

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Turgut BAHADIR - ASMMMO Başkanı

Baş Editör / Head Editor

Prof.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Ankara Üniversitesi

Muhasebe Alan Editörü / Accounting Field Editor

Doç.Dr. Hüseyin TEMİZ - Samsun Üniversitesi

Vergi Alan Editörü / Taxation Field Editor

Doç.Dr. Rükan Kutlu KORLU - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Teknik Editör / Technical Editor

Doç.Dr. Yasin ŞEKER - Hitit Üniversitesi

İngilizce Dil Editörü / English Language Editor

Dr.Öğr.Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Türkçe Dil Editörü / Turkish Language Editor

Dr. Öğr. Üyesi Çağla DEMİR PALİ - Yeditepe Üniversitesi

Mizanpaj Editörü / Layout Editor

Arş. Gör. Dr. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Yayın Kurulu Sekreteri / Editorial Staff

Dr. Serap Nur ÖZATA CANLI

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 2 kez (Şubat ve Ağustos aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes two times a year (in February and August).

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

E-ISSN 2564-6591

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

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar, the Directory of Research Journal Indexing (DRJI), CABELLS Scholarly Analytics and Academic Scientific Journals (CiteFactor) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published two times (in February and August) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

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

The scope of our journal consists of works that are directly or interdisciplinary related to the field of Accounting and Tax, but the Accounting and Tax aspects are dominant.

For Manuscript Submission

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

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

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

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları

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

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

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

Yılda iki defa (Şubat ve Ağustos aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

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

Dergimizin kapsamını Muhasebe ve Vergi alanı ile doğrudan veya dolaylı disiplinlerarası temelde ilişkilendirilmiş fakat Muhasebe ve Vergi yönü ağır basan çalışmalar oluşturmaktadır.

Makale gönderme adresi

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

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

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

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Telif Hakkı Politikası

Makale sorumlu yazarı olarak tüm yazarlar adına;

- Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olması;
- Yazar olarak listelenen herkesin ICMJE (www.icmje.org) tarafından önerilen yazarlık kriterlerini karşılaması istenmektedir. ICMJE, yazarların şu 4 kriteri karşılamasını önermektedir:
 1. Tüm yazarların bu çalışmaya bireysel olarak katılmış olmak (çalışmanın içeriğine/tasarımına; ya da çalışma için verilerin toplanmasına, analiz edilmesine ve yorumlanmasına önemli katkı sağlamış olmak) ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu almak;
 2. Yazı taslağını hazırlamış ya da önemli fikrinsel içeriğin eleştirel incelemelerini yapmış olmak;
 3. Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve gözden geçirerek onaylamak;
 4. Çalışmanın herhangi bir bölümünün geçerliliği ve doğruluğuna ilişkin soruların uygun şekilde soruşturulduğunun ve çözümlendiğinin garantisini vermek amacıyla çalışmanın her yönünden sorumlu olmayı kabul etmek.
- Sunulan makalenin tüm yazarlarından makaleyle ilgili formda yer alan taahhütlerde bulunma hususunda yetki aldığını, bu nedenle doğmuş veya doğabilecek tüm uyuşmazlıklardan sorumlu olunacağını;
- Tüm yazarlarla ilgili kurum ve e-mail bilgilerinin ayrıca ORCID kodlarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Makale Gönderme Sistemi'ne doğru girildiğini;
- Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 'ne gönderilen eserlerin daha önce herhangi bir dergide değerlendirme sürecinde olmadığını, yayımlanmamış ya da yayım için kabul edilmemiş olması gerekmektedir. Herhangi bir bilimsel toplantıda sunulmuş ve yayımlanmamış olan yazılarda, toplantının adı, yeri ve tarihi dipnot olarak belirtilmelidir.);
- Makalede bulunan metnin, şekillerin ve belgelerin diğer şahıslara ait olan "Telif Haklarını" ihlal etmediğini;
- Basım, yayım, dağıtım ve İnternet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü kamuya iletim haklarını Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi yayının kurulunca sınırsız olarak kullanılmak üzere izin verdiğini kabul ve taahhüt etmelidir.

