



ALANYA
AKADEMİK
ALANYA
ACADEMIC
REVIEW **BAKIS**

dergisi

ISSN NO: 2547-9733
VOLUME 3, ISSUE 3, YEAR 2019

ALANYA AKADEMİK BAKIŞ

ALANYA ACADEMIC REVIEW

ISSN 2547-9733

E-ISSN 2651-4192

Cilt 3, Sayı 3, Yıl 2019

Volume 3, Issue 3, Year 2019

Sahibi / Owner

Prof. Dr. Ekrem KALAN

Rektör / Rector

Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi /

Alanya Alaaddin Keykubat University

Editör / Editor

Doç. Dr. Kemal VATANSEVER

Editör Yardımcısı / Editorial Assistant

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa YILDIRIM

Danışma Kurulu/Advisory Board

Prof. Dr. Aydın SARI Pamukkale Üniversitesi

Prof. Dr. Bayram Zafer ERDOĞAN Anadolu Üniversitesi

Prof. Dr. Erdoğan GAVCAR Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Prof. Dr. Hakan AYGÖREN Pamukkale Üniversitesi

Prof. Dr. İbrahim ORGAN Pamukkale Üniversitesi

Prof. Dr. Mehmet Y. YAHYAGİL Yeditepe Üniversitesi

Prof. Dr. Ömer TORLAK Rekabet Kurumu Başkanı

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM Dumlupınar Üniversitesi

Yayın kurulu/Editorial Board

- Prof. Dr. Aydın KAYABAŞI Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Cem Oktay GÜZELLER Akdeniz Üniversitesi
Prof. Dr. Funda Rana ADAÇAY Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Harun UÇAK Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hüdai YILMAZ Aydın Adnan Menderes Üniversitesi
Prof. Dr. İlyas SÖZEN İzmir Kavram Meslek Yüksekokulu
Prof. Dr. Kemal KANTARCI Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Kemal YILDIRIM Anadolu Üniversitesi
Prof. Dr. Muharrem TUNA Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Nurullah UÇKUN Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Rüştü YAYAR Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Prof. Dr. Selim İNANÇLI Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman UYAR Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Yiğit KAZANÇOĞLU Yaşar Üniversitesi
Doç. Dr. Hatice Gaye GENCER Yeditepe Üniversitesi
Doç. Dr. Güneş YILMAZ Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Doç. Dr. Oğuz YILDIRIM Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Doç. Dr. Volkan ÖNGEL Beykent Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Aydın ÇEVİRGEN Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi

Alanya Akademik Bakış yılda üç kez yayımlanan uluslararası hakemli bir dergidir. Dergide yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara aittir, yayınlayan kurulu ve dergiyi bağlamaz.

Alanya Academic Review is a peer-reviewed international journal published three times a year. Any views expressed in this publication are the views of the authors and are not the views of Alanya Academic Review.

Index:



Bu dergi, Creative Commons Atıf-GayriTicari-AynıLisanslaPaylaş 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial- NoDerivatives 4.0 International License.

İletişim / Contact:

Alanya Akademik Bakış Editörlüğü
Kestel Merkez Mah. Sigorta Cad. 07425 ALANYA/ANTALYA
Tel: +90 (242) 510 61 00, Faks: +90 (242) 518 20 51
E-mail: alanyaacademic@gmail.com
Web: <http://dergipark.gov.tr/alanyaakademik>

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

	<u>Sayfa</u>
Aşırı İş Yükü Algısının İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisinde Sürekli Kaygının Aracılık Rolü – The Mediating Role of Trait Anxiety in the Effects of Work Overload on Turnover Intention (Araştırma Makalesi)	
Tahsin AKÇAKANAT, Hasan Hüseyin UZUNBACAK	215-230
Spekülatif Girişimcilik – Speculative Entrepreneurship (Araştırma Makalesi)	
Ali Osman UYMAZ	231-246
Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi - The Relationship between the Tax Burden and Economic Growth in Turkey (Araştırma Makalesi)	
Özgür Emre KOÇ	247-259
Yeni Bilirkişilik Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Bilirkişilik Temel Eğitimleri Üzerine Bir Değerlendirme – An Evaluation about Expertise Educations of Certificated Public Accountants within the Frame of New Expertise Legislation	
Mehmet UTKU, Emin KURTCEBE	261-276
Fuarların Uluslararası Pazarlar Açısından Önemi: Turizm İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma – The Importance of Fairs in Terms of International Markets: A Research on Tourism Enterprises (Araştırma Makalesi)	
Ömer Zafer GÜVEN, Tuba CEYLAN	277-294
Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli – The Last Phase of Modern Cost Accounting: Resource Consumption Accounting Model (Araştırma Makalesi)	
Ali ALTINBAY, Burak SEYLAN	295-320
TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar – Investments in Financial Instruments for Other Companies in TFRS, BOBİ FRS and MSUGT: Recognition, Valuation, Presentation and Disclosures (Araştırma Makalesi)	
Selçuk YALÇIN	321-341

Aşırı İş Yükü Algısının İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisinde Sürekli Kaygının Aracılık Rolü

(Araştırma Makalesi)

The Mediating Role of Trait Anxiety in the Effects of Work Overload on Turnover Intention

Doi: 10.29023/alanyaakademik.558557

Tahsin AKÇAKANAT

Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü
tahsinakcakanat@sdu.edu.tr

Orcid No: 0000-0001-9414-6868

Hasan Hüseyin UZUNBACAK

Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü
hasanuzunbacak@sdu.edu.tr

Orcid No: 0000-0002-3297-1659

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Akçakanat, T., & Uzunbacak, H.H. (2019). Aşırı İş Yükü Algısının İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisinde Sürekli Kaygının Aracılık Rolü. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 215-230.

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Sürekli Kaygı,
Aşırı İş Yükü,
İşten Ayrılma Niyeti,
Aracılık Rolü

Makale Geliş Tarihi:
27.04.2019
Kabul Tarihi:
13.05.2019

Bu çalışma, aşırı iş yükü algısı ile işten ayrılma niyeti arasındaki ilişkide sürekli kaygının rolünü tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Araştırmanın verileri, bir sigara işletmesinin Isparta il genelinde görev yapan satış elemanlarından toplanmıştır. Bu kapsamda, 182 saha satış elemanından kolayda örneklem yöntemiyle elde edilen veriler, bootstrap regresyon analizi kullanılarak aracılık analizine tabi tutulmuştur. Elde edilen bulgulara göre, aşırı iş yükü algısı ile işten ayrılma niyeti ilişkisinde, sürekli kaygının aracılık rolü oynadığı tespit edilmiştir. Ulaşılan bulgular literatür doğrultusunda tartışılmış ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

ABSTRACT

Keywords:

Work Overload,
Trait Anxiety,
Turnover Intention,
Mediating Role

This study was carried out to determine the role of trait anxiety in the relationship between the work overload perception and turnover intention. The data of the study was collected from the salespersons of Isparta province. In this context, the data obtained from 182 salespersons with convenience sampling method were subjected to mediation analysis using bootstrap regression analysis. According to the findings, it was found that trait anxiety plays a mediating role in the relation of work overload perception and turnover intention. The findings were discussed in the light of the literature and recommendations were made for future studies.

1.GİRİŞ

İşletmelerin temel amaçları arasında sayılan karlılık ve süreklilik, günümüz işletmeleri için oldukça zorlu bir süreçtir. Bu süreçte işletmeler bir taraftan rekabet ederek, diğer taraftan kendini sürekli olarak geliştirerek, işletme genelinde en uygun stratejileri uygulamak durumundadır. Bu amaçla, kar marjını yükseltmenin, verimliliği ve performansı artırmanın, bunu yaparken de kaliteyi ihmal etmemenin ve işgücünden maksimum düzeyde yararlanmanın yolunu aramaktadırlar.

İşgücünden maksimum derecede yararlanabilmek için kimi zaman çalışanların bilgi ve tecrübe düzeyleri, kapasiteleri göz ardı edilerek, işletmenin beklentileri artmaktadır. Ancak, bu beklentiler, çalışanları stres yaşamasına ve iş yükünün ağırlaşmasına neden olarak, bireysel ve örgütsel olumsuzlukları ortaya çıkarmaktadır. Bu olumsuzlukların başında, tükenme, mutsuzluk, bağlılıkta ve tatminde azalma, performansta beklentileri karşılayamama gelmektedir.

İş performansını olumsuz olarak etkileyen iş stresi ve stresin ortaya çıkardığı kaygı, iş dünyasında önemli bir sorun olarak görülmektedir. Günümüzün rekabetçi ortamında, iş sahiplerinin ve müşterilerinin artan talep ve beklentilerinin ortaya çıkardığı aşırı iş yükü de stres kaynaklarından birisi olarak tanımlanmaktadır. İşle ilgili stresin yüksek olması, çalışanların işyeri mutluluğunu ve işten duyduğu tatmini etkileyerek, işletmeler açısından bir başka önemli sorun olan işgücü devir oranını artırabilmektedir. Bununla birlikte, teknolojinin ve internet kullanımının yaygınlaşması, ürün ve hizmetlerde farklılaşmanın yaşanması, rekabet ve pazarlama stratejilerinin sürekli değişimi özellikle satış elemanları üzerinde aşırı iş yükü kaynaklı stres ve kaygının oluşmasına neden olmaktadır (Jones vd., 2000).

Bu açıklamaların ışığında çalışmada, satış elemanlarının aşırı iş yükü algıları, kaygı düzeyleri ve işten ayrılma niyetleri arasındaki ilişkiler ele alınmıştır. Ayrıca aşırı iş yükü ile işten ayrılma niyeti ilişkisinde, sürekli kaygı düzeyinin rolü de çalışma kapsamında araştırılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İşten ayrılma niyeti, çalışanların halen çalıştıkları işyerinden ayrılma isteklerine ilişkin zihinsel ve davranışsal niyet olarak tanımlanmıştır (Tett ve Meyer, 1993: 262). Çalışanların işten ayrılma niyeti, yakın gelecekte, çalıştıkları işlerinden ayrılma ve yeni bir iş bulma isteklerini de yansıtmaktadır (Pradana ve Salehuddin, 2015: 110). İşten ayrılma davranışının öncülü olarak kabul edilen işten ayrılma niyeti, işe karşı tutumu ile işten ayrılma veya ayrılmama yönündeki bilinçli ve temkinli bir karar veya niyet olarak değerlendirilmektedir (Jacobs ve Roodt, 2011). Bu niyeti taşıyan çalışan, kafasını ve enerjisini yeni iş bulma için harcayacağından işini savsaklama eğilimi içerisinde olabilir (Vigoda, 2000: 332). Bu açıdan örgütlerin, ciddiyetle bu konu üzerinde durmaları ve gerekli önlemleri almaları önem arz etmektedir.

İş yaşamında işi bırakma davranışı, işten soğuma ve işten ayrılma niyeti olarak incelenmektedir. Çalışanın, işinin gereği olarak elde ettiği rolleri devam ettiği halde, işle ilgili yaşadığı olumsuzluklar sebebiyle, rollerinin gereklerini tam olarak yerine getirmemesi işten soğuma olarak ele alınmaktadır. İşten ayrılma niyeti, çalışanın işten uygun bir fırsat bulduğunda hemen işten ayrılabileceğini ifade eder (Ünlüsoy Dinçer, 2010: 49). Buradan yola çıkarak işten ayrılma niyeti, çalışanın iş koşullarından memnun olmaması sebebiyle işini daha

fazla yürütmek istememesi ve işi bırakma çabası olarak ifade edilmektedir (Hanisch ve Hulin, 1990: 64; Rusbelt vd., 1998: 604).

İşten ayrılma niyeti, “Akla Dayalı Davranış Teorisi” çerçevesinde ele alınmaktadır. Teoriye göre, birey herhangi bir konuda karar alırken karmaşık bir süreçle hareket etmektedir. Bu süreç, tutumlar ve sübjektif normlara dayanmaktadır. Bireyin algılarının tutumları ortaya çıkaracağı, sosyal baskıların sonucunda ortaya çıkan davranışın ise sübjektif normların dayanak noktası olduğunu ifade eden teori, bu faktörlerden birinin veya ikisinin bireyin karşılaştığı herhangi bir durum karşısında niyetin ve tepkinin oluşmasına neden olduğunu savunmaktadır (Ajzen ve Fishbein, 1975). Bir başka ifadeyle, Akla Dayalı Davranış Teorisi, algılar ve davranışlar arasında tutumların rolü üzerinde durarak, davranışların ortaya çıkabilmesi için bireylerin algılarına ve tutumlarına ihtiyaç olduğunu vurgulamaktadır (Yıldız, 2016: 89). Bu bağlamda, işten ayrılma niyetini etkileyen pek çok neden olabilmektedir. Bu nedenler, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim, sağlık durumu gibi kişisel faktörler, işletmenin kuruluş yeri, çalışma koşulları, yönetim uygulamaları, ödül ve ücret sistemi gibi örgütsel faktörler, ekonomik ve toplumsal şartlar, teknolojik ilerleme, işgücü piyasası gibi çevresel faktörler başlıkları altında sınıflandırılabilir (Akdeniz, 2018).

İşten ayrılma niyetini ortaya çıkaran ve örgütsel faktörler arasında sayılan değişkenlerden birisi de aşırı iş yüküdür. Aşırı iş yükü, birim zamanda yapılması gereken işin, çalışanları başkısı altına almasıdır (Greenberg, 1995: 12). Yapılan iş sebebiyle, çalışanın stres yaşamasına sebep olan faktörler arasında sayılan (Gümüştekin ve Öztemiz, 2005: 274) aşırı iş yükü, çalışanın yapmak zorunda olduğu işin miktarının fazlalığından ve zaman baskısından kaynaklanan, bireysel ve örgütsel olumsuz çıktılara sebep olan duygu olarak ifade edilmektedir (Aycan ve Yavuz, 2007).

Bireyler, kendilerine yüklenen görevlerin belirgin olmaması, işin bitirilmesi için yeterli sürenin tanınmaması, yönetici desteğinin yeterli düzeyde olmaması, yetersiz eğitim faaliyetleri hakkındaki yargıları sebebiyle aşırı iş yükü algısına kapılabilmekte ve bu durum işler üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir (Understanding ergonomics at work, 2013: 2-3).

Özkalp ve Kirel (2005: 435) aşırı iş yükünü, çalışanın yapması gereken çok sayıda iş olması anlamına gelen niceliksel ve çalışanın yaptığı işin bireysel beceri ve bilgi düzeyini aştığı halde yapması olarak ifade edilen niteliksel iş yükü olarak iki boyutta ele almıştır. Bununla birlikte aşırı iş yükü algısı, iş yapanın veya işin ve organizasyonun özelliklerinden kaynaklanabileceği gibi, yasa ve kurallardan da kaynaklanabilmektedir (Korkmaz, 2012: 24).

Aşırı iş yükünün, tükenmişlik (Portoghese vd., 2014; Bolat, 2011), örgütsel destek (Ilies vd., 2010), iş tatmini (Swartz, 1999), iş-aile çatışması (Yıldırım ve Aycan, 2008), çalışma yaşam kalitesi (Lai vd., 2012), yönetici desteği (Hetty van Emmerik vd., 2009) ve örgütsel bağlılık (Duxbury ve Halinski, 2014; Gökkaya, 2014) olmak üzere birçok değişkenle ilişkisi incelenmiştir.

Yazında, aşırı iş yükünün, bu araştırmanın da değişkenlerinden birisi olan işten ayrılma niyetinin öncülü olduğunu ortaya koyan araştırmalara rastlamak mümkündür. Nitekim, Duxbury ve Halinski, (2014: 670) işten ayrılma niyetinin ortaya çıkmasında etkisi olan temel değişkenlerden birisinin de iş yükü olduğunu ifade etmiştir. Zeytinoğlu ve arkadaşları (2007) tarafından gerçekleştirilen bir diğer araştırmada da iş yükünün artmasının işten ayrılma niyetini arttıracığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte aşırı iş yükünün işten ayrılma niyetini

pozitif etkilediğine ilişkin bulgulara, başkaca araştırmaların sonuçlarında da ulaşılmıştır (Altay ve Turunç, 2018; Iverson ve Deery, 1997; Qureshi vd., 2013; Lee, 2011; Sümer ve Van de Ven, 2007). Bu kapsamda, araştırmanın ilk hipotezi aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur:

H1: Aşırı iş yükü, işten ayrılma niyetini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir.

Aşırı iş yükü, Karasek (1979) tarafından geliştirilen “İş Yükü-Kontrolü Teorisi” ile ilişkilendirilmektedir. Teoriye göre, çalışanın iş yükü ve iş üzerindeki kontrol düzeyi arasındaki ilişki, çalışanların stres düzeyini etkilemektedir (Demiral vd, 2007: 12). Çalışanın işi ile ilgili sahip olduğu bilgi, beceri ve deneyimleri ile bunları işinde kullanabilmesi, iş üzerindeki kontrolünü artırmaktadır. İş üzerindeki kontrol düzeyinin örgüt tarafından bireye verilen iş yükünün gereklerini yerine getirmesine yardımcı olamaması durumunda, çalışanlar strese girmekte, bu durum ise kaygıyı ortaya çıkarmaktadır (Bolat, 2011: 88).

Genel anlamda kaygı, bireyin çevresel ve psikolojik olaylar karşısında yaşamış olduğu duygu, geleceğe yönelik endişe ve gerginlik hali olarak tanımlanmaktadır (Kaya ve Varol, 2004: 32). Bir başka tanıma göre kaygı, soyut olan bir tehdit veya tehlike karşısında, gelecek odaklı olarak bireyin yaşadığı fiziki, duygusal ve psikolojik etkilenme durumu olarak ifade edilmektedir (Spielberger, 1976). Bireylerde kaygı, durumluk ve sürekli kaygı olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireyin istemediğı bir durumla karşılaşması ve bu durumun kendisi için tehlikeli olduğunu algılaması durumunda hissettiğı durumluk kaygı, somut bir sebep yokken bile bireyin uzun süreli ve şiddetli bir biçimde kaygı yaşaması ise sürekli kaygı olarak tanımlanmaktadır (Spielberger, 1983). Stresin yoğun olarak yaşandığı durumlarda, özellikle aşırı yorgunluk sonucunda, kaygı da yoğun olarak ortaya çıkmaktadır (Norfolk, 1989: 37).

Stresin ortaya çıkmasına, kişisel, örgüt dışı ve örgütsel kaynaklar neden olabilmektedir. Örgütsel stres kaynakları, aşırı iş yükü, rol belirsizliğı, kariyer gelişimi, örgüt yapısı gibi nedenlerdir (Kılıç ve Sakallı, 2013: 212). Stres kaynaklarının yoğun olarak hissedilmesi kaygı duygusunu da tetiklemektedir. Yazına bakıldığında, bireylerin strese sebep olabilecek olaylar yaşaması halinde, başa çıkma mekanizmalarının devreye girmemesi durumunda durumsal kaygının, başa çıkma mekanizmalarının yetersiz kalması durumunda sürekli kaygının rol üstlendiğı belirtilmiştir (Hovardaoğlu, 1997). Buradan yola çıkarak, aşırı iş yükü gibi örgütsel stres kaynaklarının karşısında çalışanın kendini yetersiz hissetmesi, stres yaşamasına sebep olarak, sürekli kaygı düzeyini etkilediğı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda yapılan araştırmalara bakıldığında, aşırı iş yükü iş stresinin kaynaklarından birisi olarak sayılmıştır (Pradana ve Salehuddin, 2015). Ahmad ve Saud (2016) tarafından aşırı iş ve aile rollerinin kaygı düzeyine ve örgütsel vatandaşlık davranışına olan etkisi üzerine yapılan bir araştırmada da, aşırı rol yükünün çalışanların kaygı düzeyini pozitif olarak etkilediğı sonucu elde edilmiştir. Role belirsizliğı, iş yükü, kişilik ve gerginlik faktörleri arasındaki ilişkiyi açıklamak üzere yapılan bir başka araştırmada ise, niceliksel iş yükü ile gerginlik faktörleri arasında sayılan kaygı arasında pozitif ve anlamlı etki bulunmuştur (Caplan ve Jones, 1975: 717). İş yükü, yönetici desteğı, gerginlik ve kaygı, başa çıkma davranışı ilişkisi üzerine yapılan bir başka çalışmada da iş yükü ve gerginlik-kaygı ilişkisi ortaya konulmuştur (Kirmeyer ve Dougherty, 1988: 132). Bu ilişkiler doğrultusunda aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur:

H2: Aşırı iş yükü, çalışanların sürekli kaygı düzeyini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir.

Tükenme, işten duyulan tatminsizlik, düşük performans ve işten ayrılma gibi olumsuz çıktıların ortaya çıkmasına etki eden durumların başında iş yerinde maruz kalınan stres unsurları gelmektedir (Maslach ve Schaufeli, 1993). İş yerinde yaşanan stresin en önemli kaynağını, iş yükü ve iş yükünden kaynaklanan zaman baskısı oluşturmaktadır (Weiner, 1982: 953). Çalışanların aşırı iş yükü nedeniyle stres yaşamaları, işlerini yaparken zevk almamalarına, işyerinde mutlu olamamalarına neden olmakta, bu durumun ise verimlilik ve performansı olumsuz etkileyeceği, işten ayrılmayı isteyebilecekleri değerlendirilmekte, bireyin işyerinden kaynaklı olarak yaşadığı bu durumlarla başa çıkabilmeleri ise, sahip oldukları dayanma gücüne ve kapasitelerine göre değişebildiği belirtilmektedir (Çelik ve Çıra, 2013: 13). Nitekim, Sosyal Araştırmalar Enstitüsü (ISR) Stres Modeli'ne göre çalışma ortamındaki fiziksel (gürültü, ışık gibi) ve psikolojik (kötü yönetim, rol belirsizliği gibi) kaynaklı stres, çalışanların olumsuz duygular beslemesine neden olabilmektedir (French ve Kahn, 1962; Katz ve Kahn, 1978). Modele göre olumsuz duygular neticesinde, çalışanlar, tükenmişlik, tatminsizlik, performans düşüklüğü, çeşitli hastalıklar, işten ayrılma niyeti, kaygı ve depresyon yaşayabilmektedir (Pyc vd., 2017: 199). İşle ilgili kaygı ve işten ayrılma niyeti üzerine yapılan araştırmalar, çalışanların sahip oldukları kaygı ile işten ayrılma niyeti arasında pozitif ilişki olduğunu ortaya koymaktadır (Byrd vd., 2000; Vanderpool ve Way, 2013). Nitekim, psikolojik sözleşme ihlali, kaygı düzeyi ve işten ayrılma niyeti ilişkisi üzerine spor takımlarının koçlarıyla yapılan bir araştırmada, yüksek düzeyde pozitif yönlü ilişki bulunmuştur (Dhurup vd., 2015). Nissly ve arkadaşları (2005) tarafından yapılan stres, iş-aile çatışması işten ayrılma niyeti üzerine bir diğer araştırmada da, stresin çalışanların kaygı düzeyini artırdığı ve işten ayrılma niyetini pozitif etkilediği belirtilmiştir. Bu bilgilerden yola çıkılarak şu hipotez oluşturulmuştur:

H3: Çalışanların sürekli kaygı düzeyi, işten ayrılma niyetini pozitif ve anlamlı olarak etkilemektedir.

Çalışanların iş yerinde fiziksel ve psikolojik olarak zorlanmaları stres düzeylerini artıran bir durumdur. Bu durum, işle ilgili olumsuz duyguların, tutumların ve davranışların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Jex, 1998). Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği gibi, yapılan ampirik araştırmalar, stresli bir çalışma ortamı beraberinde kaygı ve depresyonu ortaya çıkarmaktadır (Jensen vd., 2013). Bununla birlikte, çalışanın iş yerinde, psikolojik ve fiziksel olarak zorlanması, işten ayrılma niyetini etkilemektedir. İş Yükü-Kontrolü Teorisine göre (Karasek, 1979), yaşanan stresin en önemli kaynaklarından olan aşırı iş yükünün çalışanların kaygı düzeylerini artıracığı, artan kaygının ise işten ayrılma niyeti gibi olumsuz algıları etkileyeceği belirtilmiştir. Bu teori bağlamında, aşırı iş yükü ve rol belirsizliği gibi sebeplerle, çalışanların iş üzerindeki kişisel kontrollerini zayıflatan taleplerle karşılaşmaları durumunda, sürekli olarak kaygı duyarak, olumsuz durumla başa çıkma mekanizmasının gereğince bu stresli ortamdan uzaklaşmak isteyeceklerdir (De Croon vd., 2004; Jensen vd., 2013). Buradan yola çıkarak, aşırı iş yükünün işten ayrılma niyeti üzerine etkisinde, hissedilen kaygı düzeyinin aracılık edebileceği değerlendirildiğinden aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur:

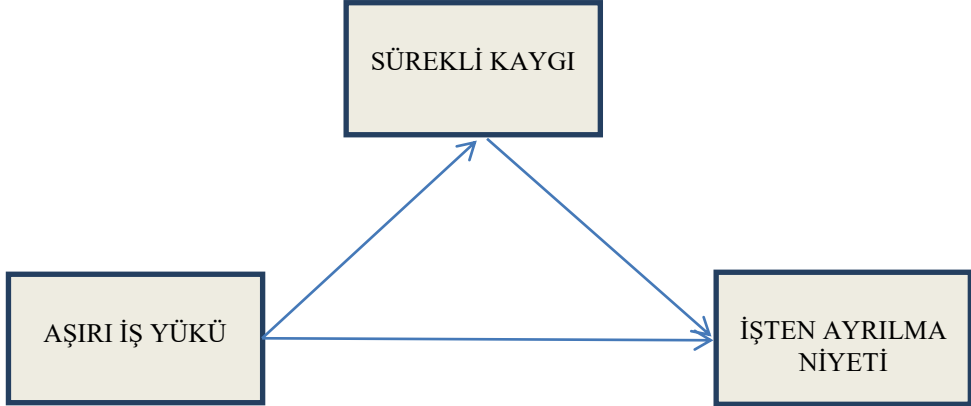
H4: Çalışanların aşırı iş yükü algısının, işten ayrılma niyeti üzerindeki etkisinde sürekli kaygı düzeyinin aracılık rolü vardır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde araştırmanın amacı ve modeli, araştırmanın evreni ve örnekleme ile çalışma kapsamında kullanılan ölçekler hakkında bilgi verilecektir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Modeli

Bu araştırmada güdülen temel amaç, çalışanlarda bulunan sürekli kaygının, işten ayrılma niyeti üzerinde etkisinde aşırı iş yükünün oynadığı rolü tespit etmektir. Bu amaçla oluşturulan çalışma modeli Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Araştırma Modeli

Araştırma modeli kapsamında çalışmada, yukarıdaki paragraflarda kurgulanan hipotezlerin test edilmesi amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, küresel bir sigara firmasının Isparta il genelinde görev yapan saha satış elemanları oluşturmaktadır. Araştırmada öncelikle, sigara firmasının Isparta saha satış sorumlusu ile iletişime geçilerek anket çalışması yapabilmek için gerekli izin alınmıştır. Sonrasında ise kolayda örnekleme metodu kullanılarak toplamda 250 çalışana anket formları dağıtılmış olup 195 anketin geri dönüşü gerçekleşmiştir. Bu kapsamda anket geri dönüş oranı %78 olarak hesaplanmıştır. Yapılan incelemede 13 anket formunun gelişigüzel doldurulduğu, çok fazla kayıp veri olduğu tespit edilmiş ve bu anket formları çalışmaya dahil edilmemiştir. Sonuçta 182 adet geçerli anket formu üzerinden analizler yapılmıştır. Bryman ve Cramer (2005), kullanılan madde sayısının 5 katı deneğe ulaşılmasının, evreni temsil için yeterli olabileceğini belirtmektedir. Bu doğrultuda araştırmada 34 madde kullanıldığı için ulaşılan örneklem sayısının yeterli olduğu düşünülmektedir.

3.3. Veri Toplama Tekniği ve Ölçekler

Bu çalışmada anket yöntemi kullanılarak veriler toplanmıştır. Anket formu 4 bölümden oluşmakta olup ilk bölümünde katılımcıların demografik niteliklerine yönelik 3 soru yer almaktadır. Anket formunun diğer 3 bölümünde yer alan ölçeklerle ilgili olarak aşağıda ayrıntılı bilgiler verilmektedir.

Araştırmada kullanılan bağımsız değişken olan sürekli kaygıyı ölçmek amacıyla, Spielberger ve arkadaşları (1970) tarafından geliştirilen ve Türkçeye Öner ve Le Compte (1998) tarafından uyarlanan Durumluk ve Sürekli Kaygı Envanteri kullanılmıştır. Bu envanter 2 bölümden oluşmakta olup bu çalışmada sadece sürekli kaygı durumunu ölçmek maksadıyla

ilgili kısım alınmıştır. Bu kapsamda ölçek 20 madde ve tek boyuttan oluşmaktadır. Ölçek “1: hemen hemen hiçbir zaman” ve “4: hemen hemen her zaman” şeklinde 4’lü Likert tipi derecelendirmeye sahiptir. Ölçekte 7 madde ters puanlanmıştır. Ölçeğin puanlanmasında öncelikle doğrudan ve tersine çevrilmiş maddelerin toplam ağırlıklarının saptanması için iki ayrı anahtar hazırlanır. Doğrudan ifadeler için elde edilen toplam ağırlıklı puandan, ters ifadelerin toplam ağırlıklı puanı çıkartılır ve bu sayıya değişmeyen bir değer eklenir (sürekli kaygı ölçeği için 35). Ölçekten elde edilen toplam puan aralığı 20 ila 80 arasındadır. Puanın artması yüksek kaygıyı, azalması ise düşük kaygıyı belirtir. (Örnek madde: Son zamanlarda kafama takılan konular beni tedirgin ediyor).

Araştırmada işten ayrılma niyeti, Wayne ve arkadaşları (1997) tarafından geliştirilen ve Küçükusta (2007) tarafından Türkçeye uyarlanan 3 maddelik ölçekle ölçülmüştür. Ölçek “1: kesinlikle katılmıyorum” ve “5: kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li Likert tipi bir derecelendirmeye sahiptir. Küçükusta (2007) ölçeğin Cronbach α iç tutarlılık katsayısını .69 olarak hesaplamıştır. Ölçekte ters puanlanmış madde bulunmamaktadır. (Örnek madde: Sıklıkla bu işten ayrılmayı düşünüyorum).

Saha satış elemanlarının aşırı iş yükü düzeylerini ölçmek amacıyla, Peterson ve arkadaşları (1995) tarafından geliştirilen ve Derya (2008) tarafından Türkçeye uyarlanan 11 madde ve tek boyuttan oluşan aşırı iş yükü ölçeği kullanılmıştır. Ölçek “1: kesinlikle katılmıyorum” ve “5: kesinlikle katılıyorum” şeklinde 5’li Likert tipi bir derecelendirmeye sahiptir. Ölçekten alınan yüksek puan aşırı iş yükünün varlığına işaret eder. Derya (2008), ölçeğin iç tutarlılık katsayısını .86 olarak raporlamıştır. Ölçekte ters puanlanmış 1 ifade bulunmaktadır. (Örnek madde: İş yüküm oldukça ağır).

3.4. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Araştırma verilerinin analizinde SPSS 22 programı kullanılmıştır. Çalışmada ayrıca kullanılan ölçeklerin geçerliliğini test etmek için LISREL 8.80 programından yararlanılmıştır. Bu kapsamda ölçeklerin geçerliliği doğrulayıcı faktör analizi yardımıyla sınanmıştır. Ölçeklerin güvenilirliğini ölçmek için ise iç tutarlılık katsayısı tercih edilmiştir. Araştırmada kullanılan değişkenlerin aralarındaki ilişkilerin ve etkilerin test edilmesinde korelasyon ve regresyon analizi kullanılmıştır. Sürekli kaygının aracılık rolünü ortaya çıkarabilmek için ise SPSS Process eklentisi kullanılarak regresyon analizi gerçekleştirilmiştir.

4. BULGULAR

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular, aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

4.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan saha satış elemanlarının demografik nitelikleri Tablo 1’de verilmektedir.

Tablo 1. Katılımcılara İlişkin Demografik Veriler

	Cinsiyet	Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	29	15.9
	Erkek	153	84.1
Medeni Durum	Evli	135	74.2
	Bekâr	47	25.8
Eğitim Düzeyi	İlköğretim	10	5.5
	Lise	89	48.9
	Önlisans	37	20.3
	Lisans	46	25.3
Kıdem	3 yıldan az	49	26.9
	3 - 10 yıl arası	80	44.0
	10 yıldan fazla	53	29.1
Toplam		182	100.0

Tablo 1’de görüldüğü üzere, sektörün yapısında kaynaklı olarak erkek çalışanlar önemli oranda kadın çalışanlara ağır basmaktadır. Evli çalışanların seviyesi bekâr çalışanlara nazaran daha fazladır. Eğitim seviyesi açısından katılımcılar incelendiğinde, ağırlıklı olarak lise mezuniyetine sahip çalışanların varlığı dikkat çekmektedir. Üniversite mezunu çalışan oranı da %45.6 seviyesinde tespit edilmiştir. Kıdem açısından çalışanlar değerlendirildiğinde ise çoğunluğunun 3 ile 10 yıl arasında kıdemlerinin olduğu görülmüştür. Katılımcıların yaş dağılımları 18 ila 55 arasında değişmektedir. Yaş ortalamaları ise 32.5 ± 4.41 olarak tespit edilmiştir.

4.2. Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Bu araştırmada kullanılan ölçeklerin yapı geçerliliğini sınamak amacıyla doğrulayıcı faktör analizinden yararlanılmıştır. Ayrıca ölçeklerin güvenilirliklerini ölçmek amacıyla iç tutarlılık katsayılarına bakılmıştır. Yapı geçerliliğine yönelik elde edilen sonuçlar Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Ölçeklerin Uyum İyiliği Değerleri

Değişken	#	χ^2/df	CFI	NFI	NNFI	GFI	AGFI	SRMR	RMSEA
Sürekli Kaygı	20	2.85	.91	.92	.92	.90	.87	.072	.078
Aşırı İş Yükü	10	2.14	.96	.93	.94	.93	.90	.061	.079
İşten Ayrılma Niyeti	3	2.53	.98	.99	.99	.94	.91	.051	.065
Kabul Edilebilir Uyum*		≤ 5	>.90	>.90	>.90	>.85	>.80	<.08	<.08
İyi Uyum*		≤ 3	>.97	>.95	>.97	>.90	>.85	<.05	<.05

*Joreskog ve Sörbom, (1993); Kline, (1998); Anderson ve Gerbing, (1984).

Tablo 2 ele alındığında, her üç ölçeğinde uyum iyiliği değerlerinin iyi uyum düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Her üç ölçeğinde orijinal çalışmalarda olduğu gibi tek faktörlü yapıları doğrulanmıştır. Aşırı iş yükü ölçeğinde, ters puanlanmış olan 7 numaralı madde, madde faktör yükünün düşük olmasından dolayı ölçekten çıkarılmıştır. Ölçeklerin güvenilirlik analizleri sonuçlarına Tablo 3’te yer verilmiştir.

Tablo 3. Ölçeklerin İçsel Tutarlılık Katsayıları

Değişken	Madde Sayısı	α
Sürekli Kaygı	20	.85
Aşırı İş Yükü	10	.81
İşten Ayrılma Niyeti	3	.80

Tablo 3'te sonuçlara bakıldığında, iç tutarlılık katsayılarının yazında genel kabul gören .70'in üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre, kullanılan 3 ölçüm aracının da yüksek seviyede güvenilir oldukları değerlendirilmiştir (Nunnally, 1978).madde

4.3. Değişkenler Arası İlişkilere İlişkin Bulgular

Değişkenler arasındaki ilişkiler Pearson korelasyon analizi yardımıyla tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda hazırlanan Tablo 4'te ayrıca değişkenlere ait aritmetik ortalama, standart sapma ve çarpıklık/basıklık değerleri de verilmiştir.

Tablo 4. Betimsel İstatistikler ve Değişkenler Arası İlişkiler

Değişkenler (n=182)	Ort.	SS	Çarpıklık	Basıklık	1	2	3
1. Aşırı İş Yükü	2.36	.723	.615	.065	1		
2. Sürekli Kaygı	43.35	6.397	.386	.281	.234**	1	
3. İşten Ayrılma Niyeti	1.80	.887	.877	-.326	.173*	.447**	1

* $p < .05$, ** $p < .01$.

Tablo 4 incelendiğinde, değişkenlere ait çarpıklık ve basıklık katsayılarının ± 1 aralığında olduğu görülmektedir. Verilerin normal dağılım gösterdiğinin kabulü için çarpıklık ve basıklık katsayıların ± 1 aralığında olması gerektiği ileri sürülmüştür (Morgan vd. 2004: 49). Elde edilen bu sonuçtan yola çıkılarak araştırmada parametrik analiz teknikleri kullanılmıştır.

Tablo 4'ten görülebileceği üzere, katılımcılar çok düşük düzeyde işten ayrılma niyeti taşımaktadırlar ($1.80 \pm .887$). Aynı zamanda katılımcıların algıladıkları iş yükü seviyeleri orta nokta olan 3 değerinin bir hayli altındadır ($2.36 \pm .723$). Bu doğrultuda saha satış elemanlarının iş yükü seviyelerinin aşırı olmadığı, hatta düşük sayılabilecek bir seviyede olduğu tespit edilmiştir. Çalışanların sürekli kaygı seviyesi ise (43.35 ± 6.397) ortalama bir değer olarak düşünülmektedir. Daha öncede söylendiği gibi sürekli kaygı puanları 20 ila 80 aralığında değerler almaktadır. Bu kapsamda saha satış elemanlarının elde ettikleri puan ortalaması yüksek bir kaygı seviyesini işaret etmemektedir.

Tablo 4'deki korelasyon analizi sonuçları incelendiğinde, tüm değişkenler arasında anlamlı ilişkiler olduğu görülmektedir. Buna göre sürekli kaygı ile işten ayrılma niyeti ($r = .447$, $p < .01$) ve aşırı iş yükü arasında ($r = .234$, $p < .01$) pozitif yönlü anlamlı ilişkiler söz konusudur. Yine Tablo 3'den görülebileceği üzere aşırı iş yükü ile işten ayrılma niyeti arasında da ($r = .173$, $p < .05$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

4.4. Hipotez Testine İlişkin Bulgular

Araştırmanın 1 ve 3 numaralı hipotezleri basit regresyon analizi yardımıyla sınanmıştır. Bu kapsamda analiz sonuçlarına göre, aşırı iş yükünün işten ayrılma niyeti üzerine pozitif yönlü

anamlı etkisi ($b = .024, p < .05$) tespit edilmiştir. Buna göre aşırı iş yükü işten ayrılma niyetini %3 düzeyinde açıklamaktadır. Yine analiz sonuçlarına göre sürekli kaygının, işten ayrılma niyeti üzerine pozitif yönlü anlamlı etkisi ($b = .595, p < .001$) görülmüştür. Sürekli kaygı işten ayrılma niyetini %20 seviyesinde açıklamaktadır. Bu sonuçlar uyarınca araştırmanın 1 ve 3 numaralı hipotezleri kabul edilmiştir.

Araştırmada, sürekli kaygı ile işten ayrılma niyeti arasındaki ilişkide, aşırı iş yükü algısının aracılık rolünü tespit etmek amacıyla, Bootstrap yöntemiyle regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Aracılık modellerinin analizinde, Baron ve Kenny (1986)'nin geleneksel yaklaşımı yazında çok sık bir şekilde kullanılmaktadır. Buna karşın özellikle son zamanlarda, aracılık modellerinin analizi için daha sağlıklı sonuçlara imkân tanıyan modern yaklaşım (Bootstrap) öne sürülmüştür. Modern yaklaşım; Baron ve Kenny'nin yaklaşımından farklı olarak, birbiri ardına sıralanan adımlara ilişkin koşulların yerine getirilmesini gerekli görmemekte, bu koşullar gerçekleşme dahi aracılık etkisinden (dolaylı etkiden) bahsedilebileceğini öngörmektedir. Yani dolaylı etkinin anlamlı olması durumu, aracılık modelinin kabul edilmesi için yeterli görülmektedir. Buna göre, dolaylı etki değerine tekabül eden alt ve üst güven aralığı değerleri sıfır değerini kapsamıyor ise dolaylı etki anlamlı olarak kabul edilmekte ve aracılık etkisinin meydana geldiği anlaşılmaktadır (Gürbüz ve Bayık, 2018). Bootstrap regresyon analizi, SPSS Process eklentisi aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Analizde 4. model seçilerek aracılık etkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bootstrap regresyon analizi sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Bootstrap Regresyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	Sürekli Kaygı			İşten Ayrılma Niyeti		
	<i>b</i>	<i>LLCI</i>	<i>ULCI</i>	<i>b</i>	<i>LLCI</i>	<i>ULCI</i>
Aşırı İş Yükü	.025**	.0095	.0394	.010	-.009	.029
Sürekli Kaygı (Aracı)				.572***	.392	.753
R ²		.054			.205	
Bootstrap Dolaylı Etki	Aşırı İş Yükü → Sürekli Kaygı → İşten Ayrılma Niyeti <i>b</i> = .014, 95% BCA CI [.0051, .0258]					

** $p < .01$, *** $p < .001$; *S.H.*: Standart Hata. Standardize edilmemiş beta (*b*) katsayıları raporlanmıştır.

Tablo 5 incelendiğinde, aşırı iş yükünün sürekli kaygı üzerine pozitif yönlü anlamlı etkisi ($b = .025, p < .01$) bulunmuştur. Bu kapsamda araştırmanın 2 numaralı hipotezi kabul edilmiştir. Aracılık etkisine yönelik sonuçlara göre, sürekli kaygının aşırı iş yükü vasıtasıyla işten ayrılma niyeti üzerindeki dolaylı etkisinin anlamlı olduğu ($b = .014, 95\% \text{ BCA CI } [.005, .026]$) görülmüş olup 4 numaralı hipotez de kabul edilmiştir.

5. SONUÇ ve TARTIŞMA

Bu çalışmanın temel amacı, çalışanların aşırı iş yükü algısının işten ayrılma niyetlerini nasıl etkilediğini ortaya koymak ve bu ilişkide sürekli kaygı düzeyinin oynadığı rolü belirlemektir. Araştırma sonuçlarına göre, aşırı iş yükünün, işten ayrılma niyeti üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu anlaşılmıştır. Elde edilen bu bulgu ile Iverson ve Deery (1997), Sümer ve Van de Ven (2007), Zeyinoğlu ve arkadaşları (2007), Lee (2011), Qureshi ve arkadaşları (2013), Duxbury ve Halinski (2014), Altay ve Turunç (2018) tarafından yapılan araştırma sonuçlarının uyumlu olduğu görülmektedir.

Araştırma sonuçlarından elde edilen bir diğer bulgu ise, aşırı iş yükünün, çalışanların kaygı düzeyini etkilediğidir. Ayrıca çalışanların kaygı düzeyinin, işten ayrılma niyetini anlamlı bir şekilde etkilediği de bulunmuştur. Bu sonuçlar ile önceki araştırmaların sonuçları paralellik göstermektedir. Nitekim, Caplan ve Jones (1975), Kirmeyer ve Dougherty (1988), Pradana ve Salehuddin (2015), Ahmad ve Saud (2016) tarafından yapılan araştırmalarda da belirtildiği gibi, çalışanların niteliksel ve niceliksel olarak kendilerine yüklenen işin aşırı olduğunu algılamaları, işi istenen şekilde veya zamanında bitirememesi, sahip olduğu niteliklerin işi başarmalarına yetememesi gibi durumlar strese ve gerginliğe girmelerine neden olarak kaygı düzeylerinin artmasına sebep olmakta, bu ise olumsuz durum ve koşullardan uzaklaşmak istemelerine neden olmaktadır. Bu istek sonucunda doğal olarak, işten ayrılma niyeti veya davranışı ortaya çıkmaktadır.

Araştırma neticesinde, kaygı düzeyinin aşırı iş yükü ve işten ayrılma niyeti ilişkisinde aracılık rolünün olduğunun ortaya konulmasının, yazına önemli bir katkı sağladığı değerlendirilmektedir. Özellikle yerli yazında, iş yükü – işten ayrılma niyeti ilişkisinde, çalışanların kaygı düzeyinin rolüne ilişkin bir araştırmaya rastlanmamıştır. Uluslararası yazında ise, kaygının aracılık rolü olduğuna ilişkin bulgulara rastlamak mümkünse de, söz konusu aracılık etkisi, liderlik, tükenmişlik, iş tatmini gibi başka değişkenler arasındaki ilişkide ele alınmıştır. Ampirik çalışmalarda, araştırmancın değişkenleri olan aşırı iş yükü, işten ayrılma niyeti, kaygı arasındaki ilişkiyi birlikte ortaya koyan çalışmaya rastlanılmasa da, Karaser (1979) tarafından geliştirilen İş Yükü-Kontrolü Teorisi'nin varsayımlarını doğrular nitelikte sonuçlar elde edilmiştir.

Elde edilen bu sonuçlar ışığında, uygulayıcılar tarafından iş yerinde stres kaynağı olarak değerlendirilen kişilik özelliklerinin, örgütsel ve çevresel faktörlerin olumsuz etkilerinin azaltılmasına ilişkin önlemler alınması gerekmektedir. Özellikle çalışana, üstesinden gelemeyeceği sayıda veya özellikte iş verilmesinin önüne geçecek bir yönetim anlayışının ve örgütsel politikaların uygulanması gerekmektedir. Bununla birlikte, çalışanların üstlendikleri iş yükünün dengeli, adil ve iş gerekleri ile çalışan nitelikleri dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Ayrıca, çalışanın kaygıdan uzaklaşmasını ve işgücü devir oranının azaltılmasını sağlayacak performans değerlendirme, iş değerlendirme, ücret ve ödül yönetimi ile ilgili İK politikaları oluşturulmalı, çalışanların niteliksel olarak aşırı iş yükü algısının azaltılması amacıyla, kendisine yüklenen işin gerektirdiği bilgi, beceri ve deneyimi kazanmaları hedeflenerek, eğitim ve geliştirme çalışmaları yapılmalıdır.

Araştırmada bir takım kısıtlar da söz konusudur. Bunlardan ilki, sadece bir sektörden ve sınırlı sayıda personelle araştırmancın yapılmasıdır. Bir diğer kısıt ise, çalışanların sosyal beğenirlik düzeyinin araştırmaya dahil edilmemesi, öz-değerlendirmeye dayalı olarak verilerin toplanması ve araştırma deseninin kesitsel tarzda oluşturulmasıdır. Bu durumun, ortak yöntem yanlılığına sebep olabileceği değerlendirilmektedir. Tüm bu önerilerle birlikte, araştırma sonuçlarının genelleştirilebilmesi için, farklı sektörlerden farklı örneklemeler üzerinde araştırmancın tekrarlanmasında fayda görülmektedir. Bununla birlikte, aşırı iş yükü ile performans, iş tatmini, örgütsel bağlılık arasındaki ilişkilerin araştırılması, yaş ve kıdem gibi değişkenlerin rolünün açığa çıkarılması, gelecekte yapılacak araştırmalar için önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- (2013). "Understanding Ergonomics at Work". Health and Safety Executive Publication, Free Leaflets. <http://www.hse.gov.uk/pubns/indg90.pdf>; Erişim Tarihi: 10.04.2018.
- AHMAD, A., & SAUD, S. (2016). "The Effect of Role Overload on Employee Anxiety and Organization Citizenship Behavior". *Journal of Managerial Sciences*, 10(1): 45-54.
- AIKEN Jr, L. R. (1976). "Update on Attitudes and Other Affective Variables in Learning Mathematics". *Review of Educational Research*, 46(2): 293-311.
- AJZEN, I., & FISHBEIN, M. (1980). *Understanding Attitudes and Predicting Behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- AKDENİZ, M. O. (2018). Örgütsel Sessizliğin İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkisi ve İşletmelerde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- ALTAY, M., & TURUNÇ, Ö. (2018). "İş Yükü, Çalışma Yaşam Kalitesi ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisi: Lider-Üye Etkileşiminin ve Örgütsel Bağlılığın Aracılık Rolü". *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(17): 191-229.
- ANDERSON, J. C., & GERBING, D. W. (1984). "The Effect of Sampling Error on Convergence, Improper Solutions, and Goodness-Of-Fit Indices for Maximum Likelihood Confirmatory Factor Analysis". *Psychometrika*, 49(2): 155-173.
- AYCAN, Z., ESKİN, M., & YAVUZ, S. (2007). *Hayat Dengesi: İş, Aile ve Özel Hayatı Dengeleme Sanatı*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- BARON, R. M., & KENNY, D. A. (1986). "The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations". *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6): 1173-1182.
- BOLAT, O. (2011). "İş Yükü, İş Kontrolü ve Tükenmişlik İlişkisi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2): 87-101.
- BRYMAN, A., & CRAMER, D. (2005). *Quantitative Data Analysis with SPSS 12 and 13: A Guide for Social Scientists*. New York: Routledge. Taylor & Francis Group.
- BYRD, T. G., COCHRAN, J. K., SILVERMAN, I. J., & BLOUNT, W. R. (2000). "Behind Bars: An Assessment of the Effects of Job Satisfaction, Job-Related Stress, and Anxiety on Jail Employees' Inclinations to Quit", *Journal of Crime and Justice*, 23(2): 69-93.
- CAPLAN, R. D., & JONES, K. W. (1975). "Effects of Work Load, Role Ambiguity, and Type a Personality on Anxiety, Depression, and Heart Rate", *Journal of Applied Psychology*, 60(6): 713-719.
- DE CROON, E. M., SLUITER, J. K., BLONK, R. W., BROERSEN, J. P., & FRINGS-DRESEN, M. H. (2004). "Stressful Work, Psychological Job Strain, and Turnover: A 2-Year Prospective Cohort Study of Truck Drivers". *Journal of Applied Psychology*, 89(3), 442.

- DEMİRAL, Y., ÜNAL, B., KILIÇ, B., SOYSAL, A., BİLGİN, A. C., UÇKU, R., & THEORELL, T. (2007). “İş Stresi Ölçeğinin İzmir Konak Belediyesi’nde Çalışan Erkek İşçilerde Geçerlik ve Güvenilirliğinin İncelenmesi”. *Toplum Hekimliği Bülteni*, 26(1), 11-18.
- DERYA, S. (2008). *Crossover of Work-Family Conflict: Antecedent and Consequences of Crossover Process in Dual-Earner Couples*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Koç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DHURUP, M., KEYSER, E., & SURUJLAL, J. (2015). “The Psychological Contract, Violation of the Psychological Contract, Work-Related Anxiety and Intention to Quit of Sport Coaches in South Africa”. *African Journal for Physical Health Education, Recreation and Dance*, 21(Supplement 1), 195-208.
- DUXBURY, L., & HALINSKI, M. (2014). “Dealing with the “Grumpy Boomers”: Re-Engaging the Disengaged and Retaining Talent”. *Journal of Organizational Change Management*, 27(4), 660-676.
- FRENCH, J. R. P., Jr., & KAHN, R. L. (1962). “Work, Health and Satisfaction”, *Journal of Social Issues*, 18(3), 1–47.
- GÖKKAYA, Ö. (2014). “Yerel Yönetimlerde İş-Yaşam Dengesi ve Çalışan Davranışı İlişkisinin İncelenmesi: Kocaeli Belediyeleri Örneği”. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, 2, 1-18.
- GÜMÜŞTEKİN, G. E., & ÖZTEMİZ, A. B. (2005). “Örgütlerde Stresin Verimlilik ve Performansla Etkileşimi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(1), 271-288.
- GÜRBÜZ, S., & BAYIK, M. E. (2018). “Aracılık Modellerinin Analizinde Modern Yaklaşım: Baron ve Kenny Yöntemi Artık Terk Edilmeli Mi?”. 6. Örgütsel Davranış Bildiri Kitabı, 30-45.
- HETTY VAN EMMERIK, I. J., BAKKER, A. B., & EUWEMA, M. C. (2009). “Explaining Employees' Evaluations of Organizational Change with the Job-Demands Resources Model”. *Career Development International*, 14(6), 594-613.
- HOVARDAOĞLU, S. (1997). “Stres Belirtileri İle Durumsal ve Sürekli Kaygının Yordanması”. *Kriz Dergisi*, 5(2), 127-134.
- ILIES, R., DIMOTAKIS, N., & DE PATER, I. E. (2010). “Psychological and Physiological Reactions to High Workloads: Implications for Well-Being”. *Personnel Psychology*, 63(2), 407-436.
- IVERSON, R. D., & DEERY, M. (1997). “Turnover Culture in the Hospitality Industry”. *Human Resource Management Journal*, 7(4), 71-82.
- JACOBS, E. J., & ROODT, G. (2011). “The Mediating Effect of Knowledge Sharing Between Organisational Culture and Turnover Intentions of Professional Nurses”. *South African Journal of Information Management*, 13(1), 1-6.

