sayılı Resmi Gazete ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'ler bağımsız denetime tabi olup tam set TFRS'leri uygulamayan şirketler tarafından kullanılacaktır (KGK verilerine göre yaklaşık 4.700 şirkettir). BOBİ FRS'ler 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin 15. bölümü kiralama işlemlerine ayrılmıştır. 15. Bölümde finansal kiralama ve geleneksel kiralama ayrımı yapılmıştır.

Çalışmada, finansal kiralama işlemlerine dair öncelikle literatür araştırması yapılmıştır. Sonrasında finansal kiralama ile ilgili yukarıda bahsi geçen dört düzenleme arasındaki farklılıklar ve benzerlikler ortaya konulmuştur. Son olarak, finansal kiralama işlemine dair hipotetik bir örnek oluşturularak, muhasebeleştirme işlemlerinin farklı uygulamalara göre nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

2.LİTERATÜR İNCELEMESİ

Özulucan ve Özdemir (2009) çalışmalarında 2007 yılında yürürlüğe giren Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman şirketlerince uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi ile kamuya açıklanacak Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ hükümleri çerçevesinde finansal kiralama şirketlerinde yapılacak muhasebe kayıtlarına örnekler vermişlerdir.

Alagöz ve Eren (2010) çalışmalarında TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ile VUK/MSUGT arasında Satış ve Geri Kiralama işlemine dair farklılıkları bir örnek üzerinden incelemiştir. Gökgöz (2013); Gönen ve Akça (2014); Duman, Polat ve Özal (2016) çalışmalarında VUK ve TMS 17 Standardı kapsamında finansal kiralama işleminin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini örnek üzerinden incelemiştir. Köksal ve Beller (2013) finansal kiralama işlemi VUK, TMS 17 ve BDDK'ya göre örnekler üzerinden incelemiştir. Şengür (2013) çalışmasında finansal kiralama bulunan asgari kira ödemelerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini, örnekler üzerinden incelemiştir. Yıldız, Kara ve Yanık (2014) çalışmalarında KOBİ TFRS bölüm 20 kiralamalara göre finansal kiralama, faaliyet kiralaması ve sat-geri kirala işlemlerinin, kiracı ve kiraya veren açısından muhasebeleştirilmesi üzerine örnekler vermişlerdir. Öztaş ve Burak (2014) TMS 17 ve VUK arasındaki farkları inceledikleri çalışmalarında faaliyet kiralamasını örnek bir uygulama üzerinden incelemiştir. Kırılıoğlu ve Öztaş (2015) çalışmalarında TMS 17 Kiralama İşlemleri standardına göre kiracı ve kiraya veren işletmelerin finansal kiralama işlemlerini bir örnek uygulama üzerinden irdelemiştir. Öztürk (2016); Engin (2016); Altıntaş ve Türel (2016) çalışmalarında TMS 17 ve UFRS 16 arasındaki farkları irdelemiştir. UFRS 16'nın finansal tablolara etkisini incelemiştir. Çalışmalarında UFRS 16'nın en çok operasyonel kiralama işlemi yapan perakende ve hava yolu şirketlerini etkileyeceği sonucuna ulaşmışlardır. Serçemeli ve Öztürk (2016) TMS 17'den sonra aynı konuda yayınlanan UFRS 16 standardının getirdiği yenilikleri çalışmalarında incelemişler, TMS 17'ye göre farkın faaliyet kiralamalarının kapsamının değişmesi olarak belirlemişlerdir. Şentürk (2016) çalışmasında VUK'a göre faaliyet kiralaması işlemleri ile ilgili muhasebeleştirme örnekleri vermiştir. Turan Kurtaran (2016) çalışmasında Karadeniz Bölgesinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin finansal kiralama işlemi ile ilgili görüşlerini ve finansal kiralamanın KOBİ'lerin performansı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Cengiz (2017) çalışmasında, TMS 17 ve V.U.K arasında finansal kiralama işlemlerinde bulunan farklılıkları incelemiş ve duran varlık ediminde iki düzenlemenin farklı muhasebeleştirme yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Güneş, Cavlak ve Cebeci (2017) çalışmalarında sat geri kirala işlemlerini VUK,

TMS 17, UFRS 16 çerçevesinde teorik olarak karşılaştırmışlardır. Pamukçu ve Çakmak (2017) çalışmalarında ithalat ve ihracat yapan şirketlerde finansal kiralama işlemleri ile ilgili yasal düzenlemeleri açıklamışlar ve konu ile ilgili örnek uygulamaya yer vermişlerdir. Yılmaz ve Aslan (2017) vakıflardan kiralanmış gayrimenkullerin üçüncü kişilere yeniden kiraya verilmesini muhasebe standartları çerçevesinde incelemişlerdir.

Yapılan bu çalışma ile ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerin (TMS 17, UFRS 16, BOBİ FRS ve VUK) hepsi kiracı ve kiraya verene göre teorik ve uygulama açısından karşılaştırılmıştır. Bu yönü ile çalışma diğer çalışmalardan ayrılmaktadır.

3.UYGULAMA

Araştırmanın uygulama kısmında ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile ilgili karşılaştırmalı bir tablo sunulmuştur. Tabloda VUK/MSUGT, TMS 17, UFRS 16 ve BOBİ FRS kapsamında yapılan karşılaştırma Tablo 1’de gösterilmiştir. Tablo 2’de kiraya veren açısından finansal kiralama işlemleri gösterilirken, Tablo 3’de kiracı açısından finansal kiralama işlemlerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Finansal Kiralama ile ilgili genel karşılaştırma Tablo-1’de gösterilmiştir.

Tablo-1. Finansal Kiralama İle İlgili Genel Karşılaştırma

	VUK/MSUGT	TMS 17	UFRS 16	BOBİ FRS
Finansal Kiralama – Faaliyet Kiralaması Ayrımı	Yok	Var	Yok	Yok
Faaliyet Kiralaması Nerede kaydedilecek	-	Dipnotlar	Finansal Tablolarda	-
Sözleşmede Sonradan Yapılacak değişiklikler ile ilgili düzenleme	-	-	Var	-
Başlangıçtaki doğrudan maliyetler	Dönem gideri olarak yazılır	Başlangıçtaki doğrudan maliyetler	Başlangıçtaki doğrudan maliyetler	Başlangıçtaki doğrudan maliyetler

		maliyete eklenir	maliyete eklenir	maliyete eklenir
--	--	------------------	------------------	------------------

Tablo-1'e göre finansal kiralama – faaliyet kiralaması ayrımı yalnızca TMS 17 Kiralamalar sözleşmesi standardında bulunmaktadır. TMS 17'ye göre faaliyet kiralamaları, finansal tablo dipnotlarında gösterilmelidir. UFRS 16 standardına göre ise gerek finansal kiralamalar gerekse faaliyet kiralamaları finansal tablolarda gösterilmelidir. Faaliyet kiralamaları ile ilgili BOBİ FRS ve VUK'ta özel bir düzenleme bulunmamaktadır. UFRS 16'da sözleşmede sonradan yapılan değişiklikler ile ilgili düzenlemeler bulunurken, diğer düzenlemelerde herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. VUK'a göre başlangıçtaki doğrudan maliyetler doğrudan gider yazılırken, diğer uygulamalarda başlangıçta yapılan doğrudan maliyetler kiralama maliyetlerine eklenerek aktifleştirilmektedir. Tablo-2'de finansal kiralama işleminde kiraya veren açısından düzenlemeler karşılaştırılmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo-2. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama İşlemleri

	V.U.K.	TMS 17	UFRS 16	BOBİ FRS
İlk Ölçüm	Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktife alınacaktır. Diğer yandan, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilecektir (319 nolu tebliğ).	Finansal Kiralamaya konu edilmiş varlıklar finansal durum tablolarına yansıtılır ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterilir. (TMS 17 md. 36)	Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna yansıtır ve bunları net kiralama yatırımına eşit tutarda bir alacak olarak sunar. (TFRS 16 md. 67)	Varlık finansal tablo dışı bırakılır. Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.
Bilançoda Gösterim	Bilanço dışı bırakılır (319 nolu tebliğ).	Bilanço dışı bırakılır (TMS 17 md.36)	Bilanço dışı bırakılır. (TFRS 16 md. 67)	Bilanço dışı bırakılır (Bölüm 15.20)
Alacakların Takip Yeri	120 Alıcılar, 121 Alacak Senetleri, 220 Alıcılar, 221 Alacak Senetleri (11 Sıra Nolu MSUGT)	136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 236 Diğer Çeşitli Alacaklar	136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 236 Diğer Çeşitli Alacaklar	136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 236 Diğer Çeşitli Alacaklar
Sonraki Ölçüm	Faiz geliri ve Anapara Ödemeleri olarak ayrıştırılır. Her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle	Faiz geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Faiz gelirini kiralama süresine sistematik ve	Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini kiralamadaki net yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına yansıtır. Kiraya veren, kiralama süresi boyunca faiz gelirini	Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve faiz geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.

	tahakkuk ettirilir (M.Madde 290/2)	rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış faiz gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır. (TMS 17 md. 39 40)	sistemik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya veren, döneme ilişkin kira ödemelerini, anaparayı ve kazanılmamış faiz gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımından düşer. (TFRS 16 md. 75 – 76)	
--	------------------------------------	---	---	--

Kiraya veren ile ilgili düzenlemeler yukarıda tabloda gösterilmiştir. Kiraya veren işletme tüm düzenlemelerde bilanço dışında bırakılmaktadır. Bu yüzden kiraya veren işletme amortisman veya itfa payı ayırmamaktadır. Alacakların takip yeri VUK'da ticari alacaklar olarak sınıflandırılmışken, diğer uygulamalarda alacaklar diğer alacak hesap grubunda izlenmektedir. Kiraya verenin ilk ve sonraki ölçümlerde yapması gerekenler düzenleme bazında tabloda gösterilmektedir.

Finansal kiralama yapan işletmenin yapacağı kayıtlar işletmenin yapısına göre değişiklik göstermektedir. Bu farklılıklar, dört başlık altında gösterilebilir (Örten, Kaval ve Karapınar,2017;231);

- Kiraya verenin daha önce kullanıp amortisman ayırdığı varlığı kiracıya devretmesi,
- Kiraya verenin kiraya verdiği varlığın ticaretini yapması ya da üretmesi,
- Kiraya verenin esas faaliyetinin finansal kiralama olması,
- Kiraya verenin esas faaliyet konusunun finansal kiralama olmaması ama esas faaliyetlerinin yanı sıra finansal kiralama işlemlerinin de yapılması.

Konu ile ilgili daha önce yapılan çalışmalarda yukarıda belirtilen yapılara göre farklı muhasebe işlemleri görülmektedir. Bu çalışmada, VUK ve MSUGT'un uluslararası çalışmalar ile arasındaki farklılıklar incelenmektedir. MSUGT ile ilgili 11 sıra nolu tebliğ yukarıda belirtilen durumlardan IV. durumu kapsamaktadır^c. Bu nedenle çalışmada kiraya veren ile ilgili örnekler son düzenlemeye göre gerçekleştirilmiştir.

Aşağıda bulunan Tablo 3'de ise finansal kiralama işleminde kiracı tarafıyla ilgili VUK, TMS 17, TFRS 16 ve BOBİ FRS'de bulunan düzenlemelere yer verilmiştir.

^c I. Durumda işletme kullanmış olduğu duran varlığı, finansal kiralama ile devretmiş olmaktadır. Bu durumda, elde edilecek kar/zarar olağan dışı kâr/zarara göre izlenecektir. II. Durumda üretim veya alım satım yapan işletmelerde MSUGT kazanılmamış faiz gelirleri, satış geliri olarak raporlanmalıdır. Ancak, özün önceliği gereği bu tutarın satış geliri yerine aynı hesap sınıfında faiz geliri olarak raporlanması gerekmektedir. III. Durumda ise, finansal kiralama işlemlerinin muhasebesinden bahsedilmektedir. İlgili şirketler için ayrı bir hesap planı tanımlanmış olup MSUGT'un 11 sıra nolu tebliği kapsamı dışındadır.

Tablo-3. Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması

	V.U.K.	TMS 17	UFRS 16	BOBİ FRS
İlk Ölçüm	Varlığın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı (M.Madde 290/1)	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı (TMS 17 md.20)	Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer. (TFRS 16 md.21)	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı
Aktife Alınacak Hesap Grubu	Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubuna 260 Haklar hesabına (319 Nolu Tebliğ)	İlgili duran varlık hesabında (TMS 17 md.21)	Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır. (TFRS 16 md.22) Eğer kiracı kullanım haklarını ayrı bir hesapta göstermiyorsa bu durumda ilgili duran varlık hesabında izlenecektir (TFRS 16 md.47)	İlgili duran varlık hesabında (BOBİ FRS md. 15. 14)
Amortisman veya İtfa	Kullanım hakkı, VUK ve ilgili genel tebliğlerde iktisadi kıymet için tespit edilen sürelerde itfa edilecektir. (319 Nolu Tebliğ) Kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde	Faydalı Ömür Sahipliğin devrine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı İlgili Duran Varlık	Faydalı ömür Sahipliğin devrine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı İlgili Duran Varlık	Faydalı ömür Sahipliğin devrine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı İlgili Duran Varlık Grubunun tabi olduğu amortisman, itfa

	yeniden değerlendirme ve amortisman tabii tutulur (M.Madde 290.2)	Grubunun tabii olduğu amortisman, itfa payı ve değer düşüklüğü uygulaması yapılır(TMS 17 Md. 27-28)	Grubunun tabii olduğu amortisman, itfa payı ve değer düşüklüğü uygulaması yapılır (TFRS 16 md.32 -33)	payı ve değer düşüklüğü uygulaması yapılır(BOBI FRS md. 15. 18)
Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır. (M.Madde 290/2)	Finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. (TMS 17 md.25)	Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer: (a) Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır, (b) Defter değerini, yapılmış olan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve (TFRS 16 md.36) Kiralama süresindeki her bir döneme ait kira yükümlülüğüne ilişkin faiz, kira yükümlülüğünün kalan bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunan tutar olmalıdır.(TFRS 16 md.37)	Finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. (md.15.17)
Kira Borçlarının Takip	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401	301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401

yeri	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar (11. MSUGT)	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
Kira Faizlerinin Takip Yeri	302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti (11. MSUGT)	302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti	Kar/Zarara (780 Finansman Gideri)	302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti

Tablo-3’de kiracı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Kiralamayı yapan işletmenin ilk ölçümünde TMS 17, VUK ve BOBİ FRS’de uygulama birliği bulunmaktadır. UFRS 16’da ise ilk ölçüm “Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer” şeklinde belirlenmiştir. Kiralanan varlığın aktifte izleneceği hesap grubu ile ilgili düzenlemeler arasında farklılık bulunmaktadır. VUK ve UFRS 16 kiralanan varlığı 260 Haklar hesabında izlerken, TMS 17 ve BOBİ FRS’de ise varlık ilgili duran varlık hesabına kaydedilmektedir. İki uygulamada duran varlık olarak muhasebeleştirildiği için amortisman ayırma, iki uygulama da hak olarak muhasebeleştirilmesinden dolayı kiralanan duran varlıklara itfa payı ayrılmaktadır. VUK’a göre kıymet için tebliğ edilen süre içerisinde itfa edilirken, diğer üç uygulama da sahipliğin devrine ilişkin bir kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı ile amorti/itfa edilmektedir. Kiralama borçlar tüm uygulamalarda 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesaplarında takip edilirken, ödenen kira faizleri ise UFRS 16 uygulaması dışında 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti hesaplarında izlenmektedir. UFRS 16’da ise kira faizleri dönem gideri olarak yazılmaktadır. Yukarıdaki teorik açıklamalar ve uygulamalar arasındaki farklılıklar örnek bir uygulama üzerinden muhasebeleştirilerek gösterilecektir.

Örnek Uygulama: Şirket taşıma faaliyetlerinde kullanılmak üzere finansal kiralama yoluyla bir kamyon kiralamak istemektedir. Kiralanmak istenen kamyonun piyasa değeri 120.000 TL’dir. İşletme kamyon bedelini 4 yılda eşit taksitler üzerinden ödeyecektir. Kira ödemeleri senede bir kez banka aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Varlık finansal kiralama yolu yerine borçlanarak satın alınsaydı borçlanma faizi yıllık %25 olacaktı. Kamyonun V.U.K.’na göre faydalı ömrü 5 yıldır. Varlığın hurda değeri 15.000 TL olup, varlığın sözleşme sonunda kiracı tarafından alınacağına dair bir anlaşma bulunmamaktadır. Ayrıca kiralama işlemi ile ilgili 2.000 TL masraf kiracı tarafından peşin olarak ödenmiştir. (KDV %18 ve hariçtir.)

Çözüm: Öncelikle 4 yıllık süre boyunca ödenecek taksit tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri 120.000 TL’dir. Kiracı için 4.yılın sonundaki varlığın hurda değerinin bugünkü değerinin hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + \text{İskonto Oranı})^{\text{Süre}}}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{15.000}{(1,25)^4} = 6.144 \text{ TL}$$

Varlığın bugünkü değeri 120.000 TL - 6.144 TL = 113.856 TL'dir. Kira ödemelerinin tutarları hesaplanırken aşağıdaki formülden faydalanılacaktır. A: Anapara, i: Faiz Oranı, n: Vade

$$\text{Taksit Tutarı} = \frac{A \times i}{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}$$

$$\text{Taksit Tutarı} = \frac{113.856 \text{ TL} \times 0,25}{1 - \frac{1}{(1+0,25)^4}} = 48.211 \text{ TL}$$

Yıllık ödenecek kira tutarı 48.211 TL olarak hesaplanmıştır. İşletme 4 yıl boyunca aynı tutarı ödeyecektir ve dördüncü yılın sonunda varlığın hurda değeri 15.000 TL olacaktır. Hesaplamaya göre varlığın işletmeye maliyeti (4 x 48.211 TL) + 15.000 TL = 207.844 TL'ye mal olacaktır.

Birinci yıl için işletmenin ödeyeceği faiz tutarı 120.000 x %25'ten 30.000 TL'dir. Yani işletmenin birinci yılda ödeyeceği 48.211 TL'nin 30.000 TL'si faiz 18.211 TL anapara ödemesidir. İkinci yıl faiz kalan anapara üzerinden hesaplanacaktır. İkinci yılın faizi 101.788,62 TL x %25'den 25.447,15 TL'dir. Varlığın değeri ile ilgili tüm ödeme planı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-4. Finansal Kiralama İşlemi Ödeme Planı

Yıllık Faiz	0,25	Finansal Kiralama Tutarı			
Tarih	Dönem	Kira Tutarı	Faiz	Anapara	Kalan Anapara
1. YIL	-	- ₺	- ₺	- ₺	120.000,00 ₺
1. YIL	1. Taksit	48.211,38 ₺	30.000,00 ₺	18.211,38 ₺	101.788,62 ₺
2. YIL	2. Taksit	48.211,38 ₺	25.447,15 ₺	22.764,23 ₺	79.024,39 ₺
3. YIL	3. Taksit	48.211,38 ₺	19.756,10 ₺	28.455,28 ₺	50.569,11 ₺
4. YIL	4. Taksit	48.211,38 ₺	12.642,28 ₺	35.569,11 ₺	15.000,00 ₺
4. YIL	Hurda	15.000,00 ₺		15.000,00 ₺	
	Toplam	207.845,53 ₺	87.845,53 ₺	120.000,00 ₺	

Tablo-4 de verilen ödeme planı üzerinden kiracı ve kiraya verenin yapacağı muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a. Kiralayan Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

a.a. V.U.K.'na Göre Muhasebe Kayıtları

V.U.K.'na göre			
İlk Kayıt			
260 HAKLAR		120.000,00 ₺	
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺	
402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		57.845,53 ₺	
760 PSD		2.000,00 ₺	
	100 KASA		2.000,00 ₺
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺
	401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		159.634,15 ₺
1. Taksit Ödemesi			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN. GİD.		30.000,00 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺
1. Yıl Amortismanı			
760 PSD		21.000,00 ₺	
	268 BİR.AMORT.		21.000,00 ₺
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		63.211,38 ₺	
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺	
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		63.211,38 ₺
	402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Ödeme Kaydı			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN. GİD.		12.642,28 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Amortisman Kaydı			
760 PSD		21.000,00 ₺	
	268 BİR.AMORT.		21.000,00 ₺
Hurda Değerin Düşülmesi			
268 BİR. AMORT.		105.000,00 ₺	
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		15.000,00 ₺	
	260 HAKLAR		120.000,00 ₺

a.b. TMS 17 Kiralamalar ve BOBİ Finansal Raporlama Standardına Göre Muhasebe Kayıtları

İlk Kayıt			
254 TAŞITLAR		122.000,00 ₺	
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺	
402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		57.845,53 ₺	
	100 KASA		2.000,00 ₺
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺
	401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		159.634,15 ₺
1. Taksit Ödemesi			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN. GİD.		30.000,00 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺
1. Yıl Amortismanı			
760 PSD		26.750,00 ₺	
	257 BİR. AMORT.		26.750,00 ₺
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		1.265,00 ₺	
	691 Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi		1.265,00 ₺
Not:(26.750 ₺-21.000 ₺)x %22 (kurumlar vergisi oranı)			
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		63.211,38 ₺	
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺	
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		63.211,38 ₺
	402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Ödeme Kaydı			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN. GİD.		12.642,28 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Amortisman Kaydı			
760 PSD		26.750,00 ₺	
	257 BİR.AMORT.		26.750,00 ₺
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		1.265,00 ₺	
	691 Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi		1.265,00 ₺
Not:(26.750 ₺-21.000 ₺)x %22 (kurumlar vergisi oranı)			
Hurda Değerin Düşülmesi			
257 BİR.AMORT.		107.000,00 ₺	
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		15.000,00 ₺	
	254 TAŞITLAR		122.000,00 ₺

a.c. UFRS 16 Kiralamalar Standardına Göre Muhasebe Kayıtları

UFRS 16'ya göre			
İlk Kayıt			
260 HAKLAR		122.000,00 ₺	
	100 KASA		2.000,00 ₺
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		18.211,38 ₺
	401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		101.788,62 ₺
Faiz Tutarının Borcun Üzerine Eklenmesi			
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺	
402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		57.845,53 ₺	
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		30.000,00 ₺
	401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		57.845,53 ₺
1. Taksit Ödemesi			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN.GİD.		30.000,00 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		30.000,00 ₺
1. Yıl Amortismanı			
760 PSD		26.750,00 ₺	
	268 BİR.AMORT.		26.750,00 ₺
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		1.265,00 ₺	
	691 Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi		1.265,00 ₺
Not:(26.750 ₺-21.000 ₺)x %22 (kurumlar vergisi oranı)			
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
401 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.		63.211,38 ₺	
302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺	
	301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		63.211,38 ₺
	402 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		48.211,38 ₺	
191 İND.KDV		8.678,05 ₺	
	102 BANKALAR		56.889,43 ₺
780 FİN. GİD.		12.642,28 ₺	
	302 ERT.Kİ.BORÇ.MAL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Amortisman Kaydı			
760 PSD		26.750,00 ₺	
	268 BİR.AMORT.		26.750,00 ₺
284 Ertelemiş Vergi Varlığı		1.265,00 ₺	
	691 Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi		1.265,00 ₺
Not:(26.750 ₺-21.000 ₺)x %22 (kurumlar vergisi oranı)			
Hurda Değerin Düşülmesi			
268 BİR. AMORT.		107.000,00 ₺	
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ		15.000,00 ₺	
	260 HAKLAR		122.000,00 ₺

VUK, TMS 17, UFRS 16 ve BOBİ FRS'ye göre kiracının yapacağı muhasebe kayıtları yukarıda sırasıyla gösterilmiştir. TMS 17 ve BOBİ FRS düzenlemeleri Tablo 3'de de görüldüğü üzere farklılık göstermemektedir. Bu nedenle iki düzenleme tek bir şablon üzerinden gösterilmiştir. Uygulamalar arasındaki birinci farklılık kira sözleşmesi ile ilgili yapılan ek maliyetler noktasındadır. VUK'ta bu tutar pazarlama, satış dağıtım gideri olarak raporlanıp doğrudan gider yazılırken, standartlara göre ilgili gider aktifleştirilmiştir. Aktifleştirilen tutar yıllara yaygın şekilde itfa edilecektir. Kira işlemi ile ilgili tutar VUK ve UFRS 16'da 260 Haklar hesabında izlenirken, TMS 17 ve BOBİ FRS'de ilgili duran varlık hesabında takip edilecektir. UFRS 16'ya göre kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolara kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü yansıtılmalıdır (TFRS 16 md.22). Eğer kiracı kullanım haklarını ayrı bir hesapta göstermiyorsa bu durumda ilgili duran varlık hesabında izlenecektir (TFRS 16 md.47). Bu açıklama neticesinde TDHP'de 260 Haklar hesabı bulunduğu için, bu hesap kullanılmıştır. İkinci farklılık amortisman hesaplarındadır. TMS 17 ve BOBİ FRS'de amortisman tutarı 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubuna aktarıldığından 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı ile giderleştirilecektir. VUK ve UFRS 16'da ise 260 Haklar kullanıldığı için 268 Birikmiş Amortismanlar hesabı kullanılmaktadır.

Amortisman işlemi esnasında finansal kiralamalarda faydalı ömre göre amortisman ayrılmaktadır. Ancak düzenlemelerde kiralama süresi sonunda varlığın kiracıya devri ile ilgili bir netlik yoksa faydalı ömür ile kira süresinden düşük olan ile amorti edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Amortisman tutarı VUK'a göre 21.000 TL ayrılmakta (VUK'a göre itfa payı ayrılırken kiralama süresinden bağımsız olarak varlıkların maliye bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömürleri boyunca itfa edilmesi gerekmektedir), diğer düzenlemelere göre 26.750 TL olarak ayrılmaktadır. Ayrılan tutarlar aracın taşıma faaliyetleri ile ilgili olduğundan 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım giderlerinde izlenecektir. Düzenlemelerde vergi kanunlarına göre 5.750 TL fazla amortisman ayrılmıştır. Bu tutar, VUK'a göre ilk dönem gider yazılması gereken giderlerin aktifleştirilmesinde ortaya çıkmıştır. Bu nedenle ilgili tutardan dolayı ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş vergi tutarı hesaplanırken vergi oranı üzerinden alınmalıdır ($5.750 \text{ TL} \times \%22 = 1.265 \text{ TL}$).

Yıl sonlarında ilgili döneme ait kira giderleri 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabından düşülmektedir. Bu hesabın kullanımında düzenlemeler arasında farklılık bulunmamaktadır. İkinci ve üçüncü yıllarda aynı işlemler yapılacaktır. Bu nedenle ilgili yıllara ilişkin kayıtlar gösterilmemiştir. Son seneye girerken son yıla ait tutarlar uzun vadeli hesaplardan kısa vadeli hesaplara aktarılmaktadır. Kiralama işlemi sonunda

maddi veya maddi olmayan duran varlıklarda izlenen tutarlar, amortisman tutarları ve borçlarda kalan tutarlar karşılıklı mahsup edilerek kapatılacaktır.

b. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

VUK, TMS 17, UFRS 16 ve BOBİ FRS'ye göre kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayıtlar, aşağıda gösterilmiştir.

b.a. V.U.K. göre kiraya verenin yapacağı kayıtlar

İlk Kayıt			
120 ALICILAR		48.211,38 ₺	
220 ALICILAR		159.634,15 ₺	
	124 KAZ.FİN.KİR.FAİZ.GEL		30.000,00 ₺
	224 KAZ.FİN.KİR.FAİZ.GEL		57.845,53 ₺
	254 TAŞITLAR		120.000,00 ₺
1. Taksit Ödemesi			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	120 ALICILAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
124 KAZ.FİN.KİR.FAİZ.GEL		30.000,00 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		30.000,00 ₺
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
120 ALICILAR		63.211,38 ₺	
224 KAZ.FİN.KİR.FAİZ GEL.		12.642,28 ₺	
	220 ALICILAR		63.211,38 ₺
	124 KAZ.FİN.KİR.FAİZ GEL.		12.642,28 ₺
4. Yıl Ödeme Kaydı			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	120 ALICILAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
124 KAZ.FİN.KİR.FAİZ.GEL		12.642,28 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		12.642,28 ₺
Hurda Değerin Düşülmesi			
254 TAŞITLAR		15.000,00 ₺	
	120 ALICILAR		15.000,00 ₺

b.b. TMS 17 ve BOBİ FRS'ye göre kiraya verenin yapacağı kayıtlar

İlk Kayıt			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		48.211,38 ₺	
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		159.634,15 ₺	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		30.000,00 ₺
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		57.845,53 ₺
	254 TAŞITLAR		120.000,00 ₺
1. Taksit Ödemesi			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		30.000,00 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		30.000,00 ₺
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		63.211,38 ₺	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺	
	236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		63.211,38 ₺
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺
4. Yıl Ödeme Kaydı			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		12.642,28 ₺
Hurda Değerin Düşülmesi			
254 TAŞITLAR		15.000,00 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		15.000,00 ₺

b.c.UFRS 16'ya göre yapılacak kayıtlar

İlk Kayıt			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		18.211,38 ₺	
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		101.788,62 ₺	
	254 TAŞITLAR		120.000,00 ₺
Faiz Tutarının Alacağın Üzerine Eklenmesi			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		30.000,00 ₺	
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		57.845,53 ₺	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		30.000,00 ₺
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		57.845,53 ₺
1. Taksit Ödemesi			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		30.000,00 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		30.000,00 ₺
3. Yıl Sonunda Kısa Vadeye Aktarım Kaydı			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		63.211,38 ₺	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺	
	236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		63.211,38 ₺
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺
4. Yıl Ödeme Kaydı			
102 BANKALAR		56.889,43 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		48.211,38 ₺
	391 HES.KDV		8.678,05 ₺
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		12.642,28 ₺	
	642 FAİZ GELİRLERİ		12.642,28 ₺
Hurda Değerin Düşülmesi			
254 TAŞITLAR		15.000,00 ₺	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		15.000,00 ₺

VUK, TMS 17, UFRS 16 ve BOBİ FRS'ye göre kiraya verenin yaptığı kayıtlar yukarıda gösterilmiştir.

MSUGT 11 Seri No'lu tebliğine göre kiraya verenin kullanacağı hesaplar TDHP'ye eklenmiştir. Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde VUK'a göre alacaklar 120/220 Alacaklar, işlememiş faizler ise 124/224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabında izlenecek, kiraya verilen varlık ise, bilançodan düşülmüştür. Dönem sonunda 120 Alıcılar hesabındaki tutar tahsil edilerek, 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabına aktararak kapatılmıştır. Dönem sonunda gelecek dönem kısa vadeye düşecek olan tutarlar uzun vadeden kısa vadeye aktarılacaktır. Bu aktarım her yılın sonunda yapılacaktır. Varlığın süre sonunda kiracıya geçeceğine dair anlaşmada bir kesinlik yoktur. Bu nedenle dördüncü yılın sonunda eğer taşıt kiraya verene geri dönecekse kayıta olduğu gibi hurda değeri ile aktiflere kaydedilecektir.

Uluslararası düzenlemelerde ise 120/220 Alıcılar hesapları kullanılmaması daha uygun olacaktır. Çünkü MSUGT'ta belirtilen muhasebe kayıtları ana faaliyet dışında kiralama faaliyetinde bulunan işletmeleri kapsamaktadır. Bu işletmeler için yapılan işlem, ana faaliyet değildir. 12 Ticari Alacaklar grubu ise işletmelerin ana faaliyetinden ortaya çıkan alacaklarını takip ettiği hesap grubudur. Üretim veya alım satım yapan işletmelerde 12 Ticari Alacaklar grubunun kullanımı uygun olacaktır. Ana faaliyet konusu finansal kiralama olan işletmelerin ise, kendilerine ait hesap planı bulunmaktadır. Bu nedenle MSUGT'ta belirtilen şirketlerde 12 Ticari Alacaklar hesap grubu yerine 13/23 Diğer Alacaklar hesap grubunun kullanılması, kazanılmamış faiz gelirlerinin de 12/22 grubu yerine 380/480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesaplarında takibi daha uygun olacaktır.

Uluslararası uygulamalar arasında temel farklılık ilk kayda alma aşamasındadır. Yukarıda da görüleceği üzere, TMS 17 ve BOBİ FRS'de ilgili tutarlar, ilk kayıta anapara + faiz doğrudan yazılırken, UFRS 16'da ilk kayıta alacak tutarları anapara düzeyinde gösterilmektedir. Faiz tutarları ikinci kayıta anapara tutarları üzerine eklenerek alacağı eklenmektedir. Kalan aşamalarda ise, uygulamalar arasında farklılık bulunmamaktadır.

Görüleceği üzere, UFRS 16 Finansal Kiralamalar Standardı ile TMS 17 Finansal Kiralamalar Standardı arasında muhasebeleştirme esaslarına göre fazla farklılık yoktur. Bu iki Standart arasındaki temel farklılık, faaliyet kiralamalarında bulunmaktadır. Çalışmanın konusu finansal kiralamalar olduğu için, bu iki düzenleme arasında fazla bir farklılık söz konusu değildir.

4.SONUÇ

Finansal kiralama işlemleriyle ilgili farklı kuruluşlar tarafından düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalar gerçekleştirilirken diğer düzenlemelerin de etkisi altında kalınmıştır. Yapılan bu çalışmada ulusal ve uluslararası yapılan düzenlemeler arasındaki farklılıklar irdelenmiştir. Temel farklılıklardan bir tanesi, kiralama işlemi yapıldığında kiracının maddi duran varlıklara mı yoksa maddi olmayan duran varlığın mı kaydedeceği konusudur. MSUGT ve yeni UFRS 16 bunu maddi olmayan duran varlıklarda raporlarken, TMS 17 ve BOBİ FRS ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmasını önermektedir. Bir diğer temel ayırım ise UFRS 16 ve TMS 17 arasındadır. TMS 17’de faaliyet kiralamaları dipnotlarda raporlanırken, UFRS 16’da faaliyet kiralamalarının finansal tablolarda raporlanması gerektiğini belirtilmektedir. Kiraya veren açısından ise VUK yapılan işlemi ticari alacaklar grubunda raporlarken, diğer düzenlemeler kira tutarlarını diğer alacaklar grubunda izlemektedir. Çalışmada belirtildiği gibi finansal kiralama işleminde kiraya veren açısından yapılan çalışmalarda farklı muhasebeleştirme örnekleri gözlemlenmiştir. Yukarıda belirtilen hususlarda görüldüğü üzere uygulamalar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların giderilmesi muhasebede tek düzelik ve tutarlılık açısından uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A ve Eren, T. (2010). Satış ve Geri Kiralama İşleminin TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Yürürlükteki Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2) , 27 - 47.
- Altıntaş, A.T. & Türel, A. (2016). Kiralama İle İlgili Yeni Muhasebe Modelinin Finansal Tablolara Etkileri. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Seçmeler 2016*, 117 – 131.
- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (2012) *6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu*. T.C. Resmi Gazete:28496.
- Cengiz, S. (2017). Finansal Kiralama İşlemlerinin Mevzuat Boyutu Ve Muhasebe Uygulamaları: TMS 17 ve VUK Kapsamında İncelenmesi. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 6(11), 43–56.
- Duman, H., Polat, Y. Ve Özal, H. (2016). Effects of Financial Leasing on Financial Ratios and Tables by Turkish Accounting Standard 17 (TMS 17). *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 74–86.

- Engin, A. (2016). Yeni (Önerilen) Kiralama İşlemleri Standardı ve Değişikliğin Mali Tablolara Muhtemel Etkileri. *Vergi Dünyası*, 23–34.
- Güneş, N., Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2017). Yasal Düzenlemeler ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Sat ve Geri Kirala İşlemleri. *Bankacılık ve Sermaye Piyasası Araştırmaları Dergisi*, 1(3), 33–51.
- Gökgöz, A. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 35, 107–122.
- Gönen, S. ve Akça, N. (2014). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 71–94.
- Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (1985). 3226 Sayılı *Finansal Kiralama Kanunu*, T.C. Resmi Gazete: 18795.
- International Accounting Standards Board. (2017). *IFRS 16 Leasing*. Erişim Tarihi: 13.10.2017. <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>
- Kamu Gözetim Kurumu (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı*, T.C. Resmi Gazete: 30138.
- Kamu Gözetim Kurumu (2006). *TMS 17 Kiralama İşlemleri*, T.C. Resmi Gazete: 26090.
- Kırlioğlu, H. ve Öztaş, S. (2015). Türkiye’de Finansal Kiralama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(2), 1–21.
- Köksal, A. G. ve Beller, B. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi Mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 150–171.
- Maliye Bakanlığı (2003). 4842 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunda 290. Mükerrer Madde İle Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme, T.C. Resmi Gazete: 25088.
- Maliye Bakanlığı (2003). 319 seri nolu *VUK Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete: 25155.
- Maliye Bakanlığı (2003). 11 Seri No’lu *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete: 25185.
- Örten, R. , Kaval, H. ve Karapınar, A.(2017). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Genişletilmiş 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, C. (2016). UFRS 16 Kiralama İşlemleri Standardının Eski UMS 17 Standardı İle Karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye’de Hisse Senetleri

Halka Açık Olan Hava Yolu Şirketlerinin Finansal Durumuna Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 1–50.

Özulucan, A., & Özdemir, F. S. (2009). Finansal Kiralama Şirketlerince Uygulanacak Yeni Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1, 25–43.

Öztaş, S. ve Burak, E. (2014). Türkiye 'de Faaliyet Kiralaması (Operasyonel Leasing), *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1),50-64.

Pamukçu, F. ve Çakmak, M. (2017). Uluslararası Ticarete Finansal Kiralama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(48), 245–267.

Serçemeli, M., & Öztürk, M. (2016). Yeni Finansal Raporlama Standardı “IFRS 16 Kiralama İşlemleri”nin Getirdiği Değişimler Üzerine bir Değerleme. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, Mayıs Haziran, 31–48.

Şengür, E. D. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracı Açısından Asgari Kira Ödemelerinin Hesaplanması Ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 263–279.

Şentürk, F. (2016). Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Faaliyet Kiralaması Yapan İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 619–639.

Turan Kurtaran, A. (2016). Finansal Kiralamanın Küçük ve Orta Ölçekli İmalat İşletmelerinin Finansal Performansı Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 1–24

Yıldız, F., Kara, E. ve Yanık, A. (2014). KOBİ-TFRS'ye Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(1), 461–478.

Türk Dil Kurumu “Leasing” Erişim Tarihi: 18.10.2017.

Yılmaz, E. ve Aslan, T. (2017). Vakıflardan Kiralanan Gayrimenkullerin Üçüncü Bir Kişiye Yeniden Kiraya Verilmesinin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Business Research - Turk*, 3(9), 231–237.

KURUMSAL YÖNETİM TEMELİNDE MUHASEBE BİLGİ KALİTESİNİN GELİŞTİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZÇELİK^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 532-547

ÖZ

İşletme yönetimlerinden kaynaklı suiistimler, finansal başarısızlıklara ve yatırımcı güveninin azalmasına neden olmuştur. Yatırımcı güvenini tekrar kazanabilmek amacıyla kurumsal yönetim ilkeleri geliştirilmiştir. Kurumsal yönetim uygulamaları ile şirket paydaşları için en yüksek faydanın sağlanması amaçlanmaktadır. Kurumsal yönetimin bu amacı doğrultusunda, şirket bilgileri kamuya açıklanmaktadır. Muhasebe bilgileri, dünya çapında kurumsal yönetimin kamuyu aydınlatmasının odağı olarak raporlanmaktadır. Muhasebe bilgisinin kalitesi sermaye piyasası etkinliğini ve sosyal kaynakların tahsis verimliliğini etkilemesinden dolayı, muhasebe bilgi kalite düzeyi kurumsal yönetimin başarısını etkileyebilecek faktörlerdendir. Çalışmanın amacı; kurumsal yönetim temelinde, muhasebe bilgi kalitesinin nasıl geliştirilebileceği araştırmaktır. Çalışmada, Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksine kayıtlı şirketlerin verileri kullanılmıştır.

Kurumsal yönetim bileşenleri ve muhasebe bilgi kalitesi ilişkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile belirlenmiştir. Analizde kurumsal yönetimin ölçülebilir göstergeleri bağımsız değişken, muhasebe bilgi kalitesi bağımlı değişken olarak alınmıştır. Çalışmanın sonucunda, kurumsal yönetim uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesini etkilediği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Muhasebe Bilgi Kalitesi.

JEL Kodları: G30, M41.

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING INFORMATION QUALITY BASED ON CORPORATE GOVERNANCE

ABSTRACT

Business management misconduct has caused financial failures and reduced investor confidence. Corporate governance principles have been developed to regain investor confidence. Corporate governance practices aim to provide the utmost benefit for the company stakeholders. In line with this aim of corporate governance, company information is disclosed to the public. Accounting information is reported around the world as the focus of informing public by corporate governance. The quality of accounting information affects the effectiveness of the capital market and the allocation of social resources. Therefore, the

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D. hakanozcelik@sdu.edu.tr

level of accounting information quality is a factor that can affect the success of corporate governance. Purpose of the study is; how to improve the quality of accounting information on the basis of corporate governance. In the study, the data of the companies registered in the Borsa Istanbul Corporate Governance Index are used.

The relationship between corporate governance components and accounting information quality is determined by multiple linear regression analysis. In the analysis, measurable indicators of corporate governance are taken as independent variables, accounting information quality as dependent variable. As a result of the study, it has been determined that corporate governance practices affect the quality of accounting information.

Keywords: Corporate Governance, Accounting Information Quality.

JEL Codes: G30, M41

1. GİRİŞ

Uluslararası finansal piyasalarda meydana gelen muhasebe skandalları, muhasebe bilgisinin kalitesinin tartışılmasının artmasına neden olmuştur. Dünya çapında muhasebe bilgi kalitesinin düşmesi sonucu ortaya çıkan muhasebe skandalları, sermaye piyasalarında yatırımcıların güven kaybına neden olmuştur. Sermaye piyasalarının fon ihtiyacını karşılamak ve sermayeyi tabana yaymak için, yatırımcıların şirket hisselerine olan güvenlerinin tekrar kazanılması gerekmektedir. Güven kazanımının yolu, muhasebe bilgi kalitesinin artırılmasından geçmektedir. Yatırımcı açısından muhasebe bilgi kalitesini geliştirmenin temel araçlarından birisi de kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesidir.

Kurumsal yönetim, serbest rekabet şartlarının kurumsallaştığı gelişmiş ülkelerde 1930'lu yıllardan başlayarak önem kazanmış ve OECD, Dünya Bankası, kurumsal yatırımcılar, borsalar, ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarının etkisiyle birçok ülkede kurumların yönetim tarzlarını belirler hale gelmiştir (TÜSİAD, 2002: s.9). Uluslararası piyasalardaki düzenlemelerin paralelinde Türkiye'de kurumsal yönetim ile ilgili olarak 2002 yılında TÜSİAD kurumsal yönetim çalışma grubu tarafından hazırlanan en iyi uygulama kodu yayınlanmıştır. SPK, Türk Kurumsal Yönetim İlkelerini 2003 yılında yayınlamış ve halka açık şirketler için her yıl açıklayacakları kurumsal yönetim uygulamalarına uyum raporunu açıklama zorunluluğu getirilmiştir. 2006 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), bankalar açısından kurumsal yönetim düzenlemeleri getirmiştir. 2007 yılında Borsa İstanbul A.Ş. (BİST) kurumsal yönetim endeksi oluşturulmuştur. 2011 yılında SPK tarafından uyulması zorunlu 20 ilke yayınlanmış ve ilkelere aykırılık tespiti halinde, SPK'ya yaptırım yetkisi verilmiştir. 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK) Kurumsal yönetimle ilgili gerekli düzenlemeler yapılmıştır (Zengin ve Yılmaz, 2017: s.684). Kurumsal

yönetim bakımından TTK'nın 1529.maddesinde halka açık anonim ortaklıklarda kurumsal yönetim ilkelerini ve yönetim kurulunun ilkelere ilişkin açıklama esaslarını, Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) bırakmıştır (Turanboy, 2011: s.22). TTK kurumsal yönetim anlayışını halka açık ve kapalı anonim şirketler için kabul etmiştir. TTK kurumsal yönetim felsefesinin nesnel adalet, hesap verebilirlik, şeffaflık, kurumsal ve toplumsal sorumluluk gibi ilkelerini şirketler hukukunun bir parçası haline getirmiştir (Karasu, 2013: s.60). TTK, şirketlere finansal raporlama, bağımsız denetim gibi konuların yanı sıra, şirket yönetim kurullarının adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk bilinci gibi niteliklerle kurumsal yönetim anlayışına yenilikler getirmiştir (TKYD, 2017).

Geniş anlamda kurumsal yönetim, insanların amaçlarına ulaşabilmek için, kurmuş oldukları kurumların yönetiminin düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Dar anlamda ise; bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylelikle toplumun değerlerine saygı çerçevesinde, yatırımcılarına ekonomik değer kazanım imkânı sağlayan kanun, yönetmelik, kod ve uygulamaları ifade etmektedir (TÜSİAD, 2002, s.9). Kurumsal yönetim, yönetim ile tedarikçiler arasındaki ilişkinin düzenlenmesi temeline dayanmaktadır (Türedi vd., 2015: s.57). Kurumsal yönetimle, kurumsal performans ve hissedar kazancının artırılması ve yatırımcıların menfaatlerinin korunması amaçlanmaktadır (Gönen ve Yürekli, 2016, s.132). Kurumsal yönetim, günümüzde işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerinin tanımlanmasında belirleyici bir faktör haline gelmiştir. Kurumsal yönetim performansı finansal raporlama kalitesinin sağlanması için önemli fonksiyonlardan birisidir (Cohen vd., 2004: s.17).

Kurumsal yönetimin temel ilkeleri adalet, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirliktir (Türedi vd., 2015: s.59). Kurumsal yönetim uygulamalarının faydaları (Bushman ve Smith, 2003: s.65) ;

- Azınlık pay sahiplerinin işletmenin gerçek değeri hakkında sağlıklı bilgi almalarını ve işletmenin büyük hissedarlarının ve yöneticilerinin azınlık pay sahiplerini aldatmalarını engellemek,
- Yöneticilerin kişisel hedefleri yerine işletmenin kurumsal değerini maksimize etmeye yönlendirmek olarak açıklanabilir.

Kurumsal yönetim, ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, personel ve kamu gibi bir işletmenin yönetim bilgi sisteminde yer alan unsurlar tarafından etkilenir. Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları işletme performansını olumlu etkiler (Naimah, 2017: s.1). İşletme bilgi sistemlerinin bir parçası olan muhasebe bilgi sistemleri de, kurumsal yönetim uygulamalarından etkilenmesi doğaldır. Kurumsal yönetim uygulamalarındaki başarı,

muhasabe bilgi sistemlerince üretilen muhasabe bilgilerinin kalitesini de etkileyecektir.

Muhasabe bilgi kalitesi ile ilgili olarak literatürde çok sayıda tanım yapılmaktadır. Bakış açılarına göre farklılık olmakla birlikte ortak nokta, muhasabe bilgi kalitesinin tanımlarında kullanıcının ihtiyacına uygunluk esas alınmıştır. Nitekim finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede (kgk.gov.tr), finansal bilginin faydalı olması için ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunumu gerektiği ifade edilmiştir.

Muhasabe bilgi sistemlerinin temel amacı, yüksek kaliteli muhasabe bilgisi ve şeffaf bilgi ortamı sağlamaktır (Kothari, 2001: s.107). Kaliteli muhasabe bilgisi, yöneticiler ile muhasabe bilgisinin dış kullanıcısı kredi veren kuruluşlar ve yatırımcılar arasındaki asimetrik bilginin düşürülmesinde önemli bir rol oynayarak yatırım verimliliğini artırır. Muhasabe bilgi kalitesinin gözlemlenmesi ve ölçümü oldukça zordur. Muhasabe bilgi kalitesinin ölçümü için genel kabul görmüş bir yaklaşım yoktur. Bununla birlikte muhasabe bilgi kalitesi süreklilik, muhafazakarlık, kazanç yönetimi, şeffaflık, açıklama düzeyi, muhasabe rakamlarının hisse senedi performansı ile ilişkisi ve şirketlerin raporladığı piyasa değerleri gibi özelliklere dayalı olarak ölçülebilir (Moura vd., 2017: s.322).

Literatürde muhasabe bilgi kalitesi ölçümü ile ilgili olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Birincisi; tahakkuk kalitesi ve kazanç sürekliliği, tahmin edilebilirliği, istikrarı ve kaybın önlenmesi gibi finansal tablo tabanlı kazanç karakteristiklerinin ölçümüdür. İkinci yaklaşım; muhasabe bilgi kalitesi ölçümünde işletmenin hisse senedi fiyatları kullanımınıdır. Bu yaklaşım, bireysel uzmanlık bilgisi ve sermaye piyasası gelişim derecesi gibi faktörlerden etkilenen muhasabe bilgi kalitesinin tanımlanmasında yatırımcı refleksi yaklaşımıdır (Zhai ve Wang, 2016: s.255).

2.LİTERATÜR

Kurumsal yönetim ve muhasabe bilgi kalitesi arasındaki ilişki, literatürde oldukça yaygın olarak ele alınmaya başlanmıştır. Yapılan araştırmalarda, başarılı kurumsal yönetim uygulamalarının muhasabe bilgi kalitesini artırdığı tespit edilmiştir (Holtz ve Neto, 2014: s.255).

Habib ve Azim (2008: s.187-188) Avustralya'da kurumsal yönetim ve muhasabe bilgisi kalite ilişkisi araştırmışlardır. Muhasabe bilgi kalitesinin ölçümünde hisse senedinin piyasa değeri üzerine geliştirilen modeller gibi boyutlar kullanılmaktadır. Yönetim kurulu, denetim kurulu yapısı ve kurumsal sahiplik gibi bileşenlerden oluşan kurumsal yönetim, yönetimin kazanç yönetim faaliyetlerine yüksek kalitede muhasabe bilgi kalitesi

sağlayacak bir araçtır. Çalışmada kurumsal yönetim göstergeleri olarak, yönetim ve denetim kurulu yapısı, yönetim kurulu bağımsız üye sayısı ve denetim kalite boyutları kullanılırken, muhasebe bilgisinin kalitesi (değer ilişkisi) hisse senedi getirisi ve hisse senedi defter değeri ile ölçülmüştür. Araştırma sonucunda, kurumsal yönetim uygulamaları geliştikçe muhasebe bilgi kalitesinin arttığı ve iki değişken arasında güçlü ve pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

Gu ve Li (2010: s.206-207) Çin’de kurumsal yönetim çerçevesinde muhasebe bilgi kalitesinin nasıl geliştirilebileceği üzerine bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırmada; kamu hisse oranları ile muhasebe bilgi kalitesi arasında negatif ilişki, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı ve denetim kurulu üye sayısı arasında pozitif korelasyon tespit edilmiştir.

Klai ve Omri (2011: s.162) Tunus borsasında, kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesi üzerine etkisini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, Tunus’ta hisse senedi borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurullarının bağımsız olmadığı ve sahiplik yoğunluğunun yüksek olduğu tespit edilmiştir. Kurumsal yönetim göstergesi olarak, yabancı ortak, aile, büyük hisse, kurumsal ve kamu yatırımcı oranları kullanılmıştır. Tunus’taki işletmelerin finansal raporlama kalitesinin, söz konusu göstergelerden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle sermaye sahipliği yoğunluğu, yabancı ortaklar ve aile paylarının artması raporlama kalitesini düşürürken, kurumsal ve kamu yatırımcı paylarının artmasının finansal şeffaflığın kalitesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Al Sufy vd. (2013: s.194) Ürdün’de kurumsal yönetim ilkelerinin finansal raporlama kalitesine etkisini araştırmışlar ve araştırma sonucunda; kurumsal yönetim ilkeleri ile finansal raporlama kalitesi arasında ilişki olduğunu ve kurumsal yönetim ilkelerinin finansal raporlama kalitesi etkilediğini tespit etmişlerdir.

Afiah ve Ratmatika (2014: s.119) finansal raporlama kalitesinde kurumsal yönetimin etkisi üzerine yapmış oldukları araştırmada, kurumsal yönetim bileşenlerinin finansal raporlama kalitesini etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Holtz ve Neto (2014: s.265) Brezilya’da yönetim kurulu karakteristiklerinin muhasebe bilgi kalitesi üzerine yapmış oldukları araştırmada; yönetim kurulundaki bağımsız üyelerin ve yönetim kurulu başkanı ile CEO görevlerinin ayrımının muhasebe bilgi kalitesini olumlu, yönetim kurulu üye sayısının ise olumsuz etkilediğini tespit etmişlerdir.

Nuraini (2015: s.128) Endonezya borsasında kurumsal yönetimin unsularından olan denetleme kurulunun ve iç denetim finansal raporlama

kalitesi üzerine etkisini araştırmış ve araştırma sonucunda; denetleme kurulu ve iç denetim kalitesinin finansal raporlama kalitesini önemli derecede etkilediğini tespit etmiştir. Araştırmaya göre, denetleme kurulu ve iç denetim kalitesinin finansal raporlama kalitesini artırdığını, kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesi göstergelerinden olan şeffaflık, hesap verebilirlik ve zamanlılık değerlerini artırdığı ifade edilmektedir.

Akeju ve Babatunde (2017: s.3751-3752) Nijerya'da kurumsal yönetim ve finansal raporlama kalitesi üzerine 40 işletme üzerinde 2015-2016 yılı verilerini kullanarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırmada kurumsal yönetimin ölçülebilir göstergeleri olarak, yönetim kurulu özellikleri, yönetim kurulu bağımsızlığı, büyüklüğü, sayısı ve denetim kurulu üye sayısı seçilmiştir. Araştırma sonucunda; Nijerya'da kurumsal yönetim ve finansal raporlama kalitesi arasında pozitif yönde anlamlı ilişki olduğu ve kurumsal yönetimin finansal raporlama kalitesini geliştirdiğini gözlemlemişlerdir.

Kasasbeh (2017: s.8) muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliğinde kurumsal yönetimin rolü üzerine yapmış olduğu çalışmada, kurumsal yönetim uygulamalarının muhasebe bilgi sistemleri etkinliğini artırdığı sonucuna ulaşmıştır.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin nasıl geliştirilebileceğinin araştırılmasıdır. Amaç kapsamında, kurumsal yönetimin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisi geliştirilecek model geliştirilecektir. Geliştirilen modeldeki bağımsız değişken olan kurumsal yönetim göstergelerinin etki derecelerine göre, işletmelerin kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesini nasıl geliştirebilecekleri probleminin çözümüne yönelik öneriler sunulacaktır.

3.2 Araştırmanın Verileri

Araştırmada, Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksine kayıtlı şirketler incelenmiştir. 2017 yılı sonu itibarıyla kurumsal yönetim endeksine kayıtlı 50 şirketin 2014, 2015 ve 2016 yılı verileri kullanılmıştır. Bir şirketle ilgili sağlıklı verilere ulaşılmadığı için, çalışma analizleri 49 şirket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Şirketlere ait veriler, SPSS 17 programında çoklu doğrusal regresyon analizi kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgilerin birden fazla kullanıcısı vardır. Bilgi kullanıcıları farklı amaçlarla muhasebe bilgilerini kullanırlar ve beklentileri farklıdır. Beklentilerin farklılığı muhasebe bilgi kalitesinin ölçümünü zorlaştırmaktadır. Kurumsal yönetim bağlamında yatırımcıların beklentileri endeksli muhasebe bilgilerinin kalitesi, beklentileri ile doğru orantılı olarak ölçülmesi gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada ölçek olarak alınacak değerler, yatırımcı beklentileri açısından model geliştirilecek, diğer muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentileri, geliştirilecek modelde dikkate alınmayacaktır.

3.4. Bağımlı Değişkenlerin Seçimi

Uygulamada muhasebe bilgi kalitesinin ölçümü zor ve karmaşıktır. Bir taraftan kalite derecesi soyuttur ve ölçümü zordur; diğer taraftan muhasebe bilgisinin birçok kullanıcısı vardır, onların finansal raporlamadan beklentileri farklıdır. Bu nedenle muhasebe bilgi kalitesini değerlendirebilmek için önemli ölçüde tutarlı bir finansal gösterge bulmak zordur ve borsada işlem gören şirketlerin muhasebe bilgi kalitesini değerlendirebilmek için özel bir durum söz konusu değildir (GU ve LI, 2016: s.203). Hisse senedi yatırımcısının, hisse senedini elinde tuttuğu sürece sağlayabileceği nakit girişleri sadece temettülerden oluşmasından dolayı, yatırımcılar öncelikle işletmenin kârı ve temettüleri ile ilgilenirler (Arslan, 2002: s.4). İşletmelerin yatırımcıların bu beklentilerini dikkate almaları, muhasebe bilgi sistemlerinde üretilecek muhasebe kârı bilgilerinde doğru, tarafsız bilgileri üretmeleri gerekir. Hisse senedi yatırım tutarı ve bu yatırım karşılığında yatırımcının temettü kazanımı orantılı olmalıdır. Yatırımcı açısından, hisse senedi yatırım tutarı ve temettü gelirlerini kapsayan bir model, muhasebe bilgi kalite ölçüğü olarak kullanılabilir. Bu bağlamda muhasebe bilgi kalitesini ölçmek istediğimizde, genel olarak muhasebe bilgi kalitesini yansıtan, basitleştirilmiş bir ölçüm olarak kullanmak amacıyla Gu ve Lı tarafından geliştirilen aşağıdaki model (GU ve LI, 2016: s.203), çalışmanın modeli olarak kullanılacaktır.

$$MBK=1- |(P-V)/V|$$

MBK: Muhasebe bilgi kalitesi,

P: Hisse başına gerçekleşen fiyat (Hisse senetlerinin dönem başı, dönem ortası ve dönem sonu fiyatlarının ortalaması alınmıştır),

V: Hisse başına teorik değer,

$(P-V)/V$ gerçekleşen değer teorik değerden sapmasını,

$1-|(P-V)/V|$ Gerçekleşen fiyatın etkinliğini ifade etmektedir.

Hisse senedi temettü dağıtım modeli: $V=D/K$, D yıllık eşit temettü ödemesi anlamına gelir, tam ödeme varsayımı ile, D hisse başına kazançtır. K yatırımcı taleplerinin minimum geri dönüşüm oranıdır (GU ve LI, 2016: s.203). Basitleştirilecek olursa; uzun dönemli hazine bonosunun ortalama getiri oranına eşittir ve 2016 yılında ortalama %10 olarak gerçekleşmiştir.

3.5. Bağımsız Değişkenlerin Seçimi

Muhasebe bilgi kalitesini etkileyen kurumsal yönetimin ölçülebilir göstergeleri bağımsız değişken olarak seçilmiştir. Modelin bağımsız değişkenleri aşağıdaki kurumsal yönetim göstergelerinden oluşmaktadır.

Kamuya ait hisselerin oranı (KH)= Kamu hissesi / Toplam Hisse

Sahiplik Yoğunluğu (SY) = Büyük Hissedarın Payı / Toplam Hisse

Yönetim kurulu boyutu (YÜS) = Yönetim kurulu üye sayısı

Bağımsız üye sayısı (BÜS) = Yönetim kurulu bağımsız üye sayısı

İcra üyesi (İÜ)= İcra üyesi yönetim kurulu üyesi

Denetleme kurulu boyutu (DS) = Denetleme kurulu üye sayısı

3.6. İstatistiksel Testler ve Regresyon Denklemleri

Bu bölümde, araştırmanın istatistiksel sonuçlar gösterilmiş ve model geliştirilmiştir.

Tablo-1: Örnek İstatistik Sonuçları

	Ortalama	Medyan	Maksimum	Minimum	Std. Sapma	Gözlem
MBK	-1,36	0,00	1,87	-21,25	4,32	49
KH	0,34	0,00	0,85	0,00	0,15	49
SY	0,56	0,54	1,00	0,13	0,19	49
YÜS	9,40	9,00	18	5	2,48	49
BÜS	2,78	3,00	6	1	1,03	49
İÜ	2,00	2,00	7	0	1,59	49
DS	2,10	2,00	3	2	0,30	49

Tablo-1’de bağımlı ve bağımsız değişkenlerin istatistik sonuçları gösterilmiştir. Sonuçlara göre, çalışmada verileri kullanılan kurumsal yönetim şirketlerinin geliştirilen ölçüğe göre muhasebe bilgisi kalitesi ortalama değerinin -1,36 olduğu görülmektedir. Bu sonuç, araştırma kapsamına dâhil edilen şirketlerin muhasebe bilgi kalitelerinin düşük hatta negatif olduğunu göstermektedir.

Kamu hisse oranının ortalama % 34 ve en yüksek değer olarak %85 olduğu görülmektedir. Sahiplik yoğunluğunda en yüksek oran %100 ve ortalama değer ise % 56'dır. Araştırma kapsamındaki şirketler için, ortalama değerler olarak yönetim kurulu üye sayısının 9, bağımsız üye sayısının yaklaşık 3, icracı yönetim kurulu üye sayısının 2 ve denetleme kurulu üye sayısının 2 olduğu Tablo 1'de görülmektedir.

Bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken üzerindeki etkisi regresyon analizi ile değerlendirilecektir.

Tablo-2: Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Std. Sapma
1	,684	,468	,393	3,36469

Bağımsız Değişkenler: KH, SY, YÜS, BÜS, İÜ, DS.

Belirlilik katsayısı (R²) doğrusal modelin uyum iyiliğini ölçümünde kullanılan en yaygın ölçü biçimidir. R², bağımlı değişkendeki değişimin ne kadarının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını ifade etmektedir. Gözlemlerin tamamının regresyon doğrusu üzerinde yer alması durumunda R² değeri 1 iken, bağımlı ve bağımsız değişken arasında doğrusal ilişki olmaması durumunda R² değeri 0 olur (Akgül ve Çevik, 2003: s.333). Çalışmada modelin R² değeri 0,469 olup, bu sonuç kurumsal yönetim göstergeleri olarak sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu, bağımsız üye, icracı üye, denetleme kurulu üye sayısı ve kamu hisse oranı muhasebe bilgi kalitesinin yaklaşık olarak %47'lik kısmını açıkladığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle, yatırımcıların beklentileri açısından kurumsal yönetimin ölçülebilir göstergelerinin muhasebe bilgi kalitesinin %47'lik kısmını açıklayabildiğini göstermektedir. Geriye kalan %53'lük kısmın ise hata terimi (ϵ_i) aracılığı ile modele alınmayan değişkenler tarafından açıklanabilir.

Tablo-3: ANNOVA^b

Model	Df	F	P
Regresyon	6	6,169	,000 ^a
Residual	42		
Toplam	48		

a. Bağımsız Değişkenler: KH, SY, YÜS, BÜS, İÜ, DS

b. Bağımlı Değişken: MBK

F değeri, açıklanan (regresyon) değişiminin, açıklanmayan (hata terimi) değişime oranıdır (Akgül ve Çevik, 2003, s.334). Araştırmamızda P değeri %95 güven aralığında (P=0,000) olup, sonuç istatistiksel anlama olumlu bulunmuştur. Sonuca göre; modele dâhil edilen kurumsal yönetim göstergeleri ile muhasebe bilgi kalitesi arasında yakın doğrusal bir ilişki bulunduğu söylenebilir.

Tablo-4: Regresyon Tahmin Katsayısı

Katsayılar ^a					
Model	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	P
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-4,923	4,085		-1,205	,235
KH	-,268	,049	-,750	-5,462	,000
SY	,014	,021	,083	,666	,509
ÜS	,029	,202	,019	,143	,887
BÜS	,019	,502	,004	,037	,971
İÜ	,139	,417	,044	,333	,741
DÜS	1,518	1,870	,108	,812	,421

a. Bağımlı Değişken: MBK

Tablo-4'te model için sabit katsayı (B) değeri -4,923'tür. Bu değer, modeldeki bağımsız değişken değerleri sıfır olsa bile, araştırmaya dahil edilen şirketler için muhasebe bilgi kalitesini göstermektedir. Bağımsız değişkenlerin her birinin etkisini değerlendirebilmek için, çıktının "Katsayılar" kısmı incelenir (Akgül ve Çevik, 2003: s.334). %5 anlamlılık seviyesinde değişkenlerin P değerleri incelendiğinde, kamu hisse değişkenini anlamlı (0,00) iken, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulu bağımsız üye sayısı, icracı üye sayısı ve denetleme kurulu üye sayısı değişkenleri anlamlı değildir.

Modelin genel anlamlılığı için, Tablo-2 incelendiğinde, P anlamlılık katsayı değeri %5'ten küçük çıktığı için, model anlamlıdır. Bağımsız değişkenler içerisinde muhasebe bilgi kalitesi ile negatif ilişki içinde olan kamu hisse değişkeninin modele önemli bir katkıda (P=0,000) bulunduğu gözlemlenirken, pozitif ilişki içinde olan değişkenlerin P değerlerinin

0,05'ten büyük olmasından dolayı modele önemli katkılarının olmadığı söylenebilir.

Kamu hisse oranına ait ($B=-0,268$) Negatif B değeri, kamu hisse oranı ile yatırımcının beklentisi açısından muhasebe bilgi kalitesi arasında negatif ilişki olduğunu gösterir. Diğer kurumsal yönetim göstergeleri olan, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız üye sayısı, icracı üye sayısı ve denetleme kurulu üye sayısı arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Yönetim kurulu bağımsız üye ve denetleme kurulu üye sayıları ile ilgili benzer bir sonuç, Ocak ve Arıkboğa (2017: s.122-133) tarafından yapılan çalışmada tespit edilmiştir. Ocak ve Arıkboğa (2017: s.122-133) yapmış oldukları çalışmada, kurumsal yönetim bileşenlerinden yönetim kurulu bağımsız üye sayısı ve denetleme kurulu üye sayılarının, muhasebe bilgi sistemleri finansal raporlama çıktısı olan tahakkuk esaslı kar yönetim uygulamaları ile pozitif yönlü bir ilişki içinde olduklarını ortaya koymuşlardır.

Muhasebe bilgi kalitesi için tahmin edilen çıktı modelini çoklu regresyon modeli şeklinde oluşturmamız gerekmektedir. Örneklem için çoklu regresyon modeli (İyi ve Erol, 2008, s.49);

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \dots + \beta_k X_{ik} + \epsilon_i$$

Y_i = Bağımlı değişkenin gözlenen i değerini,

β_j = j . Regresyon katsayısını,

X_{ij} = j . Bağımsız değişkenin i . Düzeyindeki değerini

ϵ_i = Hata terimini

Yukarıdaki çoklu regresyon modelinden hareketle kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin çıktı modelini aşağıdaki gibi kurabiliriz;

$$MBK = -4,923 - 0,268KH + 0,14SY + 0,029ÜS + 0,019BÜS + 0,139İÜ + 1,518DÜS + \epsilon_i$$

3.7. Çoklu Regresyon Analiz Sonuçları

Araştırmada sabit katsayı değeri -4,923'tür. Sonuca göre, araştırmaya dâhil edilen şirketler için muhasebe bilgi kalitesi değeri negatiftir. Bu sonuca göre, bağımsız değişken olarak kullanılan kurumsal yönetim gösterge değerleri sıfır olsa bile, muhasebe bilgi kalitesi değerinin negatif seviyededir.

Modele göre, diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla, kamu hisse oranındaki bir birimlik artışa karşılığında, muhasebe bilgi kalitesi değişkeninde meydana gelecek değişimin -0,268 olacağını göstermektedir.

Bu durumda, kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin kamu hisse oranı ile ters orantılı olduğu görülmektedir.

Kurumsal yönetimin diğer göstergeleri olan, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız üye sayısı, icracı üye ve denetleme kurulu üye sayısı, muhasebe bilgi kalitesi ile pozitif bir ilişki içerisinde.

Pozitif ilişki içerisinde olan değişkenlerden en yüksek etkinin denetleme kurulu sayısında olduğu modelde görülmektedir. Diğer bağımsız değişken değerleri sabit kalmak şartıyla, denetleme kurulu üye sayısında yapılacak bir birimlik bir değişiklik, muhasebe bilgi kalitesinde 1,518 birimlik bir değişiklik olacağını gösterir. Denetleme kurulu üye sayısındaki değişikliğin muhasebe bilgi kalitesinde yapacağı etki derecesinin en yüksek olması, kurumsal yönetim göstergeleri içerisinde muhasebe bilgi kalitesine en yüksek katkının iç denetim faaliyetlerden sağlanacağını ortaya koymaktadır.

Denetleme kurulu yapısını sırasıyla, sahiplik yoğunluğu, icracı üye sayısı, yönetim kurulu üye sayısı ve bağımsız üye sayısı izlemektedir. Şirketin toplam sermayesi içerisinde sahiplik yoğunluğunun artması ve yönetim kurulundaki icracı üye sayısının artması muhasebe bilgi kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Sahiplik yoğunluğu ve yönetim kurulundaki icracı üyelerindeki artışın muhasebe bilgi kalitesini olumlu etkilemesi, işletme sahip, ortak ve yönetim kurulu üyelerinin işletmeye olan ilgilerinin artması ile açıklanabilir.

4.SONUÇ

Kurumsal yönetim, işletmelerin menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını amaçlamaktadır. Başlangıçta ağırlıklı olarak küçük yatırımcıların menfaatlerinin korunmasına odaklanan kurumsal yönetim uygulamaları, sonraki gelişim süreçlerinde diğer menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını da kapsamına almıştır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının amaçlarına ulaşım noktasında şeffaflık ilkesi gereği, bilgilerin kamuya açıklanması önemli bir rol oynamaktadır. İşletmelerin bilgilerini kamuya açıklamaları, finansal raporlar ile sağlanmaktadır. Bu noktada finansal raporlama kalitesi, kurumsal yönetimin başarıya ulaşmasında temel faktörlerden birisidir. Finansal raporlama kalitesinin temel unsuru da muhasebe bilgileridir.

Muhasebe bilgilerinin işletme içi ve dışından olmak üzere çok sayıda kullanıcısı bulunmaktadır. Muhasebe bilgi sistemlerinin amacı, bilgileri tüm kullanıcılarının beklentileri karşılayabilecek kalitede muhasebe bilgisinin üretimini gerçekleştirmek ve kullanıcıların hizmetine sunulmak üzere, şeffaf finansal raporlama ortamını oluşturmaktır.

Kurumsal yönetim uygulamalarının başarısı muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracaktır. Kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin geliştirilmesi, kurumsal yönetim göstergelerinin etkinliği ile mümkün olabilecektir. Bu noktada, TTK'da, şirket yönetim kurullarının adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk bilinci gibi niteliklerle kurumsal yönetim anlayışına yenilikler getirilmiş olması, kurumsal yönetim temelinde muhasebe bilgi kalitesinin geliştirilmesine katkı sağlayacaktır.

Kurumsal yönetim göstergeleri olarak farklı ölçeklerin geliştirilmesi mümkün olmakla birlikte, yapılan literatür taraması kapsamında bu çalışmada kullanılmak üzere, kamu hisse oranı, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı, yönetim kurulundaki icracı üye sayısı ve denetleme kurulu üye sayısı bağımsız değişken göstergeleri olarak seçilmiştir.

Muhasebe bilgi kalitesinin ölçümü ve değerlendirilmesi oldukça zordur. Zorluğun farklı sebepleri olmakla birlikte en önemlisi, muhasebe bilgi kullanıcılarının işletme içi ve dışında farklı amaçlar için bilgiyi kullanan kişi veya gruplardan oluşmasıdır. Bu noktada, bilgi kullanıcıları muhasebe bilgisini farklı amaç ve beklentiler için kullandıklarından kalite ölçeklerinin standartlaştırılması zorlaşmaktadır. Çalışmada, muhasebe bilgi kalite ölçümünü kolaylaştırmak ve kurumsal yönetim uygulamaları ile bağdaştırabilmek amacıyla, yatırımcıların beklenti düzeyleri ile ilgili olan hisse senedi getirileri kapsamında temettü dağıtım ölçek olarak kullanılmıştır.

Kurumsal yönetim göstergeleri, muhasebe bilgi kalitesini etkilemektedir. Kamu hisse oranı muhasebe bilgi kalitesi ile negatif bir ilişki içerisinde iken, sahiplik yoğunluğu, yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı, yönetim kurulundaki icracı üye sayısı ve denetleme kurulu üye sayısı muhasebe bilgi kalitesi ile pozitif bir ilişki içerisinde dir.

Kamu hisse paylarının, Borsa İstanbul'da incelenen kurumsal yönetim endeksindeki şirketlerde düşük olduğu gözlemlenmiştir. Kamu hisse oranının düşük olmasına rağmen muhasebe bilgi kalitesini olumsuz etkilediği sonucu, uluslararası alanda yapılan sonuçlarla benzerdir.

Denetleme kurulu üye sayısı arttıkça muhasebe bilgi kalitesinin artmış olması, yatırımcı açısından hisse senetlerine yapılan yatırımın karşılığının temettü olarak daha yüksek oranda alınabildiğini göstermektedir. Bu durum, işletmedeki iç denetim faaliyetlerinin artmasının, hileli finansal raporlamayı engelleyeceği ve muhasebe bilgi kalitesini artıracağını göstermektedir.

Sahiplik yoğunluğu ve yönetim kurulundaki icracı üye sayısının artması da muhasebe bilgi kalitesini olumlu etkileyeceği ifade edilebilir. Yönetim

kurulundaki bağımsız üye sayısı ile yönetim kurulu üye sayısının muhasebe bilgi kalitesine etkisi düşük olmakla birlikte pozitif olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe bilgi kalitesinin ölçümü muhasebe literatüründe geliştirilmesi gereken bir alandır. Kurumsal yönetim temelinde veya başka muhasebe bilgi kullanıcıları dikkate alınarak, yapılacak araştırmalarla farklı ölçek modeller geliştirilebilir.

KAYNAKÇA

Afiah, N.N. ve Ratmatika D.N. (2014). Factors influencing the quality of financial reportings and its implications on government governance. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), December, 111-121.

Akeju, J.B. ve Babatunde, A.A. (2017). Corporate governance and financial reporting quality in nigeria. *International Journal of Information Research and Rewiev*, 4 (2), February, 3749-3753.

Akgül, A., Çevik, O. (2003). İstatiksel Analiz Teknikleri “SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları”. Ankara.

Al Sufy, F. J., Almbaideen, H.M., Alabbadi H.M., Makhlof, M.H. (2013). Corporate governance and its impact on the quality of accounting information in the industrial community shareholding companies listed in Amman Financial Market-Jordan. *International Journal of Humanities and Social Science*, 3(5), March, 184-195.

Arslan, K. (2002). Hisse senedi değerlendirme modelleri ve mali tabloların önemi. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 29, 1-29.

Bushman, R.M., Smith, A.J. (2003). Tranparency, financial accounting information, and corporate governance. *Economic Politic Rewiev*, April, 65-87.

Cohen, J.G., Krishnamoorthy, G. ve Wright, A.M. (2004). The Corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 15-36.

Gönen, S., Yürekli, E. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından kurumsal yönetim uygulamalarının değerlendirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2 (4), 129-141.

Gu X., Lı X. (2016). How to improve the quality of accounting information based on the corporate governance, *M&D Forum*, 201-208.

Habib, A., Azim, M.I. (2008). Corporate governance and the value-relevance of accounting information: Evidence from Australia. *Accounting Research Journal*, 21(2), 167-194.

Holtz, L., Neto, A.S. (2014). Effects of board of director's characteristics on the quality accounting information in Brazil. *Revista Contabilidade&Firaças*, 25(66), 255-266.

İyi, P., Erol, H. (2008). Çoklu lineer regresyonda en iyi seçim modeli. *Ç.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 17(5), 48-56.

Karasu, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile anonim şirketlerde kurumsal yönetim ile ilgili getirilen yenilikler, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 33-62.

Kasasbeh, F.I. (2017). Impact of corporate governance on the effectiveness of accounting information systems in Jourdanian Industrial Companies. *International Business Research*, 10(10), 1-9.

Klai, N. ve Omri, A. (2011). Corporate governance and financial reporting quality: the case of Tunisian Firms. *International Business Research*, 4(1), January, 158-166.

Kothari, S.P. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31, March, 105-231.

Kurumu, Kamu Gözetleme Kurumu (KGK). (2005). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>.

Kurumu, TÜSİAD. (2002). Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Ankara, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş.

Moura, G.D., Zanchi, M., Mazzioni, S., Macedo, F., Kruger, S. (2017). Determinants of acoounting information quality in large publicly-held companies listed on BM&FBOVESPA. *Journal of Education and Research in Accounting*, 11(3), 322-338.

Naimah, Z. (2017). The role of corporate governance in firm performance. SHS Web of conference 34.

www.shs-conferences.org/articles/shsconf/pdf/2017/02/shsconf_four2017_13003.pdf

Nuraini, A. (2015). The role of governance on financial reporting's quality (evidence from Indonesia Stock Exchange). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(6), 122-133.

Ocak , M., Arıkboğa, D. (2017). Kurumsal yönetim bileşenlerinin tahakkuk esaslı kar yönetimi üzerine etkileri: Bağımsız üyelerin ve kadın üyelerin önemi, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46(1), Mayıs, 98-116.

Turanboy, A. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye piyasası hukuku bakımından değerlendirilmesi, Ankara Barosu 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu, Ankara, 11-27.

Türedi, H., Karakaya, G., İldem, M. (2015). Kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96 (Ocak-Mart), 55-74.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. (2017), Kurumsal Yönetim Nedir, <http://www.tkyd.org/files/downloads/hakkimizda/TKYD%20Kurumsal%20Yonetim%20Nedir%202017.pdf>.

Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD). (2002). Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: Yönetim kurulunun işleyişi, Aralık, İstanbul.

Zengin, A.N., Yılmaz, A.A. (2017). Kurumsal yönetim ilke ve standartları, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(48), Şubat, 684-702.

Zhai, J., Wang, Y. (2016). Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. *China Journal of Accounting Research*, 9, 251-266.

THE LINK BETWEEN MANIPULATION WITH ACCOUNTING: LEARNING FROM THE ECONOMIC EFFICIENCY COUPLED WITH THE SETTING OF FINANCIAL LEGISLATION*

Dr. Özgür KAYMAZ^a
Dr. Önder KAYMAZ^b

Theoretical Research
(Teorik İnceleme)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 548-581*

ABSTRACT

It is well known that the commitment of manipulation act which is one of the factors significantly worsening the impairment of the corporate financial (mis)reporting process through the impairment of the market efficiency has strong accounting, financial, legal and economic linkages altogether. However, these linkages or ties have not yet attained the attention it deserves in the literature. This paper mainly aims to theoretically investigate the interplay among the cited disciplines and to lay it out on a more solid ground. In so doing, it strives to cover up this directed loophole the extant literature features to a reasonably certain degree, through crystallizing the significance and context of manipulation. This paper clearly documents that there is a need to broaden the definition of manipulation concept in a way to encompass financial statements for the *bona fide* investors or users of corporate financial information may not be harmed by the (public) companies to commit such offenses around. In other words, this study shows that comprehensive financial regulations to better address the current needs that will bring together much better accounting practices as well as economic and financial system.

Keywords: International Accounting Standards; Corporate Financial Reporting; Financial Statement Presentation; Economic Efficiency; Fair Value; Fair Value (Mark-to-Market) Accounting (FVA); Manipulation; Capital Markets Legislation.

JEL Codes: G14, G18, G28, K42, M40, M41, M48.

* **Disclaimer's Note:** The ideas presented in this study are only the personal opinions of the writers and may in no way be associated with the Turkish Airlines Co. nor with Clarion University. Any errors and omissions may be acknowledged by the authors alone.

^a Özgür KAYMAZ, Ph.D. is the Financial and Administrative Manager in the Education Directorate of Turkish Airlines Co. (THY A.O.).

^b Önder KAYMAZ, Ph.D. is a Full Professor of Accounting at the Clarion University in the U.S. He is the corresponding author and may be reached at kaymazonder@yahoo.com.

MUHASEBE VE MANİPÜLASYON ARASINDAKİ BAĞLANTI: FİNANSAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE EKONOMİK ETKİNLİK NOSYONUNDAN ÖĞRENME

ÖZ

Piyasa etkinliğini bozmak suretiyle finansal raporlama sürecinde yıpranmasına ciddi anlamda etki eden manipülasyon eylemi suçunun sağlam muhasebe, finansal, hukuki ve ekonomik bağlantılarının olduğu ziyadesiyle bilinmektedir. Ancak bu bağlantılar literatürde hakkettiği ilgiyi yeterince görememiştir. Bu çalışmanın temel amacı bahsi geçen disiplinler arasındaki bağlantıyı teorik olarak irdelemek ve daha somut bir çerçeveye oturtmaktır. Bunu yaparken, ekonomik etkinlik ve var olan finansal düzenlemelerden hareketle manipülasyonun anlam ve kapsamı netleştirilerek muhasebe dünyası ve global uygulamaları anlamak açısından literatürdeki boşluğun doldurulmasına bir nebze olsa katkıda bulunmak hedeflenmektedir. Bu çalışma, iyi niyetli yatırımcıların veya finansal bilgi kullanıcılarının manipülasyon suçunu isleyen (halka acık) şirketlerden zarar görmelerinin engellenmesi için manipülasyon tanımının finansal tabloları da içine alacak şekilde geliştirilmesine ihtiyaç olduğunu net bir şekilde göstermektedir. Diğer bir deyişle, çalışma günümüz ihtiyaçlarına daha iyi cevap verecek kapsamlı finansal düzenlemelerin çok daha doğru muhasebe uygulamalarını ve daha iyi bir ekonomik ve finansal sistemi beraberinde getireceğini göstermektedir.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Muhasebe Standartları; Finansal Raporlama; Mali Tablo Sunumu; Ekonomik Etkinlik; Gerçeğe Uygun Değer; Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi (GUDM); Manipülasyon; Sermaye Piyasası Mevzuatı.

JEL Kodları: G14, G18, G28, K42, M40, M41, M48.

1. INTRODUCTION

The speculative nature of equity (stocks) and debt (bonds) markets, as the places where the demanders for and the suppliers of funds meet each other, besides their vagueness they have already bore in their bones concerning the future may indeed cause the economies diverge from efficiency. This divergence also includes such issues as manipulation or affiliated market imperfections. The impacts of these processes have already been started to be discussed as stock market fraud on legal grounds for a while. Manipulation tends to make the financial information fragile, discrete and thereby less reliable or at least useful while inducing the financial markets to be opaque, impaired, volatile, and therefore anomalous.

The literature on accounting, economics and finance has been debating, over a century, the fact whether the efficiency has indeed been satisfied on the markets where supply and demand meet each other. It is well known that the commitment of manipulation (offense) which is one of the significant factors contributing to the impairment of the corporate financial (mis)reporting through the impairment of the market efficiency and therefore the fair value (formerly mark-to-market value) and the valuation

process itself has strong accounting, financial, legal and economic linkages altogether. However, these linkages or ties have not yet attained the attention it is supposed to well deserve in our own literature nor elsewhere quite much.

Among the others, the global financial crisis happening back in 2008 and 2009 also however created a market inefficiency problem in many ways, including the imposition of illiquidity occasion as an extension of weak (half-strong at best) form efficiency. Financial institutions were well-aware that the credit derivatives they were holding in their balance sheets as part of their (toxic) assets were indeed empty shells, i.e. financial statement misrepresentation issue. Nonetheless, they kept on even marketing and selling them to each other back-to-back while also offering to grant (subprime) mortgage loans to households with bad or no credit history at all. Corporate financial statements that were misrepresented especially by the public companies (e.g. banks, some special financial institutions etc.) through the incongruent corporate valuation (e.g. incorrect fair value) and financial reporting process (e.g. financial statement (mis)presentation) have manipulated the entire financial system and posed a systemic disease around. When the resulting asset bubble burst, the impact was magnificently horrendous, not only on financial companies, but also on non-financial companies, households or individuals otherwise.

Fair value has been incorporated as an integral part of the accounting and financial reporting standards and has started to be implemented right away in the U.S. as laid out in FAS 157 by FASB (Financial Accounting Standards Board), or in the European Union (EU) Member Countries as laid out in IFRS 13 by IASB (International Accounting Standards Board) that leads the international accounting and financial reporting standards, including the countries that are seeking accession to the EU Membership to involve Turkey and many other countries where multinational companies need to report their financial statements and to have those audited worldwide. The global financial crisis outcasted the fair value as one of the most debated and hot issues to negatively impact the quality of corporate financial reporting and financial statements. This led to the redundantly harsh critique of the fair value by the international standard-setters and especially by the global implementers to a large extent.

We know however that it was not indeed the fair value (rather than historical cost accounting or reporting) to blame, but the *poor management* and the *greed for lucrative profits* of the financial institutions (e.g. Credit Default Swaps, (Subprime) Mortgage-Based Securities etc.) that bursted the asset bubble, emerged and exacerbated the crisis in a way to fast engulf the entire world [e.g. Barth (1994, pp. 1-25); Leuz and Scott (2008); Ball

(2008); Pozen (2009); Laux and Leuz (2010, pp. 93-118); Tama-Sweet and Zhang (2015, pp. 11-24), etc.]. In other words, the reason why the situation was awfully epidemic was not because fair value accounting was a bad idea, but because the implementation was not right at all.

We show that manipulation can occur in various forms, whether in the form of *information-based manipulation* (e.g. financial statement misrepresentation, earnings manipulation, practice of unacceptable make-up techniques, earnings strip etc.) by the companies, or in the form of *transaction-based manipulation* (e.g. transactions initiated by individual or corporate investors to artificially establish or distort the value of a commodity being a traded capital market instrument etc.). We argue that the impact on the market (efficiency) in addition to on the users of the financial information is comparable and therefore, the consequences deserve comparable measures and sanctions. Please remember that should the market efficiency be damaged, impaired, or disputed, the information market data (e.g. fair value coming out as a part of corporate valuation) might provide would not be reliable any longer. Therefore, it would not be useful nor relevant to any decision making process by any party, meaning individual and/or corporate establishment (e.g. financial statement misrepresentation problem).

Acknowledging the above-revealed points, this paper syntesizes the interplay between accounting, finance, economics and law, while striving to significantly cover up this directed loophole the extant literature features to a reasonably certain degree. This paper gives a particular focus to economic efficiency in the world of accounting and its transnational implementation, borrowing the prospects from such cross-fields as economics, finance and legal discipline offer up, to date.

In the first part of our study, the repurcussions of the concept of the efficiency on the science of finance and economics while in its second part, the reflections of the manipulation offense on the Capial Market Law shall be mentioned. Though the name of the manipulation in the economics literature is widely used, the new Capital Market Law has preferred it as the “Stock Market Fraud” instead of *manipulation*. For this reason, both denotations are interchangably used in our study as synonyms. Hence the remainder of this paper which is comprised of four sections is organized as follows. The next section, **Section Two**, reviews the efficiency problem existing in the capital markets. **Section Three** explores the place of the manipulation offense in the applicable capital market laws. **Section Four**,

being the last chapter, concludes this paper with some remarks and policy recommendations.^c

2. THE EFFICIENCY PROBLEM IN THE CAPITAL MARKETS

The outgrowth of making manipulation in the markets is the decrease of the stock market efficiency by the disruption of the resource allocation. For this reason; efficiency concept, efficiency types, the premises lying beneath the efficiency hypothesis, subject of the deviation from the rationality, and the economic definition of manipulation shall be dealt with in the given order as the following.

2.1. Efficiency Concept

The efficiency concept in the modern sense may be extended back till Louis Bachelier who was doing his doctorate in the early 1900s. The subject of his thesis was the fluctuation of the stocks in Paris stock market. This thesis, besides being the beginning of the modern finance, constitutes the fundamental of the information efficiency. In his doctorate thesis, Bachelier stated that there were so many reasons determining the fluctuation in the stocks, and their reduced states of the past, current and future events were reflected in the market prices, although their effects on their price changes were generally uncertain, the economical, financial or the political factors made the prices move naturally as well as the price movements that might occur due to artificial reasons (e.g. as the stocks move by themselves). (Walter, 2000, pp. 5-7).

Hayek in his manuscript, named as “The use of knowledge in society” which he had published in the year of 1945; as saying “if we want to understand what is the real function of the price system, we have to regard it as a mechanism which provides the information communication”, he brings the informational role of the prices to the fore (Hayek, 1945, pp. 519-530).

This idea was developed within the process of time. For example, Cootner said in the manuscript in the year of 1962, “The stock market is a highly competitive and well-organized market. Let us assume this market as excellent for ease of use. The price changes occur shall be sourced from the new information. The changes that occur in the stock from time to time shall be random as they are independent of each other completely, because there is no reason to expect the information in the occurrence of the changes not to be random.” (Cootner, 1967).

^c A previous version of this paper which is based on Kaymaz’s unpublished doctoral dissertation (2010) was presented at the American Accounting Association (AAA)’s Midwest Region Meeting in Chicago on October 28, 2017; Saturday.

Fama after saying that “in a more radical point of view; the consecutive price changes of the ... stocks after the consecutive parts of the new information shall extend over a period of time as independent to each other,” (Fama, 1965: 37) in a more radical point of view, he made this definition which may be thought as the main definition; “a market is named as “effective” under the assumption that the security prices of ... reflect all the current information “completely.” (Fama, 1970, p. 383).

The markets’ being effective means that the investors may not be earning more than the market yield as the result of the information they obtained by analyzing the stock information (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532). In an effective market, it is not possible to guess the price movements as relying upon the public information (Mullainathan and Thaler, 2000, pp. 6-9).

With regard to economics, this paradigm is related to the economic balance idea. In the most general sense, the effective capital market theory is nothing more than the application of the competitive balance theory^d to the financial asset market (Walter, 2000).

If the quoted market prices reflect the economic reality outrightly (perfectly) and may provide a reliable benefit in the subject of the investors or the asset managers to make a decision, it means that they have “market efficiency.” In other words, should the information which is required or buffered for another transaction be incorporated to the price correctly, this market which may be thought as a changing mechanism may also be qualified as “efficient” (Walter, 2000).

The agents in a standard asset pricing model are rational and they are informed outrightly concerning the pricing. Also, the equilibrium prices reflect the real (intrinsic)-corrected-risk value. Otherwise, as some investors are obliged to keep the bad portfolios in their hands, this behavior shall not be optimal. The validity of the efficient markets hypothesis may not be based upon the assumption of all the investors’ being rational. The prominent issue is that the behavior maximizing the income of the investing

^d **Competitive/Contestant Equilibrium Theory:** It is the traditional economic equilibrium concept. It is suitable for the analyses of the flexible prices and the commodity markets in which a great deal of traders may be found and is used as the indicator (benchmark) of the efficiency in the economic analysis. In the hand of the traders, there is so less of the trading goods in the market and it is based upon the assumption that it has no impact on the personal transaction. The contestant markets are an ideal/standard and the other market structures shall be assessed according to this. As the **social benefit** sourced from a commodity and the **social cost** endured for the production of this commodity are strictly equal under the competitive equilibrium, the allocative efficiency as per the definition is restored.

professionals and the other informed investors' being gets realized as selling the overvalued securities while buying the undervalued securities (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532).

It is mainly possible to collect the methods used in measuring the market efficiency in two separate frameworks (strands). One of them may be the methods which consider the adjustability speed of the prices, the other one may be the methods which take the disappearance of the arbitrage as a basis. In the first type methods, the adjustability speed of the prices to the efficient levels are taken into consideration, however, the writers who share this view have to fix what the efficient price is, as well. This also requires the efficient employment of a benchmark model. Just like Fama has also stated, two tests should be done concurrently, meaning that: the first one is the speed of the price adaptation and the second one is the fixation of the price levels by the benchmark model.

In the second type methods, a correlation should be performed between the disappearance time of the arbitrage opportunities and the market efficiency. The investors use the arbitrage opportunities despite the fundamental or main risk^e, noise trade risk, transaction cost, and short sale restrictions.

2.2. Efficiency Types

Two types of efficiency may be mentioned according to the elements which are involved in the formation of the stock prices; Information efficiency and Main efficiency.^f As the data corroborating the Random Walk Theory^g are

^e The events which influence a big group of people or firms (a) such natural disasters as earthquake, flood, storm etc. (b) the state of being vulnerable to making losses due to the events that are sourced from the social states such as the inflation, unemployment or war. *Businessdictionary.com* (2014).

^f In literature, different classifications are mentioned. **Operating efficiency:** It refers to the cost which the buyers and the sellers are encountered with during the transfer of the securities. It is demanded from the market to realize the operations in the lowest possible costs. This case may be encouraged by high competition between the market maker and its mediators. Thus, while they are generating normal profits, they may not generate too much profit though. **Informational efficiency:** It comes to the meaning of the capital markets's reflecting all the current information to the investors. **Allocative efficiency:** It rises from the process of the companies' finding funds, which provides the highest yield ratio in economics. The allocation efficiency comes to the meaning that the more productive companies may find capital in lower costs compared to the less productive companies. Thus, the capital markets provide the investment funds that are required by the companies and the direct funds to the companies who will use them most efficiently (McGowan, 2008, pp. 79-86).

The efficiencies in the capital markets in the classification which Tobin made; **Functional efficiency:** It states that the money has a value in social meaning and the services produced in the sytem are not low-cost, great activities also require a considerable resource allocation. **Information arbitrage efficiency:** It generally expresses that money cannot be

stacked up, it was started to dwelt upon the reasons of these results. Fama made the first modern definition of the information efficiency in his work in 1970. Fama, in this study of him, argued that the main role of the capital market was the capital stock allocation which the economy owns (Fama, 1970, p. 383).

The markets in which even an uninformed investor possesses a rate of return as much as that of a spealist (well-informed) investor and has bought a portfolio wherein the prices reflect all the disclosed information precisely and the risks are spreaded around may be regarded as the markets where the information efficiency is provided at. In case of a literally real market inefficiency, there should be an exploitable opportunity. If there is a situation which enables the investors to exploit systematically, it is so hard then to defend that the information is embedded (priced or incorporated) into the stocks appropriately.” (Malkiel, 2003, pp. 59-82).

If the market is not efficient, some investor groups – like the arbitragists – may show high performance continuously with only the information which is disseminated to the market. This concept is referred to as information efficiency (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532).

In case of the objectively (unbiasedly) determined stock value’s being equal to the discounted present value of the expected future dividends, the “occurrence of the main efficiency” may be generally accepted. In other words, if the market reflects all the current information correctly and equals the security price to the objectively determined value, this market may be labelled fundamentally efficient (Gilson and Kraakman, 2003, pp. 1-47).

If there happen to be the prices or the price behavior, recorded to be incompatible with the intrinsic or fundamental value of the stock, the efficient market hypothesis may be rejected. Behavioral finance recognized

earned systematically over the information which is open to public. **Fundamental valuation efficiency:** It states that the financial asset prices should not necessarily reflect the rational expectations concerning the return that the asset shall provide in the future. **Technical efficiency:** It is the method in which the producing the same production by using less factors is not possible (Buiter, 2003, pp. 33-35).

⁸ **Random walk model:** In the earlier studies concerning the Efficient Market Hypothesis (EMH), in an expression of the current price concerning a security “reflects the current information precisely”, it is assumed that the consecutive price changes work independent of the consecutive period profits. These two hypotheses together form the “Random Walk” model. In short, given that the prices reflect all the accruing information are independent of each other, the consecutive price changes exhibit an identical distribution. The EMH which is accepted as a version of Random Walk Theory examines the effect of all the information on the price changes of the securities (Berk, 2007, p. 450).

some instances where there may be information efficiency but main efficiency (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532).

2.3. The Premises Which Lie Beneath The Efficient Markets Hypothesis And The Levels Of The Efficiency

In the real life, the information which relays to the market is not reflected on the price simultaneously. Everybody's not possessing the same information under the same conditions causes the occurrence of the market efficiency in quite various ways. Hence, the markets are dealt in three different levels as: weak, semi-strong and strong according to the state of the information which the investors obtain or have access to.

Weak form: The information set in the form of weak efficiency constitutes only all the old recorded prices of the market (Fama, 1970, p. 383). The usage of the past data in the developed time series analyses that are used for analysing the efficiency by the investor does not provide the opportunity to the investor obtaining much more profit from the market (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532).

Half-strong form: In this efficient form, the information set involves the firm financial data as well as the past period (historical) prices (Fama, 1970, p. 383). The analysts shall make a fundemantal analysis (e.g. firm, its markets, macro economic terms etc.) while trying to obtain much more profit by using all the information open to the public (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532). Namely, after the announcement of the mentioned information to the public, it may cause the investor to derive a (abnormal) profit over the normal level by creating significant changes in the stock prices (Kıyılar, 1997, p. 52).

Strong form: It is assumed that all the current information, no matter whether open to public or not, is reflected in the prices. The extant research on the subject of this form contends that some groups (e.g. such as the portfolio managers, investment analysts, the insiders) shall obtain such an amount of profit more than the others thanks to the information they have access to. However, the results are mixed and in practice, these persons earn only a little more from the market (industry) average (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532). In other words, none of the professional managers may indeed obtain profit any more than the market average over the long run even though they might be too much talented for some reason (Fama, 1970, p. 383).

In the efficient market testings that have been done as for the Istanbul Stock Exchange Market (ISE or Borsa Istanbul now) as the sample setting, varying (mixed) inferences have been suggested. While in some studies some random walk may be encountered in stock prices, in some other

studies, findings show that high profits may indeed be obtained through price forecasts using the historical data. Among some of the studies made is Balaban (1995, pp. 39-67) for instance. Balaban tested the efficient market hypothesis in weak and semi-strong forms sampling the period ranging from the 4th January, 1988 through 5th August, 1994 by capturing ISE's daily composite index. He found that the stock prices did follow the random walk, suggesting that ISE was not an efficient market.

Balaban *et al.* (1996, pp. 353-377) obtained meaningful deviations from the efficient market hypothesis. Namely, they detected robust evidences in the direction of the market efficiency's being not present. In the study performed by Taner and Kayalidere (2002, pp. 1-24) and made on the industrial enterprises who traded between the years of 1995-2000 in ISE and whose accounting periods ended in 31st December, it was shown that in the event of creating portfolio according to its market value, a profit over normal level cannot be obtained considering the examined period and the applied model. Kahraman and Erkan (2005, pp. 11-24) applied a serial correlation test to ISE 100 Index' closing prices covering the 01.01.1996 - 27.10.2004 and no random walk was encountered. Namely, he conjectured that the weak type efficiency was not the case. In their examination, *Atan et al.* (2006) found that there was a weak type of efficiency in ISE. Kasman and Kırkulak (2007, pp. 68-78) also investigated ISE's efficiency sampling for the period of 1988-2005 by using the weekly data and concluded that it was revealing a weak form efficient market along with persistent random walk (Çevik and Erdoğan, 2009).

2.4. Deviations From The Rationality

Earlier models which relax the strict assumption of the investors' rationality were grounded on the findings of the psychologists exploring the preference behavior. (Çevik and Erdoğan, 2009). An example of this was the study of " The noise trader risk in the financial markets " which De Long *et al.* (1990, pp. 703-738) made over decades ago. In this investigation, it was recognized that the noise traders bore random beliefs concerning the prices of the risky assets. Besides these beliefs' being random, they used to also entail such an expected price being incorrect in some instances. These assumptions concerning the noise traders involved an information process though being loose, to include in the wrong interpretations of the phony signals that came from the technical analysts and brokers (De Long *et al.*, 1990, pp. 703-738).

Behavioral finance academicians have benefited from the decision-making psychology in defining the irrationality since the middle of the 1990s (Rubinstein, 2000, pp. 1-24). The empirical examinations in this vein offer direct evidences in the context of systematic deviation from the rationality,

for example, like T. Odean's showing that the "winner" stocks are sold immediately, while the "loser" stocks are kept for a longer time (Odean, 1993, pp. 1-21).

The deviations from rationality may occur due to (a) the inadequacy of the ex ante predicted resource allocation, (b) the market deficiencies/irrationality, or (c) due to the differences in the beliefs emanating from the lacking monitoring (Dunbar and Heller, 2003, pp. 455-532). One of the imperfections of the market is undoubtedly the manipulation.

2.5. Economic Definition Of The Manipulation

In the economics literature, the value and the price concepts are perceived as different from each other. Namely, while the value expresses a concept concerning the essence, the price however states the generally accepted cost to be paid to a commodity given the importance attributed to this commodity and the needs for it. For this reason, as the value and the price are different concepts, they may not always tally with each other. One of the factors which prevents the value of the securities to be incorporated into their prices is the manipulation (Yüce, 2012, pp. 363-365)^h.

The manipulation is given as the set of behaviors or acts oriented towards directing people by deceiving them to buying or selling a security or keeping the price of a security in an artificial level. There may also exist some definitions which are given to refer manipulation to as the deliberate prevention of the process towards determining the prices by the confrontation of the supply and demand freely in the security markets. According to these definitions; acts such as (1) to interfere the price settlement processes by influencing the (freely-ought to be happening) meeting of supply with demand, (2) to encourage people to do investment

^h Though the name of "financial information manipulation" may be attributed to the deceiving of the investors by manipulating the information inside the company, these issues in the accountancy literature do rather match the concepts such as the accountancy fraud and the insider trading. Non-reflection of the true financial states of the companies and the financial results to the financial information users due to the financial manipulation, on one hand, causes the investors who make investments to the securities of these companies to incur loss and to losing their confidence in the system, while on the other hand, the allocation of the resources geared towards the wrong and unproductive fields due to both the investment decisions taken in the companies given the wrong information and buying-and-selling decisions of the investors causes an additional cost (burden) to the economy, as well.

All the transactions and the implementations which result in presenting information concerning the financial status, activities and activity results of the company to those concerned (relevant stakeholders) or to the financial information users against the reality *and* may come in the form of profit management, stabilization of the profit, creative accounting applications, aggressive accounting, clean-up accounting, fraudulent financial reporting and accounting mistakes and irregularities are considered as the financial information manipulation (Küçüksözen and Küçükkocaoğlu, pp. 3-6).

transactions on a particular security by deceiving them, and/or (3) to maintain the price of a certain security at a certain level for a while would be considered as Manipulative Acts (The Securities and Exchange Commission (SEC) of Turkey, 2003). The next section explores the place of the manipulation practice (offense) in the applicable capital market laws.

3. THE MANIPULATION PRACTICE (OFFENSE) IN THE APPLICABLE CAPITAL MARKET LAWS

In the Article 167 of our Constitution, the task which is given to the State for the economy to work in a viable fashion is expressed in this way: “The State takes the promotional measures providing the money, credit, capital, commodity and service markets to operate vibrantly and smoothly.” As grounding on this governing law of the Constitution, the purpose of the legislation in the Capital Market Law (Article 1) which aims at the operation of the capital markets in a healthy way is stated as follows: “The purpose of this Law is providing the operation and development of the capital market in a reliable, transparent, effective, stable, equitable and competitive environment, organization and auditing of the capital market for protecting the rights and the benefits of the investors.”

As the victim number is high and dimension of the harm’ being ambiguous which may occur when the manipulation offense is compared to the typical fraud crime, the Legislator preferred to make a separate regulation in the Capital Market Law.

3.1. The Legal Definition Of The Manipulation

In the old Capital Market Law with No. 2499 the issue of what the manipulation is was contained, however no specific naming for it was done back then. In the new Capital Market Law with No. 6362, the name of the “market fraud” this time was started to be pronounced to refer to the “manipulation” concept. In the second part of the Capital Market Law with No. 6362, the phrase “Market Fraud” was involved as a wording under the topic of the Capital Market Offenses^{ij}. The Market Fraud there has been

ⁱ There are some deeds, although they might distort the price-value relationship in the capital markets; which cannot be said to bear the goal of deriving profit from the probable price changes by affecting the prices of the capital market wrongfully and illegally, most of which are considered legally by the legal orders and are not subjected to any kind of sanctions (Yüce, 2012, pp. 363-365).

Some specific transactions which may not be regarded as manipulation as being closely related with the constraints that the working dimension brings, but may resemble manipulation as follows: Speculation, Repurchase Programs (e.g. capital market instruments that the issuers buyback, capital that the issuers offer to public etc.), Price Stabilization Transactions, Green Shoe, The Transactions to Providing The Price Stability After The Public Offer, Short Sale, The Buying-Selling of The Securities With a Promise To Buy and Sell (e.g. repo or reverse repo).

subjected to a dual separation as information-based and transaction-based in itself.

3.1.1. Information-Based Manipulation

We argue that financial statement misrepresentation, earnings manipulation, practice of unacceptable make-up techniques, earnings strip and similar wrongdoings or malpractices may be considered among the varying extensions of information-based manipulation. When there happens an information-based manipulation, markets will not function as efficiently as before and therefore the information market data presents will not be reliable nor useful to any financial decision makers, and more importantly, to all the relevant stakeholders. This also implies that financial reporting conducted or financial presentations made by the accountable (especially public) companies will not be value-relevant any longer since the embedded information content will be distorted [e.g. (Beaver, 1968, pp. 67-92); (Ball and Brown, 1968, pp. 159-178); (Bernard *et al.*, 1995, pp. 1-32), etc.].

In the Article 107/2 of the Capital Market Law, the deeds (acts) which are regarded as the information-based market fraud are regarded as “giving lie, wrong or misleading information, rumouring, informing, making interpretation or preparing reports or disseminating them to manipulate the prices or values of the capital market instruments^k and/or the decisions of the investors” and the ones who commit these are said to be “punished with prison sentence from one year to five years and a punitive (judicial) fine up to five thousand days.” This suggests that information-based manipulation requires a felony, not a misdemeanor.

^j The issues which are not regarded as manipulation may be listed as follows: “The below states are not regarded as information abuse or market fraud: a) Making transactions with the intention of exercising the money, exchange rate, public debt administration policies, or of ensuring the financial stability by the Central Bank of Turkish Republic or by other authorized official institutions or the persons who act on behalf of them, b) The repurchase programs applied as per the board regulations, the employee stock ownership programs, or some other form of share distribution towards the employees of the issuer or its affiliate (subsidiary) company, c) Provided that making or giving orders or cancelling the order of the buying-or-selling of the capital market instruments with the objective of supporting exclusively the market price of these instruments determined previously in compliance with the Board’s ensuring the price stability within the scope of this Law, or the regulations concerning the market maker” (Capital Market Law with No. 6362 Article 108/1).

^k **Securities:** Except for the money, check, policy and promissory note; 1) The Depository certificates concerning the shares, other assets similar to shares and the mentioned shares, 2) The depository certificates concerning the debt instruments or the securitized asset and the debt instruments based on the revenues and the mentioned assets; **Capital market instruments:** The other instruments that may be determined to be in this scope by the Board, including the securities, derivative instruments, and the investment agreements (Capital Market Law, Article 3).

The mentioned act should be “servicable”; namely, should be in such a measure which could affect the prices, values of the capital market instruments, or the decisions of the investors. For the creation of the material element, the information, rumour, news, interpretation or the report should “lie, wrong or misleading.” In the lie, wrong or misleading news, information, rumor or report, there exists a piece of truth unlike the ‘lie’. However, the style of giving the news or the information or the manner of making the interpretation is presented in the way of causing the other to fall into a mistake here. Especially in the information, news and the report’s being exaggerated, the rumor and the interpretation’s being in the quality to drive someone to wrong results, this is the case (The Securities and Exchange Commission of Turkey)¹.

In the information-based market fraud offense, the deed’s affecting the prices, values of the stock market instruments or the decisions of the investors, in other words the realization of the result is not a required but a self-sufficient condition for the establishment of the offense. The deed in the 107/2 provision of the Capital Market Law was stated as a “hazard (endangerment) offense or crime”. In hazard crimes, arising of a direct harm is not a condition and the hazardous behaviors that are defined as the subject of the offense are punished. Thus, the deed is not required to be in the character to be finally realized, but to have the potential to be realized. As another extension of the offense’s being a hazard offense, it is not a necessary condition to obtain a benefit at the end of the transactions made, as well (The Securities and Exchange Commission of Turkey). Therefore, one can see that the definition of manipulation in the sphere of information-based manipulation is unarguably and practically broad.

The 47/I.A-3 provision of the Old Capital Market Law regards these deeds’ being in the quality of affecting the capital market instruments’ values sufficient for the occurrence of the offense, by stating the deed of information-based market manipulation in a more general way. Hence, the information’s being “capable of influencing the value” is deemed as adequate regardless of the intention or aim of the person who spreads the information. In the 107/2 provision of the New Capital Market Law, these deeds are listed in a more detailed way, however, for the occurrence of the

¹ The information-based manipulation act (offense) is criticised as per the 25th and the 26th articles of the Constitution. In the 25th article of the Constitution, it is stated that “Everybody has the freedom of thought and opinion. No one shall be compelled to reveal his/her thoughts and opinions for any reasons or purpose; nor shall anyone be blamed or accused because of his/her thoughts and opinions. In the 26/1 Article, it is stated that “Everyone has the right to express and disseminate his/her thoughts by speech, in writing or in pictures or through other media, individually or collectively. This freedom includes the liberty of receiving or imparting information or ideas without interference by official authorities...”

offense, the proof that shows that the accused persons spread these information have acted “with the aim of affecting the prices of the capital market, instruments, values and the decisions of the investors”, meaning their private wrongful intentions, are made obligatory to be obtained.^m

It is out of the question that the ones who committed the crime of transaction-based market fraud from the effective repentance law. There is no regulation in the Law in this subject-matter (Şensoy, 2013, p. 392). Because, in the Article, it is said that, “In case that the person who commits the crime which is defined in the first clause, pays the double amount which he has obtained or caused to be obtained as being showing repentance, not being less than five hundred thousands Turkish Liras to the Treasury; a) In case of his paying prior to the enquiry (investigation) starts, no penalty is made against him. b) In case of his paying it in the enquiry state, the penalty that shall be given is reduced at the rate of its half. c) In case of his paying it in the trial stage till the adjudication, the penalty that shall be given is reduced at the rate of its one third.” (The Capital Market Law, Article. 107/3).

3.1.2. Transaction-Based Manipulation

The material element of the offense in the provision of the 107/1 Article of the Capital Market Law is included as “making, buying-and-selling, giving orders, cancelling the orders, changing orders or realizing the account activities via the capital market instruments.” It is said that, the ones who do these, “are punished with a prison sentence from two years to five years besides a punitive fine lasting from five hundred days to ten thousand days.” Any buying and/or selling, giving orders, the cancellation, changing of the orders given, or the realization of the account activities, which prevents the formation of the supply and demand within the economy rules in the determination of the capital market instruments’ prices, may be qualified as “creating a false or misleading impression” within the market rules.

^m The provision of the Article 107/2 of the New Capital Market Law is in the character of providing more degree of freedom opportunity to the market interpretators who are bonafide parties and have no doubt about their intentions. Including some statements which were not entailed in the old regulation does not mean the scope of the offense’s being extended in the new regulation. Because the statements of “rumoring”, “preparing report”, “spreading these rumors” bear the objective of the deed’s being listed more clearly are mainly the examples which cannot be considered as a new deed. On the other hand, in the case of proving these deeds to be committed by a person with the intentions pronounced in the article, it should be accepted that these types of deeds should be prosecuted for the sake of protecting the market and the investors. Considering that a similar regulation was indeed enacted in the “Market Abuse Directive 2003/6/EC” of the European Union, this provision of the Capital Market Law may be considered to be more objective and clear, compared to the related provision of the old SEC. (SEC, The Explanation Concerning the Regulation of Information-Based Market Fraud in the New Capital Market Law).

The mentioned transactions should be “servicable” namely, be in the quality of providing the false or misleading impressions in the prices of the capital market instruments, in price changes and in supplies and demands. That the buying-and-selling may be artificial or fraudulent would affect the existence of the material element (The Securities and Exchange Commission of Turkey).

Nonetheless the wash sales or the transactions that are realized as a result of the simultaneously-entered-orders by the agreement of the parties before the transaction at the same price and amount are the classical methods for the market fraud, transactions which are geared towards cheating the market are not limited to these (old school) transactions. When the realized transactions may be directed to the cited objectives in the provision of the article though they may not be fraudulent in the listed two types, the material element of the offense shall still occur. When the material element of the offense which solely has a legal appearance but is realized for a certain objective in coordination may occur buyings and sellings, cancelled orders, changed orders or some realized account transactions that may cause the market fraud (The Securities and Exchange Commission of Turkey)ⁿ.

On the other hand, there is no lower or higher limit (bound) in the subject of the transaction volume which leaves lie or false impression. As the amount necessary for a stock market towards establishing price dominance by providing the control in the related share (of stock) market may be too big; yet for the determination of the closing price of the share, transactions on buying one piece of share of stock being the minimum transaction amount in the equity market may also be in the quality which may cause the market fraud as well (The Securities and Exchange Commission of Turkey).

One immediate result of the transaction-based market fraud offense rests with the hazard of the price of the capital market instruments' being affected. The provision of the 107/1 of the Capital Market Law does not stipulate the realization of the result by means of regulating a deed as a “hazard offense.” The resulting outcome of the transaction-based market fraud is the danger of influencing the price of the capital market instruments. In the hazard offenses, while the rising of a direct damage is not a necessity, the hazardous behaviors defined as the subject-matter of the offense are indeed punished. The aim of the law-maker who defines the offense of the market fraud as a hazard offense is to punish the parties who make transactions towards the prices of the capital market instruments, price

ⁿAmong some examples on the transaction-based manipulation are: wash sales, matched (planned) orders, the transaction done with the intention of determining the opening and closing prices of the trading sessions, intensive transactions, share accumulation by using imaginary (fictive) accounts, supply restriction, violation of the short sale rules etc.

changes and the supply and demands' being affected in a way to give a false or misleading impression.

Besides the offense's being a hazard offense, in the event of the doer's providing a benefit as the result of the transactions he has made, as per the 107. Article, first clause stipulates that "the amount of punitive fine given because of this crime may not be less than the benefit obtained by committing this crime." Another point which is important and should be emphasized with regard to the mentioned provision is the consideration of an increase in the doer's estate (property holding) as well as protection from a damage (loss) as a "benefit." (The Securities and Exchange Commission of Turkey).

In these regulations, the conjecture that both points are wrong with regard to crime and punishment policy may be reached. Firstly, should the doer have made a loss following the transactions he made, how shall be acted? Secondly, the Effective Repentance Law provision is dealt with the provisions in the character of "not being less than five hundred thousand liras" or "the multiples of the obtained benefit" regardless of the existence of a final imprisonment verdict which is still in the enquiry stage. In fact, the main logic of the repentance provisions is to eliminate the loss that he made by his behavior, this time by his own will. Though delayed, this behavior of the person which is directed towards returning from the road to the crime is awarded. Whenas, the provisions of the Capital Market Law concerning the effective repentance make the doer obliged to do more than the damage he revealed, as such that this case reflects the aim of punishing rather than the effective repentance (Yenidünya).

Moreover, the scope of the obtained benefit is one of the important problems in defining the manipulation offense. Because, in the manipulation offense, on one hand the obtained benefit, on the other hand the losses of the other investors though an open benefit is not received, due to these transactions, come into question.

The Supreme Court of Appeal in one of its decisions: "... As is known, some losses reduce the net amount of the property holding, and some prevent the increase of this estate. From these, the first type is called the *actual loss*, the second one is called the *deprived profit* (Lucrum Cessans). In the deprived profit, there is no change between the state of the estate before and after the event. However, (in here the understanding is that) it is doubtless that if that damaging event has not have occurred, generally there would have been an increase in the property holding. It should be stated that deprived profit should be relied on an imaginary account..." (Supreme Court of Appeal, Assembly of Civil Chambers (ACC), 12.06.1996). It goes on to say:

“...Here, the loss constitutes the difference between the state of the estate after the event and the imaginary state of the estate where a likelihood to multiply came true (Tandoğan, 1961: 1-538). In the concrete case, as the defendant with his one-sided declaration of intent 13 months 20 days prior to its period and as there is no conflict of interest in which he cancelled the agreement without leaning upon a justification, he should pay compensation to the plaintiff as a rule...” (Supreme Court of Appeal, Assembly of Civil Chambers (ACC), 12.06.1996). It goes on to say:

“...However, determining this compensation in the meaning of the prevention of the increase in the creditor’s estate is a task the judge may call for. According to the last item of the Code of Obligations and as per the 98th item of the 42. article of the Code of Obligations, the judge must search and fix the amount and scope of the loss directly (ex-officio). While fixing this loss, besides the routine occurrence of the state, he should also consider the precautions he has taken or he shall have to take for reducing the aggrieved party’s loss and preventing its consolidation and when necessary, he shall apply the 44th Article of the Code of Obligations. It is not right to limit the plaintiff’s loss of profit to Three months alone, relying upon the expert report which has not a preamble (justification), without making any research in the direction of these principles which are pleaded by the court...” (Supreme Court of Appeal, Assembly of Civil Chambers (ACC), 12.06.1996).

3.2. Obligation Of Notification In Manipulation And The Precautions To Apply

The Capital Market Law with No. 6362, in case of a reasonable manipulation doubt, entitles the Board with broad authorities concerning the real (natural) or juristic (legal) persons and the authorized (designated) officials of the juristic persons as well as the capital market instruments. (Article 101/1).^{op}

-
- ^o a) Banning of making transitory and continuous transactions in the stock exchanges
 b) Changing of the bartering methods
 c) Putting limitations concerning the margin trading, short selling, borrowing and loaning transactions
 ç) Imposing or changing the collateral obligation
 d) Trading in different markets and quotations or determination of the principles governing different transactions
 e) Limitation of the distribution scope of the market data
 f) Transaction or position limiting.
 included in all the above, it is authorized to take all the necessary measures for providing the efficient and vibrant functioning of the market and to determine the procedures and the principles concerning the application of these measures.

The Board has the authority and the responsibility of fixing the committed crime as well as making a denunciation. Referring to this subject-matter, one of the decisions given by the Supreme Court of Appeal was as such that: "... Making an investigation due to the offenses which are included in the scope of the 49. Article titled as "Procedural Provisions" of the Capital Market Law with No. 2499; " (As amended: 29/04/1992 - 3794/36 Article.; As amended: 23.01.2008-5728 S.K./374. Article) 47.Article, depends upon the Board's submitting written petition to the Public Prosecution Office. With this application, the Board also earns the title of the partaker. The Public Prosecutors who get the information that the deeds were committed against this Law may want the examination of the case by informing the Board.." (Supreme Court of Appeal, 11. CD, 12.03.2010). It goes on to say:

"...Should the Public Prosecutors give the decision of non-prosecution, the Board is in the state of "authorized to object against this decision which is notified to themselves as per the Code of Criminal Procedure", if the Public Prosecutors give the decision of making investigation due to the proposed crimes in the 47. Article of the same Law, but it is possible with the written application of the Securities and Exchange Commission of Turkey or SEC (i.e. literally referred to as Capital Markets Board of Turkey or CMB in short as laid out in Turkey), and it is not possible for the Board's audit reports' generating the provision of the 49th Article by themselves, prepared for presenting to the approval of the decision making body... as the deeds and the responsibilities of the defendants were fixed in the related Audit Reports of the Securities and Exchange Commission, within this framework,

^P In cases where capital market institutions are detected to be engaged in such activities contrary to the legislation, the standards determined by the Board, the articles of association, the provisions of the fund rules; the Board is authorized to request the related parties to resolve the contradictions within the period determined by the Board and to provide the compliance to the law, the purpose and principles of the enterprise; or to restrict directly the scope of the activities of these institutions or to suspend their activities temporarily, or to cancel their licences fully or cancel by certain capital market activities, or take all kinds of other measures that the Board would deem necessary. " (Capital Market Law No. 6362, Article 96/1)

"The Board is authorized to cancel temporarily or permanently the licenses held by managers and employees who have been determined to be responsible for such illegal activities or transactions; to restrict or cancel their authorities to sign, starting from the date when it has been decided to make an indictment about them until the trial is finalized; to discharge members of the board of directors from the office found responsible for illegal activities or transactions with a court decision and to assign new ones in place of them until the first general assembly meeting to be held. Before taking a measure in the direction of discharging the members of the Board of Directors of a bank, the Banking Regulation and Supervision Agency shall be consulted (Capital Market Law with No. 6362, Article 96/2).

"In case where one of the delinquencies defined in this Law is offended more than once until the decision of administrative fine has been made, then according to the related provision, the related real person or legal entity shall be imposed an administrative fine which shall be increased twice. However, in cases where a benefit has been obtained by means of this delinquency or a loss has been borne, the amount of the administrative fine to be imposed cannot be less than three folds of this benefit or loss (Capital Market Law with No. 6362, Article 105/2).

the event and the doer related to the offense and the criminal complaints made by the Board were reflected to the judicial authorities, as the application condition, included in the 49. Article was realized...” (Supreme Court of Appeal, 11. CD, 12.03.2010).

The Capital Market Law with No. 6362 loads the intermediary institutions a special charge on the issue of informing the manipulation. Namely, in the 101/1 Article of the Law: “...In case there is a matter implying any information or doubt that a transaction constitutes the crimes enumerated in Articles and the 107, the investment firms and the capital market institutions to be determined by the Board are obliged to notify this situation to the Board or to other institutions and organizations to be determined by the Board. The Board shall determine the principles and procedures of the obligation of notification...”