Copyright Policy

Makale sorumlu yazarı olarak tüm yazarlar adına;

- On behalf of all authors, as the corresponding author of the manuscript, I warrant that:
- The manuscript submitted is my/our own original work;
- The journal accepts Authorship which defined as ICMJE criterias. “The ICMJE recommends that authorship be based on the following 4 criteria:
 1. Substantial contributions to the conception or design of the work; or the acquisition, analysis, or interpretation of data for the work;
 2. Drafting the work or revising it critically for important intellectual content;
 3. Final approval of the version to be published;
 4. Agreement to be accountable for all aspects of the work in ensuring that questions related to the accuracy or integrity of any part of the work are appropriately investigated and resolved.
- I was authorised by all authors to transfer all royalties related with the manuscript and to enter into a binding contract with the journal as detailed in this Copyright & Publishing Policy Consent Form and I will be responsible in the event of all disputes that have occurred and that may occur,
- Institution, E-mail and ORCID Codes of all authors have been entered into the Journal of Accounting and Taxation Studies manuscript submission page
- All authors have seen and approved the manuscript as submitted (Journal of Accounting and Taxation Studies receives submissions that are not previously published and/or are not submitted and/or being considered for publication elsewhere). The name, place and the date of the meeting should be written as footnote if manuscripts were presented in any scientific meeting;
- The text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone.
- I transfer processing, reproduction, representation, printing, distribution, and online transmittal, to Journal of Accounting and Taxation Studies Editorial Board with no limitation whatsoever.

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
I N T E R N A T I O N A L



Directory of Research Journals Indexing



CABELLS
SCHOLARLY ANALYTICS

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



idealonline



TR DİZİN

SÖBIAD



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



THOMSON REUTERS

Emerging Sources Citation Index

WEB OF SCIENCE™

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

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

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmecid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan DÖNMEZ	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan SEVİM	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi	Mersin	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Universita degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Doç. Dr.	Aydın GERŞİL	Adnan Menderes Üniversitesi	Aydın	Türkiye
Prof. Dr.	Aylin POROY ARSOY	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Ayşe Banu BAŞAR	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Aziz Arman KARAGÜL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Batuhan GÜVEMLİ	Trakya Üniversitesi	Edirne	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Birol YILDIZ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi	Balıkesir	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Cevdet Yiğit ÖZBEK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Çağnur BALSARI	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Davut AYGÜN	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Rize	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKBOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Duygu ANIL KESKİN	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erdal YILMAZ	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	Ağrı	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi	Kırklareli	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Prof. Dr.	Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi	Erzurum	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma TEKTÜFEKÇİ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	Bahçeşehir Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Gürbüz GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye

Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hasan UYGURTÜRK	Karabük Üniversitesi	Karabük	Türkiye
Prof. Dr.	Hikmet ULUSAN	Bozok Üniversitesi	Yozgat	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	Hümeyra ADIGÜZEL	Bahçeşehir Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Hüseyin TEMİZ	Samsun Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	İbrahim AKSU	İnönü Üniversitesi	Malatya	Türkiye
Prof. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	İlker KIYMETLİ ŞEN	İstanbul Ticaret Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	İsmail BEKÇİ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Melih ERDOĞAN	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Metin SABAN	Bartın Üniversitesi	Bartın	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Doç. Dr.	Musa GÖK	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Nevran KARACA	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Ömer Faruk DEMİRKOL	Harran Üniversitesi	Şanlıurfa	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Saime ÖNCE	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Sami KARACAN	Kocaeli Üniversitesi	Kocaeli	Türkiye
Prof. Dr.	Seçkin GÖNEN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serap YANIK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman UYAR	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Şerife SUBAŞI	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Vedat EKERGİL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep HATUNOĞLU	Sütçü İmam Üniversitesi	Kahramanmaraş	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