- JENSEN, J. M., PATEL, P. C., & MESSERSMITH, J. G. (2013). High-Performance Work Systems and Job Control: Consequences for Anxiety, Role Overload, and Turnover Intentions. *Journal of Management*, 39(6), 1699-1724.
- JEX, S. M. (1998). *Stress and Job Performance: Theory, Research, and Implications for Managerial Practice*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- JONES, E., ROBERTS, J. A., & CHONKO, L. B. (2000). "Motivating Sales Entrepreneurs to Change: A Conceptual Framework of Factors Leading to Successful Change Management Initiatives in Sales Organizations". *Journal of Marketing Theory and Practice*, 8(2), 37-49.
- JORESKOG, K., & SORBOM, D. (1993). *LISREL 8: Structural Equation Modeling with the Simplis Command Language*. Chicago, IL: Scientific Software International Inc.
- KARASEK Jr, R. A. (1979). Job Demands, Job Decision Latitude, and Mental Strain: Implications for Job Redesign. *Administrative Science Quarterly*, 24, 285-308.
- KATZ, D., & KAHN, R. L. (1978). *The Social Psychology of Organizations* (2nd ed.). New York, NY: Wiley.
- KAYA, M. A., & VAROL, K. (2004). "İlahiyat Fakültesi Öğrencilerinin Durumluk-Sürekli Kaygı Düzeyleri ve Kaygı Nedenleri (Samsun Örneği)". *Ondokuz Mayıs Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 17(17), 31-63.
- KILIÇ, R., & ÖZAFŞARLIOĞLU SAKALLI, S. (2013). "Örgütlerde Stres Kaynaklarının Çalışanların İş-Aile Çatışması Üzerine Etkisi". *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(3), 208-237.
- KIRMEYER, S. L., & DOUGHERTY, T. W. (1988). "Work Load, Tension, and Coping: Moderating Effects of Supervisor Support". *Personnel Psychology*, 41(1), 125-139.
- KLIN, R. B. (1998). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. New York: Guilford Press.
- KORKMAZ, Z. (2012). *Yeni Doğan Hemşirelerinde İş Analizi ve İş Yükü*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Kayseri.
- KÜÇÜKUSTA, D. (2007). *Konaklama İşletmelerinde İş-Yaşam Dengesinin Çalışma Yaşamı Kalitesi Üzerindeki Etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- LAI, S. L., CHANG, J., & HSU, L. Y. (2012). "Does Effect of Workload on Quality of Work Life Vary With Generations?". *Asia Pacific Management Review*, 17(4), 437-451.
- MASLACH, C., & SCHAUFELI, W. B. (1993). "Historical and Conceptual Development of Burnout". İçinde W. B. Schaufeli, C. Maslach, & T. Marek (Eds.), *Professional Burnout: Recent Developments in Theory and Research* (ss. 1-16). Washington, DC: Taylor & Francis.
- MORGAN, G. A., LEECH, N. L., GLOECKNER, G. W., & BARRET, K. C. (2004). *SPSS for Introductory Statistics: Use and Interpretation*. Second Edition. London: Lawrance Erlbaum Associates.

- NISSLY, J. A., BARAK, M. E. M., & LEVIN, A. (2005). "Stress, Social Support, and Workers' Intentions to Leave Their Jobs in Public Child Welfare". *Administration in Social Work*, 29(1), 79-100.
- NORFOLK, D. (1989). *İş Hayatında Stres Kaynakları*, Leyla Serdaroğlu (çev.), İstanbul: Form Yayınları.
- NUNNALLY, J. C. (1978). *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.
- OCAKTAN, M. E., KEKLİK, A., & ÇÖL, M. (2002). "Abidinpaşa Sağlık Ocağında Çalışan Sağlık Personelinde Spielberg Durumluk ve Sürekli Kaygı Düzeyleri". *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 55(1), 21-28.
- ÖNER, N., & LE COMPTE, A. (1998). *Sürekli Durumluk/Sürekli Kaygı Envanteri El Kitabı*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi.
- ÖZKALP, E., & KIREL, Ç. (2005). *Örgütsel Davranış*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- PETERSON, M. F., SMITH, P. B., AKANDE, A., AYESTARAN, S., BOCHNER, S., CALLAN, V., VIEDGE, C. (1995). "Role Conflict, Ambiguity, and Overload: A 21-Nation Study". *The Academy of Management Journal*, 38(2), 429-452.
- PORTOGHESE, I., GALLETTA, M., BATTISTELLI, A., & LEITER, M. P. (2015). "A Multilevel Investigation on Nursing Turnover Intention: The Cross-Level Role of Leader-Member Exchange". *Journal of Nursing Management*, 23(6), 754-764.
- PRADANA, A., & SALEHUDIN, I. (2015). "Work Overload and Turnover Intention of Junior Auditors in Greater Jakarta, Indonesia". *The South East Asian Journal of Management*, 9(2), 108-124.
- PYC, L. S., MELTZER, D. P., & LIU, C. (2017). "Ineffective Leadership and Employees' Negative Outcomes: The Mediating Effect of Anxiety and Depression". *International Journal of Stress Management*, 24(2), 196-215.
- QURESHI, M. I., IFTIKHAR, M., ABBAS, S. G., HASSAN, U., KHAN, K., & ZAMAN, K. (2013). "Relationship Between Job Stress, Workload, Environment and Employees Turnover Intentions: What We Know, What Should We Know". *World Applied Sciences Journal*, 23(6), 764-770.
- RUSBULT, C. E., FARRELL, D., ROGERS, G., & MAINOUS III, A. G. (1988). "Impact of Exchange Variables on Exit, Voice, Loyalty, and Neglect: An Integrative Model of Responses to Declining Job Satisfaction". *Academy of Management Journal*, 31(3), 599-627.
- SPIELBERGER, C. D. (1983). *Manual for the State-Trait Anxiety Inventory*. Consulting Psychologists Press, Palo Alto, California.
- SPIELBERGER, C. D., GORSUCH, R. L., & LUSHENE, R. E. (1970). *Manual for the State-Trait Anxiety Inventory*. Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press.

- SÜMER, H., & VAN DEN VEN, C. (2008). A Proposed Model of Military Turnover. Technical Report. NATO Research and Technology Organization (Reference Number: RTOTR-HFM-107).
- SWARTZ, D. B. (1999). Job Satisfaction of Interpreters for the Deaf. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Capella University, Minneapolis.
- TETT, R. P., & MEYER, J. P. (1993). "Job Satisfaction, Organizational Commitment, Turnover Intention, and Turnover: Path Analyses Based on Meta-Analytic Findings". *Personnel Psychology*, 46(2), 259-293.
- VANDERPOOL, C., & WAY, S. A. (2013). "Investigating Work-Family Balance, Job Anxiety, and Turnover Intentions as Predictors of Health Care and Senior Services Customer-Contact Employee Voluntary Turnover". *Cornell Hospitality Quarterly*, 54(2), 149-160.
- WAYNE, S. J., SHORE, L. M., & LIDEN, R. C. (1997). "Perceived Organizational Support and Leader-Member Exchange: A Social Exchange Perspective". *The Academy of Management Journal*, 40(1), 82-111.
- WEINER, J. S. (1982). "The Measurement of Human Workload". *Ergonomics*, 25(11), 953-965.
- YILDIRIM, D., & AYCAN, Z. (2008). "Nurses' Work Demands and Work-Family Conflict: A Questionnaire Survey". *International Journal of Nursing Studies*, 45(9), 1366-1378.
- YILDIZ, B. (2016). "Madolyonun Öteki Yüzü: Zorunlu Vatandaşlık Davranışı". *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, 2(2), 88-99.
- ZEYTİNOĞLU, I. U., DENTON, M., DAVIES, S., BAUMANN, A., BLYTHE, J., & BOOS, L. (2007). "Deteriorated External Work Environment, Heavy Workload and Nurses' Job Satisfaction and Turnover Intention". *Canadian Public Policy*, 33(1), 31-47.

Spekülatif Girişimcilik

(Araştırma Makalesi)

Speculative Entrepreneurship

Doi: 10.29023/alanyaakademik.612439

Ali Osman UYMAZ

Dr. Öğr. Üyesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi,
İşletme Fakültesi, İnsan Kaynakları Bölümü

ali.uymaz@alanya.edu.tr

Orcid No: 0000-0002-2572-0085

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Uymaz, A.O. (2019). Spekülatif Girişimcilik. Alanya Akademik Bakış, 3(3), Sayfa No. 231-246.

Anahtar kelimeler:

Girişimcilik,
Spekülatif
Girişimcilik,
Manipülasyon,
Arbitraj

ÖZET

Bu çalışmada girişimcilik literatüründe daha önce çalışılmamış olan spekülatif girişimcilik incelenmiş olup, spekülatif girişimcilik ve alt boyutları farkındalık, arbitraj, öz-manipülasyon ve yüksek kazanç beklentisi tanımlanmış, örneklerle pekiştirilmiş ve diğer girişimcilik türlerinden ayrılan yönleri açıklanmıştır.

Makale Geliş Tarihi:

28.08.2019

Kabul Tarihi:

20.09.2019

Keywords:

Entrepreneurship,
Speculative
Entrepreneurship,
Manipulation,
Arbitrage

ABSTRACT

In this study, speculative entrepreneurship which has not been studied in the entrepreneurship literature has been examined and speculative entrepreneurship and its sub-dimensions' awareness, arbitrage, self-manipulation and high earnings expectation have been defined, explained with examples and differentiated aspects from other types of entrepreneurship have been explained.

1. GİRİŞ

Bir şeyin 'iyi' veya 'kötü' olarak görülmesi kültürden kültüre, aynı kültürde ise zamana göre değişebilmektedir. Geleneksel toplumda bireye sürüden ayrılmak korkusu aşılıp, ayrılmanın büyük bir günah olduğu öğretilirken, günümüzde ise 'hayatın her alanında girişimci olmak bir erdemdir!' ilkesiyle diğerlerinden ayrışma, bireysel markalaşma öğretilmektedir. Çünkü farklılaşmanın önemli bir çıktısı olan girişimcilik günümüzde ekonomik büyümenin, rekabet avantajının, verimliliğin, karlılığın kaynağı, özellikle devletler açısından hem ekonomik büyümenin hem işsizlik oranını düşürmenin hem de gelirleri artırmanın bir yolu olarak görülmektedir. Bu yüzden devlet toplum genelinde, örgütler ise örgüt içinde girişimciliği desteklemektedir.

Girişimcilik, üretim veya hizmet için gerekli kaynakları toplayarak, kar ve zarar riskini kabul edip ürünü üretmek, satmak (Stenberg & Wennekers, 2005) ve bu süreci kurgulayan, yöneten ve işi olarak gören kişi de girişimci (Bacq, Hartog, & Hoogendoorn, 2016) olarak tanımlanabilir. Girişimcilerin ortak özellikleri piyasadaki açığı teşhis edebilmeleri, kar-zarar riskini kabul etmeleri, kişisel çıkarı ve fayda ile motive (Bacq, Hartog, & Hoogendoorn, 2016) ve yüksek özgüvene sahip olmalarıdır (Koellinger, Minniti, & Schade, 2007). Girişimciler piyasadaki açıkları tespit ederek toplumun ihtiyaçlarını karşılarken kendilerini gerçekleştirme isterler ve bununla motive olurlar (Kirzner, 1973).

Girişimcilik işletme literatüründe pozitif ve önemli bir yer edinmiş, birden çok girişimci türü ve girişimcilik modeli tanımlanmıştır. Örneğin, Bruce (2016) uzun dönemli işler ve örgütler kurmayı hedefleyen girişimleri temel (fundamental) girişimcilik olarak tanımlamıştır. Temel girişimcilik rasyonel bir analiz ile öngörülebilir pazarda, asgari düzeyde bile olsa etki ve kontrol edebileceği, sürdürülebilir, geliştirilebilir bir iş modeli kurgulayan ve tekrar eden bir karlılığı hedefleyen girişimcilik faaliyetidir. Temel girişimcilikte hedef ve performans kriterleri birden çoktur. Örneğin, teşebbüsün başarılı olması, sürdürülebilirliği sağlayacak örgüt yapısının tasarlanması, marka bilinirliğini ve güvenilirliğini artırmak, pazarda belirli bir paya sahip olmak ve bu payı büyütmek için iş geliştirme projelerinin sayısı gibi.

‘Girişimcilik kapsamında ne tür teşebbüsler değerlendirilir?’ sorusu ile yola çıkan Barreira (2018) girişimcilik üzerine yazılmış makaleler üzerine yapmış olduğu araştırması sonucunda girişimcilik sürecinde aşağıdaki başlıklardan biri veya eş zamanlı birden fazlasının yapıldığını tespit etmiştir.

Yeni bir ürün veya hizmet ya da var olanın farkı özelliğe sahip olanını veya kalitesini üretmek,

Yeni bir üretim tekniği geliştirmek,

Yeni pazarlar oluşturmak,

Hammadde veya yarı mamul hammadde olarak yeni bir ürün veya kaynak bulmak,

Var olan bir sektörü, pazarı veya üretimi yeniden yapılandırmak.

Pazar ekonomisinin sağladığı serbest piyasada bir şeyin birden çok farklılaşmış türüne rastlamak doğaldır. Girişimcilik açısından da bu geçerlidir. Birden fazla, farklı girişimci ve girişimcilik modeli olabileceği gibi, girişimciliğinde karanlık bir tarafında bulunabileceği göz ardı edilmemesi gerekir. Örneğin girişimcilerde fırsatçı davranışlar görülmektedir (Gorman & Sahlman, 1989; Scarlata & Alemany, 2010). Karanlık tarafa sahip olan girişimcilik modellerinden biri spekülatif girişimciliktir. Mutlak olumsuz ve karanlık bir model olmamakla birlikte, model olarak başarılı olma olasılığı olduğu kadar suistimale açık yönlere sahip olması dolayısıyla girişimcinin karanlık tarafa kayma olasılığı olan bir girişimcilik türüdür.

2. SPEKÜLATİF GİRİŞİMCİLİK

Serbest piyasa dinamik bir yapıya sahip olması dolayısıyla yeniliklere gebe dir. Gündelik hayat içinde bir şeyler pazar ömrünü tamamlarken yenileri doğmaktadır. Günümüzde yüksek değişim ve dalgalanma özelliğine sahip piyasayı Kirzner (Kirzner, 2010) sosyal arena olarak tanımlar. Piyasa, tarafların mübadelelerini özgürce faydalı kılabilirdikleri bir arena olarak

adlandırılır. Yani piyasa mübadele oyunlarına izin veren hatta bu oyunları teşvik eden sosyal çerçevedir. Piyasa ekonomisinde yalnızca gerçekleşen şey, kaynak sahipleri ile bu kaynaklarla üretilen ürünleri tüketmeye istekli olan tüketicilerin, müteşebbislerin arabuluculuğuyla, karşılıklı fayda sağlayan mübadelelere yönlendirilmeleri değildir. Piyasada gerçekleşen şey, kaynak sahiplerinin sahip oldukları kaynakları, tüketici tercihlerine göre süreci en iyi şekilde planlamış ve yönetecek olan üreticilerin buluşturulmasıdır. Tüketicilerin tercihlerine göre hangi kaynağın kime, ne kadar tahsis edileceği belirlenir. Piyasa, potansiyel fayda olasılıkları ve gönüllü mübadelelerden oluşan bir paylaşım alanı olarak görülebilir. Gönüllüğün referans noktası olarak ise görünen fiyat yani finansal anlamlılıktır. Fiyat birçok şeyi birinci derecede şekillendirirken, ikinci ve üçüncü derecede faktörlerde etkili olabilmektedir.

Kirzner (1973) piyasanın gözlemlenebilir olgusu olarak fiyatı kabul etmektedir. Piyasanın oluşması belirli fiyatlardaki ürünlerin değiş-tokuşlarında sistematik ilişkilerin tezahürü, ifadesidir. Yani kaynak dağılımının referans noktası piyasadaki fiyatlardır. Mises tarafından fiyat 'arz ve talep dengesinin göstergesi' olarak görülürken; Kirzner (2001) göre ise piyasa fiyatları, belirsizlik altındaki alınan kararların önlenemez hatalarının sonuçları olan dengesizliğin göstergeleridir. Bir ürünün farklı pazarlarda farklı fiyatlarda alınıp-satıldığı görülebilir. Hatta aynı pazar içinde aynı ürün farklı fiyatlara satılabilmektedir. Bu fiyat dengesizliği karar mercilerinin verdiği hatalı kararların sonucudur. Bu fiyat dengesizliğini kullanarak kar sağlamak için yapılan ticari faaliyete ise arbitraj denilmektedir. Arbitraj pazar ekonomisinin önemli bir olgusudur. Arbitraj coğrafi olduğu gibi zamansal olarak da olabilir. Girişimci mevcuttaki ve gelecekteki arbitrajı eş zamanlı öngörebilir (Harper, 2003) ve bu öngürüsüne göre yatırım yapabilir.

Kirzner (1979) pazardaki arbitrajdan faydalanarak gerçekleştirilen girişimciliğe spekülative girişimcilik olarak tanımlamıştır. Spekülative girişimcilik, belirsizliğin olduğu bir ekosistemde girişimci lehine kullanılabilir fiyat dengesizliğiyle yani arbitraj temelli yapılan girişimcilik faaliyetleridir. Arbitraj fırsatlarını teşhis eden girişimci hedeflerini gerçekleştirmek üzere, kontrol edemeyecekleri bir çok faktör olsa bile, yüksek riskli bir piyasada faaliyet göstermek için gerekli kaynakları toplar (Kirzner, 1973).

Kirzner spekülative girişimciliği açıklarken Avusturya İktisat Okulu yaklaşımını benimsemiştir. Kendi faydası ve karı peşinde olan girişimci diğer ekonomik aktörlerin bilgisizlikleri veya hatalarından kaynaklanan ve hatta manipüle ederek oluşturduğu piyasadaki fiyat dengesizliğini kendi lehine kullanabilmektedir. Girişimci karını maksimize etmek, hatta pazar oluşturabilmek için bu dengesizliğin ifadesi arbitrajı fırsat olarak değerlendirmektedir. Kirzner'e göre spekülative girişimci pazarda bir açığı ve dengesizliği değerlendirdiği için dengeleyici bir fonksiyonu da icra etmektedir.

Spekülative girişimciliğin kaynağını oluşturan arbitrajı yüzeysel bir fiyat dalgalanması olarak değerlendirmek yanlış olacaktır. Arbitrajın temeli yeni bir ürün, hizmet, üretim süreci, organizasyon yapısı veya psikolojik bir algı yönetimi gibi bir veya eş zamanlı birden fazla kaynak olabilir. Bunlardan biri veya birden fazlasıyla arbitraj oluşturulabilir. Spekülative girişimci var olan piyasa açığını değerlendirdiği gibi kendisi de bilgisi ile yeni bir ürün veya hizmeti kurgulayarak arbitraj fırsatı sağlayan yeni bir ürün veya hizmet ile piyasanın oluşmasını sağlayabilir. Örneğin; Henry Ford'un yeni bir üretim teknolojisi ile montaj hattı kurması, üretimi yeniden yapılandırması bir yeniliktir. Bu yeniliğin temelinde bir bilgiye dayalı farkındalık bulunmaktadır. Uygulanan yeni üretim tekniği üretim maliyetini

düşürürken, ürünün satış fiyatı düşürülse bile, daha yüksek kar elde edebilme fırsatı sağlamıştır. Bu durum piyasada bir arbitraj oluşturmaktadır. Bu arbitrajı sürekli hale getirebilmek için çalışanlarına zam yaparak, gelirlerini artırmış ve onları birer müşteriye dönüştürmüştür. Yüksek gelir ve buna ek sağlanan krediyle bağımlılıklarını artırmış ve piyasanın hem üretim hem de müşteri yönünden kendi lehine şekillenmesini sağlamıştır. Spekülatif girişimciliğin başarısı girişimcinin farkındalık düzeyine, arbitraj fırsatının keşfine ve finansal anlamlılığa bağlı olarak değişmektedir.

Kirzner (1999), Schumpeter'in özellikle belirttiği, girişimciliğin piyasadaki mevcut dengeyi bozucu, yıkıcı bir özelliğe sahip olduğunu önceleri kabul etmese de sonradan kabul etmiştir. Spekülatif girişimcilik piyasadaki açığı kapatırken mevcut pazarın sahip olduğu dengeyi de bozmaktadır. Çünkü yeni bir ürün veya hizmet ile kendisine yeni pazar oluştururken diğer ürün ve hizmetler için var olan dengeleri bozabilmektedir. Fakat yeni fırsatın farkına varan diğer girişimciler veya aktörler tekrar dengenin oluşmasını sağlamaktadır.

Kirzner (1973) tarafından girişimcilik bireysel özellikten öte bir fonksiyon, keşfetme süreci olarak görülmektedir. Girişimcilik süreci bilinçsiz öğrenme, öğrenilenlerin bilgiye dönüşmesi, aktifleşmesi ile farkındalığın oluşması ve girişimcilik davranışlarının ortaya çıkmasını kapsamaktadır. Girişimcilik karar ve davranışların sonucu oluşan dinamik bir süreçtir. Yani bir kişi karar ve davranışları ile girişimci özellikleri gösteriyorsa girişimcidir. Girişimcilik süreci sonucu ister olumlu isterse olumsuz olsun, nihayete erdiği zaman girişimcilik sona ermektedir. Bireyi ömür boyu girişimci olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla spekülatif girişimcilik temel kişilik özelliği değildir.

Kirzner (1979) girişimci ile yatırımcı arasındaki farkı da vurgulamak ihtiyacı hissetmiştir. Yatırımcı sürece parası ile dâhil olur ve belirli bir getiriye kabul ederken risk almayı reddeder. Girişimci ise pazardaki fırsatın farkındalığı ile kaynakları toplamak, ürün veya hizmeti üretip satarak para kazanabileceğinin veya süreç sonunda zarar edebileceğinin yani sürecin risk barındırdığının farkındadır. Yatırımcı, girişimcinin tam tersine mal veya hizmet üretimi yapmak niyetinde değildir, kontrollü bir risk çerçevesi içinde karını garanti edecek şekilde hareket etme eğilimindedir.

'Spekülatif girişimciliğin, diğer girişimcilerden ayıran özellikler nelerdir?' Sorusuna öncelikle genel girişimciliğin özellikleri tanımlamakla başlamak gerekir. Wales ve diğerlerinin (2016) çalışmalarında, literatürdeki 128 girişimcilik konulu makale üzerinde yaptıkları çalışmanın sonucuna göre; 98 tanesi Miller'in (1983) ortaya koymuş olduğu girişimciliğin üç boyutu olarak yenilikçilik, proaktiflik ve risk alma olduğunu tespit etmişlerdir. Spekülatif girişimcilerin bu özelliklere ek olarak sahip oldukları özellikler *farkındalık, arbitraj, öz manipülasyon ve yüksek kazanç beklentisidir.*

2.1. Farkındalık

Kirzner farkındalığı girişimcilik sürecinin temeli olarak tanımlamaktadır. Farkındalığı bir girişimcinin sahip olduğu bir bilgiden kaynaklanan, girişimciliğin temelini oluşturan ve bir ekonomik fayda sağlayan durumdur. Diğer kişiler aynı bilgiye sahip olsa bile bilgiyi yorumlamadıkları, anlamlandırarak kullanılabilir hale getiremedikleri için onlarda farkındalık oluşmamaktadır. Farkındalık bilgiden kaynaklanmakla birlikte, içerik olarak pazardaki boşlukların, hataların ve dengesizliklerin teşhisini kapsamaktadır (Kirzner, 1999). Bilgi diğerleri tarafından da bilinebilecek açık, objektif bir özelliğe sahip olsa bile, yorumlanması, anlamlandırılması ve farkındalığın oluşması öznel ve subjektif durumdur. Bu

durumda aynı bilgiye sahip herkeste aynı farkındalığı oluşturması beklenemez. Farkındalık sonucu ortaya çıkan şey girişimcinin yaratıcı yönünün ürünüdür. Bilgi ve farkındalık dinamik ve birbirleriyle etkileşim içinde olan faktörlerdir. Bilgi değiştiği zaman kişinin farkındalığı da değişmektedir. Fakat bilginin değişmesi ile farkındalığın da değişmesi girişimciliğin geliştiği anlamına gelmez. Bilgideki değişim girişimciliği güçlendirdiği gibi zayıflatabilir. Hatta girişimci bilgi ve farkındalığının değişmesi ile girişimcilik sürecini sonlandırabilir.

Bilginin oluşması için öncelikle okullarda olduğu gibi kontrollü veya kişisel tecrübe gibi tamamen kontrolsüz şartlar altında bir öğrenme gerçekleşmektedir. Kişinin öğrendiklerinin sonucu bilgi ortaya çıkmaktadır. Aynı bilgi her bireyde farklı yorumlanmakta, farklı farkındalıklara neden olmaktadır. Bunun için girişimciliğin temelini oluşturan farkındalık subjektif bir durumdur. Ortaya çıkan bilgi ile kişi uyarılmış ve farkındalık oluşmuştur. Bu farkındalık girişimcilerin yaratıcı yönünün temelini oluşturmaktadır. Girişimcilik sürecinin başlaması ile bilgi referans alınarak yüksek belirsizlik içinde dahi olsa kişi bir vizyon kurgulamaktadır. Vizyona sahip olan kişi tamamen uyarılmış, farkındalığı pekişmiş ve girişimcilik karar ve davranışları için altyapıya sahip olmuştur.

Spekülatif girişimcinin sahip olduğu farkındalık için kapsamlı bir bilgiye, büyük bir veriye sahip olmasına veya yatırımda bulunduğu alanın uzmanı olmasına gerek yoktur. Temel düzeydeki bilgi bile farkındalığın oluşması kişiyi girişimciye dönüştürmek için yeterli olabilmektedir. Girişim sürecinin başlangıcı olan bu farkındalık piyasadaki açıklığın ve arbitraj fırsatlarının görülmesidir. Bir ürün veya hizmetin eksikliğini teşhis eden kişi bu mal veya hizmeti üreterek piyasaya sürebilmektedir. İster mal veya hizmet üretiminin tamamı veya bir bölümünden kaynaklansın arbitraj fırsatını teşhis eden ve bu bilgi ile faaliyete geçen kişi normalin üzerinde kar elde etmeyi hedeflemektedir. Kişi bu durumunu beyan olarak açıklamasa bile davranışları ile gösterebilir.

Tıpkı Somerset Maugham'ın Zangoç hikâyesinde (2018) olduğu gibi. Okuma yazma bilmediği için yeni atanan papaz tarafından çok sevdiği zangoçluk işinden kovulan Foreman, kilisenin kapısından çıkar çıkmaz sigara içme ihtiyacı hisseder. Fakat yanında hiç sigara olmadığını fark eder. Kiliseye giden ana yol üzerinde sigara almak için dükkân aramaya başlayınca tütün ürünleri satan hiçbir dükkânın bulunmadığını görür. Ondaki bu anlık, doğal öğrenme ve içinde bulunduğu şartlar bilginin ve farkındalığın oluşmasını sağlar. Bunun üzerine kiliseye giden yolun üzerine tütün ürünleri satan bir dükkân açmaya karar verir. Bunun için kendisi ilk önce çok sevdiği zangoçluktan yani işini geri kazanma mücadelesinden vazgeçmesi gerekmektedir. Bu aşama öz manipülasyon sürecidir. Çok sevdiği işi için mücadele etmek yerine hayatı boyunca hiç düşünmediği, kendisini hazırlamadığı bir teşebbüsü gerçekleştirmeye yönlendirici, onu teşvik edici bir rasyonalite oluşturması gereklidir. Kendisi kabullendikten sonra ise girişimcilik vizyonu için gerekli yatırımı yapabilmesi için karısını ikna etmesi, onun desteğini alması gerekmiştir. Çünkü karısı zangoçluktan ayrılıp böyle bir iş yapmayı toplumda sosyal statü, itibar kaybı olarak görmektedir. Kendisi karısına kilisenin ve kilisedeki konumunun ne olduğundan öte artık önemli olanın hem kendisinin hem de kilisenin eskisi gibi olmadığını ve 'Sezar'a ne yapması gerektiğini söyleyen yine Sezar'dı' diyerek kararlılığını açıklar. Karısını ikna etmeden önce kendi kendini ikna ettiği ortadadır. Çok sevdiği zangoçluk yerine tütün satan bir kişiye dönüşmeyi kabullenmesi için sürecin rasyonelleştirilmesi gerekmektedir. Bu rasyonelleştirme süreci yeni süreçteki karar ve davranışlarını, diğer kişilerle ilişkilerini düzenleyen yeni tutumların oluşturulmasıdır. Kilise cemaati tarafından tanınmıyor ve işini hakkıyla yıllardan

beri yapan bir kişi olarak haksız yere işten atılmış olması girişimciliğine arbitraj fırsatı sağlayacaktır. Bu durumun farkında olan Zangoç'un öz manipülasyon sürecinde rasyonelleştirmesi daha kolay olmuştur. İlk teşebbüsü gelecekteki büyük ticari başarısı için bir başlangıç olur, zira girişimciliğinin sonucu Londra'nın önemli bulvarlarında tütün ürünleri satan dükkânlar zincirine sahip olur. Bu başarının arkasında yatan pazardaki açığın farkına varması, ikincisi ise ticari faaliyet göstereceği çevrede bilinen zangoçluk hikâyesi ve hali hazırda tanınıyor olmasıdır. Bunun pazarda işini kolaylaştıracağını, kendisi için bir arbitraj fırsatı oluşturacağını öngören kişi öz manipülasyonla rasyonelleştirme sürecini hızlandırabilmiştir. Burada önemli olan Zangoç'un ekonomik faydaya odaklanırken karısı sosyal statüye odaklanmasıdır. Girişimcilik için gerekli öğrenme, bilgi ve farkındalık Zangoç'ta oluşmuştur.

Spekülatif girişimciliğin temelinde subjektif rasyonalite ve karar verme bulunmaktadır. Subjektifliğin en belirgin yönü girişimcilik sürecinin tetikleyicisi olan kişinin sahip olduğu bilgiden kaynaklanan farkındalıktır. Aynı bilgiye sahip olan diğer bireylerde farkındalık oluşacağı anlamına gelmemektedir. Krizner (1979) ekonomik fayda kazanma olasılığının kişiyi motive ettiğini ve bu farkındalığa sahip kişilerde sürecin hızlandığını belirtmektedir.

Girişimde oluşan farkındalık ile birbirini tetikleyen faaliyetleri kapsayan girişimcilik süreci başlar (Krizner, 1999). Pazar yeni fırsatlar arayan veya spontane farkındalık ile ortaya çıkan girişimcilik faaliyetlerinin bulunduğu dinamik bir yapıya sahiptir. Piyasada ekonomik teşvikler kaynakların yeniden dağıtımını sağlamaktadır. Fakat fırsatları, teşvikleri ve kaynakların yeniden dağılımını teşhis edebilmek için bilgi ve farkındalık gereklidir. Değişikliklere ve dengesizlik durumuna dikkat eden bireyler, fırsatları değerlendirip ekonomik kazançlar elde etmeye yönelir. Girişimcinin rolü, keşfetmek ve kaynakları yeniden dağıtmak yoluyla fırsatları yakalamaktır (Cengiz, 2018).

Bilgisizlik belirsizliğin kaynağıdır. Girişimci, diğer aktörler ile ilgili tüm verilere sahip olmak gibi bir olasılığı olmadığı için geleceği mutlak bir doğrulukla öngöremeyebilirler. Bunun için girişimcilik sürecindeki fikir olsa bile, bilgi eksikliğinden dolayı vereceği kararlar gelecekte 'öngörülemez sorunlar' olarak tanımlanan hatalara neden olacaktır. Bilgi eksikliği spekülatif girişimcilik sürecinde yaşanan sorunların kök nedenidir. Fakat bu hatalar spontane öğrenmeyi, yeni bilgi ve fikirlerin oluşmasını sağlar. Ekonomik aktör olarak girişimci bu hataları, inkıtalı süreç içinde düzeltmek zorunda kalır. Bu düzeltmeler sonucu yeni öğrenme, bilgi ve farkındalık ile girişimci arbitrajı öncelikle artırmaya veya korumaya çalışır. Girişimcilik sürecinde yaşanan bu sorunlar ve düzenlemeler pazarın gelişmesine katkıda bulunur. Krizner de pazarın bireylerin karar ve davranışları ile kendisini yenileyeceğini bu süreçte girişimcinin karımı azami seviyeye getirmeye çalışacağını vurgulamaktadır. Krizner bu öğrenmede ekonomik fayda kazanma olasılığının kişiyi motive ettiğini belirtmektedir; "bilginin spontane keşfedilmesinde tek bildiğimiz şey, bilgiden fayda sağlayacak potansiyele sahip kişilerde göreceli olarak bu sürecin çok hızlı işlediğidir." (Krizner, 1979). Girişimcilik sürecinde girişimcinin hatalarını düzeltmesi, yeni bilgi arayışı içinde olması, bilgi eksikliğinin üzerine giderek farkındalığını geliştirme isteğidir (Krizner, 1997). Bilgisizlikten doğan hataların yeni öğrenme ve bilgileri, bunların ise yeni farkındalık ve arbitraj fırsatlar doğurduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Fakat girişimcinin farkındalığının temelinde yalnız bilgi değil, bilinçaltındaki bir güdü veya sezgisel bir durumun bulunması da söz konusudur. Farkındalığı oluşturan kaynağın kökeninde subjektif bir yan bulunmaktadır. Bu subjektiflik kişinin düşünsel modelleri, temel

kişilik özellikleri, tecrübesi gibi birçok nedenden kaynaklanabilir. Daha önce veya anlık öğrendiği, kazandığı bir tecrübeyi yeni bir alana uygulamaya çalışması veya sürekli iyileştirme ve geliştirme çabası içinde olması düşünsel bir modellerinin bir ifadesidir. Örneğin, Henry Ford mezbahada gördüğü bant sistemini araba üretim bandı olarak fabrikasına uyarlamış ve T1 modelini üretim bandında üretmiştir. Bu teknoloji transferi ile üretim kapasitesi artarken maliyetler düşmüştür. Aynı zamanda üretimde işbölümü ve uzmanlaşma sağlamıştır. Benzer şekilde Ataman Özbay çocukken matbaacı çıraklığı döneminde gördüğü baskı makinesini yıllar sonra ıslak mendil üreten bir makinaya dönüştürmüştür (Özbay, 2014). Temelinde her biri açısından subjektif yönün dahil olması ile farkındalık ortaya çıkmıştır.

Spekülatif girişimcinin farkındalığı sanal bir fırsatı gerçek bir şey olarak da niteleyebilmesidir (Murray, 2018). Yani spekülatif girişimci, piyasada olmayan bir dengesizliği yaratabilir. Bu açıdan bakılırsa kar, belirsizlik ve dengesizliğin içindeki bir olgudur. Kirzner piyasayı ve piyasa dengesini 'amaçlı insan eylemlerinin sonuçları' olarak tanımlar. Dolayısıyla arbitraj fırsatını yakalayan spekülatif girişimcilerin amaçlı davranışları kendi lehlerine göre piyasanın dengesini bozduğu gibi suni dahi olsa açıkları kapatarak piyasanın hem daha dengeli olmasını hem de gelişmesini sağlamaktadır.

2.2. Diğer Aktörlerin Fikirsizliği (Sheer Ignorance)

Spekülatif girişimcilik diğer ekonomik aktörün fikirsizliğinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Kirzner'in tanımında yer alan fikirsizlik kapsamı, girişimci diğer aktörün bilgiye sahip olmadığını veya sahip olsa bile farkındalığın yeni bir girişimcilik sürecini oluşturmadığının farkındadır. Bu farkındalık eksikliği, girişimcinin hedefindeki aktörün bilmemesinin ötesinde, bilse bile bilgiyi anlamlandıramaması veya farklı bir farkındalığın oluşmasıdır. Bilginin girişimcilik kapsamında ne anlama geldiği, nasıl kullanacağı hakkında bir fikri bulunmamasıdır. Bilginin sağladığı avantajın farkında olan ve yeterli bilgi sahibi olmadığını hisseden girişimci arayış içine girecektir. Yeni bilginin öğrenilmesi ek bir maliyet ve zahmet getirebilir ve girişimci bunu ödemeyi gerekirse göze alacaktır (Kirzner, 1997).

Piyasa aktörleri kararlarının sonuçlarını, süreçteki hataları gördükleri zaman girişimcilik sürecinde değişikliğe gitme ihtiyacı hissederler. Hatta hedeflenenlerin gerçekleştirilme düzeyi optimal olsa bile, en düşük seviyedeki kararlarından, hatalarından vazgeçerler. Bu fiyat, mal, hizmet ve/veya üretim faktörlerinde değişikliğe neden olur. Hatta bu aktörlerden planlarında anlık olmakla birlikte sistematik bir değişiklikte beklenebilir (Kirzner, 1973). Bu değişiklik girişimcinin diğer ekonomik aktörlerin tercihlerinin farkına varmasından kaynaklanmaktadır. Homo economus olarak davranması beklenen aktörler homo agens olarak davranması hatalara neden olacağı gibi yeni fırsatların da ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Daha önceki farkındalığa göre yapılan planların uygulanması esnasında hataların, aksaklıkların oluşması, hedef aktörün tercihlerinin teşhis edilememesinden kaynaklanmaktadır. Hedef aktörün tercihlerini ve faktörleri teşhis eden yani öğrenen girişimci yeni bilgi ile üst bir farkındalık düzeyine geçmektedir. Bu yeni farkındalıkla süreç kapsamındaki birçok şeyde, örneğin ürün veya hizmetin kalite ve özellikleri, fiyatı veya üretim teknolojisi vb. gibi faktörlerde değişikliğe gidebilmektedir. Bu yeni bilgi diğer aktörler tarafından bilinmediği için girişimciye yeni arbitraj fırsatı, kaldıraç gücü veya var olanın devamını sağlamaktadır. Bir gıda üretim tesisinin bir yıl kosher sonraki yıl helal gıda takibinde ise hijyenik üretim belgesini alması bu durumun bir örneğidir. Hedef kitlesinin tercihlerine göre üretiminde

hiçbir şeyi değiştirmese bile ürün tanımlaması ve konumlandırması da yapacağı gelişmeler ile yeni bir pazar oluşturabilmektedir.

Kirzner (1979) piyasada iki tür insan bulunduğunun altını çizer. Birincisi kendisi için tanımlanmış modellerden birini seçen ve bu çerçevedeki amaç ve araçlarla optimizasyonun peşinde olan kişilerdir. Diğeri ise alternatif model ve çerçevelerin arayışında, kurgulanmasının peşinde olan girişimcilik davranışları gösteren kişilerdir. Kirzner girişimciyi tanımlarken de iki önemli noktaya işaret eder. Birincisi, Lionel Robbins'ın yaklaşımın zıttı olan bir faydacılıktır. Ona göre girişimcilik davranışı Robbins'ın ekonomik davranış yaklaşımının dışındaki, ona aykırı olan tüm davranışlara sahip olan pazardaki aktörler girişimcidir. İkincisi ise; girişimci başkaları tarafından fark edilmemiş bir fırsattı teşhis etmekten doğan bir özelliğe sahip karar vericidir (Kirzner, 1979). Ekonomik aktör olan karar vericiler Robbins'ın ekonomik aktöründen daha çok Mises'in homo agens (Mises, 1990) yani zayıf, saf, hatta aptal, düşüncesiz ve kötü yönlendirilmiş kişiler olabilirler. Davranışları rasyonel davranış değildir, irade tarafından mutlak şekilde kontrol edilemeyen beden ve içgüdülerin uyarılara tepkisidir. Örneğin; homo economus olarak bir kişi şirketinin karını maksimum düzeye çıkarmak isteyebilir. İşine özen göstererek, ortaya çıkan problemleri kökten çözmeye çalışabilir. Bu çabasına rağmen ortaya hatalar çıkabilir. Bu öngörülemeyen sonuçlar cehalet, ihmal, hata gibi değerlendirilmelidir. Bu doğal bir süreçtir, hatalar yeni öğrenme ve bilginin ortaya çıkmasını sağlar.

Bununla birlikte herkes kar için ince hesaplar içinde olan bir iş adamı değildir, bazı insanlar ekonomik fayda, kar yerine rahatlığı tercih edebilirler. Bu kişiler homo agens olarak tanımlanan kişilerdir (Mises, 2003). Ekonomik fayda olsa da buna rağmen tercih edilen haz, bir psikolojik veya dini durum tüketici olan aktör için daha öncelikli olabilir. Örneğin, Müslümanların 'helal' veya Yahudilerin ise 'kosher' ürünlere, muadili olan ve aynı zamanda daha ucuz ürünler yerine daha fazla para ödemeye istekli olması gösterilebilir. Ürünlerin helal veya kosher olması, ekonomik aktör olan, bu konuda hassasiyeti olan tüketiciler için tercih sebebi olabilmekte ve bu özellikler için daha fazla para ödeyebilmektedir. Tüketici homo economus olarak değil homo agens olarak davranmaktadır.

Birey mutlak homo economus veya homo agens değildir. Bazı durumlarda homo economus olarak ekonomik faydasını, karını maksimum düzeye çıkarmaya çabaladığı gibi bazı durumlarda ise helal veya kosheri tercih ederek, homo agens olarak davranabilir. Homo agens durumu aktörün içinde bulunduğu şartlarda psikolojik veya içgüdüsel bir tepki olarak davranmasıdır. Kirzner'in yaklaşımı ile bakıldığında zaman piyasadaki kişilerin bazıları homo economus bazıları da homo agens olarak davranabilirler. Hatta bir kişi farklı senaryolarda her iki davranışı da gösterebilir. Örneğin, işadamı olan bir kişi homo economus olarak davranırken, öğlen yemeği yemek isteyen aç bir insan olarak homo agens olarak davranabilir. Buradaki durum bilgisizlikten değil tüketicilerin değişik içerik ve seviyedeki farkındalıklarından kaynaklanırken, bu ürün ve hizmetleri üretip, piyasaya süren girişimciler ise müşteri potansiyeli olan kişilerin tercihlerinin arbitraj fırsatı olduğunun farkındadır. Homo economus açısından değerlendirildiği zaman davranışları birer hata olarak görülürken homo agens olarak birer bilinçli bir tercih olarak karar ve davranışlar ortaya çıkmış olabilmektedir.

2.3. Arbitraj

Kapitalist sistem kendini yenileyebilmek için kendi kendini, gerekirse devrimsel bir yıkıcılıkla, yeniden yaratmaktadır. Kirzner'in girişimcilik yaklaşımı ise yıkıcılıktan öte

geliştirme, dengesizliği rehabilite etmesidir (Kirzner, 1999). Girişimciliğin kaynağı başta fiyat olmak üzere piyasada birçok alanda bulunan dengesizliklerdir. Bazıları hali hazırda var olan bazıları ise suni olarak oluşturulan bu dengesizlikler girişimciler için arbitraj fırsatını doğurmaktadır.

Kirzner'e göre en can alıcı sorular: '*Bir pazarın oluşmasını sağlayan alıp, satmak, üretmek ve tüketmek gibi kararların arkasındaki güçlerin mahiyeti nedir?*', '*Geçmişte piyasada kazanılmış deneyimlerin, fiyat, mal ve hizmetler veya üretim faktörlerinin kullanımı mevcut plan ve programlarında değişikliğe gitmeyi nasıl açıklayabiliriz?*'. Bu sorunların cevabı girişimcinin deneyimlerinden gelen öğrenme ile gelişen içgüdüleri ve farkındalığıdır.

Arbitrajı finanstaki anlamı ile dar kapsamlı yaklaşmak yerine Kirzner daha geniş anlamda ele almıştır. Benzer hizmetleri sunup, farklılaşmayı, ayırmayı sağlayacak bir farkındalığa sahip girişimci bir malı veya hizmeti yeniden tanımlayıp, pazarda yeniden konumlandırabilir. Bu bilgi aynı zamanda arbitrajın yani yüksek karın kaynağını oluşturmaktadır. Bu arbitraj kaynağı yeni bir üretim veya hizmet sistemi olabileceği gibi ekonomik, dini, milli veya sosyal bir olgunun yansımaları olarak ekonomik faydaya dönüşmesi de olabilir. Spekülatif girişimci diğer aktörlerin duyarlılıklarını ekonomik faydası için kaldıraç olarak kullanabilir. Örneğin, şirketlerin sosyal sorumluluk projelerine destek olması tüketicilerin satın alma niyeti ve davranışı üzerinde etkili olduğunu göstermektedir (Parsa, Lord, Putrevu, & Kreeger, 2015). Tüketicilerin özgeci davranışları kadar kişisel ilgi ve çıkarları da satın almalarında etkili olmaktadır (Wongpitch, Minakan, Powpaka, & Laohavichien, 2016).

Spekülatif girişimciler arbitraj oluşturabilmek için tüketicilerin duyarlılıklarından faydalanabilmektedir. Örneğin; '*el değmeden üretilmiştir*' mesajı ile mutlak hijyen vurgusu yapılarak ürünün fiyat olarak daha üst bir segmentte veya '*hand made*' mesajı ile benzer ürünlere göre daha üst kalite ürün olarak, yüksek fiyatla konumlandırılması girişimcinin farkındalığı ile kendine pazar yaratmasıdır. Benzer şekilde anti-bakteriyel sıvı sabunların diğer sıvı sabunlara göre daha pahalıya satılmasıdır. Fakat Amerika Yiyecek ve İlaç İdaresi (USA-FDA, Food and Drug Administration, 2018) tarafından anti-bakteriyel sabunların satışının yasaklanmasıdır. Departman tarafından yapılan anti-bakteriyel sıvı sabunları test sonuçları bu sabunların diğer sıvı sabunlara göre daha koruyucu olmadıklarını göstermiştir. USA-FDA anti-bakteriyel sıvı sabunu üreten firmalara iddialarını ispatlamak için bir yıl vermiştir. Verilen süre içinde normal sabunlardan daha etkili ve koruyucu olduklarını üreticiler ispat edememişlerdir. Bunun üzerine sabunların anti-bakteriyel kategorisinde satılması yasaklanmıştır.

Arbitraj yalnız ürünün pazarlanması satılması süreci için düşünülmemesi gerekir. Tüm girişimcilik süreci için geçerli bir durumdur. Girişimci hiçbir mal veya kaynağa süreç içinde kendisinin sahip olmasına gerek yoktur. Yalnızca diğer aktörlerin kendi fikrine yatırım yapmasını sağlaması yeterlidir (Kirzner, 2010). Bunun için girişimcinin kaldıraç görevi görecek, arbitrajı sağlayacak bir nedene ihtiyacı vardır. Girişimci burada sahip olduğu bilgi ve farkındalıkla diğer aktörleri manipüle ederek girişim sermayesini diğer alternatif kaynaklara göre daha ucuza ve hızlı bir şekilde temin edilebilir. Bu sayede girişimci sıfır veya çok düşük maliyetle ihtiyaç duyduğu sermaye, arazi, fabrika hatta emek gibi üretim kaynakları elde edebilir (Casson, 2010). Örneğin, 1990'lı yıllardan sonra birçok holding gurbetçilerden kar payı vaadi ve belirli bir miktar yatırımları karşılığı istedikleri bir kişiyi işe aldırma hakkı verme ile topladıkları nakit parayı sermaye olarak kullanmış ve yatırım

yapmıştır (TBMM Araştırma Komisyonu, 2019). Çiftlik Bank (Wikipedia, 2019) spekülâtif girişimcilik için diğer iyi bir örnektir.

Mises (2012) yöneticilerin sermaye kullanımında riskli davranışlar sergileyebileceğini belirtmiştir. Spekülâtif girişimcilik kapsamında yalnız yöneticiler değil girişimci de diğer aktörleri ve kaynakları riske atabilir. Her ne kadar sorumlu kişi olarak görülseler de üretim kaynaklarının sahibi olmadığı için daha riskli kararlar verebilir. Bu tarz girişimler her zaman olumsuz sonuçlanacak anlamına gelmemektedir. Fakat unutulmaması gereken suistimale açık yönlerinin bulunduğudır. Arbitraj ile girişim için gerekli kaynakları toplamak ve yüksek kar, Kirzner için girişimcilerin farkındalıklarının bir ödülü, rekabetçi davranışlarının sonucu olarak görülmektedir (Kirzner, 2001).

Öğrenme kaçınılmaz olarak tüm ekonomik aktörlerde bulunmakla birlikte girişimcilerde bu öğrenme sonucu elde edilen bilginin farkındalığa dönüştürmesi daha hızlı ve güçlü olmaktadır. Farkındalığa sahip girişimci diğer aktörlerin öğrenmelerini de etkileyebilir. Örneğin girişimci malı veya hizmeti ile ilgili bilgiyi karşı tarafa gönderirken bilinçli olarak mesajı, örneğin kullandığı kelimeler, renk, fotoğraf veya müzik ile yine karşı tarafın öğrenmesini, kendisinin istediği yönde, seviyede farkındalık oluşturacak ve ürün veya hizmeti tüketmeye teşvik edecek şekilde düzenleyebilir (Kirzner, 1979). Yani girişimci girişimcilik sürecinin tüm aşamalarında diğer ekonomik aktörleri de manipüle edebilmekte, azardaki diğer ekonomik aktörleri sistematik bir şekilde uyarabilmektedir (Kirzner, 1999). Girişimci müşteri ve tedarikçilerini uzun dönemli yazılı veya psikolojik sözleşme ile bağlayabilmek için bile manipüle edebilmektedir. Bu sayede üretim maliyetlerini düşürerek ve müşteri sadakatini sağlayarak arbitraj fırsatını devam ettirebilir (Casson, 2010). Bu tarz durumlar spekülâtif girişimciyi yeni arayışlara ve keşiflere yönlendirmektedir (Wadson & Casson, 2010).