Referring to the above Article, The Securities and Exchange Commission of Turkey stated the preamble and the application of the intermediary institutions as follows: The intermediary institutions must care to some certain issues in the transactions made by the parties known as “player”, “manipulator” or “speculator” in the market. The intermediary institutions have to take the necessary measures for preventing the market fraudulent transactions, providing the assurance of trust of the savers back to the market, the enhancement of the prestige of the market before the domestic and foreign, all the investors, thus for the expansion of the market, in the prevention of the practices and attitudes which have the transactions easier in the meaning of market fraud.⁹

⁹ Major issues which the intermediary institutions should pay attention to are stated as the following: 1. Keeping the voice records regularly concerning the transactions made; 2. Registering the orders to the customer order form and session follow-up form regularly; 3. Informing our Board about the transactions which are suspected of being market fraud; 4. Complying with the principles as regards to making interpretations and advices; 5. Prevention of making transactions over the accounts opened in the name of others; 6. Showing special care to the accounts which are managed by proxy; 7. Rule of Knowing Your Customer (Besides the identity card information to whom an account is opened, his experience on the markets, his financial strength, his investment choices etc. should be known by the intermediary institutions. Also, prior to accepting the buying and/or selling orders of the intermediary institutions, foreign banks, receiving a letter of undertaking concerning that the release of the identity information of the customer in whose account a transaction shall be made); 8. Giving non-proportional orders to the financial position of the customer (Out of the customer’s account: since giving orders with big amounts attracting attention, make loan available, as giving guarantee for the loan made available by a third party is accepted as a doubtful transaction, monitoring and follow-ups of these transactions be performed by the intermediary institutions’s auditors and informing the Board about the subject-matter); 9. The transactions which cannot be done by the knowledge and the experience of the customer (Similarly, giving orders and realizing transactions which may not be possible with the experience and knowledge of the customer about the market); 10. Securities and/or cash virement-transfers (Receiving instructions concerning the securities and/or cash virement continuously to the accounts opened in the name of the customer before various intermediary institutions or to the accounts of other people should also be seen as doubtful transactions); 11. The

Considering the fact that there may be some issues in the Capital Market Law which does not resemble the definition of the manipulation offense exactly, another definition under the title of “predatory practice to distort the market” was made. In the Article it is said that “Actions and transactions which cannot be explained with a reasonable economic or financial justification, which are of a nature deteriorating the functioning of exchanges and other organized markets in credibility, transparency and stability, shall be regarded as market abuse actions, provided that they do not constitute a crime. An administrative fine ranging from twenty thousand Turkish Liras up to five hundred thousand Turkish Liras shall be released to those who perform the market abuse actions determined by the Board. However, in case when a benefit has been procured by these means, the amount of the administrative fine to be given cannot be less than twice of this interest.” (Capital Market Law with No. 6362, Article 104).

3.3. The Securities And Exchange Commission’s Applications And Some Sample Judicial Decisions

According to the 2012 Activity Report of the Securities and Exchange Commission of Turkey, the Board carried 82 items of manipulation offenses within the period of 2010-2012 to the legal basis. Of course, in the formation of this statistics, the lifting of the bans of the expurgatories with the resolution of the Securities and Exchange Commission of Turkey with No. 22/678, dated as 30.07.2010 has been instrumental.

In this decision it is said in brief as follows: “... At the end of the revision that was made in the Resolution of our Board’s Decision Making Body with No. 35/1022, dated as 28.09.2007, concerning the ban of making transaction transitory or continuously in the ... stock exchanges and other organized markets; B) With the aim of preventing the predatory transactions in their formation phases by both making the momentarily follow-up of the markets and effective observation of the market, as per the decision dated 23.07.2010, through both the changes made in the organization structure of our Board and the new regulations which shall be brought to the working principles of the ISE stock market, it was decided that to lift the mentioned bans of all real or legal entities about whom transaction bans are introduced by our Board as of the date of 01.10.2010 by considering that the market structure shall change and shall be structured in a way that the manipulative transactions shall be minimized (The Securities and Exchange Commission of Turkey).

Cash Virements-Transfers made by using cash and bank accounts (Capital Market Law, “The Market Fraud in the Capital Market (Manipulation) (The Responsibilities of the Intermediary Institutions)”).

Table-1: SEC 2012 Activity Report

	Made by SEC		Opened Against The Board Decisions		
	Number of the Criminal Complaints	Manipulation Offense	Number of Cases	Punitive Fine	Transaction Ban
2010	69	53	80	6	16
2011	21	11	38	1	0
2012	29	18	37	0	1
TOTAL:	119	82	145	7	17

Source: SEC (2012) "Activity Report".

When the State Council Decisions concerning the subject are examined, the judicatory disputes will be seen that they rather develop on whether the Securities and Exchange Commission of Turkey is authorized on the subject of administrative measures such as the resolutions or temporary transaction bans or not. For instance, it is mentioned that:

"...From the examination of the resolutions with no. 11/249 and dated as 28.2.2001 and with no. 16/436 and dated as 28.3.2002 which are the subject matters of the action and published in the Weekly Bulletin, as it is understood that these had no aspect surpassing the legal framework against the law in which the procedures and principles were determined in detail concerning the persons and the institutions about whom transaction bans were introduced to their securities and the operation of their accounts in the intermediary institutions before Takasbank (Bank of Settlement) and taking the decision and application of the transaction ban, no contradiction to law in the mentioned resolutions was noticed..." (State of Council 13. C, 17.03.2006). It goes on to say:

"...With reference to the transaction as for introducing the plaintiff a ban of making transaction in the stock exchanges and the organized markets and delisting of the stocks which he owns from the Board registry... due to the plaintiff's deeds registered in the Audit Report dated as 26.05.2003 and with no. XVII-20/10-b, introducing a temporary transaction ban about the plaintiff and in the part of the established transaction, concerning the introduction of a temporary transaction ban and the delisting of the stocks from the board registry as of the date when the ban is introduced as per the 46/i article of the Law with No. 2499, there is no contrariety to the law and the legislation..." (State of Council 13. C, 17.03.2006). It goes on to say:

“...As this regulation in the 1. Clause of the (i) item of the 46th Article of this Law No. 2499 determines and requires a new penal sanction, in which it is adjudicated that the real or legal entitites, stock exchanges and other organized markets are authorized to take measures for assuring the prevention of making such transactions temporarily or continuously, on the contrary to as it gives authority to the Board to apply the administrative measures towards those concerned temporarily or continuously making transactions in the stock exchange, with the aim of preventing the ones who committed or participated (aided) in the deeds in the character of crime which are listed in the (A) item of the 47. Article of the Law previously, to give harm to the market and the other investors by continuing making transactions...” (State of Council 13.C., 07.10.2005). It goes further on to say:

“...It is understood that the buying-and-selling transactions which the Industry Inc. made, these transactions had not revealed the share of these transactions to the Istanbul Stock Exchange buying-and-selling transaction volumes, the plaintiff’s claim of his being acted with the investor group was based on the reason of the plaintiff’s acting together with an investor group in the manipulative transactions realized in the stock. Within the framework of these data, as the amount of the transactions of the plaintiff in the examined period and his being acted together with an investor group could not have been understood from the file ...(State of Council 13.C, 24.05.2011) .

When the Supreme Court of Appeal decision concerning the subject are examined, it is generally seen that a lawsuit is filed on claiming that the fixation of whether the manipulation offense occurs or not, does not been made salubriously. For instance, it is mentioned that:

“...As a public case was initiated concerning the defendants who caused the prices to inflate extraordinarily by making the buying-and-selling of the shares of the i... Holding in regular intervals which trades in the ISE between the dates of 7.2.1995 and 4.8.1995 systematically and intentionally, and as the lawsuit was filed and during the trial, an irrefutable opinion had not been informed by the experts committee, by having a re-examination by the experts from the Universities who are specialized in this subject-matter, the amount of the buyings-and-sellings of the defendant in the stated periods corresponding to the company capital...” (Supreme Court of Appeal 7. PC, 24.11.1999). It is further mentioned that:

“...Whether the connection between the defendants whose existence is claimed among them established intentionally or not, whether these buyings-and-sellings fall in the ratio of affecting the supply and demand in the market or not and is it obtaining a promissory note with the objective of

making saving or making profit in the way an ordinary investor realizes, or else the occurrence of a manipulation in such a degree to influence the market, hence concerning the subject-matter of whether the elements of the offense stipulated in the law were formed or not; according to the resulting outcome by having the documents from ISE and the intermediary institutions, not paying regard to the need of determining and appreciation of the offense classification and the legal conditions of the defendants...” (Supreme Court of Appeal 7. PC, 24.11.1999).

The Supreme Court of Appeal decision states also that: “... To what objective the transactions made by the defendants within day time with short time intervals were directed towards, whether the transactions they made by using different intermediary institutions may be accepted as routine or not, the detection of whether they had acted together or not, in case of identifying that they had acted together, instead of having a report taken from an expert committee on the subject of the capital market law in the direction of whether those actions were deeds forming an artificial market price and market or not, not leaning on concrete determination and investigation.” (Supreme Court of Appeal 7. PC, 14.02.2008). Further, it is stressed that:

“ ... As per the scope of the file, in the event that the defendants, by the buying-and-selling transactions that they had made on the.... stocks in the Istanbul Stock Exchange, affecting the supply and demand of the capital market instruments, by giving the impression of the existence of an active market, by means of engaging in the transaction-based manipulative activities in the way of keeping the prices at the same level, levelling them up or down, between the dates of 26.03.2003-10.04.2003, in which they obtained a 19,3 billion profit of Turkish Lira... it is said that “out of the loss which happens to be one of the objective conditions of the deferment of the announcement of the verdict, is meant to be the material loss, in the cases where no technical information is needed in determining this loss, the judge should determine the loss by making a simple reseach which helps to form an opinion...” in the event which is the subject-matter of the action, as there is no loss in which its victim has been determined as the result of committing the attributed deed or a concrete loss occurred in public sense, as the caveat content of the Supreme Court’s Chief Public Prosecutor Office’s Appeal For the Sake of Law has not been found proper, to its refusal... (Supreme Court of Appeal 7. PC, 06.02.2012).

3.4. Similar Offenses That Are Worded In The Turkish Criminal (Penal) Code

3.4.1. The Offense Of Fraud

In the fraud crime which is stated in the 157. Article of the Turkish Penal Code (TPC) with No. 5237, it is said that, “Any person who deceives another person through fraud or secures benefit both for himself and the others by giving damage to the victim is punished with imprisonment from one year to five years and imposed punitive fine up to five thousand days.”

In the preamble of the mentioned article, it is provisioned that: “In the text of the Article the offense of fraud is defined. Fraud is cheating a person with fraudulent behaviors, the person’s providing benefit to himself or to another person to the disadvantage of that person or another. In this respect, the offense of fraud, is an offense which is committed against the estate of the persons. With the mentioned offense definition, the protection of the estate (ownership or property right) right is targeted to be achieved. Also, during the committing of this crime, the parties are cheated by fraudulent behaviors (Capital Market Law No. 5237, Article 157).

It is further stated that “...the good intention (bona fide) and the trust which should exist among the parties may be violated by such deeds which bear a deceptive character by nature. The person’s freedom of will is affected in this way and his freedom of will is violated. With regard to the formation of the offense of fraud which has an offense image with many deeds, the realization of the deeds more than one is needed. The deceit constitutes the first of these deeds... The offense of fraud is a crime which can be committed deliberately. The mentioned intention here expresses that all the material elements of the offense of fraud be known by the doer. Most of the time, the amount of the benefit obtained by means of committing the offense of fraud cannot be determined precisely. By taking such cases into consideration, besides the prison sentence due to the offense of fraud, a punitive fine is also envisaged...”¹.

In the fraud, that a deceptive behavior on a certain person is realized and that as the result of this behavior to his peril and benefiting from an unfairly-obtained-estate to the advantage of the doer is required. Yet, in the manipulation deed, regarding the capital market instrument whose supply and demand are affected artificially, the persons who make transactions while leaning on this artificial image happen not to be certain persons. It is very hard to prove this kind of anonymous fraud (Yenidünya).

¹ The preamble of the Article 157 of the Law with No. 5237.

The Supreme Court of Appeal also sees the offense's being directed towards certain persons for the formation of the offense of fraud: "...the cheating of the real person by directing the fraud in the character of deceiving and as the result of these transactions providing an unfair benefit to the advantage of the one who commits the deed, or to the disadvantage (expense) of him (deceived real person) or another person; in the concrete event; according to the claimed and accepted that by encrypting the defendants information, they procured the foreign credit cards which were produced as being fake and passed them through the P.O.S. device in the member workplace which they owned, and though they are not real transactions, provided unfair benefit by submitting the slips which were produced as contrary to facts, as there were not any fraud found pointed to the real person....." (Supreme Court 11. PC, 07.04.2010).

Though a general-special norm relationship is observed between the offense of fraud and the transaction-based manipulation, the manipulation offenses' being of a hazard offense; for the completion of the offense of fraud, the occurrence of a loss' being obligatory, if it is taken into consideration that no loss occurred so that the deed remains in the attempt phase, the manipulation offense's being enacted as separate from the Capital Market Law may be thought of being more positive and sagacious with regard to capital market law (Kütük, 2010).

3.4.2. The Offense Of Declaring Incorrect Information About The Company Or Cooperatives

In the offense of declaring incorrect information about company or cooperatives, in the 164. Article of the TPC with No. 5237, it is mentioned that, " In case of furnishing incorrect information by the founders, partners, directors, managers, representatives, or members of Board of Directors, Supervisory Board, or persons carrying the title of liquidator in the declarations made to public authorities, or in the reports or recommendations submitted to the general assembly in such a way to mislead the concerned parties, those who are responsible from such act are punished with imprisonment from six months to three years, or imposed punitive fine."

In the preamble of this Article, it is stated that: "With the article, a sanction is introduced which shall prevent the deception of the public or the general councils of the mentioned institutions, general councils in the field of the company or cooperatives. Giving false information intentionally by the persons mentioned in the article has been rendered to be an offense. The purpose "from the declaration made to the public" is addressing to uncertain persons by means of sending prospectuses through media organs or via mail and giving wrong information to them. Including such

information in the reports, proposals that are presented to the general council is deemed an offense; making wrong balance-sheets, for example, such as mentioning the profits contrary to facts. However, showing all these as correct as knowing all these are wrong is obligatory for the formation of the offense.”

3.4.3. The Offense Of Affecting The Prices

In the offense of affecting the prices which is stated in the 237. Article of the TPC with No. 5237, it is stipulated that, “ (1) Any person who spreads deceitful information or news or gets involved in fraudulent acts in such a way to cause decrease or increase of wages or prices of foodstuff or goods is punished with imprisonment from three months to two years and also imposed punitive fine. (2) Punishment to be imposed is increased by one third if the prices of foodstuff or other goods, or wages of the workers are decreased or increased as a consequence of this act. (3) Punishment is additionally increased by one eighth if the offender happens to be a licensed agent or stock exchange broker.”

In the preamble of this article it is said that, “The article punishes the publication of false news or rumors with the aim of increase and decrease of mainly the wages of the workers, or the values of the foodstuff or other goods, or applying to other fraudulent ways with the same intention. Thus, the legal benefit which the article wants to preserve basically prevents the derogatory actions in the determination of the prices within the framework of free competition terms. As the deeds such as giving lie, false, misleading, baseless information which may affect the capital market instruments concerning the documents and the commercial papers that are accepted in the stock exchanges were enacted in the 3. item of the first clause of the 47th Article of the Capital Market Law, dated as 28.7.1981 and with No.2499, titled as the “Criminal Liability”, are punished, no separate provision has been enacted on the subject of affecting the prices of the commercial papers...”

As it is given in the 139. Article of the (New) Capital Market Law with No. 6362 which repealed the (Old) Capital Market Law with No. 2499, “the Capital Market Law dated as 28/7/1981 and with No. 2499 was repealed. As it is said in the legislation, the references made to the provisions of the Law with No. 2499 are deemed to be made to the related provisions of this Law,” the Law mentioned in the above article, should be accepted as the new Capital Market Law with No. 6362. The next section concludes this paper.

4. CONCLUSION

The presupposition of the agents who make decisions economically are rational is one of fundamental elements involved in the economics doctrine. As the natural result of the rationality, it is assumed that economic agents may make mistake, however, they shall not insist on the state of making a mistake. In other words, economic agents make decisions by using the current information and by not repeating the economic mistakes they might have done previously. Otherwise, since the resources in the economy may not then be used efficiently, an economic waste shall occur, the irrational distribution of the economic resources shall take the lead in giving a rise to the socioeconomic results.

One of the market imperfections which decision making agents may be exposed to together with the current uncertainties is the manipulation. Economically, manipulation may be defined as the set of behaviors geared towards buying or selling a security by deceiving people or striving to keeping the price of the security at an artificial level.

The literature on accounting, economics and finance has been debating, over a century, the fact whether the efficiency has indeed been satisfied on the markets where supply and demand meet each other. It is well known that the commitment of manipulation (offense) which is one of the significant factors contributing to the impairment of the corporate financial (mis)reporting through the impairment of the market efficiency and therefore the fair value (formerly mark-to-market value) and the valuation process itself has strong accounting, financial, legal and economic linkages altogether.

However, these linkages or ties have not yet attained the attention it is supposed to well deserve in our own literature nor elsewhere quite much. Acknowledging this, this paper has theoretically investigated the interplay among the aforementioned disciplines and to lay it out on a more solid ground. In so doing, it has strived to cover up this directed loophole the extant literature features to a reasonably certain degree, through crystallizing the significance and context of manipulation. It has given a particular focus to economic efficiency in the world of accounting and its transnational implementation, borrowing the prospects from such cross-fields as economics, finance and legal discipline offer up, to date.

A direct definition of the manipulation is not made in the Capital Market Law, instead it is mentioned that some of the listed actions and transactions may constitute the manipulation offense. According to the 2012 activity report of the Capital Market, it is observed that within the period of 2010-2012, the Board made to ascertain 82 items of manipulation offense. When

the court decisions are reviewed, administrative controversies or conflicts may be seen to rather center around the resolutions that the Securities and Exchange Commission of Turkey has taken or around the failed administrative measures while the judicial conflicts center around proving that the deeds constitute the type of the offense.

Albeit a general-special norm relationship may be observed between *the offense of fraud* and *the transaction-based manipulation*; considering that (a) the manipulation offenses are of a hazard offense; (b) for the completion of the offense of fraud, the occurrence of a loss is a must, or (c) should there occur no loss, the deed would remain in the attempt phase only, the manipulation offense's being enacted as separate in the Capital Market Law independent of the TPC is considered to be more positive and plausible with regard to applicable capital market law.

We have shown that manipulation can indeed occur in various forms, whether in the form of *information-based manipulation* (e.g. financial statement misrepresentation, earnings manipulation, practice of unacceptable make-up techniques, earnings strip etc.) by the companies, or in the form of *transaction-based manipulation* (e.g. transactions initiated by individual or corporate investors to artificially establish or distort the value of a commodity being a traded capital market instrument etc.). Given this, should the market efficiency be damaged, impaired, or disputed, the information market data (e.g. fair value coming out as a part of corporate valuation) might provide would not be reliable any longer. Therefore, it would not be useful nor relevant to any decision making process by any party, meaning individual and/or corporate establishment (e.g. financial statement misrepresentation problem). This implies that the impact on the market (efficiency) in addition to on the users of the financial information is comparable and therefore, the consequences deserve comparable measures and sanctions.

In conclusion, it has been documented that comprehensive financial regulations to better address to the current needs will bring together much better accounting practices. In particular, it has been documented that there is a need to clearly conceive such reporting malpractices like financial statement misrepresentations as information-based manipulation and incorporate that understanding to the wordings of the Capital Market Laws and Turkish Penal Code besides the transaction-based manipulation. In other words, the definition of manipulation has been shown to be in need of getting broadened so that the investors or the users of the financial information may not be harmed by the companies that might commit such offenses.

In return for this, market efficiency would be enhanced up to some more reasonable extent as the provided financial information (micro-level) will be reliable and useful then while financial markets and the system (macro-level) will be transparent, viable, and robust. In other words, comprehensive financial regulations to better address to the current needs also imply a more decent economic and financial system.

REFERENCES

- Atan, M., Ozdemir, Z.A., Duman, S., Kayacan, M. and Boztosun, D. İMKB'nin Etkinlik Düzeyinin Zaman Serisi Ekonometrisi İle Analizi. www.finansbilim.com/ufs2006/Makaleler/IMKBNINETKINLIK.pdf. (Accessed: 22.10.2007).
- Bachelier, L. (1900). *Théorie de la Spéculation*. Doctoral Dissertation. Sorbonne, France: The University of Paris.
- Balaban, E., Candemir, H. B. and Kunter K. (1996). Stock Market Efficiency in a Developing Economy: Evidence From Turkey. The Central Bank of The Republic of Turkey Research Department 9612, 353-377.
- Balaban, E. (1995). Informational Efficiency of The Istanbul Securities Exchange And Some Rationale For Public Regulation. The Central Bank of The Republic of Turkey Research Department 9502, 39-67.
- Ball, R. and Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research* 6(2), 159-178.
- Ball, R. (2008). Don't Blame The Messenger ... or Ignore the Message. <http://faculty.chicagobooth.edu/brian.barry/igm/ShootingtheMessenger2008-10-12.pdf>. (Accessed: 03.11.2017).
- Barth, M. (1994). Fair Value Accounting: Evidence From Investment Securities And The Market Valuation of Banks. *The Accounting Review* 69(1), 1-25.
- Beaver, W. (1968). The Information Content of Annual Earnings Announcements. *Journal of Accounting Research* 6, 67-92.
- Bernard, V., Merton, R. and Palepu, K. (1995). Mark-to-Market Accounting For Banks and Thrifts: Lessons From The Danish Experience. *Journal of Accounting Research* 33(1), 1-32.
- Berk, N. (2007). *Finansal Yönetim*. Istanbul: Türkmen Kitabevi.
- Buiter, W. (2003). James Tobin: An Appreciation of His Contribution to Economics. <http://eprints.lse.ac.uk/847/1/tobin.pdf>. (Accessed: 12.09.2014).

Businessdictionary.com. <http://www.businessdictionary.com/definition/fundamentalrisk.html>. (Accessed: 10.11.2014).

Cootner, P. (1962). Stock Prices: Random vs. Systematic Changes. *Industrial Management Review* 3(2), 24-45.

Cootner, P. (1967). *The Random Character of Stock Market Prices*. Cambridge, MA: MIT Press.

Çevik, E. I. and Erdogan, S. (2009). Bankacılık Sektörü Hisse Senedi Piyasasının Etkinliği: Yapısal Kırılma ve Güçlü Hafıza. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* 10(1). <http://journal.dogus.edu.tr/13026739/2009/cilt10/sayi1/M00208.pdf>. (Accessed: 23.11. 2014).

Danıştay (State of Council) 13.D (17.03.2006). E. 2005/7503, K. 2006/1431 Sayılı Karar. Ankara: Danıştay 13. Dairesi.

Danıştay 13.D (07.10.2005). E 2005/6618, K. 2005/4905 Sayılı Karar. Ankara: Danıştay 13. Dairesi.

Danıştay 13.D (24.05.2011). E. 2010/2126, K. 2011/2385 Sayılı Karar. Ankara: Danıştay 13. Dairesi.

De Long, J.B., Shleifer, A., Summers, L.H. and Waldman, R.J. (1990). Noise Trader Risk in Financial Markets, *The Journal of Political Economy* 98(4), 703-738.

Dunbar, F. and Heller, D. (2003). Fraud on the Market Meets Behavioral Finance. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=824884. (Accessed: 01.03.2015).

Fama, E. (1965). The Behavior of Stock-Market Prices. *The Journal of Business* 38(1), 34-105.

Fama, E. (1970). Efficient Capital Market: A Review of Theory and Empirical Work. *Journal of Finance* 25(2), 383-417.

FAS (Financial Accounting Standards) 157. Fair Value Measurements.

Gilson, R. and Kraakman, R. (2003). Mechanisms of Market Efficiency Twenty Years Later: The Hindsight Bias. Columbia Law School, The Center for Law and Economic Studies Working Paper No: 240. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=462786. (Accessed: 19.11.2014).

Hayek, F. (1945). The Use of Knowledge in Society. *American Economic Review* 35(4), 519-530.

IFRS (International Financial Reporting Standards) 13. Fair Value

Measurement.

Ihtiyar, M. (2006). Sermaye Piyasasi Hukukunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi. İstanbul: Beta Yayınları.

Kahraman, D. and Erkan, M. (2005). İstanbul menkul kıymetler borsasında tesadüfi yürüyüş testi. Yönetim ve Ekonomi 12 (1), 11-24.

Kasman, A. and Kirkulak, B. (2007). Türk hisse senedi piyasası etkin mi?: Yapısal kırılmalı birim kök testlerinin uygulanması. İktisat, İşletme ve Finans Dergisi 22(253), 68-78.

Kaymaz, O. (2010). Sirket Temettu Politikasında Sinyalizasyon Teorisi ve Bir İMKB Uygulaması. Unpublished doctoral dissertation. İstanbul, Turkey: İstanbul University.

Kıyılar, M. (1997). Etkin Pazar Kuramı ve Etkin Pazar Kuramı'nın İMKB'de İrdelenmesi – Test Edilmesi. Ankara: SPK Yayınları 86.

Küçüksözen, C. and Küçükkocaoğlu, G.. Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/kisiselearningmanipulation2.pdf>. (Accessed: 12.03.2017).

Kütük, H. I. (2010). Sermaye Piyasasında Manipülasyon, Cezai ve Hukuki Sonuçları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta, Turkey: Suleyman Demirel Üniversitesi.

Laux, C. and Leuz, C. (2010). Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis?. Journal of Economic Perspectives 24(1), 93-118.

Leuz, C. and Scott, K. (2008). Statement of the Shadow Financial Regulatory Committee on Fair Value Accounting. <http://fic.wharton.upenn.edu/fic/policy%20page/Statement%20No%20%20266.pdf>. (Accessed: 12.03.2017).

Malkiel, B. (2003). The Efficient Market Hypothesis and Its Critics. The Journal of Economic Perspectives 17(1), 59-82.

McGowan, C. (2008). A Study of The Relationship Between Stock Market Development and Economic Growth and Development from 1994 to 2003. International Business & Economics Research Journal 7(5), 79-86.

Mullainathan, S. and Thaler, R.. (2000). Behavioral Economics Working Paper 00-27. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=245828. (Accessed: 18.02.2015).

Odean, T. (1993). Are investors reluctant to realize their losses?. <http://www.haas.berkeley.edu/groups/finance/WP/rpf269.pdf>. (Accessed: 16.12.2014).

Pozen, R. (2009). Is It Fair to Blame Fair Value Accounting for the Financial Crisis?. Harvard Business Review 87(11). <https://hbr.org/2009/11/is-it-fair-to-blame-fair-value-accounting-for-the-financial-crisis>. (Accessed: 12.03.2017).

Rubinstein, M. (2000). Rational Markets, Yes or No ? The Affirmative Case. <http://haas.berkeley.edu/finance/WP/rpflist.html>. (Accessed: 09.01.2015).

Sermaye Piyasası Kanunu (Capital Market Law or CML), No. 2499.

Sermaye Piyasası Kanunu, No. 6362.

Sermaye Piyasası Kurumu (The Securities and Exchange Commission of Turkey or SEC; or Capital Markets Board of Turkey or CMB). Sermaye Piyasasında Piyasa Dolandırıcılığı (Manipülasyon) (Bilgi bazlı). <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=758&submenuheader=null>. (Accessed: 16.11.2014).

Sermaye Piyasası Kurumu. Sermaye Piyasasında Piyasa Dolandırıcılığı (Manipülasyon) (İşlem bazlı). <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=757>. (Accessed: 12.12.2014).

Sermaye Piyasası Kurumu. Yeni Sermaye Piyasası Kanununda Bilgi Bazlı Piyasa Dolandırıcılığı Düzenlemesine İlişkin Açıklama. <http://www.spk.gov.tr/duyuru.aspx?type=du001&submenuheader=-1>. (Accessed: 16.11.2014).

Sermaye Piyasası Kurumu. 2012 Faaliyet Raporu. <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=7&pid=5>. (Accessed: 07.12.2015).

Sermaye Piyasası Kurumu. Sermaye Piyasasında Piyasa Dolandırıcılığı (Manipülasyon) (Aracı kurumların sorumlulukları). <http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=759&submenuheader=null>. (Accessed: 12.12.2014).

Sermaye Piyasası Kurumu. SPK İlke Kararları ve Duyuruları. <http://www.spk.gov.tr/apps/mevzuateski/mevzuatgoster.aspx?nid=19>. (Accessed: 12.12.2013).

Sermaye Piyasası Kurumu (2003). Hisse Senedi Piyasasında Manipülasyon. <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20031215&subid=0&ct=f>. (Accessed: 02.03.2015).

Şensoy, D. (2013). Manipülasyon; Piyasa Dolandırıcılığı Suçu, Uygulanacak Tedbirler ve Yaptırımlar. Ankara Barosu Dergisi 3, 371-399.

Tama-Sweet, I. and Zhang, L. (2015). The Value Relevance of Fair Value

Financial Assets During And After the 2008 Financial Crisis: Evidence From The Banking Industry. http://jfbmnet.com/journals/jfbm/Vol_3_No_1_June_2015/2.pdf. (Accessed: 13.03.2017).

Tandoğan, H. (1961) [2010]. Türk Mes'uliyet Hukuku (Akit Dışı ve Akdi Mes'uliyet). Ankara.

Taner, T. and Kayalidere, K. (2002). 1995-2000 döneminde İMKB'de anomali araştırması. Yönetim ve Ekonomi 9 (1-2), 1-24.

Walter, C. (2000). The Efficient Market Hypothesis, the Gaussian Assumption, and the Investment Management Industry. -Refinement and Empirical Testing: Introduction-. in P. A. COOTNER ed.: The Random Character of Stock Market Prices. Cambridge, MA: MIT Press (1967). http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=267443. (Accessed: 17.11.2014).

Yargıtay (Supreme Court of Appeal) 11. CD (12.03.2010). E. 2009/14618 , K. 2010/2705 Sayılı Karar. Ankara: Yargıtay 11. Ceza Dairesi.

Yargıtay HGK (12.06.1996) E. 1996/11-372, K.1996/485 Sayılı Karar. Ankara: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu.

Yargıtay 7. CD (24.11.1999). E. 1999/9795 , K. 1999/11487 Sayılı Karar. Ankara: 7. Ceza Dairesi.

Yargıtay 7. CD (14.02.2008). E. 2005/8229 , K. 2008/1117 Sayılı Karar. Ankara: 7. Ceza Dairesi.

Yargıtay 7. CD (06.02.2012). E. 2010/6468 , K. 2012/3206 Sayılı Karar. Ankara: 7. Ceza Dairesi.

Yargıtay 11. CD (07.04.2010). E. 2007/2693 , K. 2010/4189 Sayılı Karar. Ankara: 11. Ceza Dairesi.

Yenidünya, C. Sermaye Piyasası Kanununda Düzenlenen Suç ve Kabahatlara İlişkin Genel Prensipler. http://dosya.Marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyay%C4%B1nlar%C4%B1/ipekyolucanlan%C4%B1yor/Do_.Dr.A.CanerYEN_D_NYA.pdf. (Accessed: 30.03.2015).

Yüce, A. A. (2012). Sermaye Piyasasında Manipülasyon. TBB Dergisi 98. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/makaleler?s=98&lightbox%5Biframe%5D=true&lightbox%5Bwidth%5D=750&lightbox%5Bheight%5D=460>. (Accessed: 17.04.2015).

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun Gerekçesi ve Komisyon Raporu.

SİGORTA SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM UYGULANMASININ FİRMA PERFORMANSINA ETKİSİ*

Dr. Öğr. Üyesi Tuba Derya BAŞKAN^a
Arş. Gör. Dr. Gizem ÇOPUR VARDAR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 582-607

ÖZ

Yaşanan küresel krizlerin ve şirket skandallarının ardında yatan sebeplerden birinin yanlış yönetim politikaları olduğu görüşü, firmaları yönetim şekillerinde yenilik arayışına yöneltmiştir. Kurumsal yönetim anlayışı bu süreçte ortaya çıkmış ve firmalar tarafından geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Bu çalışmada kurumsal yönetim anlayışının, firma performansına etkileri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören sigorta şirketleri ele alınarak tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, literatür taraması sonrası belirlenen kurumsal yönetim uygulamasına ilişkin göstergeler ile Türkiye'deki sigorta firmalarının karlılık göstergeleri arasında anlamlı ilişkiler olup olmadığı havuzlandırılmış regresyon modeli ile analiz edilerek, kurumsal yönetim uygulamasının firma performansını nasıl etkilediği ölçülmeye çalışılmıştır. Kurumsal yönetim göstergelerinden yönetim kurulundaki üye sayısının artışından hem aktif karlılığı (ROA) hem de kar marjının (PM) olumlu etkilendiği tespit edilmiştir. Ayrıca aktif büyüklüğü arttıkça ROA'nın da arttığı ve firma varlık süresi uzadıkça PM'nin arttığı tespit edilmiştir. Ancak kurumsal yönetime ilişkin hiçbir değişken ile öz sermaye karlılığı (ROE) arasında anlamlı ilişki tespit edilememiştir.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Firma Performansı, Havuzlandırılmış Regresyon Model

JEL Kodları: M40-M41

THE EFFECT OF CORPORATE GOVERNANCE PRACTICES ON PERFORMANCE OF INSURANCE COMPANIES

ABSTRACT

The view that one of the underlying reason for global crises and corporate scandals are mismanagement policies, has led firms to search for innovation in management mentality. The concept of corporate governance has emerged in this process and has found a wide range of application area by the companies. In this study, it is aimed to examine the effects of corporate governance approach on the firm performance by taking into consideration insurance companies traded in Borsa Istanbul (BİST). For the purpose, the indicators of corporate governance determined by literature research and profitability ratios of insurance

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, tdbaskan@gmail.com

^b Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, gcvardar@mersin.edu.tr

companies in Turkey analyzed to determine whether there is a significant relation between applications of corporate governance and firm performance by pooled regression model, to measure how corporate governance practices affects firm performance. Both the return on assets (ROA) and the profit margin (PM) were positively affected by increase in board size, which is one of the corporate governance indicators. It is also determined that the increase in size of asset increases the ROA and the prolongation of company duration increases (PM). However, no significant relationship was found between any of the identified corporate governance indicators and (ROE).

Keywords: Corporate Governance, Firm Performance, Pooled Regression Model

JEL Codes: M40-M41.

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile beraber, özellikle uluslararası yatırımcılar tarafından, kurumsal yönetim uygulamaları en az finansal performans kadar önemli görülmeye başlanmıştır. Kurumsal yönetimin firmaların büyümede devamlılıklarının sağlanması için önemli bir uygulama alanı yarattığı düşünülmektedir. Uluslararası finansal krizlerin ve şirket skandallarının önemli nedenlerinden birinin, kamunun ve özel sektörün yönetim politikalarının yetersizliği olarak görülmesi kurumsal yönetimi giderek önem kazanan bir kavram haline getirmiştir. Ulusal ve uluslararası piyasalarda yatırım yapmak isteyen kişi ve kuruluşlar, yaşanan krizlerin ve şirket skandallarının etkisiyle, yatırım kararlarıyla ilgili finansal performans dışında finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlayacak sistem ve düzenlemelere ihtiyaç duymuştur. Kurumsal yönetim, böyle bir ihtiyaç üzerine oluşturulmuş; yönetim anlayışı, finansal kontrol, hukuki düzenlemeler içeren kapsamlı bir sistem olup işlevlerinden birisi de yatırımcılar, çalışanlar, firma sahipleri ve devlet gibi bilgi kullanıcıların doğru, güvenilir, açık ve tutarlı bilgilere ulaşmasını sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim ile ilgili ilk düzenleme Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından 1999 yılında yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkeleri”dir. Bu düzenleme geniş katılımlı bir düzenleme olup ulusal hükümetler, ilgili uluslararası kuruluşlar ve özel sektör ile birlikte hazırlanmıştır. Bu ilkeler firmalara bir bağlayıcılık getirmemekle birlikte, hükümet ve şirketlerin kendi anlayışlarını gözden geçirmeleri konusunda bir rehber olarak kabul görmüştür. Bu rehber 2004 yılında güncellenmiş ve 2015 yılındaki güncelleme ile son halini almıştır (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği). Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)’nin yapmış olduğu tanımlamaya göre; “Yönetim kurulu, hissedarlar ve diğer paydaşlar arasındaki sorumluluk ve hakları belirleyen bir yapı olan kurumsal yönetim sistemi”, şirketlerin karar alma sürecindeki kural ve prosedürlerini belirtmekte ve bu sayede firma amaçlarının belirlendiği bir

yapı sağlanmaktadır. OECD'ye göre ülkeden ülkeye kurumsal yönetim düzenlemelerinin değişebileceği ve zaman içerisinde bu prensiplerde değişiklikler yapılabileceği de vurgulanmaktadır (Ramaswamy vd, 2008: 23).

Literatürde kurumsal yönetim kavramı tanımlamaları çeşitli şekillerde yapılmıştır. Jesover ve Kirkpatrick (2005: 127) tarafından kurumsal yönetim kavramı; yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer ilgililer (menfaat sahipleri; alacaklılar, satıcılar, devlet, kredi kuruluşları v.b) gibi katılımcıların hak ve sorumluluk sınırlarını, bunlar arasındaki ilişkileri belirleyen, karşılıklı ve iç içe geçmiş sözleşmeler gibi düşünülebilecek kapsamlı bir kavram olarak tanımlanmıştır. Luo (2005: 3) tarafından ise kurumsal yönetim kavramı, firma yönetimi bakış açısı ile şirketlerin performansını artırmak için yönetim sistemleri ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması ve şirketlerin bu düzenlemeler doğrultusunda faaliyet göstermesini gerekli gören bir yapı şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer taraftan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), kurumsal yönetimin amacını “uzun vadeli yatırımları, finansal istikrarı ve firmaların güvenilirliğini geliştirmek için gerekli olan şeffaflık ve hesap verebilirlik ortamının oluşturulmasına yardımcı olmak” şeklinde açıklamış ve bu sayede de firmaların daha güçlü büyümesinin mümkün olabileceğini ifade etmiştir.(OECD,2016:7).

Bu amaç doğrultusunda kurumsal yönetim uygulamaları ile şirketler yönlendirilmekte ve kontrol edilmektedir. Kurumsal yönetim sistemi, belirlenen ilkeler ile firmaların amaç ve hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olmakta, yatırımcıların doğru bilgiler almasını sağlamakta ve her türlü bilgiye kolayca erişim imkanı sunmakta ayrıca firmaların finansal performansında da artış yaratmaktadır.

Kurumsal yönetim firma açısından, rekabet gücünü artıran ve büyümeyi sürekli hale getirmek için kullanılan bir sistem haline gelmiştir. İşletmeler pay sahiplerine ve menfaat sahiplerine finansal ve finansal olmayan birçok bilgi sunmakla yükümlüdür. Bu bilgilerin içeriğinin ve sunumunun açık, şeffaf, tutarlı, anlaşılır olmasının yanı sıra bilgiler kolayca erişilebilir olmalıdır. Ancak bu sayede firmalar, yatırımcıların ve finansman kurumlarının güvenini kazanacak ve rekabet ortamında varlıklarını sürdürme imkanı elde edebileceklerdir. Diğer taraftan ABD’de yaşanan büyük Enron krizinden sonra firmaların finansal raporlamalar üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim uygulanması için şartların ve hükümlerin daha katı bir şekilde belirlendiği Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley Yasası 2002 yılında imzalanmıştır. Bu yasa firmaların halka açıkladıkları finansal raporlamalarının doğruluğunu ve

güvenilirliğini artırmayı amaçlamakta ve firmaların güvenilirliğini artırmayı hedeflemektedir (Sarbanes Oxley Act; 2002).

Türkiye’de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) dünyadaki gelişmelere paralel olarak 2003 yılında başta halk arz olmuş kamu ve özel sektör kuruluşları olmak üzere tüm anonim şirketler tarafından uygulanabilecek “Kurumsal Yönetim İlkeleri”ni belirlemiştir. SPK, kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin tebliğlerde güncellemeler yapmaya devam etmektedir. SPK, kurumsal yönetim sistemini, firmalardaki çalışan kişilerin hak ve sorumluluklarının belirlenmesi, firmaların yönetilme ve kontrol edilmesine ilişkin bir sistem olarak tanımlanmaktadır. 2004 yılında SPK’nın “Uyum Beyanı” düzenlemesi ile halka açık şirketler, bu ilkelere ne ölçüde uymakta olduklarını ve varsa uymadıkları hususlar ile ilgili gerekçelerin neler olduğunu faaliyet raporlarında açıklamakla yükümlü tutulmuştur. SPK, "Uygula uygulamıyorsan açıkla" prensibi ile, halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulama konusunda teşvik etmiştir (Sakarya, 2011: 148). Türkiye’de, 31 Ağustos 2007 tarihinde İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi (İMKB XKURY)’nin oluşturulması kurumsal yönetim uygulamalarını teşvik edici nitelikte önemli bir diğer gelişme olmuştur.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği’nin tanımına göre kurumsal yönetim, *“bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve böylece hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimidir”* (TKYD, 2006: 4).

Kurumsal yönetim, daha iyi faaliyet yönetimi, daha iyi piyasa değeri ile yakından ilişkili olmakla birlikte aynı zamanda firmanın performansını da olumlu yönde etkilemektedir (Drobetz vd. 2003: 7). Yüksek performans gösteren firmalara yatırımcıların daha fazla ilgi duymaya başlamasıyla hisse senetlerinin piyasa değeri artmakta ve bu durum firmalara olan yatırımı da artmaktadır. Ayrıca, kurumsal yönetim ilkelerine uyumu başaran şirketlerin risk düzeyleri azalmakta, sermaye maliyetleri düşmekte ve bu şirketler uluslararası alanda rekabet avantajına sahip olabilmektedirler (Sakarya, 2011: 148). İşletmeler düzeyinde firma değerini artıran kurumsal yönetim sistemi aynı zamanda makro seviyede de ülke ekonomilerine önemli avantajlar sağlamaktadırlar.

2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ

İşletmelerin performanslarının ölçümü ve ölçülen performansın güvenilir olması muhasebe sisteminin ürettiği bilgilere bağlıdır. Bu nedenle etkin bir kurumsal yönetim, hem güvenilir raporlama hem de performans ölçümü

açısından muhasebe sistemi ile de yakından ilişkilidir. Etkin bir kurumsal yönetim sistemi bütün bilgilerin doğru ve açık olmasını sağlayabilmekte ve bilgilere ulaşmayı kolaylaştırmaktadır. Güçlü bilgi sistemleri, güvenilir raporlama ile sağlanabilirken güvenilir raporlama da kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile sağlanabilmektedir (Aygören ve Kurtcebe, 2010: 5).

SPK, kurumsal yönetim ilkelerini **pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri** ve **yönetim kurulu** olarak dört başlık altına toplamıştır.

Tablo-1: Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal Yönetim İlkeleri	İlkelere İlişkin Uygulamalar
Pay Sahipleri	Pay Sahipliği Haklarının Kullanımın Kolaylaştırılması
	Bilgi Alma Ve İnceleme Hakkı
	Genel Kurul
	Oy Hakkı
	Azlık Hakkı
	Kar Payı Hakkı
	Payların Devri
Kamuyu Aydınlatma Ve Şeffaflık	Kurumsal İnternet Sitesi
	Faaliyet Raporu
Menfaat Sahipleri	Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası
	Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımın Desteklenmesi
	Şirketin İnsan Kaynakları Politikası
	Müşteriler Ve Tedarikçiler İle İlişkiler
	Etik Kurallar Ve Sosyal Sorumluluk
Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulunun İşlevi
	Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları
	Yönetim Kurulunun Yapısı
	Yönetim Kurulu Toplantılarının Şekli
	Yönetim Kurulu Bünyesinde Oluşturulan Komiteler
	Yönetim Kurulu Üyelerine Ve İdari Sorumluluğu Bulunan Yöneticilere Sağlanan Mali Haklar

Kaynak: SPK, (2014). "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ".(RG: 03.01.2014/28871)

Pay sahipleri ilkesi; temel olarak pay sahiplerine eşit davranılması (eşitlik-adillik), pay sahipliğine ilişkin kayıtların güvenli bir şekilde tutulması ve periyodik olarak güncellenmesi gibi hususları kapsamaktadır. Bu ilke ile ilgili düzenlenen uygulamalar ise; sahiplerinin bilgi alma, inceleme, soru sorma hakkına, genel kurula katılım ve oy verme hakkına, kar payı alma hakkına, payların devri ve azınlık haklarına ilişkindir.

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi; pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını ifade etmektedir. Bilgilerin açıklanmasında Kamuyu Aydınlatma Platformu ve şirketin internet sitesinin aktif olarak kullanılmasını ve güncellenmesi gerekmektedir.

Menfaat sahipleri ilkesi, firmanın hedeflerine ulaşmasında ve faaliyetlerinde herhangi bir ilgisi olan bir kimse, kurum veya çıkar grupları olarak tanımlanan menfaat sahipleri ile ilişkilerin düzenlenmesine yönelik prensipleri kapsamaktadır. Şirketle ilgili menfaat sahipleri pay sahipleri ile birlikte çalışanları, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, sendikaları, çeşitli sivil toplum kuruluşlarını, devleti ve hatta şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini de içermektedir.

Yönetim kurulu ilkesi ise yönetim kurulunun temel fonksiyonları, faaliyet esasları ile görev ve sorumlulukları, oluşumu ve seçimi ile yönetim kurulunda oluşturulan komitelerin sayısı, yapı ve bağımsızlığına ilişkin prensipler yer almaktadır.

Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesi yapılırken, bütünsel olarak tüm ilkelere uyum ve ayrıca her bir ilke için ayrı ayrı 1 ile 10 arasında derece notu verilmektedir. SPK'nın 01.02.2013 tarih ve 4/105 sayılı toplantısında aldığı karara göre kurumsal derecelendirme notları belirlenirken, şirketin Pay Sahipliği ilkesinden aldığı notun yüzde 25'i, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ilkesinden aldığı notun yüzde 25'i, Menfaat Sahipliğinden aldığı notun yüzde 15'i ve Yönetim Kurulundan aldığı notun yüzde 35'i dikkate alınarak kurumsal yönetim notu belirlenmektedir. Bu karardan önce yüzde 25 olan Yönetim Kurulu ilkesinin ağırlığının artırılarak yüzde 35'e çıkarıldığı görülmektedir. Böylece SPK şirketlerin Yönetim Kurulu ilkesinin en önemli ilke olduğunu belirlemiştir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Kurumsal yönetim Enron, Worldcom, Ticaret Bankası ve XL Holidays gibi pek çok kurumun iflası ile sonuçlanan finansal skandallar ardından yatırımcıların güvenini sağlamak için ortaya çıkan sistemlerden biridir.

(Najjar ve Mohsin Salman, 2013: 59). Bu skandallar nedeniyle meydana gelen güven eksikliğinin giderilmesi ve yatırımcıların güvenini tekrar kazanmak için uygulanmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim alanında yapılan çok sayıda çalışma incelenmiş ve literatür araştırması sonucu çalışmada kurumsal yönetim göstergeleri olarak; yönetim kurulu büyüklüğü (Board Size-BS), icra kurul başkanının-CEO yönetim kurulunda yer alıp almaması (CEO Duality), yönetim kurulunda bağımsız yönetim kurulu üyesi varlığı (non-executive director-NED), en büyük hissedarın hisse sahiplik oranının (Block Holders-BH) sıklıkla kurumsal yönetim göstergeleri olarak ele alındığı tespit edilmiştir. Bu çalışmada literatür taraması sonucu kurumsal yönetime ilişkin değişkenler; BS, CEO, NED, BH ve bunlara ek olarak firmanın aktif büyüklüğü (LFV) alınmış, ayrıca kukla değişken olarak firmaların varlık süresi (VAR) eklenmiştir.

- Yönetim Kurulu Üye Sayısı (Board Size)

Yönetim kurulu büyüklüğü, yönetim kurulundaki üye sayısını ifade etmekte olup üye sayısının yönetim açısından etkili olduğu yönünde birçok çalışma yapılmıştır.

Lipton ve Lorsch (1992: 66)'un yaptığı çalışmada, yönetim kurulundaki büyümenin kontrolü azalttığı ve firmalarda stratejik kararlar vermenin zorlaştığı sonucuna ulaşılmıştır. Yermack (1996) ile Liang ve Li (1999: 7) tarafından yapılan çalışmalarda yönetim kurulu üye sayısı arttıkça, firma performansının olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Eisenberg vd. (1998) ile Mak ve Kusnadi (2005)'nin çalışmalarında da, küçük yönetim yapısı ile yüksek firma performansı arasında olumlu bir ilişki bulunmuştur. (Aktaran: Sunday, 2008: 19). Sanda vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada, yönetimin yapısının küçük olmasının avantajlı olduğu ve firma değerini daha fazla artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

- İcra Kurul Başkanında (CEO) İkilik (CEO Duality)

Kurumsal yönetim ile ilgili çalışmalarda icra kurul başkanının yönetim kurulunda yer alması ve bunun etkilerini ölçen çalışma sayısı da oldukça fazladır. Yapılan çalışmalarda, icra kurul başkanının yönetim kurulunda yer almasının firma açısından olumlu etki yarattığı, olumsuz etki yarattığı ve hiçbir etki yaratmadığı yönünde farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

Core vd (1999: 373) tarafından yapılan çalışmada, icra kurul başkanının yönetim kurulunda da yer alarak hem en üst düzey yönetici hem de yönetim kurulu başkanı olmalarının (duality-ikililik) firma performansında yönetsel açıdan olumlu etkiler yarattığı tespit edilmiştir. Coles vd. (2001: 49) tarafından yapılan çalışmada, aynı kişinin hem CEO hem de yönetim

kurulu başkanı olmasının olumlu sonuçlar doğuracağı, bu durumunun icra kurul başkanının etkili gözlem yapmasına olanak sağlamasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Finkelstein vd. (1994: 1980) tarafından yapılan çalışmada, icra kurul başkanının hem yönetim kurulu başkanı hem de yönetici olması durumunda özel avantajlara sahip olacakları ve böyle bir gücün olumlu sonuçlar yaratacağını ifade edilmiştir. Sunday (2008: 21) tarafından kurumsal yönetim ile firma performansı arasında ilişkiyi analiz etmek için yapılan çalışmada, “Öz Sermaye Karlılığı- ROE” ve “Kar Marjı-PM” göstergelerini firma performans göstergeleri olarak alınmıştır. İcra kurul başkanının yönetim kurulunda bulunması ile firma performansı arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

Yermack (1996: 189) tarafından, 1984 ile 1991 yılları arası baz alınarak, ABD’de Forbes Dergisi sıralamasına göre ilk 500’e giren 452 firma incelenerek yapılan çalışma sonucunda, icra kurul başkanı ile yönetim kurulu başkanının aynı kişi olmasının firma değerini azalttığı tespit edilmiştir. Brickley vd. (1997: 194) tarafından yapılan çalışmada icra kurul başkanı firma içinde her iki pozisyonda da görev almasının iş kalitesini değiştirdiği ve büyük firmalarda küçük firmalara göre daha fazla maliyet oluşturduğu tespit edilmiştir. Liang ve Li (1999: 8) tarafından yapılan çalışmada ise, icra kurul başkanı ve yönetim kurulu başkanının aynı kişi olup olmamasının firma değerini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

- Yönetim Kurulunda Bağımsız Üyelerin Varlığı

İşletmelerde yönetim kurulunda bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığı ile kurumsal yönetim arasındaki ilişkiyi inceleyen ve bu ilişkinin firma performansını etkisini araştıran çalışmalar yapılmış, çalışmaların bazıları olumlu bazıları da olumsuz sonuçlar vermiştir.

Young (2003)’a göre firmaların bağımsız yönetim kurulu üyelerini firma yönetimine dahil etmelerindeki amaç, bu üyelerin firma için olumlu bir sonuç yaratmasının beklenmesidir. Bu nedenle bağımsız yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler oldukça yüksek olabilmektedir. Ancak icra kurul başkanı ve diğer yöneticiler tarafından göze çarpan bu durum ve firma içinde huzursuzluklara yol açabilmektedir. İşletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenler, bağımsız yöneticilerin kontrolünü ve yönetimde söz sahibi olmasını tercih etmektedir. Bu durum, kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş firmalarda olabilmektedir.

Mac Avoy vd. (1983) ile Baysinger ve Butler (1985) tarafından yapılan çalışmalarda bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığının firma performansını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. (Aktaran: Sunday, 2008: 20). Lipton ve Lorsch (1992: 59) tarafından yapılan çalışmada da, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığının, şeffaf bilgiler

verilmesi ve bilgi kullanıcılarına önemli bir rehberlik aracı olmasını sağlayacağı ifade edilmiş ve şirketle hiçbir bağlantısı olmayan en az iki bağımsız üyenin kurulda olması önerilmiştir. Brickley vd. (1994: 190) tarafından yapılan çalışmada bağımsız yöneticilerin kontrolünde olan firma yönetiminin, düşük performansı engellediğini ve yönetim kurulunun performansını geliştirdiğini sonucuna ulaşılmıştır. Anderson vd. (2004: 315) tarafından, bağımsız yönetim kurullarının finansal maliyetleri düşüreceği ve firma performansı üzerinde olumlu etkisi olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu görüşleri destekleyen bir diğer çalışma Siagian ve Tresnaningsih (2011: 193) tarafından “bağımsız yönetim kurulu üyeleri kendi itibarları için etik kararlar almaya dikkat etmeye çalışırlar” teziyle yola çıkılan çalışmada, firmaların raporlama sistemi ve kazanç kalitesinin iyileştirilmesi için firmalarda ayrı denetim komitesi ve bağımsız yönetim kurulu oluşturulmasının gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Nicholson ve Kiel (2007: 684) tarafından ise şirket yöneticilerinin firma içinden olmasının en iyi yönetim biçimi olacağı savunulmuştur. Yönetim kurulu üyelerinin firma içinden olmasının, bağımsız üyelere göre, firma faaliyetleri hakkında daha doğru bilgiler alınabildiği konusunda algı ve güven yarattığı ifade edilmiştir.

Rashid vd. (2010: 89) tarafından yapılan çalışmada, firma içi yönetim kurulu üyeleri ile bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasında bilgi paylaşımının önemine dikkat çekilmiştir. Bu çalışmada, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin firma içi üyelere bilgi alma olanağı azaldıkça, yönetimde etkinliğin sağlanmasının zorlaştığı ve kontrol olanağının da azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sunday (2008) tarafından, öz sermaye karlılığı (ROE) ve kar marjının (PM) firma performans göstergeleri olarak ele alındığı çalışmada, firma performansı ve yönetim kurulunun yapısı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Yammeesri ve Herath (2010: 285) ile Vafeas ve Theodorou (1998: 383) tarafından yapılan çalışmalarda da, firma yönetiminde bağımsız üyelerin olup olmasının firma performansını artırıcı ya da azaltıcı bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Benzer sonuca ulaşılan diğer çalışmalar ise Hermalin ve Weisbach (1991: 110) ve Bhagat ve Black (2002: 266) tarafından yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalarda firma sahipliği, firma türü, firma büyüklüğü, firmanın faaliyet gösterdiği sektör değişkenleri ile firma yöneticilerinin bağımsız (firma dışından) olması ve firma performansı arasında anlamlı ilişkiler olup olmadığı araştırılmış, sonuç olarak anlamlı ilişkiler tespit edilememiştir.

Literatür araştırmasından anlaşılacağı gibi, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin yönetim kurulu üye sayısına oranı ile firma performansı arasındaki ilişki farklı sonuçlar verebilmektedir.

- En Büyük Hissedar (Block Holders)

Halka açık firmalarda sahiplik yapısının ve en büyük hisseye sahip olanların hisse oranının firma performansını nasıl etkilediğini araştıran ve firma performansı ile ilişkisini inceleyen çalışmalar bulunmaktadır. McConnell ve Servaes (1990: 10) tarafından yapılan araştırmada, hisse senedi sahipliğinin dağılımı ile firma değeri arasında anlamlı bir ilişki bulunamasa da yöneticilerin hisse sahipliği oranı artıkça alternatif yönetim mekanizmalarına daha çok önem verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Salami (2011: 117) tarafından kurumsal yatırımların verimliliği ile kurumsal yönetim yapısı, hisse sahipliği yapısı arasındaki ilişkiyi araştıran bir çalışma yapılmıştır. Firma performansı ile hisse sahiplik yapısı ve kurumsal yönetim yapısı arasında pozitif ilişkiler olduğu tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında yatırım verimliliği göstergesi olarak alınan Öz Sermaye Karlılığı (ROE) ve Hisse Başına Kazanç (EPS-Earning Per Share) oranları pozitif olmaz ise kurumsal yönetim uygulamalarının etkin olmayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Salami tarafından yapılan çalışmada, Aluchna vd. (2007) tarafından yapılan çalışmanın ve High Beam Research (2008) gibi araştırmaların aksine, kurumsal yönetim yapısı, hisse sahiplik yapısı ve kurumsal yatırım verimliliği arasında olumlu ilişkiler tespit edilmiştir (Salami, 2011:117).

Vafeas ve Theodorou (1998: 384) tarafından firma performansı ile yönetim yapısı ilişkisini inceleyen bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada firma performansı ile yönetim kurulunun hisse sahiplik yapısı ile firma performansı arasında anlamlı ilişkiler tespit edilememiştir. Najjar ve Mohsin Salman (2013: 67) tarafından kurumsal yönetim uygulamalarının sigorta şirketlerinin performansı üzerine etkisini araştırmak üzere yapılan çalışmada performans göstergesi olarak ROE alınmıştır. Yönetim kurulunun yapısı, firma büyüklüğü ve en büyük hissedarların sayısı ile ROE arasında anlamlı ilişkiler bulunamamıştır.

- Firma Performansı

Kurumsal yönetim uygulamaları ve firma performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen oldukça fazla çalışma olmakla birlikte, bu kısımda son dönemde Türkiye’de yapılan çalışmalar ile uluslararası çalışmalara ilişkin literatür taramasına yer verilmiştir.

Ünlü ve Yalçın (2017) tarafından yapılan çalışmada kurumsal yönetim endeksinde yer alan 22 firmanın 2014 yılındaki performans ölçütlerine ait verileri dikkate alınarak finansal performans ve kurumsal yönetim endeksindeki durumları ilişkilendirilmeye çalışılmıştır. Analiz sonucunda finansal performans ve hissedar değeri yaratma açısından bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bir diğer çalışma Aytakin ve Sönmez (2016) tarafından Türkiye’de ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren ve Borsa

İstanbul'da işlem gören firmalar ele alınarak yapılmıştır. Söz konusu çalışmada, firmaların 2010- 2014 yıllarına ait finansal raporlarından elde edilen veriler yardımı ile kurumsal yönetim uygulamaları ile firma performansına arasındaki ilişki incelenmiştir. Panel veri seti kullanılarak regresyon analizi yapılan çalışma sonucunda, kurumsal yatırımcı payı, yabancı yatırımcı payı ve halka arz oranı ile aktif karlılığı (ROA) arasında ve yönetim kurulu üye sayısı, yabancı yatırımcı payı, nitelikli pay sahipliği oranı ile öz sermaye karlılığı (ROE) arasında anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yücel (2016) tarafından yapılan çalışmada, imalat sanayi firmalarında kurumsal yönetim uygulamalarının firma performansına etkileri, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki firmalar ayrımı yapılarak incelenmiştir. Bu çalışmada firmada icra kurul başkanına ilişkin ikilik uygulaması ile yönetim kurulu büyüklüğündeki artışın firma performansı üzerinde negatif etki yarattığı saptanırken, firma performansının, firma büyüklüğü ile varlıkların etkin kullanımındaki artıştan olumlu yönde etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Najjar vd. tarafından yapılan (2013) kurumsal yönetim ve firma performansı ile ilgili çalışmada Bahreyn'deki sigorta şirketlerinin 2005-2010 verileri kullanılarak regresyon analizi yapılmıştır. Çalışma sonucunda, bağımlı değişken olan öz sermaye karlılığı (ROE) ile icra kurul başkanının ikilik durumu, sahiplik derecesi, çalışan sayısı, firma performansı ve işlem gören hisse senedi sayısı olarak belirlenen kurumsal yönetim ölçütleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan, kurul büyüklüğü, firma büyüklüğü, en büyük hisse sahiplerinin (block holders) sayısı ile bağımlı değişken olan öz sermaye karlılığı (ROE) üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etki yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Huang vd. (2011) tarafından sigorta sektörüne ilişkin olarak, kurumsal yönetim uygulamalarının firma performansı üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu çalışmada, ABD'de 2000-2007 yılları arasında faaliyet gösteren sigorta şirketleri ele alınmış ve belirlenen kurumsal yönetim bileşenleri ile firma performansı arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir.

4. TÜRKİYE'DEKİ SİGORTA ŞİRKETLERİNDE KURUMSAL YÖNETİM UYGULAMALARININ PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

4.1. Araştırma Kapsamı

Araştırmanın amacı halka açık firmalarda kurumsal yönetim uygulanmasının firma performansını nasıl etkileyeceğini değerlendirmektir. Bu amaçla, kapsam sınırlandırılarak, Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık sigorta şirketleri alınmış ve kurumsal yönetim

uygulamaları ile firma performansı arasındaki ilişkiler tespit edilmeye çalışılmıştır. Amaç araştırmayı sektör bazlı yaparak çalışmanın niteliksel özelliğini artırmaktır.