İçindekiler

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Ayten ÖZBİNGÖL	Sürdürülebilirlik Raporlaması Hakkında Türkiye’de Yazılan Makalelerin İçerik Analizi ile Değerlendirilmesi	1
Zülfük ÇEVİK	The Effect of Affective Commitment, Whistleblowing and Turnover Intention on Ethical Decision Making of Accounting Professionals	37
Elif YÜCEL	Evaluation of Corporate Tax Avoidance Behaviours from the Perspective of Professional Accountants: An Implementation in Bursa Province	59
İlknur ERGÜN	Vergi Usul Kanunu ve TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Enflasyon Muhasebesinin Özkaynaklar Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma	83
Nurettin ÖZDEMİR	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması	109
Murat KATI	BİST’te İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin SV-EDAS Yöntemleri ile Performans Analizi	133
Bahadır KARAKOÇ	A Nonlinear Relationship Between Corporate Size and Profitability	151
Mehmet ÖKSÜZ İbrahim Ali Cem DOĞAN	Vergi Uzmanlarının Perspektifinden Vergi Okuryazarlığının Geliştirilmesi: Nitel Bir Araştırma	171

TEORİK İNCELEME

Betül AÇIKGÖZ	Dijital Ekonominin Yükselişi ile Güncellenen Vergi Politikaları: Türkiye’de Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiren Gerçek Kişilere Yönelik Vaka Analizi	195
İlkay EJDER ERTURAN	Analysis of Basic Accounting Concepts in Terms of Value Concept According to General Communiqué on Accounting System Application (MSUGT) Applied in Türkiye	221

Contents

RESEARCH ARTICLE

Ayten ÖZBİNGÖL	Assessment of Articles Written in Turkey about Sustainability Reporting with Content Analysis	1
Zülküf ÇEVİK	Duygusal Bağlılık, İhbarcılık ve İşten Ayrılma Niyetinin Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Karar Vermeleri Üzerindeki Etkisi	37
Elif YÜCEL	Kurumsal Vergiden Kaçınma Davranışlarının Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinde Değerlendirilmesi: Bursa İlinde Bir Uygulama	59
İlknur ERGÜN	The Effect of Inflation Accounting on Shareholders' Equity within the Scope of Tax Procedural Law and TAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies: A Research on the BIST Manufacturing Sector	83
Nurettin ÖZDEMİR	Evaluation of the Changes Introduced by the Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards and Comparison with the Uniform Chart of Accounts	109
Murat KATI	Performance Analysis of Insurance Companies Traded on BIST Using SV-EDAS Methods	133
Bahadır KARAKOÇ	Şirket Büyüklüğü ile Kârlılık Arasındaki Doğrusal Olmayan Bir İlişki	151
Mehmet ÖKSÜZ İbrahim Ali Cem DOĞAN	Improving Tax Literacy from the Perspective of Tax Experts: A Qualitative Research	171

THEORETICAL ARTICLE

Betül AÇIKGÖZ	Updated Tax Policies with the Rise of the Digital Economy: A Case Analysis on Individual Application Developers for Mobile Devices in Türkiye	195
İlkay EJDER ERTURAN	Türkiye’de Uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) Göre Muhasebe Temel Kavramlarının Değer Kavramı Açısından İncelenmesi	221



Sürdürülebilirlik Raporlaması Hakkında Türkiye’de Yazılan Makalelerin İçerik Analizi ile Değerlendirilmesi

Ayten ÖZBİNGÖL¹

Öz

Sürdürülebilir bir dünya için işletmelerce ortaya konulan çabanın verileri sürdürülebilirlik raporlarıdır. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması hakkında 2000-2023 yılları arasında yazılan makaleler açısından, sürdürülebilirlik raporlamasının ulusal düzeydeki gelişiminin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmada, ulusal veri tabanı TR Dizin’den toplam 131 makale elde edilmiş ve içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki makalelerin analiz sonucuna göre, ülkemizde 198 yazar tarafından 56 farklı dergide yayın yapıldığı ve başta bankacılık sektörü olmak üzere 15 farklı sektörün araştırıldığı tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki yayınların üretimi, sürdürülebilir bir dünya için, dünyada atılan adımlara uygun olarak gelişim göstermiştir. Buna göre, sürdürülebilirlik raporlaması hakkında Türkiye’de 2000’li yılların başında daha az, 2015’ten sonra daha fazla yayın yapıldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, TR Dizin, İçerik Analizi.