2.4. Girişimcilik Sürecinde Arbitrajdan Dengeye Geçiş

Farkındalık seviyesi yüksek olan girişimci diğer aktörlerin göz ardı ettiği ekonomik gelişmeleri öngörür; ayrıca diğer aktörlerin ürün ve hizmetlerin eksiklikleri veya piyasa fiyatı hakkındaki bilgi eksikliğinin hatalara neden olduğunu da tespit edebilmektedir. Düzeltilebilecek bu hatalar girişimcilik sürecinde yeni karında habercisidir. Dolayısıyla kar girişimcinin farkındalığı ile başlattığı süreç içinde yine farkındalığı ile düzelttiği hataların sonucu elde ettiği bir durumdur. Kar olduğu sürece girişimci açısından piyasadaki arbitrajı korumak için motivasyonu mevcuttur, çünkü arbitrajın devamı karın da devamını sağlamaktadır. Girişimci kar ettiği sürece başarılıdır. Fakat girişimciliğin olduğu pazarda rekabetin olmaması imkânsızdır ve girişimciliğin olabilmesi içinse piyasaya giriş serbestliği olmalıdır (Kirzner, 1973). Dolayısıyla piyasadaki kar fırsatı diğer aktörlerin de farkındalığını geliştirecektir. Bu yeni girişimci farkındalıkları ve girişimcilik süreçlerini tetiklenecektir. Girişimcinin dışındaki diğer aktörler mal ve hizmetin hedef kitlesi olduğu gibi, rakip olabilecek diğer girişimci adayları, piyasa düzenleyicisi olarak kamu veya özel kurum kuruluşlar veya girişimi birçok nedenden dolayı tehdit olarak algılayan diğer aktörlerden kaynaklanabilir.

Yasal olarak piyasayı düzenleme hakkı olan aktörler de piyasada yeni bir dengenin kurulmasını sağlarlar. Örneğin devlet, hâlihazırda piyasa oluşmuş ve ticari faaliyet içinde bulunan aktörler olsa bile gerekli gördüğü durumlarda piyasayı yeniden şekillendirebilmektedir. Örneğin, önemli bir arbitraj fırsatına sahip olan 'booking.com' adlı online otel sitesi ticari faaliyetlerine devam ederken devlet tarafından yasaklanmıştır. Taşıma

hizmeti sunan Uber benzer şekilde yasaklanmıştır. Fakat Uber yasaklanmış olmasına rağmen Türkiye’de hala faaliyetlerine devam etmektedir. Çünkü taksicilere karşı sağlamış olduğu arbitraj avantajından vazgeçmek istememektedir. Spekülatif girişimciliğin iyi bir örneği olan Çiftlik Bank işletmesine ise devlet kayyum atamıştır (Yavuz, 2019). 1990’lı yıllardan sonra gurbetçilerden para toplayan holdingler hakkında TBMM araştırma komisyonu kurmuştur (TBMM Araştırma Komisyonu, 2019). Spekülatif girişimcilik sürecinde en önemli nokta girişimcinin nasıl bir piyasa kurgusu içinde faaliyet gösterdiğini, mevcut şartları ve ne tür bir güç ile hangi kaynağı etkileyebileceğini anlaması gerekir (Bruce, 2016).

Kirzner piyasadaki rekabetin dengeyi bir şekilde sağlayacağını kabul eder. Fakat önemli olan devletin piyasaya giriş engellerini oluşturmamasıdır. Maliyetler yüksek olsa da girişimcilik faaliyeti gerçekleşecek, denge bozulduğu gibi tekrar denge kurulacaktır. Önemli olan girişimcilerin piyasaya girmesinin devlet tarafından engellenmemesi gerekir (Kirzner, 2001). Engellenmemiş bir piyasadaki mevcut koşullarda, girişimciler tarafından tüketici tercihlerini en iyi şekilde tatmin etmek için yapılabilecek olan ve yapılmakta olan şeyler farklılıkları teşhis etmek ve düzeltmek amaçlı en gayretli çabalarlardır. Bu gayretli çabalar geçmişten beri yapılmaktadır. Şimdiki piyasa fiyatları girişimcilerin geçmişteki kararlarının “hatalı” olarak açığa çıkmaları ölçüsünde, (geçmişte kalan fiyatlar üzerinden) tadil edilmektedir (Kirzner, 2001).

Kirzner piyasanın dengesi sağlanırken birçok aktörün bir ürün veya hizmetin arz ve talebi hakkında bilgiye sahip olacağını belirtmektedir. Onların müdahaleleri ile arbitraj fırsatının ortadan kalkıp, piyasada denge tekrar kurulabilir. Piyasanın geçici de olsa dengelenmesi bir yerde engellenmez. Bu denge durumu, piyasada her şeyin mükemmelleştiği, belirsizliklerin ortadan kalktığı, ideal kaynak dağılımı sağlanmasıyla uzun dönemli istikrarın kazanıldığı bir durum değildir (Kirzner, 2010). Dengeye ulaşmış bir piyasanın da bozulması engellenemez. Çünkü denge ortamında arbitraj fırsatının anlık ortadan kalkması, piyasada fırsatların sona erdiği anlamına gelmemektedir. Aynı zamanda hem dengeye hem de dinamizme sebep olan arka plandaki güç, girişimciliğe de kaynak olan farkındalıklar, keşiflerdir (Kirzner, 1997). Dengenin sağlanması, arbitrajın bitmesi veya tehlikeye girmesi girişimcilere engel teşkil etmemekte aksine yeni fırsat arayışlarına teşvik etmektedir.

2.5. Öz Manipülasyon

Farkındalığın kaynağı olan bilginin temelinde öğrenme vardır. Fakat bu öğrenme planlı, formal bir öğrenme sonucu olmayabileceği gibi, hatta kişi öğrendiğinin farkında bile olmayabilir. Ne zaman öğrenilen şey aktif hale gelip bilgiye dönüşerek farkındalık oluşturur ve bunu takiben bir vizyon kurgulanırsa girişimcilik süreci başlamış olur. Bu sürecin içinde girişimci birden çok değerlendirme yapmak ve karar vermek zorundadır. Kişi girişimcilik süreci ile ilgili beyanda bulunmasa bile girişimcilik davranışları gözlemlenebilir. Bu aşamalardaki önemli bir nokta birçok açıdan kontrol edilemeyen sistem içinde bir teşebbüsü gerçekleştirme kararının verilmesidir. Çünkü kontrol edilemeyen birçok faktör ve yüksek riski barındıran ortamda faaliyet göstermek hiç de rasyonel görülmebilir. Bununla birlikte girişimcilik faaliyeti kapsamı dolayısıyla dini, milli ve toplumsal değerlerle çatışma olasılığı gibi durumları göze alması, bazı kararları alabilmek ve eyleme geçebilmek için öncelikle kendi bu risk, çatışma olasılıklarını kabul etmesi gereklidir.

Örneğin, Robinson Crusoe, Birezilya’da çiftçilik yaparken diğer çiftlik sahiplerine Gine kıyılarına yapmış olduğu iki yolculuğunu anlatırken, oradaki zencilerle ticaretinden ve

tarlalarda çalıştırılmak üzere birçok köle bile alınabileceğinden bahseder. *“Söylediklerimi, özellikle zenci köleler satın alma konusundaki sözlerimi can kulağıyla dinlerlerdi. O zaman zenci alım satımı daha alıp yürümemişti; ancak Portekiz kralı ile İspanya kralının assiento’su ya da özel izniyle yapılabildiği için pek az zenci getirilebiliyor, bunlar da çok pahalıya satılıyordu.”* Birgün çiftlik sahipleri satmak için değil çalıştırmak için köle getirmek için Crouse’ya geminin yük sorumluluğunu teklif ederler. *“Doğrusu ya bu öneri, yerleşmemiş, kendine bir düzen, bir çiftlik kurmamış bir kimsenin iyi bir kazanç sağlayabilmesi, ilerleyebilmesi için eşi bulunmaz bir yoldu. Ama ben düzenimi kurmuş, işlerimi yoluna koymuşum.... Benim durumumdaki bir kimsenin böyle bir yolculuğa yeltenmesi, yaplabilecek en büyük mantıksızlıktı... Ama kendimi kaptırmıştım artık, mantığa sırt çevirmiş, düşgücümün buyruklarına körü körüne uymuştum.”* (Defoe, 2018)

Kişi önceleri kabul etmediği, değerleri, inançları veya rasyonelitesi ile çatıştığı bazı karar ve davranışları gerçekleştirmeden önce, kabullenme ve rasyonelleştirme süreci yaşar. Rasyonelleştirme süreci sonucu tutumlar değişmiş, yeni karar ve davranışları destekleyici yeni tutumlar ortaya çıkmıştır. Bu aşamada girişimci teşebbüsü başarılı olduğu zaman elde edeceği faydanın etkisi ile bir rasyonelleştirme süreci yaşar. Spekülatif girişimci ‘bulan-yaratan-tutan’ (finder-creator-keeper) (Kirzner, 1973) ilkesinden yola çıkarak girişimcilik süreci ahlak ilkesini kurgulamaktadır. Girişim sürecinin başlangıcında girişimcinin sahip olduğu rasyonelite, ahlak ilkeleri, kültürel değerler veya dini yasaklar gibi bir durum ile girişimcilik faaliyetinin karar ve davranışlarının çatışmasını kapsamaktadır. Girişimci bu çatışma sürecinde öz manipülasyon ile girişimcilik sürecini destekleyen yeni rasyonel gerekçeleri üreterek kabullenir. Girişimci faaliyetini ve elde edeceği karı bu şekilde hem rasyonelleştirmekte hem de meşrulaştırmaktadır. Farkındalık olmadan bir kar oluşamayacağı için mülkiyetten daha önemli olan, girişimcinin subjektif algısı ile yorumladığı bilgi ve sonucunda sahip olduğu yeni farkındalığıdır. Farkındalık olmasaydı girişimcilik de kar da olmayacaktır. Bu durumda fikri bulan, kaynakları temin eden, zorluklara katlanan, birçok şeyden vazgeçtiği gibi yeni birçok şeyi kabullenen kendisidir. Bu karı girişimci elde edebilmesi için bazı durumlarda kendini kendini manipüle etmesi kadar motive etmesi de gerekir.

2.6. Yüksek Kazanç Beklentisi

Spekülatif girişimcide, diğerlerinin sahip olmadığı farkındalığın ve aldığı risklerin sonucu olarak yüksek ekonomik fayda beklentisi oluşmaktadır. Arbitraj fırsatı girişimciye daha büyük bir ekonomik fayda sunmaktadır. Teşebbüsü başarılı olursa sağlayacak olduğu ekonomik fayda kendisi için büyük bir anlam ifade etmektedir. Kirzner (1979), pazarın bireylerin karar ve davranışları ile kendisini yenileyeceğini bu süreçte girişimcinin karını azami seviyeye getirmeye çalışacağını vurgulamaktadır. Spekülatif girişimci farkındalığı ile arbitraj fırsatını yakalamakta veya kurgulamaktadır. Bu fırsat veya kurgu sonucu yüksek kazanç beklentisi girişimcilik sürecinin en başında hali hazırda bulunmaktadır. Girişimci arbitraj sayesinde yüksek beklentisi olduğu kadar müşteri de bunu ödemeye hazırdır.

Önreğin, Crouse bilmediği bir çok şey olmasına rağmen risk alarak adadan kurtulmak için çalışmaya başlar. Crusoe her ne kadar bir çok şey hakkında yeterli bilgisi olmasa da, şartları kontrol edemese de adadan kurtulmanın ekonomik sonucu onu motive etmektedir. *‘Dönüşte aşağı yukarı 2,5 kilo altın tozu getirdim, bu da Londra’da 300 lira etti. Bu kazanç gözümü karartarak içimi, ileride beni büsbütün yıkacak aşırı bir tutkuyla doldurdu’* (Defoe, 2018, s.35). Daha önce elde etmiş olduğu kazanç, sonrasında Gine’den alabileceği köleler ile elde

edeceği servet hayallerini süslemektedir. Adadan kurtulma sürecinin içerdiği riskleri kabullenebilmesi için öncelikle kendisini manipüle etmesi gereklidir yani süreçte öz manipülasyon bulunmaktadır. Asıl girişimcilik sonunda elde edilecek olan ekonomik fayda, finansal hedefler birçok tutarsızlığın, çelişkinin, yeni tutum ve davranışların rasyonelleştirilmesi sağlamakta ve onu motive etmektedir.

Spekülatif girişimci süreç sonucunda sürdürülebilir bir yapı ortaya çıkmasa bile finansal hedefini gerçekleştirdikten sonra yeni bir fırsatın peşine düşer (Bruce, 2016). Bunun için kök (fundamental) girişimciler için önemli kriterler olan kazanılmış olan pazar payı, marka tanınırlığı veya sahip olunan müşteri güveni spekülatif girişimcilerin öncelikleri değildir. Spekülatif girişimcilerde girişimin başarılı olması, sürdürülebilirlik sağlanmış halde olsa bile en nihai hedef belirli bir seviyede finansal anlamlılıktır. Finansal hedefini gerçekleştirmiş ve arbitraj fırsatı ortadan kalktığını farkına varan spekülatif girişimci kurduğu yapıyı devretmeye veya gerekirse yok etmeye de hazırdır.

3. DEĞERLENDİRME

Girişimcilik fonksiyonun gelişmesi ve güçlenmesi için ekosistemi kurgulayan ve düzenleyen başta devlet olmak üzere tüm aktörler hem örgütleri hem de bireyleri girişimcilik yönünde teşvik etmekte ve desteklemektedir. Hayatın her alanında öne çıkarılan girişimcilik önümüzdeki yıllarda da popüler bir konu olacağı, bununla birlikte devlet, kamu ve özel ve kurum ve kuruluşlar tarafında destekleneceği, her seviyedeki eğitim kurumunda ders olarak okutulacağı ve dolayısıyla hem bireylerde hem de toplumda güçlendirileceği aşikardır. Girişimciliğin gelişmesi için uygun ekosistemde birden çok girişimcilik türünün ortaya çıkacağı şüphe götürmez. Başarılı olan girişimcilik hikayesi efsane olarak anlatılacağı, başarısız olanlarından ise çok bahsedilmeyeceği bir gerçektir.

Tüm girişimcilik faaliyetlerinin ortak yönleri olarak yenilikçilik, proaktiflik ve risk alma olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte girişimcilik faaliyetlerinin ve aktörlerinin diğerlerinden ayrılan yönleri süreci ve sonuçlarını etkilemektedir. Spekülatif girişimciliğin yenilikçilik, proaktiflik ve risk alma özelliklerine ek olarak *farkındalık*, *arbitraj*, *öz manipülasyon* ve *yüksek kazanç beklentisi*dir. Spekülatif girişimci diğer aktörler ve Pazar hakkında sahip olduğu bilgi sayesinde girişimciliğin temelini oluşturan bir farkındalığa sebep olmaktadır. Bu farkındalık ile bazen dini bir yön ile güçlendirilmiş bir ticari girişim olarak karşımıza çıkarken bir başkasında ise sosyal veya siyasal bir yön ile olmaktadır. Bu özel durum girişimciye arbitraj için bir kaldıraç oluştururken muadili olan diğer ürünlere göre pazarda daha ayrıcalıklı bir konum sağlamaktadır. Bunun farkında olan girişimci teşebbüsünün sonucu olarak daha yüksek bir kazanç beklentisi içinde bulunmaktadır. Örneğin, bankacılık sistemine alternatif katılım bankacılığının oluşturulması gibi. Dini hassasiyete sahip olan kişilere alternatif bir bankacılık hizmeti sunmayı hedefleyen katılım bankacılığı bir arbitraj fırsatı sunmaktadır. Katılım bankacılığı hedef kitlesinin dini duyarlılıklarında yola çıkarak ürün ve hizmetlerini tanımlamış, fiyatlandırmıştır. Bu durum bir arbitraj fırsatı sunmaktadır. Bununla birlikte spekülatif girişimciliği karanklık bir tarafının olacağını da göz ardı etmemek gereklidir. Örneğin Çiftlik Bank gibi bir spekülatif girişimcilik sürecinde dini hassasiyeti bir kaldıraç olarak kullanarak birçok kişi mağdur edilmiştir.

Spekülatif girişimcilik kapsamında üretilen ürün ve hizmeti piyasadaki muadillerine göre daha yüksek fiyata satmanın ötesinde girişimcilik sürecinde kaldıraç görevi görecektir dini, sosyal, siyasi veya milli duyarlılıktan yola çıkarak girişimleri için düşük maliyetli üretim

kaynakları sağlayabilmektedir. Kirzner girişimciliği bireysel özellikten öte bir fonksiyon olarak görmektedir (Kirzner, Competition and Entrepreneurship, 1973). Yani bir kişi bir davranışı ile spekülâtif girişimcilik özelliği gösteriyorsa sonuç olumlu veya olumsuz olsun girişimcidir. Özel hayatında bankalar tarafında risksiz, kredi notu yüksek bir kişi olabilir hatta spekülâtif girişimcilik sonucunda bu durumunu da koruyabilir. Fakat davranış olarak spekülâtif girişimcilik özelliği göstermesi bu kapsamda değerlendirmesini sağlayacaktır.

Geçmişte kişilerin duyarlılıkları ekonomik bir fırsata dönüştürüldüğü gibi önümüzdeki günlerde de spekülâtif girişimciler bunu sürdürecektir. Kimi girişimcilik sürecinde ürün ve hizmet olarak başarılı teşebbüsler ortaya çıktığı gibi bazı teşebbüsler sonucu birçok kişi mağdur olacak, birçok aktör bozulan piyasa dengesinin yeniden dengeye girmesi için sürece müdahil olacaktır.

KAYNAKÇA

- BACQ, S., HARTOG, C., & HOOGENDOORN, B. (2016, 133). "Beyond the moral portrayal of social entrepreneurs: An empirical approach to who they are and what drives them". *Journal of Business Ethics*, 703-718.
- BARREIRA, J. C. (2018, Aralık 25). PHD Thesis: The influence of business knowledge and work experience, as antecedents to entrepreneurial success. repository.up.ac.za: [https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/27470/thesis.pdf?sequence=1&isAllowed=adresinden alındı](https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/27470/thesis.pdf?sequence=1&isAllowed=adresinden%20alindi).
- BRUCE, R. (2016, July 19). Are you a fundamental or speculative entrepreneur? *Forbes*: <https://www.forbes.com/sites/robinbruce/2016/07/19/are-you-a-fundamental-or-speculative-entrepreneur/#74c875bf7a3d> adresinden alındı.
- CASSON, M. (2010). The economic theory of entrepreneurship: An overview. M. Casson içinde, *Entrepreneurship: Theory, Networks, History* (s. 13). Massachusetts, USA: Edward Elgar Publishing Limited.
- CENGİZ, S. (2018). "Kirzner'in girişimcilik teorisinin Avusturya iktisat okulundaki yeri ve önemi". *Girişimcilik, İnovasyon ve Pazarlama Araştırma Dergisi*, 2(3), 15-28.
- DEFOE, D. (2018). *Robinson Crusoe*. İstanbul : Yapı Kredi Yayınları.
- GORMAN, M., & SAHLMAN, A. W. (1989). "What do ventures capitalists do?" *Journal of Business Venturing*, 4(4), 231-248.
- GREBEL, T. (2004). *Entrepreneurship: A new perspective*. New York: Taylor&Francis.
- HARPER, D. (2003). *Foundations of entrepreneurship and economic development*. New York: Routledge & Taylor Francis.
- KIRZNER, I. (1973). *Competition and entrepreneurship*. Chicago: The University of Chicago Press.
- KIRZNER, I. (1979). *Perception, opportunity, and profit*. Chicago: The University of Chicago Press.
- KIRZNER, I. (1997). "Entrepreneurial discovery and the competitive market process: An Austrian approach". *Journal of Economic Literature*, 35(1), 60-85.

- KİRZNER, I. (1999). "Creativity and/or alertness: A reconsideration of the Schumpeterian entrepreneur". *Review of Austrian Economics*, 11, 5-17.
- KİRZNER, I. (2001). "Piyasa süreci teorisi: Tarihsel gelişim". *Liberal Düşünce*, 21, 73-85.
- KİRZNER, I. (2010). "Mises ve onun kapitalist sistem anlayışı". *Liberal Düşünce*, 59-60, 7-20.
- KOELLİNGER, P., MİNNİTİ, M., & SCHADE, C. (2007). " 'I think I can, I think I can': Overconfidence and entrepreneurial behavior". *Journal of Economic Psychology*, 28(4), 502-527.
- MAUGHAM, S. (2018, Kasım 10). The Verger. www.siden.org: http://www.sinden.org/verger.html adresinden alındı.
- MİLLER, D. (1983). "The correlates of entrepreneurship in three types of firms". *Management Science* 29(7), 770-791.
- MİSES, L. (1990). *Money, method, and the market process*. Alabama, USA: Ludwig von Mises Institute.
- MİSES, L. (2003). *Epistemological problems of economics*. Alabama, USA: Ludwig von Mises Institute.
- MİSES, L. (2012). *Human action: A treatise on economics*. Connecticut, USA: Martino Fine Books.
- MURRAY, R. N. (2018, Kasım 15). *Entrepreneurship: Kirzner vs. Mises*. <https://mises.org: https://mises.org/wire/entrepreneurship-kirzner-vs-mises> adresinden alındı
- ÖZBAY, A. (2014). *7 yaşında bindiğim kamyonun frenleri patladı ve hayata yuvarlandım*. Ankara: Elma Yayınevi.
- PARSA, H. G., LORD, K. R., PUTREVU, S., & KREEGER, J. (2015). "Corporate social and environmental responsibility in services: Will consumers pay for it?" *Journal of retailing and consumer services*, 22 (1), 250-260.
- SCARLATA, M., & ALEMANY, L. (2010). "Deal structuring in philanthropic venture capital investments: Financing instrument, valuation and covenants". *Journal of Business Ethics*, 95(2), 121-145.
- STENBERG, R., & WENNEKERS, S. (2005). "Determinants and effects of new business creation using Global Entrepreneurship Monitor data". *Small Business Economics*, 24(3), 193-203.
- TBMM Araştırma Komisyonu. (2019, Şubat 12). Dönem 22, Yasama Yılı 4, S.Sayı 1061, (10/16, 262) Esas Numaralı Meclis Araştırması Komisyonu Raporu. [tbmm.gov.tr: https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1061m.htm](https://www.tbmm.gov.tr: https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1061m.htm) adresinden alındı.
- USA Food and Drug Administration. (2018, Kasım 28). *Antibacterial soap? You can skip it, use plain soap and water*. www.fda.gov: https://www.fda.gov/ForConsumers/ConsumerUpdates/ucm378393.htm adresinden alındı

- WADESON, N., & CASSON, M. (2010). The discovery of opportunities. M. Casson içinde, Entrepreneurship: Theory, networks, history (s. 42). Massachusetts,USA: Edward Elgar Publishing.
- WALES, W., VISHAL, G., & MOUSA, F. T. (May, 2016). "Empirical research on entrepreneurial orientation: An assessment and suggestions for future research". International Small Business Journal, 357-383.
- Wikipedia. (2019, Mayıs 15). Çiftlik Bank. wikipedia.org: https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%87iftlik_Bank adresinden alındı.
- WONGPITCH, S., MĪNAKAN, N., POWPAKA, S., & LAOHAVĪCHĪEN, T. (2016). "Effect of corporate social responsibility motives on purchase intention model: An extension". Kasetart Journal of Social Sciences, 37(1), 30-37.
- YAVUZ, S. (2019, Şubat 12). Çiftlik Bank soruşturması kapsamında 3 şirkete kayyum atandı. sozcu.com.tr: <https://www.sozcu.com.tr/2018/ekonomi/son-dakika-ciftlik-banka-kayyum-atandi-2318119/> adresinden alındı.

Türkiye’de Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (Araştırma Makalesi)

The Relationship between the Tax Burden and Economic Growth in Turkey

Doi: 10.29023/alanyaakademik.595576

Özgür Emre KOÇ

Dr. Öğretim Üyesi, Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü,

oemrekoc@hitit.edu.tr

Orcid No: 0000-0003-2788-8049

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Koç, Ö.E. (2019). Türkiye’de Vergi Yükü Ekonomik Büyüme İlişkisi. Alanya Akademik Bakış, 3(3), Sayfa No. 247-259.

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Vergi Yükü,
Ekonomik Büyüme,
Johansen Eş-
bütünleşme

Makale Geliş Tarihi:

23.07.2019

Kabul Tarihi:

10.09.2019

Maliye politikasının en önemli amaçları arasında ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek gelmektedir. Vergiler de bu amaca ulaşmada devletin en önemli araçları arasında yer almaktadır. Ekonomik büyümeyi sağlamada vergi kadar etkili olan bir faktör de vergi yüküdür. Vergi yükü ekonomik özneler için bir maliyet unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu bakımdan, vergi yükünün boyutu ekonomik büyümenin seyri açısından son derece önemlidir. Çalışmamız, Türkiye’de 1980-2017 dönemi arasında vergi yükünün ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklamaya yöneliktir. Çalışmamızda, Johansen eş-bütünleşme analizi ve hata düzeltme modeli (VEC) kullanılmış ve elde edilen bulgulara göre değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

Keywords:

Tax Burden,
Economic Growth,
Johansen Co-
integration Test

One of the most important objectives of fiscal policy is to realize economic growth. Taxes are among the most important fiscal policy instruments to achieve this objective. Another factor that is as effective as tax in achieving economic growth is the tax burden. The tax burden is considered as a cost for economic subjects. In this respect, the size of the tax burden is extremely important for the process of economic growth. Our study is intended to describe the relationship between economic growth and the tax burden between 1980-2017 period in Turkey. In our study, Johansen cointegration analysis and error correction model (VEC) were used and it was concluded that there was a statistically significant and positive relationship between the variables according to the findings.

1. GİRİŞ

Vergi; devletin veya yetki devrettiği diğer kamu tüzel kişiliklerinin, vergilendirme yetkisine dayanarak, hukuki cebir altında, mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden para şeklinde elde ettiği iktisadi değer olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda vergiler, sadece kamu harcamalarını finanse etme amacıyla değil aynı zamanda ekonomik

büyüme yi gerçekleştirmek, gelir dağılımı adaletini sağlamak ve ekonomik istikrarı sağlamak vb. ekstra fiskal amaçlar için de alınmaktadır. Vergi politikası aracılığı ile yatırımlar, üretim, tüketim ve tasarruf gibi makroekonomik değişkenler üzerinde daraltıcı veya genişletici etkiler yaratılmakta, ekonomik istikrarın gerçekleşmesi, atıl kapasite oranının düşürülmesi gibi amaçlar mümkün olabilmektedir.

Vergi, toplumdaki bireyleri ve grupları doğrudan veya dolaylı olarak etkileme yeteneğine sahip bir maliye politikası aracı olmanın yanında üzerlerine vergi borcu terettüp eden vergi mükellefleri için bir mali yük olarak belirtilmektedir. Genel hatlarıyla belirli bir dönemde devlete ödenen verginin yine aynı dönemde elde edilen gelire bölünmesi şeklinde tanımlanabilen vergi yükü, toplumun kamu harcamalarının finansmanına katlanmasındaki sorumluluk düzeyinin, istek ve arzusunun göstergesidir. Vergi yükü, mükellef tarafından belirli bir dönemde devlete ödenen vergi miktarını ifade etmemekte aynı zamanda vergi ile ödenen verginin kaynağını oluşturan gelir ve servet arasındaki ilişkiyi de açıklamaktadır. Bir cari dönem içerisinde devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile ödemeyi yapan vergi mükelleflerinin söz konusu dönem içindeki elde ettiği gelirleri arasındaki oransal ilişkinin tespiti olan vergi yükünün hesaplanmasında mükelleflerin servetlerinin dikkate alınmaması vergi yükünün sınırını daraltmaktadır. Ancak vergi yükü makroekonomik açıdan değerlendirildiğinde, ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve ekonomik istikrar hedeflerine ulaşmada önemli bir aktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi yükünün büyüklüğü ekonomideki ekonomik faaliyetlerin hacmini olumsuz yönde etkilememesi, ulaşılmak istenilen hedeflerin gerçekleşmesi açısından önemlidir. Bu çalışma, ülkemizdeki vergi yükü değişimlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda, ülkemizde 1980-2017 dönemi için vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki Johansen eş-bütünleşme testi ile analiz edilerek ulaşılan sonuçlar paylaşılmıştır.

2. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ

Vergiler, fiskal amaçlarının yanında mali olmayan amaçlara da sahiptir. Sadece bir kamu geliri değil aynı zamanda kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, makroekonomik istikrar gibi başlıca amaçlar için de kullanılabilen bir maliye politikası aracıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından vergilerin tasarrufları artırıcı etkisi ekonomik büyüme hedefinin gerçekleşmesinde önemli bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen gelirin genel olarak düşük düzeyde olması, adı geçen ekonomiler için ekonomik büyümenin ana hedef olarak karşımıza çıkmasını sağlamaktadır. Gelişmekte olan ülkeler açısından temel problemlerden biri sermaye birikimini sağlayacak tasarruf düzeylerinin düşüklüğü ve kamu gelir gider dengesinde yaşanan olumsuzluklardır. Vergiler, ülke ekonomisi içerisinde var olan mal ve hizmet gruplarının üretim miktarını, üretim faktörlerinin gelir ve fiyatlarını dolaylı ya da dolaysız olarak etkileme kapasitesine ve yeteneğine sahiptir (Abdiyeva ve Baygonuşova, 2016: 59). Bu bağlamda, vergiler bu ülkeler için hem bütçe dengesini sağlamada hem de sermaye birikimini doğal olarak da yatırım düzeyini artırıcı bir konuma sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi olgusu, ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesinde, tasarruf düzeyinin belirlenmesinde ve optimal kaynak dağılımı üzerinde etkili olmaktadır. Ekonomik gelişmenin yanında sosyal gelişme de vergilendirmenin mali olmayan amaçlarına örnek teşkil etmektedir. Bilindiği üzere fiziki ve beşeri sermaye birikimi ve teknoloji düzeyleri ülkelerin ekonomik büyümelerini etkileyen faktörlerdendir. (Yardımcıoğlu, 2012: 27-28).

Vergiler, ekonomik büyüme noktasında iki asli fonksiyona sahiptir. Bunlardan ilki, özel tüketimlerdeki artışa mani olup kaynakların yatırımlara yönlendirilmesini sağlayarak yatırım miktarının artması sağlamaktır. Bu doğrultuda, ekonomik karar birimlerinin bugünkü tüketim kararları üzerinde etki ederek gelecek dönem yatırımlarını artırmak adına bugünkü tüketim miktarlarını azaltıcı bir etki görmektedir. İkinci fonksiyonu ise, özel ekonomi kaynaklı gelirlerin kamu ekonomisine aktarılmasını sağlamak ve böylece belirlenen makroekonomik hedeflere kamu kesimin ulaşması için bir kaynak yaratmaktır.

Vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik çalışma yapanların başında Robert Solow gelmektedir. Solow, Neo-Klasik Büyüme Modeli olarak anılan modelinde bazı varsayımlar ileri sürmektedir. Bunlar; ölçüğe göre getirilerin sabit olduğu, sermayenin marjinal verimliliğinin azaldığı, teknolojinin dışsal bir faktör olduğu, faktörler arası ikamenin mümkün olduğu ve bağımsız bir yatırım fonksiyonun bulunmadığı şeklindedir (Kibritcioğlu, 1998: 8). Solow'un Neo-Klasik modeli ekonomik büyüme farklarını açıklamada yetersiz kalması üzerine Romer ve Lucas tarafından İçsel Büyüme Teorisi geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yeni teori, ülkelerin ekonomik büyüme hızlarında meydana gelen farklılıkları Solow'un ifade ettiği emek ve sermayeden ziyade maliye politikaları, beşeri sermaye birikimi, nüfusun artması ve teknolojinin yaygınlık kazanması gibi unsurların belirleyici olduğu düşüncesine dayanmaktadır (Barro, 1996: 145).

Neo-klasik iktisatçılar ve içsel büyüme teorisyenleri arasında ülkenin tasarruf düzeyi, nüfus artış hızı ve maliye politikası araçlarının ekonomik büyümeyi nasıl etkilediği konusunda fikir ayrılıkları bulunmaktadır (Karras, 1999: 177-78). Standart Neo-klasik yaklaşım ve İçsel büyüme teorisi, vergilerin milli hasıla üzerinde bir etki yarattığını kabul etmelerine karşın ortaya çıkan bu etkinin büyüklüğü konusunda ortak bir düşünceye sahip değillerdir (Engen ve Skinner, 1996: 618). İki yaklaşım arasında var olan vergi politikaların ekonomik büyüme üzerindeki etkisine yönelik tartışma daha çok zamanlama tartışmasıdır. Her iki ekol de vergilerin, kısa dönemde tasarruf düzeyini etkileyerek sermaye yatırımlarını artıracaklarını ve buna bağlı olarak da ekonomide büyümeyi etkileyeceğini kabul etmektedir. Ancak vergilerin uzun dönem etkisi söz konusu olduğunda Neo-klasikler, azalan verimler yasasının ortaya çıkaracağı etkene bağlı olarak sermaye/emek oranının değişmeyeceğini ve vergi politikalarının uzun dönem büyüme üzerinde etkili olmayacağını ileri sürmektedirler.

3. VERGİ YÜKÜ OLGUSU

Vergiler, bir ülkede tüm toplumsal grupların ekonomik, sosyo-politik faaliyet ve eylemlerinin merkezinde bulunmaktadır. İçinde bulunduğumuz zaman dilimi içerisinde vergiler, hızlı ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin ve bölgesel dengesizliklerin giderilmesi hususlarında ülkede uygulanan vergi sisteminin yapısı ve etkisi oldukça yüksektir (Gökbunar, 1998: 1).

Vergi yükü kavramı ilk olarak Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra İngiltere'de Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı Herbert Samuel tarafından ifade edilmiş sonrasında oluşturulan "Colwyn Komitesi"nin çalışmalarıyla geliştirilmiştir. Ülkemizde ise 1950 yılından sonra üzerinde konuşulmaya başlanmış ancak teorik düzeyin ötesine geçememiştir (Edizdoğan vd., 2013: 177-178).

Vergi yükü, üzerinde çok konuşulan ve tartışılan kavramlardan biridir. Mükellefler tarafından katılan vergiler başka bir ifadeyle ödenen vergiler ile mükelleflerin elde ettiği gelir arasındaki oransal ilişki vergi yükünün temelini oluşturmaktadır. Bu noktadan hareketle vergi yükü kavramına yönelik genel bir tanımlama yapmak gerekirse, mükelleflerin ödediği vergi

nedeniyle gelirlerinde meydana gelen net azalma şeklinde ifade edilebilir. Dolayısıyla vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olmaktadır. Bu durumda vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, vergi ödeme gücü ile ters orantılıdır. Vergi yükünü hesaplamaya yönelik çalışmalarda, vergi yükü terimi teknik açıdan ele alınmakta buna karşılık maliye literatürüne katkı sağlayan yazarların değer yargılarına göre bu kavram farklı anlamlara sahip olabilmektedir (Nadaroğlu, 1996:262). Vergi yükünün hesaplanması sonucunda elde edilen verilerden hareketle gelir dağılımı, sektörel ve bölgesel etki yaratan selektif politikaların seçimi gibi konularda kamu kesimine politika belirleme yeteneği kazandırır. Ayrıca, vergi yükü, vergi politikasına yönelik düzenlemelerin kabul görmesinde, bu düzenlemelere karşı tepki oluşmasında ve bu tepkinin neticesinde vergiye karşı direncin başlamasında önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi yükü, politika yapıcılarının vergi oranlarını değiştirme, yeni vergilerin yürürlüğe girmesinde, vergi istisna ve muafiyetlerde değişikliğe gitme kararlarını etkileyen hatta ana belirleyicisi olan bir değişkendir (Tekbaş, Gökmen, 2007: 197).

Ekonomideki toplam vergi yükü ise kamu kesiminin belirli bir dönemde elde ettiği vergi gelirlerinin yine aynı dönemde yaratılan GSMH'ya oranlanması sonucu elde dilmektedir. Bu hesaplama yöntemi ile ulaşılmak istenilen sonuç, bir takvim yıl içerisinde yaratılan gelirin ne kadarlık kısmının kamu kesimine aktarıldığını tespit etmektir. Vergileme yolu ile bireylerin gelirlerinde bir azalma meydana geldiğinden bireyler için vergi bir yük olarak düşünülmektedir. Ancak, vergi sadece üzerine vergi borcu düşen mükellefler için değil aynı zamanda toplumsal açıdan da bir yük olarak görülmektedir. Verginin yük olarak görülmesindeki ana etken, devletin yıllık olarak yaratılan GSMH'dan belirli bir miktar geliri vergi kanalıyla kendisine aktarmasıdır (Pehlivan, 2003:173). Vergi ödeyen mükelleflerin, vergi nedeniyle yaşadığı refah kaybı, kamusal harcamalardan faydalanan bireylerin refah düzeylerinde meydana gelen artıştan daha düşük düzeyde ise vergi yükü artışının olumlu katkı sağladığını söylenebilecektir.

Bireylerin satın alma güçlerinin vergiler aracılığı ile kamu kesimine aktarılmasına bağlı olarak bireyler fedakârlıklarda bulunmak zorunluluğu hissedeceklerdir. Vergi nedeniyle katlanılan fedakârlığa bağlı olarak tüketim ve tasarruf kararlarını gözden geçirmek durumunda kalacaklardır. Başlangıçta bireysel ölçekte ortaya çıkan vergi yüküne bağlı tüketim ve tasarruf miktarına yönelik ekonomik kararlardaki değişim zamanla toplumun tüm katmanlarına yayılarak toplumsal bir konu haline alacaktır (Kalenderoğlu, 2006: 118). Devletler, kamusal hizmetlerin sunulması, ekonomik gelişmişlik seviyesinin artırılması ve iktisadi kalkınmanın gerçekleşmesi için vergilerden yararlanmışlardır. Buna ilaveten vergi politikalarının oluşturulmasında, verginin hangi kesimden hangi ağırlıkta alınacağı, vergisel araçların seçiminden vergisel araçların nasıl kullanılacağına ilişkin politika belirlerken vergi yüküne ilişkin yapılan değerlendirmeler önemli bir yol haritası niteliği taşıyacaktır. Dolayısıyla vergi yükü, vergi sistemine yönelik oluşabilecek olası reaksiyonları analiz etmek konusunda önemli bir rehber olmanın yanında bireyler ve ekonomik birimler üzerinde verginin yerleşmesine bağlı olarak ortaya çıkacak etkinin analiz edilmesinde de kamu kesimine rehberlik etmektedir (Öztürk, 2013:133).

4. LİTERATÜR ÖZETİ

Vergilerin ve vergi yükünün ekonomik büyüme ilişkisi birçok araştırmacı tarafından inceleme konusu yapılmıştır. Farklı zaman dilimlerinde ve farklı ekonometrik yöntemler kullanılarak gerçekleştirilen çalışmaların bir kısmı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Konuya İlişkin Çalışmaların Listesi

Araştırmacı	Analiz Yöntemi	Sonuç
Marsden (1984)	Resgresyon	Vergi gelirlerinin GSMH'deki payı ile ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olduğunu ve vergi gelirlerinin payı azaldıkça ekonomik büyümenin de negatif etkilendiği sonucuna ulaşmıştır.
Engen ve Skinner (1996)	Panel ve Regresyon	Vergilerin ekonomik büyümeyi etkilemekte ama etki düzeyi düşük boyuttur.
Mendoza, Milesi-Ferretti ve Asea . (1997)	Panel Veri	Vergiler, uzun dönemde ekonomik büyümeyi etkilememektedir.
Kneller vd. (1999)	Panel analizi	Dolaysız vergilerin artması ekonomik büyüme üzerinde negatif etki yaratmaktadır.
Widmalm (2001)	Aşırı sınır analizi	Gelir vergisi oranı artıkça ekonomik büyüme olumsuz etkilenmektedir.
Anastassiou ve Dritsaki (2005)	Ko-entegrasyon analizi	Toplam vergi gelirleri, gelir ve sermaye üzerinden alınan vergiler ile ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır.
Lee ve Gordon (2005)	Panel ve Regresyon	Kurumlar vergisinde meydana gelecek bir azalışın ekonomik büyümeyi artırdığı sonucuna ulaşmışlardır.
Koch vd. (2005)	Regresyon analizi	Vergi yükü azaldıkça ekonomik büyüme olumlu etkilenmekte buna paralel olarak da dolaylı vergiler azaldıkça ekonomik büyümenin artış gösterdiği sonucuna ulaşmışlardır.
Durkaya ve Ceylan (2006)	Engle-Granger Ko-entegrasyon testi, hata düzeltme modeli ve Granger	Ekonomik büyüme ile dolaysız vergiler arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit etmişler, dolaylı vergiler ile ekonomi büyüme arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.
Mucuk ve Alptekin (2008)	Granger	Dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında tek yönlü ve kısa dönemde bir nedensellik ilişkisi tespit etmişlerdir.
Poulson ve Kaplan (2008),	Regresyon Analizi	Çalışmada, marjinal vergi oranında meydana gelen yükselişin ekonomik büyüme üzerinde negatif bir tesiri olduğu tespit edilmiştir.
Arnold (2008)	Panel	Gelir vergisinin ekonomik büyüme üzerindeki negatif etkinin diğer vergilere nazaran yüksek olduğunu tespit etmişlerdir.
Furceri ve Karras (2008)	Panel	Uzun dönemde vergi oranlarında meydana gelecek bir artışın ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediğini tespit etmişlerdir.
Temiz (2008)	Eş-bütünleşme, Granger Nedensellik	Ekonomik büyüme ile dolaylı-dolaysız vergiler arasında uzun dönemde, toplam vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında eş-bütünleşik bir ilişkinin olduğu, değişkenler arasında uzun dönemde çift taraflı bir nedensellik ilişkisi olduğu tespit etmişlerdir.
Açıkgöz (2008)	Nedensellik	Vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğu tespit edilmiştir.
Padma ve Akram (2009)	Var	Elde edilen bulgulara göre, incelenen ülkelerde vergilerde meydana gelen artışın ekonomik büyüme üzerinde olumsuz bir etki yarattığı tespit edilmiştir.
Katırcıoğlu	Eş-bütünleşme	Uzun dönemde, söz konusu zaman aralığında vergiler ile

(2010)		ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olmadığını tespit etmişlerdir.
Göçer vd. (2010)	Eş-bütünleşme	Toplam vergi gelirleri ile ekonomik büyüme arasında hem kısa hem de uzun vadede eş-bütünleşik bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Ardıç vd. (2010)	İdeal Talep Sistemi	Dolaylı vergilerde meydana gelen artışın düşük gelir grubuna mensup kişilerin vergi yüklerini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.
Ünlükaplan ve Arısoy (2011)	Eş-bütünleşme, Granger nedensellik ve VAR analizi	Vergi gelirleri içerisinde yer alan dolaylı vergilerde meydana gelen bir artışın ekonomik büyümeye olumlu katkı yaptığını tespit etmişlerdir.
Dackehag ve Hansson	Panel Veri	Dolaysız vergiler arasında yer alan kurumlar ve gelir vergilerinin ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği üzerinde sonucuna ulaşılmıştır.
Xing (2011)	Panel Veri	Toplam vergi gelirleri içerisinde yer alan emlak vergisi ile iktisadi büyüme arasında uzun vadede büyüme ile ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir.
Mangır ve Ertuğrul (2012)	Eş-bütünleşme	Vergi yükünde yaşanan artışın ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
Veronika ve Lenka (2012)	Panel Veri	15 Avrupa Birliği ülkesinde kurumlar vergisi ile ekonomik büyüme arasında negatif bir ilişkinin varlığını tespit etmişlerdir.
Stoilova ve Patanov (2012)	Regresyon	Dolaysız vergilerin ekonomik büyümeyi sağlayıcı rolünün yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Canavire, vd. (2013)	VAR Yöntemi Panel Veri Analizi	Çalışma kapsamında incelenen Latin Amerika ülkeleri ve diğer 81 ülkede, ekonomik büyüme ile gelir vergisi arasında negatif yönlü, tüketim vergisi ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Adkisson ve Mohammed (2014)	Panel Veri	Çeşitli vergi türlerinden elde edilen gelirlerin iktisadi büyüme üzerinde negatif ama düşük düzeyde bir etkisinin olduğunu buna mukabil vergi yükünün ekonomik büyüme hızını artırabilecek potansiyeli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Saraç (2015)	Markov rejim değişimi	GSMH içinde dolaysız vergilerin payının artmasının ekonomik büyümeyi negatif, dolaylı vergilerin payının artmasının ise ekonomik büyümeyi pozitif yönde etkilediği tespit etmiştir.
Demir ve Sever (2016)	Panel Veri	Dolaysız vergi gelirleri ile büyüme arasında uzun dönemde negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

5. METODOLOJİ

Çalışmada Türkiye’de vergi yükü ekonomik büyüme ilişkisi 1980-2017 dönemi incelenmiştir. Çalışmada kullanılan veriler yıllık olup, OECD veri tabanından elde edilmiş, vergi yükü VRGYK, ekonomik büyüme GSMH, tasarrufların GSMH içindeki payı TASARRUF olarak gösterilmiştir. Uygulamalı analizde ilk önce kullanılan serilerin durağanlıkları kullanılan ADF ve PP testleri yardımıyla incelenmiş daha sonra Johansen eş-bütünleşme analizi yapılarak hata düzeltme modeli ile analiz sonuçlandırılmıştır.

5.1. Birim Kök Testleri

Zaman serilerinin durağan olması halinde, serilerin ortalaması, varyansı ve kovaryansında zamana bağlı olarak bir değişiklik meydana gelmiyor ve olasılık dağılımı zaman içinde değişmiyorsa bu seri durağan olarak isimlendirilir (Darnell, 1994:386). Zaman serisine dayalı olarak yapılan ekonometrik analizlerde faydalanılan serilerin durağanlığı önem arz etmektedir. Dolayısıyla ilk önce serilerin durağanlığı test edilmelidir (Terzi, 2004: 65). Zaman serilerinin durağanlığının sınanmasında kullanılan testlerden biri, Dickey ve Fuller tarafından geliştirilen “Genişletilmiş Dickey-Fuller” (ADF) testidir.

Vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin istatistiksel açıdan anlamlı sonuçlar vermesi için, verilere ilk olarak ADF (Augmented Dickey-Fuller) birim kök testi yardımıyla durağanlık sınaması yapılmış ve sonuçlar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Düzy			Birinci fark		
	ADF Test İstatistiği	ADF Kritik Değer	Sonuç	ADF Test İstatistiği	ADF Kritik Değer	Sonuç
GSMH	-10.26179	-3.540328 (0.7803)	Durağan Değil	-9.747407*	-3.548490 (0.0000)	Durağan
VRGYK	-1.4316750	-3.536601 (0.8346)	Durağan Değil	-5.428568*	-3.5403284 (0.0004)	Durağan
TASARRU F	-2.347168	-3.536601 (0.3996)	Durağan Değil	-7.895694*	-3.540384 (0.0000)	Durağan

Not: Gecikme uzunluğu Schwarz Bilgi Kriteri’ne göre 1 olarak belirlenmiştir.

**, %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılık düzeyini göstermektedir.*

Tablo 2’de verilmiş olan ADF birim kök testi sonuçlarına göre sabitli ve trendli modeller için %95 güven düzeyinde, modelde kullanılan değişkenler (GSMH, VRGYK, TASARRUF) I. dereceden durağan olduğu ifade edilebilir.

ADF birim kök testi haricinde zaman serilerinin birim kök içerip içermediğinin belirlenmesinde kullanılan diğer bir test de Phillips Perron (1988) testtir. Bu test, ADF birim kök testinden farklı özelliklere sahip bir tekniktir. Söz konusu model kullanılarak, parametrik bir model özelliği olmayan ve normal dağılım göstermeyen serilerde bile sağlıklı sonuçlar elde etmek mümkündür. Phillips Perron (PP) için H_0 hipotezi serinin durağan olmadığını başka bir ifadeyle birim kökün olduğunu, H_1 hipotezi ise serinin durağan olduğunu ve birim kök içermediğini ifade etmektedir. PP test istatistiği değeri, istatistiklerin kritik değerlerinden daha negatif ise birim kök varlığını öne süren sıfır hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 3. PP Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	Düzy			Birinci fark		
	PP Test İstatistiği	PP Kritik Değer	Sonuç	PP Test İstatistiği	PP Kritik Değer	Sonuç
GSMH	-6.776548	-3.536601 (0.9955)	Durağan Değil	-2.36455*	-3.540328 (0.0000)	Durağan
VRGYK	-1.431675	-3.536601 (0.8346)	Durağan Değil	-5.462971*	-3.540328 (0.0004)	Durağan
TASARRUF	-2.163454	-3.536601 (0.4950)	Durağan Değil	-8.383838*	-3.540328 (0.0000)	Durağan

**, %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılık düzeyini göstermektedir.*

Tablo 3’de verilmiş olan PP birim kök testi sonuçlarına göre sabitli ve trendli modeller için %95 güven düzeyinde, modelde kullanılan değişkenler (GSMH, VRGYK, TASARRUF) I. dereceden durağan olduğu ifade edilebilir.

5.2. Johansen Eş-bütünleşme Testi

Eş-bütünleşme analizi için gerekli koşullar sağlandıktan sonra analizde kullanılacak gecikme uzunluğunun hesaplanması aşamasında VAR modelinden yararlanılmış ve Schwarz bilgi kriteri kullanılarak gecikme uzunluğu 1 olarak hesaplanmıştır.

Belirlenen gecikme uzunluğu ile Johansen eş-bütünleşme testi sonuçları Tablo 4’de gösterilmektedir. Tabloya göre, hesaplanan iz testi ve maksimum özdeğer istatistiklerinin kritik değerlerle karşılaştırılması sonucunda %5 anlamlılık düzeyinde eş-bütünleşmenin varlığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir deyişle, vergi yükü ve ekonomik büyüme arasında önemli bir denge ilişkisinin geçerli olduğundan söz etmek mümkündür. Bu çalışmada eş-bütünleşme ilişkisinin incelenmesi için İz ve Maksimum Öz Değer olarak adlandırılan iki farklı istatistikten yararlanılmaktadır. Aşağıdaki denklem dikkate alındığında, iz testinde en çok r kadar eş-bütünleşme vektörü vardır şeklindeki sıfır hipotezi test edilir.

$$\lambda_{iz} = T \sum_{j=r+1, n} \ln(1 - \lambda_j)$$

Burada T, gözlem sayısını, λ_j serilerin I(1) olduğu varsayımı altında karakteristik kökleri göstermektedir.

Maksimum öz değer istatistiği ise aşağıdaki denklem dikkate alındığında, en çok r kadar eş-bütünleşme ilişkisi vardır sıfır hipotezine karşılık, r +1 kadar vardır alternatif hipotezini test etmektedir.

$$\lambda_{max} = -T \ln(1 - \lambda_{r+1})$$

Tablo 4. Johansen Eşbütünleşme Testi

H ₀ Hipotezi	Trace Testi		Maksimum Karakteristik Kök Testi	
	Test İstatistiği	Kritik Değer (%5)	Test İstatistiği	Kritik Değer (%5)
<i>Eş Bütünleşen Denklem Sayısı</i>				
0	92.90211	47.85613	43.26229	27.58434
1	49.63982	29.79707	30.31375	21.13162
3	7.987915	3.841466	7.987915	3.841466

Değişkenler arasında eş-bütünleşme ilişkisi tespit edilmesinden dolayı hata düzeltme modeli (VEC, Vector Error Correction) tahminlemesi yapılmış ve elde edilen sonuçlar Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5: Hata Düzeltme Modeli Sonuçları

Hata Düzeltme	D(DGSMH)
CointEq1	-1.878461 (0.26148) [-7.18408]
D(DGSMH (-1))	0.251188 (0.13988) [1.79568]
D(DVRGYK (-1))	1.650286 (0.61087) [2.70155]
D(DTASARRUF (-1))	-0.327526 (0.17230) [-1.90089]

Tablo 5’i incelediğimizde, vergi yükü (DVRGYK) tasarruf düzeyi (DTASARRUF) ekonomik büyüme (DGSMH) arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Hata düzeltme modeli sonuçlarına göre, vergi yükü bir önceki döneme göre % 1 artış gösterdiğinde ekonomik büyüme % 1.65 artmaktadır.