Çalışmada sigorta sektörünün seçilmesinin nedeni, sigorta sözleşmelerinin yapısından kaynaklı olarak, sigorta şirketlerinin finansal performansının diğer sektörlerden farklı özelliği olduğunun düşünülmesidir. Sigorta sözleşmeleri, gelecekteki kesin olmayan olayın (sigorta konusu olay) sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalıya tazminat ödemeyi kabul ederek bir tarafın (sigortacı) diğer taraftan (sigortalı) önemli bir sigorta riskini kabul ettiği sözleşmelerdir (TFRS 4, Ek A). Sigorta firmaları, sigorta sözleşmeleri aracılığıyla, sigortalının ödediği prim karşılığında ve sözleşmede yer alan şartlar altında karşılaşacakları, zarara ve gelir kaybına yol açan olayların risklerini devralmaktadırlar. Yapılan prim ödemelerini başka varlıklara yatırarak aldığı riskleri dengelemeye çalışmaktadırlar. Bu nedenle sigorta şirketlerinin finansal tabloları ticari ve sanayi şirketlerine göre bazı farklılık göstermektedir. Sigorta firmasında kesin bir şekilde kar veya zararın belirlenmesi sözleşmeye konu olayların gerçekleşme olasılığı, olayın gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkacak yükümlülüklerin tutarı, faiz oranı gibi birçok tahmin gerektirmektedir. Bu kadar belirsizlik altında sigorta firmaları tahsil ettikleri primler karşılığında üstlendikleri riskleri dengeleyecek şekilde primleri yatırımlara çevirmek durumundadırlar. Bu nedenle sigorta şirketlerinin performans göstergesi olarak ele alınan karlılıkla ilgili oranlar, diğer sektörlerle kıyaslandığında daha fazla tahmine dayalı olarak ortaya çıkmaktadır. Sigorta şirketlerinde yasal düzenlemeler, sigorta ürünlerinin çeşitliliği, tahminleri etkileyecek dönemsel olaylar nedeniyle karlılık göstergelerinde dalgalanmalar olabilir. Bu nedenle çalışmada 2008-2016 arası veriler değerlendirmeye alınmıştır. Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören sigorta şirketlerinin 2008-2016 yılları arasındaki bilgileri Kamu Aydınlatma Platformu'ndan (KAP) elde edilerek analize tabi tutulmuştur. Söz konusu şirketler;

- Aksigorta A.Ş.
- Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş.
- Avivasa Emeklilik ve Hayat A.Ş.
- Ray Sigorta A.Ş.
- Güneş Sigorta A.Ş.
- Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi
- Halk Emeklilik A.Ş.'dir.

Halk Emeklilik firmasının çalışmada belirlenen kurumsal yönetim değişkenleri ile ilgili bazı bilgilerine ulaşılamadığı için çalışmada yer verilmemiştir.

4.2. Araştırma Değişkenleri

Çalışmanın literatür kısmında ayrıntılı bir şekilde ele alınan kurumsal yönetim göstergeleri aşağıda belirtilmiştir (Sunday, 2008; Najjar ve Mohsin Salman, 2013).

1- Yönetim Kurulu Büyüklüğü-Üye Sayısı (BS): Bu değişken yönetim kurulundaki üye sayısını belirtir.

2- İcra Kurul Başkan (CEO) Durumu: Bu değişken ile İcra Kurul Başkanının (CEO) yönetim kurulunda olup olmamasına bakılmış ve incelenen bütün sigorta şirketlerinde icra kurul başkanının yönetim kurulunda olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, bu değişken sonuç vermemiş ve kullanılamamıştır.

3- En Büyük Hissedar (BH): Hissedarların oy kullanma hakkı sahip oldukları hisselerin oranları yükseldikçe artmaktadır. Kurumsal firmalar hissedarları, sadece fon tedarikçisi olarak değil aynı zamanda fikir ve yön veren hissedarlar olarak da görmektedir. Literatür çalışmasına dayanarak en büyük hissedarlar verisi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

En Büyük Hissedar= En Büyük Hissedarın Sermaye Tutarı/ Halka Açık Sermaye Tutarı

4- Yönetim Kurulunda Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi Olması (NED): Bu değişken ile firma yönetim kurulunda bağımsız yönetim kurulu üyesi sayısına bakılmıştır. İki veya ikiden fazla bağımsız yönetim kurulu üyesi olması şeklinde değerlendirilmiştir. Böyle bir değerlendirmenin sebebi kurumsal yönetim ilkelerine göre en az iki bağımsız üyenin yönetim kurulunda yer alması gerekliliğidir. Yönetim kurulunda ikiden fazla bağımsız üye bulunan ve bulunmayan şirketlerin ayrılması amaçlanmıştır. Bağımsız üyelerin yönetim kurulundaki sayısının artışı ile kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğinin artacağı düşünülmektedir.

5- Firma Aktif Büyüklüğü (LFV): Bu değişken sigorta şirketlerinin toplam aktifleri ile ölçülmektedir. Aktiflerin büyüklüğü çok yüksek olduğundan logaritmik değerlerine göre düzeltme yapılmıştır.

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-2: Kurumsal Yönetimle İlgili Bağımsız Değişkenler

Yönetim Kurulu Büyüklüğü (BS)	Yönetim kurulu üye sayı
İcra Kurul Başkanı Durumu (CEO Duality)	Yönetim Kurulunda CEO Bulunup Bulunmadığı
En Büyük Hissedar (BH)	En Büyük Hissedarın Sermaye Tutarı/ Halka Açık Sermaye

	Tutarı
Yönetim Kurulundaki Bağımsız Üyelerin Sayısı (NED)	Yönetim Kurulunda Bağımsız Yönetim Kurulu Üye Sayısının İki veya Üzeri Olması
Firma Aktif Büyüklüğü (LFV)	Toplam Aktiflerin Logaritmik Değerleri

Aynı zamanda çalışmadaki kukla değişken olarak firmaların varlık süreleri (VAR) ele alınmıştır. Araştırma kapsamındaki firmalarda hesaplanan varlık sürelerinin medyan değerleri alınırsa 5 yılın altında olanlar ve 5 yılın üstünde olanlar şeklinde ayrılmıştır. Amaç bu değişkenlerin firma karlılıklarını nasıl etkilediği yönünde bir tespitte bulunmaktır. Karlılık faktörleri olarak literatürde geçen aktif karlılık oranı (ROA), öz sermaye karlılığı (ROE) ve kar marjı (PM) oranları kullanılmıştır.

a. Aktif Karlılık Oranı - ROA= Firmaların aktif karlılık oranı, şirket varlıklarının kar yaratmada ne kadar etkin olduğunu gösterir. Bu hesaplamanın sonunda çıkan katsayı ne kadar büyükse şirketin varlıklarının kar yaratma konusunda o kadar başarılı kullanıldığı düşünülür. Ama bu oran sektöre göre değişebilir. Bazı sektörlerde likit varlıklar önemliyken, bazı sektörlerde duran varlıklar daha ağırlıklı olabilir. Bu nedenle bu oranın aynı ya da benzer sektörlerde kullanılması daha faydalı olur.

b. Öz Sermaye Karlılığı - ROE= Öz sermaye karlılığı firma ortaklarının yatırdıkları sermaye karşılığında ne kadar kar elde ettiklerini, yani her bir birim sermaye karşılığında kaç birim kar yaratıldığını göstermiş olur. Önemli bir karlılık göstergesi olan ROE, aynı zamanda bir yönetim performansı göstergesidir. Bu oran yükseldikçe firma kaynaklarının etkin ve verimli kullanıldığı düşünülür.

c. Kar Marjı - PM= Şirketlerin Net Kar/Net Satışlar oranına bakılmıştır. Bu oran arttıkça şirket karlılığı da artacağı düşünülmektedir.

Çalışmada kullanılan bağımlı değişkenler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-3: Firma Performansını Gösteren Bağımlı Değişkenler

Aktif Karlılık Oranı (ROA)= Vergi Sonrası Net Kar/Aktif Toplam
Öz Sermaye Karlılığı (ROE)= Dönem Net Karı / Öz Sermaye Toplamı
Kar Marjı (PM)= Net Kar / Net Satışlar

4.3. Araştırma Yöntemi, Hipotezleri ve Sonuçları

Araştırmada Türkiye’de 2008-2016 yılları arasında sigorta firmalarında performans göstergesi olarak alınan karlılık oranları ile kurumsal yönetim göstergelerinin ilişkisi incelenmiştir. Kurumsal yönetim ile ilgili bileşenler, kurumsal yönetim indeksinden farklı bir şekilde, bu konuda yapılan çalışmalara ilişkin literatür taramasına dayanarak belirlenmiştir.

Bu açıdan çalışma, kurumsal yönetim indeksinde yer alan 51 adet firmanın indeks verilerinden bağımsız şekilde, literatür taraması sonucu belirlenen kurumsal yönetim bileşenleri ile firma performansı (karlılık göstergeleri) arasındaki ilişki Borsa İstanbul’da işlem gören yedi sigorta şirketi baz alınarak incelenmiştir. Araştırmada Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda yer alan yedi adet sigorta firmasının yıllık verileri ele alınmıştır. Bu firmalardan biri için belirlenen zaman aralığındaki bazı yıllara ilişkin gerekli verilere ulaşılmadığından modelden çıkartılmış ve altı adet firma ile çalışmaya devam edilmiştir.

Çalışmada panel veri setinden yola çıkılarak havuzlandırılmış regresyon modelini kullanmıştır. Panel veri analizi zaman serilerinin ve yatay kesitlerin aynı anda kullanıldığı analiz türüdür. (Greene, 2003:283; Tatoğlu, 2012: 2-3). Panel veri analizinin genel olarak kabul edilen modeli

$$Y_{it} = a_{it} + \beta_{k_{it}} X_{k_{it}} + u_{it} \quad i=1, \dots, N ; t=1, \dots, T. \text{ şeklindedir.}$$

Burada Y bağımlı değişkeni, Xk bağımsız değişkeni, β eğim katsayısını, u hata terimini, i birimleri yani firmaları, bireyleri, ülkeleri vb. ve t ise zamanı göstermektedir (Tatoğlu, 2012: 4).

Buna göre çalışma da üç farklı model oluşturulmuştur.

$$ROA = \beta_{0t} + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BH_{it} + \beta_3 NED_{it} + \beta_4 LFV_{it} + \beta_5 VAR + u_{it}$$

$$ROE = \beta_{0t} + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BH_{it} + \beta_3 NED_{it} + \beta_4 LFV_{it} + \beta_5 VAR + u_{it}$$

$$PM = \beta_{0t} + \beta_1 BS_{it} + \beta_2 BH_{it} + \beta_3 NED_{it} + \beta_4 LFV_{it} + \beta_5 VAR + u_{it}$$

Panel veri analizinin üç tahmincisi bulunmaktadır. Bunlar; havuzlandırılmış en küçük kareler (HEKK) tahmincisi, sabit etkiler tahmincisi ve rassal etkiler tahmincisidir. (Asteriou ve Hall, 2007: 345) Çalışmada değişkenlerin durağanlığı sağlandıktan sonra panel veri analiz tahmincilerinden hangisinin kullanılacağına karar vermek için; Hausman testi, F ve Wald testi ve Breusch-Pagan LM testi yapılmıştır. Bu testlere göre hangi modelin kullanılacağı aşağıdaki gibi tespit edilmektedir (Işık vd. 2015, 115).

F ve Wald Testi ile LM testi kabul iseEn Küçük Kareler Testi (EKK)

F ve Wald testi red LM kabul.....Sabit Etkiler

F kabul LM red.....Rassal Etkiler

F ve Wald Testi ile LM testi red.....Hausman Testinin sonuçlarına bağlıdır.

Bu testlerden sonra çıkan sonuçlara göre bütün modellerde F ve LM testi kabul (%10 üstü kabul) çıktığından EKK modeli başka bir ifade ile havuzlandırılmış regresyon modelinin kullanılması uygun bulunmuş ve aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- Hipotez 1 : Yönetim kurulu üye sayısı artışı (BS), ROA'yı artırır.
 Hipotez 2 : En büyük hissedar oran artışı (BH), ROA'yı artırır.
 Hipotez 3 : Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED), ROA'yı artırır.
 Hipotez 4 : Firma büyüklüğü (LFV) artışı, ROA'yı artırır.
 Hipotez 5 : Yönetim kurulu üye sayısı artışı, (BS), ROE'yi artırır.
 Hipotez 6 : En büyük hissedar oran (BH) artışı, ROE'yi artırır.
 Hipotez 7 : Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED), ROE'yi artırır.
 Hipotez 8 : Firma büyüklüğü (LFV) artışı, ROE'yi artırır.
 Hipotez 9 : Yönetim kurulu üye sayısı artışı (BS), PM'yi artırır.
 Hipotez 10 : En büyük hissedar oran (BS) artışı, PM'yi artırır.
 Hipotez 11 : Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED), PM'yi artırır.
 Hipotez 12 : Firma büyüklüğü (LFV) artışı, PM'yi artırır.

4.3.1. Aktif Karlılığı (ROA) Değişkeni İçin Çıkan Sonuçlar

Aktif karlılık, firmaların varlıklarına yapmış olduğu yatırım sonucunda elde etmiş olduğu karlılığı ve varlıklarının etkin kullanılıp kullanılmadığını gösteren, dönem karının aktif toplama bölünmesi ile bulunan bir karlılık oranıdır. Bu nedenle ROA, firma performansının ölçümü açısından önemli bir göstergedir. ROA bağımlı değişkeni ile modelde yer alan bağımsız değişkenler incelendiğinde sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-4: ROA Bağımlı Değişkeninin Bağımsız Değişkenlerle İlişkisi

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken: ROA		
	Dönem: 2008–2016		
	Gözlem Sayısı:44		
	Katsayı	İstatistik	Olasılık
Sabit	-4.438414	-1.554268	0.1284
BH	-1.040441	-1.451415	0.1549
BS	0.034060	3.031807	0.0044
NED	0.033447	0.151828	0.8801
LFV	0.618957	1.830461	0.0750
VAR	0.914592	0.502502	0.6182

Yönetim Kurulu Üye Sayısı-Yönetim Kurulu Büyüklüğü (BS) değişkenindeki bir birimlik artış, yüzde 5 anlamlılık düzeyinde, Aktif Karlılığı (ROA) bağımlı değişkeninde 0,034 birimlik artışa neden olmaktadır. Firma Aktif Büyüklüğü (LFV) değişkenindeki bir birimlik artış, yüzde 10 anlamlılık düzeyinde Aktif Karlılığı (ROA) bağımlı değişkeninde 0,618 birimlik artışa neden olmaktadır.

4.3.2. Öz Sermaye Karlılığı (ROE) Değişkeni İçin Çıkan Sonuçlar

Ortakların amaçlarının kar elde etmek olduğu düşünülürse, ortaklar tarafından konulan sermayeye karşılık ne kadar kar elde ettikleri önemlidir. Bu durumda kurumsallığı artıran değişkenleri ile nasıl değiştiğini ortaya koyan model oluşturulmuş ve ROE değişkeni için belirlenen sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo-5: ROE Bağımlı Değişkeninin Bağımsız Değişkenlerle İlişkisi

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken: ROE		
	Dönem: 2008–2016		
	Gözlem Sayısı:44		
	Katsayı	İstatistik	Olasılık
Sabit	-0.785906	-0.420486	0.6765
BH	0.274513	0.585087	0.5619
BS	-0.000645	-0.087657	0.9306
NED	-0.024093	-0.167097	0.8682
LFV	0.129183	0.583697	0.5629

VAR	0.266306	0.223550	0.8243
-----	----------	----------	--------

Belirli miktardaki bir öz kaynağa karşılık ne kadar kar edildiğini gösteren bir oran olan ve firma performansında literatürde oldukça yaygın kullanılan ROE oranı ile hiçbir değişkende ilişki bulunamamıştır. ROE ile her bir değişken ayrı ayrı analize tabi tutulduğunda da hiçbir sonucun anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.

4.3.3. Kar Marjı (PM) Değişkeni İçin Çıkan Sonuçlar

PM değişkeni için belirlenen sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo-6: PM Bağımlı Değişkeninin Bağımsız Değişkenlerle İlişkisi

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken: PM		
	Dönem: 2008–2016		
	Gözlem Sayısı:44		
	Katsayı	İstatistik	Olasılık
Sabit	-176.9474	-3.629099	0.0008
BH	-0.172623	-0.014104	0.9888
BS	1.901366	9.912394	0.0000
NED	-1.702707	-0.452676	0.6534
LFV	9.136133	1.582410	0.1218
VAR	122.4168	3.939202	0.0003

Yönetim Kurulu Üye Sayısı (BS) değişkenindeki bir birimlik artış, yüzde 5 anlamlılık düzeyinde, Kar Marjı (PM) bağımlı değişkeninde 1.90 birimlik artışa neden olmaktadır. Firma varlık süresi (VAR) değişkenindeki bir birimlik artış, yüzde 5 anlamlılık düzeyinde, Kar Marjı (PM) bağımlı değişkeninde 122,41 birimlik artışa neden olmaktadır.

4.3.3. Hipotez Sonuçları ve Yorumları

Değişkenler havuzlandırılmış regresyon modeli (pooled regression) ile ölçüldükten sonra çıkan sonuçlara göre hipotezlerin sonuçları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo-6: Araştırma Hipotez Sonuçları

Hipotez 1: Yönetim kurulu üye sayısı artışı (BS), ROA'yı artırır.	Kabul
Hipotez 2: En büyük hissedar oran artışı (BH), ROA'yı artırır.	Red
Hipotez 3: Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED),	Red

ROA'yı artırır.	
Hipotez 4 : Firma büyüklüğü (LFV) artışı, ROA'yı artırır.	Kabul
Hipotez 5: Yönetim kurulu üye sayısı (BS) artışı, ROE'yi artırır.	Red
Hipotez 6: En büyük hissedar oran artışı (BH), ROE'yi artırır.	Red
Hipotez 7: Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED), ROE'yi artırır.	Red
Hipotez 8: Firma büyüklüğü (LFV) artışı, ROE'yi artırır.	Red
Hipotez 9: Yönetim kurulu üye sayısı (BS) artışı, PM'yi artırır.	Kabul
Hipotez 10: En büyük hissedar oran (BH), artışı PM'yi artırır.	Red
Hipotez 11: Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının durumu (NED), PM'yi artırır.	Red
Hipotez 12 : Firma büyüklüğü (LFV), artışı PM'yi artırır.	Red

Literatür araştırması sonucu kurumsal yönetim uygulamalarının firma performansı ile ilişkisinin analiz edildiği birçok çalışmada ortak olarak kullanılan karlılık oranları olan aktif karlılığı (ROA), öz sermaye karlılığı (ROE) ve kar marjı (PM), bu çalışmada da performans göstergeleri olarak belirlenmiştir.

Kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili değişkenler ise yine literatür araştırması ile yönetim kurulunun üye sayısı anlamında büyüklüğü, icra kurul başkanının yönetim kurulunda olup olmaması, en büyük hissedarların halka açık kısımdaki payı ve yönetim kurulunun yapısı olarak ele alınmıştır. Bu değişkenler firmanın yönetim anlayışı üzerine fikir vermekte olup, SPK düzenlenmelerinde de kurumsal yönetim derecelendirilmesinde en fazla ağırlığa sahip olan yönetim kurulu ilkesiyle bağlantılıdır. Bu değişkenlere ek olarak aktif büyüklüğü ve şirketin varlık süresi de yönetimin başarısını gösteren diğer faktörler olarak çalışmaya eklenmiştir.

Analiz sonucunda yönetim kurulu üye sayısının yüksek olmasının aktif karlılığını (ROA) olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bu bulgu, Lipton ve Lorsch (1992), Yermack (1996), Liang ve Li (1999), Sanda (2010) çalışmaları ile uyuşmayan bir bulgudur. Türkiye'deki sigorta şirketlerinde yönetim kurulu üye sayısındaki artışın, bahsi geçen çalışmaların aksine şirketlerin performansını düşürmediği, ROA performansını olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Hermalin ve Weisbach (1991) tarafından yapılan çalışmada, firma büyüklüğünün ve faaliyet gösterilen sektörün performansı etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye'deki sigorta şirketlerinde ise, aktif büyüklüğü

arttıkça ROA'da da artış olduğu, aktif fazla olan sigorta şirketlerinin varlıklarını daha verimli kullandığı ve yönettiği tespit edilmiştir.

Diğer kurumsal yönetim değişkenlerinin aktif karlılığı ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada, yönetim kurulunda bağımsız yönetim kurulu üye sayısının durumu ile firma performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunamamıştır. Bu bulgu, bağımsız üyelerin performansı olumlu etkilediği tespit edilen; Brickley (1994) ile Anderson vd. (2004) tarafından yapılan çalışmalar ve bağımsız üyelerin firma performansını olumsuz etkilediği tespit edilen Nicholson ve Kiel (2007) tarafından yapılan çalışmayla çelişmektedir. Ancak Yammeesri ve Herath (2010), Sunday (2008), Vafeas ve Theodorou (1998) tarafından yapılan çalışmalarda da, bu çalışmada olduğu gibi, yönetim kurulunda bağımsız üyelerin olması ile firma performansı arasında bir ilişki tespit edilememiştir.

Aktif karlılığı bütün sektörlerde önemli bir performans göstergesi olmakla beraber, sigorta sektöründe diğer sektörlerle kıyasla, alınan riski dengeleyecek şekilde varlıkların yönetilmesi firmaların sürekliliğine etkisi açısından daha önemli görülebilen bir orandır. Bu açıdan bakıldığında, seçilen kurumsal yönetim göstergelerinden istatistiksel olarak en çok etkilenen oranın aktif karlılığı olduğu tespit edilmiştir. Kurumsal Yönetim uygulamalarının sigorta şirketlerinde en fazla ROA üzerinde etkili olduğu söylenebilir. Bu çalışmada, daha önce yapılan çalışmaların çoğundan farklı sonuçlar elde edilmiş, Türkiye'deki sigorta sektörünün durumu bu çalışma ile ortaya koyulmuştur.

Performans göstergesi olarak seçilen diğer karlılık oranı öz sermaye karlılığı (ROE) ile kurumsal yönetim değişkenlerinden hiçbiri arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Najjar ve Mohsin Salman (2013)'in yaptığı çalışmanın aksine firma büyüklüğü ve en büyük hissedarların durumu ile ROE arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Sunday (2008)'in çalışması ile benzer bir şekilde ise, yönetim kurulu yapısı ile anlamlı ilişkiler olmadığı tespit edilmiştir. Kurumsal yönetim uygulamalarının, Türkiye'deki sigorta şirketlerinde, öz sermaye karlılığına etkisi olmadığı söylenebilir.

Kar marjı (PM) ile kurumsal yönetim değişkenleri arasındaki ilişkiye bakıldığında ise yönetim kurulu üye sayısı ile olumlu bir ilişki tespit edilmiştir. Yönetim kurulundaki üye sayısının artışı kar marjında da artışa neden olmaktadır. Bu bulgu Sunday (2008) çalışması ile uyumsuzdur. Ayrıca kukla değişken alınan olarak firma varlık süresi ile sadece kar marjı (PM) bağımlı değişkeni arasında olumlu bir ilişki tespit edilmiştir. Bu durum firmaların yaşam sürelerinin kar marjı üzerinde önemli etkisi olduğunu, yaşam süresi uzadıkça daha iyi performans gösterdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

5. SONUÇ

Dünyada yaşanan gelişmeler, şirketlerin varlıklarını devam ettirebilmelerinin sadece finansal başarılarına bağlı olmadığını, şirketin tüm paydaşlarla doğru ve etkili bir iletişim kurması gerekliliğini göstermiştir. Şirketlerin varlığını devam ettirebilmeleri ve sürdürülebilir büyüme sağlamaları için günümüzde kabul gören yönetim biçimi kurumsal yönetim uygulamalarıdır. Kurumsal yönetim, şirketin ve paydaşların hak ve sorumluluk sınırlarını belirleyen ve karşılıklı olarak bu ilişkilerin sağlam bir zemine oturmasını dolayısıyla güven ortamının oluşmasını sağlayan aynı zamanda şirketin performansını da arttıran bir sistem olarak uygulanmaktadır. Şirketler açısından değerlendirildiğinde, kurumsal yönetim uygulamalarının beklenen önemli etkilerinden biri finansal performansı arttırması olması nedeniyle bu etkinin olup olmadığına, ilişkin birçok çalışma yapılmıştır.

Bu çalışmada öncelikle, kurumsal yönetim uygulamalarına ilişkin düzenlemeler dolayısıyla, şirket yönetimlerinde gözlemlenebilir değişiklikler yaratan durumların belirlendiği çalışmalar incelenerek kurumsal yönetiminin bileşenleri belirlenmiştir (En Büyük Hissedar -BH, Yönetim kurulu üye sayısı artışı-BS, Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı-NED, Firma büyüklüğü-LFV, kukla değişken olarak firmaların varlık süresi-VAR). Bu değişkenler kurumsal yönetimin bileşenleri olarak ele alınmış ve bu göstergelerin firma performansı üzerinde etkilerini ölçülmeye çalışılmıştır. Performans göstergesi olarak alınan aktif karlılık- ROA, özsermaye karlılık - ROE ve karmarjı - PM literatür çalışmalarında sıklıkla kullanılan oranlar olarak tespit edilmiş ve bu çalışmada da performans göstergesi olarak dikkate alınmıştır. Ayrıca sigorta şirketlerinin yaşam süresi de kukla değişken olarak modele eklenmiştir.

Çalışmada sektör seçimi finansal kurumlar arasında yer alan sigorta şirketleri olarak belirlenmiş, kurumsal yönetim uygulamalarının sektörel olarak firma performansı üzerindeki etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır. Kurumsal yönetim değişkenleri ile firma performansının en önemli göstergelerinden biri olan öz sermaye karlılığı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. ROE, firma sahip ya da sahiplerinin koydukları sermaye karşılığında ne kadar kar elde ettiklerini, her bir birim sermaye karşılığında ne kadar kar elde edildiğini ve yönetim performansını gösteren daha çok ortaklarla ilgili bir performans göstergesidir. Kurumsal yönetim uygulamaları ile ortakların karlılığı arasında ilişki bulunmamıştır. Sigorta sektörü faaliyetleri nedeni ile yükümlülükleri arasında öz sermayesi, diğer finansal kuruluşlarında da olduğu gibi, oransal olarak az olan bir sektördür. Sigorta şirketlerinin varlıklarını iyi yönetebilmeleri için aldıkları primleri başka varlıklara yatırarak dengelemeleri gerekmektedir. Bu nedenle, tahsil

edilen primler ile yatırım yapılan varlıkların getirisi başka bir ifade ile aktif karlılığı önemli olmaktadır. Kurumsal yönetimin değişkenlerinden firma aktif büyüklüğü ile aktif karlılığı (ROA) arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Firma aktif büyüklüğü ile kurumsal yönetim uygulamaları arasında bulunan bu ilişki, sigorta şirketlerin büyüdükçe varlıklarının karlılığının arttığı ve varlıklarının daha etkin yönetildiğini göstermektedir. Firma aktif büyüklüğü arttıkça kurumsal yönetim uygulamalarının artması ve aktiflerin daha iyi yönetilmesi sigorta şirketleri için önemli bir sürdürülebilirlik göstergesidir. Ayrıca sigorta şirketlerinde yönetim kurulu üye sayısı arttıkça aktif karlılığının da arttığı, yönetim kurulu üye sayısındaki artışın aktifleri daha etkin yönetmeyi sağladığı tespit edilmiştir.

Yönetim kurulu üye sayısındaki artışın, aktif karlılığını olduğu gibi kar marjını (PM) da olumlu etkilediği ve ayrıca kar marjının (PM) firma varlık süresindeki artıştan da olumlu etkilendiği tespit edilmiştir. Kurumsal yönetim uygulamalarının göstergelerinden biri olan yönetim kurulu üye sayısında artış olması, hem ROA hem de PM üzerinde, firma performansını arttıran etkiler yaratmaktadır. Firma aktif büyüklüğü tek başına ROA'yı etkilerken, firma varlık süresinin de sadece PM ile ilişkisi tespit edilmiştir. Aynı zamanda PM değişkenini firmaların piyasada varlık süresi etkilemektedir. Bu sonuca göre firmaların devamlılığında kurumsal yönetim faktörü önem arz etmektedir.

Firma performansında kurumsal yönetim uygulamalarının önemi yadsınamaz bir gerçektir. Çalışmada belirlenen kurumsal yönetim faktörlerinin firma performansı olarak belirlenen değişkenlerin etkisi üzerinde literatürle çelişen sonuçlar da bulunmuştur. Bu durumun çalışmada seçilen sigorta sektörünün yapısı, analize dahil edilen dönemin durumuna ve genel ekonomik duruma göre değiştiği düşünülmektedir. Daha sonraki çalışmalarda diğer sektörlerle veya diğer ülkelerdeki sigorta şirketleri ile karşılaştırma yapılarak çalışmanın bir ileri boyuta taşılabileceği mümkündür.

KAYNAKÇA

Anderson, R., & S. Mansi, & D. Reeb. (2004). Board Characteristics, Accounting Report Integrity And The Cost Of Debt. *Journal Of Accounting And Economics*, 37, 315- 342.

Aygören, H., & E. Kurtcebe. (2010). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6, 1-9.

Aytekin, M. & A.R. Sönmez. (2016), Kurumsal Yönetim Uygulamalarının İşletme Performansına Etkisi, *Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* Cilt: 1, 2:32-41.

Bhagat, S. - B. Black, (2002). The Non- Correlation Between Board Independence And Long- Term Firm Performance. *Journal of Corporation Law*, 27, 231- 274.

Brickley, J. A. & J. L. Coles, & G. Jarrell. (1997). Leadership Structure: Separating The CEO And Chairman Of The Board. *Journal of Corporate Finance*, 3(3) 189-220.

Coles, J. W., & V.B. McWilliams, & N. Sen. (2001). An Examination Of The Relationship Of Governance Mechanisms To Performance. *Journal of Management*, 27(1), 23-50.

Core, J. E., & R.W. Holthausen, & D.F. Larcker. (1999). Corporate Governance, Chief Executive Officer Compensation, And Firm Performance. *Journal Of Financial Economics*, 51(3), 371-406.

Drobetz, W., Schillhofer A., Zimmermann H. (2003). Corporate Governance and Firm Performance: Evidence from Germany. <http://www.cofar.uni-mainz.de/dgf2003/paper/paper146.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.11.2017)

Finkelstein, S., & R.A. D'Aveni. (1994). CEO Duality As A Double-Edged Sword: How Boards Of Directors Balance Entrenchment Avoidance And Unity Of Command. *Academy of Management Journal*, 37(5),1079-1108.

Greene, W. H. (2003). *Econometric Analysis*. New Jersey: Prentice Hall.

Hermalin, B.E., M.S. Weisbach, (1991). The Effects Of Board Composition And Direct Incentives On Firm Performance. *Financial Management*, Vol 20, 101- 112.

Huang, L.Y., Huang G C. Lai , McNamar, Michael, Wang,, Jennifer, (2011). Corporate Governance and Efficiency: Evidence From U.S. Property-Liability Insurance Industry, *The Journal of Risk and Insurance*, Vol. 78, No. 3,519-550.

Işık N.; Ö. Engeloğlu ve E.C. Kılınç. (2015). “ Kişi Başına Gelir İle Çevre Kirliliği Arasındaki İlişki: Gelir Seviyesine Göre Ülke Grupları İçin Çevresel Kuznets Eğrisi Uygulaması”, 12, 2: 107-124.

Jesofer, F.; Kirkpatric, G. (2005). *The Revised OECD Principles of Corporate Governance and Their Relevance to Non-OECD Countries*. Blackwell Publishing (13), 2005: 127-138.

Liang, N., & J. Li. (1999). Board Structure and Firm Performance: New Evidence from China's Private Firms. *Academy of Management Annual Conference*, August Chicago, 7-10.

Lipton, M., & J. Lorsch. (1992). A Modest Proposal For Improved Corporate Governance. *The Business Lawyer*, 48, 59-77.

Luo, Y. (2005). Corporate Governance and Accountability in Multinational Enterprises: Concepts and Agenda. *Journal of International Management* (11), 1-18.

McConnell, J., & H. Servaes. (1990). Additional Evidence One Quity Ownership And Corporate Value. *Journal of Financial Economics*, Vol 27, 595-612.

Najjar, N., Mohsin Salman R. A. (2013). The Impact of Corporate Governance on the Insurance Firm's Performance in Bahrain. *International Journal of Learning Development*, 3(2) 56-69.

Nicholson, G. J. & G.C. Kiel. (2007). Can Directors Impact Performance? A case-based test of three theories of corporate governance. *Corporate Governance: An International Review*, 15 (4), 585-608.

OECD. (2016). G20/ OECD Principles of Corporate Governance <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2615021e.pdf?expires=1516968717&id=id&accname=guest&checksum=8299EC2A99976C35E1E1EAA8B1FBF945> (Erişim Tarihi: 05.10.2017).

Ramaswamy, V., & C. Joe Ueng, & L. Carl. (2008). Corporate Governance Characteristics of Growth Companies: An Emperical Study. *Academy of Strategic Management Journal*, 7(1) 21 - 23.

Rashid, A., & D.Z. Anura., & L.Sudhir, & K. Rudkin.(2010). Board Composition And Firm Performance: Evidence From Bangladesh. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 4(1), 76-95.

Sakarya, ř. (2011). İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki şirketlerin Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ve Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Olay Çalışması (Event Study) Yöntemi İle Analizi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 13, 147-162.

Salami, K. A. (2011). Analysis of the Relationship between Share Ownership Structure, Corporate Governance Structure, and Corporate Investment Efficiency, Using GSE Market Data. *Journal of Accounting and Finance*, 11(4), 111-118.

Sanda, A.U., & A.S, Mikailu, & T. Garba. (2010). Corporate Governance Mechanisms And Firm Financial Performance In Nigeria. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 2(1), 22-39.

Sarbanes Oxley Act. (2002), <http://www.iasplus.com/resource/usreform.pdf,1>

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2014). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesi ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. (RG: 03.01.2014/28871).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2013). 01.02.2013 Tarih 4/105 Sayılı Toplantı Kararı. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/1219> (erişim tarihi: 08.10.2017)

Siagian, F. T., & E. Tresnaningsih. (2011). The Impact of Independent Directors and Independent Audit Committees On Earnings Quality Reported By Indonesian Firms. *Asian Review of Accounting*, 19 (3): 192-207.

Sunday O. K. (2008). Corporate Governance and Firm Performance: The Case of Nigerian Listed Firms. *European Journal of Economics- Finance and Administrative Sciences*, 14, 16-28.

Tatoğlu, F. Y. (2012). Panel Veri Ekonometrisi. İstanbul: Beta Yayıncılık

TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) 4, Sigorta Sözleşmeleri Standardı.

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TFRS_4.pdf (erişim tarihi: 01.10.2017)

TKYD- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, (2006). Nedir Bu Kurumsal Yönetim?, Deloitte-Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/yayinlarimiz/kyd_yayinlari/nedir_bu_kurumsal_yonetim.pdf (Erişim Tarihi: 01.01.2016)

TKYD- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, <http://www.tkyd.org/tr/sss.html#sss-kurumsal-yonetim-nedir.html> (erişim tarihi: 05.10.2017)

Ünlü, U. & N. Yalçın. (2017), Kurumsal Yönetim Ve Firma Performansı: Topsis Yöntemi İle Bıst 30 Firmaları Üzerine Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 19, 1: 63-81.

Vafeas N., E. Theodorou. (1998). The Relationship Between Board Structure And Firm Performance In The UK. *British Accounting Review*, Vol 30 , 383–407.

Yammeesri, J., & S.K.Herath. (2010). Board Characteristics And Corporate Value: Evidence From Thailand. *Corporate Governance*, 10(3) 279-292.

Yermack, D. (1996). Higher Market Valuation Of Companies With A Small Board Of Directors. *Journal of Financial Economics*, 40, 185- 211.

Young, B. (2003). Corporate Governance and Firm Performance: Is there a relationship?. *Ivey Business Journals*, September-October. <https://iveybusinessjournal.com/publication/corporate-governance-and-firm-performance-is-there-a-relationship/> (erişim tarihi: 03.10.2017).

Yücel, E. (2016). Kurumsal Yönetim Ve Firma Performansı: Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerden Kanıtlar, *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi* Cilt 8, 2: 27-41.

BORSA İSTANBUL ENDEKSİ (BIST 100) GETİRİ VOLATİLETESİNİN ARCH VE GARCH MODELİ İLE TAHMİN EDİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Serdar KUZU^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 608-624

ÖZ

Sermaye piyasalarının gün geçtikçe gelişmesi, küreselleşme hareketi, risk türlerindeki artış ve artan belirsizlik sonucu piyasaların daha karmaşık hale gelmesiyle, artan volatilité hareketleri borsaların yapılarının analiz edilmesini daha da önemli hale getirmiştir. Finansal serilerde yer alan kaldıraç etkisi, asimetri vb. özellikler nedeniyle artan volatilité, borsalarda hisse senetlerinin etkin bir şekilde fiyatlanmasını engelleyebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin dışa açıklık derecesi ve kırılma seviyeleri yüksek olduğu için menkul kıymet borsalarında volatilité kavramının ortaya konması büyük önem arz etmektedir. Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeyle birlikte, piyasalarda 24 saat işlem yapma imkânı sağlanmıştır. Son zamanlarda küresel yatırımcının yatırım kararlarında en önemli değişken haline gelen volatilité değişkeninin tahmin edilmesi, özellikle gelişmiş ülkelere göre daha kırılma yapıda oldukları için gelişmekte olan ülkelerde daha da önemli hale gelmiştir. Bu değişkenin tahmin edilmesi özellikle ilgili şirkete yatırım yapmayı yada ortak olmayı düşünen karar vericiler için daha da önemli hale getirmektedir. Geleneksel modeller volatilité değişkenini ifade etmede yetersiz kaldıkları için, doğrusal olmayan koşullu varyans modelleri olan ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH modelleri kullanılmaya başlanmıştır. Çalışmada BIST 100 Endeksinin 2011-2017/3 dönemini kapsayan ve günlük kapanış değerleri ele alınarak BIST 100 Endeksinin getiri volatilitelerinin ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH modelleri ile, açıklayıcılık derecesi en yüksek modelin hangisi olduğu ortaya konması amaçlanmaktadır. Çalışma sonucunda BIST 100 getiri volatilitésinin ortaya konmasında ilgili modeller arasında TGARCH modelinin en başarılı sonuçlar verdiği gözlemlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: BIST100, Volatilité, ARCH, GARCH

Jel Kodu: D81, G32, D53

PREDICTION OF STOCK EXCHANGE ISTANBUL INDEX (BIST 100) RETURN VOLATILITY WITH ARCH AND GARCH MODELS

ABSTRACT

Due to the increasing volatility movements as the capital markets develop day by day, the globalization movement, the increase in the types of risk and the increasing uncertainty as

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, serdar.kuzu@istanbul.edu.tr

the resulting markets become more complex, the analysis of stock market structures has become more important. Increasing volatility due to the leverage effects, asymmetry, etc. qualities in the financial series, could prevent the effective pricing of stocks in the stock markets. Especially developing countries have higher levels of openness and fragility. So it has great importance to establish the concept of volatility in securities exchanges in developing countries. In concurrence with the development in information communication technologies, the possibility of trading 24 hours/a day on the market has emerged. Estimating the volatility variable, which has recently become the most important variable in the investment decisions of the global investor, has become even more important especially in developing countries, since they are more fragile than developed countries. Estimating this variable has become even more important, especially for decision-makers who are considering investing in or partnering with the company. Since the conventional models are insufficient to express the volatility variable; ARCH, GARCH, EGARCH and TGARCH models, which are nonlinear conditional variance models, have begun to be used. The aim of the study is to analyze the return volatility of the BIST 100 Index by the ARCH, GARCH, EGARCH and TGARCH models. BIST 100 Index, which covers the 2011-2017 / 3 period with its daily closing values, are taken into account. As a result of the study, it was observed that TGARCH model, which has the highest level of explanatory power, gave the most successful results among related models in revealing BIST 100 return volatility.

Keywords: BIST 100, Risk, Volatility, ARCH, GARCH

Jel Code: D81,G32,D53

1. GİRİŞ

Her işletme ya da yatırımcı ne tür faaliyette bulunursa bulunsun küresel ekonomide mutlaka riske maruzdur. Çünkü risk, uluslararası finansal piyasalarda olmazsa olmaz bir olgudur. Volatilite risk yönetiminde ele alınan temel bir kavramdır. Risk olgusu belirsizliğin objektif ölçüsü olarak ifade edilmektedir. Volatilite kavramı, negatif ya da pozitif yönde gerçekleşen sapmayı ifade etmekte kullanılmaktadır. Volatilite kavramı bazen olumlu sonuçlar vermesine rağmen, risk olgusu açısından genel olarak negatif sonuçlar üzerine kurulu bir kavramdır (Chong, 2004). Dünyada finansal piyasaların giderek yaygınlaşması, finansal piyasaların faaliyet gösterdiği alanlarda, olayların dinamikliği ve karmaşıklığı belirsizliğin derecesini gün geçtikçe arttırmaya devam etmektedir. Risk kavramı günümüze kadar ağırlıklı olarak finansal kesiminin daha fazla gündemindeki bir konu olmuştur. Yakın geçmişe kadar volatilitenin ortaya konmasında standart sapma kullanılmıştır. Standart sapma dağılımdaki her bir değer in ortalamaya göre ne kadar uzaklıkta olduğunu bir başka ifadeyle dağılımın ne yaygınlıkta olduğunu gösteren bir ölçüdür. Doğrusal zaman serilerin kullanıldığı geleneksel standart sapma hesaplanmasında varyansın zaman içerisinde sabit olduğu varsayımı kabul edilmektedir. Bu durum finansal serilerde sabit varyans kullanımı, günümüz finansal piyasalarında, yanlış sonuçlar verebilmektedir.

Dünyada son otuz yılda yaşanan küreselleşme eğilimi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, 1970 yıllarında Bretton Woods'un yıkılışı ile birlikte sabit kur rejiminin terk edilmesiyle volatilité hareketlerinin artması, uluslararası ekonomik ve finansal sistem temel yapıtaşlarında yaşanan hızlı değişimler, faiz oranlarının serbest kalmasıyla birlikte büyük işletmelerin uluslararası piyasalara açılması sonucunda yaşanan kaynak ve döviz girişleri, ülkelerde yerel paranın dışında yabancı para ya da paralar ile işlem yapılabilmesi, 1990 yıllarında sermayenin serbest dolaşımı üzerindeki engellerin kalkmasıyla sermaye hareketlerinin gelişmiş piyasalardan gelişmekte olan piyasalara kayması gibi olaylar volatilité hareketlerini arttırmıştır.

Her an değişebilen global ekonomik durum ve durmaksızın gelişen bilgi teknolojileri, finansal piyasaların risklerini farklılaştırmakta ve de arttırmaktadır. Risk türlerindeki artış ve risklerin karmaşık yapısı, volatilitenin hesaplanmasında geleneksel yöntemler yerini daha karmaşık ileri derece istatistikî ve matematiksel hesaplamalara dayanan yeni ekonometrik uygulamalara bırakmaya başlamıştır. Bu noktada volatilitenin ortaya konulmasında geleneksel yöntemler altında uygulanan geleneksel ekonometrik metotlar ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmışlardır.

Dünyada yaşanan gelişmelerde, bir yerde gerçekleşen olumsuz bir durumun diğer işletmeleri etkilememesi ya da işletmelerin bu duruma kayıtsız kalması mümkün olamamaktadır. Son otuz yıl içerisinde etkisini ve sürecini en uzun yaşadığımız finansal krizlere baktığımızda volatilité hareketlerinin her geçen gün önemini daha da arttırdığı görülmektedir. Finansal yatırımcılar yapacakları için yeni yatırımlarıyla ilgili olarak faaliyetlerini sürdürürken yapacakları yatırımın risk getiri ilişkisini ele alarak, katlandıkları maliyetin üzerinde kabul edilebilir bir reel getiri sağlamak için volatilité hareketlerinin ortaya konulması gerekmektedir.

Geleneksel ekonomik modeller varyansın gecikmeli değerlerinin yani gecikmeli öngörü hatalarının karelerinin sabit olduğunu varsaymaktadır. Günümüz finansal piyasalarında birçok değişkenin birbiri ile çok yönlü ilişkisinden dolayı parametreler değişken yani volatil bir yapı sergilemektedir. Bundan dolayı bu tür parametrelerin geleneksel ekonomik modeller ile açıklanması mümkün değildir. Bir başka ifadeyle hataların varyansının zaman içinde değişmez olduğu varsayımını mümkün kılmamaktadır. Geleneksel modellerde zaman serisi verilerinin sabit varyans içeren modellerde kullanılmasına rağmen ilişkinin sadece bir yönü dikkate almaktadır. Tam da bu noktada Engle 1982 yılında zaman serisi değişkenlerinin, finansal varlıkların dinamik bir yapı sergilediğini ve zaman içinde zaman serisi değişkenlerinin varyansının sabit olmadığını, sürekli

değiştirdiği varsayımına dayanan ARCH (Autoregresif Conditional Heteroskedasticity-Otoregresif Koşullu Değişen Varyans) modelini önermiştir (Engle, Ng, & Rothschild, 1993).

Günümüzde volatilitesi yüksek finansal parametrelerinin verileri ele alındığı çalışmalar, geleneksel yöntemler arasında yer alan doğrusal zaman serisi modelleri yerine, doğrusal olmayan koşullu değişken varyans ekonometrik modellerinin kullanımını gerekli kılmıştır. ARCH modelinde yapılan çalışmalarda gecikme değerleri çok gerilere gidildiği için, modelin tahmini için çok sayıda parametrenin tahmin edilmesi gerekmektedir. İşte tam bu noktada yer alan sakıncayı giderebilmek için 1986 yılında Bollerslev tarafından ARCH modelinin eksikliği olan geçmiş verilerin hata değerlerinin karelerinin ortalamasını dikkate alan Genelleştirilmiş Otoregresif Koşullu Değişen Varyans (GARCH) modelini ortaya atmıştır. (Bollerslev, Engle, & Wooldridge, 1988). Geleneksel modeller sadece sabit varyans modeli üzerine kurulmasına rağmen, GARCH modeli bünyesinde sabit varyans, koşullu varyans ve hata terimlerinin karelerini dikkate aldığı daha sağlıklı sonuçlar vermektedir (Brandt & Jones, October 2006).

Finansal piyasalarda özellikle gelişmekte olan piyasalarda işlem gören finansal varlıklara ait volatiliteler piyasalardan gelen bilgilere her zaman aynı tepkiyi vermediğinden dolayı GARCH gibi modeller gelen bilgilere simetrik tepki vereceği varsayımına dayandığı için asimetrik durumlarda GARCH modeli yetersiz kalmaktadır. Çünkü GARCH modeli ister pozitif ister negatif olsun piyasadaki gelen her bilginin etkisini yönünden bağımsız bir şekilde ayrıştırılmamaktadır. Bu aşamada GARCH modellerini bu açık yönünü tamamlamak için Nelson(1991) tarafından koşullu varyansın logaritmik üstel fonksiyonunu ele alan EGARCH modeli ortaya koymuştur (Brandt & Diebold, 2006).

Çalışmada BIST 100 Endeksinin 2011-2017/3 dönemini kapsayan ve günlük logaritmik getirileri ele alınarak BIST 100 Endeksinin getiri volatilitelerinin ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH modelleri ile ifade edilerek, açıklayıcılık derecesi en yüksek modelin hangisi belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmada öncelikle getiri değerlerinin durağan olup olmadığını ortaya koymak için Augmented Dickey Fuller Testi(ADF) testi yapılmış olup, ilgili testten sonra sırasıyla ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH modelleri kullanılmıştır.

2. LİTERATÜR

Akgiray 1989 yılında ABD’de yaptığı “Conditional Heteroskedasticity in Time Series of Stock Returns: Evidence and Forecasts” adlı çalışmada hisse senedi getiri volatilitésinin tahmini modellenmesinde ARCH, GARCH ve EGARCH modelleri arasında ne iyi öngörü modelinin EGARCH modeli olduğu ortaya çıkmıştır.

Akgun ve Sayan (2005) 2000-2005 dönemi İMKB-30 Endeksi verilerini ele alarak yaptıkları model çalışmada, hisse senedi getiri volatilitésinde asimetric etkinin bulunup bulunmadığını ortaya koymak için Asimetric Şartlı Varyans Modellerini kullanmışlardır. Çalışmada verilerin normal bir dağılım sergilemedikleri çalışma sonucunda asimetric Şartlı Varyans Modellerinin volatilitéyi açıklamada başarılı sonuçlar verdiğini gözlemlemişlerdir. Burada da en iyi sonucu EGARCH’ın verdiği ortaya çıkmıştır.

Sarioğlu (2006) “Değişkenlik Modelleri ve İMKB Hisse Senetleri Piyasasında Değişkenlik Modellerinin Kesitsel Olarak İrdelenmesi” adlı doktora tezinde, İMKB-100 getiri volatilitésinin ortaya koymak ve riskin nasıl tahmin edilebileceği sorusunu yanıtlayabilmek amacıyla GARCH modelini kullanmıştır. Çalışma sonucunda EGARCH ve GARCH modellerinin İMKB-100 endeksinin değişkenliğini açıklamada en iyi modeller olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca çalışma sonucunda sabit varyans modellerine karşılık koşullu varyans modellerinin daha da başarılı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Akar (2007), 1990-2007 dönemleri arasını ele alarak haftalık BİST 100 endeksinin getiri volatilitésini ele aldığı çalışmasında en uygun koşullu değişen varyans modelinin hangisi olduğunu ortaya koymak için ARCH ve GARCH modellerini kullanmıştır. Çalışma sonucunda SWARC modelinin getiri volatilitésini ortaya koymada en iyi sonuçları verdiği gözlemlenmiştir.

Çabuk, vd (2011), 2004-2009 dönemleri arasında BİST 100 ve BİST Mali endekslerinin günlük getirileri verilerini ele alarak, ilgili modellemeyi açıklamada hangi modelin en iyi performans gösterdiğini ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışma sonucunda ilgili dönemde günlük getirilerin logaritmik verileri ele alınarak GARCH, ARCHM, M-GARCH, E-GARCH ve TARARCH modelleri arasında iyi performansın E-GARCH ile elde edildiği sonucuna varmışlardır.

Güriş ve Şaçaklı (2011), 1995-2010 dönemleri arasında İMKB üzerinde günlük getirileri verilerini ele alarak ilgili modellemeyi açıklamada hangi modelin en iyi performans gösterdiğini ortaya koymak için yaptıkları

çalışmada GARCH modelinin İMKB-100 açıklamada başarılı olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Güriş & Saçaklı, 2011).

Karabacak vd. (2014) 2005-2010 dönemi BIST 100 ve 2003-2013 dönemi Altın Getiri volatilitesi modellemesine en uygun koşullu değişen varyans modelinin hangisi olduğunu ortaya koymak için çalışma yapmışlardır. Çalışmada BİST 100 endeksi kapanış fiyatları, Altın getirisinde ağırlıklı ortalama fiyat ele alınarak getiriler hesaplanmıştır. Çalışma sonucunda BİST 100 endeks getirisinin asimetrik etki gösterdiği ve BİST100 için en uygun modelin TARARCH olduğu, Altın getiri serisinde ise en uygun modelin GARCH modeli olduğu görülmüştür.

Karahanoglu ve Ercan (2015), 2000-2015 dönemlerini arasında Banka endeksine ait günlük logaritmik veriler ele alınarak en uygun koşullu değişen varyans modelinin hangisi olduğunu ortaya koymak için yaptıkları çalışma yapmışlardır. Çalışmada sonucunda ilgi logaritmik verilerin ARCH etkisi taşıdığı ve bundan dolayı GARCH modellerinin kullanıldığı ve Banka endeksini tahmin etmede en iyi modelin TGARCH olduğu sonucuna varmışlardır.

Birau vd. (2015), 2002-2014 dönemleri arasında Bombay Borsası Banka Endeksi(BANKEK) volatilitesi üzerinde ARCH ve GARCH modelleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda banka endeksi volatilitelerini tahmin etmede en iyi modelin GARCH modeli olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Tamilselvan ve Shaik (2016), 2001-2015 dönemleri arasında Muscat Borsasında yer alan dört farklı endekse ait volatilitate yapısını ortaya koymak için GARCH, EGARCH ve TGARCH modellerini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda her dört endekse ait en iyi volatilitate modelinin GARCH modeli olduğu belirlenmiştir.

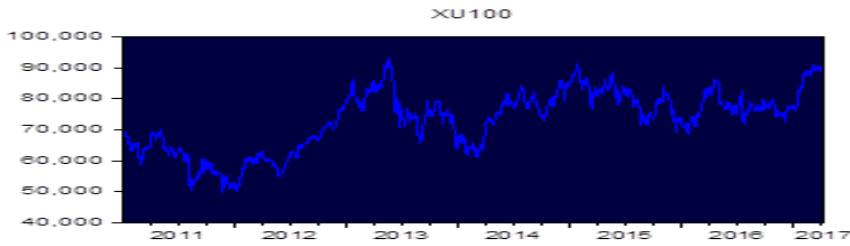
Demir (2016), 2005-2015 dönemleri arası BIST 100 endeksi üzerinde günlük veriler ele alınarak farklı örneklemler oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda endeks getiri volatilitesi tahmin edilmesinde GARCH modeli ailesi arasında en iyi performansı MSGARCH modelinin sergilediği ve geliştirmekte olan piyasalar için bu modelin daha sağlıklı sonuçlar vereceği ifade edilmiştir.

3. VERİ VE YÖNTEM

Çalışmada BIST 100 Endeksinin 2011-2017/4 dönemini kapsayan ve 2290 günlük kapanış değerleri ele alınarak yapılan çalışmada söz konusu veriler Borsa İstanbul veri tabanından elde edilmiştir. Analizlerin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi sırasında E-Views 10 paket programı kullanılmıştır.

İlk aşamada parametrelerin durağanlık gösterip göstermediğini test etmek için Augmented Dickey Fuller Testi (ADF) kullanılmıştır. ADF testi yapmamızda ki amaç model hesaplama öncesinde ARCH ve GARCH modellerinin durağan zaman serilerine ihtiyaç duymaları gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Başlangıçta veriler durağan bir yapı sergilememektedirler ve bundan dolayı verilerin ilgili modellerde uygulanabilmesi için durağanlaştırılması gerekmektedir. Şekil 1’de BİST 100 kapanış değerlerinin yer aldığı grafik yer almaktadır.

Şekil-1’de yer alan grafik incelendiğinde değişkenlerin yıllar itibariyle gösterdikleri eğilim gösterilmiştir. Grafik incelendiğinde, düzenli olmayan iniş-çıkışlar görülmektedir. Bu nedenle, serinin durağan olmayan bir yapı içerdiği söylenebilir. İlgili parametrelerde oynaklıklar birbirini izlediği dönemlerde BİST 100 bu oynaklıktan farklı bir durum ortaya koyduğu görülmektedir. Bilindiği üzere volatilité yoğunlaşması finansal zaman serilerinin en önemli özelliklerinden birisidir. Bu durumun en kayda değer sonucu ise varyansın zamana göre değişkenlik göstermesidir.



Şekil-1: BİST100 Endeksi Kapanış Değerleri

Dickey-Fuller testi, gözlenen serilerde birim kökün varlığının (serinin durağan olmadığı) olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan bir testtir. Birim kökün varlığının sınanması için kullanılan iki hipotez kullanılmaktadır. Bunlar;

$H_1: \gamma < 0$ ($p < 1$) (seride birim kök yoktur.) (seri durağandır.)

$H_0: \gamma = 0$ ($p = 1$) (seride birim kök vardır.) (seri durağan değildir.)

Bu noktada BIST 100 kapanış değerlerinin logaritmik getirileri $rt = \ln(\text{BIST100}_t / \text{BIST100}_{t-1})$ formülü ile hesaplanmış olup, formülde yer alan veriler ile ilgili bilgiler aşağıda yer almaktadır.

rt : t günlük logaritmik getirisini

BIST100 t: t günü getiri değeri

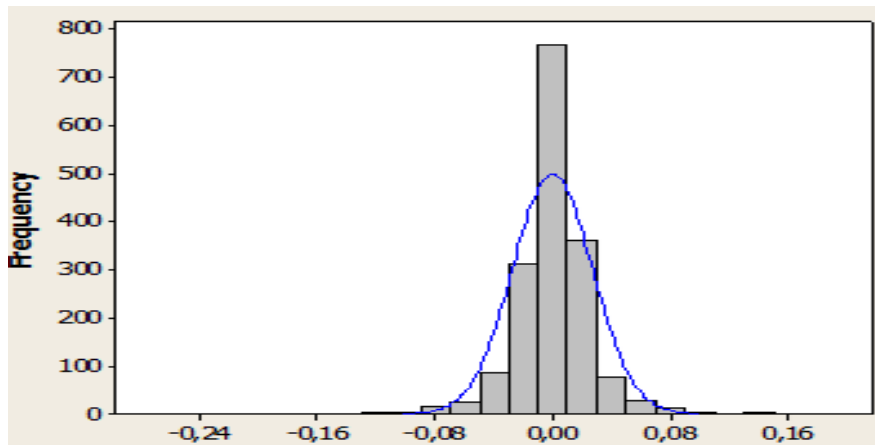
BIST100t-1: t günü endeks kapanış fiyatı

ADF birim kök testi ile ilgili istatistiki sonuçların yer aldığı Tablo-1'deki bilgilere göre BİST 100 Endeksi getiri serisi birim kök ADF Test istatistiği değeri -49.90044 olarak hesaplanmıştır. Buna ilaveten bu istatistiğin karşılaştırılacağı kritik değerler %1 anlamlılık düzeyi için -3.433012, %5 anlamlılık düzeyi için -2.862602 ve %10 anlamlılık düzeyi için -2.567381 olarak gerçekleşmiştir. Tüm ADF istatistik değeri tüm anlamlılık düzeylerinde kritik değerlerden mutlak değerce büyük olup, serinin birim kök içermediğini kesin olarak durağan bir seri olarak nitelendirilebilmek mümkün hale gelmiştir.

Tablo-1: Augmented Dickey Fuller Testi(ADF) İstatistiki Sonuçları

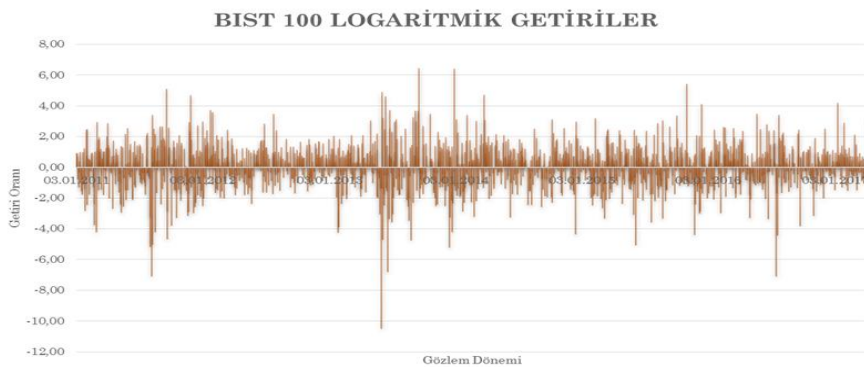
R2	0,5213	Ortalama Bağımlı VAR	0,9305
Düzeltilmiş R2	0,5211	S.D.Bağımlı VAR	1258,7
Prob.mean	0,0001	Aveike Bilgi Ölçütü	16,378
Augmented dickey fuller test	-49,9004	Schwarz Ölçütü	16,383
		Hannan-Quinn Ölçütü	16,379
Kritik Değerler	% 1:-3,4330	Durbin-Watson Stat	1,992
	% 2:-2,8626	Regresyon Standart Hatası	871
	% 3:-2,5673	Hata Kareler Top	1,73E
Log likelihood	-18734,49	Prob(F-İst)	0
F-İstatistiği	2490,054		

Şekil-2'de logaritmik getirilerinin karakteristik değerleri ortaya konmuştur. İlgili değerler ve şekilden de anlaşılacağı üzere çarpıklık (asimetrik) değerinin 0,7885 olması serinin simetrik özellik taşımadığı asimetrik tepki verdiği gözlemlenmektedir.



Ortalama	0,002005
Medyan	0,0003
Maksimum	0,15151
Minimum	-0,17121
Standart Sapma	0,01838
Basıklık	0,08412
Çarpıklık	1,7885
N	2288

Şekil-2: BİST100 Endeksi Logaritmik Getirilerinin Karakteristik Değerleri



Şekil-3: BİST100 Endeksi Logaritmik Getiri Serisi Grafiği

Şekil-3'deki grafikte yatay ekseninde yer alan değerler gözlem sayısını, dikey ekseninde ise ilgili gözlem gününe ait olan getiri serisi değerini göstermektedir. Grafikten görüleceği üzere BİST 100 endeksi getiri serisi ağırlıklı olarak sıfır ortalama etrafında dağılım göstermesine rağmen bazı dönemlerde volatilitenin yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca serideki en büyük değişim 731-1095 gözlem dönemleri arasında gösteren 2013 yılında göstermiştir. Buna ilaveten getiri Serinin genel dağılımının sıfır ortalama etrafında yer alması BİST 100 getiri serisinde verilerin durağanlık sağladığını göstermektedir.