JEL Kodları: M41, M49, I20.

Assessment of Articles Written in Turkey about Sustainability Reporting with Content Analysis

Abstract

Sustainability reports are the data of the efforts made by companies for a sustainable world. This study aims to evaluate the development of sustainability reporting at the national level considering the articles about sustainability reporting written between 2000-2023 in Turkey. For this purpose, 131 articles were obtained from the national database TR Index and were analyzed by content analysis method. According to the results of analysis articles on sustainability reporting in this study, 198 authors published in 56 different journals. Fifteen different industries, especially the banking sector, were investigated in our country. The production of publications on sustainability reporting, for a sustainable world, had developed in the line with the steps taken in the world. Additionally, it was determined that in Turkey, fewer publications were made in the early 2000s, with an increase observed after 2015.

Keywords: Sustainability Reporting, TR Index, Content Analysis.

JEL Codes: M41, M49, I20.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Ayten ÖZBİNGÖL, Dr., SMMM, Ankara, Türkiye, E-mail: aytenozbingol@gmail.com,

ORCID: 0000-0002-6761-6569.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Özbingöl, A. (2025). Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında Türkiye’de yazılan makalelerin içerik analizi ile değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 1-35. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1501872>.



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The fact that businesses use natural resources inefficiently in production to earn more in harsh competitive conditions or continue their operations by harming nature and fueling consumption behaviour in society has caused negative effects on the environment and natural resources. In the face of this situation corporate governance, and transparency, accountability, fairness and responsibility which are the basic principles of corporate governance have become even more important. For a sustainable world, it is as crucial for businesses to carry out their operations with sensitively environmental, social and governance and to share their outputs, that is, their sustainability reports, with the public as much as sharing their financial results.

This study aims to examine academic articles written about sustainability reporting in Turkey using the content analysis method. Using the national database TR Index, contributions to the field of study were scrutinized and evaluated at the national level.

Literature on Research

Literature was prepared using articles listed among “the top cited articles” in various bibliometric studies on sustainability reporting:

Cho and Patten (2007) investigated to reveal whether environmental disclosures are used as a means of legitimacy, based on the legitimacy theory that advocates that firms with poor environmental performance will reflect their environmental disclosures positively in their financial statements. It was determined that the legitimacy theory existed in the firms subject to the research. Also, firms with poor environmental performance and positive environmental disclosures operate in environmentally sensitive industries. When monetary and non-monetary environmental disclosures were compared, it was detected that firms with poorer environmental performance made more non-monetary environmental disclosures than superior environmental performers.

Clarkson, Richardson and Vasvari (2008) conducted an empirical analysis using data from 191 companies from the most polluting industries in the United States (USA) to review the relationship between environmental disclosures and environmental performance. As a result, the relationship between voluntary environmental disclosures and the environmental performance of companies that voluntarily disclosed their environmental disclosures was positive.

Hubbard (2009) conducted his research based on the idea of adding sustainability performance measurements to the difficult company performance measurements and the lack of a framework, - such as an adopted common reporting standard, and proposed a conceptual framework (Sustainable Balanced Scorecard: SBSC). He determined that this proposal was easy to understand by senior managers and analysts, could help measure the sustainability performance of the organization, and was accessible to stakeholders.

Bos-Brouwers (2010) tried to determine the factors affecting sustainable innovation for SMEs (small and medium sized enterprises), based on studies conducted for large companies in the sustainability reporting and management literature. Accordingly, sustainability can create value when it is integrated into entities' orientation and innovation processes. When SMEs strive for sustainable innovation, they can have various opportunities to increase their sustainability performance.

Gray (2010) aimed to initiate criticism of sustainability accounting by finding the transactions and procedures of conventional accounting insufficient in explaining

sustainability. He stated that multiple and conditional descriptions should be made for sustainable development, based on the idea of determining the actual meaning of sustainability and regulating its organizational dimension.