5. SONUÇ

Vergi yükü özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde maliye politikasının amaçları arasında yer alan gelir dağılımı adaletini sağlamada ve tasarruf-yatırım miktarları gibi makroekonomik değişkenleri etkileme konusunda önemli bir rehber niteliğindedir. Dolayısıyla vergi yükü, vergisel politikaların oluşturulmasında, sektörel ya da bölgesel gelişmişlik düzeylerinin artırılmasına bağlı olarak ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesinde önem arz etmektedir. Kamu kesiminin önem verdiği amaçlardan birisi olan ekonomik büyümenin gerçekleşmesinde maliye politika araçlarının kullanımına ilişkin teorik arka plana baktığımızda iki farklı yaklaşımın çatıştığını görmekteyiz. Neo-klasik yaklaşım, maliye politikası araçlarının ekonomik büyümenin sağlanmasında herhangi bir etkisinin olmadığını ifade ederken içsel büyüme modelleri ise ekonomik büyüme amacına ulaşılmasında maliye politikası araçlarının etkili olduğunu özellikle de vergilerin rolünün önemi üzerinde durmuşlardır.

Vergi yükünün ekonomik büyümeyi olumlu etkilemesinin arka planında vergilerin gelir etkisinin olduğunu söyleyebiliriz. Ülkede uygulanan vergi sisteminin yapısındaki farklılığa bağlı olarak vergi yükündeki artış vergi yansımaları aracılığı ile tüketiciler üzerinde kalmakta yatırım miktarının olumsuz etkilemediğinden ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır. İçsel büyüme modeli, vergileri ekonomik büyümenin temel belirleyicisi olduğunu kabul etmekte ve etkin bir vergi sisteminin beşeri ve fiziki yatırımları artıracağı, optimum kaynak dağılımını sağlayacağını sermaye birikimine katkısı sunacağını ifade etmektedir. Bu model perspektifinden konuyu incelediğimizde, vergiler, Pareto optimumunu sağlamanın yanında ekonomik büyümeyi destekleyecek istikrar fonksiyonuna da sahiptir. Dolayısıyla vergi yükünde oluşacak bir artış iktisadi büyümeye ivme kazandırarak ülkelerin gelişmişlik düzeylerini birbirine yakınlaştıracaktır.

Türkiye’de 1980-2017 döneminde vergi yükü ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalıştığımız çalışmada öncelikle zaman serilerin durağan olup olmadıkları incelenmiştir. Durağanlık analizi için ADF ve PP testleri kullanılmış, durağanlık testi sonuçlarına göre seriler I(1) bulunmuştur. Durağanlık analizinden sonra eş bütünleşme ilişkisinin olup olmadığı yönünde Johansen Eş-bütünleşme testi gerçekleştirilmiş ve GSYH arasında eş bütünleşme ilişkisi bulunmuştur. Elde edilen sonuçlara ekonomik büyüme ve vergi arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif etkiye sahip bir ilişkinin olduğunu söyleyebiliriz. Elde edilen bu sonuç, yukarıda ifade edilen İçsel büyüme modelini destekler mahiyettedir.

KAYNAKÇA

- ABDİYEVA, R. & BAYGONUŞOVA, D. (2016). “Geçiş Ekonomilerinde Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Kırgızistan Örneği”, *Akademik Bakış Dergisi*, (53), 59-71.
- AÇIKGÖZ, Ş. (2008) “Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme: 1968-2006”, *Ekonomik Yaklaşım*, 19(68), 91-113.
- ADKISSON, R.V., & MOHAMMED, M. (2014). “Tax Structure and State Economic Growth during the Great Recession”, *The Social Science Journal*, 51, 79–89.
- ANASTASSIOU T., & Dritsaki C. (2005). “TaxRevenuesandEconomicGrowth: An EmpiricalInvestigationforGreece Using Causality Analysis”, *Journal of SocialSciences*, 1(2), 99-104.
- ARDIÇ, O., ERUS, B. ve SOYDAN, G. (2010). “An Evaluation of Indirect Taxes in Turkey”, *Economics Bulletin*, 30(4), 2787-2801.
- ARNOLD, J. (2008) “Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries”, *Economics Department Working Papers*, 643, OECD.
- BARRO, R. J. (1996). “Institutions and Growth: An Introductory Essay”, *Journal of Economic Growth*, 1(2) (Jun., 1996),. 145-148
- CANAVIRE-BACARREZA, G., MARTINEZ-VAZQUEZ, J. & VULOVIC, V. (2013) “Taxation and Economic Growth in Latin America”, *IDB Working Paper Series*, 431, Inter-American Development Bank.
- DACKEHAG, M., HANSSON, Å. (2012). “Taxation of income and economic growth: An empirical analysis of 25 rich OECD countries”, *Department of Economics School of Economics and Management, Working Paper 2012:6*.
- DARNELL, A.C. (1994). “A Dictionary Of Econometrics”, Printed and Bound In Great Britain By Hartnolls Limited, Bodmin-Cornwall, England
- DEMİR, M. ve SEVER, E. (2017). “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 51- 66.
- DURKAYA, M. ve CEYLAN, S. (2006). “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.

- EASTERLY, W. & REBELO, S. (1993). "Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation", NBER Working Paper, 4499, Cambridge.
- ENGEN, S. & SKINNER, J. (1992). "Fiscal Policy and Economic Growth", NBER Working Paper, 4223, National Bureau of Economic Research, Cambridge, Mass.
- ERDOĞAN, E., TOPCU, M. ve BAHAR, O. (2013). "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Ekonomisi Üzerine Eşbütünlük ve Nedensellik Analizi", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 50(576), 99-109.
- FURCERI, D. & KARRAS, G. (2008). "Tax Changes and Economic Growth: Empirical Evidence for a Panel of OECD Countries", OECD, ECB Public Finance Workshop Frankfurt, 1-29.
- GÖÇER İ., MERCAN M., BULUT Ş. ve DAM M. M. (2010). "Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı", Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı: 28. 97-110.
- GÖKBUNAR, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 177-201.
- KALENDEROĞLU, M. (2006). Kamu Maliyesi Bütçe Ve Borçlanma, V. Baskı, Ankara.
- KARRAS, G. (1999) "Taxes and Growth: Testing the Neoclassical and Endogenous Growth Models", Contemporary Economic Policy, 17(2), 177-188.
- KATIRCIOĞLU, S.T. (2010). "Is There a Long-Run Relationship Between Taxation and Growth: The Case of Turkey", Romanian Journal of Economic Forecasting, 13(1), 99-106.
- KİBRİTÇİOĞLU, A. (1998). "İktisadi Büyümenin Belirleyicileri ve Yeni Büyüme Modellerinde Beşeri Sermayenin Yeri", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 53(1-4), 207-230.
- KNELLER R., BLEANEY M. F. & GEMMELL N. (1999). "Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD Countries", Journal of Public Economics, 74, 171-190.
- KOCH, S.F., SCHOEMAN, N.J. & VAN TONDER, J.J. (2005). "Economic Growth and the Structure of Taxes in South Africa: 1960-2002", South African Journal of Economics, 73(2), 190-210.
- LEE Y. & GORDON R.H. (2005). "Tax Structure and Economic Growth", Journal of Public Economics, 89, 1027-1043.
- MANGIR, F. ve ERTUĞRUL, H. M. (2012). "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği", Maliye Dergisi, (162), 256-265.
- MENDOZA, E., MILESI-FERRETTI, G. M. & ASEA, P. (1997). "On the Effectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth: Harberger's Superneutrality Conjecture", Journal of Public Economics, 66, 99-126
- MUCUK, M. ve ALPTEKİN, V. (2008). "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975 - 2006)", Maliye Dergisi, (155), 159-174.

- NADAROĞLU H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.
- ÖZTÜRK, N. (2013). Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- PADDA, I.U.H. & AKRAM, N. (2009). “The Impact of Tax Policies on Economic Growth: Evidence from South-Asian Economies”, *The Pakistan Development Review*, 48(4), 961-971.
- PEHLİVAN, O. (2003). Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- POULSON, B.W. & KAPLAN, J.G. (2008). “State Income Taxes and Economic Growth”, *The CATO Journal*, 28, 53–71.
- SARAÇ, T. B. (2015). “Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, 169, 21-35.
- STOİLOVA, D. & PATANOV, N. (2012). “An Empirical Evidence For The Impact Of Taxation On Economy Growth In The European Union”, <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4788887.pdf>> , (Erişim Tarihi: 02.07.2019).
- TEKBAŞ, A. ve DÖKMEN, G. (2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, *Maliye Dergisi*, 153, 196-213.
- TEKBAŞ, A. ve DÖKMEN, G.(2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, *Maliye Dergisi*, Sayı:153, Temmuz-Aralık, 195-213.
- TEMİZ, D. (2008). “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat, İzmir.
- TERZİ, H. (2004). “Türkiye’de Enflasyon ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (1924-2002)”, *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(3), 59-75
- ÜNLÜKAPLAN, İ. ve ARISOY, İ. (2011). “Vergi Yükü ve Yapısı ile İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Nisan, 38, 71-100.
- WILDMAN, F. (2001). “Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better Than Others”, *Public Choice*, 107, 199-219.
- XING, J. (2011). “Does tax structure affect economic growth? Empirical evidence from OECD countries’ Working Paper 11/20. Oxford University Centre for Business Taxation.
<https://www.researchgate.net/publication/323731785_Tax_Structures_and_Economic_Growth_New_Evidence_from_the_Government_Revenue_Dataset_Tax_Structures_and_Economic_Growth> (Erişim tarihi: 02.07. 2019).
- YARDIMCIOĞLU, Fatih (2012). “OECD Ülkelerinde Sağlık ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Ekonometrik Bir İncelemesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(2), 27-47.

YILMAZ AKGÜL, G. (2006). “Türkiye’de Vergi Yüğü, Kamu Kesiminin Ekonomideki Büyüklüğü, Vergi Esnekliğı ve Borç Yüğüne İlişkin Göstergelere Yeniden Bakış”, Vergi Sorunları, 217, Ekim.

Yeni Bilirkişilik Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Bilirkişilik Temel Eğitimleri Üzerine Bir Değerlendirme

(Araştırma Makalesi)

An Evaluation about Expertise Educations of Certificated Public Accountants within the Frame of New Expertise Legislation

Doi: 10.29023/alanyaakademik.604843

Mehmet UTKU

Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü
mutku@pau.edu.tr

Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0002-7076-6891>

Emin KURTCEBE

Dr., Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Genel İdare Müdürü
eminkurtcebe@gmail.com

Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0002-8147-0332>

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Utku, M., Kurtcebe, E. (2019). Yeni Bilirkişilik Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Bilirkişilik Temel Eğitimleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 261-276.

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Bilirkişilik, Yeni Bilirkişilik Kanunu, Bilirkişilik Temel Eğitimleri, Mali Müşavir

Makale Geliş Tarihi:

09.08.2019

Kabul Tarihi:

18.09.2019

6754 sayılı yeni Bilirkişilik Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi bilirkişilik temel eğitimidir. Bu çalışmada amaçlanan, muhasebe meslek mensuplarının, bilirkişilik temel eğitimi hakkındaki görüşlerini analiz etmek ve eğitimlerin gelişimine katkı sunabilmektir. Çalışmada, Denizli SMMM Odası'nda gerçekleştirilen bilirkişilik temel eğitimlerine katılan muhasebe meslek mensuplarıyla anket yapılarak toplanan veriler, SPSS programıyla analiz edilmiştir. Katılımcıların eğitim hakkındaki görüşlerinin, alt gruplar açısından farklılık gösterip göstermediği t-testi ve varyans analizi yardımıyla araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, bilirkişilik temel eğitimine ilişkin memnuniyet düzeyi oldukça yüksek olmakla birlikte, eğitimin süresi ve bilgi ihtiyacını karşılama düzeyi gibi konularda memnuniyet düşmüştür. Meslekte deneyimli olan katılımcıların diğerlerine göre daha fazla memnun kaldıkları söylenebilir.

ABSTRACT**Keywords:**

Expertising, New Expertise Legislation, Basic Education of Expertising, Certified Public Accountants

One of the most important innovations brought by the new Law of Expertise No. 6754 is basic education of expertise. The aim of this study is to analyze the opinions of professional accountants about basic education of experts and to contribute to the development of education. The survey data collected from the accountants who participated in the basic education of expertise in Denizli Chamber of Certified Public Accountants (DSMMMO), were analyzed with SPSS program. T-test and variance analysis were used to determine whether participants' views on education differed in terms of sub-groups. According to the results of the study, although the satisfaction level for the basic education of the expertise is quite high, satisfaction levels such as the duration of the education and the level of meeting the information needs decreased. It can be said that the participants who are experienced in the profession are more satisfied than others.

1. GİRİŞ

Tüm dünyada, hukukun uygulanmasında, hukuk kuralları çerçevesinde mevcut delillere dayanarak destek veren en önemli unsurlardan birisi bilirkişilik müessesidir. Türk yargı sistemi, cumhuriyetin kuruluşundan itibaren bu müessese ile birlikte hareket etmek suretiyle adaletin tecelli edilmesini sağlamaktadır (Güneş, 2015: 7). Türkiye koşullarında mahkemelerin ağır iş yükü ve uzmanlık bilgisi gerektiren davalar sebebiyle bilirkişilik müessesesi büyük önem arz etmektedir.

Bilgiyle ve deneyimiyle yargılamaya katılan bilirkişinin en önemli ve birinci özelliği her şeyden önce konusunun uzmanı olması, bunu tarafların ve toplumun kabul etmesidir (İnan vd., 2010: 4). Hızlı değişim ve gelişimlerin yaşandığı çağımızda, uzmanlığa duyulan gereksinim durmadan artmaktadır. Buna mahkemelerin iş yükünde süregelen artışı da eklersek yargılama işlerinde, arabulucuların, uzlaştırmacıların ve bilirkişilerin fonksiyonlarının daha da artacağı bir gerçektir.

Bilirkişiliğe duyulan gereksinimin artması, profesyonelleşmeyi de beraberinde getirmiştir. Bilirkişilik profesyonelce yapıldığında, gerek yargılama usulünün bilinmesi, gerekse mahkemenin ihtiyacı olan teknik bilgilerin sağlanmasıyla adalete daha iyi bir hizmet verilebilecektir. Bu doğrultuda, 24.11.2016 tarihinde 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu ve 03.08.2017 tarihinde de Bilirkişilik Yönetmeliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ve yönetmelik çerçevesinde; bilirkişiliğe kabul şartları arasında 24 saatlik Bilirkişilik Temel Eğitimi konulmuştur. Bilirkişilik Kanunu ile getirilen yeniliklerden biri olan bilirkişilik temel eğitimi, bilirkişi adaylarının mesleklerine ve uzmanlık alanlarına yönelik bir eğitim olmayıp bilirkişilik görevinin ifası sırasında ihtiyaç duyacakları temel bilgilerin verildiği bir eğitimidir (Erdoğan vd., 2017). Bilirkişilik müessesesinin hukuk sistemi içerisindeki önemi göz önüne alındığında, etkin ve verimli bir kurumsal yapı oluşturma noktasında temel eğitim, nitelikli bilirkişiler yetiştirmenin önemli bir adımdır.

İlgili mevzuat çerçevesinde; Adalet Bakanlığı'nca eğitim yetkisi alan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 2017 yılı sonu itibarıyla, bağlı odalar vasıtasıyla eğitimlerini gerçekleştirmeye başlamıştır.

Bu makale çalışmasında; bilirkişilik kavramı ve yasal çerçeve, mali müşavirlik mesleğinde bilirkişilik, bilirkişilik temel eğitimi ve Denizli SMMM Odası'nda meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen bilirkişilik temel eğitimlerinin analizi yer almaktadır.

2. KURAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bilirkişilik Kavramı ve Yasal Çerçeve

Birçok tanımı olmakla birlikte genel anlamda bilirkişilik, hukuk kurallarıyla çözülemeyecek ölçüde teknik ve mesleki bilgi ihtiva eden bir takım anlaşmazlıkların çözümünde, mahkemelerin alanında uzman kişiler tarafından yapılan incelemelere dayanarak karar vermelerini sağlayan müessesedir.

Bilirkişi, 6754 sayılı kanun çerçevesinde “Çözümü, uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren hallerde oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvuru alan gerçek veya özel hukuk tüzel kişisini” ifade eder.

Çağdaş hukuk sistemlerinde sıklıkla başvuru alan ve önemli bir ispat aracı olan bilirkişilik müessesesinin, adalet sisteminin sağlıklı işleyebilmesi ve yargılama faaliyetlerinin hızlı ve sorunsuz ilerlemesi için sağlam temellere dayandırılması gerekir. Bu doğrultuda, geçmişte yaşanan sorunlar da dikkate alınarak, 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu 24.11.2016 tarihinde 29898 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunla, etkin ve verimli bir kurumsal yapı oluşturulmak amaçlanmıştır.

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nu takiben 03.08.2017 tarihinde Bilirkişilik Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bilirkişi mevzuatı çerçevesinde bilirkişiler; bağımsız, dürüst, tarafsız (objektif), güvenilir ve alanında yetkin kişiler olmalıdır.

Bilirkişilik kanununda ortaya konan temel ilkeler (md.3) doğrultusunda bilirkişi, görevini dürüstlük çerçevesinde bağımsız ve objektif olarak yürütür. Raporunda kişisel bilgisi ve uzmanlığını gerektiren durumlar dışında açıklama yapamaz. Ayrıca bilirkişi, aldığı görevi bizzat yerine getirmekle yükümlüdür. Kısmen de olsa başka bir kimseye devredemez. Görevi sona erse bile bilirkişiliği nedeniyle edindiği bilgi ve sırların gizliliğinin korunması ile yükümlüdür.

Bilirkişi bağımsız olmak zorundadır ve bir konu hakkındaki görüşünü beyan ederken herhangi bir kurum veya makamın etkisi altında kalmadan görüşünü özgürce ifade etmelidir. Bu doğrultuda bağımsızlığına zarar verecek tutum ve davranışlardan uzak durmalıdır. Ayrıca bilirkişi, görevlendirildiği konularda, din, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce vb. sebeplerle ayırım yapmaksızın dürüst ve tarafsız olmalıdır. Uyuşmazlığın taraflarına eşit mesafede olması beklenen bilirkişi, saygınlığını ve adalete olan güveni zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınır ve kendine verilen görevi her türlü menfaatin üzerinde tutarak layıkıyla yerine getirir.

Son olarak bilirkişiler, alanında uzman kişiler olmalı ve görev icra noktasında gerekli mesleki özeni göstermelidir. Yargılamada bilirkişiye olan ihtiyaç göz önüne alındığında, bilirkişilerin özel veya teknik bilgi açısından ilgili alanda gerçekten uzman olması ve bu uzmanlığını paylaşması beklenir. Uzmanlığın öneminin yanında, bu uzmanlığın taraflarca kolaylıkla anlaşılabilir bir dil ile raporlara yansıtılması gerekliliği kaçınılmazdır.

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nun 10. maddesinde, bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişilerde aranan şartlar şu şekilde sıralanmıştır:

- a) 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile Devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene

ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak.

b) Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak.

c) Daha önce kendi isteği dışında bilirkişilik sicilinden çıkarılmamış olmak.

ç) Disiplin yönünden meslekten veya memuriyetten çıkarılmamış ya da sanat icrasından veya mesleki faaliyetten geçici ya da sürekli olarak yasaklanmamış olmak.

d) Başka bir bölge kurulunun listesine kayıtlı olmamak.

e) Bilirkişilik temel eğitimini tamamlamak.

f) Bilirkişilik yapacağı uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışmış olmak ya da daha fazla çalışma süresi belirlenmiş ise bu süre kadar fiilen çalışmış olmak.

g) Meslek mensubu olarak görev yapabilmek için mevzuat tarafından aranan şartları haiz olmak ve mesleğini yapabilmek için gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma, mesleki yeterlilik belgesi, uzmanlık belgesi veya benzeri belgeye sahip olmak.

ğ) Bilirkişilik temel ve alt uzmanlık alanlarına göre belirlenen yeterlilik koşullarını taşımak.

Yukarıdaki şartları sağlayan gerçek kişiler, yerleşim yerinin veya mesleki faaliyetlerini yürüttüğü yerin bağlı olduğu “Bölge Kuruluna” ya da “Adli veya İdari Yargı İlk Derece Mahkemesi Adalet Komisyonuna”, “Bilirkişilik Yönetmeliği” md.40’da belirtilen belgeleri ibraz ederek başvuruda bulunur.

Başvuruları değerlendiren bölge kurulu, gerekli koşulları taşıyanları sicile ve listeye kaydedilmesine karar verir. Bilirkişiliğe kabul edilen kişilere üç yıl geçerliliği olan bilirkişilik yetki belgesi verilir ve bilirkişilik siciline kaydedilir. Bilirkişilik siciline kaydedilenler, yemin ettirilmek suretiyle bilirkişilik listesine alınır ve resen veya talep üzerine ilgili merci tarafından görevlendirilir.

Görevlendirilen bilirkişiye, inceleyeceği konunun kapsamı yazılı olarak ayrıntısıyla bildirilir. İncelemeye konu belgeler imza karşılığında teslim edilir. Bundan sonra bilirkişi verilen süre içerisinde raporunu hazırlayıp sunmakla yükümlüdür. Belirlenen sürelerde yükümlülüğünü yerine getirmeyen bilirkişilerin yerine bir başkası görevlendirilebilir. Bilirkişi raporu, görevlendirme merci tarafından değerlendirilir. Bilirkişiden raporda ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesini sağlamak için yeni sorular yöneltilmek suretiyle ek rapor da istenebilir.

Bilirkişiler, yürüttükleri faaliyetlerin mevzuata uygunluğu açısından Bölge Kurullarınca denetlenirler. Bölge Kurulları bilirkişilerin hazırlayacağı raporları teknik bilgi yönüyle değil sadece ilgili kanun ve yönetmeliklerdeki usul ve esaslar açısından denetleyebilirler.

2.2. Bilirkişilik Temel Eğitimi

Bilirkişilik alanındaki reform ihtiyacına çözüm getirecek ve bilirkişilik kurumunu bütün boyutlarıyla ele alarak bilirkişilerin kalite standardının tesisi ve etkin bir denetim mekanizmasının kurulmasını amaçlayan Bilirkişilik Kanunu ile birlikte Türkiye ilk defa bu alanda müstakil bir Kanuna sahip olmuştur (Erdoğan vd., 2017).

Bilirkişilik kanunuyla getirilen önemli değişikliklerden birisi de eğitim konusudur. İlgili yönetmelik ve genelgede uygulama usul ve esasları ayrıntısıyla belirlenen temel eğitim, bilirkişi listesine kaydolmanın ön koşullarından birisidir.

Bilirkişilik yönetmeliğinde yer alan bilirkişilik temel eğitimi, beş yıllık meslekî kıdem kazanmış kişiler tarafından alınan ve bilirkişilik faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili temel, teorik ve pratik bilgileri içeren eğitimi ifade eder.

Bilirkişilik müessesesinin hukuk sistemi içerisindeki önemi göz önüne alındığında, geçmişten beri giderek artan bilirkişi kaynaklı birtakım sorunların çözümü ve etkin ve verimli bir kurumsal yapı oluşturma noktasında temel eğitim nitelikli bilirkişiler yetiştirmenin önemli bir adımıdır.

Bilirkişilik temel eğitiminin usul ve esasları Bilirkişilik Yönetmeliği'nin dördüncü bölümü ve Bilirkişilik Daire Başkanlığı'nın 11.08.2017 tarih ve 169 nolu genelgesinde ortaya konmaktadır:

- Temel eğitim, on sekiz saati teorik ve altı saati uygulamalı olmak üzere en az yirmi dört ders saatinden oluşur ve yüz yüze eğitim yöntemi uygulanır. Bir günde altı ders saatinden fazla eğitim verilemez.
- Temel eğitim programı, bir sınıfta en fazla 24 katılımcı ile yürütülür.
- Teorik eğitim; yargılama hukukunun genel ilkeleri, bilirkişilik mevzuat hükümleri, bilirkişinin taşınması gereken nitelikler, bilirkişinin yetkileri ve yükümlülükleri, uyması gereken temel ve etik ilkeler, ispat faaliyeti ve bilirkişi incelemesinin usul ve esasları, teknik konu - hukuki konu ayrımına ilişkin usul ve esaslar ile rapor yazım usul ve tekniğini kapsar.
- Uygulama eğitimi; UYAP (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi) Bilirkişi Bilgi Sisteminin kullanılması, katılımcıların bireysel veya heyet hâlinde sistematik teknikleri kullanma becerilerini geliştirmelerini sağlayacak örnek bir olaya ilişkin bilirkişi raporu düzenleme ile uygulama gözetimi faaliyetlerini içerir.
- Temel eğitime katılım zorunlu olup eğitim kuruluşlarınca, katılımcıların derslere devam durumunu gösterir çizelge düzenlenir ve derslerin 1/12'sine devam etmeyenlerin eğitim programıyla ilişkisi kesilir.
- Bilirkişilere, bilirkişilik eğitim izni verilen kuruluşlarca teorik ve uygulamalı, toplam altı saatten az olmamak üzere üç yılda bir defa yenileme eğitimi verilir. Bilirkişiler yenileme eğitimine sicile kaydedildiği tarihten itibaren üçüncü yılın içinde katılmak zorundadır.

İlgili yönetmelik ve genelge kapsamında ayrıca bilirkişilik temel eğitimini verecek eğitim kuruluşları hakkında da ayrıntılı bilgilendirme yapılmıştır. Buna göre temel eğitim: Bilirkişilik Daire Başkanlığı'nca izin verilen; Üniversiteler, TÜRMOB ve bağlı odalar,

Türkiye Barolar Birliği ve Barolar, TMMOB ve bağlı odalar, Adli Tıp Kurumu, Türk Tabipleri Birliği ve bağlı odalar vb. kuruluşlarca verilebilir. Eğitimi verecek kurum, Bilirkişilik Daire Başkanlığı'ndan izin alabilmek için, planlanan eğitim programı, eğitimcilerin yeterlilikleri ve eğitimin yapılacağı yer ile ilgili ayrıntılı bilgi verir. İstenen koşulları sağlayan kuruluşlar, 3 yıl için geçerli olmak üzere eğitim verme izni alırlar ve bu kuruluşlar tarafından verilecek eğitimler, içerik, eğitici yeterliliği, fiziksel mekânlar açısından denetlenirler. Eğitimciler noktasında ise; teorik eğitimi, hukuk alanında en az doktora düzeyinde unvanı olan kişiler, uygulama eğitimini ise en az 5 yıl bilirkişilik deneyimi olan kişiler verebilmektedir.

2.3. Mali Müşavirlik Mesleği ve Bilirkişilik

Çözümü yargıya intikal eden anlaşmazlıklarda, mahkemelerin uzmanlığına başvurduğu kişilerin başında Mali Müşavirler gelmektedir. Bunun temel nedeni, hangi alanda olursa olsun mahkemeye konu olan olayların birçoğunun ekonomik ya da finansal bir tarafının olmasıdır.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” Madde 2’de açıkça belirtildiği üzere; muhasebe meslek mensupları, işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuat konularında bilirkişilik yapma hakkına sahiptir. Bu çerçevede bilirkişilik mali müşavirlik mesleğinin konularından birini oluşturur.

Muhasebe mesleğinin uygulaması özel ve teknik bilgiyi gerektirdiğinden meslek mensupları bilirkişilik faaliyetlerinin yürütülmesiyle adalet sisteminin işleyişine önemli katkılar sunmaktadırlar. Bu doğrultuda meslek mensupları sahip oldukları bilgi birikimi ve mesleki tecrübeleriyle görevlendirildikleri dosyalar üzerinde muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo düzenleme ilkelerinden hareketle gerekli incelemeleri yaparak, mahkemelerin alacakları kararlarda onlara yol gösterici olan raporları hazırlarlar. Muhasebe meslek mensuplarının bilirkişi olarak görevlendirildikleri durumlar dikkate alındığında, muhasebe alanında sahip olunması gereken yetkinliğin yanında, meslek mensuplarının özellikle, vergi hukuku, ticaret hukuku, borçlar hukuku, iş hukuku, ceza hukuku gibi hukuk dallarında da yeterli bilgi birikimine sahip olması gerekir.

Ticari hayattaki birtakım anlaşmazlıkların çözümünde meslek mensuplarından genellikle; borç ve alacakların tespiti, şirket ortaklık yapılarının ve özsermayelerinin tespiti, tasfiye şartlarının tespiti, işletme varlıklarının tespiti gibi konularda bilirkişi olarak rapor istenmektedir. Bu çerçevede mahkemenin bilirkişi atama kararında belirlediği görevleri yerine getirmekle yükümlü olan meslek mensuplarından, işletmelerin defter, belge ve kayıtlarını incelenmesi de istenmektedir. Bilirkişiler tarafından anlaşmazlığa konu olan yıllar itibarıyla, işletmelerin defter ve belgeleri incelenmekte, muhasebe kayıtlarının ve defter tasdiklerinin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı, defterlerin delil niteliği taşıyıp taşımadıkları belirlenmektedir.

Ticari uyuşmazlıkların yanında, konunun başında da belirtildiği gibi birçok anlaşmazlığın ekonomik bir tarafı vardır. Örneğin, basit bir boşanma davasında ödenecek nafakanın tespitinde mahkeme, taraflardan birinin ortağı olduğu işletmenin mali tablolarının incelenmesini isteyebilir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının bilirkişiliği adalet sisteminin işleyişi içerisinde önemli bir yere sahiptir.

3. LİTERATÜR

6754 sayılı yeni bilirkişilik kanunuyla birlikte, bilirkişilik alanında uygulanmaya başlayan “Bilirkişilik Temel Eğitimleri” özelinde literatürde herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Bu bölümde yeni bilirkişilik mevzuatıyla ilgili çalışmalara yer verilmiştir.

Recep Akcan (2015), yeni bilirkişilik kanunu tasarı aşamasındayken, taslak hakkındaki tespitlerini ortaya koyduğu çalışmasında, taslak hakkında genel bilgiler vermiş ve taslağın sistematik yapısını açıklamaya çalışmıştır. Ayrıca yeni kanunun, henüz taslak aşamasındayken nasıl hazırlanması gerektiği hususunda önerilere yer vermiştir. Özellikle yabancı hukuki düzenlemelerin incelenmesi gerektiğini belirtmiştir.

Başar Soydan ve Özgür Biyan (2016), 6754 sayılı bilirkişilik kanununu inceleme konusu yapmışlar ve bu kanunla bilirkişilik müessesesinin kurumsallaştığı sonucuna varmışlardır. Çalışmada kurumsallaşmanın etkinliği ve yeterliliği çeşitli açılardan irdelenip, çözüm önerileri ortaya konulmuştur. Ayrıca disiplin ve ceza hükümleri, bilirkişilik ücretleri, bilirkişilik kurullarının teşkili ve organizasyonu gibi konularda kanunun yetersiz olduğu ya da eksik kaldığı hususlar ayrıntısıyla aktarılmıştır.

Murat Atalı (2016), çalışmasında yeni bir bilirkişilik kanunu hazırlanmasının yasal gerekçesi üzerinde durmuş, bu gerekçe üzerinden bilirkişiliğin kurumsal yapılanması ve hukuki konularda yeni kanuna birtakım eleştirilerde bulunmuştur.

İmdat Türkay (2017), çalışmasında 6754 sayılı bilirkişilik kanununun genel değerlendirmesini yapmış, yasal düzenlemenin gerekçelerini, bilirkişilik müessesesine yöneltilen eleştirileri ve bu bağlamda yeni kanunun amaç kapsam ve temel ilkelerini ortaya koymuştur. Çalışmasında ayrıca değiştirilen ve yürürlükten kaldırılan hükümlere de yer vermiştir.

Ahmet Nezih Kök (2017), 6754 sayılı bilirkişilik kanunu ile gündeme gelen yenilikleri ele alarak ilgilileri bilgilendirmeyi amaçlayan çalışmasında, özellikle bilirkişilik müessesesinde kurumsallaşma adına getirilen yenilikleri ayrıntısıyla aktarmıştır. Ayrıca bilirkişilik temel eğitimlerinin, yapılan faaliyetin kalitesini artırırken standardizasyon sağlayacağı sonucuna varmıştır.

Harun Kısacık (2018), çalışmasında 6754 sayılı bilirkişilik kanunu bağlamında adli muhasebenin bir alt kolu olan muhasebe bilirkişiliği mesleğini tanıtmıştır. Yeni düzenlemelerle birlikte bilirkişiliğin, hukuki davaların çözümünde daha etkin rol oynayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

4. ARAŞTIRMA TASARIMI ve METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden birisi önceki bölümlerde de ayrıntısıyla belirtildiği gibi, bilirkişilik temel eğitimidir. Bilirkişilik faaliyetinde bulunacak gerçek kişiler bu temel eğitimi tamamlamak zorundadırlar. Muhasebe meslek mensupları da bilirkişilik faaliyetlerinin yürütülmesi noktasında mahkemelerin uzmanlığına başvurduğu meslek gruplarının başında gelmekte ve sistemin işleyişinde önemli rol oynamaktadırlar.

Bu çalışmada amaçlanan, ortaya çıkan bu yeni durumda, Denizli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, aldıkları bilirkişilik temel eğitimi hakkındaki görüşlerinin

tespit edilmesidir. Bu doğrultuda eğitime katılanların, gerek eğitimin süresi, gerekse eğiticiler ve eğitimin içeriği açısından memnuniyet düzeyleri ortaya konmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada veriler, anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Anket, Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası eğitim salonunda, eğitimin sonunda elden bırakıp alma yöntemiyle uygulanmıştır. Bu sayede tüm katılımcıların görüşlerine ulaşılmıştır. Anket, üç temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcılardan eğitimin zamanlaması, süresi ve mekan ile ilgili; ikinci bölümde eğiticilerin ve eğitimin içeriği ile ilgili değerlendirmelerini belirtmeleri istenmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise eğitimle ilgili genel memnuniyet seviyesi tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede muhasebe meslek mensuplarına 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış sorular yöneltilmiş ve bu soruları “*Hiç Memnun Değilim(1), Pek Memnun Değilim(2), Vasat / Orta(3), Memnunum(4), Çok Memnunum(5)*” seçeneklerinden birini seçerek cevaplandırmaları istenmiştir. Ayrıca katılımcıların demografik özellikleri Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası veri tabanından elde edilmiştir.

Anket kapsamında toplanan veriler, SPSS paket programından yararlanılarak analiz edilmiştir. Öncelikle ilgili anketlerde yer alan bilgiler programa kodlanarak bir veri tabanı oluşturulmuş. Bu veri tabanı yardımıyla anketin güvenilirliği, ankette yer alan soruların frekans dağılımları ve yüzdeleri hesaplanmış, eğitimden duyulan memnuniyetin belirli alt gruplar açısından farklılık gösterip göstermediği t-testi ve varyans analizi yardımıyla araştırılmıştır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

T.C. Adalet Bakanlığı Bilirkişilik Daire Başkanlığı'nın Denizli ilinde bilirkişilik temel eğitim izni verdiği eğitim kuruluşları: Pamukkale Üniversitesi, Denizli SMMM Odası, Denizli Barosu ve çeşitli mühendis odalarıdır.

Araştırmanın kapsamını Denizli ilinde 1. dönem bilirkişilik eğitimlerine katılan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu eğitime Denizli genelinde 102 meslek mensubu katılmış, bunun 101 tanesi eğitimi Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan almıştır. İlgili yasa gereği bilirkişilik eğitimlerinin geçerlilik süresi üç yıl olduğundan bu meslek mensupları 2018, 2019 ve 2020 yıllarında bilirkişilik faaliyetinde bulunabileceklerdir.

Bilirkişilik temel eğitimini almayan meslek mensuplarının ilgili dönemde bilirkişilik yapamayacağı düşünülürse, çalışmanın evrenini oluşturan 2018 yılında Denizli ilinde bilirkişilik yapabilecek olan 102 SMMM'nin 101 tanesi ankete katılım göstermiştir.

4.3. Araştırmanın Güvenilirliği

Güvenilirlik; bir testin ölçmek istenen şeyi tutarlı ve istikrarlı bir şekilde ölçme derecesidir. Soru grupları için en yaygın kullanılan içsel güvenilirlik indeksi Cronbach Alpha'dır. Bu indeks değişkenler arasındaki ortalama korelasyonu temel alarak, bir ölçekteki değişkenlerin iç tutarlılığını ölçer. Cronbach Alpha değeri 0.70 'in üzerinde olan ölçeklerin içsel tutarlılığa sahip olduğu, yani ele alınan ölçegin güvenilir olduğu söylenir (Bayram, 2017: 194).

Araştırmanın güvenilirliğine yönelik yapılan analizde Cronbach Alpha değeri 0.951 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçtan hareketle anketin güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir.

4.4. Bulgular

Yapılan analizlerde bilirkşi eğitimi alan meslek mensuplarının, cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve çalışma şekli gibi demografik özelliklerine ilişkin bulgular aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Demografik Bulgular (n=101)

		Frekans	Yüzde(%)
Cinsiyet	Kadın	76	75.2
	Erkek	25	24.8
	Toplam	101	100
Yaş	30 – 40 arası	31	30.7
	41 – 50 arası	47	46.5
	50 üzeri	23	22.8
	Toplam	101	100
Çalışma Şekli	Bağımlı	15	14.9
	Bağımsız	88	85.1
	Toplam	101	100
Mesleki Deneyim	5 – 10 arası	34	33.7
	11 – 20 arası	46	45.5
	20 üzeri	21	20.8
	Toplam	101	100

Ankete katılan meslek mensuplarının %75.2'si erkek; %24.8'i ise kadındır. Katılımcıların yaş ortalaması 45 olmakla birlikte yaklaşık yarısı 41 ile 50 yaş aralığındadır. Ayrıca bilirkşilik eğitimi alan en genç meslek mensubu 32 yaşında en yaşlısı ise 69 yaşındadır. Katılımcılar çalışma şekli açısından incelendiğinde, büyük bir kısmının (%85.1) mesleki faaliyetini bağımsız yürüttüğü görülmektedir. 6754 sayılı Bilirkşilik Kanunu'nun 10. maddesinde bilirkşilik yapılacak uzmanlık alanında en az beş yıl fiilen çalışma şartı aranması nedeniyle eğitim katılımcıları arasında beş yıldan daha az tecrübeye sahip meslek mensubunun bulunmadığı görülmektedir. Mesleki deneyim açısından katılımcıların çoğunluğu 11 - 20 yıl arası deneyime sahipken, 20 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının oranı % 20.8'dir. Eğitim katılımcılarından en deneyimli 27 yıldır mali müşavirlik mesleğini yürütmektedir.

Bilirkşilik temel eğitiminin değerlendirilmesine yönelik olarak meslek mensuplarına yöneltilen sorulara verilen puanların standart sapma ve aritmetik ortalama değerleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının Sorulara Verdikleri Puanların Aritmetik Ortalamaları

Sorular	Ortalama	Standart Sapma
1. Bu eğitim için ayrılan süreden memnun musunuz?	4.56	0.607
2. Eğitimin başlangıç ve bitiş saatlerinden memnun musunuz?	4.63	0.612
3. Eğitimin planlanan saatlerde başlaması ve bitmesinden memnun musunuz?	4.64	0.610
4. Eğitimin Süresinin Eğitmen Tarafından Etkin Kullanılmasından memnun musunuz?	4.72	0.472

5. Eğitimin yapıldığı mekandan memnun musunuz?	4.76	0.472
6. Eğiticilerin konuya hakimiyetinden memnun musunuz?	4.82	0.385
7. Konunun ele alınış şeklinden memnun musunuz?	4.75	0.434
8. Genel olarak eğiticilerin performansından memnun musunuz?	4.80	0.400
9. Genel olarak eğitim içeriğinden memnun musunuz?	4.67	0.585
10. Eğitimde kullanılan görsel malzemelerden memnun musunuz?	4.73	0.508
11. Eğitimin iş yaşamınıza katkısından memnun musunuz?	4.53	0.593
12. Eğitim konularının uygulama ve örnek olaylarla desteklenmesinden memnun musunuz?	4.63	0.543
13. Eğitimin entelektüel seviyenize katkısından memnun musunuz?	4.52	0.626
14. Eğitimin kişisel gelişiminize katkısından memnun musunuz?	4.56	0.573
15. Eğitimin bilgi ihtiyacınıza cevap verme düzeyinden memnun musunuz?	4.51	0.657
16. Eğitimle ilgili genel memnuniyet düzeyiniz nedir?	4.65	0.478

Anket sorularına verilen cevapların ortalamalarının 4'ün üzerinde olması meslek mensuplarının bilirkişilik temel eğitimine ilişkin memnuniyet düzeylerinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Sırasıyla 4.82 ve 4.80 ortalamayla eğiticilerin konuya hakimiyeti ve performansları, eğitimin en fazla memnun kalınan tarafı olmuştur. Bu durum eğitimi veren ilgili kurumun eğitici seçimi noktasında özenli çalıştığının bir göstergesi olabilir.

Genel olarak yüksek bir memnuniyet seviyesinde olsa da katılımcıların; eğitimin bilgi ihtiyacına cevap verme düzeyinden, entelektüel seviyeye ve iş yaşamına katkısından ve eğitim için ayrılan süreden diğer durumlara kıyasla daha az memnun oldukları söylenebilir.

Araştırma kapsamında ayrıca, meslek mensuplarının bilirkişilik temel eğitimi hakkındaki görüşlerinin; cinsiyet, yaş, çalışma şekli ve mesleki deneyime göre farklılık gösterip göstermediği "t-testi" ve "One Way Anova" analizleri yardımıyla incelenmiştir.

Araştırma sonucunda, Tablo 3'de cinsiyete göre farklılık gösteren meslek mensubu görüşlerinin t-testi sonuçları görülmektedir. T-testi sonuçları gruplar arası varyansın eşit olup olmamasına göre farklılık göstereceğinden, öncelikle grupların varyanslarının eşitliği Levene testi ile belirlenmiştir. Bu doğrultuda varyansın durumuna göre t-testi sonucuna ulaşılmıştır. Tabloda yer almayan diğer görüşler, 0.05 anlamlılık düzeyinde, cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 3. Cinsiyete Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin T-Testi Sonuçları

		Levene Testi (P*)	t-test		
			t	df	P*
1. Bu eğitim için ayrılan süreden memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.173	3.22	99	0.002
	Varyanslar eşit değil		2.48	29.28	0.020
2. Eğitimin başlangıç ve bitiş	Varyanslar eşit	0.004	3.97	99	0.000

saatlerinden memnun musunuz?	Varyanslar eşit değil		2.86	27.83	0.008
3. Eğitimin planlanan saatlerde başlaması ve bitmesinden memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.001	3.19	99	0.002
	Varyanslar eşit değil		2.30	27.79	0.029
11. Eğitimin iş yaşamınıza katkısından memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.631	2.12	99	0.036
	Varyanslar eşit değil		2.18	43.16	0.034
12. Eğitim konularının uygulama ve örnek olaylarla desteklenmesinden memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.092	2.09	99	0.039
	Varyanslar eşit değil		1.96	37.21	0.057
14. Eğitimin kişisel gelişiminize katkısından memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.955	2.52	99	0.013
	Varyanslar eşit değil		2.52	41.08	0.015

*p<0.05

Kadın ve erkeklerin ilgili sorulara verdikleri cevapların ortalama değerleri dikkate alındığında, özellikle eğitimin süresi, başlangıç bitiş saatleri ve zamanlama olmakla birlikte, eğitim konularının örnek olaylarla desteklenmesinden, eğitimin iş hayatına ve kişisel gelişime katkısından duyulan memnuniyet erkek meslek mensuplarında anlamlı derecede daha fazladır.

Bilirkişilik eğitimi hakkında, bağımlı ya da bağımsız çalışılmasına göre anlamlı farklılık gösteren meslek mensubu görüşleri ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4. Çalışma Şekline Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin T-Testi Sonuçları

		Levene Testi (P*)	t-test		
			t	df	P*
5. Eğitimin yapıldığı mekandan memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.000	1.53	99	0.129
	Varyanslar eşit değil		2.35	35.33	0.024
14. Eğitimin kişisel gelişiminize katkısından memnun musunuz?	Varyanslar eşit	0.001	1.74	99	0.084
	Varyanslar eşit değil		2.22	25.09	0.035

*p<0.05

Bağımlı ve bağımsız çalışan katılımcıların eğitim hakkındaki sorulara verdikleri cevapların ortalama değerleri incelendiğinde, bağımlı çalışan meslek mensuplarının eğitimin yapıldığı mekandan ve eğitimin kişisel gelişimlerine katkısından bağımsız çalışanlara göre daha fazla memnun oldukları görülmüştür. Tablo 4’de yer almayan sorular açısından, katılımcıların çalışma şekli, memnuniyet seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yaratmamıştır.

Bilirkişilik eğitime katılan meslek mensuplarının, eğitim hakkındaki görüşlerinin yaş ve mesleki deneyim faktörleri açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için ise “One Way Anova” testleri yapılmıştır. Meslek mensubunun yaşı ile memnuniyet düzeyi arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu sorulara ilişkin sonuçlar Tablo 5’de gösterilmiştir. Buna göre, sadece eğitimin entelektüel seviyeye katkısından duyulan

memnuniyette, katılımcıların yaşlarına göre anlamlı farklılık gözlenmiştir. Eğitim hakkındaki diğer görüşler, farklı yaş grupları arasında anlamlı farklılıklar göstermemektedir.

Tablo 5. Yaşa Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin Anova Testi Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	P*	Levene Testi (P*)
13.Eğitimin entelektüel seviyenize katkısından memnun musunuz?	Gruplar Arası	2.434	2	1.217	3.244	0.043	0.002
	Grup içi	36.756	98	0.375			
	Toplam	39.188	100				

*p<0.05

13. soru ile ilgili olarak meslek mensubu yaş aralıkları arasında oluşan farklılığın hangi yaş aralıklarında olduğunu belirleyebilmek için Post Hoc çoklu karşılaştırma testlerinin yapılması gerekmektedir. Bu noktada grupların varyansının eşit olması ve eşit olmaması durumlarında kullanılan test istatistikleri farklılık gösterecektir. Çalışmadaki Anova testlerinde varyansların eşit olduğu durumda, grupların örneklem sayıları birbirine eşit olmadığından *Scheffe Testi*; varyansların eşit olmadığı durumda ise *Tamhane's T2* testi uygulanmıştır.

Öncelikle varyanslarının eşitliğini belirleyebilmek için Levene testi sonuçlarına bakmak gerekir. Tablo 5'deki Levene P değeri grupların varyansının eşit olmadığını göstermektedir. Bu doğrultuda yapılan çoklu karşılaştırma testlerinden Tamhane's T2 testi analiz sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 6. 13. Soruda Yaş Grupları Arasında Oluşan Farklılığın Kaynağına İlişkin Uygulanan Tamhane's T2 Testi Sonuçları

	Yaş Aralığı (I)	Yaş Aralığı (J)	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P*
13.Eğitimin entelektüel seviyenize katkısından memnun musunuz?	30-40	41-50	-0.156	0.160	0.706
		50 üzeri	-0.428	0.162	0.032
	41-50	30-40	0.156	0.160	0.706
		50 üzeri	-0.272	0.123	0.088
	50 üzeri	30-40	0.428	0.162	0.032
		41-50	0.272	0.123	0.088

*p<0.05

Tablo 6'da görüldüğü üzere birliktelik eğitimine katılan meslek mensuplarının 13. soruya ilişkin görüşlerinin, 30 - 40 yaş arası ile 50 yaş üzeri meslek mensupları arasında anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Farklı yaş gruplarındaki katılımcıların eğitim hakkındaki sorulara verdikleri cevapların ortalama değerleri incelendiğinde, 50 yaş üzeri meslek mensuplarının, eğitimin entelektüel seviyeye katkısından, 30 - 40 yaş arası katılımcılara göre anlamlı ölçüde daha fazla memnun oldukları görülmüştür.

Katılımcıların mesleki deneyimi ile eğitim hakkındaki görüşlerinin arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu sorulara ilişkin Anova testi sonuçları ise Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7. Mesleki Deneyime Göre Farklılık Gösteren Görüşlerin Anova Testi Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	P*	Levene Testi (P*)
1.Bu eğitim için ayrılan süreden memnun musunuz?	Gruplar Arası	2.292	2	1.146	3.251	0.043	0.172
	Grup içi	34.540	98	0.352			
	Toplam	36.832	100				
13.Eğitimin entelektüel seviyenize katkısından memnun musunuz?	Gruplar Arası	3.567	2	1.784	4.907	0.009	0.329
	Grup içi	35.621	98	0.363			
	Toplam	39.188	100				
16.Eğitimle ilgili genel memnuniyet düzeyiniz nedir?	Gruplar Arası	2.377	2	1.189	5.684	0.005	0.002
	Grup içi	20.494	98	0.209			
	Toplam	22.871	100				

*p<0.05

Tablo 7’ye göre; eğitimin süresinden ve eğitimin entelektüel seviyeye katkısından duyulan memnuniyet ile eğitimle ilgili genel memnuniyet, farklı mesleki deneyim sürelerine sahip katılımcılar arasında anlamlı farklılıklar göstermektedir.

1., 13. ve 16. sorularla ilgili olarak, katılımcıların mesleki deneyim süreleri arasında oluşan farklılığın, hangi deneyim seviyelerinde olduğunu belirleyebilmek için Post Hoc çoklu karşılaştırma testleri yapılmıştır.

Varyansların eşitliğini belirleyebilmek için yapılan ve Tablo 7’de gösterilen Levene testi sonuçlarına göre; soru 1 ve soru 13 için grupların varyansları eşittir ve *Scheffe Testi* uygulanmıştır. Soru 16 için ise grupların varyansının eşit olmamasından dolayı *Tamhane’s T2* testi uygulanmıştır. Tablo 8 ve Tablo 9’da, Scheffe ve Tamhane’s T2 testlerinin analiz sonuçları sırasıyla verilmiştir.