Çalışmamızda ARCH etkisinin olup olmadığını test etmek için Engle (1982) tarafından ortaya konan ARCH-LM yapılmıştır. BIST 100 getiri serisinin volatilitate yapısının ortaya konmasında koşullu varyans denkleminin hata terimleri kullanılmaktadır. Bunun için ARCH koşulunun sağlanıp sağlanmadığı hususunda ARCH LM testi yapılmış olup, testin istatistiki sonuçları Tablo 2 de yer almaktadır. Tablo istatistiki sonuçlarına göre Obs*R-squared değeri 380.502 olasılık değeri 0.0000 değerinden de açıkça ARCH etkisinin varlığını ortaya koymaktadır.

Tablo-2: ARCH LM testi

F-İstatistiği	420.89	Prob.F.	0,0000
Obs*R-Squared	380.502	Prob.-.Ci-Squared (1)	0,0000

Tablo-2'deki ARCH etkisinin varlığının olup olmadığını ortaya koymak için yapılan test istatistiki sonuçlarına göre eşit varyans var olduğu ifade eden H_0 hipotez red edilerek, hisse senedi getiri volatilitesinin ARCH etkisi taşıdığı H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Bu durum ilgili serisinin ARCH-GARCH modelleri ile uygulanabileceğinin göstermektedir.

Tablo-3: BIST 100 Endeks Getirilerinin ARCH Modeli İstatistiki Sonuçları

Bağımlı Değişken	BIST100 Getiri Volatilitesi			
Ortalama Denklemi; $R = c + \beta_1 R_{t-1} + \beta_2 R_{t-2} + \beta_3 \epsilon_{t-1} + \beta_4 \epsilon_{t-2}$				
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Z	Olasılık

			İstatistiği	
C	0,1082	0,0302	3,8112	0,0000
AR(1)	1,7274	0,0032	410,225	0,0000
AR(2)	-1,0125	0,0031	-230,566	0,0000
MA(1)	-1,2125	0,0051	-310,020	0,0000
MA(2)	0,98568	0,0045	152,000	0,0000
Varyans Denklemi; $\sigma^2 = c + \alpha_1 \epsilon_{t-1}^2 + \alpha_2 \sigma_{t-1}^2$				
C	0,0911	0,0123	5,065	0,0000
α_1	0,1020	0,0070	29,479	0,0000
α_2	0,6502	0,0101	75,001	0,0039
R2	0,0014			
[Düzeltilmiş R2]	0,0024			
Regresyon Standart Hatası	0,154	Ortalama Bağımlı VAR		11191
Hata Kareler Top	5497,296	S.D.Bağımlı VAR		1,1382
Log likelihood	-4967,445	Aveike Bilgi Ölçütü		2,4134
F-İstatistiği	2508,03	Schwarz Ölçütü		4,4034
Prob(F-İst)	0,00000	Hannan-Quinn Ölçütü		4,4098

Tablo-3’de yer alan verilere baktığımızda varyans denkleminde yer alan α_1 katsayısı olası negatif ya da pozitif şokların volatilité üzerindeki etkisini gösterirken, α_2 katsayısı ise bir önceki dönemin volatilitésinin cari dönem volatilitésini üzerinde ne tür bir etki yarattığını göstermektedir. Modellerin koşullu varyans denklemleri, parametreleri ve bunlara ait istatistikî değerler verilmiştir. ARCH modeli denkleminde $AR(1)+AR(2)<1$ ve $MA(1)+MA(2)<1$ koşulu ile varyans denkleminde parametre değerlerinin birden küçük olma koşulunun sağlandığı görülmüştür. ARCH modeli denkleminde sabit parametrelerin dışında yer alan diğer parametreler de istatistikî açıdan anlamlı çıkmıştır.

Tablo-4: BIST 100 Endeks Getirilerinin GARCH Modeli İstatistikî Sonuçları

Bağımlı Değişken	BIST100 Getiri			
Ortalama Denklemi; $R = C + \delta \sigma^2 + \beta_1 R_{t-1} + \beta_2 R_{t-2} + \beta_3 \epsilon_{t-1} + \beta_4 \epsilon_{t-2}$				
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Z-İstatistiği	Olasılık

σ^2	0,00054	0,01851	0,3019	0,5112
C	0,0127	0,0412	1,1225	0,0501
AR(1)	1,48251	0,012556	-310,225	0,0000
AR(2)	-1,0025	0,013009	-303,566	0,0000
MA(1)	1,1225	0,000904	1268,020	0,0000
MA(2)	0,08568	0,000713	2245,000	0,0001
Varyans Denklemi; ; $\sigma^2 = c + \alpha_1 \epsilon^2 - 1 + \alpha_2 \sigma^2 - 1$				
C	0,1020	0,01011	5,095	0,0001
α_1	0,0912	0,00612	10,527	0,0000
α_2	0,4017	0,01012	46,813	0,0000
R2	0,0011			
[Düzeltilmiş R2]	0,0009			
Regresyon Standart Hatası	0,0162	Ortalama Bağımlı VAR		0,0768
Hata Kareler Top	7210.120	S.D.Bağımlı VAR		1,0151
Log likelihood	-4869,003	Aveike Bilgi Ölçütü		3,868
F-İstatistiği	222,05	Schwarz Ölçütü		6,858
Prob(F-İst)	0,00000	Hannan-Quinn Ölçütü		6,8653

Tablo-3, Tablo-4 ve Tablo-5 ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH modellerinin koşullu varyans denklemleri, parametreleri ve bunlara ait istatistiki değerler verilmiştir. Denklemlerde $AR(1)+AR(2)<1$ ve $MA(1)+MA(2)<1$ koşulu ile varyans denkleminde parametre değerlerinin birden küçük olma koşulunun sağlandığı görülmüştür. GARCH modeli denkleminde sabit parametrelerin dışında yer alan diğer parametrelerde istatistiki açıdan anlamlı çıkmıştır.

Tablo-5: BIST 100 Endeks Getirilerinin EGARCH Modeli İstatistiki Sonuçları

Bağımlı Değişken	BIST100 Getiri			
Ortalama Denklemi; $R = C + \delta \sigma^2 + \beta_1 R_{t-1} + \beta_2 R_{t-2} + \beta_3 \epsilon_{t-1} + \beta_4 \epsilon_{t-2}$				
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Z-İstatistiği	Olasılık
C	0,08201	0,02212	2,6393	0.0005

AR(1)	1,1214	0,06121	15,8051	0,0000
AR(2)	-0,7010	0,06312	-11.125	0,0000
MA(1)	-1,1276	0,06211	-13.447	0,0000
MA(2)	0,7045	0,06301	9.1251	0,0000
α_1	-0,0801	0.010126	-6,7458	0,0000
α_2	0,1245	0.013178	10.8521	0,0000
α_3	-0,0612	0.007981	-6.4821	0,0000
α_4	0.7481	0.004789	154.125	0,0000
R2	0,0221			
[Düzeltilmiş R2]	0,0198			
Regresyon Standart Hatası	0,0162	Ortalama Bağımlı VAR		0,07125
Hata Kareler Top	9201.012	S.D.Bağımlı VAR		1.86978
Log likelihood	-4312,00	Aveike Bilgi Ölçütü		3,72501
F-İstatistiği	249.125	Schwarz Ölçütü		4.12578
Prob(F-İst)	0,00000	Hannan-Quinn Ölçütü		4,00053

Tablo-5’de EGARCH modelinin koşullu varyans denklemleri, parametreleri ve bunlara ait istatistiki değerler verilmiştir. Denklemden $AR(1)+AR(2)<1$ ve $MA(1)+MA(2)<1$ koşulu ile varyans denkleminde parametre değerlerinin birden küçük olma koşulunun sağlandığı görülmüştür. EGARCH modeli denkleminde sabit parametrelerin dışında yer alan diğer parametrelerde istatistiki açıdan anlamlı çıkmıştır. EGARCH modelinde parametresi istatistiki açıdan anlamlı olduğundan piyasa yaşanan olumsuz bir durumun yaratacağı volatilitenin hisse senedi getirisi üzerinde asimetric etki yaratacağı söylenebilir. Bu açıdan borsa İstanbul getiri modellenmesinde ARCH, GARCH yerine EGARCH kullanılması daha etkin olacaktır.

Tablo-6: BIST 100 Endeks Getirilerinin TGARCH Modeli İstatistiki Sonuçları

Bağımlı Değişken	BIST100 Getiri			
Ortalama Denklemi; $R = C + \delta\sigma^2 + \beta_1R_{t-1} + \beta_2R_{t-2} + \beta_3\epsilon_{t-1} + \beta_4\epsilon_{t-2}$				
Değişken	Katsayı	Standart Hata	Z-İstatistiği	Olasılık
C	0.07125	0.002314	2.6789	0.0072
AR(1)	1.72128	0.002145	472.0103	0.0000

AR(2)	-0.99125	0.002149	-253.122	0.0000
MA(1)	-1.66512	0.003978	-324.128	0.0000
MA(2)	0,97125	0.004753	193.0044	0.0000
Varyans Denklemi; ; $\sigma^2_{t-1} = c + a1*\varepsilon_{t-1} + a2\varepsilon_{t-1} * a3\sigma_{t-1} + a4 \varepsilon_{t-1} * \varepsilon_{t-1}$				
C	0.12109	0.02014	5,1258	0.0000
α_1	0.08125	0.01178	5,0121	0.0000
α_2	0.04782	0.03458	2,1478	0.0000
α_3	0.71458	0.02124	72,458	0.0000
α_4	-0.1258	0,03125	-2,1047	0.0000
R2	0,03712			
[Düzeltilmiş R2]	0,03211			
Regresyon Standart Hatası	1.92478	Ortalama Bağımlı VAR		0,06847
Hata Kareler Top	9211.478	S.D. Bağımlı VAR		1.92478
Log likelihood	-4211,001	Aveike Bilgi Ölçütü		3,5228
F-İstatistiği	269.878	Schwarz Ölçütü		4.0858
Prob(F-İst)	0,00000	Hannan-Quinn Ölçütü		4.0012

Tablo-6’da TGARCH modelinin koşullu varyans denklemleri, parametreleri ve bunlara ait istatistiki değerler verilmiştir. Denklemde $AR(1)+AR(2)<1$ ve $MA(1)+MA(2)<1$ koşulu ile varyans denkleminde parametre değerlerinin birden küçük olma koşulunun sağlandığı görülmüştür. TGARCH modeli denkleminde sabit parametrelerin dışında yer alan diğer parametrelerde istatistiki açıdan anlamlı çıkmıştır. TGARCH modelinde parametresi istatistiki açıdan anlamlı olduğundan piyasa yaşanan olumsuz bir durumun yaratacağı volatilitenin hisse senedi getirisi üzerinde asimetric etki yaratacağı söylenebilir. Bu açıdan borsa İstanbul getiri modellemesinde ARCH, GARCH yerine TGARCH kullanılması daha etkin olacaktır.

EGARCH ve TGARCH modellerinde $a4 \varepsilon_{t-1} * \varepsilon_{t-1}$ parametresi istatistik açıdan anlamı çıktığı için ARCH ve GARCH modellerinde olumlu ya da olumsuz şokların asimetric etkisini ortaya konamadığından dolayı, ARCH ve GARCH yerine EGARCH ve TGARCH modellerinin kullanımı asimetric etkiyi ortaya koymada daha etkili olacaktır. Çünkü finansal

piyasalarda özellikle gelişmekte olan piyasalarda işlem gören finansal varlıklara ait volatilité piyasalardan gelen bilgilere her zaman aynı tepkiyi vermediğinden dolayı, GARCH gibi modeller de gelen bilgilere simetrik tepki vereceği varsayımına dayandığı için asimetrik durumlarda GARCH modeli yetersiz kalmaktadır. Çünkü GARCH modeli ister pozitif ister negatif olsun piyasadaki gelen her bilginin etkisini yönünden bağımsız bir şekilde ayrıştıramamaktadır

Tablolar incelendiğinde ilgili modeller arasında en uygun modelin TGARCH olduğu ortaya çıkmıştır. Bu modelde R^2 değerinin en yüksek olduğu ve Akaike Bilgi Ölçütü en küçük değere sahip olduğu anlaşılmaktadır. (Akaike Bilgi Ölçütü, Schwarz Ölçütü ve Log Likelihood bu değerlerin küçük olması istenir)

4. SONUÇ

Borsa İstanbul'da yer alan işletmeler, yaptıkları tüm faaliyet süreçlerinde risk-getiri profillerine göre yatırım tercihlerine karar vermektedirler. Bu durumda işletmelerin bir kısmı maruz kaldıkları riski düşük tutmak uğruna düşük getirili varlıklara yatırım yapmayı sürdürürken, diğer kısmı ise karlarını daha da artırmak ve üretim süreçlerini kesintisiz bir şekilde sürdürmek amacıyla yüksek riskli varlıklara yatırım yapmayı tercih etmektedirler.

Dünyada piyasaların giderek globalleşmesi, kısa vadeli sermaye akımlarının gelişmiş ülkelere yönelmesi ve siyasi, politik, ekonomik gibi bir takım risklerin yarattığı belirsizlik piyasalarda volatilité hareketlerini arttırmış olup piyasalarda büyük kayıpların yaşanmasına neden olmuştur. Risk ve getiri kavramları finansal piyasalarda volatilitenin belirlenmesinde önemli belirleyici durumundadırlar. Yaşanan finansal krizler sonrasında yaşanan büyük dalgalanmalar BİST zaman getiri seyrini değiştirmekte bu noktada geleneksel zaman serisi modellerinin kullanımını zorlaştırmaktadır. Ayrıca geleneksel modeller hisse senedi getiri volatilitésini açıklamada yetersiz kalmaktadır. Günümüzde volatilitésini yüksek finansal varlıkların parametrelerinin ele alındığı çalışmaların, geleneksel yöntemler arasında yer alan doğrusal zaman serisi modelleri yerine, doğrusal olmayan koşullu değişken varyans ekonometrik modeller ile ortaya konması gereklilik haline gelmiştir. Çünkü bu parametrelerin bünyelerinde taşıdıkları değişken varyans yüzünden, sabit varyans ile çözümlenen geleneksel yöntemler ile ortaya konması mümkün değildir.

Bu çalışmada BIST 100 Endeksinin 2011-2017/3 dönemini kapsayan ve günlük kapanış değerlerinin logaritmik getirileri ARCH, GARCH, EGARCH ve TGARCH gibi modelleri ile ortaya konmuştur. Yapılan istatistikî çalışmalar sonucunda ilgili modeller arasında hem olumlu hem de

olumsuz şokların volatilité üzerinde asimétrik etkisini gösteren EGARCH ve TGARCH en iyi performans gösteren modeller olmuştur. İlgili modeller arasında istatistikî olarak en iyi performansı sırasıyla TGARCH, EGARCH, GARCH ve ARCH modeli sergilemiştir. Son dönemlerde hem ülkemizde siyasi, politik ve ekonomik risklerden dolayı hem de gelişmekte olan ülkelerde ABD faiz artırımını sonucunda yaşanan belirsizlik volatilité hareketlerini arttırmıştır. Yaşanan gelişmeler sonucunda hem borsalarda yatırım yapmayı hem de şirketlere ortak olmak isteyen hissedarlar için verdikleri sermayeye karşılık ne kadarlık getiri elde edecekleri daha da önem kazanmaya başlamıştır. Çalışmanın ileriki aşamalarda hisse senetleri getirisini etkileyebilecek farklı parametrelerinde dikkate alınarak yapılması daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

KAYNAKÇA

- Akar, C. (2007). Volatilité Modellerinin Öngörü Performansları: ARCH, GARCH ve SWARCH Karşılaştırması. İşletme Fakültesi Dergisi, 201-2017.
- Akgiray, V. (1989). Conditional Heteroskedasticity in Time Series of Stock Returns: Evidence and Forecasts. Journal of Business,, 62(1), 55-80.
- Akgül, I., & Sayyan, H. (2005). Forecasting Volatility in ISE-30 Stock Returns with Asymmetric Conditional Heteroscedasticity Models. Symposium of Traditional Finance. İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu.
- Birau, R., Trivedi, J., & Antonescu, M. (2015). Modeling S&P Bombay Stock Exchange BANKEX Index Volatility Patterns Using GARCH Model. Procedia Economics and Finance, 520-525.
- Bollerslev, T., Engle, R., & Wooldridge, J. (1988). A Capital Asset Pricing Model with Time-Varying Covariances. The Journal of Political Economy, 96, 116-131.
- Brandt, M. W., & Diebold, F. X. (2006). A No-Arbitrage Approach to RangeBased Estimation of Return Covariances and Correlations. Journal of Business, 79, 61-73.
- Brandt, M. W., & Jones, C. S. (October 2006). Volatility Forecasting With Range-Based EGARCH Models. Journal of Business & Economic Statistics, 24(4), 47-486.
- Chong, Y. Y. (2004). Investment Risk Management. England: Wiley Finance.

Çabuk, H., Özmen, M., & Kökçen, A. (2011). Koşullu Varyans Modelleri: İMKB Serileri Üzerine Bir Uygulama. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 1-18.

Demir, S. (2016). Modeling Volatility in Emerging Markets: Comparison between Symmetric Garch Model and Ms-Garch Model. Journal of Current Researches on Social Sciences., 203-211.

Engle, R., Ng, V. K., & Rothschild, M. (1993). Measuring and Testing the Impact of News on Volatility,. The Journal of Finance, 48, 1749-177.

Güriş, S., & Saçaklı, İ. (2011). İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Hisse Senedi Getiri Volatilitésinin Klasik ve Bayesyen GARCH Modelleri İle Analizi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 13, 153-172.

Karabacak, M., Meçik, O., & Genç, E. (2014). Koşullu Değişen Varyans Modelleri ile BİST 100 Endeks Getirisi ve Altın Getiri Serisi Volatilitésinin Tahmini. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 79-90.

Karahanoglu, İ., & Ercan, H. (2015). BNK10 Endeksindeki Kaldıraç Etkisinin Genelleştirilmiş Otoregresif Koşullu Varyans Modeli ile Analiz Edilmesi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi, 169-181.

Sarıoğlu, S. E. (2006). Değişkenlik Modelleri ve İMKB Hisse Senetleri Piyasası'nda Değişkenlik Modellerinin Kesitsel Olarak İrdelenmesi,. İstanbul: İAV Yayınları.

Tamilselvan, M., & Shaik, M. V. (2016). Forecasting Stock Market Volatility- Evidence From Muscat Security Market Using Garch Models. International Journal of Commerce and Finance, 37-53.

FINANSAL PERFORMANSIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI ÜZERİNE ETKİSİ: BİST100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNDE BİR İNCELEME*

Dr. Gülçin YILDIRIM^a
Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe UZUN KOCAMIŞ^b
Dr. Öğr. Üyesi Serdar KUZU^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018; Özel Sayı: 625-635*

ÖZ

Sürdürülebilirlik raporlaması (SR), sürdürülebilir kalkınma hedefleri için kurumsal performans ölçümüyle ilgili bir sorumluluk uygulamasıdır. Sürdürülebilirlik raporu, şirket performansı hakkında ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetsel bilgi sağlayan bir rapordur. Hesap verilebilirliğin ve iletişimin bir aracı olarak görülen sürdürülebilirlik raporları hissedarlara işletmelerin strateji, yönetim sistemi ve hedeflerini değerlendirmelerini sağlar. Sürdürülebilirlik raporlarının temel niteliklerinden biri de şirketlerin mali ve mali olmayan verileri arasında ilişkiyi ortaya koymalarıdır.

Günümüzde yatırımcılar şirketlerden sadece finansal performanslarının iyi olmasını değil aynı zamanda şirketlerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine katılımı ile kurumsal sosyal sorumluluğu üstlenmesini beklemektedirler. Son zamanlarda yapılan çalışmalar yatırımcıların sürdürülebilirlik faaliyetlerinde aktif olarak yer alan şirketlere yönlendiğini göstermektedir. Bu durum sürdürülebilirlik raporları ile firma performansı arasındaki ilişkinin araştırılmasının önemini arttırmıştır.

Bu çalışma ile sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal performans arasındaki ilişki araştırılarak, finansal performansın sürdürülebilirlik raporlaması üzerine etkisi ortaya konulmaktadır. Finansal performansın, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yapma ihtimalini arttırdığı yönündeki hipotezimizi test etmek amacıyla BİST 100 endeksinde yer alan şirketler esas alınarak regresyon modeli oluşturulmuştur. Sürdürülebilirlik çalışmalarına etki eden faktörler konusunda yapılan çalışmalardan yola çıkılarak bağımsız değişkenlere firma büyüklüğü değişkenini de eklemiştir. Şirketler sürdürülebilirlik raporlaması yapan ve yapmayan şirketler olarak iki gruba ayrılmıştır. Finansal performans göstergesi olarak alınan Aktif Karlılığı (ROA) ve Özsermaye Karlılığı (ROE) değerleri modelin bağımsız değişkenlerini oluştururken SR uygulaması bağımlı değişken olarak modelde yer almıştır. Regresyon analizi sonucu iki grup arasında anlamlı farklılıklar elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Finansal Performans, BIST 100

JEL Kodları: M410, M140, M49

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, gulciny.yildirim@gmail.com

^b İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, tugce.uzun@istanbul.edu.tr

^c İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, serdar.kuzu@istanbul.edu.tr

IMPACT OF FINANCIAL PERFORMANCE ON THE SUSTAINABILITY REPORT: AN EXAMINATION ON BIST 100 COMPANIES

ABSTRACT

Sustainability reporting (SR) is a commitment to measuring corporate performance for sustainable development objectives. The sustainability report is a report providing economic, environmental, social and managerial information on company performance. Sustainability reports, which are seen as a means of accountability and communication, provide stakeholders with an assessment of the company's strategy, management approach and objectives. One of the main characteristics of sustainability reports is the link between financial and non-financial data of companies.

Today, investors expect companies not only to have good financial performances but also to undertake corporate social responsibility with participation in sustainability activities. Recent studies indicate that investors are driven by companies actively involved in sustainability activities. This has increased the importance of researching the relationship between sustainability reports and firm performance.

With this study, the relationship between sustainability reporting and financial performance is investigated and the effect of financial performance on sustainability reporting is put forward. In order to test our hypothesis that financial performance increases the likelihood of companies reporting sustainability, a regression model was created based on the companies included in the BIST 100 index. On the basis of the studies on the factors affecting sustainability studies, the firm size variable was also included between the independent variables. Companies have been divided into two groups as companies that do and do not report sustainability. While Return on Assets (ROA) and Return on Equity (ROE) values are taken as financial performance indicators and constitute independent variables of the model, SR application is included in the model as a dependent variable. Significant differences were obtained between the two groups after the regression analysis.

Keywords: Sustainability Reporting, Financial Performance, BIST 100

JEL Cods: M410, M140, M49

1. GİRİŞ

Kurumsal sürdürülebilirlik, uzun vadeli kurumsal başarı için ve piyasaların toplumda değer yaratmasını sağlamak için olmazsa olmaz koşul şartların arasındadır. Menfaat sahipleri açısından yalnızca şirketlerin mali konuları değil, aynı zamanda çevresel ve sosyal uygulamalarındaki açıklamaları da önem kazanmıştır (Siew, Balatbat, & Carmichael, 2013).

Bir firmanın sürdürülebilirlik konusundaki çıkarlarından doğan çeşitli yararlar vardır. Çalışanların katılımı ve motivasyon iyileştirmesi, firmanın rekabet gücünün artırılması, maliyet azaltma, rekabet avantajı ve itibar bu yararlar arasında sayılabilir.

Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, firmanın sosyal, ekonomik ve doğal kaynak kullanımını da içeren iş ortamının her boyutunu kapsamaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik, yalnızca çevresel, sosyal ve yönetim konularının yönetimi olarak değil, daha geniş anlamda "fırsatları

ele alarak uzun vadeli hissedar değerini arttırmak ve karşılaşılan ilişkili riskleri yönetmek" isteyen bir iş yaklaşımı veya paradigma olarak düşünülebilir. Mevcut kurumsal sürdürülebilirlik hareketinin merkezinde, uzun vadeli hissedar değerini artırdığı iddiası, yani hisse senedi fiyatını en üst düzeye çıkardığı iddiası bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlaması, kuruluşların hedeflerini belirlemesine, performanslarını ölçmesine ve faaliyetlerini daha sürdürülebilir kılmak için değişikliği yönetmesine yardımcı olur. Sürdürülebilirlik raporu, bir şirketin olumlu veya olumsuz çevre, toplum ve ekonomi üzerindeki etkilerine ilişkin bildirimler sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmenin karşılaşılabileceği her türlü konuyu somutlaştırarak işletme üzerindeki etkilerini ortaya koyar.

Sürdürülebilirlikteki liderler arasında yer alan şirketlerin, olumlu risk / getiri profilleri ile birlikte üstün finansal performans sergilemesi gerektiği varsayılmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik liderlerinin sürdürülebilirlik stratejilerini, kilit sürdürülebilirlik maliyetlerini ve firma risklerini başarıyla azaltarak sürdürülebilir ürünleri ve hizmetleri geliştirmeye odaklanarak üstün finansal performans elde edebilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Operasyonlarını sürdürülebilir hale getirmek isteyen şirketler ve diğer kuruluşların sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Dahası, uzun vadeli karlılığın sosyal adaletle ve çevre korumasıyla birlikte ele alınması beklentisi yaygınlaşmaktadır. Ancak, gerçekten sürdürülebilir bir ekonomiye duyulan ihtiyaç finansörler, müşteriler ve şirketler ve kuruluşların diğer menfaat sahipleri tarafından anlaşılmasıyla artacaktır.

Bu çalışma ile sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal performans arasındaki ilişki araştırılarak, finansal performansın sürdürülebilirlik raporlaması üzerine etkisi ortaya konulmaktadır. Finansal performansın, şirketlerin sürdürülebilirlik raporlaması yapma ihtimalini arttırdığı yönündeki hipotezimizi test etmek amacıyla BİST 100 endeksinde yer alan şirketler esas alınarak regresyon modeli oluşturulmuştur. Şirketler sürdürülebilirlik raporlaması yapan ve yapmayan şirketler olarak iki gruba ayrılmıştır. Finansal performans göstergesi olarak alınan Aktif Karlılığı (ROA) ve Özsermaye Karlılığı (ROE) değerleri modelin bağımsız değişkenlerini oluştururken Sürdürülebilirlik Raporlaması (SR) uygulaması bağımlı değişken olarak modelde yer almıştır. Regresyon analizi sonucu iki grup arasında anlamlı farklılıklar elde edilmiştir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ

Sürdürülebilirlik tanımı, mevcut neslin ihtiyaçlarının giderilmesi ile gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama yeteneği arasında dengenin doğru oluşturulmasına odaklanmaktadır. Bu açıdan sürdürülebilirlik; ekonomik

kalkınma, toplumsal gelişme ve çevrenin korunması kavramlarını içerir (Kuşat, 2012).

Toplumsal sürdürülebilirlik, bir firmanın insan ve sosyal performansının değerlendirilmesiyle ilgilidir (Long , Pan, Farooq, & Boer, 2016, s. 136). Sürdürülebilirlik kavramı, şirketlerin ekonomik hayatta kalmalarını da içerir; dolayısıyla ekonomik temelleri ile çelişmez (Lieback, Moosmann, & Felker, 2013)

Sürdürülebilirlik raporu, iç ve dış paydaşlar için güvenilir ve hesap verebilir bir araçtır ve şirketleri sürdürülebilir kalkınma yönünde motive eder. Sürdürülebilirliğin zaman içinde ortaya çıkmış en yaygın kabul gören tanımı, ekonomik yaşanabilirlik, sosyal sorumluluk ve çevresel sorumluluğun birlikte ele alınmasıdır (PWC, 2011).

Bunun bilincinde olarak, yatırımcılar, finansal piyasa ile bağlantılı olarak sürdürülebilirlik endekslerinin ortaya çıkmasına yol açan yatırım portföylerinin yapılandırılmasında dikkate alınması gereken bir kriter olarak sürdürülebilirliği benimsemişlerdir. Bunların arasında Birleşik Devletler'deki Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi, Birleşik Krallık'ta FTSE4Good, Brezilya'da Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksi ve Almanya'daki STOXX Global ESG Liderler Endeksi bulunmaktadır. Bu endekslerin altında yatan fikir, sürdürülebilirlik uygulamalarının, hissedarların yararlanacağı uzun vadeli değer yaratma için potansiyel bir unsur oluşturmalarıdır (Ching, Gerab , & Henrique, 2017).

Sürdürülebilirlik endeksleri, sürdürülebilirlik raporlarının benimsenmesini sağlamada önemli bir teşvik aracıdır. Sürdürülebilirlik endekslerine girmek isteyen şirketler, sürdürülebilirlik konularında kabul edilen kriterleri yansıtan bilgileri geliştirmeli ve açıklamalıdır. Bu bilgiler genelde kendi Sürdürülebilirlik Raporlarında görülür.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları en üst seviyedeki şirketler için bir endeks oluşturmak ve şirketler arasında sürdürülebilirlik uygulamasını artırmaktır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 4 Kasım 2014 tarihinden itibaren XUSR koduyla fiyat ve getiri olarak hesaplanmaya ve yayınlanmaya başlanmıştır (BIST, 2018).

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE FİRMA PERFORMANSI

Sürdürülebilirlik raporlamasının etkileri, sürdürülebilirlik performansının iyileştirilmesine yol açan planlama ve karar verme süreçlerine entegrasyonunu iyileştirerek, şirketler tarafından sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanması ve güçlendirilmesi için araçlardan biri olarak görülür (Burhan & Rahmanti, 2012).

Menfaat sahiplerinin ve hissedarların potansiyel yatırımcılar olarak, yatırım yapmak istiyorlarsa daha düşük riskler ve yüksek getiri aramaları doğaldır. Dolayısıyla, sürdürülebilirlik raporlaması, hisse fiyatını iki şekilde artıracaktır (Kasbuna, Tehb, & Ongc, 2016):

- Geliri artırmak, net kârı artırmak ve böylece daha iyi finansal performansa imza atmak;
- Hissedarlarına yatırımlarının güvenliğini sağlamak

Sürdürülebilirlik raporlarının işletmelerin uzun vadeli mali performanslarını etkilediği ve yatırım getirilerine katkıda bulunduğu ilişkin çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalarda, sürdürülebilirlik raporlamasının şirketlerinin performansı üzerinde etkili olduğu ve verimliliği arttırdığına vurgu yapılmıştır. Daha önce yapılan çalışmalar, çevresel ve sosyal performans boyutlarındaki iyileşmelerin finansal performans üzerinde olabilecek etkisini sürekli olarak doğrulamıştır (Cortez & Cudia, 2011).

Literatürde konuya ilişkin olarak sürdürülebilirlik raporlamasının finansal performansa etkisinin daha fazla araştırma konusu olduğu görülmüştür. Bu çalışmalar sürdürülebilirlik performansının şirketin finansal performansını önemli ölçüde etkilediğini belirtmektedirler ((Kasbuna, Tehb, & Ongc, 2016) ; (Aggarwal, 2013); (Motwani & Pandya, 2016)); (Laskar & Maji, 2016); (Adams, Thornton, & Sepehri, 2017)). Düzer ve İnce (2018) tarafından yapılan çalışmada BİST’te işlem gören ve GRI standartlarına göre rapor hazırlayan 30 şirketin 2008 - 2014 yılı verileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda şirketlerin sürdürülebilirlik raporu yayınlamasının önemi vurgulanırken sürdürülebilirlik performansı ve finansal performans arasındaki ilişkide sektörel bazda farklılıkların önemli bir etken olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca; kurumsal yönetimin firma performansına etkilerini doğrulayan çalışmalar da bulunmaktadır (Karamustafa, Varıcı, & Er, 2009). Finansal performansın sürdürülebilirlik raporlarına etkisine ilişkin olarak Vitezić ve diğerleri tarafından (2012) 2002’den 2010 yılına kadar olan dönemi kapsayacak şekilde 42 Hırvat işletmesi üzerinde yapılan çalışmada finansal performansın şirketlerin sosyal açıdan sorumlu davranma ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) raporlarını açıklama olasılığını artırdığı hipotezini test etmek için lojistik regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda finansal performans ve sürdürülebilirlik arasında olumlu ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Yani, daha iyi finansal performansa sahip ve ölçek olarak büyük şirketlerin kurumsal sosyal performansının öneminin farkında oldukları ortaya konulmuştur. Araştırma sonucu sürdürülebilirlik yaklaşımı ile finansal sonuç arasındaki olumlu ilişkiyi doğrulamaktadır. (Vitezić, Vuko, & Mörec, 2012).

Firma değeri büyüme ve kârlılığın bir işlevidir. Bir şirketin finansal performansını belirlemek için karlılık oranları (ROA & ROE) ayrı ayrı

kullanılır. Hissedarların en çok ilgi gösterdiği oran Özsermaye Karlılığı oranı olup en çok rapor edilen kârlılık ölçütüdür (M. Ruf, Muralidhar, M. Brown, J. Janney, & Paul, 2001). İşletmelerin amacı kaynaklarını etkin kullanarak karlılıklarını arttırmaktır.

Türkiye’de Sürdürülebilirlik ve finansal performans arasındaki çalışmalar sürdürülebilirlik raporlamalarının önemini anlaşılması konusunda katkı sağlayabileceklerdir.

4. BIST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ KAPSAMINDAKİ FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

4.1 Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

GRI bölgesel veri ortağı olarak çalışan Kıymet-i Harbiye Yönetim Danışmanlık tarafından oluşturulan Kurumsalsurdurulebilirlik.com portalı Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması yapan şirketlerin yıllar itibari ile yayınladıkları raporları içermektedir. Portal incelendiğinde ilk raporun 2005 yılında Aksa Akrilik tarafından yayınlandığı görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal performans arasındaki ilişkinin ortaya konulabilmesi amacıyla BIST 100 de yer alan bankacılık alanında faaliyet gösteren 9 şirket dışındaki 91 şirketin 2004-2016 yılları arasındaki dataları baz alınmıştır.

Kapsam dahilindeki 91 şirketin 2004-2016 yılları arasındaki mali tablo verileri Borsa İstanbul, Kamu Aydınlatma Platformu ve şirket web sitelerinden elde edilmiştir.

Çalışmanın hipotezi aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H1: Finansal performans, şirketin sürdürülebilirlik konusunda çalışma yapma olasılığını artırır ve rapor/açıklama yapmalarında etkilidir.

Araştırmanın bağımlı değişkeni sürdürülebilirlik rapor veya açıklaması yapılıp yapılmadığı olarak tespit edilmiştir. Eğer kapsam şirketi sürdürülebilirlik konusunda rapor/açıklama yapıyorsa 1, aksi takdirde 0 değerini almaktadır. Bağımlı değişken kesikli bir yapıya sahip olduğundan, analiz lojistik regresyon yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Bağımlı değişkenin 0 ve 1 gibi ikili (binary) ya da ikiden çok düzey içeren kesikli değişken olması durumunda normallik varsayımı bozulmakta, bu durumda Lojistik regresyon analizi doğrusal regresyon analizine alternatif olmaktadır (Coşkun, Kartal, Coşkun, & Bircan , 2004).

Araştırmanın modeli oluşturulurken Vitezic, Vuko ve Mörec (2012) tarafından oluşturulan aşağıda yer alan model baz alınmıştır (Vitezić, Vuko, & Mörec, 2012).

$$\text{Prob}(\text{SR}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Karlılık} + \beta_2 \text{Firma Büyüklüğü} + \varepsilon$$

Değişkenlere ilişkin açıklamalar Tablo-1'de verilmektedir.

Tablo-1: Model Değişkenleri

Değişkenler	Sembol	Açıklama
SR Rapor/Açıklama	SR	Şirket rapor/açıklama sunuyorsa 1, aksi takdirde 0
Aktif Karlılığı	ROA	Net Kar/Toplam Aktif
Özsermaye Karlılığı	ROE	Net Kar/ Özsermaye
Şirket Büyüklüğü	Size	Aktif toplamının doğal logaritması

Modelin bağımsız değişkeni finansal performans için muhasebe bazlı değişkenler olan ROA ve ROE değerleri alınmıştır. Muhasebe temelli göstergeler, şirketin maruz kaldığı piyasa dalgalanmalarından ziyade şirketin iç verimliliğini yansıttığı için modele de sadece bu iki gösterge kullanılmıştır. Şirket büyüklüğü ise toplam aktiflerin doğal logaritması dikkate alınarak ölçülmüştür. Toplam aktiflerin doğal logaritması, şirketlerin büyüklüğündeki farklılıkları ve ihmal edilen değişkenleri kontrol etmek amacıyla denkleme dahil edilmiştir (Roberts, 1992).

4.2 Bulgular

Analiz kapsamında 1114 data mevcuttur. Analiz lojistik regresyon adımsal yöntem kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Modelin açık fonksiyonu aşağıdaki gibidir:

$$\text{Prob}(\text{SR}) = \beta_0 + \beta_1 \text{Karlılık} + \beta_2 \text{Firma Büyüklüğü} + \varepsilon$$

Tablo-2'de modelin genel olarak uygunluğunu test eden omnibus test sonuçları görülmektedir. Modelin anlamlılık değeri 0,0006 çıkmış ve bu değer 0,05'ten küçük olduğu için modelin veriye uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo-2: Model Katsayılarının Genel Testi

		Ki-kare	df	Sig.
Adım 1	Adım	12,616	3	,006
	Blok	12,616	3	,006
	Model	12,616	3	,006

Tablo-3: Model Özeti

Adım	-2 Loglikelihood	Cox&Snell R ²	Nagelkerke R ²

1	1302,931	0,11	0,16
---	----------	------	------

Tablo-3’de R^2 değerleri yer almaktadır. Cox&Snell R^2 değerinin 0.11, Nagelkerke R^2 değerinin ise 0.16 olduğu görülmektedir. Daha önce bahsedildiği gibi Nagelkerke R^2 değeri, Cox&Snell R^2 değerinden daha büyüktür. Nagelkerke R^2 değeri bağımlı değişkendeki varyansın 0.016’sının açıklayıcı değişkenlerden kaynaklandığını göstermektedir. Ancak lojistik regresyon modellerinde kullanılan R^2 ölçütlerinin temsil gücü zayıftır.

Tablo-4: Model Sınıflandırma Tablosu

Gözlem			Tahmin		
			Durum		Doğru Sınıflandırma Yüzdesi
			0	1	
Adım 1	SR	0	805	0	100
		1	309	0	0
Toplam doğru sınıflandırma (%)					72,3

Modelin sınıflandırma tablosunda kesme değeri olarak 0,5 alınmıştır. Tablo-4’de 805 gözlemin gözlenen değerinin sıfır olduğu ve tamamının 0 grubuna atandığı görülmektedir. Aynı şekilde 309 gözlemin 1 grubuna atandığı görülmektedir. Doğru sınıflandırma yüzdesi 72,3’dür. Bu sonuçlara göre modelin sınıflandırma gücünün iyi olduğu söylenebilir.

Değişkenlere ilişkin lojistik regresyon sonuçları Tablo 2 de yer almaktadır. β değerleri bağımlı değişkenin 0 veya 1 olma olasılığını belirlemede kullanılır. B_ROA değeri -0,088 katsayısı; negatif değerli olduğundan bu orandaki artış firmaların sürdürülebilirlik konusunda rapor/açıklamada bulunma yönündeki fark oranının logaritmasını küçültmektedir.

Tablo-5: Denklemden yer alan değişkenler ve kategorilerine ilişkin özet değerler

	Değişkenler	β	S.E (β)	Wald	S.d.	Değişim Anlamlılık Düzeyi (P)	Model Olabilirlik Oranı (Exp (β))
Adım 1	ROA	-0,088	0,386	0,052	1	0,82	0,916
	ROE	-0,018	0,0101	0,031	1	0,86	0,982
	SIZE	0,131	0,041	9,978	1	0,002	1,139
	SABİT	-2,051	0,359	32,595	1	0,000	0,129

Ayrıca Tablo-5’de, Modelde yer alan değişkenlerin katsayılarına ait standart hatalar, Wald istatistikleri, anlamlılık düzeyleri ve model olabilirlik istatistikleri de yer almaktadır. Model Olabilirlik Oranı, modeldeki diğer değişkenlerin sabit tutulması durumunda ilgili değişkenin 1 birim arttırıldığında bağımlı değişkende hangi düzeyde bir artışın olacağını gösterir. Sabit terim ve SIZE değişkeni hariç diğer bağımsız değişkenlerin katsayısı anlamlı olarak bulunmamıştır (P anlamlılık düzeyi > 0,05). Sabit terim anlamlı bulunmuştur ancak sabit terimi yorumlamak her zaman mümkün değildir. SIZE değişkeninin modele katkısı olan Exp (β) değerine bakıldığında, değişkendeki bir birimlik artışın bağımlı değişkende 1,139 birimlik artışa neden olduğu tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

1980'lerin sonuna kadar iş dünyası liderleri, genellikle bir şirketin kazançlarını istikrarlı bir şekilde artırma kabiliyeti anlamına gelmek üzere "sürdürülebilirlik" terimini kullandılar. Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, firmanın sosyal, ekonomik ve doğal kaynak kullanımını da içeren iş ortamının her boyutunu kapsamaktadır.

Bu çalışma ile sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal performans arasındaki ilişki araştırılarak, finansal performansın sürdürülebilirlik raporlaması üzerine etkisi ortaya konulmaktadır. Özellikle BIST sürdürülebilirlik endeksinin açılmasıyla birlikte son yıllarda ülkemizde de şirketlerin sürdürülebilirlik konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukları bilinmektedir. Firma itibarını yükseltmesi, gelir artışı, yüksek karlılık, çalışan motivasyonu, maliyet tasarrufu vb. birçok faktör firmaların dikkatini sürdürülebilirlik konularına çekmektedir. Araştırmamızda kârlılık ROA ve ROE standart göstergeleriyle ölçülmüştür. Lojistik regresyonu kullanarak, kârlılığın ve şirketin büyüklüğünün sosyal sorumluluk üstlenme olasılığı üzerine etkisi araştırılmış, şirket büyüklüğünün sürdürülebilirlik faaliyetleri üzerinde pozitif etkisi olduğu, karlılığın ise anlamlı bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Çoğunlukla büyük ölçekli şirketler, sosyal ve çevresel konularda rol alma ve bu konulara ilişkin stratejilerini açıklamaya daha isteklidirler.

KAYNAKÇA

Adams, M., Thornton, B., & Sepehri, M. (2017). The impact of the pursuit of sustainability on the financial performance of the firm. *Journal of Sustainability and Green Business*, 1-14.

Aggarwal, P. (2013). Impact of Sustainability Performance of Company on its Financial Performance: A Study of Listed Indian Companies. *Global Journal of Management and Business Research Finance*, 60-70.

BIST. (2018). BIST Sürdürülebilirlik Endeksi. Haziran 20, 2017 tarihinde <http://www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi> adresinden alındı

Burhan , A., & Rahmanti , W. (2012). The Impact Of Sustainability Reporting On Company Performance. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 15(2), 257-272.

Ching, H., Gerab , F., & Henrique, T. (2017). *The Quality of Sustainability Reports and Corporate Financial Performance: Evidence From Brazilian Listed Companies*. SAGE Open, 1-9.

Cortez, M. A., & Cudia, C. P. (2011). Sustainability and Firm Performance: A Case Study of Japanese Electronics Companies. *Ritsumeikan International Affairs*, 321-340.

Coşkun, S., Kartal, M., Coşkun, A., & Bircan , H. (2004). Lojistik regresyon analizinin incelenmesi ve dış hekimliğinde bir uygulaması. *Cumhuriyet Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi Dergisi*, 7(1), 42.

Düzer, M., & İnce, S. (2018). Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklamaların Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST’te Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 93-117.

Karamustafa, O., Varıcı, İ., & Er, B. (2009). Kurumsal Yönetim ve Firma Performansı: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Firmalar Üzerinde Bir Uygulama. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 100-119.

Kasbuna, N., Tehb, B., & Ongc, T. (2016). Sustainability Reporting and Financial Performance of Malaysian Public Listed Companies. *Institutions and Economies*, 8(4), 78-93.

Kuşat, N. (2012). Sürdürülebilir İşletmeler İçin Kurumsal Sürdürülebilirlik ve İçsel Unsurları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 227-242.

Laskar, N., & Maji, S. G. (2016). Corporate sustainability reporting practices in India: myth or reality? *Social Responsibility Journal*, 625 - 641.

Lieback, J., Moosmann, S., & Felker, Y. (2013). *Sustainability Management In The Automotive Industry Drawn From Their Reporting*. Berlin: GUTcert.

- Long , Y., Pan, J., Farooq, S., & Boer, H. (2016). A sustainability assessment system for Chinese iron and steel firms. *Journal of Cleaner Production*. (125), 133-144.
- M. Ruf, B., Muralidhar, K., M. Brown, R., J. Janney, J., & Paul, K. (2001). An Empirical Investigation of the Relationship Between Change in Corporate Social Performance and Financial Performance: A Stakeholder Theory Perspective. *Journal of Business Ethics*, 143-156.
- Motwani, S., & Pandya, H. (2016). Evaluating the Impact of Sustainability Reporting on Financial Performance of Selected Indian Companies. *International Journal of Research in IT & Management*, 14-23.
- PWC. (2011). Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu. İstanbul: PWC.
- Roberts, R. W. (1992). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 595-612.
- Siew, R., Balatbat, M., & Carmichael, D. (2013). The relationship between sustainability practices and financial performance of construction companies. *Smart and Sustainable Built Environment*, 6-27.
- Vitezić, N., Vuko, T., & Mörec, B. (2012). Does Financial Performance Have an Impact On Corporate Sustainability and CSR Disclosure - A Case Of Croatia Companies. *Journal of Business Management*. (5), 43-45.

KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI: TÜRKİYE-ABD KARŞILAŞTIRMASI*

Dr. Öğr. Üyesi İffet GÖRKEY KESİMLİ^a
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 636-660

ÖZ

Sarbanes-Oxley Yasası'nın (SOX) 105. maddesi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna (PublicCompany Accounting Oversight Board PCAOB), Kurul'a kayıtlanan SMMM firmalarının ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması için geniş yetkiler vermiştir. Denetlenen denetim firması Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin Amerika Birleşik Devletleri (ABD) sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, Kurul tarafından kalite kontrol incelemeleri yapmaktadır. Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. İlan süreci belirli kurallar çerçevesinde ve aşamalar şeklinde yapılmaktadır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun yanı sıra, ABD'de Sermaye Piyasası Kurulunun da (*Securities and Exchange Commission* - SEC) belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya Kurul'da (SEC) listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır.

Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmaları açısından yapılan incelemenin sonuçları, ABD denetim kalite gözetim ve/veya kontrol uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışmada son olarak Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hâlihazırda denetimin kalitesine yönelik olarak yapılmakta olan çalışmalara yer verilmiştir. ABD ve Türkiye'de denetimin kalite kontrolüne yönelik çalışmalar, araştırma sonuçları ile ilişkilendirilerek Türkiye için öneriler getirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Kalite Güvence Sistemi, PCAOB, SEC, KGK

JEL Kodları: M42, M48

PUBLIC OVERSIGHT INVESTIGATIONS AND SANCTIONS: TURKEY-US COMPARISON

ABSTRACT

Section 105 of the Sarbanes-Oxley Act grants the PublicCompany Accounting Oversight Board (PCAOB) investigative and disciplinary authority over registered public accounting firms and persons associated with such firms. Whether the audit firm being investigated is a US or non-US firm, and whether the auditing was performed within borders of US or not;

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kırklareli Üniversitesi, Lüleburgaz MYO, ifkesimli@gmail.com

^b Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, kiymet1442@yahoo.com

the Board makes quality control investigations. Investigations performed with quality control purposes are made public stage by stage on the web site of the Board. Along with PCOAB, in some instances the Securities and Exchange Commission (SEC) also has the power of sanctioning performers and blocking them from auditing listed companies.

The results of a research about audit firms performing in Turkey are assessed within the frame of US public oversight and/or investigation activities. At the last stage, this paper evaluates the quality control investigations and activities performed by Public Oversight - Accounting and Auditing Standards Authority (POA) in Turkey. At the end of this paper, quality control-oriented activities realized by US and Turkish authorities are associated to the results of the study, and suggestions are brought regarding Turkey.

Keywords: Audit, Quality Assurance System, PCAOB, SEC, POA

JEL Codes: M42, M48

1. GİRİŞ^c

Geniş bir zaman dilimine yayılan muhasebe skandalları, 2000 yılının hemen öncesi ve sonrasında neredeyse doruğa ulaşmış, bu evrede yaşanan geniş spektrumlu skandallar bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin patlayan skandallardaki rollerinin tartışmaya açılmasına yol açmış, tepkilerin yoğunluğu denetim piyasasının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır. SOX böyle bir atmosferde ortaya çıkmış ve PCAOB'nin kurulmasını öngörmüştür. SOX'un 105. maddesi, PCAOB'ye kayıtlanan SMMM firmaların ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması için geniş yetkiler vermiştir. Denetlenen denetim firması Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin ABD sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, Kurul tarafından kalite kontrol incelemeleri yapmaktadır. Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. İlan süreci belirli kurallar çerçevesinde ve aşamalar şeklinde yapılmaktadır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun yanı sıra, ABD'de SEC'in de belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya SEC'de listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır. Her ne kadar Enron benzeri bir muhasebe skandalı Türkiye'de yaşanmamış olsa da, Avrupa Birliği (AB) ile entegrasyon sürecince Türkiye'de de bağımsız denetimin düzenlenmesi yönünde çalışmalar olmuştur. AB denetim mevzuatının ABD'dekine yaklaşması sonucunda, Türkiye'deki yapılanma 2012 yılı sonunda KGK'nın kurulması şeklinde olmuştur.

KGK'nın kendi organizasyonel yapısının geldiği aşamada kurumun çalışmalarının çıktılarını kamu ile paylaşılır hale gelmeye başlamıştır. Her ne kadar hâlihazırda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) KGK öncesi dönemde

^cÇalışmanın verilerinden anket sonuçları, 2015 yılında tamamlanan doktora tez çalışmasına dayanmakta, yeni yayınlanan KGK raporu anketin yapıldığı tarihleri kapsadığından kullanılmaktadır.

olduğu gibi Türkiye'de bağımsız denetimde kalite kontrol denetimlerini yapıyorsa da, bu çalışmanın amacı birçok açıdan benzerlikleri olan KGK ile PCAOB'nin faaliyetlerini kısaca değerlendirmektir. Daha önce belirtildiği üzere, yapılan incelemelerin sonuçları eskiye oranla kapsamlı olarak ilk defa 2017 yılı sonuna doğru KGK tarafından yayınlanmıştır ve sadece belirli bir dönemi kapsamaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmaları açısından KGK tarafından yapılan incelemelerin sonuçları, ABD denetim kalite gözetim ve/veya kontrol uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca, KGK tarafından hâlihazırda denetimin kalitesine yönelik olarak yapılmakta olan çalışmalara da yer verilmiştir. ABD ve Türkiye'de denetimin kalite kontrolüne yönelik çalışmalar, araştırma sonuçları ile ilişkilendirilerek Türkiye için öneriler getirilmiştir.

Kamu gözetimi ile ilgili yazına bakıldığında birçok çalışma olduğu, çalışmaların bazılarının ABD söz konusu olduğunda PCAOB öncesi, Türkiye söz konusu olduğunda KGK öncesi döneme ait olduğu görülmektedir. Örneğin, [Uzay](#) (2006) Türkiye'de kamu gözetimi için önerilerde bulunduğu tebliğinde, SOX sonrasında kurulan PCAOB hakkında bilgi vermekte, ABD'de kurulan ve icraatlarıyla tüm dünyada bağımsız denetimi değiştirmeye adan olan gözetim kurumunu tanıtmaktadır. PCAOB'nin kurulmasıyla AB'de de yeniden yapılanmaya gidildiğine işaret etmekte, Türkiye'de benzer bir kurumun kurulmasının gerekliliğine dikkat çekmektedir. PCAOB'nin faaliyetlerine başladığı dönemlerde [Farrell ve Shadab](#) (2005) PCAOB'nin ABD çapında ofis ve çalışan sayısının artışından yola çıkarak, sahip olduğu bütçeyi—137 milyon dolar—vurgulamışlar ve Kurulun denetçiler açısından gelecekte kalıcı bir figür olacağına dikkat çekmişlerdir. PCAOB'nin yaptığı incelemelerinin sonucunda denetçilerin daha fazla risk temelli yaklaşımları uygulamayı öğrenmelerinin beklendiğini vurgulamışlardır. Bilinenin aksine, Kurul Başkanının tanımına göre denetçilerin hileyi de ortaya çıkarma yükümlülüğü olduğunun, hatta hilenin ortaya çıkarılmamasında sorumlu tutulacaklarının altını çizdiğini bildirmişlerdir. Günümüzde PCAOB'nin [2017 yılı](#) bütçesi 268,5 milyon dolara, 2018 yılı bütçesi 259,9 milyon dolara ulaşmıştır (www.pcaobus.org).

Çok sayıda çalışma da kamu gözetimi kurumlarının yaptırımlarının etkinliği veya kamu gözetiminin etkinliği üzerinedir. Örneğin, [Sundgren ve Svanström](#) (2016) gözetim kurumu tarafından İsveçli denetçilere karşı uygulanan yaptırımların sonuçlarını incelemişler ve yaptırıma maruz kalan bireysel olarak çalışan denetçilerin yaptırım sonrası denetim müşterisi kaybına uğradıkları yönünde bir bulguya rastlamamışlardır. Dört Büyüklerin yaptırım sonrası daha düşük ücretle çalıştıkları görülmekle beraber, genel olarak denetçilerin finansal raporlama konusunda yaptırım sonrası daha

muhafazakârlaşmaları yönünde herhangi bir bulguya rastlamamışlar ve halka açık şirketlerin denetimine yönelik kamu gözetim yaptırımlarının göreceli olarak çok kısıtlı bir etkisi olduğu sonucuna varmışlardır. [Gipper, Leuz ve Maffett](#) (2016) yatırımcıların raporlamanın kredibilitelerini değerlendirmeleri üzerinde kamu gözetiminin nasıl bir etkiye sahip olduğunu araştırmışlardır. PCAOB incelemelerinin başlaması ve böylelikle inceleme rejiminin değişmesiyle birlikte, piyasanın beklenmedik kazanç artışlarında önemli ölçüde tepki verdiğini saptamışlardır. Böylelikle, kamu gözetiminin finansal raporlamanın saygınlığını arttırdığı sonucuna varmışlardır. [Sundgren ve Svanström](#) (2012) denetimin kalitesi ve denetim ücretinin denetim firmaları ve ofis büyüklüğü temelinde incelerken; denetim kalitesinin ölçütü olarak kullanılan kalite gereklerini yerine getirmeyen denetçilerin aldıkları disiplin cezaları üzerinde durmuşlardır. İsveç'te Dört Büyükler ile beşinci ve altıncı sırada yer alan denetim firmalarının yaptırımla karşılaşma olasılıkları arasında herhangi bir farklılık bulamamışlardır. Buna karşın, ilk altı denetim firması dışında kalan denetim firmalarının uyarı ve meslekten men cezalarına çarptırılma olasılıklarının ilk altı firmaya nazaran daha fazla olduğunu gözlemlemişlerdir. Benzer şekilde, ofis büyüklüğü ile ceza alma ihtimali arasında kuvvetli ve negatif bir ilişki saptamışlardır. İlk altı firma için bu ilişki çok önemsiz seviyededir. Aradan geçen 12 yılda Kurul'un bütçesinin yüzde 95,99 arttığı görülmektedir. [Shafer, Morris ve Ketchand](#) (1999) formel yaptırımların bağımsızlığın korunmasında güdüleyici rolünün etkinliğine dair denetçi algısını araştırmışlardır. Yapısal eşitlik modeli ile test edilen formel yaptırım altında etik karar alma mekanizması ve davranış niyeti modeli, meslektaş gözüyle inceleme ve dava edilme riskinin etik dışı davranışı önleme konusunda etkili olduğunu, ancak mesleki kurumları tarafından başlatılacak olana cezai yaptırımlarının etkili olmadığını ortaya koymuştur.

Daha önce belirtildiği üzere, bu çalışmada kamu gözetimi çalışmalarına sadece dar bir kesit üzerinden bakılmış; çalışma KGK raporun 2017 sonlarında ilk defa oldukça kapsamlı bir içerikle yayınlanmasından esinlenmiştir. Doğal olarak raporun içerdiği dönem üzerinde durulmuştur. Anılan döneme geri dönülerek ampirik bir çalışma yapılması olanaksız olduğundan; raporun işaret ettiği dönemde yapılmış olan tez çalışmasında yer alan saha araştırmasının KGK raporunda yer alan dönem ve konu ile tesadüfen örtüşen kısmından faydalanılmıştır.

2. ABD'DE KAMU GÖZETİMİ DENETİMLERİ VE YAPTIRIMLARI

SOX Yasası'nın 105. Maddesi, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna, Kurul'a kayıtlanan SMMM firmaların ve bu firmalarla ilişkisi olan kişilerin incelenmesi ve cezalandırılması için geniş yetkiler vermiştir (<http://pcaobus.org>, 16.01.2015). Kurul'un yetkileri çerçevesinde aşağıda listelendiği şekliyle, on farklı yaptırım seçeneği bulunmaktadır ([PCAOB](#) Rulemaking Docket Matter No. 005, 2003: A1-31, A1-32):

- Tescilin, geçici olarak askıya alınması veya iptali,
- Kişinin, herhangi bir tescilli malî müşavirlik firmasında çalışmasının geçici/kalıcı olarak askıya alınması ya da tamamen men edilmesi,
- Böyle bir kişi/firmanın faaliyetlerinin, işlevlerinin veya çalışmalarının, geçici/kalıcı olarak sınırlandırılması,
- Yukarıda anılanların ihlâli durumunda, her ihlâl için idarî para cezası verilmesi:
 - Gerçek şahıslar için 100.000 doları, diğer şahıslar için 2.000.000 doları geçmeyen idarî para cezası,
 - Yasanın 105(c)(5) Bölümünde anılan durumlar için; gerçek şahıslar için 750.000 doları, diğer şahıslar için 15.000.000 doları geçmeyen idarî para cezası,
- Kınama,
- İlâve meslekî eğitim ve öğretimin istenmesi,
- Tescilli malî müşavirlik firmasının, Kurul'un onayını alarak; firmanın Yasaya, Kurul'un kurallarına, Menkul Kıymetler Yasası'nın denetim raporunun hazırlanması ve yayınlamasına yönelik hükümlerine ve muhasebecilerin uyması gereken meslekî standartlara uyumunun gözlenmesi ve raporlanması için bir bağımsız gözlemciyle anlaşması,
- Yukarıdaki maddede anılan gerekliliklere uyumun sağlanmasına yönelik politikaların tasarlanması için, danışması veya başka bir danışmanla anlaşmasının istenmesi,
- Tescilli malî müşavirlik firmasından ya da böyle bir firmada çalışan kişiden; denetimin kalitesini iyileştirmek veya Yasaya, Kurul'un kurallarına, Menkul Kıymetler Yasası'nın denetim raporunun hazırlanması ve yayınlamasına yönelik hükümlerine ve muhasebecilerin uyması gereken meslekî standartlara uyumun

sağlanması için gereken politikaların benimsenmesini, uygulanmasını veya diğer görevleri yerine getirmesinin istenmesi,

- Tescilli malî müşavirlik firmasının, bağımsız gözden geçirme için anlaşması ve bir veya daha fazla [denetim] anlaşması için rapor hazırlanmasının istenmesi.

Kalite kontrol amaçlı olarak yapılan incelemeler, Kurul'un internet sitesinde ilân edilmektedir. Aşağıdaki tablo bu ilânların değerlendirilmesi sonucunda oluşturulmuştur. Küresel denetim pazarının Dört Büyükler'in hegemonyasında olduğu gerçeğinden yola çıkılarak, veriler ağırlıklı olarak DörtBüyükler'i vurgulayacak şekilde oluşturulmuştur.