In another study, O'Dwyer, Owen and Unerman (2011) analyzed the legitimization processes adopted by sustainability assurance practitioners in a large professional services firm. Their findings suggest that practitioners should be aware of the change in the legitimization strategy for the target audience (client) they want to influence and make adaptations appropriate to the nature of the change. Additionally, the importance of developing legitimacy with clients was emphasized, and it was obtained that the moral legitimacy of non-client users was affected by the legitimacy of the firm's internal risk department.

Roca and Searcy (2012) wanted to identify the indicators disclosed in the corporate sustainability reports of Canadian companies (94 reports). According to the results obtained in this study, it was determined that 585 different indicators were used and the indicators in the GRI (Global Reporting Initiative) guidelines were included in 31 reports.

Milne and Gray (2013) discussed sustainability within the scope of the Triple Bottom Line (TLP), GRI, and corporate sustainability reporting. They argued that the basis of sustainability should be focusing on the sustainability of the ecological system and the idea of developing literacy. Based on this argument, they made criticisms about sustainability: Corporate sustainability had become an understanding limited to the inclusion of environmental, social and governance performance indicators in management and reporting processes. Carrying out business operations with this understanding leads to sustainability free from ecological concerns. In fact, with this understanding, operations will become unsustainable in the future.

Boiral (2013) investigated the intermediary role of sustainability reports in hiding the reality, considering that problems related to sustainable development or the current situation of firms are presented with distorted reality in sustainability reports. He found that sustainability reports had an intermediating role and that 90 percent of significant negative events were not included in these reports.

De Villiers, Rinaldi and Unerman (2014) examined the research on accounting and accountability and wanted to incorporate the information they obtained in integrated reporting. However, in the face of the rapid development of integrated reporting, institutions have understood and implemented integrated reporting differently. This situation created challenges to the adoption of integrated reporting.

To our knowledge, no content analysis on sustainability reporting using the TR Index database has been found in Turkey.

Method of The Research

The methodology of this study consists of content analysis using the TR Index. The search criteria is "sustainability reporting". While scanning, the years 2000-2023 were taken as basis. Data were collected from the TR Index database on 31.12.2023. According to these criteria, 209 data were obtained. The search data were filtered so that, projects, inaccessible articles, articles written in the field of science, repeated articles and irrelevant content were not considered. As a result of the filter, 131 articles were considered eligible for analysis. The relationships between the data were evaluated in terms of the development of sustainability reporting research in Turkey, the journals in which the research was published, article-author relationship, article type, article writing language, author who produced the most publications, citation analysis and keyword analysis. Additionally, the most cited articles and articles categorized at the sectoral level were evaluated by presenting them in summary tables.

Findings of The Research

The findings obtained in this research are as follows:

- The subject was studied by 198 authors. Single-authored studies constituted 31% of the publications with 40 articles, and multi-authored studies constituted 69% of the publications with 91 articles.
- 15% of the articles were produced in a foreign language (English), and 85% were produced in the national language (Turkish).
- The most frequently written article type was research articles, accounting for 87% of the publications.
- The subject was published in 56 different journals in Turkey. It was determined that the journal with the most publications was “Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (The World of Accounting Science)” with 19 articles and represented 15% of the publications.
- According to the citation analysis, the article titled “The Importance of Integrated Reporting from the View of Corporate Sustainability and BIST Applications” was the most cited article with 45 citation. In addition, it was found that 51 of the 131 articles (39%) studied by 198 authors were not cited at all.
- According to keyword analysis, the most frequently used keyword was “sustainability reporting” (48times).
- Fifteen different industries, especially the banking sector, were investigated in Turkey.

Conclusion

It was determined that research was low in the early 2000s and increased significantly after 2015. Studies on sustainability reporting in Turkey and worldwide have been influenced by the historical development of sustainability. In articles written about sustainability reporting, firms' data traded in various indexes in Borsa Istanbul (BIST) were mostly used. The banking and finance industry left its mark on studies in the field of sustainability reporting. The reason for this was the industry where sustainability reporting was first implemented. SMEs were researched, albeit in limited numbers.