Tablo 8. 1. ve 13. Sorularda Mesleki Deneyim Seviyeleri Arasındaki Farklılığın Kaynağına İlişkin Uygulanan Scheffe Testi Sonuçları

		Mesleki Deneyim Aralığı (I)	Mesleki Deneyim Aralığı (J)	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P*
1.Bu eğitim için ayrılan süreden memnun musunuz?	5-10	11-20	20 üzeri	-0.321	0.134	0.049
		20 üzeri		-0.314	0.165	0.143
	11-20	5-10	20 üzeri	0.321	0.134	0.049
		20 üzeri		0.007	0.156	0.999
	20 üzeri	5-10		0.314	0.165	0.143

		11-20	-0.007	0.156	0.999
13.Eğitimin entelektüel seviyenize katkısından memnun musunuz?	5-10	11-20	-0.366	0.136	0.031
		20 üzeri	-0.450	0.167	0.031
	11-20	5-10	0.366	0.136	0.031
		20 üzeri	-0.084	0.159	0.870
	20 üzeri	5-10	0.450	0,167	0.031
		11-20	0.084	0.159	0.870

*p<0.05

Tablo 9. 16. Soruda Mesleki Deneyim Seviyeleri Arasındaki Farklılığın Kaynağına İlişkin Uygulanan Tamhane's T2 Testi Sonuçları

	Mesleki Deneyim Aralığı (I)	Mesleki Deneyim Aralığı (J)	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P*
16.Eğitimle ilgili genel memnuniyet düzeyiniz nedir?	5-10	11-20	-0.341	0.106	0.006
		20 üzeri	-0.273	0.133	0.131
	11-20	5-10	0.341	0.106	0.006
		20 üzeri	0.068	0.118	0.919
	20 üzeri	5-10	0.273	0.133	0.131
		11-20	-0.068	0.118	0.919

*p<0.05

Tablo 8'de görüldüğü üzere, bilirkişilik eğitimine katılan meslek mensuplarının eğitim için ayrılan süreden duyduğu memnuniyet, 5 - 10 yıllık mesleki deneyimi olan katılımcılar ile 11 - 20 yıllık mesleki deneyimi olan katılımcılar arasında anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. Farklı mesleki kıdeme sahip katılımcıların eğitim hakkındaki sorulara verdikleri cevapların ortalama değerleri incelendiğinde, deneyimli meslek mensuplarının eğitim için ayrılan süreden daha fazla memnun oldukları görülmüştür. Bunun yanında eğitimin entelektüel seviyeye katkısından duyulan memnuniyet, hem 5 - 10 yıllık ile 11 - 20 yıllık deneyime sahip meslek mensupları arasında, hem de 5 - 10 yıllık ile 20 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensupları arasında anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. Meslekte nispeten yeni olan meslek mensupları diğer katılımcılara göre, eğitimin entelektüel seviyelerine anlamlı ölçüde daha az katkı yaptığını düşünmektedirler.

Son olarak Tablo 9'dan hareketle, muhasebe meslek mensuplarının bilirkişilik eğitimi hakkındaki genel memnuniyet seviyesi, 5 - 10 yıllık mesleki deneyimi olanlar ile 11 - 20 yıllık mesleki deneyimi olanlar arasında anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. Bu soruya verilen cevapların ortalama değerleri incelendiğinde eğitimden en fazla memnun görünen katılımcılar, 5 üzerinden 4.78 ortalamayla 11 - 20 yıl deneyime sahip meslek mensuplarıdır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çağdaş hukuk sistemlerinde sıklıkla başvuru ve demokrasinin vazgeçilmezi yargı için önemli bir ispat aracı olan bilirkişilik müessesesi, adalet sisteminin sağlıklı işleyebilmesi ve yargılama faaliyetlerinin hızlı ve sorunsuz ilerlemesi için sağlam temellere dayandırılmalıdır. Türkiye'de, 24.11.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu, çok eski bir

geçmiş olan bilirkişilik müessesesinin kurumsallaşması yönünde atılmış önemli bir adımdır. Yasa ile getirilen düzenlemeler çerçevesinde, bilirkişiler sertifikalı ve akredite kişiler olmuş ve bilirkişilik geçmiş uygulamaların aksine daha profesyonel bir zemine oturtulmuştur.

Kanun çerçevesinde atılan önemli adımlardan biriside bilirkişilik temel eğitimidir. Kanun, bilirkişi listesine kayıt olabilmek için teorik ve uygulama eğitimini zorunlu tutmuştur. İlgili yönetmelik ve genelgede uygulama usul ve esasları ayrıntısıyla belirlenen temel eğitim, nitelikli bilirkişilerin adalete hizmet etmesini amaçlamaktadır. Bilirkişilik temel eğitimle katılımcılara, teorik eğitimin yanında UYAP Bilirkişi Sistemi hakkında da eğitimler verilmekte ve böylelikle yargılama süreçlerinde yaşanan zaman ve mekan kaynaklı sorunların önüne geçmek hedeflenmiştir.

Davalara konu olan olayların birçoğunun ekonomik ve mali bir tarafının olması sebebiyle, yargının uzmanlığına başvurduğu kişilerin başında mali müşavirler gelmektedir. Bu çerçevede çalışma kapsamında, bilirkişilik temel eğitimlerinin değerlendirilmesi için TÜRMOB organizasyonunda Denizli ilinde, Denizli SMMM Odası tarafından gerçekleştirilen Bilirkişilik Temel Eğitime katılan meslek mensuplarının görüşleri analiz edilmiştir. Bu analizde, gerek eğitimin süresi, gerekse eğiticiler, eğitimin içeriği ve eğitimin verildiği mekan açısından memnuniyet düzeyleri ortaya konmuştur. Araştırma sonucu göstermektedir ki; bilirkişilik eğitimlerine katılan meslek mensuplarının aldıkları eğitimden memnuniyet düzeyleri oldukça yüksektir. Eğiticilerin konuya hakimiyeti ve performansları, eğitimin en fazla memnun kalınan tarafı olmuştur. Bu durum eğitimi veren ilgili kurumun eğitici seçimi noktasında özenli çalıştığının bir göstergesidir. Eğiticilerden yüksek seviyede memnun olan meslek mensuplarının, bilgi ihtiyacına cevap verme düzeyi ve eğitime ayrılan sürede, memnuniyet seviyelerinin düşmesi nedeniyle kanun kapsamındaki asgari eğitim süreleri yeniden gözden geçirilebilir. Meslekte nispeten yeni olan meslek mensupları eğitimin süresinin yeterli olmadığı görüşündedir. Özellikle, altı saatlik pratik eğitim bölümü, gerek uzmanlık alanlarına göre örnek raporlama noktasında, gerekse süre yönünden yeniden gözden geçirilmelidir. Eğitim kurumları, bu beklentiye cevap verme noktasında eğitim programlarını zenginleştirebilirler. Eğitimin süresi, başlangıç bitiş saatleri ve zamanlaması gibi konularda kadın katılımcıların memnuniyet dereceleri anlamlı derecede daha düşüktür. Bu noktada, eğitim planlaması yapılırken, eğitime katılım sağlayan meslek mensuplarının süregelen iş yükü ve mali takvimin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bilirkişilik mevzuatı ile ortaya konan temel eğitim hedefini karşılamak ve bilirkişilik müessesinin uluslararası standartlarda işleyişini sağlamak amacıyla yetkili kurumlarca yapılan eğitimlerin ihtiyaca uygun şekilde geliştirilmesi büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak, her ne kadar muhasebe meslek mensupları alanlarında uzmanlıklarını meslek ruhsatlarıyla belgelemiş olsalar da, bilirkişilik kanunu ile getirilen eğitim şartı, kendi içerisinde ayrı bir işleyiş olan bilirkişilik uygulamaları hakkında meslek mensubuna bilirkişilik faaliyetlerinde önemli katkılar sağlayacaktır. Aynı zamanda hukuki ve mali mevzuat hakkındaki bilgilerini güncel tutma fırsatı da verecektir.

KAYNAKÇA

- AKCAN, R. (2015). "Bilirkişilik Kanunu Tasarısı Taslağı Hakkında Bazı Tespitler", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2(Özel Sayı): 653-664.
- ATALI, M. (2016). "6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu ve Hukuki Konularda Bilirkişilik", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(4): 3271-3282.
- BAYRAM, N. (2017). Sosyal Bilimlerde SPSS İle Veri Analizi, Ezgi Kitabevi, 6. Baskı, Bursa.
- BULUT, E. (2001). "Bilirkişi Seçimi Ve Bilirkişi Raporlarının Bağlayıcılığı", Mevzuat Dergisi, 47(2001). <https://www.mevzuatdergisi.com/2001/11a/02.htm> (Erişim Tarihi: 08 Kasım2018).
- ERDOĞAN, E. ve TORAMAN, B. (2017). Bilirkişilik Temel Eğitimi Kaynak Kitabı, Bilirkişilik Daire Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- GÜNEŞ, C. (2015). Bilirkişilik Mesleğinde Rapor Düzenleme Yöntemi ve Örnekleri, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- İNAN, A. ve KUMKALE, R. (2010). Mali Müşavirler İçin Bilirkişilik Kılavuzu, Merkez Matbaacılık, 2. Baskı, Ankara.
- KALAYCI, Ş. (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.
- KISACIK, H. (2018). "Adli Muhasebe ve 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu Kapsamında Muhasebe Bilirkişiliği", Turkish Studies Academic Journal, 13/15: 291-303.
- KÖK, A. N. (2017). "6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu Neler Getirdi?", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 10: 445-454.
- SOYDAN, B. ve BİYAN, Ö. (2016). "Bilirkişilik Kurumsallaşıyor mu? Bilirkişilik Kanunu Kapsamında Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, 339: 126-145.
- TÜRKAY, İ. (2017). "6754 Sayılı Bilirkişilik Kanununun Genel Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, 139: 111-135.
- T.C. YASALAR (13.06.1989). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı).
- T.C. YASALAR (24.10.2016). 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (29898).
- T.C. ADALET BAKANLIĞI (03.08.2017). Bilirkişilik Yönetmeliği. Ankara: Resmi Gazete (30143).
- T.C. ADALET BAKANLIĞI (11.08.2017). Bilirkişilik Temel Eğitiminin Usul ve Esasları. Ankara: Genelge (169).
- T.C. ADALET BAKANLIĞI, Bilirkişilik Daire Başkanlığı, <http://bilirkisilik.adalet.gov.tr>
- TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, <https://www.turmob.org.tr>

Fuarların Uluslararası Pazarlar Açısından Önemi: Turizm İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma*

(Araştırma Makalesi)

*The Importance of Fairs in Terms of International Markets: A Research on
Tourism Enterprises*

Doi: 10.29023/alanyaakademik.550708

Ömer Zafer GÜVEN

Dr. Öğr. Üyesi, Dumlupınar Üniversitesi
omerzafer.guven@dpu.edu.tr
Orcid No: 0000-0001-7956-6100

Tuba CEYLAN

tuba.ceylan1982@gmail.com
Orcid No: 0000-0001-5312-6932

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Güven, Ö.Z., Ceylan T. (2019). Fuarların Uluslararası Pazarlar Açısından Önemi: Turizm İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 277-294.

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Fuar, Uluslararası
Pazar, Turizm
İşletmeleri

Makale Geliş Tarihi:
05.09.2019
Kabul Tarihi:
11.09.2019

Uluslararası fuar organizasyonları günümüz globalleşen dünyasında uluslararası pazara açılmada önemli organizasyonlardır. Tüm sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe de turizm işletmeleri (konaklama işletmeleri, seyahat acentaları, havayolu işletmeleri ve yiyecek içecek işletmeleri) mevcut pazarlarını korumak ve yeni pazarlara açılmak için fuar organizasyonlarına katılmaktalar. Bu çalışmada turizm işletmelerinin uluslararası fuarlara katılım amaçları incelenmiştir. Araştırmada 2017 Travel Turkey İzmir fuarına katılan turizm işletmeleri yöneticilerine anket uygulaması yapılmıştır. 70 turizm işletmesinden toplanan veriler bir istatistik veri analiz programı yardımıyla analiz edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre turizm işletmelerinin uluslararası fuarlara öncelikli katılım amaçlarının Müşteri/Bayi Ağı Genişletme ve Ürün ve Hizmet Tanıtımı olduğu görülmektedir. Buna ek olarak turizm işletmelerinin faaliyet alanları ile fuarlara katılım amaçları arasında anlamlı farklılıklar olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

Keywords:

Fairs, International
Market, Tourism
Enterprises

International fair organizations are important organizations in opening up the international market in today's globalizing world. As in all sectors, tourism enterprises (accommodation enterprises, travel agencies, airline companies and food and beverage enterprises) participate in fair organizations to protect their existing markets and to open up new markets. In this study, the purpose of tourism enterprises to participate in international fairs was examined. In this research, a survey was applied to the managers of tourism enterprises participating in the 2017 Travel Turkey İzmir Fair. The data collected from 70 tourism enterprises were analyzed

with the help of a statistical data analysis program. According to the results of the research, it is seen that the priority objectives of tourism enterprises to participate in international fairs are Customer / Dealer Network Expansion and Product and Service Promotion. In addition, it has been concluded that there are no significant differences between the fields of activity of tourism enterprises and the purposes of participation in fairs

* Bu makale Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Finansman Ana Bilim Dalında Dr. Öğr.Üyesi Ömer Zafer GÜVEN danışmanlığında Tuğba Ceylan tarafından yazılan aynı isimli tezden üretilmiştir.

1. GİRİŞ

Uluslararası fuarlar hem ülkelerin hem de işletmelerin pazarlama ve ticaret faaliyetlerinde oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Uluslararası fuarlara katılan işletmeler bu sayede ürün ve hizmetlerini daha geniş kitlelere tanıtmaya fırsatı yakalamak ve yeni iş ortakları ve yeni pazarlar bulmaktadırlar.

Kendi ülkesi dışında uluslararası alanda da faaliyet göstermek isteyen işletmeler için fuarlar geniş kitlelere ve yeni pazarlara ulaşmanın en uygun yollarından birisidir. Fuarlar bu amaç doğrultusunda düşünen birçok işletmeyi ve buldukları sektöre yön veren markaları bir araya getirmektedir. Küçük-orta ve büyük çaplı işletmeler fuarlar sayesinde birbirlerini tanımaktadırlar. Bunun bir sonucu olarak da uluslararası pazarda rekabette diğer işletmelere göre avantaj yakalamaktadırlar.

Uluslararası pazar girişi işletmeler açısından kolaylaştıran fuar organizasyonları sayesinde işletmeler, uluslararası arenada ürün ve hizmetlerinin tanıtımını kolaylıkla yapabilmekte ve hem hedef müşteri kitlesine, hem de yurtdışındaki ilgili işletmelere ürün ve hizmetlerini ayrıntılı bir şekilde anlatma fırsatı bulmaktadırlar. Fuarlara katılan işletmeler ürün ve hizmetlerini doğrudan satış imkânı yakalarken, aynı şekilde ürün ve hizmetlerinin diğer ülkelerde satışını yapabilecek müşteri ve bayi ağını da sağlayabilmektedirler. Uluslararası fuarlar, katılımcı işletmelere bir yandan rakiplerinin analizini yapma imkânı sağlarken, diğer yandan ürün ve hizmetleri ile ilgili inovatif gelişmeleri ve yeni trendleri takip etme imkânı da sağlamaktadır. Benzer şekilde bu fuarlar sayesinde katılımcı işletmeler kurumsal itibar ve marka itibarı kazanma imkânı da bulmaktadırlar.

Günümüzde giderek artan rekabet ortamında işletmeler fuar organizasyonlarına daha sık katılmakta ve rekabette rakiplerine avantaj sağlamaya çalışmaktadırlar. İşletmelerin pazarlama faaliyetleri içerisinde önemli bir yer tutan ulusal ve uluslararası fuarlar, işletmeler açısından birçok avantaj sağlamaktadır. Bu açıdan fuarlara katılan turizm işletmelerinin fuarlara katılım amaçları, beklentileri ve fuar sonrası kazanımları incelenmesi gerekli bir konudur. Bu araştırmada uluslararası fuarlara katılan turizm işletmelerinin fuarlara katılım amaçları ve fuarlara bakış açıları incelenmiş ve işletmelerin ürün ve hizmet tanıtımı, doğrudan satış, müşteri ağını genişletme, rakiplerin analizi, kurumsal itibar kazanma ve yenilik takibi konularında fuarları değerlendirmeleri ele alınarak, bu değerlendirmelerin analizi yapılmıştır.

2. FUARIN TANIMI VE TÜRLERİ

Fuar “alıcı ile satıcının belirli bir işi yapmak için bir araya geldikleri geçici bir pazar” olarak tanımlanmıştır (Toker,2007:423). TOBB’un 03 Kasım 2014 tarihli ve 94 sayılı kararına istinaden yurtiçinde fuar düzenlenmesine dair usul ve esaslarda fuarı; “Standlar kurulması yoluyla, ticarete konu olan mal ve hizmetlerin, bunlar ile ilgili teknolojik gelişme, bilgi ve yeniliklerin tanıtımını ve aktarımını amaçlayan, ziyaretçi ve katılımcı arasında bilgi alışverişi, işbirliği, pazar büyümeye ve geleceğe yönelik ticari ilişkilerin kurulması ve geliştirilmesi için bu esaslarda belirlenen niteliklere uygun alanlarda düzenlenen, konusunu oluşturduğu alanın, sektörün ve toplumun menfaatlerini gözeten, düzenleyicisi, adı, türü, yeri, konusu, tarihi ve süresi önceden belirlenen etkinlikler” olarak tanımlanmıştır (www.tobb.org.tr, 2018).

Fuarlar ulaşılması hedeflenen kitlenin coğrafyasına göre ve düzenleme amacına göre iki şekilde sınıflandırılmaktadır.

Ulaşılması hedeflenen kitlenin coğrafyasına göre fuar türleri bölgesel, ulusal ve uluslararası olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

Bölgesel Fuarlar; Bir bölge içerisindeki organize edilen fuarlardır. Çok geniş kitlelere hitap etmese de tüm fonksiyonlarıyla fuarların temel kurallarına uygun olarak düzenlenirler. Bu fuarlar düzenlenirken genellikle fuar ismi içerisinde bölge ismi belirtilir. Örneğin, Orta Anadolu Kayseri Fuarı ve Karadeniz Samsun Fuarı gibi (Aymanıkuy, 2006: 188).

Ulusal Fuarlar; genellikle diğer ülkelere de açık olmakla birlikte, tüm ülke vatandaşlarını hedef kitle olarak belirleyen fuarlardır. Ulusal fuarlar genellikle fuarın yapıldığı yerin ismini alırlar ve ülke genelinde geleneksel, sosyal ve ekonomik birer faaliyet özelliği taşırlar (Aymanıkuy, 2006: 188).

Uluslararası Fuarlar; Uluslararası fuarlar yapı olarak globalleşmiş bir özellik taşıyor ve ulusal boyutta katılımcı ve ziyaretçilere açık olmakla birlikte, uluslararası boyutta da katılımcı ve ziyaretçi almaktadır. Uluslararası fuarların, katılımcıların beklentilerini karşılaması için uluslararası boyuttaki şirketlerinde bu fuarlara katılması gerekmektedir. Hem ulusal hem de uluslararası piyasadaki işletmeleri bir araya getiren bu fuarlar, işletmelerin global olarak rakiplerini incelemesini ve yeni pazarlar ve hedef kitleler kazanmasını sağlamaktadır (Aymanıkuy, 2006: 188-189).

Düzenleme amacına göre fuarlar ise Genel Fuarlar, Ticari İhtisas Fuarları, Entegre Fuarlar ve Tüketici Fuarları olmak üzere 5 başlık altında ele alınmaktadır.

Genel Fuarlar; belirli bir sektörü veya ürün grubunu esas almaksızın, çeşitli mal ve hizmetlerin beraber sergilendiği ve bunların ticari tanıtımının yapıldığı, içinde sosyal ve kültürel etkinliklerin de bulunabileceği, en az elli katılımcının yer aldığı, süresi on beş günü geçmeyen etkinliklerdir. Genel fuarlarda belli bir ürün ya da hizmet yoktur. Tüm sektörler aynı fuarda yer alabilmektedir. Aynı fuarda kitaplardan, mobilya ürünlerine kadar pek çok ürün görülebilmektedir. Bu tip fuarlara verilebilecek en iyi örneklerden birisini İzmir Enternasyonal fuarıdır. Bu fuarlar her yaşta insana açık olmalarından dolayı çok fazla ziyaretçiye ev sahipliği yaparlar (Kaçar, 2013: 16).

Ticari İhtisas Fuarları; yalnızca düzenlendiği konuda üretilen malların sergilenmesine izin veren, geniş halk kitlelerinden ziyade işadamlarını yüz yüze getiren daha dar kapsamlı fuarlardır. Gıda İhtisas Fuarı, Sanayi İhtisas Fuarı gibi (<https://www.muhasibeturk.org/>

nedir/ihtisas-fuari-nedir-ne-demek 2018). İşletmeler hem tanıtım hem de pazarlama aktivitelerini bu fuarlar sayesinde eş zamanlı olarak yürütebilmektedirler. Ticari ihtisas fuarları, belirlenmiş bir zaman ve mekân içerisinde üretici işletmeler ile tüketicileri bir araya getiren bir pazar niteliğindedir. Bu fuarların belirli bir tema içerisinde kurulmuş olması işletmeleri doğrudan hedef kitlelerine ulaştırmakta ve işletmelere kendilerini tanıtmaya, ürünlerini pazarlama imkânı sağlamaktadır. İhtisas fuarları, fuarın organize edildiği sektör noktasında, aynı sektörde faaliyet gösteren bir çok işletmeyi de bir araya getirmektedir. Böylece bu işletmeler arasında bilgi alışverişlerinin yapılması, geleceğe yönelik tahminlemelerin yapılması ve işletmeler arasında ikili anlaşmaların yapılmasını da sağlamaktadır. Benzer şekilde aynı sektörde faaliyet göstermek isteyen katılımcılarda bu fuarlara katılmakta ve işletmeler bu katılımcılara kendi ürün ve hizmetlerini tanıtmaya ve pazarlama fırsatı yakalamaktadırlar (<https://www.marmarafuar.com.tr/fuarlarin-onemi/>, 2018).

Entegre Fuarlar; ana bir ürünle ilgili diğer ürün, mamul, yarı mamul, ekipman ve hammadde gibi temel ve yan dalları kapsayacak şekilde entegre edilerek düzenlenen etkinliklerdir. Örneğin, Danimarka'da düzenlenen sütçülük ve süt ürünleri fuarı, yeme teknolojisi, süt verimi artış örnekleri gibi konularda tüm yan dalları da kapsadığından entegre fuarlara örnektir (Aksu vd., 2013: 273).

Tüketici Fuarları; toplumun her kesimine açık şeklinde olan hem de tüketim mallarının sergilendiği fuarlar halinde ortaya çıkmaktadır (Tuerxun, 2017:3). Katılımcı ve ziyaretçilerin genellikle fuarın düzenlendiği merkezde ya da yakın komşu merkezlerden gelen halkın oluşturduğu fuarlardır. Tüketici fuarlarının, toplumdan her kesimine açık olması, hem merkez hem de komşu ülkelerden ziyaretçilere ulaşılabilmesini sağlayarak fuarın verimliliğini arttırmaktadır. Katılımcıların daha çok fayda sağlayabilmeleri için, bu fuarlara ürünlerini satan perakendecilerle birlikte katılım göstermeleri önemlidir (Acartürk, 2013: 6).

3. ULUSLARARASI PAZARLAR AÇISINDAN FUARLARIN ÖNEMİ

Günümüzde müşterilerle kurulacak olan yakın ilişkiler, ulusal ve uluslararası pazarda başarı için önemli bir unsur haline gelmiştir. Bu açıdan bakıldığında fuar organizasyonları, müşteri ile doğrudan iletişim kurulabilmesini ve satış yapılabilmesini sağlayan önemli bir satış geliştirme aracıdır.

Fuar organizasyonları etkin bir iletişim ve satış kanalı olmalarının yanı sıra işletmelerin ürün ve fiyat politikalarını da etkilerler ve gelişen teknoloji ve uygulamalarla birlikte değişim gösterirler. Fuar organizasyonları iki amaca hizmet etmektedir: Bunlardan birincisi, işletmeler açısından hem ürünlerini müşterilerine tanıtmalarını hem de ticari anlaşmalar yapmalarını sağlayan bir pazarlama aracıdır. İkinci ise, ortaya çıkardığı sıcak ortam ile satışların ve profesyonel ağların gelişmesine yardımcı olur. İşletmenin ve işletmenin sunduğu ürünlerinin tanıtımına ilave olarak, neredeyse hiçbir pazarlama aracı fuarlar kadar müşteri ile yüz yüze iletişim kurma özelliğine sahip değildir (Cengiz ve Yücel, 2017: 74).

Fuar organizasyonları satış ekiplerinin ulaşamadığı müşteri kitlelerine ulaşım sağlamaktadır. Ziyaretçilerin standlarda ortalama 22 dakika kaldığı ve katılan ziyaretçilerin % 85'inin nihai satın alma kararlarını fuarlar sayesinde aldıkları ortaya çıkmıştır. Bireysel satış ziyaretlerine göre fuar organizasyonlarına katılım maliyet açısından daha uygundur ve etkin bir tanıtım açısından da bireysel tanıtımlardan sonra en önemli ikinci tanıtım aracıdır. Alman Fuarçılık

Sanayii Derneği (AUMA), fuarların işletmelere ve ziyaretçilere sunduğu fırsatları ve sağladığı faydaları Tablo 1’de özetlemektedir:

Tablo 1. Fuarların Katılımcı İşletmelere ve Ziyaretçilere Sunduğu Fırsatlar

Katılımcı İşletmelere Sunduğu Fırsatlar	Ziyaretçilere Sunduğu Fırsatlar
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pazardaki boşlukları öğrenmek ve veri toplamak ➤ Rekabeti analiz etme ➤ İhracat imkânlarını araştırma ➤ Sektörün genel durumunu görme ➤ Başarılı ortaklıklar geliştirme ➤ Sektörel faaliyetlere katılmak ➤ Yeni trendleri tespit etme ➤ İşletme ve işletmenin sunduğu ürünlerle yani pazarlara girmek ➤ Katılımı diğer faaliyetlerle birleştirmek (etkinlikler, seminerler, şirket turları) ➤ Satış rakamlarını yükseltmek ➤ Kişisel veri tabanının genişletilmesi ➤ Müşteri portföyünü genişletmek ➤ Markanın tanınırlığını arttırmak ➤ Müşterilere reklamın etkisini arttırmak ➤ Basın faaliyetlerini genişletmek ➤ Bireysel müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirlemek ➤ Ticari ilişkileri arttırmak ➤ Tecrübeleri paylaşım ➤ Fiyatlandırma unsurlarını keşfetmek 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Yeni ürün yelpazesini ve uygulama şekillerini öğrenmek ➤ Ürün ve hizmetlerin fiyatlarını karşılaştırmak ➤ Belirli ürünleri aramak ➤ İşletmelerin ürünlerini ve ürün yelpazesini araştırmak ➤ Mevcut ilişkileri güçlendirmek ve yeni ortaklar tanımak ➤ Fuarla ilgili pazarı araştırmak ➤ Ekonomik ortamı ve işletme beklentilerini değerlendirmek ➤ Belirli ürünlerin ve uygulamaların teknik özellikleri hakkında bilgi edinmek ➤ Destekleyici programlara katılmak ➤ Mevcut problemlere çözüm üretmek ➤ Konferanslara ve özel gösterilere katılmak ➤ Profesyonel ve kişisel eğitim ➤ Sipariş vermek ve sözleşmeler yapmak ➤ Karşılaştırılabilir şirketlerle iletişim kurmak ➤ Ziyaretçi olarak katılımcıların seçeneklerini değerlendirmek

Kaynak: Cengiz ve Yücel, 2017: 74

4. TURİZM İŞLETMELERİNİN FUARLARA KATILIM AMAÇLARI

İşletmelerin fuara katılım amaçları satış odaklı amaçlar ve satış odaklı olmayan amaçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Satış odaklı amaçlar işletmenin fuara katılım sürecini pazarlama faaliyetlerinin bir parçası olarak ele aldığı bir göstergesidir. Diğer taraftan satış odaklı olmayan amaçlar ekseninde fuara iştirak eden işletmelerin, süreci kurumsal iletişim sürecinin bir alt ögesi olarak değerlendirdiği ifade edilebilir. Bununla birlikte, fuara farklı şekillerde katılım gösteren işletmelerin kendilerini tanıtmak, yeni ürettiği ürün ve hizmetler hakkında bilgi vermek, yeni bağlantılar kurmak, rakipler ve tedarikçiler hakkında

bilgi toplamak, gelişmeleri takip etmek vb. ortak amaçları olduğu söylenebilir (Çoban ve Güzel, 2018: 540). İşletmelerin fuarlara katılım amaçları Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Firmaların Fuarlara Katılım Amaçları

	Doğrudan Satışla İlgili Amaçlar	Doğrudan Satışla İlgili Olmayan Amaçlar
Mevcut Müşteriler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlişkiyi devam ettirmek, güçlendirmek ➤ Ana müşterilere gerekli mesajı vermek ➤ Yeni satış anlaşmaları yapmak 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Var olan imajı muhafaza etmek ➤ Ürünleri tanıtmak, denemek ➤ Rakip firmalar hakkında bilgi toplamak ve pazar araştırması yapmak ➤ Şirket ve ürünleri pazarda tanıtmak
Potansiyel Müşteriler	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Muhtemel müşterilerle iletişim ve bağlantı kurmak ➤ Firmanın ürünlerine olabilecek muhtemel talebi belirlemek ➤ Muhtemel müşterilere ürün ve firmayla ilgili olarak gerekli mesajları vermek ➤ Potansiyel müşterileri belirleyip kaydını tutmak ➤ Şirketin faaliyet alanını ve ürünün pazar payını genişletmek ➤ Yeni acenteler ve distribütörler bulmak 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İletişim kurmak ➤ Yeni imaj yaratmak ➤ Bilgi toplamak ➤ Muhtemel rakipler hakkında bilgi toplamak ➤ Değişen pazar koşulları hakkında bilgi toplamak

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı (2018). Megep, Halkla İlişkiler ve Organizasyon Hizmetleri, Katılımcı Firma Fuar Öncesi Hazırlıkları, s.15

Tütüncüoğlu (2009: 17-20), işletmelerin fuarlar sayesindeki kazanımlarını aşağıdaki şekilde özetlemiştir.

- Fuarlara katılımı birlikte, işletmeler kurumsal kimliklerini güçlendirebilirler.
- İşletmeler prestij sağlamak amacıyla fuarlara katılabilirler.
- İşletmeler müşterilerinin kendiler hakkındaki görüş ve düşüncelerini yüz yüze iletişim kurarak öğrenebilirler.
- İşletmeler, fuarlar sayesinde yeni müşteri kazanırlar ve mevcut müşterileriyle de ilişkilerini geliştirirler.
- İşletmeler ürün ve hizmetlerini fuarlar sayesinde potansiyel müşterilerine doğrudan tanıtmaya fırsatı yakalarlar.
- Fuarlara katılımı birlikte işletmeler yeni iş bağlantıları kurabilir ve yeni müşterilere ulaşabilirler.
- İşletmeler Pazar araştırmalarını fuarlar vesilesiyle sağlayabilirler.
- Fuarlar, işletmelerin pazara sunacakları yeni ürünlerin kalite standartları, teknik özellikleri, fiyatlandırılması ve dağıtım kanalları gibi hususlar hakkında yeni stratejiler sunmasına yardımcı olur.

- İşletmeler piyasaya sürdükleri yeni ürünlerin kabul edilebilirlik durumunu fuarlar sayesinde öğrenebilirler.
- İşletmeler karlılıklarını fuarlara katılarak arttırabilirler.
- İşletmeler pazardaki gerçek konumlarını öğrenmek için fuarlara katılabilirler. Bu sayede de rakiplerini de analiz ederek bilgi toplayabilirler.
- İşletmeler, kendileri ile aynı sektörde yer alan diğer işletmelerle yeni iş ortaklıkları kurma noktasında fuarlardan faydalanabilirler.
- Fuarlar sayesinde işletmeler medyada yer alır ve kendi ürün ve hizmetlerini tanıtmaya fırsatı yakalar.
- İşletmeler fuarlarda ihracat fırsatlarını yakalayarak önemli kazanımlar sağlayabilirler.
- İşletmelerin fuarlar için ayırdıkları bütçe, etkin bir tanıtım olarak işletmeye geri dönüş sağlar.
- Fuarlar, ülke ekonomisine katkı sağlar. Buna bağlı olarak da ekonomi canlanır ve işletmelerin de satışları ve kârlılıkları artabilir.

5. YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı ulusal ve uluslararası turizm fuarlarına katılan turizm işletmelerinin fuarlara katılım amaçlarını belirlemek ve fuarların pazarlama faaliyetleri açısından önemini ortaya koymaktır. Bu amaca yönelik olarak literatür incelemesine dayalı ürün ve hizmet tanıtımı, doğrudan satış, müşteri/bayi ağını genişletme, rakip analizi, marka/kurumsal itibar kazanma ve yeniliklerin takibi şeklinde 6 temel katılım amacı belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki araştırma sorularına cevap aranacaktır:

Araştırma Sorusu 1: Turizm işletmeleri öncelikli olarak hangi amaçları gerçekleştirmek için fuarlara katılım göstermektedir?

Araştırma Sorusu 2: Fuarlara katılım amaçları turizm işletmelerinin türlerine göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

5.2. Araştırmanın Önemi

Fuar organizasyonları günümüzde işletmeler açısından en önemli pazarlama faaliyetlerinden birisidir. İşletmeler müşterileri ve rakipleriyle doğrudan iletişime geçmekte ve yeni ürün ve hizmetleri de fuarlar sayesinde takip etmektedir. Sayısı her geçen gün artan fuar organizasyonlarının katılımcı işletmeler açısından önemi de git gide artmaktadır. Bu nedenle işletmelerin fuarlara katılım amaçlarının ve katılım sonuçlarının incelenmesi gerekmektedir.

5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evrenini 7-10 Aralık 2017 tarihleri arasında İzmir'de düzenlenen Travel Turkey İzmir fuarına katılan işletmeler oluşturmaktadır. Fuarla 36 ülke ile 54 ilden bin 284 katılımcı yer almıştır ve fuar 44 bin 589 kişi tarafından ziyaret edilmiştir. Katılımcıların 54'ü illerin tanıtım standı olması ve pazarlama faaliyetlerinin bulunmaması dolayısıyla araştırma kapsamı dışında tutulmuş, araştırmaya 230 katılımcı işletme dahil edilmiştir. Zaman kısıtı ve işletmelerin yoğunluğu dolayısıyla örnekleme yöntemine başvurulmuş ve kararsal örnekleme

yöntemi ile belirlenen 70 firma üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir. Örneklemin evrene oranı % 28'dir.

5.4. Verileri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anketler işletme çalışanlarına ve yöneticilerine fuar sırasında yüz yüze görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anket formunun ilk bölümünde işletme çalışanlarının ve işletmelerin özelliklerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanan 11 soru bulunmaktadır. Anket formunun ikinci bölümü, işletmelerin fuarlara katılım amaçlarını belirlemeye yönelik 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanan toplam 27 adet önerme şeklinde ifadeden oluşmaktadır. Bu ifadelerden 5 adedi işletmelerin ürün ve hizmet tanımlarına yönelik, 4 adedi doğrudan satışlarına yönelik, 4 adedi müşteri/bayi ağını genişletmeye yönelik, 5 adedi rakip analizine yönelik, 5 adedi marka/kurumsal itibar kazanmaya yönelik ve 4 adedi de yenilik takibine yöneliktir. Ölçekteki ifadelerin hazırlanmasında Çoban (2014), Torun vd. (2012) ve Lee ve Kim (2008) çalışmalarından faydalanılmıştır. Verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır.

6. BULGULAR VE YORUMLAR

6.1. İşletmelerin Özelliklerine İlişkin Bulgular

Tablo 3. İşletmelerin Özelliklerine İlişkin Bulgular

Değişkenler		Sıklık (n)	Yüzde Değeri (%)
İşletmenin Faaliyet Süresi	1-5 yıl	22	31.40
	6-10 yıl	16	22.90
	11-15 yıl	12	17.10
	16 yıl ve üzeri	20	28.60
	Toplam	70	100.00
İşletmenin Faaliyet Konusu	Seyahat Acentası	30	42.90
	Otel İşletmesi	29	41.40
	Havayolu İşletmesi	3	4.30
	Yiyecek-İçecek İşletmesi	8	11.40
	Toplam	70	100.00
Stant Düzenleme Sorumlusu	İşletmenin Kendisi	47	67.1
	Organizasyon Şirketi	23	32.9
	Toplam	70	100.00
Devlet Teşviki Kullanımı	Evet	21	30.00
	Hayır	34	48.60
	Bilgim Yok	15	21.40
	Toplam	70	100.00
Teşvik Kullanımının Katılıma Etkisi	Evet	31	44.30
	Hayır	21	30.00
	Bilgim Yok	18	25.70
	Toplam	70	100.00
Yılda Katılımı Gerçekleştirilen Fuar Sayısı	1	10	14.30
	2	23	32.90
	3	10	14.30
	4	8	11.40

	5 ve üzeri	19	27.10
	Toplam	70	100.00
Fuar Seçimindeki Kriter	Devlet Teşvikleri	8	11.40
	Ülke	8	11.40
	Fuarın İmajı	37	52.90
	Fuar Ziyaretçi Sayısı	15	21.40
	Güvenilirlik	2	2.90
	Toplam	70	100.00

Tablo 3’de katılımcı turizm işletmelerinin özellikleri incelendiğinde %31.4’ünün 1-5 yıl arası, %28.6’sının 16 yıl ve üzeri, %22.9’unun 6-10 yıl arası ve %17.1’inin 11-15 yıl arası faaliyet süresinin bulunduğu görülmektedir. Katılımcıların %42.9’unu seyahat acentaları, 41.4’ünü otel işletmeleri, 11.4’ünü yiyecek içecek işletmeleri ve %4.3’ünü havayolu işletmeleri oluşturmaktadır. Katılımcıların %67.1’i fuar stant düzenlemesi kendilerinin organize ettiğini, %32.9’u ise fuar stant düzenlemesi konusunda bir organizasyon şirketi ile anlaştığını beyan etmiştir. İşletmelerin %48.6’sının fuarlara katılımda devlet teşviki kullanmadığını, %30’u devlet teşviki kullandığını, %21.4’ü ise devlet teşviki konusunda bilgisinin olmadığını belirtmişlerdir. “Devlet teşvikleri fuarlara katılımınızı etkiliyor mu?” sorusuna %44.3’ü evet cevabını, %30’u hayır cevabını ve %25.7’sinin de bilgisinin olmadığı cevabını vermişlerdir. İşletmelerin %32.9’u yılda 2 fuara, 27.1’i en az 5 fuara, %14.3’ü yılda 1 fuara, %14.3’ü yılda 3 fuara ve %11.4’ü yılda 4 fuara katılmaktadır. İşletmelerin fuar seçimlerini etkileyen unsurlar %52.9 ile fuarın imajı, %21.4 ile fuarın ziyaretçi sayısı, %11.4 ile fuarın düzenlendiği ülke ve sağlanan devlet teşvikleri ve %2.9 ile fuarın güvenilirliği olarak ortaya çıkmaktadır.

6.2. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirliği ve Geçerliliği

Araştırmada öncelikle kullanılan ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılmıştır. Ölçeğin güvenilirlik ve geçerliliğine ilişkin hesaplanan değerler Tablo 4’te gösterilmektedir.

Tablo 4. Araştırma Ölçeğinin Güvenilirlik ve Uyuşma Geçerliliği Sonuçları

<i>Faktörler</i>	<i>Maddeler</i>	<i>Faktör Yükleri</i>	<i>Cronbach a</i>	<i>CR</i>	<i>AVE</i>
Ürün ve Hizmet	Fuarlar işletmemizin ürün ve hizmetlerini tanıtmaya yardımcı olmaktadır	0.835	0.801	0.863	0.558
	Fuarlar ürün ve hizmetlerimizi iyileştirmede katkı sağlamaktadır	0.730			
	Fuar sırasında ziyaretçilerin ürün ve hizmetlerle ilgili görüşleri alınmaktadır	0.759			
	Fuara gelen ziyaretçilere ürün ve hizmetlerimizle ilgili küçük hediyeler verilmektedir	0.664			
	Fuar sırasında üretilmesi planlanan ürün ve hizmetlerin sahip olması gereken özellik, fayda ve standartlar hakkında bilgiler toplamaktadır.	0.740			
	Fuarlar işletmemize doğrudan satış imkânı tanımaktadır	0.701			
	Fuarlar işletmemizin satışlarını	0.791			

Doğrudan Satış	arttırmaktadır.		0.669	0.801	0.504
	Fuarlar müşteri ve işletmelerle yüz yüze iletişim kurma imkânı sağlamaktadır	0.740			
	Fuarlar sayesinde aracı işletmelere olan bağlılığımız azalmaktadır	0.595			
Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	Fuarlar yeni müşteriler kazanmamızı sağlamaktadır	0.821	0.864	0.907	0.711
	Fuarlar müşteri istek ve ihtiyaçlarını öğrenmemizi sağlar	0.901			
	Fuarlar yeni distribütör ya da acenta bulmamıza yardımcı olmaktadır	0.815			
	Fuarlar yeni pazarlara açılmamıza fırsat sağlamaktadır	0.835			
Rakip Analizi	Fuarlar rekabet avantajı sağlar	0.746	0.780	0.879	0.496
	İşletmemiz fuar esnasında tedarikçileri ziyaret ederek tedarikçilerin sunmuş olduğu yeni ürün ve hizmetleri takip etmektedir.	0.693			
	İşletmemiz fuar alanında düzenlenen konferanslara katılarak sektör hakkında güncel gelişmeleri takip etmektedir.	0.826			
	İşletmemiz fuar esnasında rakip işletmelerin kurumsal iletişim stratejileri hakkında bilgi toplamaktadır.	0.679			
	İşletmemiz fuar öncesinde fuara katılacak rakipleri hakkında ön araştırma yapmaktadır	0.702			
Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	Fuarlar işletmemizin imaj yönetimini kolaylaştırır	0.837	0.798	0.896	0.506
	İşletmemiz fuarı ziyaret eden önemli sektör aktörleri ya da politik aktörlerle görüşmeler gerçekleştirmekte ve bu aktörlerin stantta ağırlanması için çaba harcamaktadır.	0.696			
	Fuarlarda ziyaretçilere işletmemizin imajına katkı sağlayacak hediyeler verilmektedir.	0.762			
	Fuarlara katılım işletmenin vizyon ve misyonuna katkıda bulunmaktadır.	0.800			
	İşletmemiz kurum kimliği ve kurum imajını destekleyen stant tipini (Ara koridor, köşe, yarımada, ada vb.) seçmektedir.	0.620			
	Fuarlar uluslararası pazarda yeni trendleri ve teknolojileri takip etmemizi sağlamaktadır	0.881			

Yenilik Takibi	Fuarlar işletmemizin yeni ürün/hizmet geliştirmesine katkı sağlar	0.754	0.792	0.866	0.620
	Fuarlara katılım ile müşterilerimizin ürün ve hizmetlerle ilgili yenilik beklentilerini karşılayabilmekteyiz.	0.829			
	Fuarlar inovatif şirket olma yolunda bize imkân sağlamaktadır	0.672			
Genel Cronbach α: 0.947					

Ölçeğin güvenilirliğinin belirlenmesinde iç tutarlılık katsayısı'nın (Cronbach α) yanı sıra bileşik güvenilirlik ve açıklanan ortalama varyans (AVE) değerlerine bakılmıştır. Ölçeğin Genel Cronbach α değeri 0.947 olarak hesaplanmıştır. Faktörlerin Cronbach α değerlerine bakıldığında, sadece doğrudan satış faktörünün Cronbach α değerinin 0.70 değerinden biraz düşük olduğu görülmektedir. Ancak diğer güvenilirlik değerleri belirlenen sınır değerlerinin üzerinde olduğundan (CR > 0.70 ve AVE > 0.50) bu faktör ölçekten çıkarılmamıştır. Diğer faktörlerin ise Cronbach α değerlerinin 0,80' den büyük olduğu görülmektedir. CR ve AVE değerlerine bakıldığında ise rakip analizi faktörünün AVE değerinin sınır değerinin biraz altında olduğu görülmüştür. Bu faktörün diğer güvenilirlik değerleri (Cronbach α ve CR) belirlenen sınır değerlerinin üzerinde olduğundan, bu faktörün de ölçekten çıkarılmamasına karar verilmiştir. Buna göre ölçeğin güvenilirlik kriterlerini karşıladığı söylenebilir.

Ölçeğin geçerliliği ise yapı geçerliliği (uyuşma ve ayrışma geçerliliği) yönünden incelenmiştir. Uyuşma geçerliliği için öncelikle faktör yüklerine bakılmıştır. Her bir faktör yükünün ideal değerinin 0.70 veya üzeri değer olması ve en düşük faktör yükü değerinin ise 0,50 olması gerekmektedir. (Hair vd. 2009). Faktör yüklerinin yüksek olması ve ait oldukları faktöre anlamlı bir şekilde yüklenmiş olması, ölçeğin uyuşma geçerliliğinin yüksek olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir. Tablo 4 incelendiğinde, her bir gözlenen değişkene ait faktör yüklerinin 0,50 değerinden büyük oldukları ve ait oldukları faktöre anlamlı bir şekilde yüklendikleri görülmektedir. Uyuşma geçerliliği için ayrıca AVE ve CR değerlerine de bakılmıştır. Uyuşma geçerliliği için AVE değerinin 0.50 değerinden yüksek olması, aynı zamanda CR değerinin ise AVE değerinden yüksek olması gerekmektedir (Hair vd.,2009). Fornell ve Larcker (1981) ise değişkenlere ait AVE değerlerinin 0.50 değerinin üstünde olmasının uyuşma geçerliliğinin sağlandığına dair ek kanıt olduğunu ifade etmişlerdir. Tablo 4'de görüldüğü üzere her bir faktörün CR değeri AVE değerinden büyük olmakla birlikte rakip analizi faktörünün AVE değerinin eşik değer olan 0.50 değerinin biraz altında kaldığı görülmektedir. Daha önce belirtildiği üzere, öteki güvenilirlik ölçümleri yeterli düzeyde olduğunda AVE değerinin 0.5 değerinden biraz düşük olması kabul edilebilmektedir. Dolayısıyla ölçeğin uyuşma geçerliliği yönünden gerekli ölçütleri sağladığı görülmektedir.

Uyuşma geçerliliğinden sonra ölçek ayrışma geçerliliği yönünden incelenmiştir. Ayrışma geçerliliğinin sağlanabilmesi için bir yapıyı ölçen ölçekle, farklı yapıları ölçmek için kullanılan ölçekler arasında zayıf bir ilişkinin yani düşük korelasyonun olması gerekmektedir (Altunışık vd., 2010:122). Fornell ve Larcker (1981:46) ise ayrışma geçerliliğinden bahsedilebilmesi için her bir yapıya ait hesaplanan AVE değerinin, her bir yapının diğer yapılarla olan korelasyonlarının karesinden büyük olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Tablo 5. Araştırma Ölçeğinin Ayrışma Geçerliliği Analizi Sonuçları

Faktör1	Faktör 2	Korelasyon	Korelasyon Karesi	Faktör1 AVE
Ürün ve Hizmet	Doğrudan Satış	0.504	0.254	0.558
	Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	0.327	0.107	
	Rakip Analizi	0.221	0.049	
	Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	0.401	0.160	
	Yenilik Takibi	0.392	0.153	
Doğrudan Satış	Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	0.158	0.024	0.504
	Rakip Analizi	0.287	0.082	
	Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	0.303	0.092	
	Yenilik Takibi	0.511	0.261	
Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	Rakip Analizi	0.443	0.196	0.711
	Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	0.591	0.349	
	Yenilik Takibi	0.198	0.039	
Rakip Analizi	Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	0.314	0.098	0.496
	Yenilik Takibi	0.278	0.077	
Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	Yenilik Takibi	0.476	0.226	0.506

Tablo 5'e göre, faktörler arasındaki korelasyonların tümünün pozitif ve anlamlıdır. Faktörler arasında orta ve düşük düzeyde bir korelasyon bulunmaktadır. Ayrıca hiçbir korelasyon değerinin 0.85 değerinden yüksek olmadığı diğer bir ifade ile çoklu doğrusallık bağlantısı sorununun olmadığı anlaşılmaktadır. Buna ek olarak bütün faktör yapılarına yönelik hesaplanmış olan AVE değerlerinin, o faktör yapılarının diğer faktör yapıları ile arasındaki korelasyonlarının karesinden daha büyük bir değere sahip olduğu görülmekte ve ölçeğin ayrışma geçerliliğine sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik analizlerinin yapılmasından sonra, araştırma sorularının cevaplanmasına yönelik analizler gerçekleştirilmiştir. Turizm işletmelerinin fuarlara katılım amaçlarının belirlenmesine yönelik yapılan analizlerin sonucu Tablo 6' da gösterilmektedir.

Tablo 6. Turizm İşletmelerinin Fuarlara Katılım Amaçları

Katılım Amaçları (Faktörler)	Maddeler	Mad de Ort.	ss.	Faktör Ort.
Ürün ve Hizmet Tanıtımı	Fuarlar işletmemizin ürün ve hizmetlerini tanıtmaya yardımcı olmaktadır	4.21	1.048	4.018
	Fuarlar ürün ve hizmetlerimizi iyileştirmede katkı sağlamaktadır	3.93	0.922	
	Fuar sırasında ziyaretçilerin ürün ve hizmetlerle ilgili görüşleri alınmaktadır	3.99	0.909	
	Fuara gelen ziyaretçilere ürün ve hizmetlerimizle ilgili küçük hediyeler verilmektedir	4.03	1.090	
	Fuar sırasında üretilmesi planlanan ürün ve hizmetlerin sahip olması gereken özellik, fayda ve standartlar hakkında bilgiler toplamaktadır.	3.93	1.183	
	Fuarlar işletmemize doğrudan satış imkânı tanımaktadır	3.57	1.162	3.722

Doğrudan Satış	Fuarlar işletmemizin satışlarını arttırmaktadır.	3.90	1.024	
	Fuarlar müşteri ve işletmelerle yüz yüze iletişim kurma imkânı sağlamaktadır	4.09	1.073	
	Fuarlar sayesinde aracı işletmelere olan bağlılığımız azalmaktadır	3.41	1.245	
Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	Fuarlar yeni müşteriler kazanmamızı sağlamaktadır	4.10	1.083	4.042
	Fuarlar müşteri istek ve ihtiyaçlarını öğrenmemizi sağlar	4.01	1.009	
	Fuarlar yeni distribütör ya da acenta bulmamıza yardımcı olmaktadır	3.87	1.020	
	Fuarlar yeni pazarlara açılmamıza fırsat sağlamaktadır	4.19	0.997	
Rakip Analizi	Fuarlar rekabet avantajı sağlar	3.77	1.010	3.69
	İşletmemiz fuar esnasında tedarikçileri ziyaret ederek tedarikçilerin sunmuş olduğu yeni ürün ve hizmetleri takip etmektedir.	4.26	0.928	
	İşletmemiz fuar alanında düzenlenen konferanslara katılarak sektör hakkında güncel gelişmeleri takip etmektedir.	3.57	1.174	
	İşletmemiz fuar esnasında rakip işletmelerin kurumsal iletişim stratejileri hakkında bilgi toplamaktadır.	3.45	1.234	
	İşletmemiz fuar öncesinde fuara katılacak rakipleri hakkında ön araştırma yapmaktadır	3.43	1.325	
Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	Fuarlar işletmemizin imaj yönetimini kolaylaştırır	4.06	1.006	3.98
	İşletmemiz fuarı ziyaret eden önemli sektör aktörleri ya da politik aktörlerle görüşmeler gerçekleştirmekte ve bu aktörlerin stantta ağırlanması için çaba harcamaktadır.	4.00	0.978	
	Fuarlarda ziyaretçilere işletmemizin imajına katkı sağlayacak hediyeler verilmektedir.	3.93	1.231	
	Fuarlara katılım işletmenin vizyon ve misyonuna katkıda bulunmaktadır.	3.91	1.004	
	İşletmemiz kurum kimliği ve kurum imajını destekleyen stant tipini (Ara koridor, köşe, yarımada, ada vb.) seçmektedir.	4.00	1.090	
Yenilik Takibi	Fuarlar uluslararası pazarda yeni trendleri ve teknolojileri takip etmemizi sağlamaktadır	3.91	1.032	3.79
	Fuarlar işletmemizin yeni ürün/hizmet geliştirmesine katkı sağlar	3.79	1.102	
	Fuarlara katılım ile müşterilerimizin ürün ve hizmetlerle ilgili yenilik beklentilerini karşılayabilmekteyiz.	3.83	1.063	
	Fuarlar inovatif şirket olma yolunda bize imkân sağlamaktadır	3.64	1.204	

İşletmelerin fuarlara katılım amaçları incelendiğinde, en yüksek ortalamaya (4.042) sahip olan faktörün “Müşteri ve bayi ağını genişletme” faktörü olduğu görülmektedir. Dolayısıyla işletmelerin fuarlara katılımdaki öncelikli amacının müşteri ve bayi ağını genişletmek olduğu görülmektedir. Bu faktör içerisinde işletmelerin en fazla katıldıkları ifadenin “Fuarlar yeni müşteriler kazanmamızı sağlamaktadır” (ort:4.10) ifadesi olduğu görülmektedir. İşletmelerin

fuarlara katılımdaki ikinci öncelikli amacının ise Ürün ve Hizmet Tanıtımı faktörü olduğu görülmektedir. Bu faktör içerisinde işletmelerin en fazla katıldıkları ifadenin “Fuarlar işletmemizin ürün ve hizmetlerini tanıtmaya yardımcı olmaktadır” (ort:4.21) ifadesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu faktörleri sırası ile Marka/Kurumsal İtibar Kazanma (ort:3.98), Yenilik Takibi (ort:3.79), Doğrudan Satış (ort:3.72) ve Amaçları takip etmektedir. Rakip Analizi amacı ise işletmelerin fuarlara katılım amaçları arasında en son sırada yer almaktadır (ort:3.69). Bu noktadan hareketle, çalışmanın başında ortaya konulan ilk araştırma sorusu cevaplanmış olmaktadır.