Aşağıdaki tablodan görüldüğü üzere; Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından Amerikan menşeli olsun ya da olmasın, denetimin ABD sınırları içerisinde yapılmasına bakılmaksızın, 2004–2014 yılları arasında toplam 2.310 adet denetimin kalite kontrol incelemesi yapılmıştır. İncelemelerin sayıca en çok 2011 yılında yapıldığı; 2008'den bu yana yapılan incelemelerin her yıl yaklaşık toplam inceleme sayısının yüzde onu civarında olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo-1: ABD'de Yıllar ve Dört Büyükler İtibarıyla Kalite Kontrol Amaçlı İncelenen Denetim Sayıları

	İnceleme #	Yılın Toplam İçindeki Payı	Deloitte Touche	Ernst & Young	KPMG	PwC*	Dört Büyüklerin Yıl Bazında İncelenme Sayısı	Dört Büyüklerin Yıl Bazında İncelenme Yüzdesi
2004	4	% 0.14	1	1	1	1	4	% 100.00
2005	172	% 6.00	1	1	1	1	4	% 2.33
2006	206	% 7.18	1	0	0	1	2	% 0.97
2007	170	% 5.93	1	2	4	1	8	% 4.71
2008	259	% 9.03	4	5	5	4	18	% 6.95
2009	214	% 7.46	2	1	3	3	9	% 4.21
2010	220	% 7.67	7	5	7	5	24	% 10.91
2011	344	% 11.99	21	13	14	15	63	% 18.31
2012	257	% 8.96	5	7	9	12	33	% 12.84
2013	257	% 8.96	7	13	9	13	42	% 16.34
2014	258	% 9.00	11	9	11	10	41	% 15.89

2015	218	% 7.60	7	7	11	10	35	% 16.06
2016	215	% 7.50	9	10	10	10	39	% 18.14
2017	74	% 2.58	2	2	2	4	10	% 13.51
	2.868	TOPLAM	79	76	87	90	332	% 11.58
Firmanın Dört Büyükler arasındaki payı %			23,80	22,89	26,20	27,11	100,00	
Firmanın Genel Toplam içindeki payı %			2,75	2,65	3,03	3,14	11,58	

*PwC: PricewaterhouseCoopers

İncelemelerin başladığı 2004 yılında, Dört Büyük denetim firması dışında inceleme olmadığı görülmektedir. Dört Büyükler'in 14 yılda toplam 332 adet inceleme geçirdiği, bunun toplam içindeki payının yüzde 11,58 olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Dört Büyükler'in, son beş yıldaki toplam incelemeler içindeki paylarının ortalaması yüzde 15,99'dur. Dört Büyükler kendi aralarında kıyaslandığında; yüzde 27,11'le hazırladığı denetim dosyaları en çok incelenen firmanın PricewaterhouseCoopers, en az incelenirse Ernst & Young olduğu görülmektedir. Genel olarak her birinin hemen hemen eşit olarak incelemeye girdiği ortadadır. Dört firmanın denetimlerinin 63 incelemeye en çok inceleme geçirdiği yıl 2011 yılıdır; bunu 42 ve 41 incelemeye sırasıyla 2013 ve 2014 yılları takip etmektedir.

Kurul, yaptığı kalite kontrol incelemeleri sonucunda bir süreç başlatmaktadır. İnceleme sonucunda bulunan eksiklerin ve hatalı uygulamaların, denetim firmasına bildirilmesini takip eden süreçte, firmanın gerekli önlemleri alması beklenmektedir. Süreç son bulduğunda, firma kendinden beklenenleri tatminkâr biçimde yerine getirmemiş olursa, kamu bilgilendirilmektedir. Geçmişte; Deloitte & Touche LLP, 2008–2009; Ernst & Young LLP, 2010–2011; KPMG LLP, 2011–2012 ve PricewaterhouseCoopers LLP, 2009 ve 2010 yıllarına ait iki inceleme raporu sonucunda gerekenleri yapmadıkları gerekçesiyle kamuya ifşa edilmişlerdir. Aşağıda listelenen denetim firmaları, yıllık olarak denetlenen firmalardır (<http://pcaobus.org>, 17.01.2015):

- BDO USA, LLP
- CroweHorwath LLP
- Deloitte&Touche LLP
- Ernst&Young LLP
- Grant Thornton LLP
- KPMG LLP
- MaloneBailey, LLP

- McGladrey LLP
- PricewaterhouseCoopers LLP

Tablo-1'de verilen sayılar, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun 2015 yılı itibarıyla incelemek istediği, ancak denetimin gerçekleştirildiği ülke mevzuatının izin vermediği 340 denetimi kapsamamaktadır. İncelenemeyen denetimlerin yüzde 63,53'ü, yani 216'sı Dört Büyüklere bağlı denetim firmaları tarafından yapılmıştır. Hâlihazırda bu oran;275 denetim müşterisine ait denetimlerden 169'unu kapsamakta olup, yüzde 61,45'tir. Kurul'un inceleme yapamadığı ülke/bölgelerin başında Çin ve Hong Kong gelmektedir. Diğer ülkeler Belçika, Yunanistan, Polonya, Portekiz, İtalya, Macaristan, İrlanda ve Lüksemburg'dur.

3. ABD'DE SERMAYE PİYASASI KURULU YAPTIRIMLARI

Sermaye Piyasası Kurulunun belirli bazı durumlarda uygulayıcıları cezalandırma veya Kurul'da listelenen şirketleri denetlemekten alıkoyma gücü vardır. Sermaye Piyasası Kurulunun *Uygulama Kuralları*, bir SMMM'yi ya da SMMM firmasını, gerekli kalifikasyonların yokluğu ya da etik dışı veya uygunsuz profesyonel davranış nedeniyle, halka açık şirketlerin finansal tablolarıyla ilişkilendirilmekten geçici veya kalıcı olarak men etmek hakkını verir ([Arens](#) et al., 2012: 117)

Son yıllarda, Sermaye Piyasası Kurulu bazı bireysel SMMM'leri Kurul'un müşterilerinin herhangi bir denetimini yapmaktan geçici olarak alıkoymuştur. Benzer şekilde bazı SMMM firmalarını herhangi yeni bir Kurul müşterisini kabul etmelerini bir süreliğine, örneğin altı aylığına yasaklamıştır. Bazı hallerde, Kurul büyük bir SMMM firmasının faaliyetlerinin diğer bir SMMM firması tarafından detaylı olarak gözden geçirilmesini istemiş veya SMMM firmalarından faaliyetlerinde değişiklikler yapmalarını istemiştir. Bireysel SMMM'ler ve onların firmalarından da sürekli eğitim programlarına katılmaları istenmiştir. Bu tarz yaptırımlar Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanır ve sıklıkla iş dünyası basınına raporlanır, bu da sisteme dâhil olanların şiddetle utanmalarına yol açar. Kurul'un yaptırımda bulunma yetkisi, denetçilerin yükümlülükleriyle yakın ilişkidir ([Arens](#) et al., 2012: 118).Arens ve arkadaşlarının konuyu ele alış biçimlerinden, Sermaye Piyasası Kurulunun yaptırımlarını ağır buldukları kanısı doğmaktadır. Ancak, uygunsuz davranışlarıyla topluma zarar veren birey ve firmaların teşhir edilmesinin yaratacağı aşağılanma duygusu ve zedelenen şöhretleri; paydaşların gördükleri maddî manevî türlü zararların karşısında ödenen bedel olarak görülmelidir.

Sermaye Piyasası Kurulunun malî müşavirlik firmalarına uyguladığı yaptırımlar kurumunun internet sitesinde yer almaktadır. Yaptırımlar, Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (*Accounting and Auditing Enforcement Releases - AAERs*) olarak adlandırılmakta ve yıllar itibarıyla, üçer aylık dönemler halinde tasniflenmektedir (www.sec.gov, 18.01.2015). Her uyarı hakkındaki bilgilere, ilgili dosya vasıtasıyla anında ulaşılabilir. Aşağıdaki tabloda Kurul'un yaptırım duyurularının detayları bulunmaktadır. Tablodan görüldüğü üzere, en çok duyurunun yayımlandığı yıl, 232 duyuruyla 2007; en az duyurunun yayımlandığı yıl ise 85 duyuruyla 2012 yılıdır. On dört yılın ortalaması 148 duyuru olup; en çok duyuru yayınlanan dönemin, yılın üçüncü çeyreği olduğu görülmektedir. Belirli bir konuda ilgili taraflara bilgilendirme yapılmasıyla başlatılan süreç, yapılan yazışmaların ve hatta süre uzatımlarının dahi duyurulmasına yol açtığından, yalnızca duyuru sayısına bakılması, yaptırımların değerlendirilmesi için yeterli değildir.

Tablo-2: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları (2004–2017)

		4. Çeyrek	3. Çeyrek	2. Çeyrek	1. Çeyrek
Toplam	*1.934	*386	589	458	501
%	% 100,00	% 18,63	% 28,43	% 22,10	% 24,18
Yıllar Ortalaması	*138	*28	42	33	36
2017	88	*28	19	18	23
2016	110	27	27	25	31
2015	112	21	42	21	28
2014	95	30	28	14	23
2013	87	20	31	21	15
2012	85	20	23	14	28
2011	127	25	27	42	33
2010	129	29	45	26	29
2009	180	39	52	45	44
2008	151	20	51	37	43
2007	232	24	109	41	58
2006	169	40	33	49	47
2005	191	30	57	45	59
2004	178	33	45	60	40

* Daha yayınlanmamış olan Aralık 2017 verisi 18 varsayılmıştır. Son Çeyrek Ekim ve Kasım ayı verilerinden oluşmaktadır. Tahmini Aralık ayı verisi buna eklenmiştir.

** Aralık 2017 yıl ortalaması olarak ön görülerek, varsayımsal ortalama alınmıştır.

Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları'ndanelde edilen veriler, Dört Büyükler açısından ele alındığında aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır. Tüm yıllar itibarıyla, duyuruların yüzde 2,82'si, yani 54 adedi Dört Büyüklerin adlarını içermektedir. Dört Büyüklerin her birinin, beşer kez duyurularda yer aldığı 2014 yılında; duyuruların dörder tanesinde, dört firmanın da adı aynı vakada—Çin'd e gerçekleştirilen denetimle ilişkili olarak—duyurularda dört defa yer almıştır (www.sec.gov, [AAER](#) No. 3612, 2014).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan denetimlerin, bazı durumlarda Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu tarafından başlatılanlarla örtüştüğü, bazen de herhangi bir bağlantı olmadığı unutulmamalıdır. Özetlemek gerekirse, ABD'de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu denetim firmalarını kapsayan gözetim raporlarını kamu ile paylaşmaktadır. Paylaşımın ilk aşamasında yalnızca ilgili denetim firması ve denetçinin isimlerine, raporun hangi dönemi kapsadığına yer verilmekte ve denetim firmasına gerekli düzenlemeler yapması için süre tanınmaktadır. Denetim firmasının gereken düzenlemeleri kendisine tanınan süre zarfında yapmadığı hallerde, saptamalarını tüm açıklığıyla kamuya duyurmaktadır.

Tablo-1: SEC Muhasebe ve Denetim Yaptırım Duyuruları–Dört Büyükler (2004–2017)

		Dört Büyüklerin Oranı	Dört Büyüklerin Toplamı	Deloitte Touche	Ernst&Young	KPMG	PwC*
Toplam	1.916	% 2,82	54	12	16	15	11
2017	**70	% 1,43	1	0	0	1	0
2016	110	% 3,64	4	0	3	1	0
2015	112	% 0,89	1	1	0	0	0
2014	95	% 21,05	20	5	5	5	5
2013	87	% 0,00	0	0	0	0	0
2012	85	% 5,88	5	2	1	1	1
2011	127	% 3,15	4	1	1	1	1
2010	129	% 0,78	1	0	0	0	1
2009	180	% 1,67	3	0	3	0	0
2008	151	% 0,66	1	0	1	0	0
2007	232	% 0,86	2	0	2	0	0
2006	169	% 0,59	1	0	0	1	0
2005	191	% 4,19	8	3	0	4	1
2004	178	% 1,69	3	0	0	1	2

*PwC: PricewaterhouseCoopers

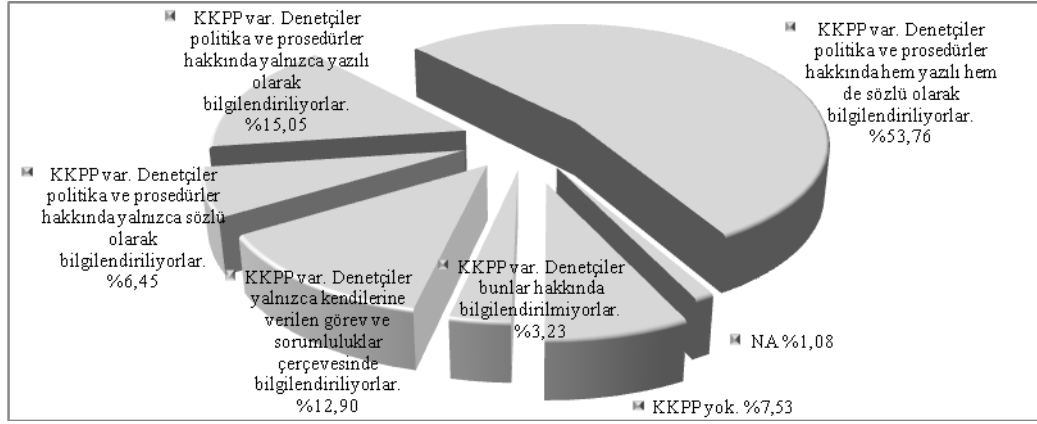
** : Aralık 2017 verisi daha yayınlanmamıştır.

Birleşik Devletler örneğine benzer şekilde, Türkiye’de denetim kalitesine yönelik kamu gözetimi kurulu yetkili ekiplerinin gerçekleştirdikleri kalite kontrol çalışmalarının sonucunda düzenlenecek olan raporun, denetim firmalarının müşteri firmalarına iletilmesi ve/veya anılan raporların kamuya açılması ile kalite kontrol çalışmalarına yeni bir boyut getirilebilir. Nitekim bu raporlama modeli hâlihazırda İngiltere’de de Finansal Raporlama Kurulu (*Financial Reporting Council* - FRC) tarafından uygulanmaktadır (www.frc.org.uk, 05.05.2013, [AuditQualityReview](#)).

Kamu gözetiminin etkililiği, denetim firmaları ve denetçilerin düzenli ve sürekli olarak denetlenmesiyle ilişkilidir. Meslektaş gözüyle inceleme özendirilmeli, standartlara ve yasalara uymayan kişi ve kurumlara gerçek anlamda caydırıcı cezaî yaptırımlar uygulanmalıdır. Denetim firmalarının kendileri hakkında şeffaf ve zamanında raporlama yapmaları sağlanmalıdır. Endüstri yapısı yoğunlaşmaya daha az fırsat verecek biçimde düzenlenmeli, ancak yeterli denetim ekibine sahip olmayan mikro boyuttaki denetim firmalarının birleşmeleri özendirilmelidir.

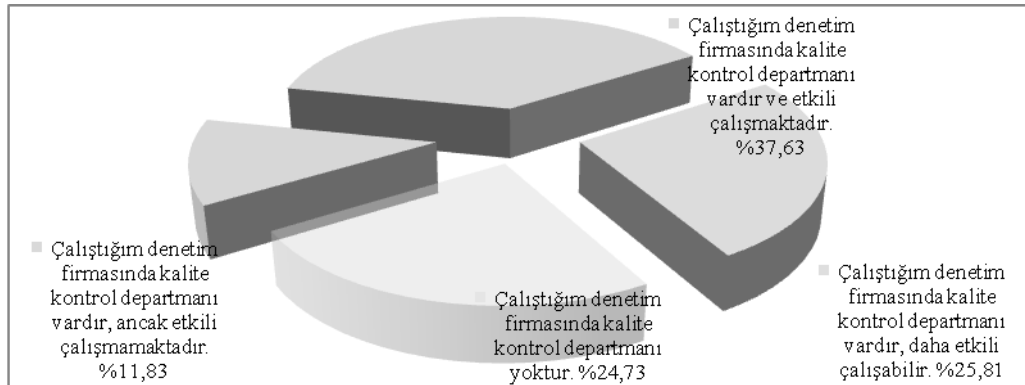
4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ GÖRÜNÜMÜ

Türkiye’de bağımsız denetim firmalarının görünümüne yönelik veriler, 2015 yılında tamamlanan doktora tez çalışmasından edinilmiştir. Anketi, katıldıkları eğitimler sonrasında KGK tarafından yetkilendirilen 92 denetçi yanıtlamıştır. Anketi yanıtlayan denetçilerin yüzde 7,53’ü firmalarında kalite kontrol politika ve prosedürleri bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol politika ve prosedürleri olduğunu, ancak yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendirildiklerini beyan edenlerin oranı yüzde 12,90’dır. Politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendirildikleri görüşüne katılan denetçilerin oranı yüzde 6,45’tir. Denetçilerin yüzde 15,05’i politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendirildikleri görüşündedir. Politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendirildiklerini ifade eden denetçilerin oranı yüzde 53,76’dır. Dağılım, aşağıda grafikte verilmiştir.



Grafik-1: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarındaki Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri

Anketi yanıtlayan denetçilerin yüzde 24,73'ü firmalarında kalite kontrol departmanı bulunmadığını söylemişlerdir. Kalite kontrol departmanının olduğunu ancak daha etkili çalışabileceğini ifade eden denetçilerin oranı yüzde 25,81'dir. Firmalarında kalite kontrol departmanının olduğunu ve etkili çalıştığını beyan eden denetçilerin oranı yüzde 37,63 iken, kalite kontrol departmanının olduğunu, ancak etkili çalışmadığını ifade eden denetçilerin oranı yüzde 11,83'tür. Dağılıma ilişkin grafik aşağıda verilmiştir.



Grafik-2: Denetçilerin Ortağı Oldukları/Çalıştıkları Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Departmanı (KKD)

Anketi, katıldıkları eğitimler sonrasında KGK tarafından yetkilendirilen 92 denetçi yanı sıra 24 denetim firması yöneticisi de yanıtlamıştır. Aşağıdaki tabloda denetçiler ve denetim firmalarının anketi yanıtlayan yöneticilerinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine ve kalite kontrol departmanına ilişkin görüşleri karşılaştırılmıştır.

Tablo-2: Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine (KKPP) ve Kalite Kontrol Departmanına İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Anketlerin, KKPP ve Kalite Kontrol Departmanına İlişkin Soruları				
Firmanız bünyesinde kalite kontrolü yapan departmanın çalışmalarının, denetimin kalitesi üzerindeki etki düzeyini seçenekler arasından seçiniz!	Denetim firmaları yöneticileri n=24	%	Denetçiler n=92	%
KKPP yok.	1	% 4,17	7	% 7,61
KKPP var. Denetçiler bunlar hakkında bilgilendirilmiyorlar.	0	% 0,00	3	% 3,26
KKPP var. Denetçiler yalnızca kendilerine verilen görev ve sorumluluklar çerçevesinde bilgilendiriliyorlar.	5	% 20,83	12	% 13,04
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.	1	% 4,17	6	% 6,52
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında yalnızca yazılı olarak bilgilendiriliyorlar.	2	% 8,33	14	% 15,22
KKPP var. Denetçiler politika ve prosedürler hakkında hem yazılı hem de sözlü olarak bilgilendiriliyorlar.	15	% 62,50	50	% 54,35
Firmanız bünyesinde kalite kontrolü yapan departmanın çalışmalarının, denetimin kalitesi üzerindeki etki düzeyini seçenekler arasından seçiniz!	Denetim firmaları yöneticileri n=24	%	Denetçiler n=93	%
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı yoktur.	4	% 16,67	23	% 24,73
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır, ancak etkili çalışmamaktadır.	2	% 8,33	11	% 11,83
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır ve etkili çalışmaktadır.	8	% 33,33	35	% 37,63
Çalıştığım denetim firmasında kalite kontrol departmanı vardır, daha etkili çalışabilir.	10	% 41,67	24	% 25,81
Kalite kontrol departmanı gerekli değildir.	0	% 0,00	0	% 0,00

Çalıştığı denetim firmasında kalite kontrol departmanı olduğu ve etkili çalıştığı yargısına verilen yanıtlar, bu doğrultudaki sorular arasında, iki grubun görüşlerinin birbirine yaklaştığı neredeyse tek yargıdır. Verilen yanıtların bu denli çelişiyor olmasından sonuç çıkarılması ve eksiklerin giderilerek, kalite kontrolüne yönelik ilke, prensip ve çalışmaların denetim firmalarının tüm çalışanlarıyla paylaşılması gerekmektedir. Ayrıca, küçük denetim firmalarının az sayıdaki personelini departmanlar şeklinde görevlendirmesi mümkün olmayabilir, ancak büyük firmaların kalite kontrol departmanını kurmaları ve etkin çalışır durumda tutmaları, denetimin kalitesi üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

5. TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU VE DENETİMİN KALİTESİNE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin (KKS) yeterliliğinin değerlendirilmesi amacıyla 2014 ve 2015 yıllarında KGK tarafından incelemeler yapılmıştır. Bu incelemeler 16.06.2017 tarihli rapor ile kamuya duyurulmuştur. Tamamı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 63 denetim kuruluşu 2014 yılında incelenirken; 2015'te 26'sı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip toplam 48 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi incelenmiş, böylelikle inceleme sayısı iki yılda 111 olmuştur. KGK tarafından yapılan bu incelemelerin en çok gözlemlenen ve 2017 yılında yayınlanan raporda yayınlanan bulguları aşağıda tablolaştırılmıştır (www.kgk.gov.tr, 2017):

1	KKS'nin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması
2a	Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 22. maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi
	<p>BDY 22. Madde: Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması</p> <p>(1) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.</p> <p>a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.</p> <p>b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği</p>

	<p>intibasını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.</p> <p>(2) Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.</p> <p>(3) Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır;</p> <p>a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,</p> <p>b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,</p> <p>c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,</p> <p>ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.</p> <p>(4) Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.</p> <p>(5) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.</p>
2b	Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, BDY 26. maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi
	<p>BDY 26. Madde: Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar</p> <p>(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:</p> <p>a) 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.</p> <p>b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.</p> <p>c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayısı, nitelik veya</p>

	<p>tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.</p> <p>d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.</p> <p>e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.</p> <p>(4) Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.</p>
2c	<p>Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 400'üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi</p>
	<p>TTK 400:Denetçi Olabilecekler</p> <p>Kanuna göre denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları ve bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.</p> <p>Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, YMM, SMMM ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi/kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda sayılan kişilerden biri:</p> <p>(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,</p> <p>(b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,</p> <p>(c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan</p> <p>(a) bir tüzel kişinin,</p> <p>(b) bir ticaret şirketinin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi,</p> <p>(c) yönetim kurulu üyesi,</p> <p>(d) yöneticisi veya</p> <p>(e) sahibiyse ya da</p> <p>(f) bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut</p> <p>(g) denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlıysa,</p> <p>(d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,</p> <p>(e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının</p>

	<p><i>düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,</i></p> <p>(f) <i>Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,</i></p> <p>(g) <i>(a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,</i></p> <p><i>Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.</i></p>
3	<p>Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması</p>
	<p><i>BDY 26. Madde: Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar</i></p> <p><i>(1) Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:</i></p> <p><i>ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar dadahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.</i></p> <p><i>(2) Birinci fıkranın (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.</i></p> <p><i>(3) Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.</i></p>
4	<p>Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhildenetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu sürece denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
5	<p>Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
6	<p>Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi</p>
7	<p>Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması</p>
8	<p>Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme</p>

	sürecinin oluşturulmaması,
9	İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,
10	Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması
	<i>Yukarıda 6-10. arasındaki bulgular Bağımsız Denetim Standardı 300 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması" tarafından kapsanan konulardır.</i>

Bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra KGK, seçilmiş dosya incelemelerine de başlamıştır. Kurumun meslek personeli tarafından yapılan dosya incelemelerinin bir program dâhilinde sistemli bir biçimde yürütülmesinin sağlanması amacıyla ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerinin de alındığı, böylelikle bir Yıllık İnceleme Planı hazırlandığı, KGK'nın yetki alanı içerisinde 2016 yılı içinde hangi denetim kuruluşlarının/denetçilerin veya hangi faaliyetlerin/süreçlerin inceleneceği, risk odaklı bir yaklaşım çerçevesinde yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde belirlendiği Yıllık İnceleme Raporundan anlaşılmaktadır. Rapordan, 2016 yılında toplam 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi nezdinde inceleme yapıldığı, yapılan incelemelerin 29'unun dosya incelemeleri, üçünün ise diğer incelemelerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Anılan yıla ait inceleme faaliyetleri kapsamında 29 denetim dosyası incelendiği, bunlardan 16'sının KAYİK kapsamında yer alan işletmelerin denetimleri olduğu rapordan görülmektedir. Söz konusu inceleme faaliyetleri, yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının ve finansal tablolar hakkında düzenlenen denetim raporlarının mevzuat hükümlerine uyumunun kontrolünü, Bağımsız Denetim Standartlarına uyumunun kontrolünü ve TTK uyarınca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarını kapsamaktadır. Yapılan 29 dosya incelemesinde saptanan önemli bulgular aşağıda tablolaştırılmıştır (www.kgk.gov.tr, 2017):

1	İç Kontrol Sisteminin Anlaşılmasına İlişkin Bulgular
%84	<ul style="list-style-type: none"> • iç kontrollerin yeterli şekilde anlaşılmaması • başta kontrollerin test edilmesi, • kontrol çevresi unsurlarının anlaşılması, • iç kontrol sisteminin eksikliklerinin değerlendirilmesi olmak üzere, <p>iç kontrol sisteminin anlaşılmasına yönelik çalışma ve değerlendirmelerde</p>

	eksikliklerin olması
2	Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesine ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular
%80	<ul style="list-style-type: none"> • başta yevmiye kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında yapılan diğer düzeltmelerin uygunluğunun test edilmesi, • kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması, • denetim ekibi içinde hileyle ilgili müzakerelerin yapılması konularında olmak üzere <p>denetim kuruluşları ve denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarını yerine getirme noktasında eksiklikler</p>
3	Kalite Kontrol Sistemine İlişkin Bulgular
%68	<ul style="list-style-type: none"> • başta bağımsızlık, • müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve • denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme olmak üzere <p>kalite kontrol sistemine ilişkin eksiklikler</p>
4	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşlere İlişkin Bulgular
%60	<ul style="list-style-type: none"> • başta hasılat döngüsü, • maddi duran varlıklar ve • stok kalemleri olmak üzere <p>risklere karşı yapılacak işlere ilişkin eksiklikler</p>
5	Belgelendirme Hükümlerine İlişkin Bulgular
%52	<p>söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin,</p> <ul style="list-style-type: none"> • başta çalışma kâğıtlarının • uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, • denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve • elde edilen denetim kanıtlarını <p>anlamasına imkân verecek şekilde hazırlanmaması olmak üzere, belgelendirmeye ilişkin çeşitli eksiklikler</p>
6	Önemlilik Kavramının Uygulanmasına İlişkin Bulgular
%40	<ul style="list-style-type: none"> • genel olarak önemlilik ve performans önemliliğinin belirlenmesi,

	<ul style="list-style-type: none"> • önemliliğin belirlenmesinde uygun kıyas noktalarının kullanılması ve • topluluk denetimlerinde birim önemliliğinin belirlenmesi konularında eksiklikler
7	Örnekleme Yöntemlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular
%32	<ul style="list-style-type: none"> • genel olarak örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve seçimi, • örnekleme yer alacak kalemlerin ana kitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi ve • örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmesi konularında eksiklikler
8	Dış Teyit Prosedürlerinin Kullanılmasına İlişkin Bulgular
%28	<ul style="list-style-type: none"> • başta dış teyit taleplerine verilen yanıtların güvenilirliğine ilişkin çalışmanın yapılmaması ve • teyit mektubuna yanıt verilmeyen durumlarda, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürlerinin uygulanmaması olmak üzere dış teyitlere ilişkin eksiklikler
9	Stoklara İlişkin Bulgular
%24	<ul style="list-style-type: none"> • başta stok sayımına katılım sağlanmaması ve • stok sayımında gerekli hususlara riayet edilmemesi olmak üzere stokların denetimine ilişkin çeşitli eksiklikler
10	Topluluk Denetimlerine İlişkin Bulgular
%16	<ul style="list-style-type: none"> • başta topluluğa ilişkin önemli birimler hakkında anlayış elde edilmemesi ve • birim denetçileri ile iletişime geçilmemesi olmak üzere topluluk denetimlerine ilişkin çeşitli eksiklikler

KGK tarafından yapılan incelemelerde bağımsız denetimin sonucunu ve kalitesini olumsuz yönde etkileyen bulgular için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere, mevzuatta öngörülen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulandığı yine Kurumun inceleme raporundan anlaşılmaktadır. KGK tarafından uygulanacak olan yaptırımların dayanağı 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğidir. Yönetmeliğin 40, 41 ve 42. maddeleri uyarınca mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak aşağıdakiler dâhil gerekli idari yaptırımlarını uygulanır (www.kgk.gov.tr):

- uyarı
- faaliyet iznini askıya alma
- faaliyet iznini iptal etme.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca uygulanacak olan yaptırımlar aşağıda tablolaştırılmıştır:

UYARI	<p>(1) Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi</p> <p>(2) Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,</p> <p>(3) 20. maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,</p> <p>(4) 21. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,</p> <p>(5) 23. maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,</p> <p>(6) 24. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(7) 25. maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,</p> <p>(8) 28. madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,</p> <p>(9) 29. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(10) 33. maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,</p> <p>(11) Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,</p> <p>(12) 35. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(13) 36. maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,</p> <p>(14) Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,</p> <p>(15) Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,</p> <p>(16) 37. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,</p> <p>(17) Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi hallerinde denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımı uygulanır.</p>
FAALİYET İZİNİ ASKIYA ALMA	<p>(1) Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.</p>

	<p>(2) TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.</p> <p>(3) Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.</p> <p>(4) Denetlenen işletmeye 22. maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.</p> <p>(5) 26. maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.</p> <p>(6) Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27. madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.</p> <p>(7) Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi durumunda denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır.</p>
FAALİYET İZİNİNİN İPTALİ	<p>(1) Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrerrü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.</p> <p>(2) Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.</p> <p>(3) Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.</p> <p>(4) 30. maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.</p> <p>(5) Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.</p> <p>(6) Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi hallerinde denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir. Faaliyet izni (3) dışındaki nedenlerle iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.</p>
İDARİ PARA CEZASI	<p>660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve KGK tarafından alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde, idari yaptırımların yanı sıra 26. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca idari para cezası yaptırımına karar verilebilir.</p>

5. SONUÇ

Çalışmanın amacı, ABD'de artık yerleştiği ve olgunlaştığı kabul edilen kamu gözetimi mekanizmasının işleyişinin ve etki alanının, Türkiye'de göreceli olarak çok yeni olan kamu gözetimi ile karşılaştırılması ve öneriler getirilmesidir. Türkiye'de bağımsız denetimin kamu gözetiminden sorumlu olan KGK'nın inceleme raporunun 2017 yılı ortalarında yayınlanması çalışmanın esin kaynağı olmuştur. Bu nedenle Türkiye'de kamu gözetimine KGK inceleme raporunun kapsadığı belirli dönem üzerinden bakılmış, raporun kapsadığı döneme ait verileri haiz tez çalışmasında yer alan denetim kalitesine yönelik araştırmanın raporda değinilen konulara işaret eden kısmı, raporun sağladığı veriler ışığında yeni bir bakış açısıyla değerlendirilmiştir.

PCAOB tarafından gerçekleştirilen incelemelerin odak noktasında Dört Büyükler'in olduğu açıkça görülmektedir. Denetim piyasasının büyük bir kısmına hükmeden denetim firmalarının sıklıkla incelenmesi önemli bir göstergedir. İki kurumun bütçeleri karşılaştırıldığında orantısal olarak çok büyük farklılıklar olması doğaldır. KGK 2016 yılı geliri 23.520.431,36 liradır. İdari para cezalarından elde edilen ve mali tabloya yansıyan gelir ise 1.329,87 lira olup, gelir içindeki payı yüzde 0,0056'dır. Yapılan incelemelerin sonucunda uygulanan para cezalarının, aynı yılın gelirine yansımamış olması olasıdır. Aynı yıl için PCAOB'nin geliri 254,7 milyon dolar, para cezalarından olan geliri 9,5 milyon dolardır. Bu durumda idari para cezalarının toplam gelir içindeki payı yüzde 3,73 olmaktadır. Benzer bir oranın korunacağı varsayılırsa, KGK'nın 2016 yılı idari para cezalarından gelirinin 877.283,46 lira olması beklenebilir. Kurumun Türkiye için oldukça yeni bir kurum olması, Amerikan muadilinden 10 yıl sonra kurulmuş olması, incelemelere daha yeni başlıyor oluşu gibi faktörlerin gelir üzerinde etkili olduğu söylenebilir. Önümüzdeki dönemlerde daha fazla inceleme yapılması, incelemelerin tarafsız ve titiz bir bakış açısı ile yapılması, kurumun bu gelir kalemini artırması beklenebilir. Beklenen artışın gerçekleşmemesi söz konusu olursa, bu durumun Türk denetim firmalarının çok titiz ve hatasız çalıştıkları yönünde yorumlanamayacağı açıktır. Bu durumda sahada daha çok çalışma yapılması gerektiği ve KGK'nın etkinliğini artırması gerektiği önerilebilir.

KGK inceleme raporu denetim firmalarının özellikle kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturma ve uygulama konularında eksiklikleri olduğu, rotasyona dair uygulamaların uygun biçimde yapılmadığı, iç kontrol sisteminin anlaşılmasında sorunlar olduğu görülmektedir. Bunların yanı sıra görüşümüze göre en önemli konu ise denetim firmalarının bağımsızlığa yönelik yaklaşımlarının tatminkâr olmaktan uzak oluşudur. Raporunda

bağımsızlık konusuna çok yerde dikkat çekilmiştir. Esasen KGK raporunun incelediği dönemde denetim firmalarının başında olan yöneticilerin ve denetim müşterisi firmaların yöneticilerinin o dönemdeki görüşleri incelendiğinde, zaten özellikle bağımsızlık konusunda ciddi sorunlar olduğu ortaya konulmuştur. Bağımsızlığa ilişkin alışlagelmiş yaklaşımın değiştirilmesi ancak sürekli eğitimlerle mümkün olabilir. Meslek odaları KGK, SPK ve ilgili diğer kurumların bu konuda iş birliği yapmaları sağlıklı sonuçların elde edilmesinde uzun dönemde yardımcı olacaktır. PCAOB ve AB ülkelerindeki kamu gözetimi kurumları hâlihazırda KGK'ya rehberlik etmektedir. KGK'nın önünde başlangıç dönemi sonrası gidilecek uzun bir yol bulunmaktadır. Gelecek çalışmalarda, yeni KGK raporlarının yayınlanması ile işaret edilen sorunların ve çözümlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi mümkün hale gelebilir.

KAYNAKÇA

Arens, A. A., Elder, R. J. ve Beasley, M. S. (2012). Auditing and Assurance Services. 14. Basım. Boston, Prentice Hall.

Farrell, J. J. ve Shadab, H. B. (2005). The focus of future PCAOB auditor inspections. The CPA Journal, 75(6), 9. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/212304520?accountid=25077>.

Financial Reporting Council. Our Work. Conduct. Audit Quality Review. <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Audit-Quality-Review.aspx>, 05.05.2013.

Kesimli, İ. (2015). Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi (Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi), Edirne.

Gipper, B., Leuz, C. & Maffett, M. (2015). Public Audit Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Inspection Regime. NBER Working Paper No. 21530 September 2015.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Gözetim İnceleme. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-İnceleme-Raporlar%C4%B1>, 14.11.2017. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5251/İdari-Yapt%C4%B1mlar>, 03.12.2017.

Public Company Accounting Oversight Board (PCOAB). <http://pcaobus.org/Enforcement/Documents/Release2003-015.pdf>, 16.01.2015. Inspections. <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/default.aspx>,

17.01.2015. <https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/PCAOB-2017-budget.aspx>, 16.03.2018.

<https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/2018-budget-11-16-17.aspx>, 16.03.2018.

Shafer, W. E., Morris, R. E. ve Ketchand, A. A. (1999). The effects of formal sanctions on auditor independence. *Auditing*, 18, 85-101. Retrieved from

<https://search.proquest.com/docview/216739534?accountid=25077>

Sundgren, S. ve Svanström, T. (2016). Is the Public Oversight of Auditors Effective? The Impact of Sanctions on Loss of Clients, Salary and Audit Reporting, *European Accounting Review*, 26: 4, 787-818, DOI: 10.1080/09638180.2016.1203345

Sundgren, S. ve Svanström, T. (2012). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises, *Accounting and Business Research*, 43: 1, 31-55, DOI: 10.1080/00014788.2012.691710

U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). Enforcement. <http://www.sec.gov/divisions/enforce/friactions.shtml>, 18.01.2015. Accounting and Auditing Enforcement Release No. 3612 / December 15, 2014—Administrative Proceeding File Nos. 3-14872, 3-15116, <http://www.sec.gov/litigation/admin/2014/34-73838.pdf>, 18.01.2015.

Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. WCAE, The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference. 9-11 Kasım 2006 İstanbul. http://denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/SUZAY_KG.pdf, 17.03.2018.

TÜRKİYE'DE CARİ AÇIK MAKASI DARALTI LABİLİR Mİ?*

Öğr. Gör. H. Muhammet KEKEÇ^a
Dr. Öğr. Üyesi Serdar KUZU^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018, Özel Sayı: 661-679

ÖZ

Türkiye'nin ekonomik alanda önemli sorunlarından birisi cari açık problemidir. Söz konusu problem Türkiye'nin dönem dönem ekonomik krizlerle karşılaşmasında rol oynamakla birlikte ekonomik anlamda hareket alanını kısıtlamaktadır. Bu anlamda Türkiye'nin istikrarlı büyüme ve ekonomik krizlerle karşılaşma riskinin aza indirilmesi için, cari açık makasının daraltılmasıyla birlikte buna kalıcı çözümler getirilmesi gerekmektedir. Cari açığın nedenleri arasında üretim ve tüketim faaliyetlerinin dışa bağımlılığı ile birlikte döviz kurundaki dalgalanmalar, üretimin temel kaynağı olan enerji maliyetlerinin yüksekliği, iç ve dış talepteki yüksek değişiklikler gibi konjonktüre bağlı dalgalanmalar olarak saymak mümkündür. Bu bağlamda ülke ekonomisinin üretim, tüketim ve tasarruf yapısı cari açık makasında etkili olmaktadır. Söz konusu etki neticesinde cari açık makasını daraltmaya yönelik üretimde, tüketimde ve tasarruf alanlarında yapısal tedbirler gerektirmektedir.

Cari açık makası üretim sektörünün ithalata bağlı üretim politikası ile de yakından ilgilidir. İhracata konu olan ürünlerin üretiminde ithal ürünler yerine ulusal ürünlerin kullanımı da bu makasın daraltılmasında önemli bir etkiye sahip olacaktır. Bir diğer önemli yapısal sorun ise enerji kaynaklarının üretim faaliyetlerinde kullanımının fazla olması ve bu kaynakların temininde de dışa bağlı olunmasıdır. Enerji alanında nükleer enerji gibi yeni teknolojilerin kullanımı ile birlikte bu alanda da dışa bağımlılığın azalması ve üretim kanallarında kullanıma geçirilmesi ile birlikte cari açık makası aleyhine olan durumun terse çevrilme imkânının yakalanması beklenmektedir. Cari açık makasının daraltılmasında etkili olan faktörlerin tespiti ile bu açığı kapatmaya yönelik çözüm yolları ortaya konulmalıdır. Bu çalışmada, cari açık makasının daraltılmasına yönelik çözüm yolları tartışılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Cari Açık, Çözüm Önerileri, Makro Ekonomik Göstergeler.

JEL Kodları: E01, F20, F40.

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a İstanbul Üniversitesi, SBMYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, muhammet.kecec@istanbul.edu.tr

^b İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, serdar.kuzu@istanbul.edu.tr

CAN TURKEY'S CURRENT ACCOUNT DEFICIT BE REDUCED?

ABSTRACT

One of the important problems of Turkey in the economic field is the current account deficit problem. This problem is involved in the encounter with Turkey in periods of economic crisis and this restricts the area of movement in the economic sense. In this sense, it is necessary to bring permanent solutions together with the reducing of Turkey's current account deficit for the minimization of the risk of confrontation of Turkey's steady growth and economic crisis. Causes of current account deficit include external dependency of production and consumption activities, cyclical fluctuations such as exchange rate fluctuations, high energy costs as the main source of production, and high fluctuations in domestic and foreign demand. In this context, the production, consumption and saving structure of the country's economy are effective in the current account deficit. As a result of this impact, it requires structural precautions in production, consumption and saving areas to reduce the country's current account deficit.

The current account deficit is closely related to the import dependent production policy of the country's manufacturing sector. The use of national products instead of imported products in the production of exported products will have an important effect on the contraction of the current account deficit. Another important structural problem is the high utilization of energy resources in production activities and externalization in supplying these resources. The possibility of turning the situation against the current account deficit is expected to be achieved by the reduction of external dependence and use in production channels with the use of new technologies such as nuclear energy in the field of energy. With the determination of the factors that are effective in confronting the current account deficit, policies should be put forward to close this deficit. In this study, policies and solutions for reducing the deficit will be discussed.

Keywords: Current Account Deficit, Solution Suggestion, Macro Economic Indicators.

JEL Codes: E01, F20, F40.

1. GİRİŞ

1980'li yıllarda yaşanan sermaye hareketinde serbestleşmesiyle birlikte cari açık kavramı daha çok konuşulmaya başlanan bir kavram olmuştur. Hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde belirli dönemlerde kazanılan döviz gelirleri ve harcanan döviz giderleri ödemeler bilançosunda kayıt altına alınmaktadır (Altunöz, 2014). Cari açığın nedenleri arasında üretim ve tüketim faaliyetlerinin dışa bağımlılığı ile birlikte döviz kurundaki dalgalanmalar, üretim temel kaynağı olan enerji maliyetlerinin yüksekliği, iç ve dış talepteki yüksek değişiklikler gibi konjonktüre bağlı dalgalanmalar olarak saymak mümkündür.

Cari İşlemler Dengesinde verdiği açık ekonomik beklentileri olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Uluslararası alanda ülkelerin iletişim kanallarında yaşanan hızlı değişim cari işlemler dengesi kavramını da daha önemli hale getirmiştir. Ülkelerin yapmış oldukları ticari faaliyetler neticesinde "cari açık veya cari fazla vermekte" ve ülkeler bu ticari faaliyet neticesinde

dengeyi oluşturabilmek için çeşitli yöntemler izlemektedir. Bu yöntemler, ülkenin para politikasına, iktisadi ve sosyal yetkinliklerine, elinde bulundurduğu kaynaklarla birlikte hammadde sahipliklerine göre değişiklik gösterebilmektedir (Karagöl & Erdoğan, 2017).

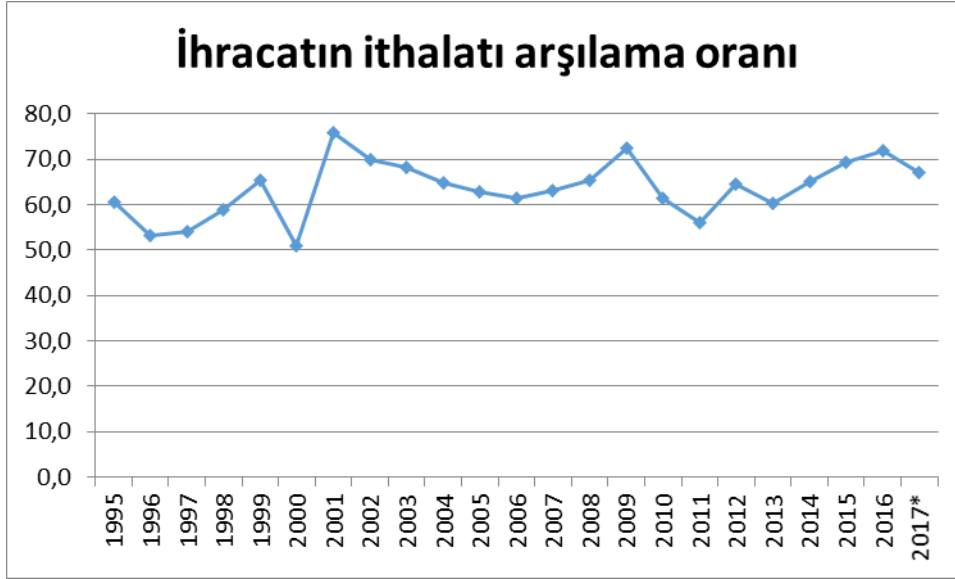
Türkiye ekonomisinin en mühim problemlerinden bir tanesi olan cari açığı tetikleyen risk unsurlarını ve bunların ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerini tespit etmek, cari açık problemi ile mücadelede başarıya ulaşabilmek için gereklidir. Çalışmamızın bu kısmında, bu hususlar açıklanmaya çalışılacaktır. Türkiye'deki cari açık sorununun yapısal nedenleri ve ülke ekonomisine etkileri ile birlikte cari açık sorununda çözüm odaklı politikalar ve modeller açıklanmaya çalışılmıştır (Doğan, 2014).

2. TÜRKİYE'DEKİ CARİ AÇIK SORUNUNUN EKONOMİK ETKİLERİ İLE BİRLİKTE YAPISAL NEDENLERİNİN İNCELENMESİ

Cari açığın oluşmasında en önemli etken olan yapısal sebepler, Türkiye ekonomisinin üretim, tüketim ve tasarruf yapısına bağlı faktörlerden oluşmaktadır. Buna bağlı olarak yapısal tedbirleri üretime, tüketime ve tasarrufa yönelik olarak belirlemek doğru olacaktır.

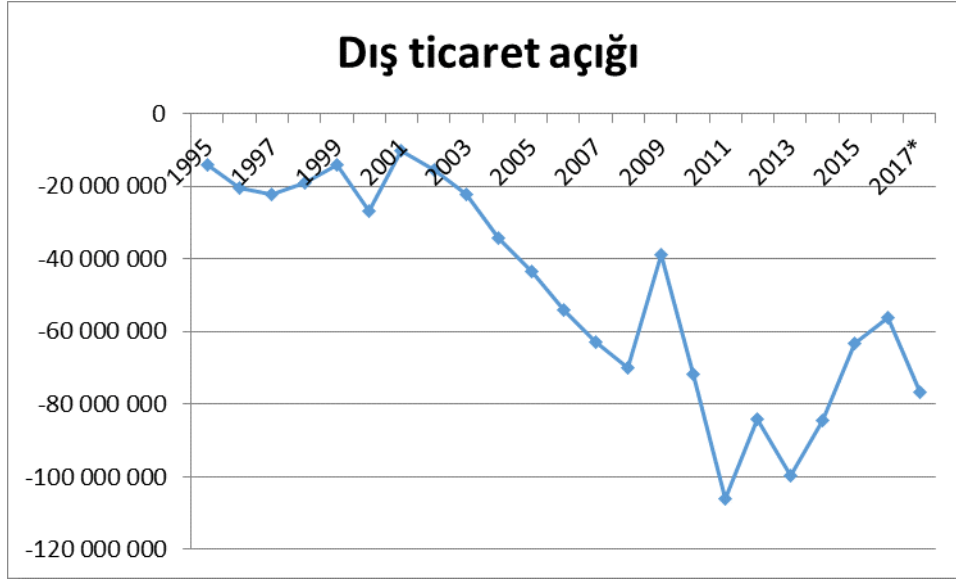
2.1. Dış Borç Açığı

Ülkemiz ekonomisinin kronik sorunlarının başında gelen cari açık problemini meydana getiren esas unsur dış ticaretimizin açık vermesidir. Genellikle ithalat rakamlarımız ihracat rakamlarımızdan çok daha yüksektir. Ülkemizdeki üretim için gerekli olan girdilerin, petrol ve doğalgaz gibi enerji unsurlarının büyük oranda ithalat yolu ile karşılanması, ithalatımızın, buna bağlı olarak dış ticaret açığımızın ve de cari açığımızın ciddi seviyede büyümesine neden olmaktadır.



Şekil-1: 1995 ve 2017 Yılları arasında İhracatın İthalatı Karşılama Oranı
Kaynak: TÜİK veri setinden oluşturulmuş olup 2017 yılı verileri geçicidir. (1.6.2018)

Şekil-1 incelendiğinde ihracatın ithalatı karşılama oranı 1995'ten günümüze kadar en iyi durumunu 2001 yılında yakaladığı görülmektedir. Öncelikle dış ticaret açığını kapatabilme noktasında önemli bir kavramdır. Son 10 yıllık durum incelendiğinde ise 2009 yılı ihracatın ithalatı karşılama oranı açısından en yüksek olduğu yıl olarak karşımıza çıkmaktadır. Tabi ki bu veriler bize ihracatın ve ithalatın artış ve azalışını göstermemekle birlikte ihracatın ithalata oranını ifade etmektedir. Bu noktada yıllar itibarı ile oluşan değişikliklerde herhangi bir değer değişmezken diğer değerlerde yaşanan değişiklik bu oranı etkilemektedir. Ancak son yıllarda ihracatın ithalatı karşılama oranı 1995 ve 2000 dönemlerinde olduğu gibi %60 ve %80 bandı arasında seyretmektedir. Bu ihracatın artmadığı anlamına gelmemektedir. İhracatta bir artış söz konusu ise bununla birlikte ithalatında arttığını göstermektedir.



Şekil-2: 2014, 2015 ve 2016 Yılları Dış Ticaret Dengesi

Kaynak: TÜİK veri setinden oluşturulmuş olup 2017 yılı verileri geçicidir.(1.6.2018)

Şekil-2 incelendiğinde yıllar itibari ile artan bir dış ticaret açığı karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu açık bazı dönemlerde hızlı kırılmalar ile azalış gösterse de 1995'ten günümüze dış ticaret fazlası verdiğimiz söylenmez. Özellikle 2008 yılında yaşanan küresel krizin etkisi ile dış ticaret açığında bir azalma görülmektedir. Bu durumu ithalattaki bir azalma olarak yorumlamak yanlış olmayacaktır. Krizin etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla uygulanan politikalar dış ticaret açığını 2009 sonrasında tekrar artırıcı etki gösterse de 2012 yılı sonrasında tekrar azalma eğiliminde olduğu gözlenmektedir. Ancak bu eğilimin 2014 yılında kırıldığı görülmektedir. 2014 yılından sonra tekrar azalma sürecine giren dış ticaret açığı 2016 yılından sonra yani 3 yıllık bir azalma eğiliminden sonra 2017 yılında tekrar artış göstermektedir. Bu durum Türkiye'nin gerek dışa bağımlılığı gerekse de gelişmekte olan ülke olmasının ortaya çıkardığı kırılmalılığın bir göstergesi olarak ifade edilebilir.

2.1.1. Türkiye'de Dış Borçlanma Açığına Sebep Olan Sektörler

Ülkemizdeki cari açık sorununun temel nedeni dış ticaret açığındaki oluşumun nedeni olan unsurların belirlenebilmesi ve devamlı bir şekilde büyümesinin irdelenebilmesi için ithalata esas teşkil eden girdi ürünlerinin irdelenmesi gerekir.

Örneğin Türkiye ekonomisinin gerçekleştirdiği ihracatta en önemli paya sahip olan sektörlerden bir tanesi demir-çeliktir fakat bu sektörün yaptığı

üretim çok büyük oranda ithalata bağımlı olduğu için dış ticaret açığının oldukça fazla olduğu sektörlerden biri konumundadır.

Makine sektörü ülkemizde ithalata dayalı üretim yapan sektörlerden biridir. Bu sektörün ihracatının ekseriyetini teknolojisi düşük seviyeli ürünler oluşturduğu için bu durum makine sektöründeki ithalat bağımlılığının yüksek olmasına sebeptir.

2.1.2. Dış Ticaretteki Açık ile Gümrük Birliği İlişkisi

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1996 yılında imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması ülke ekonomimizin dış ticaret açığı vasıtasıyla cari açığımızın artmasında çok önemli bir etkiye sahiptir çünkü bu anlaşmaya göre ülkemiz Avrupa Birliği tarafından belirlenen ortak bir gümrük tarifelerini kullanmayı kabul etmiştir ve bu durum Asya ülkelerinin Türkiye'nin ithalatındaki payının artmasına neden olmuştur.

Çin başta olmak üzere Asya ülkelerin sunduğu fiyatların avantajlı olması ve bu ülkelerin ucuz ithal girdi sağlaması nedeni ile bu ülkeler karşısında dış ticaret açığımızın yüksek seyretmesi ülkemizdeki yerli üreticilerin olumsuz etkilemektedir.

Sıralama	Ülke	İhracat	İthalat	Dış Ticaret Açığı
1	Çin	2,329,371	25,440,454	-23,111,083
2	Rusya	1,733,569	15,160,961	-13,427,392
3	Almanya	14,004,848	21,473,789	-7,468,941
4	Güney Kore	518,976	6,384,206	-5,865,230
5	Hindistan	652,018	5,757,156	-5,105,138
6	ABD	6,627,763	10,867,495	-4,239,732
7	Japonya	354,568	3,943,602	-3,589,034
8	İtalya	7,583,132	10,220,724	-2,637,592
9	Malezya	321,585	1,996,907	-1,675,322
10	Vietnam	234,123	1,735,872	-1,501,749

Şekil-3: Türkiye'nin En Çok Dış Ticaret Açığı Verdiği Ülkeler

Kaynak: (<http://www.disticaret.biz.tr/2017/08/turkiyenin-disticaret-acigi-ve-disticaret-fazlasi-verdigi-ulkeler.html>, 18 Ocak 2018)

30 Ağustos 2017 tarihinde oluşturulmuş yukarıdaki şekilde göre Çin en yüksek dış ticaret açığı verdiğimiz ülke konumundadır.

2.2. Enerji İhtiyacında Dışa Bağlılık

Cari açığımızın oluşmasının başlıca sebeplerinden biri enerjide yurt dışına olan bağımlılıktır. Enerji üretim süreçlerinin vazgeçilmez bir unsurudur. Ekonomimizin hacmi genişledikçe enerji tüketimimiz yükselmektedir ve bu

durum artan talebin enerji ithal edilerek karşılanmasına ve cari açığımızın yükselmesine neden olmaktadır.

Tablo-1: Türkiye’de Enerji İthalatı ve Cari Açığın Gelişimi (Bin Dolar)

Yıllar	Cari Açık	Toplam İthalat	Enerji İthalatı	Enerji İthalatı / Toplam İthalat	Enerji İthalatı / Cari Açık
1995	-23390000	35709011	-----		
1996	-24370000	43626642	5916509,345	13,6	-24
1997	-26380000	48558721	6068315,178	12,5	-23
1998	20000000	45921392	4509461,184	9,82	23
1999	-9250000	40671272	5377189,362	13,2	-58
2000	-99200000	54502821	9540583,523	17,5	-9,6
2001	37600000	41399083	8339366,275	20,1	22
2002	-6260000	51553797	9203888,251	17,9	-147
2003	-75540000	69339692	11575068,72	16,7	-15
2004	-141980000	97539766	14407287,84	14,8	-10
2005	-209800000	116774151	21255586,3	18,2	-10
2006	-311680000	139576174	28859098,07	20,7	-9,3
2007	-369490000	170062715	33883134,63	19,9	-9,2
2008	-394250000	201963574	48281193,43	23,9	-12
2009	-113580000	140928421	29905305,18	21,2	-26
2010	-446160000	185544332	38497229,09	20,7	-8,6
2011	-744020000	240841676	54117538,86	22,5	-7,3
2012	-479630000	236545141	60117406,89	25,4	-13
2013	-636420000	251661250	55917154,68	22,2	-8,8
2014	-436440000	242177117	54889414,76	22,7	-13
2015	-321090000	207234359	37843294,39	18,3	-12
2016	-331370000	198618235	27169079,65	13,7	-8,2
2017*	-473710000	233798642	37204849,65	15,9	-7,9

* 2017 yılı verileri geçicidir.

Kaynak: TÜİK, TCMB veri setlerinden derlenmiştir.

2.3. Tasarruf Yöntemleri Açığı

Tasarruf yetersizliğinin nedeni olarak yatırımlarda bir değişiklik olmazken tasarrufta artış olması ya da tasarruflarda herhangi bir değişim olmazken yatırımlarda artış yaşanması olarak karşımıza çıkabileceği gibi iki seçeneğin bir araya gelmesi şeklinde de olabilir. Bu noktada tasarruf yetersizliği konusunun nedeninin açık şekilde belirlenmesi, cari açık konusunda olumlu veya olumsuz öngöründe bulunma imkânı sağlayacaktır (Telatar, 2011).

Bazı yazarlara göre ise Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın (GSYH) %6'sı kadar gerçekleşen cari açık sürdürülebilir değildir. Ancak bu rakamlar kesin bir gösterge niteliği taşımamaktadır. Ülkelerin siyasi ve ekonomik yapılarına göre çok daha yüksek oranlar ekonomik krizlere neden olmazken; düşük seviyelerdeki cari açık oranları kimi ülkelerde önemli finansal krizlere neden olabilmektedir. Hatta aynı ülkede fakat farklı dönemlerde yaşanan aynı cari açık rakamları aynı neticeleri vermeyebilmektedir¹. Kuşkusuz bunun nedenleri arasında ülkelerin finansal yapılarının, kamu mali göstergelerinin ve tasarruf oranlarının önemli yeri vardır (Yücel & Yanar, 2005)

Cari açığın oluşmasında en önemli etken olan yapısal sebepler, Türkiye ekonomisinin üretim, tüketim ve tasarruf yapısına bağlı faktörlerden oluşmaktadır. Buna bağlı olarak yapısal tedbirleri üretime, tüketime ve tasarrufa yönelik olarak belirlemek doğru olacaktır.

Bu tedbirlerin başında cari açığın önemli bir payını oluşturan enerji ürünlerinin daha tasarruflu kullanılması yer alır. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın elektrik üretimi sektör raporu (2012)'na göre ithal edilen doğalgazın yaklaşık %45'i elektrik üretiminde ve üretilen bu elektriğin yine önemli bir bölümü konutlarda kullanılmaktadır. Dolayısıyla elektrik kullanımına yönelik uygulanacak tasarruflar, ithalat ve cari açık açısından büyük önem arz etmektedir. Bu amaçla evlerde düşük elektrik tüketimli eşyalar ve ürünler kullanılabilir. Türkiye Beyaz Eşya Sanayicileri Derneği'nin verilerine göre, evlerde kullanılan elektriğin yaklaşık %50'si beyaz eşyalar tarafından kullanılmaktadır. Bu durumda söz konusu tasarrufun önemi daha iyi anlaşılır. Bununla birlikte 2008 yılında kamuda düşük tasarruflu lamba kullanımına geçilerek hem tüketicilere örnek olunmuş hem de önemli tutarda tasarruf sağlanmıştır. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı (2009)'nın raporuna göre bu uygulama ile toplam 41 milyon liralık tasarruf sağlanmıştır. Yine aynı rapora göre, Türkiye'de

¹ 2011 yılında Türkiye'de cari açığın milli gelire oranı %9,9 olmasına rağmen herhangi bir kriz yaşanmazken; 1994 ve 2001 yıllarında sırasıyla %3,6 ve %4,9'luk cari açık oranları sonrasında ekonomik krizler yaşanmıştır.

tüketilen elektriğin yaklaşık %20'si aydınlanma amaçlı kullanılmaktadır. Dolayısıyla bu konudaki tasarrufun önemi göz ardı edilemez.

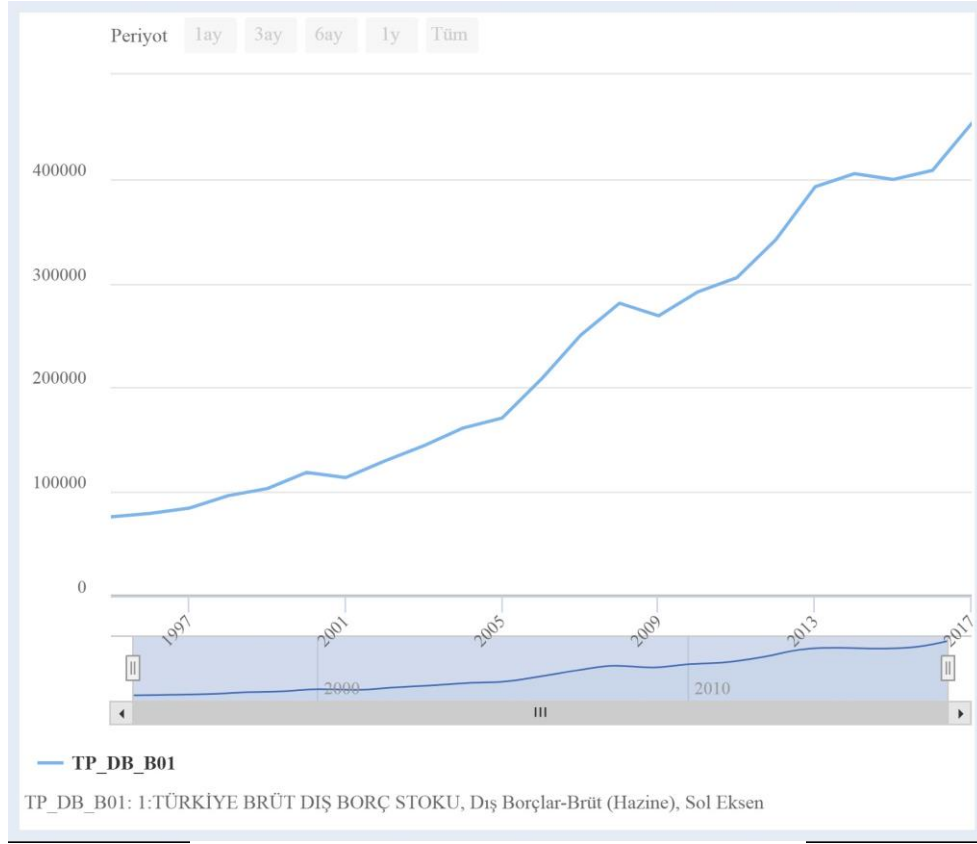
Cari açığın oluşmasında etkili olan yapısal sorunlardan biri de tasarruf oranlarının düşüklüğüdür. Tüketim yani diğer boyutuyla tasarruf konusunda da yapılabilecek önemli tedbirler mevcuttur. Bilindiği üzere cari açık ya yurtiçi tasarruflarla ya da yurtdışı tasarruflarla finanse edilir. Ülkemizde de yurtiçi tasarruf oranının milli gelire oranı %12 gibi düşük seviyelerde olduğu için, cari açık daha çok kısa vadeli yabancı tasarruflarla finanse edilmektedir (Eğilmez, 2012). Bu konu daha çok cari açıkların finansmanı konusuyla ilgili olsa da kısa vadeli yabancı kaynakların yurtiçinde bol miktarda bulunması; uzun vadede cari açığı arttırıcı etki yapmaktadır. Zira yurtiçinde bol miktarda bulunan döviz sonucunda yerli para değerlendirilerek, ithalatı arttırmaktadır.