Turizm işletmelerinin faaliyet alanları (seyahat acentası, konaklama işletmesi, havayolu işletmesi, yiyecek-içecek işletmesi) ile fuarlara katılım amaçları arasında bir farklılık olup olmadığının ortaya konulması amacıyla farklılık analizi yapılmıştır. Farklılık analizinde hangi testin kullanılacağına karar vermek için ise verilerin basıklık ve çarpıklık değerlerine bakılarak normal dağılıma uygun olup olmadığı araştırılmıştır. Çarpıklık ve basıklık katsayılarının kendi standart hatalarına bölünmesi ile hesaplanan çarpıklık ve basıklık indekslerinin ± 2 sınırları içinde 0'a yakın olması normal dağılımın varlığına kanıt olarak değerlendirilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013; Demir vd., 2016: 133). Bu bağlamda her bir faktörün basıklık ve çarpıklık değerleri incelenmiş ve çarpıklık değerlerinin +1.198 ile -1.926 sınırları içerisinde değerler aldığı, basıklık değerlerinin de +1.268 ile -0.974 sınırları içerisinde yer aldığı görülmüştür. Dolayısıyla da ölçeğin çok değişkenli normallik varsayımını karşıladığından parametrik testlerden tek yönlü ANOVA testinin uygulanmasına karar verilmiştir.

Tablo 7. Turizm İşletmelerinin Faaliyet Alanları ile Fuarlara Katılım Amaçlarına Yönelik ANOVA Testi

	Kareler Toplamı	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler ortalaması	F	Anlamlılık
Ürün ve Hizmet Tanıtımı	Grup İçi	6.771	14	0.484	0.471	0.939
	Gruplar Arası	56.500	55	1.027		
	Toplam	63.271	69			
Doğrudan Satış	Grup İçi	15.382	14	1.099	1.262	0.261
	Gruplar Arası	47.889	55	0.871		
	Toplam	63.271	69			
Müşteri/Bayi Ağı Genişletme	Grup İçi	12.297	11	1.118	1.272	0.264
	Gruplar Arası	50.975	58	0.879		
	Toplam	63.271	69			
Rakip Analizi	Grup İçi	16.166	16	1.010	1.137	0.348
	Gruplar Arası	47.106	53	0.889		
	Toplam	63.271	69			
Marka/Kurumsal İtibar Kazanma	Grup İçi	9.976	14	0.713	0.735	0.730
	Gruplar Arası	53.296	55	0.969		
	Toplam	63.271	69			
Yenilik Takibi	Grup İçi	7.589	13	0.584	0.587	0.854
	Gruplar Arası	55.682	56	0.994		
	Toplam	63.271	69			

Yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre turizm işletmelerinin faaliyet alanları ile fuarlara katılım amaçları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir (tüm boyutlar için $p > 0.001$). Bu noktadan hareketle, çalışmanın başında ortaya konulan ikinci araştırma sorusu da cevaplanmış bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile fuarlara katılım amaçları konaklama

işletmeleri, seyahat acentası, havayolu işletmeleri ve yiyecek işletmelerine göre farklılaşmamaktadır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada elde edilen sonuçları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

İşletmelerin %48.6'sının fuarlara katılımında teşvik kullanmadığını, %30'u teşvik kullandığını, %21.4'ü ise teşvikler konusunda bilgisinin olmadığını belirtmişlerdir. İlter ve Çetinkaya (2014) tarafından 117 KOBİ üzerinde yapılan çalışmada; KOBİ'lerin % 19.7'sinin ticari fuarlara katılımında fuar katılım teşviki alabileceklerini bilmedikleri, %34.2'sinin ise ticari fuarlara katılım desteğinden kimlerin yararlanabileceği konusunda bilgi sahibi olmadıkları sonucu bulunmuştur. Bu araştırmanın sonucu, söz konusu araştırmayı destekler niteliktedir.

Fuarlara katılım hem çaba hem de finansman yönünden oldukça maliyetli bir faaliyettir. Özellikle küçük ve orta ölçekli firmalar, birkaç günlük bir organizasyon için büyük maliyetlerin altına girmeyi çoğunlukla istememektedirler. Kaldı ki, bunu isteseler dahi pek çok firma bu bedeli yalnızca öz kaynaklarıyla karşılama gücüne sahip değildir (İlter ve Çetinkaya, 2014). Özellikle KOBİ'lere çeşitli kuruluşlar tarafından fuar teşvikleri de dahil olmak üzere çeşitli destekler verilmektedir. Fuar teşviki veren kuruluşlar arasında Dış Ticaret Müsteşarlığı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) gibi kuruluşlar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra İzmir Ticaret Odası (İZTO) 1997 yılından itibaren, her yıl yayınladığı "Teşvik Verilecek Fuarların Listesi"ndeki fuarlarda stant açan ve aidat borcu olmayan üyelerine fuar teşvikleri vermektedir. İZTO, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne bağlı oda ve borsalar içerisinde fuar teşviki veren tek kuruluş olmaktadır. Travel Turkey İzmir Fuarı hem KOSGEB hem de İzmir Ticaret Odası tarafından desteklenmektedir. KOSGEB, KOBİ'lere en fazla 50 metre kareye kadar metre kare başına 100 TL, İzmir Ticaret Odası ise üyelerine 40 metre kareye kadar %60 oranında teşvik imkanı sunmaktadır. Bu teşviklerden yararlanma imkanlarının ve kimlerin yararlanabileceğinin işletmeler tarafından bilinmesi fuarlara katılımı artırabileceği gibi işletmelerin fuarlara katılımında karşılaştıkları finansman sıkıntılarının da azaltılmasına da yardımcı olacaktır.

Katılımcıların %67.1'i fuar stand düzenlemesi kendilerinin organize ettiğini, %32.9'u ise fuar stand düzenlemesi konusunda bir organizasyon şirketi ile anlaştığını beyan etmiştir. Çoban ve Güzel (2018) tarafından yapılan çalışmada turizm işletmelerinin % 41.4'ünün fuarlardaki stantlarda kendi işletme personeline, %58.6'sının ise fuarın gerçekleştiği bölgeden istihdam edilen geçici personele görev verdiği sonucu bulunmuştur. Yazarlar, işletmelerin fuara tekil katılım göstermeleri ve stant personelini iç kaynaklardan temin etmeleri gerektiğini, bu nedenle işletmelerin; standın konumunu, stant dizaynını, standın genel görüntüsünü, stantta görev alan personel ve personelin kıyafetini titizlikle seçmelerinin önemli olduğunu ifade etmişlerdir.

İşletmelerin fuar seçimlerini etkileyen unsurların başında %52.9 ile fuarın imajı gelmektedir. Bu unsuru %21.4 ile fuarın ziyaretçi sayısı, %11.4 ile fuarın düzenlendiği ülke ve sağlanan devlet teşvikleri ve %2.9 ile fuarın güvenilirliği takip etmektedir. Fuarın geçmiş başarıları, bilinirliği, büyüklüğü, zamanlaması, ulaşım imkanları, katılımcıları tarafından kabul düzeyi gibi konular işletmelerin fuar seçiminde önemli faktörler olarak ön plana çıkmaktadır. Dallmeyer (2005), işletmelerin satış, pazarlama, marka veya diğer amaçlarına yönelik en uygun fuarı seçmesinin fuarın başarısı için önemli bir adım olduğunu, fuarın sektördeki önemi ve sektör olarak işletmeye uygunluğu, rakiplerin fuara katılım durumu, ziyaretçilerin

demografik yapıları, fuar organizatörünün tecrübesinin fuar seçiminde öne çıkan diğer başlıca unsurlar olduğunu belirtmiştir.

Araştırmada elde edilen bir diğer sonuç, turizm işletmelerinin fuarlara öncelikli olarak müşteri-bayi ağını genişletmek ve ürün ve hizmetlerinin tanıtımını yapmak amacı ile katılım gösterdikleri sonucudur. Torun vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada işletmelerin kendilerini ve ürünlerini tanıtmak ve müşteri ağını genişleterek pazar payını artırmak amacıyla fuarlara katıldığı sonucu bulunmuştur. İter ve Çetinkaya (2014), yaptıkları araştırmada firmaların fuarlara katılmanın kendilerine “Yeni ürünlerin tanıtımını sağlaması”, “Kurum imajının gelişimine katkı sağlaması” ve “Potansiyel müşterilere ulaşmayı sağlaması” “İlgili kitlelere tanıtım mesajları iletilmesini sağlaması” konularında en yüksek düzeyde avantajlar sağlayacağına inandıkları sonucunu bulmuşlardır. Ayıcı (2011), yurt dışı fuara katılan KOBİ’lerin fuara katılım amaçlarına ulaşma durumunu araştırdığı çalışmada, en yüksek amaca ulaşma oranının sektördeki yenilikleri takip etmek, mal/hizmet tanıtımını yapmak, bilgi ve görgü arttırmak, rakipler hakkında bilgi toplamak, işletmenin imajını güçlendirmek ve potansiyel alıcı bulmak konularında olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Araştırmada elde edilen bir diğer sonuç ise, turizm işletmelerinin faaliyet alanları ile fuarlara katılım amaçları arasından bir farklılığın olmadığı sonucudur. Turizm hizmetleri yapısı itibarı ile bileşik bir hizmet niteliğindedir. Üretilen turistik ürün, ister münferit, ister paket olarak pazarlansın, birleşik ürün olma (farklı ürünlerin birleşimi) özelliği gösterir. Bu nedenle turizm sektöründe faaliyet gösteren tüm işletmeler turizm hizmetlerinin niteliği gereği birbirleriyle uyumlu olma, yakın bir işbirliği ve karşılıklı yardımlaşma içinde bulunma zorunluluğu duyarlar. Bu noktada fuarlara katılım, turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelere oldukça önemli avantajlar sunmakta ve hem pazarlama hem de tanıtım aktivitelerini bir arada yürütmelerine olanak sağlamaktadır. Fuar organizasyonları çok sayıdaki firmayı bir araya getirerek ortak amaçların gerçekleştirilmesi konusunda firmaların birbirleri ile iş birliği yapmalarına imkan tanımaktadır.

Fuarlar mal ve hizmet üreticilerinin ve tüketicilerinin belli bir zaman dilimi içerisinde ve belirli mekanda bir araya geldiği bir pazar olma niteliği taşımaktadırlar. Özellikle ihtisas fuarları, katılımcı işletmelerin hem satış hem de tanıtım açısından önemli kazanımlar elde etme imkanı sunarlar. Aynı zamanda fuarlar, hedef kitleye firma ve işletmenin pazarlama bileşimi hakkında bilgi verme, tanıtımı sağlama ve imajı güçlendirme konusunda önemli katkılar sunarlar. Günümüzde fuar organizasyonları reklam, halkla ilişkiler gibi çağdaş pazarlama iletişim tekniklerinden birisi haline gelmiştir. Bu faydalarına rağmen gerek karmaşık katılım süreçleri ve finansman güçlükleri ve gerekse işletmelerin fuarlara katılımın kendilerine sağlayacağı faydaları hakkında yeterince ikna olmamaları nedeni ile fuarlara katılımında işletmeler isteksiz davranabilmektedir. Fuarlara katılım kararı verilirken işletmelerin katılım amaçlarını iyi belirlemesi, fuarın hangi alıcı kitlesine hitap ettiği konusunda değerlendirme yapması, hedef pazarlarına ulaşma ve onlara doğrudan ürün satma şansını bulabilecekleri hedef pazarına ilişkin katılımcı ve ziyaretçi potansiyelinin yüksek olduğu fuarları tercih etmeleri doğru olacaktır. Ayrıca fuarın konusu, formatı, imajı, fuar organizatörünün deneyimi ve itibarı gibi faktörler de göz önünde bulundurulmalıdır. Bunun yanı sıra katılmayı düşündükleri fuarların teşvik kapsamında olup olmadığının araştırılması ve teşvik ve destek kapsamında yer alan fuarların tercih edilmesi, fuara katılımın finansmanı konusunda işletmelere yardımcı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- ACARTÜRK, K. (2013). Fuar Organizasyonlarının Katılımcı Firmaların Finansal Performanslarına Etkileri. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- AKSU, A., YILMAZ, G. ve GÜMÜŞ, F. (2013). Örneklerle Kongre ve Fuar Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- ALTUNIŞIK, R., COŞKUN, R., BAYRAKTAROĞLU, S. ve YILDIRIM, E. (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamaları. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- AYCI, A. (2011). “Pazarlama Karması Açısından Yurtdışı Fuarlar: Kosgeb Yurtdışı Fuar Desteklerinden Faydalanan Kobi'lere Yönelik Bir Araştırma”. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13 (3), 159-182.
- AYMANKUY, Y. (2006). Kongre Turizmi ve Fuar Organizasyonları, Detay Yayıncılık, Ankara.
- CENGİZ, F. ve YÜCEL, E. (2017). “Pazarlama Faaliyetleri İçin Fuarların Önemi”. Journal of Travel and Tourism Research, 12, 72-80.
- ÇOBAN, Ö. (2014). Konaklama İşletmelerinin Kurumsal İletişim Yönetimi Çerçevesinde Ticari Fuarlara Katılımına Yönelik Bir Model Önerisi. Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- ÇOBAN, Ö. ve GÜZEL, T. (2018). “Konaklama İşletmelerinin Kurumsal İletişim Yönetimi Çerçevesinde Ticari Fuarlara Katılımına Yönelik Bir Model Önerisi”, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 6(4), 539–550.
- DALLMEYER, B. (2005). Successful Exhibit Marketing. The Global Association of the Exhibition Industry (UFI), Paris.
- DEMİR, E., SAATÇIOĞLU, Ö. ve İMROL, F. (2016). “Uluslararası Dergilerde Yayımlanan Eğitim Araştırmalarının Normallik Varsayımları Açısından İncelenmesi”. Current Research in Education, 2(3), 130-148.
- FORNELL, C. ve LARCKER, D.F. (1981). “Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics”. Journal of Marketing Research, 18 (3), 382-388.
- HAİR, J. F., BLACK, W. C., BABİN, B. J. ve ANDERSON, R. E. (2009). Multivariate Data Analysis. NJ: Prentice Hall.
- İLTER, B. ve ÇETİNKAYA, M. (2014). “Kobi'lerin Ticari Fuar Teşviklerinden ve Dış Ticaret Fırsatlarından Yararlanma Düzeyi”. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 24, 226-249.
- LE, C.H. ve KİM, S.Y. (2008). “Differential Effects of Determinants on Multi-Dimensions of Trade Show Performance: By Three Stages of Pre-Show, At-Show, and Post-Show Activities”. Industrial Marketing Management, 37(7), 784-796.
- KAÇAR, E. (2013). Fuar İşletmeciliğinin Turizm Üzerine Etkileri ve Bir Model Önerisi, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- TOKER, B. (2007). “İzmir İlinin İhtisas Fuarları Bakımından Arz Potansiyeli ve Mevcut Durumun Değerlendirilmesi”. Ege Akademik Bakış, 7(2), 421-443.
- TUERXUN, Y. (2017). Uluslararası Fuarların Dış Ticaretteki Önemi: Çin ve Türkiye'de Düzenlenen Fuarlara Katılımın Değerlendirilmesi. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- TABACHNICK, B. G. ve FIDELL, L.S. (2013). Using Multivariate Statistics, (Sixth edition). United States: Pearson Education.
- TORUN, E., ÇELİK, A. ve BOBAT, A. (2012). “Pazarlamada Fuarların Rolü ve Önemi (Yalova Süs Bitkileri İhtisas Fuarı Örneği)”. KSÜ Doğa Bil. Dergisi, 15(2), 11-21.
- TÜTÜNCÜOĞLU, İ. (2009). Uluslararası Pazarlamada Bir Tutundurma Aracı Olarak Fuar ve Sergilere Katılımın Dış Ticaret Şirketleri Açısından Önemi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Megep, Halkla İlişkiler ve Organizasyon Hizmetleri, Katılımcı Firma Fuar Öncesi Hazırlıkları
- <https://www.muhasebeturk.org/nedir/ihhtisas-fuari-nedir-ne-demek> (2018).
- <https://www.marmarafuar.com.tr/fuarlarin-onemi/>, (2018).
- <https://www.tobb.org.tr/FuarlarMudurlugu/Documents/FUARLAR/2018fuartakvimi.xls> (29.08.2018).

Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli

(Araştırma Makalesi)

The Last Phase of Modern Cost Accounting: Resource Consumption Accounting Model

Doi: 10.29023/alanyaakademik.597446

Ali ALTINBAY

Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ali.altinbay@dpu.edu.tr

Orcid No: 0000-0003-3128-0669

Burak SEYLAN

Yüksek Lisans Öğrencisi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı
burakseylan1994@hotmail.com

Orcid No: 0000-0002-3234-0507

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Altınbay, A., Seylan, B. (2019). Modern Maliyet Muhasebesinin Son Safhası: Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 295-320

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Kaynak Tüketim
Muhasebesi,
Geleneksel Sistemler,
Zaman Sürümlü
Faaliyet Tabanlı
Maliyetleme, Alman
Maliyet Muhasebesi

Makale Geliş Tarihi:

26.07.2019

Kabul Tarihi:

23.09.2019

Geleneksel hacme dayalı maliyetleme modellerine göre teorik üstünlüğüne rağmen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) modeli çoğu kurumda geleneksel hacme dayalı maliyetleme modellerinin yerini alamamıştır. Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (TDABC) ve Kaynak Tüketim Muhasebesi (RCA) modelleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin yetersizliklerine ve eksikliklerine çözüm getirmek amacıyla yeni nesil maliyet yönetim sistemleri olarak geliştirilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi, Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) sistemlerinin bileşiminden oluşmaktadır. Bu çalışma, Kaynak Tüketim Muhasebesinin ortaya çıkışı, aşamaları, avantajları ve dezavantajları hakkında bilgi vermek ve geleneksel sistemler ile Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ile karşılaştırılmasının gösterilmesi amacıyla yapılmıştır.

ABSTRACT**Keywords:**

Resource Consumption Accounting, Traditional Systems, Time-Driven Activity-Based Costing, German Cost Accounting

Despite its theoretical superiority over traditional volume-based costing models, the Activity-Based Costing (ABC) model has failed to replace traditional volume-based costing models in most organisations. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) and Resource Consumption Accounting (RCA) models have been developed as new generation cost management systems to address the inadequacies and deficiencies of Operational Costs. Resource Consumption Accounting, consists of the combination of German Cost Accounting (GPK) and Activity Based Costing (ABC) systems. The aim of this study is to give information about the emergence, stages, advantages and disadvantages of Resource Consumption Accounting and to compare with traditional systems and Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) system.

1. GİRİŞ

Küreselleşme, rekabetin artması, üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler, üretim süreçlerinde de önemli değişiklikler görülmesine neden olmuştur. Zaman geçtikçe işletmelerde emek yoğun üretim anlayışı yerini makineleşme anlayışına bırakmaktadır. Bu nedenle işçilik giderlerinde azalış görülmekle birlikte kullanılan makine ve teçhizatın üretim maliyetini arttırması nedeniyle genel üretim giderlerinde artış gözlenmektedir. Bu durum, günümüzde maliyetlerin oldukça yüksek bir bölümünü oluşturan genel üretim giderlerinin hangi mamule ne miktarda yüklenmesi gerektiği sorununu doğurmaktadır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla geleneksel sistemlerin yetersizliklerini gidermek için yönetim muhasebesi alanında yeni teknikler ve sistemler arayışına başlanmıştır.

Bu arayışların sonucunda Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yalın Üretim ve Yalın Muhasebe, Kaynak Tüketim Muhasebesi gibi yeni sistemler tasarlanmış ve uygulanması önerilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi bu sistemlerin içerisinde en yenilikçi ve ihtiyaçlara cevap verebilirliği en yüksek olan sistemdir. Kaynak Tüketim Muhasebesi maliyetleri sabit ve değişken olarak sınıflandıran kaynak tabanlı ve atıl kapasiteyi dikkate alan, bu özellikleriyle işletmedeki karar vericilere gerekli bilgiyi sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Kaynak Tüketim Muhasebesi iki maliyetleme yaklaşımının birleşiminden meydana gelmektedir. Bu sistemler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ve Alman Maliyet Muhasebesi (GPK)'dir. GPK ve FTM sistemlerinin entegre edilmesi ile ortaya çıkan Kaynak Tüketim Muhasebesi, maliyetlerin temelinin kaynaklar olduğu görüşüne dayanmaktadır. Maliyetleri sabit ve orantısız maliyetler olarak sınıflandıran bu sistem, atıl kapasitenin hesaplanmasına ve izlenmesine de imkan vermektedir. Bu sayede işletmedeki karar vericilerin vereceği kararların etkililik düzeyi artmakta, verimliliğin sağlanması ile birlikte varlıkların kaybının ve zarar etmenin önüne geçilmektedir.

Çalışmamızda öncelikle Kaynak Tüketim Muhasebesinin ortaya çıkışı, işleyişi ve aşamaları hakkında bilgiler verilmiştir. Sonrasında Kaynak Tüketim Muhasebesinin avantajları ve dezavantajlarına değinilmiştir. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Geleneksel Sistemlerin ve Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin karşılaştırılması ayrı tablolar halinde gösterilmiştir. Son olarak bir örnek yardımıyla konunun daha anlaşılır hale gelmesine çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Tablo 1. Literatür Taraması

YIL	YAZAR(LAR)	YAYIN İSMİ
2002	Anton VAN DER MERWE ve David E. KEYS	The Case for Resource Consumption Accounting
2004	Douglas CLINTON ve Sally A. WEBBER	RCA At Clopay
2009	Larry WHITE	Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting
2009	Michael S. C. TSE ve Maleen Z. GONG	Recognition of Idle Resources in Time - Driven Activity - Based Costing and Resource Consumption Accounting Models
2011	Durmuş ACAR ve Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Tedarik Zinciri Faaliyetlerinin Maliyetleri ve Dış Kaynak Kullanımı İlişkisi
2011	Qiong ZHANG vd.	The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise, Artificial Intelligence
2012	Emre CENGİZ	Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi
2012	Feryal Orhon BASIK	Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi
2013	İbrahim AKSU	Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama
2013	Rabia AKTAŞ	Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi
2014	Hakan ERKUŞ vd.	Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması
2014	Orhan ELMACI	A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting in Enterprise Performance Management
2015	Hasan ÖZYAPICI	Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi
2015	Orhan ELMACI ve Kadir TUTKAVUL	Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi
2015	Orhan ELMACI	Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi
2016	Ayşe ERGÜL KURLU	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği
2016	Begüm ÖKTEM	Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu
2016	Burak KAYIHAN ve Yusuf TEPELİ	Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama
2016	Kadir TUTKAVUL	Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli
2016	Melissa Yuling L PAH HANG vd.	Towards a Coherent Multi - Level Framework For Resource Accounting
2016	Mohamed F. ELSHAHAT	Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles
2016	Mostafa AL-QADY ve	Integrating Target Costing and Resource Consumption

	Said EL-HELBAWY	Accounting
2016	Sanaber Hassan KHATTAK vd.	An Exergy Based Approach to Resource Accounting for Factories
2017	Adnan DÖNMEZ ve Gonca BAŞÇİL	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama
2017	İ. Faruk TANIŞ ve Elif N. DEMİRCİOĞLU	Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi
2017	Müslime SÖZEN	Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama
2017	Tunç KÖSE ve Şafak AĞDENİZ	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması
2018	Harun ÖĞÜNÇ ve Ömer TEKŞEN	Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi
2019	Mehmet Emin Karabayır ve Ömer Koç	Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Özel Eğitim Kurumunda Uygulama

3. MODERN MALİYET MUHASEBESİNİN SON SAFHASI: KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ MODELİ

Yöntem bölümünde; araştırmanın modeli, amacı, kapsamı, süreci ve metodolojisi hakkında bilgi verilecektir.

3.1. Kaynak Tüketim Muhasebesine Genel Bir Bakış

Ekonomik bağlamda, küreselleşen dünyada ülkeler arasındaki sınır kavramının önemini yitirmesi, ulusal pazardan çok uluslararası ve küresel pazarların hakimiyet göstermeye başlaması ve rekabet kavramına atfedilen rolün önemli düzeyde artış göstermesi, işletmecilik alanında da değişim ve yeniliklerin görülmeye başlamasına neden olmuştur (Acar ve Ateş, 2011:10).

İşletmelerin içinde buldukları sektörel ve piyasa rekabetinin yaşandığı ortam, müşteri memnuniyeti, çalışanların motivasyonu, paydaş ve hissedarların beklentileri, ekonomik ve teknolojik yenilikler gibi birçok etken tarafından etkilenmektedir. Bu etki de işletmelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının değişiklik göstermesini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerdeki üretim süreçlerinin çoğalması ve karmaşıklaşması, küresel rekabetin artması, hizmet sektöründe yaşanan gelişmeler, yenilikçi maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları ve bilgi çağında olmamız yönetim muhasebesindeki tarihsel değişimin başlıca faktörleridir (Köse ve Ağdeniz, 2018:519).

Yönetim muhasebesi, işletmelerdeki karar vericilere, belirledikleri stratejik ve ekonomik hedeflere ulaşmak için gerekli olan etkili ve güvenilir bilgiyi sağlamak üzere tasarlanmış bir muhasebe disiplini olarak tanımlanmaktadır. Stratejiler, iyi bir şekilde planlanmasına bağlı olarak işletmelerdeki sürdürülebilirliğin ve katma değer yaratılmasında kilit rol oynamaktadırlar (White, 2009:63).

Yönetim muhasebesi alanında tasarlanan yeni yaklaşım ve uygulamalar, işletmecilik alanında değişen gereksinim ve ihtiyaçları, kısıtlar teorisinin öngörülerıyla çözüm aramaya yönelmektedir. Bunun nedeni geleneksel maliyetlere modellerinin işletmelerdeki karar

vericilerin ihtiyaç duyduğu etkili ve güvenilir bilgileri karşılamada yetersiz kalması ve istenilen başarıyı gösterememesidir. Tam zamanında üretim ve yalın muhasebe düşüncesinin önem kazanması da bir diğer etkidir (Elmacı, 2015:295).

Doğal kaynakların kıt olması ve artan nüfus yoğunluğu da yeni yaklaşımları etkileyen bir faktör olarak düşünülebilir (Khattak vd., 2016:99). Bu bağlamda çevresel sürdürülebilirlik ve kaynak verimliliğini sağlamak işletmelere birçok anlamda fayda sağlayacaktır. Bu faydaları sağlamak için uygun araç ve teknikler tasarlanmalıdır. Bu teknikler işletmelerdeki çevresel faktörleri minimize ederek kaynak verimliliğini arttırmaya yardımcı olmaktadır. Tüm bunları gerçekleştirecek yönetim muhasebesi tekniği ise kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımıdır (Hang vd., 2016:205).

Yönetim muhasebesi alanında son yıllarda köklü bir değişim yaşanmaya başlamıştır. Kaynak Tüketim Muhasebesi (RCA), yönetim muhasebesinde son yılların teknolojik bir yaklaşımıdır. Bu model, işletmelerdeki karar vericilere en etkili ve verimli bilgiyi sağlamak amacıyla en uygun şekilde gerçekleştirmek üzere tasarlanmıştır. RCA bir yönetim muhasebesi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Elshahat, 2016:103).

3.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Ortaya Çıkışı

Yönetim muhasebesi, işletmelerde gerçekleşen maliyetlerin analizini yaparak işletmelerdeki üst yönetime ve karar vericilere ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sağlamaktadır. Bu bilgilerin kalitesi ve ihtiyaca uygunluğu işletmenin başarı göstergelerini etkilemektedir. İş başarısının işletmelerinin karlılık oranlarıyla aynı yönde ilişkili olduğunu da vurgulamak gerekmektedir. Küreselleşmenin kaçınılmaz olduğu günümüzde kullanılan üretim yöntemleri ve yönetim muhasebesi teknikleri de değişiklik göstermektedir. Teknolojik yenilikler ve küresel rekabet bu değişimin ana faktörleridir. Teknolojik gelişmelerin sonuçlarından biri de işletmelerde üretim hatlarının zorunlu hale gelmesidir. Bu husus işletmelerin emek yoğun üretim çalışma şeklinin yerini sermaye yoğun üretim şekline bırakmasına neden olmuştur. Bu bağlamda işletmelerdeki idari giderlerde de artış yaşanmıştır. Tüm bunlara bağlı olarak işletmelerde kullanılan mevcut geleneksel maliyetleme yöntemleri istenilen bilgileri üretmede doğru ve güvenilir sonuçlar vermemeye başlamıştır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla geliştirilen yeni maliyetleme teknik ve yöntemlerinin işletmelerde başarıyla uygulanabilmesi ve sürdürülebilirliğini sağlamak oldukça önemli bir husus haline almıştır (Yılmaz ve Ceran, 2017:138).

Finansal performans kriterleri, işletmenin gelişmişlik düzeyleri hakkında bilgi vermektedir. Bu kriterler, diğer performans kriterlerinin temelini oluşturur ve işletmelerin hedefleri ve yöneticilerin bu hedeflere bakış açısı ve kontrolünde kritik göstergeler olarak kabul edilir (Elmacı, 2014:5).

Günümüz rekabetçi pazar ortamında işletmelerdeki üretim süreçlerinin ve gerçekleştirilen faaliyetlerin karmaşıklığının artmasıyla birlikte kullanılan geleneksel maliyetleme modellerinin yetersizlikleri daha da tanımlanabilir hale gelmiştir. Geleneksel hacme dayalı maliyetleme yöntemlerinin zayıf yönlerini gidermek amacıyla geliştirilen en önemli yeniliklerden birisi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ABC) modelidir (Tse ve Gong, 2009:41). FTM, işletmelerde gerçekleşen faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerde gerçekleşen maliyetleri, maliyet taşıyıcıları aracılığıyla maliyet objelerine yükleyen bir yöntemdir (Kayıhan ve Tepeli, 2016:433). Birçok üstünlüğüne rağmen FTM sisteminin işletmeler

tarafından benimsenmemesi sistemin işletmelerde başarı sağlamasını ve sürdürülebilir olmasını engellemiştir (Tse ve Gong, 2009:41).

Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun (IFAC) yayınlamış olduğu ve maliyetlemenin tarihsel sürecinin ve gelişme aşamalarının yer aldığı raporda, Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin üstünlüklerini benimseyen, kaynak havuzlarında orantısız maliyetleme imkanı sağlayan, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'den (ZSFTM) daha gelişmiş bir maliyet yöntemi olarak kabul edilmektedir (Cengiz, 2012:218).

FTM modeli çoğu işletmede beklenen başarıyı sağlayamaması ve sürdürülebilir bir sistem olmaması nedeniyle 1990'lı yılların ortalarında bu ihtiyacı karşılamak amacıyla yeni maliyetleme yöntemlerinin arayışına başlanmıştır. Sonuç olarak, iki yeni maliyetleme modeli, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (TDABC) ve Kaynak Tüketimi Muhasebesi (RCA), yeni nesil maliyet yönetimi sistemleri için birbirleriyle rekabet halinde olan iki maliyetleme modeli olarak ortaya çıkmıştır. TDABC ve RCA modelleri, ABC modelinin eksikliklerini gidermek için tasarlanmıştır. Ancak iki model tarafından hedeflerine ulaşma konusunda benimsenen stratejiler çok farklıdır (Tse ve Gong, 2009:42). Kaynak tabanlı yaklaşım Porter'ın (1995) rekabet avantajı ile ilgili geleneksel modeline paralel olarak, rekabetin yoğun olduğu bir ortamda firmanın sahip olduğu kaynakların ve yeteneklerin önemini vurgulamaktadır (Elmacı ve Tutkavul, 2015:81).

Kaynak tüketim muhasebesi ilk kez 2000 yılında CAMI (The Consortium of Advanced Management, International) tarafından tanıtılmıştır. Model ilk kez 2001 yılında bu kurumda kurulmuştur. 2008 yılında kaynak tüketim muhasebesi modelinin üstünlüklerine ve avantajlarına vurgu yaparak piyasada genel kabul görmesini gerçekleştirmek ve disiplinli yaklaşımlarının benimsenmesini sağlamak amacıyla bir grup bilim insanı ve uygulayıcı tarafından kurulan yönetim muhasebesinin sahip olduğu standartları yükseltmek amacı taşıyan Kaynak Tüketim Muhasebesi Enstitüsü kurulmuştur (Tutkavul, 2016:75). “Esnek maliyet planlama ve kontrol” anlamına gelen “Grenzplankostenrechnung (GPK)” Alman yönetim muhasebesi sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sisteminin üstünlüklerini ve özelliklerini barındıran kaynak tüketim muhasebesi sistemi, kaynak kapasitesini; üretken kaynak kapasitesi, üretken olmayan kaynak kapasitesi ve atıl kapasite şeklinde ayırarak entegre bir operasyonel model oluşturmaktadır (Tanış ve Demircioğlu, 2017:178).

Bu bağlamda Alman Maliyet muhasebesi olan GPK'ye kısaca değinmek gerekmektedir. II. Dünya Savaşı'ndan sonra, kullanmış olduğu geleneksel maliyetleme modellerinin istenilen başarıyı sağlamadığını ve yetersiz kaldığını düşünen Alman mühendis Hans Plaut, GPK olarak isimlendirdiği maliyetleme modelini geliştirmiştir. Bu yeni modelin, işletmelerdeki karar vericilerin gereksinim duyduğu etkili ve güvenilir bilgileri sağlamada üstünlük sağlayacağı öngörülmektedir. 1946 yılında kurduğu danışmanlık firması ile birçok işletmede yeni maliyetleme sistemi ile ilgili danışmanlık hizmeti vermiştir. Tasarladığı ve geliştirdiği sistem ile ilgili olarak 1953 yılında yayınlamış olduğu bir makalesi de bulunmaktadır. Eğitim verdiği öğrencilerine ve danışmanlık hizmetinde bulunduğu müşterilerine yönetim muhasebesinin temel amacının maliyetlerin etkinliğini ve kontrolünü sağlamak, işletmelerin kar elde etmesini sağlamak ve işletmelerin amaçlarına hedeflendiği şekilde ulaşmasını sağlamak olduğunu her daim vurgulamıştır. 1980'lere kadar Almanca dilinin yoğun olarak konuşulduğu ülkelerdeki üretim işletmelerinde benimsenmiş ve yaygın olarak kullanılmıştır. Sonrasında hizmet işletmelerinde de uygulandığı görülmüştür. Bu gelişmelere paralel olarak,

ABD’de FTM sisteminin uygulamaları başlamış, ilerleyen yıllarda ise FTM ve GPK sistemlerinin üstün yönlerini birleştiren ve her iki sisteminde özelliklerini barındıran Kaynak Tüketim Muhasebesi ortaya çıkmıştır (Aktaş, 2013:61).

Alman Maliyet muhasebesinin (GPK) temel felsefesinin dayandığı fikir, kaynakların maliyetlerin temeli olduğu düşüncesidir. Maliyetlemenin doğru ve güvenilir bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak amacıyla işletmelerdeki tüm birimlerde ve departmanlarda kaynak akışlarının modellenmesi ve izlenmesi gerekmektedir. Maliyetler, gerçekleştiği kaynağın doğal yapısı ve kaynak havuzundaki davranışı temel alınarak sınıflandırmaya tabi tutulur. Başka bir deyişle kaynak havuzlarının çıktısı ve maliyetlerin ilişkisi esas alınarak sınıflandırma işlemi yapılır. Alman Maliyet muhasebesi (GPK), kaynakların nasıl tüketildiği ve nedensel ilişkilerin modellenmesini temel odak noktası olarak benimsemiştir (Yılmaz, 2018:273).



Şekil 1. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Felsefesi

Kaynak: (Elshahat, 2016:106).

3.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Tanımı ve İşleyişi

Kaynak Tüketim muhasebesi modeli, maliyet minimizasyonu sağlamak ve karlılığı maksimize etmek, işletmenlerin üretkenliğini ve verimliliğini arttırmak, belirlenen hedeflere amaçlandığı şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla faydalı ve güvenilir bilgi üretmeyi odak noktası haline getiren bir yönetim muhasebesi sistemidir (Tanış ve Demircioğlu, 2017:178).

2002’li yıllarda geliştirilen Kaynak Tüketim Muhasebesi, esas itibarıyla FTM yöntemi ile Almanların yönetim muhasebesine dönük yaklaşımı olan “Grenzplankostenrechnung (GPK) yönteminin avantajlarını birleştirmeyi hedef almıştır (Büyükmirza, 2017:854).

KTM sistemi miktar temelli yaklaşımı esas alan bir sistemdir. Bu sistemde, her bir maliyet nesnesinin kaynakları ne kadar tükettiği miktar olarak belirlenmekte ve maliyetlerin gerçekleştiği kaynak havuzlarından maliyet nesnelere bir atama söz konusu olmaktadır. Böylece atıl kapasite de belirgin hale gelmektedir. Ayrıca işletmelerdeki karar vericilere maliyetlerin sabit veya değişken maliyetler mi olduğu hakkında bilgi sağlamaktadır (Özyapıcı, 2015:24).

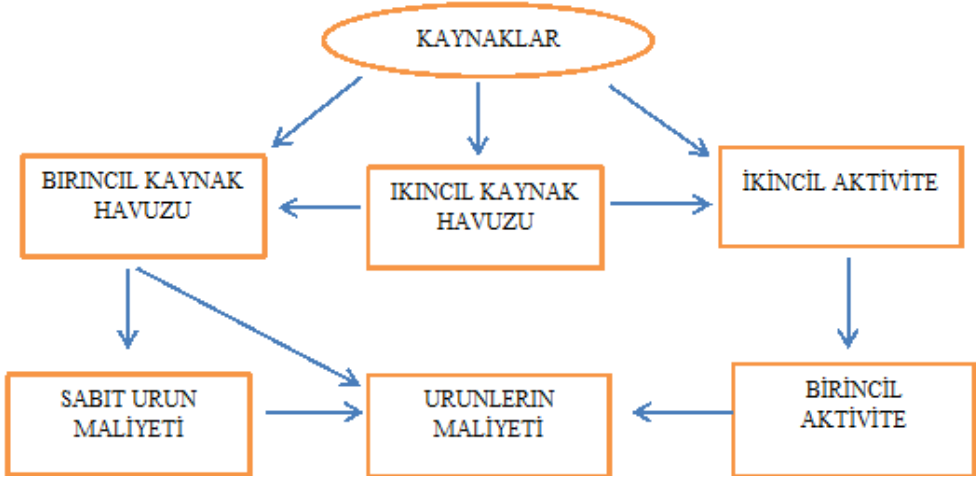
Kaynak Tüketim muhasebesinin işleyişini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Hang vd., 2016:205; Zhang vd., 2011:2484);

- 1- İlk olarak, işletmelerin maliyet kontrol nesnelerini stratejik ihtiyaçlara göre ayarlamak ve maliyet kontrolünün stratejik planını belirlemekle başlanmaktadır.
- 2- İkincisi maliyetleri analiz etmemizi sağlamak için gerekli olan maliyet havuzlarını ve maliyet merkezlerini belirlemektir. Verimliliğe bağlı olarak çeşitli kaynak noktaları tespit edilmelidir. Maliyetlerin kaynak tüketim miktarı ve faaliyetlerin gerçekleştiği kaynağın birim fiyatı da dahil olmak üzere, faaliyetlerin kaynakların tüketme derecesine yönelik olarak bir standart belirlenmelidir.
- 3- Üçüncüsü, birincil kaynak havuzlarının ve değer aktarımını sağlayan ikincil kaynak havuzlarını birbirinden ayırmak ve faaliyetleri kaynak havuzlarına dağıtmak işlemi yer almaktadır. Maliyet merkezlerine ilişkin değerlendirme sisteminin kurulması ve performans göstergelerinin belirlenmesi de bu aşamada yer almaktadır.
- 4- Son olarak, birincil kaynak havuzları ve ürünler arasındaki faaliyetlerin maliyetlerini birbirinden ayırmak aşaması yer almaktadır. Bu süreçte, ilk önce çeşitli ürünlerin maliyetini ve ardından birincil ve ikincil kaynak havuzlarında kalan sabit maliyeti hesaplayarak, sonuçta tam maliyeti tespit etmek mümkün olmaktadır.

Kaynak Tüketim muhasebesinin ilkelerine dayanan planlama ve kontrol modelinin birkaç avantajı vardır (Zhang vd., 2011:2484):

- 1- Her dönemde gereksinim duyulan kaynak tedarik miktarının belirlenmesi, kaynak havuzlarının daha etkili bir şekilde işlemesine imkan sağlamaktadır.
- 2- Planlama dönemi boyunca toplam kaynak gereksinimlerinin tahmininin daha doğru bir şekilde yapılmasına ve üretim kapasitesinin artırılmasına imkan sağlamaktadır.
- 3- Endirekt ve dolaylı maliyetlerin tespiti kolaylaşacağı için, maliyet kontrol sürecini daha etkili ve şeffaf bir şekilde yönetmek mümkün olmaktadır.
- 4- İşletmelerdeki karar vericilerin üretim süreçlerindeki ilişkileri daha iyi analiz etmesine ve anlamasına imkan sağlamaktadır.

KTM, kaynak akışını takip etmeye odaklanır, bu sayede maliyetlerin kontrolü sağlanmış olur. Maliyetler, yönetim kararlarını etkileyen ana unsurlardan biri olması nedeniyle, maliyetlerin oluştuğu kaynakların etkin bir şekilde modellenmesi ve kaynakların yapısının analizi önemli bir husustur. Her bir kaynak havuzu, belirli bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan kaynakların niteliksel özelliklerini tanımlar. Bu bağlamda, faaliyeti gerçekleştirmek için gereksinim duyulan kaynaklar tek bir kaynak havuzunda gruplandırılmıştır. Örneğin, makine bakımı, teknisyenler ve malzemeler tek bir kaynak havuzunda toplanmıştır (Qady ve Helbawy, 2016:43).



Şekil 2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin İşleyişi

Kaynak: (Zhang vd. 2011:2483).

3.3. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Özellikleri

Kaynak ve bunları bağlı olarak gerçekleşen maliyetlerin yönetimi işletmelerde kontrol ve analizinin etkin ve verimli bir şekilde yapılması gereken temel bir unsurdur. Kaynaklar, bu kaynaklara bağlı olarak şekillenen önemli maliyetlere sebep olmaktadır. Bu nedenle de işletmelerdeki karar vericiler kullanmış oldukları kaynakların özellikleri hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. İşletmelerdeki kaynak yönetiminin esas unsurunu oluşturan kaynak maliyetlerinin üç temel özelliği bulunmaktadır (Sözen, 2017:239):

1. *Maliyet Yapısı*: Kaynak yönetiminin esas unsurları olan maliyetler işletmelerde kullanılan kaynakların özellikleri hakkında bilgi vermektedirler. İşletmelerde kaynak olarak kullanılan makine, teçhizat ve demirbaşların bakım onarım, personel giderleri, yıpranma payı giderleri, yedek parça giderleri gibi çeşitli maliyetleri zaman içerisinde oluşmaktadır. Bu bağlamda, kaynak havuzları, farklı sektörlere göre kaynak maliyetleri sonucu oluşturulan bilgi ve maliyetleri sahip olduğu özellikler çerçevesinde birleştirmektedir.

2. *Yeterlilik*: Kaynak Tüketim muhasebesine göre yeterlilik kaynakların belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlayacak üstün ve kaliteli özelliklerine sahip olması anlamına gelmektedir. Çalışanların iyi eğitilmiş, işinde uzman ve örgüt kültürüne uyum sağlayabilecek bireyler olması, üretimde kullanılan girdilerin, makine ve kaynakların verimli ve kaliteli olması işletmede kullanılan kaynakların ve kaynak yönetiminin yeterli olması ve etkili bir şekilde yönetilmesi ile ilişkilidir.

3. *Kapasite*: Kaynak Tüketim muhasebesi kaynak yönetiminde ve maliyet analizinde teorik (maksimum) kapasiteyi esas alan bir yaklaşımdır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), kaynak ve faaliyet analizini birleştiren, kapsamlı ve entegre bir yönetim muhasebesi bilgi sistemine gereksinim duyan yenilikçi yönetim muhasebesi tekniklerinden biri olarak genel kabul görmektedir. KTM’de maliyet aktarımı

kaynaklardan maliyet nesnelere doğru gerçekleşmekte, nedensellik ilkesine bağlı olarak daha etkili ve doğru bir şekilde dağıtım yapılmaktadır (Kefe ve Turhan, 2017:19).

Kaynak Tüketim Muhasebesini uygulayan çoğu işletme birbirlerini takip eden ve karmaşık üretim süreçlerine sahip, kaynak dağıtım kararlarında gereksinim duyulan geçmişten kaynaklanan etkili ve güvenilir maliyet bilgisinin yeterli düzeyde bulunduğu büyük işletmelerdir. KTM'nin özelliklerini bağlı olduğu temel ilkeler çerçevesinde şu şekilde sıralamak mümkündür (Aksu, 2013:169; Özyapıcı, 2015:25):

- KTM Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede olduğu gibi direkt atama görüşünü benimsemiştir. KTM modeli kaynak havuzu ile kaynak tüketimi arasındaki ilişkiyi esas almaktadır.
- KTM kaynakların maliyet nesnelere tarafından nasıl tüketildiği faktörüne bağlı olarak modelleme yapmaktadır. Gider merkezlerinde esnek bütçeleme tekniği genel kabul görmektedir.
- KTM sistemi her bir kaynak havuzu için maliyetleri sabit ve değişken diye kategorize etmektedir. Bu sınıflandırma hizmet ve üretim departmanlarının birbirleriyle ilişkisinde ve maliyet dağıtımında dikkate alınmaktadır. Bu ayırım hizmet departmanı maliyetlerinin üretim departmanına atanması sırasında da göz önünde bulundurulmaktadır.
- Diğer sistemlerle ile karşılaştırma yapıldığında süreç gerektiren ve uygulaması en karmaşık olan bir yönetim muhasebesi tekniğidir.
- İşletmelerde tespiti önemli bir faktör haline gelen atıl kapasiteyi tespit ederek işletmelerdeki karar vericilerin bu sorunla karşılaşmasını önleyen bir sistemdir.
- Kaynak Tüketim muhasebesi modeli teorik kapasiteyi esas alan bir sistemdir.
- Kaynak Tüketim muhasebesi, maliyet yönetiminin düzgün bir şekilde yönetilmesine ve maliyet dağıtımına etki etmeden çıktılarımız olan ürün veya hizmet üretim süreçlerindeki ve üretim kapasitesindeki dalgalanmalara önlem alabilecek bir maliyet sistemidir.
- KTM, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılması ve bu sınıflandırmaya bağlı olarak model oluşturulması, karar destek sistemlerinin önemli bir faktörü olan kaynak bölünebilirliği anlayışının gerçekleştirilmesine olanak sağlayacaktır. Bu sayede karar vericilerin, işletmelerdeki hangi birimlerin hangi maliyetler ve kaynaklardan sorumlu olduğunun bilinmesi ve sorumlulukların bu ayırma göre gider merkezi yöneticilerine yüklenmesi mümkün olmaktadır.
- Kaynak Tüketim muhasebesinden elde edilen bilgilerin, çok düzeyli organizasyon şemalarında, ürün, hizmetler, dağıtım kanalları gibi işletmelerdeki tüm sermaye öğelerinin yer aldığı entegre raporlarda, maliyet yönetiminin temel unsurları olan katkı payı ve karlılık raporları hazırlamada önemli ölçüde faydası bulunmaktadır.
- KTM sisteminde maliyetlerin dağıtımında faaliyet ve süreç esaslı maliyet taşıyıcılarından yararlanılmaktadır. Dağıtımda kaynak havuzu veya maliyet objeleri ile direkt ilişkisi kurulamayan sabit maliyetler dikkate alınmamaktadır.

- KTM karar vericilerin kapasite yönetimi ve bu süreçte gerçekleşen maliyetleri anlamasına imkan sağlamaktadır. KTM işletmelerdeki karmaşık maliyet modellerinin yönetilmesini de kolaylaştırmaktadır. Bu sayede kısa vadeli kararlarda gereksinim duyulan etkili ve verimli maliyet bilgisini sağlama imkanı da artmaktadır.

3.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Aşamaları

Kaynak Tüketim muhasebesin uygulama aşamalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kurtlu, 2016:6; Köse ve Ağdeniz, 2017:148-149):

- 1) Kaynakların birbirleriyle ilişkisinin analizi ve kaynak havuzlarının tespit edilmesi,
- 2) Birincil ve ikincil maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlere bağlı olarak toplam maliyetin hesaplanması,
- 3) Kaynak havuzlarının belirlenmesine bağlı olarak bu havuzlarda gerçekleşen toplam maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılması,
- 4) Ayrıma tutulan maliyet etkenlerinin maliyet taşıyıcıları aracılığıyla faaliyetlere dağıtılması ve faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi,
- 5) Faaliyetleri kullanan ürünlere maliyetlerin dağıtılması aşamalarından oluşmaktadır.

Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılmasının temel nedeni, sabit maliyetlerin teorik kapasite esas alınmasıyla, değişken maliyetlerin ise kaynak havuzlarından elde edilen çıktı miktarlarına göre dağıtımının yapılmasıdır (Kurtlu, 2016:6).

Kaynak havuzundaki maliyetler dağıtım anahtarları kullanılarak faaliyetlere dağıtılır. Böylece işletmelerdeki faaliyet maliyetlerinin de tespit edilmesi sağlanır. Bu işlemin en büyük avantajı, yararlanılan her bir kaynak havuzunun kapasitesinin teorik kapasite ile karşılaştırılmasıyla atıl kapasitenin hesaplanması ve bu hesaplama çerçevesinde atıl kapasite maliyetinin belirlenmesinin mümkün olmasıdır (Köse ve Ağdeniz, 2017:149).

Son aşama olan dağıtım aşamasında, faaliyet maliyetleri çıktımız olan ürünlere faaliyetlerden yararlanma ve tüketim miktarlarına orantılı olarak dağıtılmakta ve böylece ürün maliyetinin hesaplanması mümkün olmaktadır (Kurtlu, 2016:6).

3.5. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Avantajları

Kaynak Tüketim muhasebesinin işletmelere sağladığı üstün yönlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Öktem, 2016:265):

- Amortisman hesaplamada yerine koyma maliyetini kullanması karar vericilerin gereksinim duyduğu faydalı maliyet bilgisinin sağlanmasına katkı sağlar.
- Atıl kapasiteyi kaynaktan sorumlu olan kişi veya birimlere yükler, ancak ürünlere yüklenmez. Bu durum kaynak yönetiminin kimlerin sorumluluğunda olduğunun belirlenmesine imkan sağlar.
- Kapasite analizlerinde atıl kapasitenin hesaplanmasını sağlaması ve analizde teorik kapasiteyi esas alması nedeniyle karar vericilerin stratejik hedeflerle ilgili alacağı kararları kolaylaştırır.

- Maliyetleri sabit veya orantısal olduğu ayrımı esasına bağlı olarak işletmelerdeki kaynakların maliyetlerin yapısı ve doğası hakkında bilgi sahibi olunur.
- Üretim süreçlerindeki dalgalanmalara uyum sağlama üstünlüğüne sahip olan bir muhasebe sistemi olması nedeniyle operasyonel bilgilerin üretilmesine katkı sağlar.
- Karar destek sistemlerine gereksinim duyması nedeniyle bu muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin etkililiğinin ve verimliliğinin artmasına imkan sağlar.
- Kaynak havuzu ile kaynak tüketimi arasındaki nedensellik ilişkisini esas alması nedeniyle, kaynak tüketim maliyetlerinin maliyet nesnelere aktarılması aşaması kolay bir şekilde yürütülebilmektedir.

3.7. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Dezavantajları

Kaynak Tüketim muhasebesinin işletmelere sağlamış olduğu üstün yanlarının yanında, uygulamada karşılaşılan bir takım zorlukları ve sisteme yöneltile eleştiriler de söz konusu olmaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesinin bu dezavantajlarını şöyle sıralamak mümkündür (Taniş ve Demircioğlu, 2017:185);

- SAP ve ERP gibi bir takım karar destek ve entegrasyon sistemlerine ihtiyaç duymaktadır.
- İşletmeler açısından atıl kapasite maliyetleri belirsiz bir faktör olarak kabul edilmektedir.
- Maliyetlerin sabit veya orantısal olarak ayrımına tabi tutulmasına bağlı olarak belirlenen ayrı ayrı maliyet merkezlerinin olması zorunluluğu sistemi, uygulayıcıları ve karar vericileri daha çok çaba ve emek sarf etmeye mecbur bırakan bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Diğer sistemler ile karşılaştırıldığında en karmaşık/yoğun olan muhasebe sistemi özelliğine sahiptir. Bu nedenle sistemin işletmeye kurulması ve uygulayıcıların ve karar vericilerin sisteme uyum sağlaması zor olmaktadır.

3.8. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Temel İlkeleri

Kaynak Tüketim muhasebesiyle ilgili olarak üç temel ilkeden söz edilmektedir. Bu ilkeler, KTM'nin kaynaklara bakış açısı, maliyetin yapısına bakış açısı ve maliyet modellemesinde varsayım olan miktar temelli yaklaşımıdır (Merwe ve Keys, 2002:31). Ayrıca, Kaynak Tüketim muhasebesinin amortisman yönteminde yerine koyma yönteminin benimsenmesi ve katkı payı gelir tablosu yaklaşımı ise kökeni Alman Maliyet Muhasebesine (GPK) dayanan ilke ve uygulamalarıdır (Erkuş vd., 2014:20).

3.8.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi'nin Kaynaklara Bakış Açısı

Kaynak Tüketim muhasebesinin temelini kaynaklara bakış açısı oluşturmaktadır. Kaynaklar kapasite maliyetleri, atıl kapasite ve kaynakların verimliliği ile ilgili işletmelerdeki karar vericilere bilgi sağlamaktadır. KTM, Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyum'u (CAM-I) tarafından kabul edilen ve kaynakların teorik kapasitesine odaklanan bir yaklaşım olduğu için Kaynak Tüketim muhasebesinde kapasite unsuru özellikli bir konumda yer almaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesinde, kaynak maliyetleri, gerçekleştiği kaynakların yapıları hakkında bilgi sağladıkları için (sabit/orantısal) maliyet yapıları bu maliyet muhasebesi

siteminde önemli bir konumda yer almaktadır (White, 2009:65). Karar destek sistemleri genelinde, işletmelerdeki kaynak akışlarını odak noktası haline getirmektedir. Bu nedenle işletmeler kaynaklarını büyük ölçüde kaynak havuzları içerisinde veya homojen çalışma grupları şeklinde kategorize etmektedir (Dönmez ve Başçıl, 2017:33-34).

3.8.2. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Maliyetin Yapısına (Doğasına) Bakış Açısı

KTM'de maliyetler birincil ve ikincil maliyetler olarak kategorize edilmektedir. Birincil maliyetler, öncelikli olarak bir maliyet merkezinde oluşan maliyetlerdir. Bu nedenle maliyet merkezleri bu maliyetler üzerinde birincil kontrol hakkına sahiptir. İkincil maliyetler ise bir maliyet merkezine gider yansıtılmasıyla veya transfer fiyat mekanizmasıyla aktarılan maliyetlerdir. Başka bir ifadeyle, ikincil maliyetler kaynakları kullanan maliyet objesine açıkça yansıtılabilen veya diğer kaynak havuzlarında oluşan maliyetlerdir (Erkuş vd. 2014:22).

3.8.3. Miktar Temelli Yaklaşım

Kaynak Tüketim muhasebesinin en önemli ilkelerinden birisi dağıtım sürecinde ölçü olarak miktarı esas alması olarak görülmektedir. Bu çerçevede maliyet dağıtımı, bu miktarlara bağlı olarak parasal bir şekilde gösterilmekte, fakat maliyetler, tüketim ilişkisini açıklamada yararlanan bir unsur olmamaktadır. Maliyet dağıtımları sürecinde analizde yüzde veya parasal tutarların yerine miktar ölçüsü esas alınmaktadır. Tüm bu işlemler ölçme kavramı üzerine şekillenmiştir ve ölçümü yapılan kaynak ve faaliyet tüketimleri, belirli standartlar esas alınarak ölçülmektedir. Bu işlemlerin sonucu olarak, kaynak tüketimi ve maliyet dağıtımı arasındaki nedensellik ilişkisi miktar temeline bağlı olarak kurulmaktadır (Öğünç ve Tekşen, 2018:396).

3.9. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Geleneksel Sistemler ile Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim muhasebesinin geleneksel maliyetleme modelleri ile karşılaştırılmasını aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür.

Tablo 2. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Geleneksel Sistemlerin Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim Muhasebesi Sistemi	Geleneksel Sistemler
Kullanılmayan (atıl) veya aşırı kapasite kaynaklardan sorumlu olan kişi veya birimlere yüklenilir, ancak sürecin çıktısı olan ürünlere yüklenmez.	Kullanılmayan (atıl) veya aşırı kapasitenin tanımlanması ve hesaplanması işlemi yapılmadığından dolayı kaynaklardan sorumlu kişi veya birimlere yükleme söz konusu olmamaktadır. Atıl/aşırı kapasite maliyetleri sistematik olarak ürünlere yüklenmektedir.
Kapasite yönetiminde ve analizinde teorik kapasite esas alınmaktadır. Böylece atık/aşırı kapasite hesaplanabilmekte, bu da karar vericilere alacağı kararlarda yardımcı olmaktadır.	Bütçelenen iş hacimleri ve maliyet oranlarını esas alması nedeniyle kapasite analizlerine ve atıl/aşırı kapasitenin hesaplanmasına olanak sağlamaz.
Karar destek sistemlerinin etkililiğini arttırmak ve faydalı maliyet bilgisi elde etmek amacıyla yerine koyma maliyeti esas alınarak amortisman	Genellikle gerçek maliyet bilgisini yansıtmayan ve raporlama sisteminden elde edilen tarihi maliyet bilgisine dayalı amortisman yöntemi

ayrılır.	esas alınır.
Tüketilen kaynakların maliyetini, maliyet nesnelere ile arasında nedensellik ilişkisi kurarak ve miktar temelli yaklaşımı esas alarak çıktı-tüketim ilişkileri yardımıyla maliyet nesnelere yükler.	Tüketilen kaynakların maliyetini, maliyet nesnelere, çıktı sonucu elde edilen ürünler için katlanılan maliyetleri ise tamamlanan nihai mamullere yüklemektedir.
Maliyetleri kaynak yapıları dikkate alınarak kaynak düzeyinde sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulur ve maliyet dağıtım bu esas üzerine yapılır.	Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulması mamul düzeyinde tanımlanmaktadır. Dağıtım işlemi de bu esasa göre yapılmaktadır.
Değişken maliyetlerin de sabit bir şekilde tüketilebileceğini öngörmekte bu nedenle de uygulama da özellikler ve önlemler getirmektedir.	Kaynak düzeyinde değişken maliyetlere ilişkin bir ayırım yapılmaması ve tüketim davranışlarının öngörmemesi nedeniyle bir tanımlama söz konusu değildir.
Üretim sürecindeki dalgalanmalara uyum sağlayabilmesi nedeniyle kaynak düzeyinden kurum düzeyine kadar karar vericilere gerekli maliyet bilgisini sağlama ve sınıflandırma imkanı sağlamaktadır.	Geleneksel sistemde maliyetler mamul ya da departman düzeyinde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu husus da maliyetlerin daha alt düzeylerde izlenmesine imkan sağlamamaktadır.
Miktar temelli yaklaşımı kullanması nedeniyle, gerçek, miktara dayalı ve finansal olmayan bilgilerin planlanan ve standart olarak kabul edilen miktarlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayan bir sistemdir.	Finansal olmayan bilgiler genellikle işletme genelinde dağılık bir konumda yer almaktadır veya bu bilgiler mevcut değildir. Bu bilgilere, maliyetlerin kaynak tüketim miktarlarına çok bakılmaksızın yüzdesel işlemlere dayalı olarak dağıtım tabi tutulması nedeniyle ulaşma imkanı mümkün değildir.

Kaynak: (Clinton ve Webber 2004:23).

3.10. Kaynak Tüketim Muhasebesinin Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Karşılaştırılması

Kaynak Tüketim muhasebesinde diğer sistemlerden farklı olarak maliyetler, kaynak temelinde sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulur. Bu nedenle Kaynak Tüketim muhasebesinin uygulanabilirliğinin sağlanması için kaynak maliyetlerinin davranış şekilleri ve modelleri hakkında bilgi sahibi olunması gereklidir. Maliyet dağıtımında ise hem Faaliyet Tabanlı Maliyetleme hem de hacim temelli dağıtım sistemleri eş zamanlı olarak kullanılmaktadır. Kaynak Tüketim muhasebesi, FTM sisteminin ve kısıtlar teorisi yaklaşımının işletmelerdeki karar vericiler için üstün yönlerini kendi yaklaşımında birleştiren bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Basık, 2012:345). Bu yaklaşımın bir diğer uzantısı ise etkin stok yönetimidir. Etkin stok yönetimi; müşteri memnuniyeti sağlayacak şekilde minimum stok maliyetleri ile tedarik ve talebin uyumlu hal getirilerek stok faaliyetlerinin planlanması, koordine edilmesi, yürütülmesi ve kontrol edilmesidir (Küçük, 2018:140).

Tablo 3. Kaynak Tüketim Muhasebesi ile Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Açıklamalar	Kaynak Tüketim Muhasebesi	Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Diğer Bilgi Sistemleri ile İlişkisi	ERP desteğine gereksinim duyulmaktadır.	Bağımsız Sistem
Kaynak Havuzlarının Organizasyonu	Teknoloji tabanlı kaynak havuzları	Maliyet tabanlı kaynak havuzları
Kaynak Havuzlarının Bileşimi	Kaynak maliyetleri sabit veya değişken olabilir.	Tüm kaynak maliyetleri değişkendir.
Kaynak Maliyetlerinin Kaynak Havuzlarına Çapraz Dağıtım	Kaynak havuzları arasında çapraz dağıtım izin verilir.	Çapraz dağıtım izin verilmemektedir.
Kaynak Maliyetlerinin Maliyet Nesnelere Dağıtım	Hem faaliyete dayalı hem de hacim esasına dayalı maliyet yöntemine göre maliyet dağıtım yapılmaktadır.	Faaliyete dayalı maliyet esasına göre maliyet dağıtım yapılmaktadır.
Maliyet Etkeni	Miktar esaslı (kaynağa göre şekillenebilen) maliyet etkeni kullanılmaktadır.	Zaman esaslı maliyet etkeni kullanılmaktadır.
Kullanılan Kapasite	Teorik kapasite esas alınır.	Pratik kapasite esas alınır.
Sisteme Adaptasyon	Karmaşık bir sistem olması nedeniyle adaptasyon zor olmaktadır.	Sisteme adaptasyon kolaydır.
Amortisman Yöntemi	Yerine koyma maliyetleri esas alınır.	Tarihi maliyetler esas alınır.
Sistemin Teorik Alt Yapısı (Felsefe)	Alman Maliyet Muhasebesi (GPK) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) birleştirilmiş halidir.	Geleneksel Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede görülen yetersizlikleri gidermek amacıyla geliştirilen alternatif bir yaklaşımdır.

Kaynak: (Tse ve Gong, 2009:45; Basık, 2012:345; Köse ve Ağdeniz, 2017:152).

4. ÖRNEK BİR UYGULAMA

Bu bölümde KTM ve FTM yöntemlerinin karşılaştırmalı olarak aynı örnek üzerinden çözümü yapılacaktır. Firmamızda, D imalat bölümünde A, B ve C mamülleri üretilmektedir. Mamül üretim aşamasında ise idare, montaj ve kalite bildirim faaliyetleri yer almaktadır. (Örnek

Uygulamamızda, kaynakçada gösterilen Tse ve Gong (2009) ve Aktaş (2013)'den faydalanılmıştır).

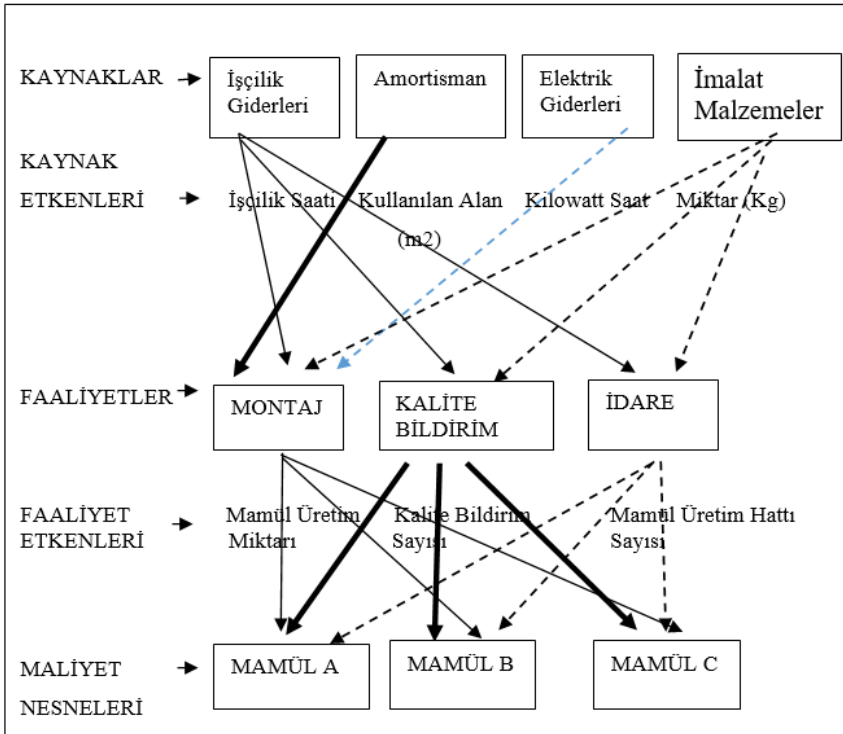
4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması

FTM yönteminde faaliyetlerin işleyişini sağlamak için ihtiyaç duyulan kaynaklar, kaynak etkenleri yardımıyla faaliyet havuzlarına dağıtılır. Bu aşamadan sonra faaliyet etkenleri yardımıyla maliyetlerin, maliyet objelerine yüklenmesi sağlanmış olur.

E firmamızın D imalat bölümünde Mart 2018 dönemine ait kaynak havuzu maliyetleri ve bu maliyetlerin faaliyetlere aktarılmasında kullanılacak dağıtım anahtarları Tablo 4 Bölüm A'da gösterilmektedir. Tablo 4 Bölüm B'de ise dağıtım anahtarları ve faaliyetlere ilişkin tüketim miktarları yer almaktadır.

Tablo 4 Bölüm C'de ise, FTM yöntemine göre kaynakların faaliyetlere dağıtımı gösterilmektedir. İşçilik giderleri ve imalat malzemeleri üç temel faaliyet olan montaj, kalite bildirim ve idare kısmına dağıtılacaktır. Amortisman ve elektrik giderleri ise sadece montaj bölümüne dağıtılacaktır.

Tablo 4 Bölüm D'de ise, faaliyetlerde toplanan maliyetlerin mamüllere yüklenmesinde gerekli olan bilgiler verilmiştir. Bölüm E' de ise her mamülün yükleme oranları kullanılarak faaliyetlerden aldığı paylar gösterilmiştir. FTM yönteminde kaynakların teorik kapasitesi göz önünde bulundurulmadığı için hesaplanan maliyetlerin tamamı mamüllere yansıtılmıştır.



Şekil 3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Dağıtım Süreci

Tablo 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması

Bölüm A: Kaynakların Maliyetleri, Kaynak Etkenleri ve Tüketim Miktarları		
Kaynaklar	Kaynak Etkenleri	Kaynak Maliyetleri
İşçilik Giderleri	İşçilik Saati	96,000
Amortisman	Kullanılan Alan (m ²)	100,000
Elektrik Giderleri	Kws	30,000
İmalat Malzemeleri	Kg	26,400

Bölüm B: Kaynak Sürücülerinin Tüketim Miktarları				
Kaynak Etkenleri	İdare	Montaj	Kalite Bildirim	Toplam
İşçilik Saati	5,000	8,000	3,000	16,000
m ²	-	6,000	-	6,000
kws	-	40,000	-	40,000
kg	300	3,500	2,800	6,600

Hesaplamalar:

İşçilik Giderleri: $96,000/16,000 = 6$

$5,000*6 = 30,000$ İdare

$8,000*6 = 48,000$ Montaj

$3,000*6 = 18,000$ Kalite Bildirim

Amortisman: 100,000 Montaj

Elektrik Giderleri: 30,000 Montaj

İmalat Malzemeleri: $26,400/6,600 = 4$

$300*4 = 1,200$ İdare

$3,500*4 = 14,000$ Montaj

$2,800*4 = 11,200$ Kalite Bildirim

Bölüm C: Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtım				
Kaynaklar	İdare	Montaj	Kalite Bildirim	Toplam
İşçilik Giderleri	30,000	48,000	18,000	96,000
Amortisman	0	100,000	0	100,000
Elektrik Giderleri	0	30,000	0	30,000
İmalat Malzemeleri	1,200	14,000	11,200	26,400
Toplam	31,200	102,000	29,200	162,400

Bölüm D: Faaliyet Sürücüleri					
Faaliyetler	Faaliyet Etkenleri	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
İdare	Mamül Üretim Hattı Sayısı	1	1	1	3
Montaj	Mamül Üretim Miktarı	1,500	800	700	3,000
Kalite Bildirim	Kalite Bildirim Sayısı	30	70	100	200

Bölüm E: Faaliyet Giderlerinin Ürünlere Yüklenmesi					
Faaliyetler	Kullanılacak Oran	Mamül A	Mamül B	Mamül C	Toplam
İdare	10,400	10,400	10,400	10,400	31,200
Montaj	34	51,000	27,200	23,800	102,000
Kalite Bildirim	146	4,380	10,220	14,600	29,200
Toplam		65,780	47,820	48,800	162,400

Hesaplamalar:

İdare: $31,200/3 = 10,400$ Yükleme Oranı

$10,400*1 = 10,400$ A Mamülü, $10,400*1 = 10,400$ B Mamülü, $10,400*1 = 10,400$ C Mamülü

Montaj: $102,000/3,000 = 34$ Yükleme Oranı

$1,500*34 = 51,000$ A Mamülü

$800*34 = 27,200$ B Mamülü

$700*34 = 23,800$ C Mamülü

Kalite Bildirim: $29,200/200 = 146$ Yükleme Oranı

$30*146 = 4,380$ A Mamülü

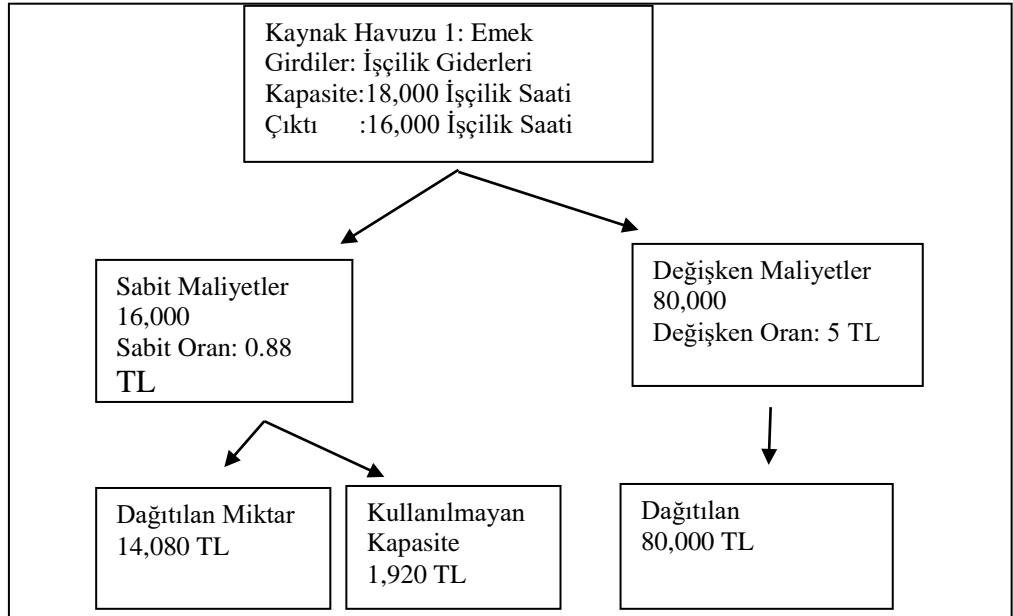
$70*146 = 10,220$ B Mamülü

$100*146 = 14,600$ C Mamülü

4.2. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması

Kaynak Tüketim muhasebesine göre çözüm yapılabilmesi için bazı ek bilgilere gereksinim duyulmaktadır. Bu bilgiler kaynak havuzlarına ilişkin teorik kapasiteleri, mamül üretim süreci için planlanan üretim kapasitesi veya fiili kapasiteleri ve kaynakların maliyet davranışlarına (sabit veya değişken maliyet) ilişkin bilgilerin bilinmesi gerekmektedir.

KTM yönteminin FTM yönteminden işleyişindeki temel fark kaynak maliyetlerinin direkt faaliyet havuzlarına aktarılmayarak, ilk önce kaynak havuzlarının tespit edilmesi, oluşturulan kaynak havuzlarındaki toplanan maliyetler öncelikle faaliyet havuzlarına, sonrasında ise mamüllere dağıtımı yapılmaktadır.

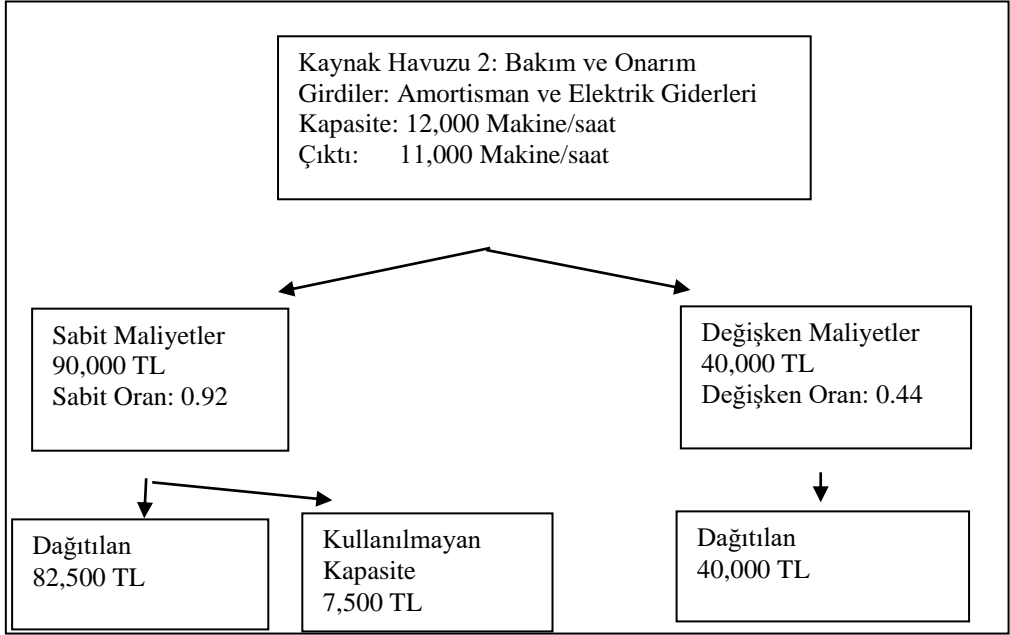
**Hesaplamalar:**

$16,000/18,000 = 0.88$ TL

$80,000/16,000 = 5$ TL

$$16,000 * 0.88 = 14,080$$

$$16,000 - 14,080 = 1,920$$



Şekil 4. Kaynak Tüketim Muhasebesi Yönteminde Kaynak Havuzları ve Unsurları

Not: İki Yöntem arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla iki yöntemde de temel veriler aynı kullanılmıştır. Fakat Tablo 3'te de değinildiği üzere amortisman giderlerinde FTM yönteminde tarihi maliyetler esas alınırken, KTM yönteminde ise yerine koyma maliyetleri esas alınacaktır. Bu nedenle amortisman giderlerine ilişkin hesaplamalar yerine koyma maliyetleri üzerinden yapılmaktadır.

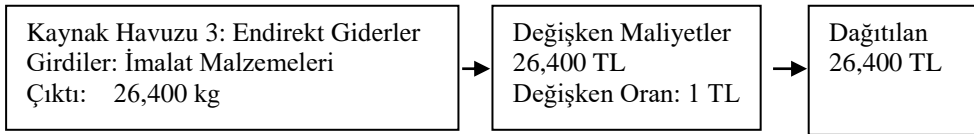
Hesaplamalar:

$$11,000 / 12,000 = 0.92$$

$$90,000 * 0.92 = 82,500$$

$$90,000 - 82,500 = 7,500$$

$$40,000 / 90,000 = 0.44$$



Firmamıza ilişkin bilgiler ve kaynaklar kullanılarak Emek, Bakım ve Onarım ve Endirekt Giderler havuzları oluşturulmuştur. Sonrasında ise, kaynak havuzlarındaki girdilerin maliyet davranışlarına ilişkin hesaplamalar yapılmıştır. Emek ve Bakım ve Onarım kaynak havuzları hem sabit hem değişken maliyet davranışına sahipken, Endirekt Giderler kaynak havuzu sadece değişken maliyet davranışına sahiptir. Kaynak havuzlarının maliyet davranışlarının

belirlenmesinin, en büyük yararı kullanılmayan (atıl) kapasitenin hesaplanmasına imkan vermesidir. Kaynak havuzlarındaki kapasite, teorik kapasiteyi ifade etmekte iken, çıktı miktarları ise önceden planlanmış veya gerçekleşmiş (fiili kapasite) kapasiteyi ifade etmektedir. Kaynak havuzlarında yer alan sabit maliyetlerin hesaplanmasında teorik kapasite baz alınırken, değişken maliyetlerin hesaplanmasında baz alınan kapasite ise önceden planlanmış veya gerçekleşmiş (fiili) kapasite üzerinden hesaplaması yapılmaktadır.

Tablo 5. Kaynak Tüketim Muhasebesi Uygulaması

Kaynak Havuzlarında Yer Alan Maliyetlerin Sabit ve Değişken Olarak Kategorize Edilmesi			
Kaynak Havuzları	Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler	Kullanılan Etken
Emek	16,000	80,000	İşçilik Saati
Bakım ve Onarım	90,000	40,000	Makine/Saat
Endirekt Giderler	0	26,400	Kilogram

Kaynak Havuzlarına İlişkin Baz Alınan Kapasiteler ve Birim Maliyetleri				
Kaynak Havuzları	Teorik Kapasite	Planlanmış veya Fiili Kapasite	Sabit Oran	Değişken Oran
Emek	18,000	16,000	0.88	5.00
Bakım ve Onarım	12,000	11,000	0.92	0.44
Endirekt Giderler	-	26,400	-	1.00

Faaliyetlere İlişkin Tüketilen Kaynaklar				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Bildirim	İdare	Toplam
Emek	8,000	3,000	5,000	16,000
Bakım ve Onarım	11,000	-	-	11,000
Endirekt Giderler	3,500	2,800	300	6,600

Emek ve Endirekt Giderlerin işletmemizdeki üç temel faaliyet olan montaj, idare ve kalite bildirim faaliyetlerinden yer alan tutarlar Tablo 4 Bölüm B'den alınmıştır. Bakım ve

Onarımdaki rakam ise Kaynak Tüketim Muhasebesi uygulamasında amortisman da tarihi maliyetlerin değil, yerine koyma maliyetinin esas alınmasından dolayı çıktı miktarımız olan 11,000 Makine-saattir.

Kaynak Havuzlarındaki Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtılması				
Kaynak Havuzları	Montaj	Kalite Bildirim	İdare	Toplam
Emek	47,040	17,640	29,400	94,080
Bakım ve Onarım	14,960	-	-	14,960
Endirekt Giderler	3,500	2,800	300	6,600
Toplam	65,500	20,440	29,700	115,640

Hesaplamalar:

$$(8,000*0.88)+(8,000*5) = 47,040 \text{ Montaj}$$

$$(3,000*0.88)+ (3,000*5) = 17,640 \text{ Kalite Bildirim}$$

$$(5,000*0.88)+(5,000*5) = 29,400 \text{ İdare}$$

$$(11,000*0.92)+(11,000*0.44) = 14,960 \text{ Montaj}$$

$$(3,500*1) = 3,500, \text{ Montaj } (2,800*1) = 2,800 \text{ Kalite Bildirim, } (300*1)= 300 \text{ İdare}$$

Faaliyetlere İlişkin Maliyetlerin Mamüllere Dağıtılması				
Faaliyetler	Kullanılacak Oran	Mamül A	Mamül B	Mamül C
Montaj	21.83	32,750	17,464	15,211
Kalite Bildirim	102.20	3,066	7,154	10,220
İdare	9,900	9,900	9,900	9,900
Toplam		45,716	34,518	35,331

Hesaplamalar: (Tablo 1- Bölüm D Faaliyet Sürücüleri kısmındaki bilgiler kullanılacaktır)

$$65,500/3,000 = 21.83 \text{ Montaj Yükleme Oranı}$$

$$1,500*21.83 = 32,750 \text{ Mamül A, } 800*21.83= 17,464 \text{ Mamül B, } 700*21.83= 15,211 \text{ Mamül C}$$

$$20,440/200 = 102.20 \text{ Kalite Bildirim Yükleme Oranı}$$

$$30*102.20 = 3,066 \text{ Mamül A, } 70*102.20 = 7,154 \text{ Mamül B, } 100*102.20 = 10,220 \text{ Mamül C}$$

$$29,700/3 = 9,900 \text{ İdare Yükleme Oranı}$$

$$9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül A, } 9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül B, } 9,900*1 = 9,900 \text{ Mamül C}$$

Kaynak Tüketim Muhasebesi Yöntemine Göre Özet Maliyet Dağıtım Tablosu				
Kaynak Havuzları	Tahsis Maliyetler	Edilen	Dağıtılan Maliyetler	Atıl (Kullanılmayan) Kapasite Maliyeti
Emek		96,000	94,080	1,920
Bakım Onarım		130,000	122,500	7,500
Endirekt Giderler		26,400	26,400	0
Toplam		252,400	242,980	9,420

5. SONUÇ

Teknolojinin hızla geliştiği ve rekabetin yoğun olduğu günümüzde işletmelerde kullanılan geleneksel maliyetleme sistemlerinin yetersizlikleri ve ihtiyaçlara cevap verememesi belirgin bir sorun haline gelmiştir. Geliştirilen geleneksel yaklaşımlar Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme gibi sistemlerdir. Bu sistemlere alternatif olarak ise geliştirilmiş olan çağdaş yaklaşımlarda söz konusudur. Zaman Sürümlü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Yalın Muhasebe ve Kaynak Tüketim Muhasebesi bu sistemlerin başında gelmektedir. Bu sistemler içinde en üstün yararı olan sistem Kaynak Tüketim Muhasebesi olarak kabul edilmektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi, üretim maliyetlerin temelini kaynaklar olduğunu esasına dayanmaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin üstünlüklerini temel alan ve Alman Maliyet Muhasebesi ile birleştiren bir çağdaş yaklaşımdır.

Kaynak Tüketim Muhasebesi geleneksel sistemler ile karşılaştırıldığında birçok üstün yönü olduğu görülmektedir. Atıl kapasiteyi tespit edebilen bir model olması ve maliyetleri kaynağında ayırma tabi tutması nedeniyle işletmelerdeki karar vericilerin önemli ölçüde fayda sağlayabileceği bir sistem olarak kabul edilmektedir.

KTM, işletmelerdeki maliyetleri minimize etmek ve kar maksimizasyonu sağlamak, üretim kapasitesini arttırmak ve rekabetçi pazar ortamında rakiplerine üstünlük sağlamak için yararlanılan kaynak temelli bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır. Bu sistem ile geleneksel sistemlere göre maliyet bilgileri daha doğru ve güvenilir şekilde sağlanabilecek, bu sayede karar vericilerin alacağı kararların başarılı bir şekilde gerçekleşmesi ve stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesi kolaylaşacaktır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Kaynak Tüketim Muhasebesi ve geleneksel sistemlerden biri olan Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin uygulandığı bir örnek uygulama son kısımda yer almaktadır. Uygulamadan da anlaşılacağı üzere Kaynak tüketim Muhasebesinin en üstün yanlarından biri olan atıl kapasite maliyetlerinin belirlenmesidir. Bu üstünlük de işletmelerdeki karar vericilerin stratejik hedefleri daha sistematik bir şekilde gerçekleştirmesi ve maliyet azaltımı politikalarının daha etkili yürütülmesine imkan sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- ACAR, D. ve ASLANTAŞ ATEŞ B. (2011). “Tedarik Zinciri Faaliyetlerinin Maliyetleri ve Dış Kaynak Kullanımı İlişkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(3), 9-27.
- AKSU, İ. (2013). “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”, E - Journal of New World Sciences Academy (NWSA), 8(4), 165-182.
- AKTAŞ, R. (2013). “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, 55-76.
- AL-QADY, M. ve EL-HELBAWY, S. (2016). “Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting”, Journal of Applied Management Accounting Research, 2016, 14(1), 39-54.
- BASIK, F.O. (2012). Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2017). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- CENGİZ, E. (2012). “Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 14(1), 215-233.
- CLINTON, D. ve WEBBER, S.A. (2004). “RCA At Clopay”, Strategic Finance, 86(4).
- DÖNMEZ, A. ve BAŞÇİL, G. (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak - Şubat 2017, 29-56.
- ELMACI, O. (2014). “A Model Proposal Concerning Balance Scorecard Application Integrated With Resource Consumption Accounting in Enterprise Performance Management”, International Journal of Organizational Leadership, 1-9.
- ELMACI, O. ve TUTKAVUL, K. (2015). “Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 75-110.
- ELMACI, O. (2015). Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi,.
- ELSHAHAT, M.F. (2016). “Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles”, International Journal of Business, Accounting, and Finance, 10(1), 103-125.
- ERKUŞ, H. vd. (2014). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Diğer Maliyet Sistemleri ile Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7(2), 15-36.
- KAYIHAN, B. ve TEPELİ Y. (2016). “Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, 431-443.
- KEFE, İ. ve TURHAN, M.S. (2017). “Stratejik Performans Yönetiminin Finansal Olmayan Boyutları ve Çağdaş Maliyet - Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26(1), 12-25.

- KHATTAK, S.H. vd. (2016). “An Exergy Based Approach to Resource Accounting for Factories”, *Journal of Cleaner Production*, 99-108.
- KÖSE, T. ve AĞDENİZ, Ş. (2017), “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 139-160.
- KÖSE, T. ve AĞDENİZ, Ş. (2018). “Yönetim Muhasebesinin Yeni Paradigması: Bütünleştirme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, Özel Sayı 2018, 518-541.
- KURTLU, A.E. (2016). “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Silah Fabrikası Örneği”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-14.
- KÜÇÜK, O. (2018). *Stok Yönetimi Ampirik Bir Yaklaşım*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ÖĞÜNÇ, H. ve TEKŞEN, Ö. (2018). “Kaynak Tüketim Muhasebesi Yaklaşımının Tuğla Üretim İşletmesinde Uygulanması ve Karşılaştırmalı Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 389-417.
- ÖKTEM, B. (2016). “Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(1), 261-277.
- ÖZYAPICI, H. (2015). “Sağlık Kurumlarında Fiyatlandırma Kararları İçin Maliyet Analizi Sağlayan Yeni Bir Maliyetleme Yaklaşımı: Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 22-26.
- PAH HANG, M.Y.L. vd. (2016). “Towards a Coherent Multi - Level Framework For Resource Accounting”, *Journal of Cleaner Production*, 204-215.
- SÖZEN, M. (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları ve Teorik Bir Uygulama”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 229-255.
- TANIŞ, İ.F. ve DEMİRCİOĞLU E.N., (2017). “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(2), 175-187.
- TSE, M., S. C. ve GONG, M.Z. (2009). “Recognition of Idle Resources in Time - Driven Activity - Based Costing and Resource Consumption Accounting Models”, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(2), 41-54.
- TUTKAVUL, K. (2016). *Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Kaynak Tabanlı Yaklaşım ve Kaynak Tüketim Muhasebesi Modeli*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- VAN DER MERWE, A. and KEYS, D.E. (2002). “The Case for Resource Consumption Accounting”, *Strategic Finance*, 83(10), 31-36.
- WHITE, L. (2009). “Resource Consumption Accounting: Manager - Focused Management Accounting”, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.
- YILMAZ, B. ve CERAN, M.B. (2017). “The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation”, *Economics, Management, and Financial Markets*, 12(2), 131-140.

- YILMAZ, R. (2018). “Alman Maliyet Muhasebesi Sistemi: Esnek Analitik Maliyet Planlama ve Muhasebesi”, Akademik Araştırmalar ve alışmalar Dergisi, 10(18), 270-287.
- ZHANG, Q., vd., (2011). “The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise, Artificial Intelligence”, Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC), 2nd International Conference, 8-10 August 2011, 2481-2484.

TFRS, BOBİ FRS VE MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar

(Araştırma Makalesi)

Investments in Financial Instruments for Other Companies in TFRS, BOBİ FRS and MSUGT: Recognition, Valuation, Presentation and Disclosures
Doi: 10.29023/alanyaakademik.574167

Selçuk YALÇIN

Doç. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü

selcuk.yalcin@dpu.edu.tr,

Orcid No: 0000-0002-9402-7524

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Yalçın, S. (2019). TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT’de Diğer İşletmelere Yapılan Finansal Araç Yatırımları: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Alanya Akademik Bakış*, 3(3), Sayfa No. 321-341.

ÖZET

Anahtar kelimeler:

Finansal Araç,
Finansal Raporlama
Standartları, Büyük
ve Orta Boy
İşletmeler İçin
Finansal Raporlama
Standartı, Muhasebe
Sistemi Uygulama
Genel Tebliği.
Makale Geliş Tarihi:
11.03.2019
Kabul Tarihi:
10.05.2019

Bu çalışmada işletmelerin spekülasyon amaçlarıyla diğer işletmelerin borçlanma ve özkaynağa dayalı araçlarına yaptıkları finansal araç yatırımları incelenmiştir. Ülkemizde muhasebe uygulamaları Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği / Vergi Usul Kanunu doğrultusunda yapılmaktadır. Bu çalışmada finansal varlık yatırımlarının varlıklar arasına alınması, raporlama dönemlerinde ölçümü, finansal tablolarda sunum ve açıklamaları konuları üç düzenlemeye göre incelenmiştir. Belirtilen durumlar her üç uygulamaya göre açıklanmış ve aralarındaki farklar ortaya konulmuştur. Söz konusu farklar, işlem maliyetleri, finansal araçların finansal tablolara alınması, dönem sonu değerlemeleri ve muhasebe kayıtlarına alınmalarında ortaya çıkmaktadır. Konu ile ilgili muhasebe kayıtları her üç düzenlemeye göre örneklerle açıklanmıştır.

Keywords:

Financial Instrument,
Financial Reporting
Standards, Financial
Reporting Standard
for Large and
Medium Sized
Entities, General
Communique on
Accounting System
Application.

ABSTRACT

In this study, the financial investments of the enterprises for debt instruments and equity instruments of other enterprises for speculative purposes were examined. Accounting practices are made in accordance with Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities, General Communique on Accounting System Application and Turkish Tax Procedure Law in our country. In this study, taking financial investments among the assets, valuation in the reporting periods, presentation and explanations in the financial statements according to the three regulations are examined. The stated cases are explained according to all three

regulations, and the differences between them are presented. These differences arise from the transaction costs, end-of-year valuation of financial investments, and entries. The accounting entries related to the subject are explained with examples according to all three regulations.

1. GİRİŞ

İşletmeler nakit fazlalarını değerlendirmek, faiz veya temettü geliri elde etmek ya da diğer işletmelerin yönetimlerine katılmak veya ele geçirmek amaçlarıyla diğer işletmelerin borçlanma ya da özkaynağa dayalı araçlarına kısa veya uzun süreli yatırımlar yapabilirler. Çalışmamızda bu yatırımlar açıklandıktan sonra kısa vadeli finansal varlık yatırımları üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede işletmelerin finansal varlık yatırımları Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) düzenlemeleri çerçevesinde karşılaştırılmalı olarak ele alınmış ve muhasebe kayıtları örnekler üzerinde açıklanmıştır. Muhasebe kayıtlarında Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tek Düzen Hesap Planı kullanılmıştır.

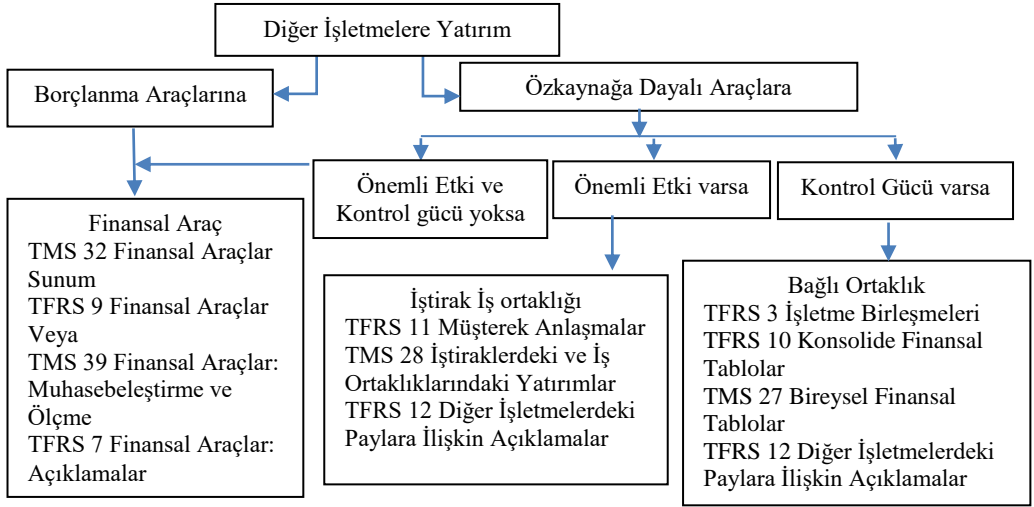
2. DİĞER İŞLETMELERE YATIRIM

İşletmeler varlıklarını kendi bünyesinde değerlendirebileceği gibi diğer işletmelere de yatırım yapabilirler. TMS/TFRS kapsamında diğer işletmelere yapılan yatırımların sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, sunum ve açıklamalarının yapılmasında yönetimin ilgili yatırımını yönetim modeli ve yatırımdan elde ettiği getirinin şekli ön plana çıkmaktadır. TMS/TFRS uygulayan bir işletmenin bu yatırımını değerlendirirken izleyeceği yol Şekil 1'de açıklanmıştır. Diğer işletmelerin borçlanma araçlarına ve yatırım yapılan işletme üzerinde kontrol veya önemli etki sağlamayan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar finansal varlık olarak değerlendirilir. TMS/TFRS kapsamında finansal varlıkların tanınması ve sunumu TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum; finansal tablolara alınması, çıkartılması ve ölçümü TFRS 9 Finansal Araçlar; açıklayıcı notlar ve dipnotlar ise TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standartları çerçevesinde düzenlenir.

Diğer işletmelerin özkaynaklarına dayalı finansal araçlarına yapılan yatırımlar ise işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli etki veya kontrol sağlayıp sağlamamasına göre değerlendirilir. TMS/TFRS uygulayan bir işletme, üzerinde önemli etkisi olan yatırımını iştirak olarak tanımlayacaktır. Diğer taraftan bir anlaşma çerçevesinde müşterek kontrole sahip olduğu yatırımını TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardına göre iş ortaklığı ya da müşterek faaliyet olarak sınıflandıracaktır. Bu sınıflandırmaları yaptıktan sonra iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarını TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardı hükümleri doğrultusunda özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilecek, ölçülecek ve finansal tablolarında sunacaktır. Ayrıca bu yatırımı ile ilgili açıklayıcı notlar ve dipnotlarını TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standardı doğrultusunda düzenleyecektir.

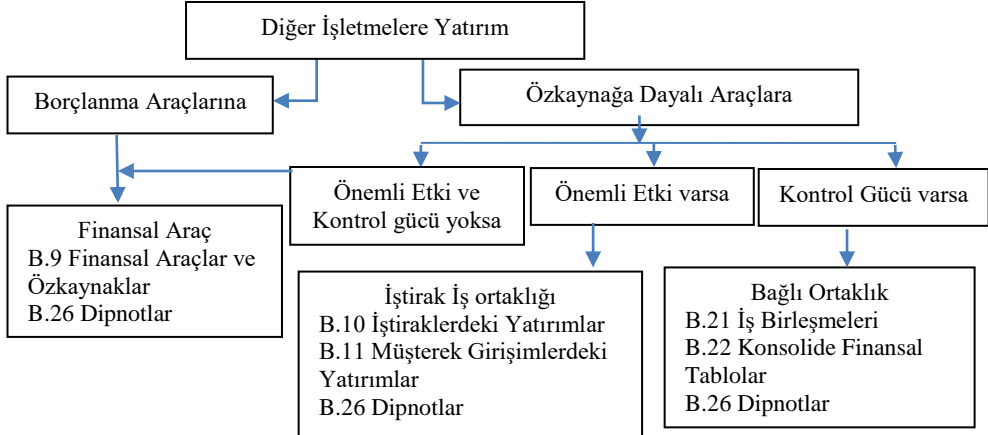
Yatırımı yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolü varsa, bu bir bağıli ortaklık yatırımıdır. İşletme bu durumda yatırımını TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardına göre, satın alma yöntemiyle finansal tablolara alacaktır. Raporlama döneminde TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı doğrultusunda kendi finansal tablolarını diğer

ortaklıklarının finansal tabloları ile konsolide edecektir. Ayrıca bu yatırımı ile ilgili açıklayıcı notlar ve dipnotlarını TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standardı doğrultusunda düzenleyecektir.



Şekil 1. TMS/TFRS Doğrultusunda Diğer İşletmelere Yatırım

Diğer işletmelere yatırım konusu BOBİ FRS’de de benzer şekilde düzenlenmiştir. Şekil 2’de BOBİ FRS doğrultusundaki düzenleme özetlenmiştir. Buna göre işletmelerin diğer işletmelerin borçlanma araçlarına yaptıkları yatırımlar ile diğer işletme üzerinde önemli etki ya da kontrol gücü sağlamayan özkaynağa dayalı yatırımları finansal varlık olarak değerlendirilecek ve bunların ilk ve sonraki dönem muhasebeleştirilmeleri ve ölçümleri, değer düşüklükleri ve finansal tablolarda çıkarılması BOBİ FRS’nin 9. Bölümü olan Finansal Araçlar ve Özkaynaklar doğrultusunda yapılacaktır.



Şekil 2. BOBİ FRS Doğrultusunda Diğer İşletmelere Yatırım

Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar ise TMS/TFRS’de olduğu gibi yapılan yatırım üzerindeki önemli etki veya kontrol gücünün varlığına göre değerlendirilecektir. Buna

göre işletmenin üzerinde önemli etkisi bulunan özkaynağa dayalı yatırımı iştirak olarak tanımlanacaktır. Diğer taraftan birlikte kontrol edilen yatırımı 11. Bölüm Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar doğrultusunda müştereken kontrol edilen faaliyet, müştereken kontrol edilen varlık veya müştereken kontrol edilen işletme olarak sınıflandırılacaktır. Daha sonra iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmeler Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar bölümü doğrultusunda özkaynak veya maliyet yöntemi doğrultusunda ölçülecek ve finansal tablolarda sunulacaktır. İşletmeler diğer işletmeler üzerinde kontrol gücü olan yatırımlarını bağlı ortaklık olarak tanımlayacak ve Bölüm 21 İş Birleşmeleri doğrultusunda muhasebeleştirilecek ve finansal tablolarını Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar doğrultusunda düzenleyecektir. Diğer işletmelere iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklık yatırımı yapan işletme bu yatırımlarıyla ilgili açıklayıcı notlar ve dipnotlarını Bölüm 26 Dipnotlar doğrultusunda düzenleyecektir.

MSUGT'de işletmenin faiz, kâr payı veya fiyat değişikliklerinden gelir elde etmek amacıyla yaptığı kısa vadeli hisse senedi, tahvil, hazine ve finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr zarar ortaklığı belgesi ve gelir ortaklığı senedi benzeri yatırımları menkul kıymetler grubunda izlenmektedir. Diğer taraftan işletmenin menkul kıymetlere uzun süreli yaptığı yatırımlar ve paraya çevrilme yeteneğini kaybeden menkul kıymetler ile bir başka işletmeye ortak olarak kâr payı ve değer artış kazancı sağlamak amacıyla yaptıkları iştirak ve bağlı ortaklık yatırımları mali duran varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmenin oy veya yönetime katılım hakkı % 10 ile % 50 arasında olan diğer işletmelere yatırımları iştirak, % 50'nin üzerinde olan yatırımları ise bağlı ortaklık olarak nitelendirilmektedir.

İşlemlerin diğer işletmelerin borçlanma ve özkaynaklarına dayalı araçlarına yaptıkları yatırımlarının tek bir çalışmada incelenmesinin zorluğu nedeniyle bu çalışmamızda sadece finansal araçlara yatırımlar incelenecektir. Konu TMS/TFRS, BOBİ FRS, MSUGT ve VUK hükümleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Bu çerçevede çalışmamızda finansal araç yatırımlarının ilk kayda alınması, raporlama dönemlerinde ölçümü ve değer düşüklüğü, finansal tablo dışı bırakılması ve finansal tablolarda sunum ve açıklamaları konuları ele alınacaktır.