Bu konuda hane halkının tüketimden ziyade tasarruflara yönlendirilmesi ve yurtiçi tasarruf oranlarının arttırılması büyük önem arz etmektedir. Söz konusu amaçla 2012 yılı içerisinde hükümet tarafından bireysel emeklilik sistemine yönelik bir teşvik paketi yayınlanmıştır. Buna benzer önlemlerin arttırılarak bireylerin lüks tüketimden kaçınması ve tasarrufa yönelmeleri sağlanmalıdır.

2.4. Yüksek Dış Borç Stoku

Ülkemizin ekonomik büyümesi için gereksinim duyduğu kaynakların dış borç aracılığıyla temin edilmesi, dış borç stokundaki artışa benzer bir oranda cari açığında yükselmesine sebep olmaktadır.

Dış borç stoku artışında kamu sektörü ile özel sektörü ayırdığımızda kamu kesiminin borçlanma payının yıllar içerisinde azalmasına karşılık özel sektör kesiminin payının gittikçe yükseldiğini söylemek mümkündür.



Şekil-5: Türkiye’de Dış Borç Stoku, 1995-2017

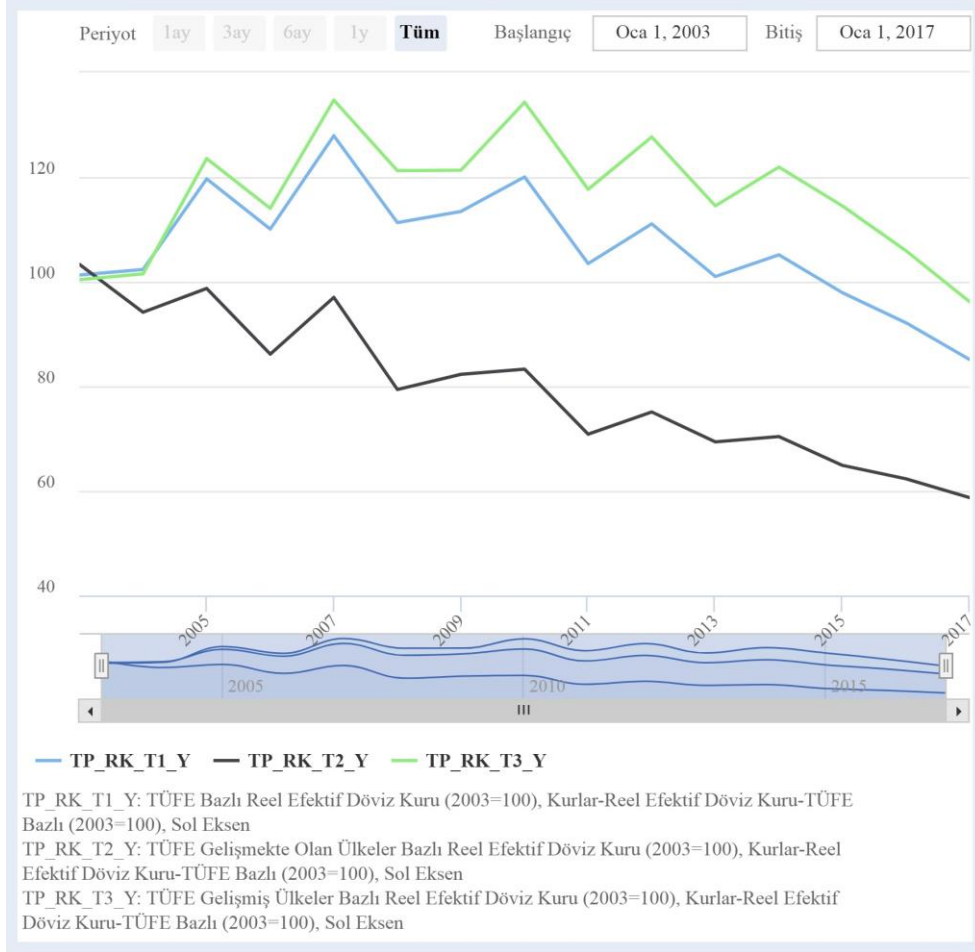
Kaynak: TCMB Elektronik Veri Dağıtım Sisteminden temin edilmiştir. (HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Istatistik-Sunum-Sayfasi?mid=59&cid=12&nm=167>) (1.6.2018)

Şekil-5 incelendiğinde yıllar itibari ile 1995 yılından günümüze gelindikçe dış borç stokunun çok hızlı artış gösterdiği gözlenmektedir. Bu noktada kendi tasarrufları olamayan Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler söz konusu dış borç stokunun fazlalığı nedeniyle küresel krizlerde kırılganlıkları artan ülkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada dış borç stokunu sürdürebilme noktasında ve ilerleyen ekonomik dönemlerde bu değeri azaltmaya yönelik ulusal tasarrufları artırıcı tedbirler, tek başına yeterli olmasa da küresel krizlerdeki kırılganlığı azaltacak bir unsur olarak değerlendirilebilir.

2.5. Reel Döviz Kuru

Türkiye’de reel döviz kuru düştüğünde cari açık da düşmekteyken reel döviz kuru yükseldiğinde cari açık da yükselmektedir.

Döviz kur değerlendirildiğinde Türk Lirası da değer kazandığından ithalata yönelik talebi arttırmakta bu da dış ticaret açığının ve cari açığın yükselmesine sebep olmaktadır.



Şekil-6: Türkiye’de TÜFE Bazlı Reel Efektif Döviz Kurunun Gelişimi

Kaynak: TCMB Elektronik Veri Dağıtım Sisteminden temin edilmiştir.

[https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_2/5868/Kurlar-Reel%20Efektif%20D%C3%B6viz%20Kuru-T%C3%9CFE%20Bazl%C4%B1%20\(2003=100\)/turkish/bie_rktufey/%C3%87izgi/Ayl%C4%B1k](https://evds2.tcmb.gov.tr/index.php?/evds/serieMarket/collapse_2/5868/Kurlar-Reel%20Efektif%20D%C3%B6viz%20Kuru-T%C3%9CFE%20Bazl%C4%B1%20(2003=100)/turkish/bie_rktufey/%C3%87izgi/Ayl%C4%B1k) (1.6.2018)

Türkiye’nin dalgalı kur sistemine geçmesiyle birlikte Türk Lirasının değerlendirilmesi cari açığı yüksek oranda bir seviyeye getirmiştir, fakat tek başına döviz kurunun artması cari açığın artışında etkili olmamış Türkiye’nin ithalata olan bağımlılığın ihracatın gücünü ve etkisini azaltması da cari açığın yükselmesinde belirleyici olmuştur.

Şekil-6 da yer alan veriler ile 3 farklı değişken sunulmaktadır. Türkiye'deki reel döviz kuru, gelişmekte olan ülkelerde reel efektif döviz kuru ve gelişmiş ülkelerde reel efektif döviz kuru olarak sıralanmaktadır. Tüm değişkenlerin yıllar itibari ile izledikleri eğilim aynı yöndedir. Bu aslında küresel bir ekonomik düzlem içerisinde hareketi göstermektedir. Ancak her ülke olduğu gibi Türkiye de reel efektif döviz kurunun yıllar itibari ile değişimi kendine has özellikler ortaya koymaktadır. Bu özellikler neticesinde Türkiye reel efektif döviz kurunun durumu açısından gelişmiş ülkelere oldukça yakın bir eğilim sergilemektedir.

2.6. Cari açığın Finansal Yönleri

Türkiye ekonomisinde cari açığın kısa vadeli fonlarla kapatılması Türkiye'nin borcunu ve aynı zamanda cari açığını yükseltirken uzun vadeli fonlar olarak adlandırabileceğimiz doğrudan sabit yabancı yatırımları cari açığın azalmasına imkân sağlamaktadır.

Doğrudan yabancı yatırımlar ülke ekonomisine orta ve uzun vadede oldukça pozitif katkılar sağlamaktadır ve cari açığın azaltılmasında önemli bir unsur haline gelmektedir. Ülkemizde benimsenen düşük kur ve yüksek faiz politikası ülkemize sıcak para niteliğindeki kaynakların giriş yapmasına ve borcumuzun artmasına sebep olmaktadır. Ülkemizdeki spekülative özellikli, yüksek kâr amaçlayan ve ekonomimize pozitif yöndeki katkısı sınırlı olan bu tür kaynaklar sonucunda ortaya çıkan döviz bolluğu dış borcu yükseltmektedir. Bu yatırım türü adeta anlık olarak hareket edebilen, siyasi ya da ekonomik kriz ortamlarında ülkeden hızla çıkış yaparak döviz krizine sebep olan bir unsurdur.

Finansal sektörün ülke dışından temin ettiği fonlar ve özel sektörün ülke dışında borçlanma yoluyla sağladığı diğer yabancı kaynaklar ülkemizdeki cari açığın kapatılmasında önemli ölçüde tercih edilebilmektedir, ancak bu tür fonlar faize bağlı olduğu için zaman içerisinde ülkemizin dış borcunu ve cari açığını arttıracıdır.

3. CARİ AÇIK SORUNLARINI GİDERMEYE YÖNELİK POLİTİKALAR

Her ülkede cari işlemler dengesi çeşitli dinamiklere bağlı olarak öngörülerde bulunulabilmektedir. Ülkemizde de ekonomik gelişme düzeyi arttıkça, sahip olduğumuz kaynakların kullanımı da buna oranla düzenlenmektedir. Benim açıklamaya çalıştığım konu da ülkemizin cari açığına sebep olan en belirleyici unsurların nedenleri açıklamaya çalışılmıştır. Cari açık oluşumunun en önemli nedeni ithalat ile ihracat arasındaki fark ve buna bağlı olarak ekonomik politikamızda yürütülen yatırım düzeyi ile tasarruf

düzeyi arasındaki farklılıklar ve yine kamuya ait gelir miktarı ile kamu harcamaları arasında oluşan farklılıklar olarak karşımızda yer almaktadır.

Ülkemiz de cari işlemler dengesizliği ortaya çıktığında bunun nedenleri ya açık verilerek ya da fazla verilerek ortaya çıkar. Ülkemiz de ki bu dengesizliğin sorun oluşturuyor olmasının nedeni cari işlemler hesabında açık oluşmasından kaynaklanır. Bu açığın kısa süre de kapatılması için ise, Türkiye'deki sermaye hareketleri dengelerinde bir fazlanın yaşanması gereklidir, bu sermaye hareketleri döviz artış ve azalışlarını ifade eder ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile ilintilidir.



Şekil-7: Türkiyede Yıllara Göre Hayvancılık İtalat ve İhracatı

Kaynak: http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=23449&tipi=38&sube=0

Türkiye'deki cari açık sorunun çözüme ulaşabilmesi için öncelikleri nedenleri, oluşum sebepleri belirlenmeli, ekonomik durum göz önünde bulundurularak iç tasarruflarda yatırımlar tasarruf hacmini yükseltmeye yönelik çalışmalara ve tüm bunlar göz önünde bulundurularak ekonomik politikalar oluşturulması konusunda adımlar atılabilir. Türkiye'deki cari açığın sorun olarak görülmesinin asıl nedenleri de bilinmelidir.

3.1. Cari İşlemler Dengesinin Belirleyicileri

Ülkemiz uzun bir süredir cari açık sorunu ile mücadele etmektedir. Cari açığın Türkiye'deki geçmişine bakıldığında geçmiş yıllara oranla büyük çaplı artışlar yaşandığı gözlemlenebilmektedir.

Türkiye'de beklenenin dışında gerçekleşen ani dışalım ve dışsatımlar iç talebi olumsuz yön de etkileyebilir. Büyüme hedefi söz konusu olduğunda

yurt içindeki tasarruf mevduatlarının artmasını gerekli hale getirir (YASED, 2011).

Yetersiz kalan yurt içi tasarruflar zaman dağılımı içerisinde tasarruf açığının kalıcı hale gelmesine neden olabilir. Ani dalgalanmalara karşı oluşan kırılğanlık, yükselen sermaye hareketlerinde oluşan aşırı duyarlılık ülkemizde ekonomik istikrarın sağlanmasını önemli ölçüde zorlaştırır (TCMB, 2015).

3.2. Türkiye'nin Cari İşlemler Açığı Konusunda Uyguladığı Ekonomi Politikaları

Ülkelerin cari açık ile mücadele yolları oluşturmalarında merkez bankasının yarattığı ekonomik politikalar çok büyük ölçüde önemli bir rol oynar. Bu yönde cari açık sorununun çözümüne ilişkin atılacak adımlarda yapılan ekonometrik çalışmalar başında para ve maliye politikaları önemli ölçüde rol oynar.

3.3. Para Politikası Uygulamaları

Para politikasını oluşturmak ve izlemek ile görevli kuruluş olan merkez bankasının temel hedefi fiyat istikrarını korumaktır. Para politikası, elbette cari açık sorunu ile mücadelede uygulanabilecek yöntemlerden bir tanesidir. Fakat para politikasının sadece kısa vadeli (dönemsel) bir özelliğe sahip olması ve para politikasına yön vermeye çalışan karar vericilerin kontrolünün dışında pek çok değişkenin cari açık üzerinde etkili olması nedeni ile yalnızca para politikası ile cari açık problemi çözülememektedir. Çünkü yapısal bir sorun olan cari açık, üretimde verimliliğin artırılması ve ihracat potansiyelinin kuvvetlendirilmesi vb. etkin ve orta-uzun vadeli tedbirlerle azaltılabilmekte, sıfırlanabilmekte, hatta cari açık yerine cari fazla noktasına gelinebilmektedir. Bundan dolayı, diğer politika yöntemleri ile uyum ve eşgüdüm içerisinde belirlenen ve izlenen para politikasının daha isabetli olacağını söylemek mümkündür.

3.4. Maliye Politikası Uygulamaları

Maliye politikası, cari açık sorununu çözebilmek için kullanılabilecek enstrümanlardan bir tanesidir. Yürütme organı olan hükümet, mali disiplini gerçekleştirebilmek için sıkı bir maliye politikası uygulamak durumunda kalabilmektedir. Vergiler tabana yayılabildiği takdirde, kayıt dışı ile mücadele başarıya ulaşabilecek ve böylece ülkenin daha hızlı kalkınması ve gelişmesi için daha fazla kaynak elde edilebilecektir. Bununla birlikte kamu harcamalarının kontrol altına alınması da önem arz etmektedir. Çünkü bütçe gelirleri ve bütçe giderleri arasındaki pozitif fark, yani bütçe fazlası ne kadar yüksek olursa, istihdam ve enerji alanlarındaki yüksek vergi düzeyleri o ölçüde hafifleyebilecektir. Bunun doğal bir sonucu olarak, ihracata yönelik

üretimler ve yatırımlar hızlanacak ve ihracatın ithalatı karşılama oranının artması ile birlikte dış ticaret açığı ve cari açık azalacaktır.

Bunun yanı sıra bütçe açıklarında oluşan yükselme ve azalma ekonomik anlamda iç dengenin yanında dış denge üzerinde de etkisini ortaya koymaktadır. Bu nedenle cari açığın azaltılmasına yönelik yapılacak politikalar içerisinde bütçe açıklarının da azaltılması kuram bazında yanlış olmayacaktır. Bunun yanı sıra bütçeye yönelik dengeleyici olarak uygulanacak olan maliye politikası uluslararası alanda da etkili olacaktır (Bayrak & Esen, 2011).

3.5. Diğer Politika Uygulamaları

Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı tarafından 27 Kasım 2014 tarihinde yayınlanan "Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Özel İhtisas Komisyonu Raporları" ülkemizdeki cari işlemler açığının giderilmesine yönelik para ve maliye politikalarının dışında kalan diğer çözüm önerilerini içermektedir.

Kalkınma Bakanlığı Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda (2014) cari açığın finansmanı konusunda uygulanan politika ve tedbirler şu şekilde sıralanmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2014):

- Yeni Sermaye Piyasası Kanunu,
- İstanbul Finans Merkezi Çalışmaları,
- Bireysel katılım sermayesi ve vergi desteği,
- Girişim sermayesi fonlarına vergi desteği sağlanması,
- Portföyünün yüzde 75'inden fazlası hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının alım satımında stopaj oranının yüzde sıfıra düşürülmesi,
- Türkiye'de kurulacak ve yurtdışı fonları yönetecek portföy yatırım şirketlerine kolaylık sağlanması,
- Firmaların borçlanma yerine öz kaynaklarını kullanmalarının özendirilmesi,
- Yabancılara gayrimenkul satışına ilişkin yasal düzenlemeler.

3.6. Uygulanan Politikalara Yönelik Genel Değerlendirme

Ülkemizde 2001 senesinde yaşanan ekonomik kriz, takip eden yıllarda şirketleri olumsuz yönde etkilemiştir. Bankacılık sektörü ile ilgili

gerçekleştirilen yasal değişiklikler, Uluslararası Para Fonu ile imzalanan stand-by anlaşmaları,

1980'li seneler ile birlikte uygulanmaya başlanan serbest kur rejiminin yerine dalgalı kur rejimine geçilmesi vb. çeşitli adımlarla krizin yol açtığı problemlerin giderilmesi hedeflenmiş ve yeniden bir toparlanma sürecine girilmiştir.

Koalisyonların ardından 2002 senesinde tek başına iktidar elde eden hükümet, toparlanma sürecini devam ettirmeye yönelik yukarıdaki politikaları sürdürmüş ve enflasyon vb. makroekonomik göstergelerde başarı hedeflemiştir. 2008 senesinde Amerika'da ortaya çıkan Mortgage Krizi ile birlikte kısa vadeli fonlar, yönlerini geliştirmekte olan ülkelere doğru çevirmiştir. Çünkü geliştirmekte olan ülkeler, bu fonları kendi ülkelerine dahil edebilmek için daha yüksek faizler ödemeyi göze almıştır ve bu durum, fon sahiplerinin yüksek getiriler elde etmesine imkân sağlamıştır.

Diğer yandan ülkemizdeki karar vericiler cari açığın kritik bir risk unsuru olduğunu algıladıkları için cari açığı düşürmeye dönük bir takım politikaları uygulamaya çalışmıştır. Geçtiğimiz son senelerde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile hükümetin makroekonomik göstergelerle ilgili açıkladıkları tahminlerle, gerçekleşen sonuçlar arasında ciddi farklılıklar olduğunu söylemek mümkündür. Hâlbuki ekonomi üzerinde etkisi olan veya olabilecek tüm parametreler göz önünde bulundurulduğu takdirde hedefler ve gerçekleşenler arasında sapma olmayacaktır.

3.7. Türkiye Ekonomisinde Cari Açık ile Mücadelede Yapılması Gerekenler

Cari açığı azaltabilmek, hatta cari fazla verebilmek için izlenmesi gereken politikalar, çalışmamızın sonuç başlığı altında yer almaktadır. Bundan dolayı içerisinde bulunduğumuz başlık altında daha farklı bir çözüm önerisine yer verilmemiştir.

Cari açık sorunu kısa vadeli önlemlerle çözülemeyeceği için uzun vadede sonuç verebilecek, etkin çözümlere ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet, ekonomik sistem içerisindeki tüm aktörler, üniversiteler ve uluslararası mali kuruluşlar bir araya gelerek cari açığı doğuran faktörleri, cari açığın ülke ekonomisine verdiği zararları masaya yatırmalı ve cari fazla verebilecek bir ekonomik sistem oluşturabilmek için proaktif bir yaklaşımla çözüm önerilerini dile getirmeli ve cari açıkla mücadelede başarılı sonuç verebileceği düşünülen adımların bir an önce ve süratle hayata geçirilebilmesi için inisiyatif kullanılmalıdır.

4. SONUÇ

Günümüzde küreselleşme ile birlikte artık ülkeler arasındaki ekonomik sınırlar ortadan kalkmış ve ülkeler birbirleri ile parasal boyuttaki ilişkilerini oldukça arttırmıştır. "Sıcak para" olarak ifade edilen fonların uluslararası sistemde kolaylıkla hareket edebilmesi ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin de kısa vadeli yabancı sermayeleri talep etmeye yönelik politikalar izleyebilmesi, yurtdışında imâl edilen mâmullerin ithal edilmesini kolaylaştırmıştır. Bunun sonucunda gelişmekte olan ülkelerin üretim faaliyetleri kısıtlı oldukları için ihracat rakamları, ithalat rakamlarının gerisinde kaldığı için, bu durum dış ticaret açığını ve cari açığı doğurmuştur.

Ülkemizde alınmaya çalışılan bir takım önlemlere rağmen, cari açık çok temel bir problem olma özelliğini sürdürmekte ve bu problemin boyutu daha da artmaktadır. Ülkemize giriş yapan kısa vadeli yabancı sermaye özelliğine sahip sıcak paranın hacmi yükseldikçe Türk Lirası, döviz karşısında daha çok değer kazanmaktadır. Düşen kur fiyatı, ithalatı daha fazla teşvik ettiği için böyle bir durumda artan dış ticaret açığını ve cari açığı, kendi çıkarları için tehlike olarak gören sıcak paranın ülkemizi terk etmesi ile mali krizlerin ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Türkiye'deki tasarruf ve yatırım hacmi oldukça düşük bir seviyede olduğu ve ekonomik sistemimizin yabancı kaynaklara bağımlılığı cari açık riskini arttırmaktadır. Tasarrufları yükseltmeye yönelik stratejiler etkin bir şekilde uygulanabildiği takdirde, cari açığı azaltma yolunda önemli bir adım atılmış olacaktır. Örneğin bireysel emekliliğin cazibesinin artırılarak, daha çok sayıda kişinin sisteme dahil edilmesi, konu ile ilgili uygun bir yöntem olarak görünmektedir.

Döviz kurundaki artış ithalatı daha maliyetli, ihracatı ise daha cazip bir konuma getireceği için dış ticaret açığının ve dolayısıyla cari açığın azalmasına imkân verecektir. Ülkemizin ihtiyaç duyduğu enerjinin önemli bir kısmı yurtdışından ithal edilmektedir. Dolayısıyla dış ticaret açığının ve cari açığın en önemli faktörleri arasında petrol ve doğalgaz ithalatı bulunmaktadır. Türkiye'deki elektrik üretiminin belirli bir bölümünün de petrolden ve doğalgazdan elde edildiği de dikkate alınacak olursa, ithal enerjinin toplam ithalat içerisindeki payını azaltabilmek için enerji çeşitliliğini artırmanın ve yenilenebilir enerji türlerini mutlaka geliştirmenin şart olduğu göz ardı edilemeyecektir.

Yenilenebilir enerji, süreklilik arz ettiği ve tamamen doğal olduğu için jeotermal enerji, güneş enerjisi, rüzgâr enerjisi gibi doğa dostu, temiz kaynak türlerine devlet ve/veya özel sektör tarafından daha çok yatırım yapılmalı ve bu enerjilerin kullanım oranı arttırılmalıdır. Ülkemiz, tarım ve hayvancılık açısından da oldukça önemli bir potansiyele sahip olmasına

rağmen, her iki alandaki girdiler genellikle ithalat yolu ile temin edildiği için, girdi maliyetlerindeki yükseklik yerli üreticileri üretimden ve bunun sonucunda ülkemizi ihracattan mecburen uzaklaştırmakta ve ithalata yönlendirmektedir. Bunun sonucunda dış ticaret açığı problemi var olmaya devam etmektedir. Tarım ve hayvancılık sektöründe ihracatımızı arttırabilmemiz, dış ticaret ve cari açıklarımızı azaltabilmemiz için, yerli üreticilerimize devlet tarafından gerekli ve yeterli teşvikler verilmeli, ihtiyaç duydukları ve ithalat ile karşılamak durumunda kaldıkları girdileri ülkemizden uygun meblağlar karşısında elde edebilmelerine imkân verilmelidir.

İhracatın ithalatı karşılama oranını yükseltebilmek için ihracata yönelik teşviklerin arttırılması, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ağırlık vererek teknolojisi ve katma değeri fazla olan ürünlerin ülkemizde üretilebilmesine olanak sağlanması, ihracat yapılabilecek potansiyeli yüksek yeni pazarların araştırılması ve bu pazarlara kolayca erişilebilmesi, lüks olarak değerlendirilebilecek ürünlerin yurtdışından ithal edilmesinin sınırlandırılması ve bunlarla aynı kalitedeki ürünlerin ülkemizde üretilebilmesi için gerekli adımların atılması cari açığın daraltılması yönünden çok önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Altunöz, U. (2014). Cari Açık Sorununun Temel Nedenleri ve Sürdürülebilirliği: Türkiye Örneği. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 115-132.

Bayrak, M., & Esen, Ö. (2011). BBütçe Açıklarının Cari İşlemler Dengesi Üzerine Etkileri: İkiz Açıklar Hipotezinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Ekonomik Yaklaşım*, 23-49.

Doğan, E. (2014). Türkiye’de Cari Açık Sorununun Yapısal Nedenleri ve Ekonomik Etkileri. *TC. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir.

Eğilmez, M. (2012, Mayıs 31). *Tasarruf, Yatırım ve Büyüme*. Kasım 18, 2017 tarihinde [www.mahfiegilmez.com: http://www.mahfiegilmez.com/2012/05/tasarruf-yatrm-ve-buyume.html](http://www.mahfiegilmez.com/2012/05/tasarruf-yatrm-ve-buyume.html) adresinden alındı

Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Türkiye’de Cari İşlemler Açığı*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı Özel İhtisas Raporu Komisyonu.

Karagöl, V., & Erdoğan, M. (2017). Türkiye Ekonomisinde Cari Açığın Belirleyicileri Ve Cari Açığa Yönelik Politika Uygulamaları. *Ulakbilge Sosyal Bilimler Dergisi*, 353-381.

TCMB. (2015). Tasarruf-Yatırım Dinamikleri ve Cari İşlemler Dengesi. Ankara: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası.

Telatar, E. (2011). Türkiye’de Cari Açık Belirleyicileri ve Cari Açık-Krediler İlişkisi. *Bankacılar Dergisi*, 22-34.

YASED. (2011, Kasım). Türkiye’nin Cari Açığı: Makro ve Mikro Açıdan Nedenleri ve Çözüm Önerileri. Uluslar arası Yatırımcılar Derneği.

Yücel, F., & Yanar, R. (2005). Türkiye’de Cari İşlem Açıkları Sürdürülebilir mi? Zaman Serileri Perspektifinden Bir Bakış. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 483-492.

ÇEVRESEL MUHASEBE AÇISINDAN REKLAMASYON MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI*

Prof. Dr. Metin SABAN^a
Öğr. Gör. Metehan KÜÇÜKER^b
Hilal KÜÇÜKER^c

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

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Nisan 2018, Özel Sayı: 680-698*

ÖZ

Günümüzde işletmeler gerek yasal sorumluluklarını yerine getirmek, gerekse rekabet avantajı elde etmek amacıyla çevresel kullanımlarına ilişkin bilgilerini paylaşma eğiliminde bulunmaktadır. Özellikle de faaliyetlerinin tabii bir sonucu olarak çevre ile doğrudan etkileşim içinde olan madencilik gibi sektörlerde çevresel kullanıma ilişkin bilgilerin paylaşımı zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte son yıllarda hükümetlerce çevre tahribatının minimum düzeye indirilmesi için birçok çalışma yapılmakta ve yasal düzenlemeler de geliştirilmektedir. 2872 sayılı Çevre Kanununa bağlı olarak hazırlanan “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği”nin de bu düzenlemelerden biri olduğu söylenebilir. Bu yönetmelikle birlikte reklamasyon kavramının önemi üzerinde durulmaya başlanmıştır. Reklamasyon kavramı, “madencilik faaliyetleri yapılan alanların bu faaliyetler sonrası kullanımı için doğaya yeniden kazandırılması” olarak tanımlanmaktadır. Literatürde rekültivasyon, rehabilitasyon ve restorasyon olarak da adlandırılabilen reklamasyon neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin çevresel muhasebe açısından ele alındığı bu çalışmada muhasebe standartlarının bu konuya ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerin açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, çalışmada öncelikle madencilik faaliyetleri ve reklamasyon kavramı hakkında bilgi verilmiş daha sonra bir örnek uygulama ile reklamasyon maliyetlerinin muhasebe standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Çevresel Muhasebe, Reklamasyon, Rehabilitasyon, Madencilik, Muhasebe Standartları

JEL Kodları: M40, M41, M49

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Bartın Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, metinsaban@bartin.edu.tr

^b Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, metehan.kucuker@ogr.sakarya.edu.tr

^c Bartın Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Mezunlu, hkucuker@gmail.com

REPORTING OF RECLAMATION COSTS FOR ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

ABSTRACT

Today, businesses tend to share information about their environmental uses in order to fulfill their legal responsibilities and gain competitive advantage. Particularly in sectors such as mining, where the activities interact directly with the environment as consequence, sharing of information on environmental use has become compulsory. However, in recent years, many studies have been carried out to minimize environmental damage and legal regulations have been developed by governments. "The Regulation of Rehabilitation of Land Damaged by Mining Activities", which is related to the Environmental Law No. 2872, is one of these regulations. With this regulation, the importance of the concept of reclamation has begun to be emphasized. Reclamation is defined as "rehabilitation of the areas where mining activities are carried out to the nature for the post-use of these activities". In this study, reclamation costs, also known as rehabilitation, recultivation and restoration, are held in terms of environmental accounting and it is aimed to explain the regulations that accounting standards bring about these reclamation costs. In line with this purpose, firstly information about mining activities and reclamation was given and then with an example, the accounting of reclamation costs within the framework of accounting standards were tried to be explained.

Keywords: Environmental Accounting, Reclamation, Rehabilitation, Mining, Accounting Standards

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Yer kabuğunun çeşitli bölgelerinde bir takım doğal etkenler nedeniyle oluşan ve ekonomik açıdan değer taşıyan petrol, doğalgaz ve su kaynakları dışındaki mineral ve maddeler maden olarak tanımlanmaktadır. Bu madenlerin ortaya çıkarılması ve satılması sürecindeki tüm faaliyetler ise, madencilik olarak adlandırılmaktadır.

Gerek ticari gerekse ekonomik açıdan oldukça önemli değere sahip olan madenlerin ortaya çıkarılması ve satılması ile ilgili faaliyetlerle ilgilenen madencilik sektörü, tarih boyunca insanoğlunun geçim kaynaklarından biri olmakla birlikte ülkelerin ekonomilerini şekillendiren başlıca sektörler arasında yer almıştır. (Aksoylu, 2013, s.128). Madencilik faaliyetlerinin ekonomik ve ticari yönden önemli bir konuma sahip olduğu bilinse de, bu faaliyetler sonucu çevrenin ve doğanın zarar görmesi, madencilik faaliyetlerinin çevresel açıdan da değerlendirilmesini gerekli kılmıştır. Bu durumun sonucu olarak yüksek yatırım tutarlı ve uzun vadeli getiri sağlayan maden işletmelerinin, çevre faktörünü dikkate alarak faaliyetleri sonucu oluşan çevre tahribatını en aza indirmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. (Gürarda ve Ateş, 2015, s. 52). Madencilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan tahribatların giderilmesi ve doğaya yeniden kazanımı ilgili çalışmalar

sonucunda ise “reklamasyon” kavramı üzerinde durulmaya başlanmıştır. Reklamasyon kavramı en genel anlamı ile “*madencilik faaliyeti yapılan alanın madencilik sonrası kullanımı için hazırlanmasına yönelik işlemler*” (Ramani vd. 1990’dan akt. Şimşir vd. 2007, s. 40) olarak tanımlanmaktadır.

Son yıllarda madencilik faaliyetleri çerçevesinde yaşanan gelişmeler ve bazı hukuki düzenlemeler reklamasyon kavramının önemini arttırmıştır. Bu bağlamda reklamasyon faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin gerek işletmeler gerekse diğer paydaşlar açısından üzerinde durulması gereken bir konu olduğunu söylemek mümkündür. Reklamasyon maliyetlerinin çevresel muhasebe çerçevesinde incelendiği bu çalışmada madencilik sektörü ve kavramsal açıdan reklamasyon kavramı ele alınarak, muhasebe standartlarının bu konuya ilişkin olarak getirdiği düzenlemeler açıklanmaya çalışılmıştır.

2. MADENCİLİK FAALİYETLERİ VE ÇEVRE

Madencilik faaliyetleri genellikle gelişmiş üretim teknolojileri ile çok geniş bir alanda yürütülmektedir. Özellikle son yıllarda enerji ihtiyacının artması ile birlikte maden kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması yönündeki çalışmaların arttığını söylemek mümkündür. Bu nedenle, madencilik faaliyetleri ve dolayısıyla madencilik sektörü gün geçtikçe gelişen ve büyüyen bir sektör haline almıştır. Madencilik faaliyetleri ve madenlerin çıkarılma süreci her maden için farklılık arz etse de, genel olarak madencilik faaliyetlerine ilişkin işlem süreci şu şekildedir (Karapınar vd. 2010, s. 47);

- **Ön Üretim Faaliyetleri:** Maden çıkarımı için seçilen bir bölgenin jeolojik durumunun araştırılması, analizi ve maden hakkı elde etme faaliyetleri kapsamında işletmelerin hukuki haklarını kapsayan izin ve lisanslama faaliyetlerini içermektedir.
- **Araştırma ve Değerlendirme Faaliyetleri:** Araştırma faaliyetleri ekonomik açıdan işlenmeye yeterli madene ulaşılması durumunda madenin bulunduğu alanda, maden kaynaklarının araştırılarak kesin olarak var olduklarının tespiti çalışmalarını içermektedir. Değerlendirme kapsamında ise maden rezervlerinin nitelik ve nicelik olarak kalitesi ve miktarının ölçümü ile birlikte söz konusu madenin çıkarılma maliyetini, madenin pazara ulaşımını, madeni çıkarma teknolojisini ve yapılacak yatırımlara ilişkin finansman politikalarını kapsayan bir süreçtir.
- **Geliştirme Faaliyetleri:** Maden rezervine ulaşmak için kazı işlemlerini yapmak, kuyular açmak, maden odaları ve galerilerini oluşturmak, yol ve tüneller açmak, atık tahliyesini sağlamak gibi

faaliyetlerin yanında madenin çıkarılması ve taşınması için gerekli bina, makine ve teknik donanımın kurulması gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

- **Üretim Faaliyetleri:** Yeraltındaki doğal kaynakların çıkarılması ve pazarlanabilir hale getirilmesi için yapılan faaliyetleri içermektedir.
- **Kapama Faaliyetleri:** Maden üretimini sonlandırılarak teknik donanımın taşınması, maden bölgesinin ıslah edilerek terk edilmesi anlamına gelmektedir. Maden bölgesini kapatarak terk etme kararı; sadece madendeki mineralin tükenmesi ile değil, üretimin ekonomik olma özelliğinin kaybolması üzerine de alınabilir.

Madencilik faaliyetlerinin bilinen bir takım karakteristik özellikleri bulunmaktadır. Madenler yenilenemeyen ve yeterli miktarda bulunmayan kaynaklardır. Ancak bu kaynakların ortaya çıkarılması sürecinde çevreye ve diğer doğal kaynaklara zarar verilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle maden arama ve çıkarma faaliyetlerinde kurulacak tesisler ve atık havuzları gibi yapılar, teknik ve ekonomik unsurların yanısıra şüphesiz çevre unsuru da dikkate alınarak inşa edilmelidir (Ateş, 2015: 29). Madencilik faaliyetlerinin çevre unsuru ile ilişkisi yalnızca araştırma, değerlendirme, geliştirme ve üretim süreçlerini kapsamamalı bunlarla birlikte kapama faaliyetleri de çevre faktörü göz önüne alınarak gerçekleştirilmelidir. Zira gerek dünyada gerekse ülkemizde kapama faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkmış bir takım yasal düzenlemeler mevcuttur.

Türkiye’de sürdürülebilir kalkınma politikaları kapsamında doğal kaynakların ve çevrenin korunmasına yönelik olarak 1983 yılında 2872 sayılı “Çevre Kanunu” yürürlüğe girmiştir.

Çevre ve Orman Bakanlığı bünyesinde madencilik faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen bazı yönetmelikler ise şunlardır (Ateş, 2015, s. 29);

- “Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği”
- “Çevre Düzeni Planı ve Plan Notları”
- “Özel Çevre Koruma Bölgeleri Plan Hükümleri”
- “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği”
- “Sanayi Tesislerinden Kaynaklanan Hava Kirliliğinin Kontrolü Yönetmeliği”
- “Orman Sayılan Alanlarda Verilecek İzinler Hakkında Yönetmelik”

Bu yönetmelikler içerisinde madencilik faaliyetleri ve reklamasyon kavramı ile doğrudan ilişkili olan yönetmelik ilk kez 14.12.2007 tarih ve 26730 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği”dir.” Adı geçen yönetmelik 23.01.2010 tarih ve 27471 sayılı Resmi Gazete’de aynı isimle

yayımlanan yeni yönetmelik ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükte olan yönetmeliğin amacı “madencilik faaliyetleri, malzeme ve toprak temini için arazide yapılan kazılar, dökümler ve doğaya bırakılan atıklarla bozulan doğal yapının yeniden kazanılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek” şeklinde açıklanmıştır.

Yönetmeliğin 5. Maddesi ise doğaya yeniden kazandırma yükümlülüklerini içermektedir. 5. Maddede şu hususlar ifade edilmiştir (Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği Madde 5);

- “İşletmeci tarafından çalışmalara başlanmadan önce, bozulacak doğal yapının yeniden düzenlenmesi, doğal dengenin kurulması, alanın yeniden insanların ya da diğer canlıların güvenle yararlanabileceği hâle getirilmesini sağlayacak biçimde doğaya yeniden kazandırma çalışması, söz konusu madencilik faaliyetine ilişkin ÇED sürecinde bir bütün olarak değerlendirilir ve sonuçlandırılır.”
- “Bir faaliyet sırasında doğaya yeniden kazandırma çalışması yapılacak alanın kullanım öncesi dönemde çoraklık ve verimsizlik gibi olumsuz nitelikler taşıyor olması, alanda doğaya yeniden kazandırma çalışması yapılmaması için gerekçe olarak gösterilemez.”
- “Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği kapsamındaki madencilik faaliyetlerinde doğaya yeniden kazandırma çalışması ile ilgili olarak;”
- “Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliğinin EK-1 listesinde yer alan faaliyetler için kullanılacak format oluşturulurken bu Yönetmeliğin EK-1’inde yer alan formattaki bilgiler dikkate alınır,”
- “Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliğinin EK-2 listesinde yer alan faaliyetler için yapılacak etki değerlendirme çalışmalarında bu Yönetmeliğin EK-2’sinde yer alan formattaki bilgiler rapora eklenir.”
- “Havza madenciliği şeklinde yapılan madencilik faaliyetlerinde, örtü ve dekapaj malzemesi uygun bir şekilde depolanır ve doğaya yeniden kazandırma çalışması havzanın bütünlüğü dikkate alınarak rezervin bittiği alanlardan başlanmak üzere bölüm bölüm gerçekleştirilir.”
- “Doğaya yeniden kazandırma çalışmaları madencilik, kazı veya döküm çalışmaları ile eş zamanlı başlatılır, faaliyet süresince devam eder ve faaliyet alanının faaliyet sonrası kullanıma uygun hâle getirilmesini müteakip son bulur.”

- “Ruhsat süresi sonunda temdit yapıldığı takdirde uygulama takvimi temdit tarihine göre yeniden düzenlenerek altı ay içerisinde ilgili il çevre ve orman müdürlüğüne sunulur.”
- “Faaliyet alanının tümü, işletme faaliyetinin tamamlanmasından sonraki iki yıl içinde işletmeci tarafından faaliyet sonrası kullanıma uygun hâle getirilir.”
- “İşletmeci tarafından doğaya yeniden kazandırma çalışmalarının tamamen bitirildiği iki yıla ilaveten üç yıllık izleme süresi sonunda veya madenin cinsine göre Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği kapsamında verilen izleme süreleri esas alınarak, doğaya yeniden kazandırma çalışması kapsamında taahhüt edilen hususların sağlanıp sağlanmadığı mücavir alan sınırları içinde ilgili belediyenin, mücavir alan sınırları dışında ise ilgili il özel idaresinin görüşü alınarak ilgili il çevre ve orman müdürlüğüne tespit edilir. Ancak işletmecinin belediye ya da il özel idaresi olması hâlinde görüş alınmaz. Söz konusu hususların sağlandığı tespit edilirse işletmecinin faaliyet alanı ile ilgili sorumluluğu son bulur.”

Yönetmeliğe göre “doğaya yeniden kazandırma faaliyetleri madencilik, kazı veya döküm çalışmaları ile eş zamanlı başlatılır, faaliyet süresince devam eder ve faaliyet alanının faaliyet sonrası kullanıma uygun hâle getirilmesine müteakip son bulur”.

Doğaya yeniden kazandırma ile ilgili çalışmalara; maden ocağı arazilerinde gerekli güvenlik önlemlerinin alınması, faaliyet alanında oluşan boşlukların ve kazılan alanlarının yeniden doldurulması, atıkların tasfiye edilmesi, şev (eğimli yer, eğimlilik) duyarlılığının sağlanması, yeniden düzenlenen alanlara üst toprağın serilmesi ve faaliyet alanının yeniden bitkilendirilmesi gibi düzenlemeler örnek verilebilir (Ateş, 2015, ss. 29-31; Gürarda ve Ateş, 2015, s. 52).

3. REKLAMASYON KAVRAMI

Sözlük anlamı “ıslah” olan reklamasyon sözcüğü, İngilizce “reclamation” sözcüğünün karşılığı olarak dilimizde kullanılmaktadır. Reklamasyon kavramı ile ilgili literatürde farklı tanımlamalar bulunmakla birlikte, reklamasyon yerine kullanılan farklı sözcükler de bulunmaktadır. Ayrıca dilimizde reklamasyona eş anlamlı olarak “rekültivasyon” teriminin kullanıldığı da bilinmektedir (Şimşir vd. 2007, s. 41). Reklamasyonun kavramsal açıdan değerlendirildiği önemli çalışmalardan biri olan “Madencilikte Rekültivasyon ve Doğa Onarımı” başlıklı çalışmada reklamasyona ilişkin bu ifade karmaşasını önlemek ve ortak bir terminoloji

oluşturulmasına yardımcı olmak amacıyla dünya literatüründe kullanılan tanımlardan bazıları şu şekilde açıklanmıştır (Şimşir vd. 2007, ss. 40-41);

- Ramani vd (1990), reklamasyonu, “*madencilik faaliyeti yapılan alanın madencilik sonrası kullanımı için hazırlanmasına yönelik işlemler*” olarak ifade etmektedir.
- Down ve Stocks (1977)’a göre İngiliz terminolojisinde reklamasyon terimi, madenciliği de içine alan endüstriyel bir kullanım sonrası kullanılan alanın tekrar yararlı hale getirilmesi olarak ifade edilmektedir.
- Michaud (1981)’e göre Kanada terminolojisinde reklamasyon, “alanın tabii durumuna veya tabii durumundan daha da uygun hale döndürülmesi” olarak tanımlanmaktadır.
- Marritt’e göre ise ABD’de reklamasyon “bozulan alanın, verimli, işe yarar, temiz ve estetik olarak güzel bir görünüme sokulması” olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde ise madencilik faaliyetleri kapsamında “reklamasyon”, “rehabilitasyon” “restorasyon”, “yeniden bitkilendirme”, “bitkisel örtüleme”, “arazi düzenleme”, “toprak ıslahı”, “biyolojik ıslah”, “iyileştirme (meliorasyon)” gibi ifadelerle karşılaşılmakta ve bu ifadeler birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Bu tanımlamalar sistematik olarak şu şekilde özetlenebilir (Şimşir vd. 2007, s. 41);

- **Reklamasyon (reclamation):** Madencilik faaliyeti yapılan alanın madencilik sonrası kullanımı için hazırlanmasına yönelik işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Madencilik literatüründe kabul görmüş tanımlamasına ek olarak, reklamasyon, sel ya da diğer doğal afetlerle bozulan alanların ıslah edilmesi ve tarıma döndürülmesi olarak da ifade edilmektedir.
- **Tekrar bitkilendirme (revegetation):** Arazi tekrar doldurulduktan sonra başlayan ve kullanılan arazinin yeni bitki örtüsünün oluşturulması için gerekli tüm çalışmaları (tohumlama, gübreleme, fidanların dikimi, sulama vb.) içeren süreç olarak tanımlanabilir.
- **Restorasyon (restoration):** Madenlerin çıkarılmasından sonra kullanılan alanın onarılması veya bazı fazladan iyileştirme çalışmaları yapılarak daha yeni ve iyi bir kullanıma sunulması gibi çalışmaları kapsayan bir süreçtir.
- **Sonraki muamele (after treatment):** Mineral ve madenlerin ortaya çıkarılmasından konturlama çalışmalarıyla en üst toprağın serilmesi ve tohumlamayla daha sonraki kullanım için uygun şartların oluşturulmasıdır.

Yukarıdaki tanımlar incelendiğinde reklamasyon kavramının daha geniş bir çerçevede ele alındığını ve diğer kavramları kapsadığını söylemek mümkündür. Bununla birlikte reklamasyon çalışmalarının asıl gayesinin kullanılan alanın ya da arazinin istenilen duruma geri döndürülmesi olduğu da görülmektedir. Bu bağlamda esasen “istenilen durumun” çok iyi tanımlanması ve tespit edilmesi gerektiği söylenebilir. Madencilik alanlarının korunması ve reklamasyonu için dünyanın her yerinde geçerli olan genel ilkeler, şu şekilde sıralanabilir (Şimşir vd. 2007, s. 41);

- Maden işletmelerinden kaynaklanan çevre sorunlarının belirlenmesi,
- Madencilik faaliyetleri nedeniyle bozulan alanın yeniden düzenlenmesi, iyileştirilmesi, arazi kullanım planlarının hazırlanması,
- Jeolojik, meteorolojik, ekonomik ve sosyal koşulların incelenmesi,
- İyileştirme için gerekli teknik ve sosyal ortamın sağlanması,
- Reklamasyon çalışmalarının detaylıca planlanması, maliyetlerin tespit edilmesi ve işleme koyulması,
- Reklamasyon faaliyetleri konusunda uzman personelin yetiştirilmesi.

4. ÇEVRESEL MUHASEBE AÇISINDAN REKLAMASYON MALİYETLERİ

Çevresel muhasebe; bir işletmenin gerçekleştirdiği bütün faaliyetlerin çevresel boyuttaki kayıtlarının tutulması, finansal ya da fiziksel boyutlardaki değişikliklerin takip edilmesi ve ortaya çıkan verilerin mali tablolarla entegre edilmesi ile ilgili düzenlemeler bütünü olarak tanımlanabilir (Gönel ve Atabarut, 2005, s. 25). Bununla birlikte çevre muhasebesi, işletme faaliyetlerinden kaynaklı ortaya çıkan ancak o işletmenin sorumlu tutulmadığı maliyetleri de kapsamaktadır (Özbirecikli, 2002, ss. 25-26). Örneğin çevre kirliliği nedeniyle insan sağlığına verilen zarar sonucunda ortaya çıkan maliyetleri çevre muhasebesi kapsamında incelemek mümkündür.

Çevresel harcamalar ise işletmelerin çevresel faaliyetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan zararın önlenmesi, azaltılması ya da giderilmesi için gerçekleştirilen etkinliklerin maliyetini içeren harcamalar olarak tanımlanmıştır. Bu tanım incelendiğinde çevresel harcama ve çevresel maliyet kavramlarının benzer anlamlarda kullanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak bu iki kavramın farkının anlaşılması açısından açıklamaya şöyle devam edilmiştir "Özellikle çevreye verilen zararın önlenmesi, azaltılması veya giderilmesini amaçlayan ek maliyetler de incelenmelidir. Bununla birlikte çevreyi olumlu yönde etkileyen ancak temel amacı, kârlılığı, işyeri güvenliğini, şirketin ürünlerinin güvenli kullanımını ya da üretim

verimliliğini artırmak gibi farklı gereksinimleri karşılamak olan maliyetler ise hariç tutulmalıdır” (Can, 2006, s. 118). Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere herhangi bir maliyet unsurunun çevresel harcama olarak adlandırılması için öncelikle çevre ile ilişkilendirilmesi şarttır fakat yeterli değildir. Çevreye katkısı olmakla birlikte esas gayesi bu olmayan ya da çevresel katkısının niteliği belirlenemeyen, negatif çevresel etkiyi önlemeyen ödemeler çevresel harcama olarak değerlendirilememektedir (Can, 2006, s. 119).

Tüm bu açıklamalar bağlamında, reklamasyon maliyetlerinin de işletmelerin çevresel faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve çevreye verilen zararın azaltılması ya da giderilmesi kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir. Ayrıca reklamasyon maliyetlerinin bir çevresel maliyet unsuru olduğunu ve çevresel muhasebe kapsamında ele alınması gerektiğini de söylemek mümkündür.

Maden kapama ve doğaya yeniden kazandırma faaliyetleri kapsamında değerlendirilen reklamasyon maliyetleri geçmişte madencilik faaliyetleri süresince bozulan ya da tahrip edilen alanın yeniden düzenlenmesi için yapılan harcamaların birim alan cinsinden hesaplanması şeklinde tespit edilmekteydi. Ancak günümüzde reklamasyon maliyetleri doğaya yeniden kazandırma planı üzerinden hesaplanmakta ve kirliliğin izlenmesi ve iyileştirilmesi, asit kaya drenajının iyileştirilmesi, bina ve ekipmanların tahliyesi vb. birçok maliyet kalemini de içeren geniş bir yelpazede incelenmektedir (Düzgün, 2009, ss. 1-16).

5. REKLAMASYON MALİYETLERİNİN MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları çevresel muhasebe ve çevre maliyetleri açısından incelendiğinde, çevre muhasebesine değinilmesine rağmen özellikle çevre muhasebesine yönelik olarak hazırlanan bir standardın mevcut olmadığı görülmektedir. Ancak, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu”, “TMS 2 Stoklar Standardı”, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar”, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”, “TMS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” standartları maden faaliyetlerinin ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunu doğrudan ya da dolaylı olarak kapsayan standartlar olarak değerlendirilmektedir (Gürarda, 2015, s. 32). Bununla birlikte maden çıkarma faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi

sürecinde öncelikle hangi faaliyete ilişkin maliyetlerin muhasebeleştirileceği tespit edilmelidir.

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı” doğrultusunda işletmelerin bilanço tarihi itibarı ile varlık ve yükümlülük tutarlarını, şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerini açıklaması gerekmektedir. Öte yandan hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve gider tutarlarını etkileyebilecek tahmin ve varsayımların kullanılmasını gerektirmektedir. TMS 1’de özellikle maden varlıkları ve benzeri konularda net bir ifade yer almamaktadır. Ancak, Standardın amacına ve önerilerine bakıldığında, bu Standart kapsamında muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarda maden varlıkları ve muhtemel giderlerle ilgili olarak bilgi kullanıcılarına bilgi sunulması gerektiği söylenebilir (Gürarda ve Ateş, 2015, s. 54).

Maden işletmeleri faaliyetlerini yasal mevzuata uygun olarak yürütmek ve bu kapsamda bir takım yükümlülükleri üstlenmek zorundadırlar. İşletmelerin çevresel yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda yasal bir takım ceza ve yaptırımlara maruz kalmaları kaçınılmazdır. Bu sorumluluk yasal yaptırımlardan kaynaklanabileceği gibi, toplumsal tepkilerin önlenmesi, sosyal sorumluluk ve çevresel bilinç ya da olumsuz firma imajının oluşumunun önlenmesi gibi durumlardan da kaynaklanabilir.

Madenin işletilmesinden kaynaklanan tahribatın giderilerek bu sahanın restorasyonu gerekmektedir. Madenin başlangıcında kapama planı hazırlanmakta ve bu planda sahanın doğaya kazandırılması için yapılması gereken faaliyetler daha başlangıçta belirlenmektedir. Bu kapsamda katlanılması gereken maliyetlerin tahmin edilmesi ve bir yükümlülük olarak finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu yükümlülükler finansal tablolarda TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına göre yansıtılması gerekmektedir.

TMS 37 Standardına göre yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülük olarak tanımlanmaktadır. **Mevcut yükümlülükler;** borç, koşullu yükümlülük ve karşılık olarak sınıflandırılabilir. **Karşılıklar,** ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir. Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması. Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletme maliyetlere katlanmaktadır ve eğer bu maliyetlere katlanmaz ise, yasal ceza ve yaptırımlar söz konusu olacaktır. Doğaya Yeniden Kazandırma Planı maden faaliyetinin başından sonuna planlandığı için ortaya çıkacak tutarlar güvenli bir şekilde ölçülebilmektedir. Dolayısıyla; karşılık ayrılması için tüm koşullar söz konusudur. (Yükçü ve Fidancı, 2016, s. 674)

TMS 37 gereğince paranın zaman değerinin önemli olması durumunda dönem sonunda finansal tablolara yansıtılacak karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için tahmin edilen maliyetlerin belirli bir iskonto oranı ile hesaplanan bugünkü değeridir (TMS 37/45). İskonto oranı belirlenirken, yönetimin paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa koşullarını ve borca özgü riskleri değerlendirerek vergi öncesi bir oranı belirlemesi gerekmektedir (TMS 37/47).

ÖRNEK

Açık ocak madencilik faaliyetinde bulunacak bir maden işletmesi araştırma ve değerlendirme çalışmalarını tamamladığı bir sahada 2017 yılında faaliyete başlayacaktır. Maden sahasında toplam rezerv miktarı 250.000 ton olarak tespit edilmiştir. Yıllar itibari ile maden sahasında 2018 yılında 100.000 ton, 2019 yılında 150.000 ton maden çıkartılması planlanmaktadır. Hazırlanan madenin doğaya yeniden kazandırma planına göre enflasyon ve faiz oranları da göz önünde bulundurularak 2020 yılında 1.000.000 TL kapama maliyetlerine katlanması gerektiği tahmin edilmektedir.

a) İşletme 2017 yılında henüz madenin üretimine geçmemiş olup sadece toprak örtüsünün kaldırılması (dekapaj) çalışması yapmıştır. Ancak bu aşamada yapılan çalışmalarla işletmenin reklamasyon yükümlülüğü oluşmuştur. İşletme yönetimi kapama maliyetlerini net bugünkü değeri ile finansal tablolarda gösterecektir. İşletmenin 2017 yılındaki kapama maliyetlerinin net bugünkü değerini hesaplamada kullanacağı iskonto oranı %10'dur.

Bu bilgilere göre, 2017 yılı sonu için finansal tablolarda raporlanacak yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Tablo-1: 2017 yılı sonu finansal tablolarında raporlanacak yükümlülüğün hesaplanması

Ödeme Yılı	Öngörülen Reklamasyon Maliyeti	Öngörülen Reklamasyon Maliyetinin Net Bugünkü Değeri
2020	1.000.000	$1.000.000/(1+0,10)^3 = 751.314,80$

2017 yılı finansal tablolara yansıtılacak olan reklamasyon maliyet karşılığı 751.314,80 TL olup söz konusu karşılık maden varlığı olarak maddi duran varlıklarda gösterilecektir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2017	
256- DİĞER MADDİ DURAN VAR. H. Reklamasyon Maliyetleri	751.314,80
476- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H.	751.314,80
<i>Reklamasyon karşılığı ayrılması</i>	

Ancak sahada **2017 yılında cevher üretimi olmadığı için bu tutar üzerinden amortisman ayrılmayacaktır.** Ayrıca bu noktada belirtmek gerekir ki; TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının başlangıç maliyetleri kapsamında; güvenlik ve çevresel nedenlerle de maddi duran varlıkların edinilebileceği belirtilmiştir. Standarda göre mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için bu maddi duran varlıklar gerekli olabilir. TMS 16'ya göre, bir maddi duran varlığın maliyeti; ilgili maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülüğü içerir. Bu kapsamda

reklamasyon veya rehabilitasyon maliyetleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilmezdir.

b) İşletme 2018 yılında planlandığı gibi 100.000 ton cevher üretimi gerçekleştirmesi durumunda, dönem sonunda üretim miktarı yöntemine göre ayrılacak amortisman tutarı **300.525,92 TL** olarak hesaplanacaktır. İtfa edilen bu tutar üretimi yapılan mamul maliyetine yüklenecek olup genel üretim giderleri olarak muhasebeleştirilecektir.

31.12.2018	
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	300.525,92
257- BİRİKMİŞ AMORT. H.	300.525,92
$(100.000 t/250.000 t) * 751.314,80 = 300.525,92 TL$	

Öte yandan dönem sonunda bir yıllık zamanın geçmesi nedeniyle reklamasyon karşılıklarının zaman etkisini yansıtmak üzere düzeltilmesi gerekmektedir. “**TFRS Yorum 1** Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklik” yorumunun 3. Maddesinde; bir hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde değişikliğe yol açan, aşağıdaki üç olayın etkilerinin muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır;

- Bir yükümlülüğü yerine getirmek için gerekli olan ekonomik faydaları (örneğin nakit akışları) oluşturan tahmini kaynak çıkışlarındaki bir değişiklik,
- TMS 37’nin 47. paragrafında tanımlandığı şekilde (paranın zaman değerindeki ve borca özgü risklerdeki değişiklikleri içeren) güncel piyasa verilerine dayalı iskonto oranında meydana gelen bir değişiklik,
- Geçen zamanı yansıtan bir artış (iskontonun çözülmesi olarak da anılır).

İskonto çözülmesi yeni dönemin sonu itibari ile bulunan reklamasyon maliyetlerinin bugünkü değeri ile bir önceki dönemin reklamasyon maliyetlerinin bugünkü değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır.

Buna göre 2018 dönem sonunda iskonto çözülmesi aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

Tablo-2: 2018 yılı dönem sonunda iskonto çözülmesinin hesaplanması

Ödeme Yılı	Öngörülen Reklamasyon Maliyeti	Öngörülen Reklamasyon Maliyetinin Net Bugünkü Değeri	Önceki Yılın Maliyetleri NBD	İskonto Çözülmesi
2020	1.000.000	$1.000.000/(1+0,10)^2=826.446,28$	751.314,80	75.131,48

TFRS Yorum 1- 8. Maddesi gereğince iskontoların periyodik olarak çözülmesinde ortaya çıkan farklar finansman maliyeti olarak muhasebeleştirilir;

31.12.2018	
780- FİNANSMAN GİDERLERİ H.	75.131,48
476- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H.	75.131,48
$(1.000.000/(1+0,10)^2) - 751.314,80 = 75.131,48$	
<i>İskontoların periyodik çözülmesi</i>	

c) İşletmenin 2019 yılındaki üretimi 150.000 ton olarak gerçekleştirdiğini kabul ettiğimizde, hesaplanacak amortisman tutarı 450.788,88 TL olacaktır.

31.12.2019	
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	450.788,88
257- BİRİKMİŞ AMORT. H.	450.788,88
$(150.000 t/250.000 t) * 751.314,80 = 450.788,88 TL$	

2019 yılı sonu itibari ile iskontoların periyodik olarak çözümlenmesinde ortaya çıkan farklar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır

Tablo-3: 2019 yılı dönem sonunda iskonto çözümlenmesinin hesaplanması

Ödeme Yılı	Öngörülen Reklamasyon Maliyeti	Öngörülen Reklamasyon Maliyetinin Net Bugünkü Değeri	Önceki Yılın Maliyetleri NBD	İskonto Çözülmesi
2020	1.000.000	$1.000.000/(1+0,10)^1=909.090,91$	826.446,28	82.644,63

2019 yılı sonu itibari ile iskontoların periyodik olarak çözümlenmesinde ortaya çıkan farklar ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

31.12.2019	
780- FİNANSMAN GİDERLERİ H.	82.644,63
476- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H. $(1.000.000/(1+0,10)^1) - 826.446,28 = 82.644,63$	82.644,63
<i>İskontoların periyodik çözülmesi</i>	

İşletme 2020 yılında reklamasyon çalışmalarına başlayacağından, bir yıl içinde ödenecek reklamasyon maliyetlerinin kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması gerekmektedir.

Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

31.12.2019	
476 REKLAMASYON KARŞILIKLARI H.	909.090,91
376- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H. $1.000.000/(1+0,10)^1=909.090,91$	909.090,91
<i>Reklamasyon karşılıklarının kısa vadeli hale gelmesi</i>	

İşletmenin 2020 yılında reklamasyon faaliyetlerini tamamladığını kabul edersek, iskonto çözülmesi aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Tablo-4: 2020 yılı dönem sonunda iskonto çözülmesinin hesaplanması

Ödeme Yılı	Öngörülen Reklamasyon Maliyeti	Öngörülen Maliyetinin Değeri	Reklamasyon Net Bugünkü Değeri	Önceki Yılın Maliyetleri NBD	İskonto Çözülmesi
2020	1.000.000	$1.000.000 / (1 + 0,10)^0 = 1.000.000$		909.090,91	90.909,09

2020 yılı itibari ile iskontoların periyodik olarak çözümlenmesinde ortaya çıkan farklar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

xx. xx. 2020	
780- FİNANSMAN GİDERLERİ H.	90.909,09
376- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H.	90.909,09
$1.000.000 - 909.090,91 = 90.909,09$	
<i>İskontoların periyodik çözülmesi</i>	

2020 yılında yapılacak reklamasyon harcamaları karşılık hesabından aşağıdaki gibi yapılacaktır;

xx. xx. 2020	
376- REKLAMASYON KARŞILIKLARI H.	1.000.000,00
100- KASA H.	1.000.000,00
<i>Reklamasyon harcaması yapılması</i>	

6. SONUÇ

Son yıllarda çevre bilincinin ve duyarlılığının artmaya başlamasıyla birlikte madencilik faaliyetleri nedeniyle oluşan çevresel tahribatın farkına varılmaya başlanmıştır. Madencilik faaliyetlerinin ekonomik ve ticari yönden önemli bir konuma sahip olduğu biliniyor olmakla birlikte, bu faaliyetler sonucu çevrenin ve doğanın zarar görmesi, madencilik faaliyetlerinin çevresel açıdan da değerlendirilmesini gerekli kılmıştır. Bu durum, madencilik faaliyetleri sonucu oluşan tahribatın önlenmesi ve düzeltilmesi konusunda çeşitli yasal düzenlemelerin oluşturulmasına ve uygulanmasına imkân sağlamıştır. Madencilik sektörü açısından oluşturulan yasal düzenlemelerin en önemlisinin ise “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği” olduğu söylenebilir. Zira bu yönetmelikle madencilik faaliyetleri, malzeme ve toprak temini için arazide yapılan kazılar, dökümler ve doğaya bırakılan atıklarla bozulan doğal yapının yeniden kazanılmasına ilişkin usul ve esasları açıklanmıştır.

Doğaya yeniden kazandırma çalışmalarıyla birlikte reklamasyon kavramının üzerinde durulmaya başlanmıştır. Reklamasyon kavramı, rehabilitasyon, restorasyon gibi kavramları da kapsayan ve genellikle madencilik faaliyeti yapılan alanın madencilik sonrası kullanımı için hazırlanmasına yönelik işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan hareketle reklamasyon için katlanılan maliyetlerin işletmelerin çevresel faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve çevreye verilen zararın azaltılması ya da giderilmesi kapsamında değerlendirilebileceğini, bu nedenle reklamasyon maliyetlerinin bir çevresel maliyet unsuru olduğunu ve çevresel muhasebe kapsamında ele alınması gerektiğini de söylemek mümkündür.

Maden işletmelerinin MSUGT göre hazırlanmış olan finansal tabloları işletmelerin gelecekte karşılaşacakları gerçek yükümlülükleri sunmakta yetersiz kalmaktadır. Bu konudaki mevcut boşlukları gidermek üzere Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Kurumu 2004 yılında IFRIC 1 “Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities” yayımlamıştır. Ülkemizde de KGK tarafından da 2007 yılında TFRS Yorum 1 “Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklik” yayımlanmıştır. Bu yükümlülüklerin raporlanması maden işletmelerini ilgilendirdiği kadar, termik ve nükleer santraller, büyük inşaat yatırımları, çimento gibi birçok sektörü de yakından ilgilendirmektedir.

Reklamasyon faaliyetleri kapsamında katlanılması gereken maliyetlerin tahmin edilmesi ve bir yükümlülük olarak finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu yükümlülükler finansal tablolarda TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre

yansıtılmaktadır. TMS 37 gereğince paranın zaman değerinin önemli olması halinde dönem sonunda finansal tablolara yansıtılacak karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için tahmin edilen maliyetlerin belirli bir iskonto oranı ile hesaplanan bugünkü değeri olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca TFRS Yorum 1 “Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklik” yorumunun 3. maddesinde restorasyon veya benzeri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde değişikliğe yol açan olayların muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu noktada ise iskonto çözülmesi ortaya çıkmaktadır. İskonto çözülmesi; yeni dönemin sonu itibarı ile bulunan reklamasyon maliyetlerinin bu günkü değeri ile bir önceki dönemin reklamasyon maliyetlerinin bu günkü değeri arasında fark olarak hesaplanmakta ve finansman maliyeti olarak muhasebeleştirilmektedir.

İşletmelerin doğaya verdikleri zararın giderilmesi ve gelecekte ortaya çıkacak harcamaların finansmanı için birçok ülkede daha sıkı tedbirler alınmaktadır. Aksi takdirde reklamasyon maliyetlerinin gelecek nesiller tarafından karşılanması söz konusu olacaktır. Ülkemizde de reklamasyonun finansmanı için devlet mekanizmalarınca ya da işletmelerce oluşturulması gereken güven fonları, teminat senetleri, sigortalama gibi araçlara ya da bunların kombinasyonlarına yönelik düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalar için, muhasebe araştırmacılarının bu konularda ortaya çıkabilecek sorunların çözümüne yönelik araştırmalara eserlerinde yer vermeleri önerilebilir.

KAYNAKÇA

Aksoylu, S. (2013). Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 137- 156.

Ateş, A. (2015). *Maden İşletmelerinde Rehabilitasyon Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Uygulama Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Gediz Üniversitesi.

Can, A. V. (2006). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Açısından Çevresel Maliyetler, *Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu - I Bildiri Kitabı*, Kartepe-Kocaeli. 111-140.

Down G., Stocks J. (1977): *Environmental Impact of Mining*, Essex: Science Publishers Ltd.

Düzgün, H. Ş. (2009). Maden Kapatma Planlaması ve Doğaya Yeniden Kazandırmanın Temel İlkeleri, 3. *Madencilik ve Çevre Sempozyumu*, Ankara.

Gönel, F., Atabarut, T. (2005). *Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.

Gürarda, Ş., Ateş, A. (2015). Maden İşletmelerinde Maden Sahasının Islahı ve Kapama Faaliyetlerine İlişkin Maliyetlerin Raporlanması ve UMS'ye Uyumun İncelenmesi: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 14(44), 49-68.

Karapınar, A., Zaif, F., Torun, S. (2010). Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 43-68.

Michaud L.H. (1981): "A Manual of Reclamation Practice", Ontario: International Academic Services Ltd.

Özbirecikli, M. (2002). *Çevre Muhasebesi Kavramlar, Uygulama Alanları, Araştırma Sonuçları*. Ankara: Natürel Kitap ve Yayıncılık.

Şimşir, F., Pamukçu, Ç., Özfırat, M.K. (2007). Madencilikte Rekültivasyon ve Doğa Onarımı. *DEÜ Mühendislik Fakültesi Fen ve Mühendislik Dergisi* 9(2), 39-49.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Yorum 1, Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler Yorumu Hakkında Tebliğ. Erişim tarihi: 03.01.2018. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk_ıye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRSYORUM1.pdf

Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1) Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Hakkında Tebliğ. Erişim tarihi: 02.01.2018. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk_ıye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf

Türkiye Muhasebe Standardı 37 (TMS 37) Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Standardı Hakkında Tebliğ. Erişim tarihi: 02.01.2018. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk_ıye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS37.pdf

Yükçü, S. Fidancı, N. (2016). Sürdürülebilirlik Maliyeti Örneği Olarak Maden Sahası Restorasyonu. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 30(3), 663-667.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN BİLİNİRLİĞİNİN VE FARKINDALIĞININ TESPİTİ: BALIKESİR İLİ ÖRNEĞİ*

Prof. Dr. Şakir SAKARYA^a

Kemal Faruk YAZGAN^b

Öğr. Gör. Dr. Hasan Hüseyin YILDIRIM^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018, Özel Sayı: 699-724

ÖZ

Finansal raporlama çerçevesindeki gelişim ve değişim muhasebe meslek standartlarındaki değişimleri etkilemektedir. Standartlarda meydana gelen değişimler meslek mensuplarının geçmiş bilgilerini ve öğrendiklerini güncellemelerini zorunlu hale getirmektedir. Yeni standartların getirmiş olduğu düzenlemeler ile kendini güncelleyemeyen muhasebe meslek mensuplarının geçmiş bilgileriyle yaptıkları muhasebe uygulamaları bir takım karışıklık ve yanlışlıklara yol açmaktadır. Bu durumda, muhasebe meslek mensuplarının yeni standartlara yönelik tutum ve algıları geçmiş bilgilerini güncellemelerini gerektirir. Bunun için muhasebe meslek mensupları tarafından Finansal Raporlama Standartları'nın (FRS) bilinirliği ve farkındalığı önem arz etmektedir. Bu noktadan hareketle bu çalışmada, Balıkesir ili Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye yönelik farkındalık ve bilinirlik düzeyleri tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: FRS, BOBİ, Bilinirlik, Farkındalık, Muhasebe Meslek Mensupları.

JEL Kodları: M41, M49, D83.

DETERMINATION OF AWARENESS AND FAMILIARITY LEVELS ABOUT THE BIG AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES FINANCIAL REPORTED STANDARDS BY PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: EVIDENCE FROM BALIKESİR PROVINCE

ABSTRACT

The development and changes in the framework of financial reporting affects changes in professional accountants' standards. Changes in standards require professionals to update

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^aBalıkesir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sakarya@balikesir.edu.tr

^bHaliç Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı/İstanbul, kemal.faruk.yazgan@vdk.gov.tr

^cBalıkesir Üniversitesi, Burhaniye Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, hhyildirim@balikesir.edu.tr

their knowledge and what they learned. Accounting practices made by the professional accountants who cannot update themselves by the regulations brought by the new standards lead to some confusion and inaccuracies. In this case, the attitudes and perceptions of professional accountants towards new standards require them to update their past knowledge. The awareness and familiarity of the Financial Reporting Standards (FRS) is important for this purpose by professional accountants. From this point of view, in this study, it was determined the level of awareness and familiarity of Big and Medium-Sized Enterprises Financial Reported Standards by professional accountants who are the members of the Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir province.

Keywords: FRS, Big and Medium-Sized Enterprises, Familiarity, Awareness, Professional Accountants.

JEL Codes: M41, M49, D83.

1. GİRİŞ

Dünya genelinde işletmeler, benzer finansal olayları aynı şekilde ifade edebilmek amacıyla ve mali tabloların sunumunda anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve güvenilir bilginin sunumu için muhasebe standartlarından yararlanmaktadırlar. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye’de işletmelerin faaliyetlerine ait yapmış oldukları raporlamalarında uluslararası ortak bir dilin kullanılmasında öncülük etmiştir. Borsada işlem gören ve SPK mevzuatına tabi olan işletmeler, 2005 yılından itibaren raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olarak yayımlamaktadırlar.

Günümüzde defter tutmakla mükellef olan gerçek veya tüzel kişilerin muhasebe ile ilgili düzenlemelerinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve Maliye Bakanlığının yönlendirmeleri doğrultusunda şekillenmektedir. 26 Ağustos 2014 tarih ve 29100 sayılı resmi gazetede yayımlanan KGK tarafından çıkarılan kararda, 01.01.2014 tarihi ve sonrasında bazı kurum, kuruluş ve işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’yi uygulamalarına karar verilmiştir. Bu karar uyarınca KGK, 2014 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayırıştırarak, TFRS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, KAYİK haricinde kalan işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS uygulamayan işletmeler finansal raporlamalarını muhasebe sistemi uygulama genel tebliği (MSUGT) hükümlerine göre yapacaklardır.

Vergi usul kanununda yer alan hükümlere göre hazırlanan MSUGT’da öncelikli amaç, mali tabloların mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki durumunun tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu durumun finansal tabloların

gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi temin edilmesi amacıyla uzaklaştığı tespit edilmiştir. Bu nedenle KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapıncaya kadar bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'a ilave olarak uygulanmak üzere "Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulamayan İşletmelerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanarak, MSUGT'da bulunmayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili birtakım kurallar getirilmesi amaçlanmıştır.

Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), KGK tarafından hazırlanan ve bağımsız denetime tabi olan ancak KAYİK kapsamına dahil olmayan işletmelerin finansal raporlamasının genel çerçevesini belirlemektedir. BOBİ FRS seti, 01/01/2018 tarihinden itibaren TFRS uygulama zorunluluğu bulunmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmelere uygulanmaya başlayacaktır.

Tam set TFRS'leri uygulamak zorunda olan KAYİK kapsamındaki işletmelerin zaman içerisinde meydana getirdiği artış standartlarında genişletilmesi beraberinde getirmiştir. BOBİ FRS, tam set TFRS'lerde meydana gelen değişimin sonucundaki adaptasyon sorununu çözmek için oluşturulmuştur. Diğer bir ifadeyle BOBİ FRS, KAYİK kapsamında olmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmelerin oluşturmuş oldukları mali raporları uluslararası düzeye benzer bir biçimde oluşturabilmelerini sağlamak için hazırlanmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) verilerine göre, 2016 yılında bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan 6.250 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerden 1.550 tanesi KAYİK tanımını karşılayan ve TFRS uygulayan işletmelerdir. Diğer 4.700 işletme ise bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan ancak BOBİ FRS'yi uygulayacak işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadır (KGK: 2017:1).

BOBİ FRS'yi uygulayacak olan işletmelerin belirlenmesi açısından birtakım ölçütler getirilmiştir. Bu ölçütler için işletmelerin yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, yıllık aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü ile yıllık ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olması istenir. İşletmelerin bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki raporlama döneminde aşmaları durumunda takip eden raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilecektir. Büyük işletme tanımını sağlayan bir işletme, belirtilen üç kısıttan en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmeyecektir (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ: 2017).

Münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl süreyle TFRS'yi uygulamış olması zorunludur. BOBİ FRS'yi finansal tablolarının hazırlanması esnasında uygulayan işletmeler ise iki yıl geçmediği müddetçe kendi istekleriyle TFRS'yi uygulayamayacaklardır. Başka bir ifadeyle, TFRS ile BOBİ FRS arasında yapılan seçimlik uygulama en az iki yıl süre geçerli olacaktır (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ: 2017).

BOBİ FRS'nin genel özellikleri irdelendiğinde, BOBİ FRS kitapçığında 27 adet bölüm bulunduğu tespit edilmiştir. İşletmelerin genel olarak başka bir standart setine ihtiyaç duymaksızın, karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine yönelik muhasebe esaslarına sahiptir. BOBİ FRS kitapçığında konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmış, kitapçık ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örnekleri ile terimler sözlüğüne yer verilmiştir. Uluslararası finansal raporlama standartları ve düzenlemeleriyle uyum içindedir, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin sahip olması gereken özellikler bulunmaktadır. Orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı finansal raporlama öngörülerek, büyük işletmelere ise ilave yükümlülükler getirmiştir (KGK: 2017:1).

Çalışmamızda, BOBİ FRS'nin uygulanmasında önemli bir rol oynayacak olan muhasebe meslek mensuplarının BOBİ muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyleri ve beklentileri, Balıkesir ili örneği çerçevesinde tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde literatürde konuyla benzer olan çalışmalara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise çalışmanın yöntemi açıklanmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde Balıkesir'de faaliyet gösteren ve Balıkesir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen anketlerde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilerle yapılan analizlerin bulgularına yer verilmiştir. Bulguların yorumlanmasından sonrada çalışmanın sonucuna ve önerilerine yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerinin FRS'ye yönelik farkındalık ve bilinirlik düzeylerinin tespit edilmesi, FRS hakkındaki düşüncelerinin tespitine yönelik birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Özdemir (2007) Isparta ve Burdur illerinde imalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ ölçütlerine uygun 39 tane işletmeye yapılan anket çalışması yapmıştır. Çalışmada, bahsi geçen illerde faaliyette bulunan işletmelerdeki

muhasebeden sorumlu yöneticilerin, finansal tablo hazırlanması ve sunulmasının finansal tablolar üstünde yaratacağı etkilere karşı düşüncelerinin tespit edilmesi, uygulama esnasında oluşacak birtakım eksikliklerin belirlenmesi ve standartların pozitif yanlarının geliştirilmesi amaç edinilmiştir. Araştırmada yapılan analiz sonucunda, TFRS'ye uyumlu bir şekilde düzenlenen finansal tablolardaki verilerin gerçeğe daha yakın olacağı görüşüne sahip oldukları ve finansal tabloları okuyup değerlendirmenin daha kolay hale geleceğini ortaya çıkarmıştır.

Erdoğan ve Dinç (2009) çalışmalarında Türkiye'nin muhtelif illerinde faaliyet gösteren 768 muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket çalışması yapmışlardır. Anket çalışmasında demografik özellikler, meslek mensuplarının standartlar hakkında bilgi seviyeleri ölçülmeye çalışılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler, tek yönlü varyans analizi testine ve çoklu karşılaştırma testine tabi tutulmuştur. Yapılan testler sonucunda meslek mensuplarının büyük bir bölümünün standartlar hakkında bilgi sahibi olmadıkları veya yetersiz bilgi sahibi oldukları, eğitim düzeyi daha ileride olan meslek mensuplarının diğer meslek mensuplarına göre daha pozitif düşünceye sahip oldukları tespit edilmiştir.

Atmaca ve Çelenk (2010) tarafından yapılan araştırma kapsamında İstanbul Sanayi Odası tarafından her yıl açıklanan "Türkiye'nin İlk 500 Sanayi Kuruluşu" seçilmiştir. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup, elde edilen veriler regresyon analizine tabi tutulmuştur. UMS ve UFRS'lerin işletmelerin finansal analiz sonuçlarının kalite seviyelerini arttırdığı sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda işletmelerin finansal analiz sürecinde UMS ve UFRS uygulamalarının finansal analize yapmış olduğu etkilerin göz önünde bulundurulması ve bu tür uygulamaların işletmelerin stratejik kararlar alma sürecine dâhil edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Kurcan vd. (2011) Antalya ve Alanya'da faaliyet gösteren serbest muhasebeci ve mali müşavirlerine yönelik gerçekleştirdikleri anket çalışmasında muhasebe standartlarına bakış açısının ölçülmesi amaçlanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda ki bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ve standartların karmaşık ve uygulanma aşamasında zorluklarla karşılaşılacağına yönelik tespitlerde bulunulmuştur.

Gençtürk vd., (2011) Antalya, Isparta, ve Burdur gibi üç farklı ilde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapmış oldukları farkındalık anket çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve standartlara ne düzeyde hazır olduklarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Yapılan araştırmada meslek mensupları, KOBİ TFRS'nin muhasebe mesleğine olumlu yönde katkı sağlayacağı hakkında düşüncelerini belirtmişlerdir. KOBİ TFRS hakkında

yeterli bilgi seviyesine sahip oldukları ve meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri iller, öğrenim seviyeleri ve ünvanları gibi özelliklerine göre ankette yer alan sorulara verdikleri cevaplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunduğunu ortaya koymuşlardır.

Güneş vd., (2011) Elazığ ve Malatya illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerini ölçmek, beklentilerini ortaya koymak ve uygulamaya yönelik görüşlerini ortaya çıkarmak amacıyla anket çalışması gerçekleştirilmiş, yapılan araştırma sonucunda, Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi seviyelerinin ve düzenlenen toplantı sayılarının yetersiz olduğu, KOBİ TFRS ile ilgili çok az sayıda veriye sahip oldukları tespit edilmiştir.

Elitaş vd., (2011) Afyon, Denizli, Uşak illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapmış oldukları anket çalışması sonucunda, meslek mensuplarının TMS hakkında gerekli donanımına sahip olabilmeleri için TÜRMOB, bağlı oldukları oda ve üniversitelerin eğitim seminerleri düzenlemeleri gerekmektedir. TMS hakkında bilgi sahibi olan muhasebe meslek mensuplarının uluslararası uyuma katkı sağlamalarının daha kolay olacağı tespit edilmiştir.

Dinç ve Atabay (2011) Trabzon, Rize ve Giresun illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapmış oldukları anket çalışması ile mali müşavirlerin standartlar konusundaki bilgi düzeylerini ve standartların uygulanmasına etki edecek muhtemel faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucuna göre, bahsi geçen illerde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili bilgi düzeylerinin yeterli düzeyde olmadığı tespit edilmiştir.

Can ve Gör (2011) Ankara ve Çankırı illerinde faaliyette bulunan 142 adet serbest muhasebeci mali müşavirin, TMS ve TFRS hakkındaki bilgi seviyelerini tespit etmek amacıyla çalışma gerçekleştirmişlerdir. Yapılan ankette muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini tespit etmek ve TMS'nin muhasebe meslek mensuplarınca farkındalık düzeylerinin tespit edilmesine yönelik sorular sorulmuştur. Çalışmanın sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının TMS hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi oldukları, standartlar hakkında meydana gelen değişiklikleri takip ettikleri, standart metinlerinin anlaşılır olmadıkları ve muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili düzenli bir eğitim programına ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

Kurtçu ve Akdoğan (2011) Amasya ve Çorum'da faaliyette bulunan 105 YMM ve SMMM ile anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Anketten elde edilen verilerin değerlendirilmesinde ise, frekans analizi, Mann-Whitney U

testi ve Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda, KOBİ'ler için UFRS ve bağımsız dış denetim uygulamasının YMM ve SMMM'ler tarafından olumlu olarak karşılandığı tespit edilmiştir. Standartların anlaşılma seviyesinin artması da, meslek mensuplarının yaşları ve mesleki tecrübeleriyle doğru oranda artması ile ilişkili olup, standartların beraberinde getireceği faydalar konusunda bilgi birikimi ve zamanın önemli olduğunu tespit etmişlerdir.

Hacıhasanoğlu vd. (2012) Ankara ilinde faaliyet yürüten muhasebe meslek mensuplarının, 09/07/2009 tarihinde UMS tarafından KOBİ'ler için getirilen UFRS'lerinin uygulanmasında hazır olup olmadıklarını araştırmışlardır. Meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkındaki bilgi düzeyleri ve farkındalıklarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Yaptıkları analiz sonuçlarına göre meslek mensuplarının standartlar hakkındaki bilgi düzeylerinin düşük olduğu belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının UFRS ile ilgili değişimleri takip etmedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer sonuç ise meslek mensupları KOBİ TFRS ile birlikte iş yüklerinde artış olacağına düşüncesine sahip olduklarıdır.

Özkan ve Özşahin (2012) muhasebe meslek mensuplarının UFRS hakkındaki farkındalıkları ve bilinirlik düzeylerini belirlemek amacıyla Kayseri'de gerçekleştirdikleri anket çalışması yapmışlardır. Çalışmaları sonucunda standartların uygulanmaya başlanmasıyla finansal raporlama daha şeffaf bir hale geleceği, tablolara karşı olan güvenilirlik düzeyinin artacağı, muhasebede ortak bir dilin sağlanacağı tespit etmişlerdir. Ayrıca muhasebe mesleğinin değerinde artış olacağı, standartlara paralel olarak iş yükünde artış meydana geleceği ve meslek mensuplarının sürekli eğitime tabi tutulması gibi konularda ortak bir görüş birliğinin sağlandığı tespit edilmiştir.

Arsoy ve Bora (2012) çalışmalarında Türkiye'de uygulamaya koyulacak olan KOBİ muhasebe standartları uygulamasının fırsatları, güçlü ve zayıf yönleri ile ortaya çıkacak fırsatlarını belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmanın örnekleme Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır. Çalışmanın analiz kısmında SWOT analizinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda, standardı uygulayacak olan işletmelerin uluslararası standartlara uyumlu doğru ve şeffaf bir finansal raporlama gerçekleştirebilecek olmaları KOBİ muhasebe standardını uygulayacak işletmelerin güçlü yanı olarak ortaya çıkmaktadır. KOBİ'lerin karşılaşacağı zayıf yönlerin başında vergi için hazırlanan finansal raporlamadan, standartların öngördüğü finansal raporlamaya geçmek olarak tespit edilmiştir.

Köroğlu ve Doğan (2012) TFRS hakkında meslek mensuplarının görüş ayrılıklarının olup olmadığını belirlemek ve meslek mensuplarının bilgi

düzeylerini ölçmek amacıyla Marmaris ilçesinde faaliyet yürüten meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapmışlardır. Yaptıkları anket çalışmasının analiz sonuçlarında TFRS hakkında meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olmadıklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca mesleki tecrübe ve öğrenim durumuna göre meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin değiştiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çankaya ve Dinç (2012) çalışmalarında, TFRS'nin uygulanabilirliğine etki eden faktörler ile uygulama sonrası başarı arasındaki ilişkiyi yapısal bir model geliştirerek açıklamayı amaçlamışlardır. İstanbul'da faaliyet gösteren 62 denetim firmaları çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda, sosyal ve kültürel faktörler ile muhasebe standartlarının uygulama başarısı arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

Fidan ve Cinit (2013) çalışmalarında Marmara bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri açısından muhasebe standartlarına yönelik algılarının farklılığını araştırmışlardır. Yaptıkları anket çalışmasının analiz sonuçlarında meslek mensuplarının tecrübelerinin muhasebe standartlarına yönelik algılarında farklılıklarının olduğunu tespit etmişlerdir.

Hatunoğlu vd., (2013) çalışmalarında TFRS'nin getirmiş oldukları yeniliklerin uygulanmasında finansal tablolar etkilerini belirlemek için Kahramanmaraş ilindeki KOBİ'lerin muhasebe sorumlularının bakış açılarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Yaptıkları anket çalışmasının analiz sonuçlarına göre KOBİ'lerde muhasebeden sorumlu kişilerin standartlar konusunda tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıkları, ancak standartların faydaları hususunda olumlu görüşlere sahip olduklarını tespit etmişlerdir.

Abdioğlu vd. (2014) Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının standartlara bakış açılarının ve mesleki yetkinliklerini tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırmada elde edilen verilerin analizinde; frekans analizi, Kolmogorov –Simirnov testi, Mann Whitney U testi ve Kruksal Wallis H testi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe meslek mensupları standartlara geçiş aşamasında yaşanan birtakım problemler olmasına karşın standartların ortak bir dil oluşturacağını ve uygulama birliğinin sağlanacağını belirtmişlerdir. Finansal tabloların daha detaylı olması ve bilgi sunumunun daha gerçekçi olması standartlara karşı bakış açısını olumlu yönde etkilemiştir. Ayrıca meslek mensuplarının meslek odalarından, üniversitelerden ve özel eğitim kurumlarından elde ettikleri bilgilerin standartları anlama ve uygulama açısından olumlu etkide bulunduğunu belirlenmiştir.

Bengü vd. (2014) Niğde ilinde yapmış oldukları çalışmada meslek mensuplarının TFRS'ye yönelik bakış açılarını çeşitli demografik özellikler bakımından değerlendirmeyi amaçlamışlar. Yaptıkları anket çalışmasının analiz sonuçlarına göre cinsiyet, öğrenim durumu, yaş ve deneyim bakımından analiz kapsamında oluşturulan birtakım önermelerde farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının yoğun işlerinin yanında standartlarda yapılan revizyonları takip etmekte zorlandıklarını tespit edilmiştir.

Bayazıtlı vd. (2015) çalışmalarında meslek mensuplarının; mevcut bilgi düzeylerinin hangi aşamada olduklarının ortaya konulmasını ve UFRS'yi öğrenme ve uygulama kapsamında, meslek mensuplarının istenilen düzeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri için bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde elde edilen bulguların değerlendirilmesini amaç edinmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda; meslek mensuplarının standartlar hakkında bilinç düzeylerinin yüksek olduğu, fakat standartların uygulanması aşamasında yeterli olmadıkları tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının ihtiyaç duyduğu bilinç düzeyinin ve uygulamalardaki yeterliliğin eğitim seviyelerinde meydana gelecek artış ile sağlanabileceğini tespit edilmiştir.

Yel ve Erdem (2015 UFRS hakkında muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeylerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Yaptıkları anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının UFRS hakkında bilgi ve farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Kaya (2015) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının tam set TFRS ve KOBİ TFRS hakkındaki düşünceleri ve bilgi düzeylerini araştırmıştır. Araştırmada yüzde dağılımı, frekans analizi ve korelasyon analizlerinden yararlanılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre meslek mensuplarının KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeylerinin tam set TFRS'ye oranla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının standartlar hakkında bilgi kaynağı olarak bilimsel kaynakları kullandıkları tespit edilmiştir. Verilen eğitimler kıyaslandığında, tam set TFRS eğitimlerine katılımın daha fazla olduğu görülmüştür.

Ercan ve Büyükoğlu (2017) Gaziantep ilindeki farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışan muhasebecilere KOBİ TFRS'nin işletmeler tarafından algılanma düzeyinin belirlenmesi amacıyla anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışma kapsamında Gaziantep Ticaret ve Endüstri Merkezi'nde faaliyette bulunan 290 işletmenin muhasebecisine ulaşılmıştır. Anket çalışması sonucunda KOBİ'lerin büyük bir bölümünün mali defter kayıtlarının SMMM'ler tarafından gerçekleştirildiği, çok azının ise işletme bünyesinde tutulduğu ve işletmelerin KOBİ TFRS hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmadığını tespit etmişlerdir.

Durak ve Yürekli (2017) çalışmada Denizli ilinde faaliyet gösteren 329 meslek mensubuna hazırlanan soru formları yoluyla sorular sorulmuş ve meslek mensuplarının TFRS algısı belirlenmeye çalışılmıştır. Analiz sonucu olarak KOBİ'lerin TFRS tam uygulamaya alması ile birlikte yabancı sermayesinin finansman sağlamada önemli ölçüde katkı sağlayacağına inanılmaktadır. TFRS'nin uygulanmasında konusunda uzman eğitmenlere ihtiyaç olduğu görüşüne ulaşılmıştır.

Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında BOBİ FRS ile TMS ve TFRS karşılaştırmasını yapmışlardır. Düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar BOBİ FRS'deki yer alan 27 bölüm çerçevesinde ele alınmış ve ortaya çıkan sonuçlarla ilgili genel değerlendirmelerde bulunulmuştur. Düzenlemelerde birtakım farklılıkların bulunmasının yanında büyük ölçüde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. BOBİ FRS ile yapılan yasal düzenlemeler çerçevesinde, işletmelerin ticari kar ile mali kar beyanlarında farklılıkların vergi kanunlarına yapılacak standartlara uyumlu ilave düzenlemeler ile en aza indirgenebileceği görüşü ileri sürülmüştür.

Gökçen ve Öztürk (2017) çalışmalarında TFRS setinde önerilen normal maliyet yönteminin tam maliyet yönteminden üstün olup olmadığını ve normal maliyet yönteminde muhasebe kayıt sisteminin nasıl olması gerektiğini tartışmışlardır. Çalışmalarının sonucunda her iki maliyet sistemini karşılaştırarak normal maliyet sisteminde kayıt işlemlerinin finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve tam bir şekilde aktarılabilmesi için birtakım önerilerde bulunmuşlardır.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, BOBİ FRS'nin uygulanmasında önemli bir rol oynayacak olan muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye yönelik bilgi düzeylerini ve beklentilerini Balıkesir ili örneği çerçevesinde tespit etmektir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmanın ana kitlesi Balıkesir'de faaliyet gösteren ve Balıkesir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır.

Araştırmada veri toplamak amacıyla oluşturulan Ek-1'deki anket formunda muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ve BOBİ FRS'ye yönelik beklentileri ve BOBİ FRS'nin meslek mensupları tarafından bilinirliği ve farkındalık düzeyi tespit edilmeye çalışılmıştır. Meslek

mensuplarının bilinirlik ve farkındalık düzeylerini ölçmede yararlanılan ölçek hazırlanırken bilinirlik düzeyini ölçmek amacıyla Kent ve Allen (1994) ve Dursun vd. (2011)'den, farkındalık düzeyini ölçmek amacıyla da Aaker (1996) ve Keller (2001) ölçekleri alınarak çalışmaya uyarlanmıştır. Ölçeklerde gerek bilinirlik gerekse farkındalık ürünler ve markalar için kullanıldığından çalışma için uyarlama yapılırken birtakım sorular azaltılmış ve bilinirlik ve farkındalık tek bir ölçek de birleştirilmiştir.

Araştırma kapsamında Balıkesir ilinde faaliyet gösteren ve Balıkesir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan muhasebe meslek mensuplarına ulaşılmış ve anket yoluyla veriler elde edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışması için erişim sağlanan 144 meslek mensubundan 72'si anketleri yanıtlamış ve yapılan 8 anket ise eksik verilerden dolayı çalışmadan çıkarılmıştır. Nihai olarak 64 tamamlanmış anket verisi ile çalışma yürütülmüştür. Bu çerçevede Balıkesir ili örneği kapsamında muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS konusundaki bilinirliliği ve farkındalık düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada öncelikli olarak BOBİ FRS konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilinirliği ve farkındalık düzeylerinde BOBİ FRS hakkında kursa katılıp katılmama bakımından meslek mensuplarının aralarında anlamlı bir fark olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun için aşağıda yer alan hipotez çalışmanın öncelikli araştırma konusunu olarak oluşturulmuştur. Oluşturulan hipotezde H_0 'nin kabul edilmesi halinde BOBİ FRS konusundaki bilinirliliğin ve farkındalığın oluşturulmasında konu hakkında verilen eğitimlerin istenilen faydayı sağlamadığı sonucuna ulaşılabacaktır. Oluşturulan hipotezde H_0 'nin reddedilmesi (H_1 'in kabul) edilmesi halinde BOBİ FRS konusundaki bilinirliliğin ve farkındalığın oluşturulmasında konu hakkında verilen eğitimlerin istenilen faydayı sağladığı sonucuna ulaşılabacaktır.

H_0 : BOBİ FRS hakkında eğitim kurslarına katılan ve katılmayan meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki bilinirlik ve farkındalık düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

H_1 : BOBİ FRS hakkında eğitim kurslarına katılan ve katılmayan meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki bilinirlik ve farkındalık düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Çalışmada oluşturulan hipotezin dışında meslek mensuplarına yöneltilen BOBİ FRS hakkındaki soruların frekans analizi sonuçlarına yer verilmiştir. Değerlendirmeye alınan 64 örnekle ihtiyaç duyulan analizler için SPSS 21 paket programı kullanılmıştır. Araştırmaya ilişkin frekans ve T-testi analizleri yapılmıştır.

4. BULGULAR

4.1. Demografik Bulgular

Ankete cevap veren katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin verilere Tablo-1’de yer verilmiştir.

Tablo-1: Katılımcıların Demografik Yapılarına Göre Dağılımı

Demografik Özellikler	Kategori	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	49	76,6
	Kadın	15	23,4
	Toplam	64	100
Eğitim Durumu	Ön Lisans	4	6,3
	Lisans	52	81,3
	Lisansüstü	7	10,9
	Doktora	1	1,6
	Toplam	64	100
Yaş	25-30	11	17,2
	31-35	8	12,5
	36-40	14	21,9
	41-45	18	28,1
	46-50	2	3,1
	51-55	6	9,4
	56 ve üstü	5	7,8
	Toplam	64	100
Mesleki Tecrübe	0-5	14	21,9
	6-10	10	15,6
	11-15	14	21,9
	16-20	8	12,5
	21-25	8	12,5
	26-30	6	9,4
	31 ve üstü	4	6,3
	Toplam	64	100
Çalışma Şekli	Bağımlı	13	20,3
	Bağımsız	51	79,7
	Toplam	64	100

Tablo-1’de katılımcıların demografik yapılarına yönelik olarak cinsiyet, eğitim durumu, yaş, mesleki tecrübe ve çalışma şekillerine ait dağılım gösterilmiştir. Cinsiyet ele alındığında toplamda 64 katılımcının %76,6’sı erkek, %23,4’ü de kadındır. Katılımcıların eğitim durumlarına göre dağılıma bakıldığında ise %6,3’ü önlisans, %81,3 lisans, %10,9’u lisansüstü ve %1,6’sı da doktora eğitimlerini tamamlamışlardır. Katılımcıların yaş durumlarına göre dağılımlarına bakıldığında %17,2’si 25-30, %12,5’i 31-35, %21,9’u 36-40, %28,1’i 41-45, %3,1’i 46-50, %9,4’ü 51-55 arasında ve %7,8’i de 56 ve üstü yaşta dır. Katılımcıların mesleki tecrübelerine göre dağılımlarına bakıldığında %21,9’u 0-5, %15,6’sı 6-10, %21,9’u 11-15, %12,5’i 16-20, %12,5’i 21-25, %9,4’ü 26-30 yıl arasında ve %6,3’ü de 31 ve üstü yıl mesleki tecrübeye sahiptir. Katılımcıların çalışma şekline bakıldığında %20,3’ü bağımlı %79,7’si bağımsız çalışmaktadır.

4.2. Araştırmanın Değişkenlerine Yönelik Açıklayıcı Faktör Analizi

Ölçeğin geçerliliğini tespit etmek için açıklayıcı faktör analizine ve güvenilirliğini tespit etmek için ise Cronbach’ın alfa katsayılarına bakılmıştır. Araştırmada bilinirlik ve farkındalık değişkenlerine ilişkin değerler Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo-2: Araştırma değişkenlerine ait geçerlilik ve güvenilirlik değerleri

Bilinirlik ve Farkındalık Değişkenleri	Faktör yükleri	Özdeğer	Açıklanan Varyans(%)	Cronbach Alfa (α)	KMO	p
FM1	0,931	2,915	72,869	0,873	0,760	0,000
AW1	0,789					
AW2	0,926					
AW3	0,754					

(**FM1:** BOBİ FRS hakkında bilgi sahibiyim, **AW1:** BOBİ FRS’yi duyuyorum (işitiyorum), **AW2:** BOBİ FRS kapsamında işlem yapacak olursam ne yapacağımın farkındayım, **AW3:** BOBİ FRS uygulamalarını sıklıkla düşünürüm.)

Tablo-2 incelendiğinde, bilinirlik ve farkındalık için oluşturulmuş ölçek için gerekli KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterlilik katsayısı 0,760’dır. Barlett küresellik testinin p değeri ise 0,000 ($p < 0,05$) olarak elde edilmiştir. Açıklanan varyans açısından da (%72,869)’luk bir değer oluştuğu görülmektedir. Oluşturulan 4 soruluk ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik değerlerine bakıldığında iyi denilebilecek ölçütlerde olduğu görülmektedir.

Tablo-3: BOBİ FRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katılmanın Bilinirlik ve Farkındalık düzeylerine Göre Tespiti

BOBİ FRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katıldınız mı?	İstatistik Sonuçları			T-Testi Sonuçları			
	N	\bar{X}	σ	F	t	df	p
Evet	31	3,4032	0,8748	0,610	3,848	62	0,00
Hayır	33	2,4773	1,0371				

Tablo-3'te BOBİ FRS hakkında eğitim kurslarına katılan ve katılmayan meslek mensuplarının BOBİ FRS hakkındaki bilinirlik ve farkındalık düzeylerinin tespiti yapılmıştır. İstatistiksel sonuçlara göre katılımcıların 31'tanesi BOBİ FRS hakkında kurslara katılmış, 33 tanesi ise BOBİ FRS hakkında kurslara katılmamıştır. Yapılan bağımsız t-testi sonucunda BOBİ FRS hakkında eğitim kurslarına katılanların bilinirlik ve farkındalık düzeyleri katılmayanlara göre daha yüksek olduğu görülürken, eğitim kursuna katılanlar ile katılmayanlar arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüştür ($p < 0,05$). Sonuç olarak oluşturulan H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi ise kabul edilmiştir. Bu durum BOBİ FRS hakkında meslek mensuplarına verilen eğitimin faydalı olduğunu göstermektedir.

Tablo-4: BOBİ FRS Uygulamalarına Tabi Olacak Mükellefiniz Var Mı?

	Frekans	Yüzde
Evet	3	4,7
Hayır	61	95,3
Toplam	64	100

Tablo-4'de BOBİ FRS uygulamalarına tabi olacak mükelleflerin olup olmadığı meslek mensuplarına sorulmuştur. Katılımcıların %4,7'sinin BOBİ FRS kapsamında mükellefi bulunmakta iken, %95,3'ünün BOBİ FRS kapsamında mükellefinin bulunmadığının ifade edildiği görülmektedir.

Tablo-5: BOBİ FRS Uygulamaları Hakkında Bir Çalışmanız Oldu Mu?

	Frekans	Yüzde
Evet	10	15,6
Hayır	54	84,4
Toplam	64	100

Tablo-5’de BOBİ FRS uygulamaları hakkında bir çalışmalarının olup olmadığı meslek mensuplarına sorulmuştur. Katılımcıların %15,6’sının BOBİ FRS uygulamaları hakkında bir çalışması var iken, %84,4’ünün BOBİ FRS uygulamaları hakkında bir çalışmasının olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo-6: Muhasebe Meslek Mensupları BOBİ FRS Uygulamalarını Kısa Vadede Benimseyip Başarılı Bir Şekilde Uygulayacaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	12	18,8	18,8
Katılmıyorum	13	20,3	39,1
Kararsızım	16	25,0	64,1
Katılıyorum	14	21,9	85,9
Kesinlikle Katılıyorum	9	14,1	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-6’da muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaklarına yönelik katılımcılara sorulan soruya %18.8’inin kesinlikle katılmadığı, %20,3’ünün katılmadığı, %25’inin kararsız kaldığı, %21,9’unun katıldığı ve %14,1’ininde kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-7: BOBİ FRS Uygulanması Meslek Mensuplarının İş Yükünü Arttıracak Ve Mesleği Zorlaştıracaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	9,4	9,4
Katılmıyorum	10	15,6	25,0
Kararsızım	20	31,3	56,3
Katılıyorum	16	25,0	81,3
Kesinlikle Katılıyorum	12	18,8	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-7’de muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS uygulamasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracak ve mesleği zorlaştıracığına yönelik katılımcılara sorulan soruya %9.4’ünün kesinlikle katılmadığı,

%15,6'sının katılmadığı, %31,3'ünün kararsız kaldığı, %25'inin katıldığı ve %18,8'inde kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-8: TURMOB Tarafından Verilecek Eğitimler BOBİ FRS Uygulanma Sürecini Kolaylaştıracaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	12,5	12,5
Katılmıyorum	7	10,9	23,4
Kararsızım	7	10,9	34,4
Katılıyorum	24	37,5	71,9
Kesinlikle Katılıyorum	18	28,1	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-8'de muhasebe meslek mensuplarına TURMOB tarafından verilecek BOBİ FRS uygulama sürecini kolaylaştıracağına yönelik katılımcılara sorulan soruya %12,5'inin kesinlikle katılmadığı, %10,9'unun katılmadığı, %10,9'unun kararsız kaldığı, %37,5'inin katıldığı ve %28,1'inde kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-9: Meslek Odalarının Meslek Mensuplarını Sürekli Eğitime Tabi Tutmaları Gerekmemektedir

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	9,4	9,4
Katılmıyorum	8	12,5	21,9
Kararsızım	4	6,3	28,1
Katılıyorum	24	37,5	65,6
Kesinlikle Katılıyorum	22	34,4	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-9'da muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak BOBİ FRS'nin uygulamasında kolaylık sağlanması için meslek odalarının sürekli eğitime tabi tutmaları gerektiğine yönelik katılımcılara sorulan soruya %9,4'ünün kesinlikle katılmadığı, %12,5'inin katılmadığı, %6,3'ünün kararsız kaldığı, %37,5'inin katıldığı ve %34,4'ünde kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-10: Muhasebe Meslek Mensuplarının BOBİ FRS'yi Kendi Çabaları İle Öğrenebilirler

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	17	26,6	26,6
Katılmıyorum	21	32,8	59,4
Kararsızım	14	21,9	81,3
Katılıyorum	8	12,5	93,8
Kesinlikle Katılıyorum	4	6,3	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-10'da muhasebe meslek mensuplarının kendi çabaları ile BOBİ FRS'yi öğrenebileceklerine yönelik katılımcılara sorulan soruya %26,6'sının kesinlikle katılmadığı, %32,8'inin katılmadığı, %21,9'unun kararsız kaldığı, %12,5'inin katıldığı ve %6,3'ünde kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-11: BOBİ FRS Uygulaması Mesleğe Duyulan Saygıyı Artıracaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	10,9	10,9
Katılmıyorum	11	17,2	28,1
Kararsızım	15	23,4	51,5
Katılıyorum	17	26,6	78,1
Kesinlikle Katılıyorum	14	21,9	100
Total	64	100,0	

Tablo-11'de BOBİ FRS uygulamalarının mesleğe duyulan saygıyı arttıracığına yönelik katılımcılara sorulan soruya %10,9'unun kesinlikle katılmadığı, %17,2'inin katılmadığı, %23,4'ünün kararsız kaldığı, %26,6'sının katıldığı ve %21,9'unun da kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-12: BOBİ FRS Uygulaması Sürecinde En Önemli Engel Meslek Mensuplarının Eğitim Süreci Olacaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	17,2	17,2
Katılmıyorum	11	17,2	34,4
Kararsızım	7	10,9	45,3
Katılıyorum	24	37,5	82,8
Kesinlikle Katılıyorum	11	17,2	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-12’de BOBİ FRS uygulama sürecinde en önemli engelin meslek mensuplarının eğitim süreciğinin olacağına katılımcılara sorulan soruya %17,2’sinin kesinlikle katılmadığı, %17,2’inin katılmadığı, %10,9’unun kararsız kaldığı, %37,5’inin katıldığı ve %17,2’inin de kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-13: BOBİ FRS’nin Uygulanması Sürecinde En Önemli Engel Vergi Sistemine Uymayan Düzenlemelerin Varlığı Olacaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	8	12,5	12,5
Katılmıyorum	4	6,3	18,8
Kararsızım	10	15,6	34,4
Katılıyorum	21	32,8	67,2
Kesinlikle Katılıyorum	21	32,8	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-13’te BOBİ FRS’nin uygulanma sürecinde en önemli engelin vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığının olacağına yönelik katılımcılara sorulan soruya %12,5’inin kesinlikle katılmadığı, %6,3’ünün katılmadığı, %15,6’sının kararsız kaldığı, %32,8’inin katıldığı ve %32,8’inin de kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo-14: BOBİ FRS'nin Uygulanması Sürecinde En Önemli Engel Standartların Karmaşıklığı Olacaktır

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	9	14,1	14,1
Katılmıyorum	8	12,5	26,6
Kararsızım	14	21,9	48,4
Katılıyorum	20	31,3	79,7
Kesinlikle Katılıyorum	13	20,3	100,0
Total	64	100,0	

Tablo-14'te BOBİ FRS'nin uygulanma sürecinde en önemli engelin standartların karmaşıklığı olacağına yönelik katılımcılara sorulan soruya %14,1'inin kesinlikle katılmadığı, %12,5'inin katılmadığı, %21,9'unun kararsız kaldığı, %31,3'ünün katıldığı ve %20,3'ünün de kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma, Balıkesir ilinde faaliyet gösteren ve Balıkesir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bulunan meslek mensuplarının BOBİ FRS'ye yönelik bilinirlik ve farkındalıkları ve BOBİ FRS'ye yönelik genel değerlendirmeleri incelenmiştir.

BOBİ FRS'ye yönelik eğitim kurslarına katılanların katılmayanlara göre bilinirliklerinin ve farkındalıklarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Yapılan literatürdeki araştırmalara bakıldığında benzer sonucun Can ve Gör (2011), Güneş vd. (2011), Beyazıt vd. (2015) ve Durak ile Yürekli'nin (2017) yılı çalışmalarında aynı olduğu görülmektedir. Bu açıdan BOBİ FRS'ye yönelik uygulamaların meslek mensupları tarafından tam anlaşılması ve uygulamadaki sorunların ortadan kaldırılması için BOBİ FRS'ye yönelik eğitimlerin verilmesi gerekmektedir. Meslek mensuplarının çoğunluğu, Elitaş vd. (2011) yılında yaptıkları çalışmanın sonucuna benzer şekilde, BOBİ FRS'ye yönelik bu eğitimlerin TÜRMOB ve meslek odaları tarafından verildiğinde başarılı sonuçlar vereceğine inanmaktadırlar. Gerekli eğitimin verilememesi halinde meslek mensupları kendi çabaları ile BOBİ FRS'nin getirdiği uygulamaları öğrenmekte zorlanacaklarını tespit edilmiştir.

Standartla ilgili olarak, Özkan ve Özşahin (2012) yılında yaptıkları çalışmanın sonucuna benzer şekilde, meslek mensuplarının sürekli eğitime tabi tutulmalarının faydalı olacağı tespit edilmiştir. Meslek mensupları BOBİ FRS'nin uygulanmasında en önemli engelin eğitim sürecinden kaynaklanacağı ifade edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaklarına yönelik verilen cevaplara bakıldığında kararsız kaldığı görülmektedir. Bu açıdan yapılacak değişikliklerin uzun vadede geçerliliği sağlayacak şekilde tek seferde yapılması uygun olacak. Yoğun mesai ile çalışan meslek mensupları için standartlarda gerçekleştirilecek değişikliklerin sıklıkla olması öğrenmede ve uygulamada problemlere neden olacaktır. Bu açıdan standartlarla ilgili yapılacak değişiklikler gelecek yıllardaki ihtiyaçları da karşılayacak ve kapsayacak şekilde özenle ve itina ile yapılması gerekmektedir.

Meslek mensupları ile ilgili olarak, Kurcan vd. (2011) ve Can ile Gör'ün (2011) yılında yaptıkları çalışmanın sonucuna benzer şekilde, BOBİ FRS uygulamalarında olası yanlışlıkların standartların karmaşıklığı ve vergi sistemine uymayan düzenlemelerden kaynaklanacağını tespit edilmiştir. Standartlara ait düzenlemelerin açık ve anlaşılır olması meslek mensupları için uygulama kolaylığı sağlayacaktır. Ayrıca meslek mensupları tarafından yapılacak olası yanlışlarda böylelikle önlenmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Aaker, D. A. (1996). Measuring brand equity across products and markets. *California Management Review*, 38(3), 102-120.

Abdioğlu H. & Kılıç İ.B. & Yavuz S. & Kuş T. (2014). Muhasebe Standartlarının Uygulanma Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Standartlara Bakış Açılarının ve Mesleki Yetkinliklerinin İncelenmesi Üzerine Balıkesir İlinde Bir Araştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık 2014, 9(3), 207-231.

Arsoy (Poroy), A., & Bora, T. (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi Ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56,17-28, (<http://journal.mufad.org/attachments/article/681/2.pdf>) (18.01.2018).

Ataman B & Cavlak H. (2017), BOBİ FRS ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmaları Dergisi*, 2 (3), 153-168.

Atmaca, M. & Çelenk H. (2010), Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Raporlama Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 1, XXVIII,523-548.

Bayazıtlı, E., & Özdemir, S., &Alpay, E. (2015). Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Zorlayan Öğrenme Sürecinin Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Temelinde İrdelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 1-31.

Bengü, H., & Özdemir, S., & Çelik, S. (2014). Niğde İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 161-175.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56) (2017) T.C. Resmi Gazete, Mükerrer 30138, 29.12.2017.

Can, İ., & Gör, Y.(2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara ve Çankırı İlleri Örneği. *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Eylül, 5.

Çankaya, F., & Dinç, E.(2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F.*, 17(1), 81-102.

Dinç, E., &Atabay E.(2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği. *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, 5 Ekim.

Durak, M. G., & Yürekli E. (2017). Meslek Mensuplarının Gözünden Kobiler İçin Finansal Raporlama Standartları: Denizli İlinde Bir Uygulama. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, Sayı:2.

Dursun, İ., Kabadayı, E. T., Alan, A. K. ve Sezen, B. (2011). Store brand purchase intention: Effects of risk, quality, familiarity and store brand shelf space. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 24, 1190-1200.

Elitaş, C., Karakoç, M., & Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, 5, Ekim.

Ercan C., & Büyükoğlu B. (2017). Kobi Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Algılanma Düzeyinin Belirlenmesine

Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği. *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, Vol:4 / Issue:15, pp.2069-2076.

Erdoğan, M., & Dinç, E. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 43,154-169.

Fidan, M. E., & Cinit H. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: *Marmara Bölgesi Örneği*. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 1-25.

Gençtürk, M., & Karahan, N., & Yılmaz T. (2011). KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Farkındalık Düzeylerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 48(551), 77-92.

Gökçen G., & Öztürk E. (2017). Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmaları Dergisi*, 2 (2), 105-114.

Güneş, R., Durmuş, A. F., & Solak, B. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ Ve Malatya İlleri Örneği. *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Kasım.

Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N., & Demirci, Ş. D. (2012). KOBİ'ler İçin TFRS'nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma. *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Aralık. (<http://dergi.mumeyek.org/pdfler/33017.pdf>, (25.09.2017).

Hatunoğlu Z., Uçaktürk, M., & Kılılı, M. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 51-62.

Kaya G.A. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Ve Tam Set TFRS Hakkındaki Bilgi Düzeyleri ve Düşünceleri: Elazığ'da Ampirik Bir Çalışma. *The Journal of Academic Social Science Studies. International Journal of Social Science* Doi number: <http://dx.doi.org/10.9761/JASSS2855> Number: 36 , p. 157-178, Summer II

Keller, K. L. (2001). *Building customer-based brand equity: A blue print for creating strong brands*(pp. 68-72). Cambridge, MA: Marketing Science Institute.

Kent, R. J. ve Allen, C. T. (1994). Competitive interference effects in consumer memory for advertising: the role of brand familiarity. *The Journal of Marketing*, 97-105.

Köroğlu, Ç. & Doğan C. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Süreci Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi: Marmaris İlçesi Örneği. *World of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, Aralık.

Kurcan, U., & Uyar S., & Tetik, N. (2011). Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3, 15-28.

Kurtçu, E., & Akdoğan H. (2011). KOBİ'lerde UFRS Uygulamalarının Denetim Üzerine Olası Etkilerini Görmek Amacıyla Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavir İle Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 63-85. (http://www.sbedergi.hitit.edu.tr/files/elif_kurtcu.pdf (24.09.2017).

KGK.(2017). Basın Duyurusu:"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Yayınlanmıştır." www.kgk.gov.tr

Özdemir, O. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki KOBİ'lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, S.D.Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Özkan A., & Özşahin F. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 12(37), 47-68.

Yel,T., & Erdem S. M. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Ufrs Hakkındaki Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bolu İli Örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2.

EK-1: Anket Formu**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)'NİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN BİLİNİRLİĞİNİN VE FARKINDALIĞININ TESPİTİ: BALIKESİR İLİ ÖRNEĞİ**

Değerli Katılımcı,

Bu çalışma, büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS)'nin Balıkesir ilindeki SMMM Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirliği ve farkındalığını tespit etmek amaçlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS uygulamaları hakkındaki düşünceleri tamamen bilimsel bir veri olarak değerlendirilecektir. Ankete katılarak çalışmaya destek verdiğiniz için teşekkür ederiz.

Arastirmacilar:

Prof. Dr. Şakir SAKARYA, *Balıkesir Üniversitesi/ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / İşletme Bölümü*

Kemal Faruk YAZGAN, *Vergi Müfettiş Yardımcısı, Haliç Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı/İstanbul*

Dr. Öğr. Üyesi Hasan Hüseyin YILDIRIM, *Balıkesir Üniversitesi / BUBYO / Bankacılık ve Finans Bölümü*

IDEMOGRAFİK ÖZELLİKLER**1. Cinsiyetiniz?**

() Bayan () Erkek

2.Eğitim Durumunuz?

() Ön Lisans () Lisans () Lisansüstü ()
Doktora

3.Yaşınız?

() 25-30 () 31-35 () 36-40 () 41-45
() 46-50 () 51-55 () 56 ve üstü

4. Mesleki Tecrübeniz?

() 0-5 Yıl () 6-10 Yıl () 11-15 Yıl () 16-20 Yıl
() 21-25 Yıl () 26-30 Yıl () 31 ve üstü

5.Çalışma Şekliniz?

() Bağımlı () Bağımsız

II. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI VE BOBİ FRS

	Evet	Hayır
1. BOBİ FRS uygulamalarına tabi olacak mükellefiniz var mı?		
2. BOBİ FRS uygulamaları hakkında bir çalışmanız oldu mu?		
3. BOBİ FRS hakkında eğitim kurslarına katıldınız mı?		

III. BOBİ FRS'NİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN BİLİNİRLİK VE FARKINDALIK DÜZEYİ AİT GENEL GÖRÜNÜM

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Orta Düzeyde Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. (FM1) BOBİ FRS hakkında bilgi sahibiyim					
2. (AW1) BOBİ FRS'yi duyuyorum (işitiyorum)					
3. (AW2) BOBİ FRS'yi kapsamında işlem yapacak olursam ne yapacağımın farkındayım					
4. (AW3) BOBİ FRS uygulamalarını sıklıkla düşünürüm					

5. Muhasebe meslek mensupları BOBİ FRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır.					
6. BOBİ FRS uygulanması meslek mensuplarının iş yükünü arttıracak ve mesleği zorlaştıracaktır.					
7. TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler BOBİ FRS uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.					
8. Meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları gerekmektedir.					
9. Muhasebe meslek mensuplarının BOBİ FRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.					
10. BOBİ FRS uygulaması mesleğe duyulan saygıyı artıracaktır.					
11. BOBİ FRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel meslek mensuplarını eğitim süreci olacaktır.					
12. BOBİ FRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı olacaktır.					
13. BOBİ FRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel standartların karmaşıklığı olacaktır.					

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Çalışmanın adı (diğer dildeki adı da aynı biçimde) Times New Roman, 14 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Çalışmada metin kısmı Times New Roman, 12 punto ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
3. Dipnotlar, öz ve abstract bölümleri ise Times New Roman, 10 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
4. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 30'dur.
5. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır.
6. Kaynakçaya numara **verilmemelidir**.
7. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
8. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
9. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
10. İlk sayfada Times New Roman 12 punto ile çalışmanın başlığının hemen altında yazar(lar)ın unvanı, adı ve bunlara eklenmiş dipnotlar (*, **, ***, yazar sayısı kadar) da yazar(lar)ın bağlı olduğu kurum/kuruluş ile e-mail adresi yer almalıdır.

ÖRNEK:

**KURUMSAL İTİBARIN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ
VE DENETİM FİRMASI SEÇİMİNDEKİ ROLÜ: BİST
İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Öğr. Gör. Mehmet ÜNAL*

ÖZ

.....

.....

.....

Anahtar Sözcükler:

Jel Kodları:

*Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, munal@kho.edu.tr

11. Ayrıca teşekkür notu, yazar(lar)ın çalışmada kullandıkları verileri paylaşma istekleri, ortak çalışmalarda yazarların çalışmaya olan katkıları gibi çalışmaya dair çeşitli açıklamaların verilmesi isteniyor ise bunlar “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile refere edilmeli ve dipnotta gösterilmelidir.

ÖRNEK:**1. GİRİŞ**

§ Çalışmanın analiz kısmındaki yardımlarından ötürü Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İstatistik ABD doktora öğrencisi Mehmet Bayar'a, verilerin konsolidasyonu sırasındaki desteklerinden ötürü Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na teşekkür ederiz.

veya

§ Bu çalışma, Sezin Demir'in Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD'nda Prof. Dr. Ayla Yılmaz'ın danışmanlığında yürütülen "Vergi Reformları ve Maliye Bakanlığının Performansına Katkısı" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

12. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz örnek dosyanın referans alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

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

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 ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar Sözcükler:

Özün ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Öz ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığında bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığında bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Öz ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Öz okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar sözcükler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.
6. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.
7. 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, iki yana yaslanmış olarak,
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, iki yana yaslanmış olarak,

Grafik-1:Örnekleme İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
5. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
6. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısımda 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.Yazar, Adının Baş Harfi., 2.Yazar, Adının Baş Harfi., & 3.Yazar, 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

Creame 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 kullanılmalıdır. 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 sorumluluklar yazarı bağlar.
2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM 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 edilebilir. 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 düzeltilmesini istediği 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.
13. Yazar(lar) ulusal ve uluslararası geçerli **etik kurallara** uymak zorundadır. MUVU dergisine başvuruda bulunan her yazarın bu kurala uyduğu varsayılır ve bu konuda doğabilecek sorunlar karşısında yazar(lar) sorumlu tutulacaktır.

SUBMISSION GUIDELINES

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.

Key words:

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 “§” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION**§
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, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, 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

Cremer 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. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.
3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Dergipark](#), [article should be submitted to JatsEdit@gmail.com](#) via electronic mail.
4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).
5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.
6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.

7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from “Properties” section of files.
8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.
9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.
10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.
11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.
12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