3. FİNANSAL ARAÇ

Finansal araç, TMS 32 md. 11 ve BOBİ FRS md. 9.3'te benzer şekilde, bir işletmenin finansal varlığı ve diğer işletmenin finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal aracını arttıran herhangi bir sözleşme, şeklinde tanımlanmıştır. TMS 32 md. 13'e göre bu tür bir sözleşmenin iki veya daha fazla taraf arasında açık ekonomik sonuçları vardır. Yazılı olma zorunluluğu olmayan bu sözleşmeden kanuni yaptırımlar nedeniyle kaçınma olasılığı çok az veya hiç yoktur.

TMS 32 md. 11 ve BOBİ FRS md. 9.3'te finansal araç;

- Nakit,
- Bir başka işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracı,
- Başka bir işletmeden nakit veya bir başka finansal varlık almak veya işletme lehine koşullarda finansal varlık ya da borçların takasını içeren sözleşmeden doğan haklar,

- İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarıyla ödenebilecek veya ödenecek olan ve işletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını alabileceği veya almak zorunda olabileceği türev olmayan bir sözleşme,
- İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme olarak açıklanmıştır.

Finansal araçlar finansal varlık ve finansal borçlardan oluşur. Çalışmada işletmelerin diğer işletmelere yaptığı yatırımlar incelendiğinden finansal borç konusu çalışma kapsamına alınmamıştır. MSUGT/VUK kapsamında TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de olduğu gibi finansal araçlar tek çatı altında toplanmamıştır. Bu itibarla çalışmamızda MSUGT/VUK kapsamında konu menkul değerler ile sınırlandırılacaktır.

4. FİNANSAL VARLIK

Finansal varlıklar para ve kolaylıkla paraya çevrilebilecek varlıklardan oluşmaktadır. Bu itibarla kasa, bankalardaki mevduat, alınan çekler, alıcılar, alacak senetleri, menkul kıymetler, kredili alacaklar, türev finansal araçlardan vadeli işlem sözleşmeleri, seçimlik hak sağlayan sözleşmeler, organize vadeli işlem sözleşmeleri ve vadeli işlemlere konu emtia sözleşmeleri finansal varlıklar arasında sayılabilir.

4.1. Finansal Varlıkların Finansal Tablolara Alınması

TFRS 9 md. 3.1.1 ve BOBİ FRS md. 9.5’e göre işletme bir finansal varlık veya yükümlülüğü sadece finansal araca dair bir sözleşmenin tarafı olduğunda finansal tablolara alacaktır. Diğer taraftan MSUGT muhasebeleştirirmede genel olarak belgelendirmeyi ön planda tuttuğundan menkul kıymet edinimine ilişkin durum belgelendiğinde işletme ilgili menkul kıymeti finansal tablolara alacaktır.

TMS/TFRS kapsamında finansal varlıkların sınıflandırılmasında varlığın yönetim modeli ve nakit akışlarının özelliği belirleyicidir. TFRS 9 md. B4.1.2A’ya göre işletme bu değerlendirmeyi makul şartlarda gerçekleşmesi beklenmeyen baskı ve en kötü durumları dikkate almadan yapar. Diğer taraftan işletmenin bütün finansal araçlarını aynı şekilde sınıflandırması da beklenmez. TFRS 9, B4.1.2 md. doğrultusunda işletmenin farklı amaçlarla yönettiği ve sınıflandırdığı birden fazla finansal araç portföyü olabilir. BOBİ FRS’de ise finansal araçlar borçlanma ve özkaynağına dayalı araç olmasına göre sınıflandırılmıştır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında finansal varlıklar ilk kayıt sırasında ticari alacaklar hariç, gerçeğe uygun değeri (GUD) ile ölçülür. Burada GUD aynı zamanda alış bedelidir. Finansal varlığın edinilmesi ile ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri, izleyen dönemde itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal varlıklarda GUD’e eklenirken, GUD ile ölçülecek olanlarda gelir tablosuyla ilişkilendirilir.

TFRS 9 kapsamında finansal varlıklar sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet ya da GUD ile ölçülürler. TFRS 9, itfa edilmiş maliyet tanımını yaparken ve bu ölçüm için gerekli koşulları belirlerken söz konusu koşulların sağlanamadığı durumlarda gerçeğe uygun değerle ölçüm yapılacağını belirtmiş ve böylece gerçeğe uygun değeri, bir artık yöntem olarak kabul etmiştir (Biçer, 2016: 93).

4.1.1.TFRS 9 Kapsamında Finansal Varlıklar

Finansal varlıkların sınıflandırılmasında işletmenin finansal varlıklarını yönetim modeli ve finansal varlığın sözleşmeye ilişkin nakit akışları belirleyicidir. TFRS 9 md. 4.1.1 - 4.1.4 kapsamında finansal varlıklar, işletmenin finansal varlığı elde tutma ya da satma niyetine ve varlığın nakit akışlarının özelliğine göre itfa edilmiş maliyet veya GUD üzerinden ölçülürler.

TFRS 9 md. 5.1.3'e göre, TFRS 15 doğrultusunda önemli bir finansman bileşeni olmayan alacaklar işlem bedeli üzerinden finansal tablolara alınır. Diğer finansal araçlar ise TFRS 9 md. 5.1.1 doğrultusunda finansal tablolara GUD üzerinden alınır. GUD farkı kâr zarara yansıtılanlar haricindeki finansal varlık ve yükümlülüklerin ilk ölçümlerinde ortaya çıkan işlem maliyetleri, GUD'le ilave edilir veya düşülür. Diğer taraftan raporlama dönemlerinde itfa edilmiş maliyetiyle ölçülecek olan varlık, TFRS 9 md. 5.1.2'ye göre teslim tarihi yöntemiyle muhasebeleştiriliyorsa, bu varlık başlangıçta işlem tarihindeki GUD üzerinden finansal tablolara alınacaktır. TFRS 9'a göre finansal varlıklar itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen, GUD farkı kâr zarara yansıtılan ve GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar olarak üç grupta sınıflandırılır.

4.1.1.1. İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıklar

TFRS 9 md. 4.1.2'ye göre finansal varlık sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsili amacıyla elde tutuluyor ve sözleşme sadece belirli tarihlerde anapara ve faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıyorsa, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecektir. Bununla birlikte TFRS 9 md. B4.1.3'e göre işletme finansal varlıkların sözleşmeye ilişkin nakit akışlarını tahsil etmeyi amaçlasa dahi, md. B4.1.3A'ya göre kredi riskinde artış ya da md. B4.1.3B'ye göre kredi riskini yönetme gibi durumlarda bu araçları vadesinden önce elden çıkarabilir. Bu durum işletmenin yönetim modelini etkilemez.

İtfa Edilmiş maliyeti ile değerlendirilen finansal varlıklarla ilgili ortaya çıkan faiz, değer düşüklüğü zararları, kur ve vade farkları ile varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar doğrudan kâr zarara aktarılır.

İtfa edilmiş maliyeti ile değerlendirilen finansal varlıklardan faiz geliri TFRS 9 md. 5.4.1'e göre etkin faiz yöntemi ile hesaplanır. TFRS 9 EK A'ya göre etkin faiz yöntemi, finansal varlık ve finansal yükümlülüklerin itfa edilmiş maliyetlerinin hesabı ve faiz gelir ya da giderinin ilgili dönemin kâr zararına aktarılması ve finansal tablolarda sunulmasında kullanılan yöntemdir. Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca gelecekteki tahmini nakit akışlarını ilgili finansal aracın net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranı hesabında kullanılacak olan formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecek Değeri} / (1 + \text{İskonto Oranı})^{(n)}$$

4.1.1.2. Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklar

TFRS 9 md. 4.1.2A'ya göre finansal varlık sözleşmeye ilişkin nakit akışlarının tahsili ve finansal varlığın satışı amacıyla elde tutuluyor ve sözleşme sadece belli tarihlerde anapara ve faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıyorsa, GUD değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülecektir. Fidan'a (2018) göre bir borçlanma aracının GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılması durumunda, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan dönemsel faiz gelirleri, beklenen kredi zararları için ayrılan

karşılıklar, yabancı para üzerinden aktifleştirilen finansal varlıkların kur farkları, yeniden sınıflandırma ve finansal tablo dışı bırakılma durumunda ortaya çıkan farklar kâr zarara, diğer kazanç ve kayıplar diğer kapsamlı gelire yansıtılır.

Diğer taraftan TFRS 9 md. 4.1.4'te işletmelere belirli özkaynak araçlarına yaptıkları yatırımlarının sonraki dönemlerde GUD'de meydana gelen değişimlerini diğer kapsamlı gelire yansıtma konusunda ilk kayıt sırasında geri dönülemez bir seçenek sunulmuştur. Ancak bu sınıflandırmayı yapabilmek için TFRS 9 md. 5.7.5 doğrultusunda finansal aracın ticari amaçla elde tutulmaması ve TFRS 3 uygulanan bir işletme birleşmesinden elde edilen şarta bağlı bedel niteliğinde olmayan bir finansal araç olması gereklidir. Bu şekilde sınıflandırılan bir özkaynak aracıyla ilişkili GUD değişimleri diğer kapsamlı gelire; temettü ve kur değerlemelerinden kaynaklanan farklar kâr zarara yansıtılacaktır. Bu varlıklara GUD ile ölçüldüklerinden değer düşüklüğü hükümleri uygulanmayacak ve daha sonra GUD farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlık olarak tekrar sınıflandırılmayacaklardır. Ayrıca diğer kapsamlı gelire aktarılan birikimli kazanç veya kayıplar kâr zarara aktarılmayıp sadece özkaynak hesaplarına aktarılacaktır.

IFRS 9'da bu ölçümleme esasına yer verilmesinin amacı, finansal tablo kullanıcılarına finansal varlığın hem gerçeğe uygun değeri hem de itfa edilmiş maliyeti hakkında bilgi sunmaktır. Bu nedenle faiz geliri ve değer düşüklüğü zararı itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklardaki hesaplamaya benzer şekilde hesaplanmaktadır. Ancak finansal durum tablosunda, ilgili varlığın değerini düzeltici bir hesap olarak "değer düşüklüğü karşılığı" hesabının kullanılması söz konusu değildir. Değer düşüklüğü karşılığı finansal durum tablosunda özkaynaklar grubunda diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. Değer düşüklüğü karşılığına ilişkin açıklamalara dipnotlarda yer verilmektedir (Özerhan ve Aslan: 2016: 580).

4.1.1.3. Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

TFRS 9 md. 4.1.4 doğrultusunda işletme finansal varlığını itfa edilmiş maliyeti veya GUD değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçmüyorsa, bu varlığındaki değer değişimini kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Diğer taraftan, TFRS 9 md. 4.1.5 doğrultusunda işletme bir finansal varlığını ilk defa finansal tablolara alırken geri dönülemeyecek şekilde GUD değişimi kâr zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırabilir. Bunun için yapılan bu sınıflandırmanın, varlık ya da yükümlülüğün farklı şekilde ölçümü ve bunların kazanç ya da kayıplarının farklı şekilde finansal tablolara aktarılmasından dolayı ortaya çıkabilecek tutarsızlıkları ortadan kaldırması veya önemli ölçüde azaltması gerekir.

TFRS 9 kapsamında işletmenin sözleşmeye bağlı nakit girişlerini tahsil etmekten ziyade alım satım amacıyla ve finansal korunma amacı dışında edindiği türev finansal araçlar ile TFRS 9 md. 4.1.5'teki seçeneği kullandığı finansal varlıklarını GUD farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık şeklinde sınıflandırabilir. İşletmenin bu sınıflandırmaya tabi tuttuğu finansal varlıkların alımı, elde edilen faiz ve temettü gelirleri ile her türlü değer artış azalışları kâr zarara yansıtılacaktır.

4.1.2. BOBİ FRS Kapsamında Finansal Varlıklar

BOBİ FRS'de finansal araçlar borçlanma ve özkaynağa dayalı araç olmasına göre sınıflandırılmıştır. Buna göre borçlanma araçları itibari değer ve itfa edilmiş değerleri

üzerinden ölçülürken, Özkaynağa dayalı finansal araçlar maliyet bedeli veya GUD üzerinden ölçülmektedir.

4.1.2.1. İtibari Değerle Ölçülen Finansal Araçlar

BOBİ FRS md. 9.8'e göre ödeme çağrısı yapılmış sermaye alacakları ve vadesi bir yılın altındaki alacak ve borçlar itibari değeri ile ölçülür.

4.1.2.2. İtfa Edilmiş Değeri Üzerinden Ölçülen Finansal Araçlar

BOBİ FRS md. 9.11'e göre ticari ve diğer alacak ile borçlar dışında, borç verene, sabit bir tutar, sabit bir getiri oranı, kote edilmiş veya gözlemlenebilir bir faiz oranına eşit değişken bir getiri oranı veya her iki oranın pozitif olması şartıyla değişken ve sabit bileşenlerden oluşan bir getiri oranı sağlayan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. Bununla birlikte bu tür sözleşmelerde borç verenin anapara tutarını kaybetmesi veya faizi alamamasını sağlayacak hiçbir hüküm bulunmamalıdır.

4.1.2.3. Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar

BOBİ FRS md. 9.20 doğrultusunda borsada ve/veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören özkaynağa dayalı araçlar, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülür ve işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Özkaynağa dayalı bu araçlar değerlendirme gününde GUD ile ölçülür ve değerlendirme farkları kâr zarara yansıtılır. Diğer taraftan BOBİ FRS md. 9.25'te belirtilen taahhütler dışında diğer finansal araçlar md. 9.26 doğrultusunda ilk kayda alma ve sonraki dönemlerde GUD üzerinden ölçülerek farklar kâr zarara yansıtılacaktır.

4.1.2.4. Maliyet Bedeli Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıklar

Borsada ve/veya teşkilatlanmış piyasalarda işlem görmeyen özkaynağa dayalı araçlar, BOBİ FRS md. 9.21'e göre ilk kayda almada, işlem fiyatı ve işlem maliyetinin toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden; sonraki değerlendirme dönemlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür. BOBİ FRS md 9.22'de varlığa dayalı menkul kıymet, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi alacaklar ve borçlar gibi araçlar diğer finansal araçlar olarak sınıflandırılmıştır. BOBİ FRS md. 9.25 doğrultusunda nakden net olarak yerine getirilmeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayacak olan kredi alınmasına ilişkin taahhütler maliyet bedeliyle ölçülür.

4.1.3. MSUGT ve VUK Kapsamında Menkul Kıymetler

MSUGT'de diğer işletmelerin borçlanma ve özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar öncelikle yatırımı yapan işletmenin varlığa yaptığı yatırımın süresine göre sınıflandırılır. Buna göre işletme faiz ya da temettü geliri sağlamak ve/veya fiyat dalgalanmalarından yararlanmak amacıyla geçici bir süre elinde tutmak üzere edindiği ve gerek duyduğunda elden çıkardığı yatırımlarını menkul kıymetler; temettü geliri ve/veya yatırım yaptığı işletmenin yönetimine katılım amacıyla yaptığı uzun vadeli yatırımları ise mali duran varlıklar olarak sınıflandıracaktır. Menkul kıymetler yatırım yapılan varlığın özkaynak veya borçlanma aracı olmasına göre 110 Hisse Senetleri, 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları ve 112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları olarak sınıflandırılmaktadır.

Menkul kıymet yatırımları maliyet bedelleriyle kayıtlara alınırlar. İşlem maliyetleri VUK'na göre maliyete ya da dönem giderine aktarılabilirken, MSUGT'ne göre dönem giderlerine aktarılmalıdır.

4.2. Finansal Varlıkların Sonraki Dönemlerde Ölçüm

Finansal varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünde uygulanan standart seti ve varlığın dahil edildiği sınıf dikkate alınır. Bu çerçevede TFRS 9 ve BOBİ FRS kapsamında finansal varlıkları buldukları sınıflar itibarıyla dönem sonu ölçümleri aşağıda açıklanmıştır.

4.2.1. TFRS 9 Kapsamında Sonraki Dönemlerde Ölçüm

TFRS 9'da finansal varlıkların değer düşüklüğü konusunda genel ve basitleştirilmiş yaklaşımlar sunulmuştur. TFRS 9 md. 5.5.1'e göre genel yaklaşım doğrultusunda işletme, itfa edilmiş maliyeti ve GUD değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklara değer düşüklüğü hükümlerini uygular. Diğer taraftan işletme TFRS 9 md. 5.2.3'e göre, korunan kalem olarak tanımlanmış bir finansal varlığa korunma muhasebesi hükümlerini uygulayacaktır. Değer Düşüklüğü konusundaki kanıtlar ve değer düşüklüğünün hesaplanması kayıtlara alınmasına ilişkin usuller TFRS 9'un 5.5.1 - 5.5.20 maddelerinde açıklanmıştır.

İşletme TFRS 9 md. 5.5.2'ye göre GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklara ayırdığı zarar karşılığını diğer kapsamlı gelire yansıtacak ve varlığın defter değerini azaltmayacaktır. Diğer taraftan finansal aracın kredi riskinde önemli ölçüde artış olması durumunda her raporlama döneminde TFRS 9 md. 5.5.3 doğrultusunda zarar karşılığını ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölecektir.

Raporlama tarihine kadar kredi riskinde önemli artışlar olup olmadığı belirlenmesinde sadece vade aşımını dikkate alınmamaktadır, ancak işletmeler bu bilgiyi kullanmaktadır. Sözleşmeye bağlı ödemelerin vadeyi 30 günden fazla aşmış olması durumunda, kredi riskinin önemli ölçüde arttığı kabul edilir (Biçer, 2016: 108). Ancak işletme kredi riskinde önemli derecede artış meydana gelmemesi durumunda zarar karşılığını TFRS 9 md. 5.5.5 doğrultusunda 12 aylık beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölecektir.

TFRS 9 md. 5.5.15'e göre işletme, TFRS 15 kapsamında yer alan ve önemli bir finansman unsuru içermeyen ticari alacak ve sözleşme varlıkları, vadesi 12 aydan az olan ticari alacaklar ve sözleşme varlıkları ile kiralama alacakları için basitleştirilmiş yaklaşımı seçebilir. Bu yaklaşıma göre işletmelerin kredi riskindeki değişiklikleri takip etmelerine gerek yoktur. Bununla birlikte her ölçüm döneminde ömür boyu beklenen kredi zararlarına dayalı olarak zarar karşılığını kayıtlara alacaktır.

TFRS 9 md. 5.7.1'e göre GUD ile ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar, finansal varlığın korunma ilişkisinin parçası olması, finansal varlığın özkaynak aracına yatırım olması ve bundan kaynaklanan kazanç veya kayıpları diğer kapsamlı gelire aktarmayı seçmesi ve finansal varlığın GUD değişimlerini diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçmesi durumları haricinde, kâr zarar olarak finansal tablolara aktarılır.

TFRS 9 md. 5.7.1A doğrultusunda finansal varlıklardan elde edilen temettüler, temettü hakkının doğması, buna ilişkin ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve temettü tutarının güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara alınır. Diğer taraftan işletme TFRS 9 md. 5.7.2 doğrultusunda itfa edilmiş maliyet ile ölçülen ve korunma

ilişkinin parçası olmayan finansal varlık kazanç ve kayıplarını; finansal varlığın finansal tablo dışı bırakılması, yeniden sınıflandırılması, itfa ya da değer düşüklüğü durumlarında ortaya çıkan kazanç ve kayıplarını gelir tablosuyla ilişkilendirir. Ayrıca itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal varlık haricindeki finansal varlıklar yeniden sınıflandırıldığında TFRS 9'un 5.6.2 ve 5.6.4 maddeleri uygulanacaktır.

İşletme finansal varlıklarını teslim tarihi yöntemi ile finansal tablolara alıyorsa, TFRS 9 md. 5.7.4'e göre itfa edilmiş maliyeti ile ölçtüğü finansal varlıklarının işlem tarihi ile teslim tarihi arasında GUD'de ortaya çıkan farkları finansal tablolarına almayacaktır. Ancak, GUD ile ölçtüğü varlıklarının GUD'deki bu tür değişiklikleri, kâr zarar veya diğer kapsamlı gelir olarak finansal tablolarına alacaktır. Değer düşüklüğü hükümleri açısından işlem tarihi finansal tablolara ilk defa alım tarihi olarak uygulanacaktır. Bununla birlikte işletmenin özkaynağa dayalı araçlara yaptığı yatırımını GUD ile değerleyip değer farklarını kâr zarara yansıtmayı tercih etmesi durumunda bu yatırımdan elde ettiği temettüleri, TFRS 9 md. 5.7.1A doğrultusunda kâr veya zarar olarak finansal tablolara aktarılacaktır.

4.2.2. BOBİ FRS Kapsamında Sonraki Dönemlerde Ölçüm

İşletme BOBİ FRS md. 9.10 doğrultusunda raporlama döneminde makul gerekçeye dayalı olarak tahsili şüpheli durumda bulunan ticari ve diğer alacaklarını tahmin edip bunlar için BOBİ FRS md. 9.32 - 9.38 maddeleri doğrultusunda değer düşüklüğü karşılığı ayıracaktır.

İtfa edilmiş değer, maliyet bedeli ve itibari değer üzerinden ölçülen finansal varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda BOBİ FRS md. 9.32 ve 9.33 doğrultusunda finansal varlıklardaki değer düşüklüğü kâr zarara yansıtılacaktır. Değer Düşüklüğü konusundaki kanıtlar ve değer düşüklüğünün hesaplanması ve kayıtlanmasına ilişkin usuller BOBİ FRS'nin 9.34-9.38 maddelerinde açıklanmıştır.

BOBİ FRS uygulayan işletmeler tüm finansal varlık sınıflarında yer alan finansal varlıklarından kazanç ve kayıplarını kâr zararlarla ilişkilendireceklerdir.

4.2.3. MSUGT ve VUK Kapsamında Sonraki Dönemlerde Ölçüm

MSUGT ve VUK kapsamında menkul kıymetler olarak ifade edilen finansal varlıkların dönem sonu ölçümü VUK md. 279'a göre yapılır. Buna göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulu işletmelerin hisselerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli; bunların dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa değeriyle ölçülür. Borsa değeri yoksa ya da borsa değerinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa ölçüm menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin edinme tarihinden ölçüm tarihine kadar geçen süreye düşen kısmının ilavesiyle yapılır. Bununla birlikte borsa değeri bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr zararına bağlı olarak ortaya çıkan ve ölçüm tarihinde hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeliyle ölçülür.

VUK md. 263'e göre borsa rayıcı menkul kıymet, kambiyo borsası ve ticaret borsalarına kayıtlı iktisadi kıymetlerin ölçümden önceki son işlem günü borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar haricinde fiyatlarda görünür kararsızlık bulunan durumlarda, son işlem günü yerine değerlendirilmeden önceki 30 günün ortalama değerini esas alırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

MSUGT'de ihtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleşmemiş gelir ve kârlar dikkate alınmaz ancak muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayrılır. VUK'na göre alış bedeli ile değerlendirilen

finansal varlıklardaki değer artış ve azalışları vergi matrahı ile ilişkilendirilmezken borsa değeri ile değerlendirilen finansal varlıklarda meydana gelen değer artış ve azalışları ilişkilendirilir.

4.3. Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

İşletmeler finansal varlıklara yaptıkları yatırımlarını farklı durumlarda finansal tablo dışı bırakabilirler. Çalışmanın devamında TFRS 9 ve BOBİ FRS Bölüm 9 kapsamında işletmelerin finansal varlık yatırımlarını finansal tablo dışı bırakma durumları incelenmiştir.

4.3.1. TFRS 9 Kapsamında Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

TFRS 9 md 3.2.3'e göre işletme finansal varlığını, sözleşmeden doğan hakların süresinin dolması ya da finansal varlığı TFRS 9 md. 3.2.6'da belirtilen şartları sağlayacak şekilde devretmesi durumunda finansal tablo dışında bırakır ve devirden ortaya çıkan hak ve yükümlülükleri finansal tablolarına alır. Ancak risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemişse finansal varlık finansal tablolarda yer almaya devam eder. TFRS 9 md. 3.2.7'ye göre işletmenin devrettiği varlığa ilişkin net nakit akışlarının tutar ve zamanlamasında devirden önce ve sonra önemli değişiklik yoksa işletme finansal varlığın sahipliği kaynaklı risk ve getirilerin tümünü önemli ölçüde elinde tutmaya devam etmektedir. Diğer taraftan TFRS 9 md. 3.2.9'a göre devralan tarafın varlığın tamamını ilişkisiz üçüncü bir tarafa satma kabiliyeti varsa ve söz konusu satışı tek taraflı ve herhangi sınırlama olmaksızın gerçekleştirebiliyorsa bu durumda devreden işletme varlık üzerinde kontrol sahibi değildir.

İşletmenin finansal varlığın değerini kısmen veya tamamen geri kazanılabileceğine ilişkin makul beklentisi yoksa TFRS 9 md. 5.4.4'e göre varlığın brüt defter değerini doğrudan düşürecektir. Bu durum finansal tablo dışı bırakma sebebidir.

TFRS 9 md. 3.2.10'a göre işletme, bir bedel karşılığında finansal tablo dışı bıraktığı varlıkla ilgili hizmet alma hakkına sahip olduğu durumda, bu hakkını bir hizmet varlığı veya yükümlülüğü şeklinde finansal tablolarına aktarır. Diğer taraftan işletmenin finansal tablo dışı bıraktığı bir finansal varlığından dolayı yeni bir finansal varlık veya yükümlülük edinmesi durumunda bu varlık ve yükümlülükler TFRS 9 md. 3.2.11 doğrultusunda GUD üzerinden finansal tablolara alınacaktır.

İşletmenin finansal varlığını finansal tablo dışı bırakması sonucunda finansal varlığın işlem tarihindeki defter değeri ile elde edilen tutar arasındaki fark, TFRS 9 md. 3.2.12'e göre kâr veya zarara aktarılır.

TFRS 9 md. 3.2.13 doğrultusunda finansal varlığın bir kısmı devredilmişse bu varlığın defter değeri, elden çıkarılan kısım ile elde tutulan kısım arasında o tarihteki GUD oranında paylaşılır. Ayrıca elden çıkarılan kısma ilişkin defter değeri ile elde edilen bedel arasındaki fark kâr veya zarar şeklinde finansal tablolara aktarılır.

İşletme devrettiği varlıkla ilgili tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemişse, TFRS 9 md. 3.2.15 doğrultusunda varlığı finansal tablolarında tutar ve alınan bedel karşılığında finansal tablolarına bir yükümlülük alır ve devredilen varlıktan elde edilen tüm gelir ve yükümlülüğünden kaynaklanan tüm giderleri finansal tablolarında sunar. İşletme devredilen varlıkla devam eden ilişkisini TFRS 9 md. 3.2.16 doğrultusunda düzenler ve söz konusu varlık ve yükümlülüğün ölçümünü TFRS 9 md. 3.2.17 doğrultusunda yapar.

4.3.2. BOBİ FRS Kapsamında Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

BOBİ FRS md. 9.39'a göre finansal varlığın finansal tablo dışı bırakılması için, sözleşme süresinin dolması veya hakların elde edilmesi, varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentinin olmaması ve sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakının devredilmesi veya risk ve getirilerin tutulmasına rağmen varlığın kontrolünün devredilmesi ve karşı tarafın varlığı ilişkisiz bir başkasına satma hakkının bulunması ve bu satışı tek taraflı ve kısıtlama olmaksızın yapabilmesi gereklidir. Bu durumda varlık finansal tablo dışına çıkarılır ve ortaya çıkan hak ve mükellefiyetler ayrı olarak finansal tablolarda sunulur. Devredilmiş olan varlığın defter değeri, elde kalan hak ve mükellefiyet ile devredilen hak ve mükellefiyet arasında bunların o tarihteki GUD'leri doğrultusunda paylaşılır. Yeni oluşan hak ve mükellefiyetler o tarihteki GUD'leri ile ölçülür. Ortaya çıkan farklar dönemin kâr zararına aktarılır.

İşletme devrettiği varlıkla ilgili önemli risk ve getirileri elinde bulundurması sebebiyle devredilen varlığı finansal tablo dışı bırakmaması durumunda BOBİ FRS md. 9.40 doğrultusunda varlığı finansal tablolarında sunmaya devam eder ve aldığı bedeli finansal yükümlülük olarak kaydeder. Varlık ve yükümlülüklerin mahsubu yapılmaz. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan gelir ve giderler kayıtlara alınır.

4.4. Finansal Varlıklarla İlgili Finansal Tablo Dipnot ve Açıklamaları

İşletmelerin finansal varlıklarıyla ilgili dipnot ve açıklamalarını finansal tablolarında sunmalıdır. Bu çerçevede TMS/TFRS uygulayan işletmeler finansal varlıklarıyla ilgili açıklamalarını TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, BOBİ FRS uygulayan işletmeler ise BOBİ FRS Bölüm 26 doğrultusunda düzenleyeceklerdir.

4.4.1 TFRS 7 Doğrultusunda Dipnot ve Açıklamalar

İşletmeler TFRS 9 kapsamındaki tüm finansal araçlarıyla ilgili düzenleyeceği dipnot ve açıklamaları TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardı doğrultusunda yapacaktır. Bu çerçevede işletmeler finansal araçlarının defter değerini, yeniden sınıflandırılan finansal araçlarını, finansal varlık ve yükümlülüklerinin netleştirilmesini, çoklu saklı türev ürün içeren bileşik finansal araçlarını, finansal araçlarıyla ilgili temerrüt ve ihlalleri, finansal araçlarının risk yönetim stratejilerini, korunma muhasebesinin finansal durum ve performans üzerindeki etkilerini, GUD hesaplamalarını, finansal araçlarıyla ilgili teminatlarını ve finansal varlıkların devredilmesi ve bunların sonuçlarıyla ilgili bilgileri finansal tablolarının dipnot ve eklerinde sunacaktır.

4.4.2. BOBİ FRS Doğrultusunda Dipnot ve Açıklamalar

BOBİ FRS Bölüm 26'da BOBİ FRS uygulayan işletmelerin finansal varlıklarıyla ilgili sunacağı dipnot ve açıklamalar düzenlenmiştir. Buna göre işletmeler finansal varlık ve yükümlülüklerini sınıfları itibarıyla dönem başı ve dönem sonu değerlerini, dönem içi sınıf değiştirme, elden çıkarma ya da yapılan ilaveleri, bunlarla ilgili kazanç, kayıp ve değer düşüklüklerini finansal tablo dipnot ve açıklamalarında belirtmelidir.

4. TMS/TFRS BOBİ FRS VE MSUGT / VUK DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLAR

Çalışmada belirtilen TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK düzenlemelerinde yer alan finansal araçlarla ilgili temel uygulamalar Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1. TMS/TFRS BOBİ FRS ve MSUGT / VUK Doğrultusunda Finansal Araç Yatırımları

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT/VUK
Sınıflandırma ve Ölçüm	1. İtfa Edilmiş Maliyeti ile Ölçülen 2. GUD ile Ölçülen - Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılan - Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan	1. İtfa Edilmiş Maliyeti ile Ölçülen 2. GUD Farkı Kâr Zarara Yansıtılan 3. İtibari Değerle Ölçülen 4. Maliyet Bedeli ile Ölçülen	110 Hisse Senetleri 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları 118 Diğer Menkul Kıymetler
İşlem Maliyetleri	GUD ile değerlendirilen finansal varlıklarda kâr zarara, diğerlerinde GUD’e aktarılır.	GUD ile değerlendirilen finansal varlıklarda kâr zarara, diğerlerinde GUD’e aktarılır.	VUK’a göre dönem gideri veya maliyete eklenebilir. MSUGT’ne göre dönem giderlerine aktarılır.
Faiz ve Kur Farkları	Kâr zarara aktarılır.	Kâr zarara aktarılır	VUK’na göre maliyete veya dönem giderine yazılabilir. MSUGT’ne göre dönem gideridir.

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT/VUK
Değer Düşüklükleri	İtfa edilmiş maliyeti ve GUD değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklara değer düşüklüğü hükümlerini uygulanır.	İtfa edilmiş maliyet, maliyet bedeli ve itibari değer üzerinden ölçülen finansal varlıklarda değer düşüklüğü hükümleri uygulanır.	MSUGT ve VUK’da belirli şartlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
Değerleme Farkları	GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklarda diğer kapsamlı gelire, diğerlerinde kâr zarara yansıtılır.	Kâr zarara yansıtılır.	MSUGT’ne göre olumsuz değerlendirme farkına karşılık ayrılır. Olumlu farklar değer artış kazancıdır. VUK, değerlendirme farklarını mali kârın hesabında dikkate almaz.
İşletmeden Çıkartılması	Ortaya çıkan fark kâr zarara aktarılır.	Ortaya çıkan fark kâr zarara aktarılır.	Ortaya çıkan fark kâr zarara aktarılır.
Dipnot ve Açıklamalar	TFRS 7’de ayrıca düzenlenmiştir.	BOBİ FRS Bölüm 26’da düzenlenmiştir.	Düzenleme yoktur.

5. TMS/TFRS BOBİ FRS VE MSUGT / VUK DÜZENLEMELERİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1: İşletme Güneş A.Ş.'nin çıkarmış olduğu nominal değeri 100,000 TL, faiz oranı % 10 olan beş yıl vadeli bir tahvili 01.01.2018 tarihinde 92,000 TL ödeyerek almıştır. Alım için aracı kuruma 1,000 TL komisyon ödemiştir. Tahviller borsada işlem görmemektedir.

İşletme bu finansal varlığı çok önemli bir nakit sıkıntısı yaşamadıkça satmayı düşünmemektedir. Buna göre varlığı itfa edilmiş maliyetle değerlemeye karar vermiştir. İşletme beş yıl boyunca her yıl 10,000 TL faiz alacaktır. Sorunun çözümü hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS kullanan işletmeler açısından aynı şekilde olacaktır.

İç verim oranı aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

$$93,000 = [10,000/(1+i)^1 + 10,000/(1+i)^2 + 10,000/(1+i)^3 + 10,000/(1+i)^4 + 110,000/(1+i)^5]$$

Sorunun çözümünde Microsoft Excel programının iç verim oranı fonksiyonuyla bu hesaplama yaptırılmış ve etkin faiz oranı % 11.94 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2. İtfa Edilmiş Maliyet

Tarih	Tahsil Edilecek Faiz (a) (100,000 x % 10)	Etkin Faiz Oranı ile Hesaplanan Faiz (b) (d x etkin faiz oran)	İskonto İtfa Tutarı (c) (b – a)	D.Sonu İtfa Edilmiş Maliyet (d) (d + c)
01.01.2018				93,000
31.12.2018	10,000	11,103	1,103	94,103
31.12.2019	10,000	11,235	1,235	95,338
31.12.2020	10,000	11,382	1,382	96,720
31.12.2021	10,000	11,547	1,547	98,267
31.12.2022	10,000	11,733	1,733	100,000
TOPLAM	50,000	57,000	7,000	

01/01/2018			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		93,000	
102 BANKALAR			93,000
31/12/2018			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		1,103	
102 BANKALAR		10,000	
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GELİRLERİ			11,103
31/12/2019			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		1,235	
102 BANKALAR		10,000	
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GELİRLERİ			11,235
31/12/2020			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		1,382	
102 BANKALAR		10,000	
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GELİRLERİ			11,382
31/12/2021			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		1,547	
102 BANKALAR		10,000	
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GELİRLERİ			11,547
31/12/2022			
202 İTFA EDİLMİŞ MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YATIRIMLAR		1,733	

102 BANKALAR	10,000	
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GELİRLERİ		11,733
31/12/2022		
102 BANKALAR	100,000	
202 İTFA ED. MAL. ÖLÇÜLEN FİN. YAT.		100,000

Sorunun çözümünde tahvilin faiz oranı % 10 olmasına rağmen etki faiz oranı % 11.94 olarak hesaplanmıştır. Bu çerçevede her yıl etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan faiz tutarının bir kısmı itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlığın değerine ilave edilmiştir. Beş yıl boyunca hesaplanan faiz tutarlarının kayıtlarında çözümü uzatmamak amacıyla tahakkuk kayıtları yapılmamış, anında tahsil edildiği varsayımıyla hareket edilmiştir.

MSUGT/VUK kapsamında işletme bu finansal varlığını, borsada işlem görmediği için, alış bedeliyle 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları hesabında izlenecek, işlem maliyetlerini dönem giderlerine yazacak ve elde ettiği faiz gelirlerini her yıl 642 Faiz Gelirleri hesabına aktaracaktır.

01.01.2018		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	92,000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	1,000	
102 BANKALAR		93,000

2018-2022 yıllarında her yıl faiz gelirlerini kayıtlara aşağıdaki şekilde alacak ve vade sonunda aşağıdaki kaydı yapacaktır.

102 BANKALAR	10,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		10,000
31.12.2022		
102 BANKALAR	100,000	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI		100,000

Örnek 2: İşletme nominal değeri 200,000 TL, faiz oranı % 15 olan beş yıl vadeli Altın AŞ'nin borsada işlem gören tahvilini 01.01.2018 tarihinde 180,000 TL ödeyerek almıştır. Ayrıca aracı kuruma 1,000 TL komisyon ödemiştir. İşletmenin 31.10.2018 tarihinde yaptığı ölçümde tahvilin gerçeğe uygun değerinin 190,000 TL'ye çıktığını, 31.12.2019 tarihinde ise 170,000 TL'ye indiğini tespit edilmiştir.

İşletme bu tahvilin nakit akışlarını tahsil etmek ve kârlı satış fırsatı bulduğunda satmayı düşünmektedir. Bu yüzden finansal varlığını TFRS 9 md. 4.1.2A'ya doğrultusunda GUD ile değerleyip, değer değişimlerini diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçmeye karar vermiştir. Buna göre beş yıl boyunca her yıl 30,000 TL faiz alacaktır. İç verim oranı aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

$$180,000 = [30,000/(1+i)^1 + 30,000/(1+i)^2 + 30,000/(1+i)^3 + 30,000/(1+i)^4 + 230,000/(1+i)^5]$$

Excel programının iç verim oranı fonksiyonuyla bu hesaplanan etkin faiz oranı % 18'dir.

Tablo 3: İtfa Edilmiş Maliyet

Tarih	Tahsil Edilecek Faiz (a) (100,000 x % 10)	Etkin Faiz Oranı ile Hes. Faiz (b) (d x etkin faiz or.)	İskonto İtfa Tutarı (c) (b – a)	Dönemsonu İtfa Edilmiş Maliyet (d) (d + c)
01.01.2018				180,000
31.12.2018	30,000	32,784	2,784	182,784
31.12.2019	30,000	33,291	3,291	186,075
31.12.2020	30,000	33,890	3,890	189,965
31.12.2021	30,000	34,599	4,599	194,564
31.12.2022	30,000	35,436	5,436	200,000
TOPLAM	150,000	170,000	20,000	

BOBİ FRS'de Diğer Kapsamlı Gelir kavramı olmadığından BOBİ FRS uygulayan işletmeler bu sınıflandırmayı yapamazlar. Sorunun çözümü sadece TMS/TFRS'ye uygundur.

01.01.2018				
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.				180,000
676 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YAT. İLİŞKİN DİĞER GİDER VE ZARARLAR				1,000
102 BANKALAR				181,000
31.12.2018				
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.				2,784
102 BANKALAR				30,000
661 MENKUL KIYMET YAT.FAİZ GELİRLERİ				32,784
31.10.2018				
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.				10,000
813 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRE YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR (KAYIPLAR)				10,000
31.12.2018				
813 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRE YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. İLİŞKİN DÖNEMDE ORTAYA ÇIKAN KAZANÇLAR (KAYIPLAR)				10,000
563 GUD FARKI DİĞ. KAPS. GEL. YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. KAZANÇLAR (KAYIPLAR)				10,000
31.12.2019				
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.				3,291
102 BANKALAR				30,000
661 MENKUL KIYMET YAT. FAİZ GEL.				33,291
31.12.2019				
813 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRE YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. İLİŞKİN DÖNEMDE ORT. ÇIK. KAZANÇLAR (KAYIPLAR)				20,000
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.				20,000
31.12.2019				
563 GUD FARKI DİĞ. KAPS. GEL. YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. KAZANÇLAR (KAYIPLAR)				20,000
813 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRE YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. İLİŞKİN DÖNEMDE ORT. ÇIK. KAZANÇ (KAYIP)				20,000
31.12.2020				

111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YATIRIM	4,599	
102 BANKALAR	30,000	
661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİR		34,599
31.12.2021		
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YATIRIM	1,547	
102 BANKALAR	10,000	
661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİR		11,547
31.12.2022		
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YATIRIM	5,436	
102 BANKALAR	30,000	
661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİR		35,436
31.12.2022		
102 BANKALAR	200,000	
111 GUD FARKI DİĞER KAP. GELİRLERE YANS. FİN. YAT.		187,657
563 GUD FARKI DİĞ. KAPS. GEL. YANS. OLARAK SIN. FİN. YAT. KAZANÇLAR (KAYIPLAR)		12,343

Sorunun TFRS 9 doğrultusunda çözümünde varlık GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal yatırım olarak kayıtlanmıştır. Varlığın değerinde 31.10.2018 tarihinde artış ve 31.12.2019 tarihinde azalış olduğunda değer farkları 813 GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar) hesabına aktarılmış, dönem sonunda bu farklar 563 GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar) hesabına alınmış ve finansal varlık işletmeden çıkartılıncaya kadar bu özkaynak hesabında tutulmuştur.

MSUGT/VUK kapsamında işletme bu finansal varlığını, borsada işlem gördüğü için, borsa rayici ile 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları hesabında izleyecek, işlem maliyetlerini dönem giderlerine yazacaktır. Elde ettiği faizleri gelir olarak kayıtlayacak, değer farklarını ilgili dönemde karşılık ayırmak veya gelir kaydetmek suretiyle kayıtlarına alacaktır. Ayrılan karşılıklar vergi kanunları açısından da kabul edilebilir gider olacaktır.

01.01.2018		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	180,000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	1,000	
102 BANKALAR		181,000
31.12.2018		
102 BANKALAR	30,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		30,000
31.10.2018		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	10,000	
649 FAAL İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR		10,000
31.12.2019		
102 BANKALAR	30,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		30,000
31.12.2019		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20,000	
119 MENK. KIYM. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		20,000
31.12.2020		

102 BANKALAR	30,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		30,000
31.12.2021		
102 BANKALAR	30,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		30,000
31.12.2022		
102 BANKALAR	30,000	
642 FAİZ GELİRLERİ		30,000
31.12.2022		
102 BANKALAR	200,000	
119 MENK. KIYM. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	20,000	
111 ÖZEL KES. TAH. SEN. VE BONOLARI		190,000
649 FAAL.İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR		10,000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		20,000

Örnek 3: İşletme 01.01.2018 tarihinde tanesi 50 TL'den 1,000 adet hisse senedini elindeki nakit fazlasını değerlendirmek ve nakit ihtiyacı olduğunda satmak amacıyla almıştır. Alış için aracı kuruma bankadan 500 TL ödenmiştir. 31.12.2018 tarihinde hisse senetlerinin borsa değeri 45 TL'ye düşmüştür. 05.02.2019 tarihinde hisse senetlerine 5,000 TL temettü ödemesi işletmenin banka hesabına aktarılmıştır. İşletme 15.03.2019 tarihinde hisse senetlerini tanesi 48 TL'den satmıştır. Satış için aracı kuruma ödenen komisyon 500 TL'dir.

Sorunun TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında çözümünde işletmenin amaçları doğrultusunda finansal araçlar GUD farkı kâr zarara yansıtılan finansal yatırım olarak sınıflandırılmıştır. Değer düşüklüğünde karşılık ayrılmış, temettü ödemesinde çözümü uzatmamak için tahakkuk kaydı yapılmamış tahsilatın hemen yapıldığı varsayılmıştır.

01.01.2018		
110 GUD FARKI KÂR VEYA ZARARA YANS. FİN. YATIRIM	50,000	
676 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YAT. İLİŞKİN DİĞER GİDER VE ZARARLAR	500	
102 BANKALAR HS.		50,500
31.12.2018		
675 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YAT. İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	5,000	
118 FİN. YAT. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		5,000
05.02.2019		
102 BANKA	5,000	
666 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE M. KIY. YAT. İLİŞKİN DİĞER GELİR VE KAZANÇLAR		5,000
15.03.2019		
102 BANKALAR HS	47,500	
676 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YAT. İLİŞKİN DİĞER GİDER VE ZARARLAR	500	
118 FİNANSAL YATIRIM DEĞER DÜŞ. KARŞILIKLARI	5,000	
110 GUD FARKI KÂR VEYA ZARARA YANS. FİN. YATIR.		50,000
665 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MEN. KIYM.YAT. İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		3,000

Sorunun MSUGT/VUK kapsamında çözümünde finansal varlıklar hisse senetleri olarak sınıflandırılmıştır. Borsaya kote olsun olmasın hisse senetleri VUK md. 279 doğrultusunda

alış bedeliyle değerlendirilir. Bu yüzden değer artışları kayıtlara alınmaz ve ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları kanunen kabul edilmeyen giderdir. Sorunun çözümünde ayrılan karşılık nazım hesaplarında kanunen kabul edilmeyen gider ve karşılığın iptali de matrahtan indirim olarak kayıtlanmıştır.

01.01.2018		
110 HİSSE SENETLERİ	50,000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	500	
102 BANKALAR		50,500
31.12.2018		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5,000	
119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI		5,000
31.12.2018		
901 BORÇLU NAZIM HESAP	5,000	
901.11 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
902 ALACAKLI NAZIM HESAP		5,000
902.11 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider		
05.02.2019		
102 BANKALAR	5,000	
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR		5,000
15.03.2019		
102 BANKALAR	47,500	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	500	
119 MEN. KIYM. DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	5,000	
110 HİSSE SENETLERİ		50,000
649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KÂRLAR		3,000
31.12.2022		
901 BORÇLU NAZIM HESAP	5,000	
901.21 Matrahtan Düşülecek Karşılık İptalleri		
902 ALACAKLI NAZIM HESAP		5,000
902.21 Matrahtan Düşülecek Karşılık İptalleri		

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada işletmelerin diğer işletmelere yaptığı yatırımların TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK hükümleri çerçevesinde finansal tablolara alınması, ölçümü ve finansal tablolardan çıkartılması ile finansal tablolarda sunum ve açıklamaları incelenmiştir. Konunun genişliğinden dolayı çalışmada sadece menkul kıymet yatırımları ele alınmış, iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklıklar kapsam dışında bırakılmıştır.

Söz konusu yatırımlar TMS/TFRS ve BOBİ FRS kapsamında finansal varlık, MSUGT/VUK kapsamında menkul kıymet olarak sınıflandırılmaktadır. TFRS 9 kapsamında finansal varlıklar, İtfa Edilmiş Maliyetle Değerlenen Finansal Yatırımlar, GUD Farkı Kâr Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar ve GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Yatırımlar şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu kapsamda işlem maliyetleri itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal yatırımlarda varlığın maliyetine, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırımlarda ise kâr zarara aktarılır. Bu varlıklardan elde edilen gelir ve kârlar gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Dönem sonu değer farkları ise GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklarda diğer kapsamlı gelire, diğer finansal yatırım gruplarında ise dönem kâr zararına yansıtılacaktır.

BOBİ FRS kapsamında finansal varlıklar ise, itibari değerle, maliyet bedeli üzerinden, itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ve GUD farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar şeklinde sınıflandırılmıştır. İşlem maliyetleri GUD ile değerle değerlendirilen finansal yatırımlarda kâr zarara, diğerlerinde ise varlığın maliyetine aktarılacaktır. Bu varlıklardan elde edilen tüm gelir ve Kârlar gelir tablosuyla ilişkilendirilecektir.

MSUGT/VUK kapsamında finansal varlıklar yatırımın borçlanma veya özkaynak aracı olması ve devlet veya özel sektöre ait olması kriterlerine göre sınıflandırılmaktadır. Menkul kıymet yatırımlarından özkaynak araçlarının tamamı 110 Hisse Senetleri, borçlanma araçları ise 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları ve 112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları olarak sınıflandırılmaktadır. VUK'na göre hisse senetleri ve fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunların dışındaki tüm menkul kıymetler borsa rayici ile ölçülür. Borsa rayicinin kullanılamaması durumunda, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin edinme tarihinden ölçüm gününe kadar geçen süreye ilişkin kısmının ilave edilmesiyle bulunur. Bununla birlikte borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile ölçülür. Menkul kıymetlerden elde edilen faiz ve temettü gelirleri gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Alış bedeliyle değerlendirilen menkul kıymetlerin değer farkları MSUGT açısından kayıtlara alınırken, VUK açısından bu gelir ve giderler matrahtan indirim ya da ilave konusu yapılır.

Daha önce belirtildiği gibi çalışmada her üç düzenleme çerçevesinde sadece menkul kıymet yatırımları ele alınmıştır. Sonraki çalışmalarda diğer işletmelere yapılan iştirak, iş ortaklığı ve bağlı ortaklık yatırımlarının her üç düzenlemeye göre karşılaştırmalı olarak incelenmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992, 26 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: Mükerrer 21447). Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf/ , 12.05.2019.
- BİÇER, S.Ö. (2016). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uyarınca Finansal Araçların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*. 3: 85-119.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. (2017, 29 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: Mükerrer 30138). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm/>, 12.05.2019.
- FİDAN, M. M. (2018). “IFRS 9 Finansal Araçlar Standardına Göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması Ve Sınıflandırmada Kullanılan Testler / Kriterler”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1): 1-27.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. (2019). *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu*. Erişim adresi: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf/ , 12.05.2019.

- ÖZERHAN, Y. & Aslan, Ü. (2016). “Şeffaflık İlkesi Açısından Finansal Araçlarda Değer Düşüklüğünün Raporlanmasının Yeni UFRS 9: Finansal Araçlar Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı 1): 573-603.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3: İşletme Birleşmeleri. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 Mükerrer). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf/>, 12.05.2019.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar. *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 Mükerrer). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf/>, 12.05.2019.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9: Finansal Araçlar (2017 Sürümü). *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 Mükerrer). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf/>, 12.05.2019.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 10: Konsolide Finansal Tablolar. *Resmi Gazete* (Sayı: 28098). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111028-13.htm/>, 12.05.2019.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11: Müşterek Anlaşmalar. *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 Mükerrer). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf/>, 12.05.2019.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 12: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar. *Resmi Gazete* (Sayı: 28098). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111028-15.htm/>, 12.05.2019.
- Türkiye Muhasebe Standardı 27: Bireysel Finansal Tablolar. *Resmi Gazete* (Sayı: 28098). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111028-15.htm/>, 12.05.2019.
- Türkiye Muhasebe Standardı 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar. *Resmi Gazete* (Sayı: 28098). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111028-15.htm/>, 12.05.2019.
- Türkiye Muhasebe Standardı 32: Finansal Araçlar: Sunum. *Resmi Gazete* (Sayı: 30656 Mükerrer). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf/>, 12.05.2019.
- Türkiye Muhasebe Standardı 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. *Resmi Gazete* (Sayı: 26335). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061103-15.htm/>, 12.05.2019.
- Vergi Usul Kanunu. (1961, 10,11,12 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 10703, 10704, 10705). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf/>, 12.05.2019.