1. GİRİŞ

İşletmelerin, çetin rekabet koşulları içerisinde daha fazla kazanmak için üretimde doğal kaynakları verimsizce kullanması ya da doğaya zarar vererek faaliyetlerine devam etmesi ve toplumdaki tüketim bilincini körüklemesi çevreyi ve doğal kaynakları olumsuz etkilemiştir. İklim ve mevsimsel döngülerin değişmesi başta olmak üzere pek çok doğal afetin her geçen gün dünyanın her yerinde sıklıkla yaşanır hale gelmesi, ekolojik hayatın zarar görmesi ve biyoçeşitliliğin azalması bu olumsuzluklara örnek olarak verilebilir. Bu durum karşısında kurumsal yönetim ve kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk daha da önemli hale gelmiştir.

Geçmiş yıllarda sürdürülebilirlik, insanoğlunun sahip olduklarından azami faydayı sağlayabilmesi için verdiği çabanın adıydı. O yıllarda atık üretmekten ziyade eskiyi yenileyerek, bozulanı tamir ettirerek kullanım ömrünü uzatma çabasıydı sürdürülebilirlik. Günümüzde tüketim bilincinin, sürdürülebilirlik bilincine yeniden evrilmesi için gerek işletmelerin gerekse bireylerin (tüm toplumun) çevresel, sosyal ve yönetişimsel duyarlılıkla hareket etmesi gerekmektedir.

İşletmeler faaliyetlerini çevresel, sosyal ve yönetişimsel duyarlılıkla yerine getirdiğini hazırladıkları sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla kamuoyuna duyurmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin kurumsal sürdürülebilirliklerine dair güncel durumu ve bunların sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusundaki ilerlemesi hakkında bilgi sunma amacıyla hazırladıkları raporlar olup, yeni bir iletişim aracıdır (Özsöğün Çalışkan, 2012a: 54). Sürdürülebilirlik raporlaması önemli bir iletişim aracıdır ve işletmelerin ilgililere sürdürülebilir kalkınma alanındaki taahhütlerini bildirmeleri amacıyla hazırlanır (Benameur, Mostafa, Hassanein, Shariff ve Al-Shattarat, 2023: 2). Bu raporların gönüllülük esasıyla mı yoksa zorunluluk esasıyla mı hazırlanması gerektiği hususunda farklı yaklaşımlar söz konusudur (Özmen, Karakoç ve Yeşildağ, 2020: 156). Ayrıca işletme yöneticileri sürdürülebilir kalkınmaya katkı sağlayabilmek için sürdürülebilirlik raporlamasını stratejik öneme sahip bir girdi olarak değerlendirmelidir (Leopizzi, Palmi ve Cagno, 2023: 7).

Yatırımcılar için işletmelerin sadece finansal tablo verileri sunması tek başına yeterli değildir. Yatırımcılar sürdürülebilir bir dünya için sürdürülebilirlik raporları üreten ve bu konuda topluma katkı sağlayan yani kurumsal sosyal sorumlulukla hareket eden, çevre bilincini ortaya koyan verileri de dikkate almaktadır. Bu yüzden işletmelerin finansal olmayan performansına ilişkin verileri, işletmelerin kurumsal performansını değerlendirmede kritik bir önem taşımaya başlamıştır (Diwan ve Sreeraman, 2023: 1). Artık yatırımcılar finansal verilerle birlikte finansal olmayan verileri de kullanmaktadır. Sürdürülebilirlik (kurumsal sosyal sorumluluk) yatırım kararını doğrudan etkileme gücüne sahiptir ve çok uluslu şirketler en iyi çevresel performansı sergileyenlere yatırım yapma kararı alırlar (Gonçalves, Gaio ve Costa, 2020: 419). Bu bağlamda yatırımcılar, sürdürülebilirliğe önem veren işletmeleri değerli görmektedir (Dağıstanlı ve Dağıstanlı, 2023: 1).

Yapılan bir araştırmaya göre G250¹ kapsamındaki işletmelerin yayınladığı sürdürülebilirlik raporları 1999 yılında % 35 düzeyindeyken, 2020 yılında bu düzey % 96'ya ulaşmıştır (KPMG, 2020: 10). Bu sonuç bir yandan sürdürülebilirlik raporu hazırlanmasının yaygınlaştığını, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasına verdiği önemin ve özenin her geçen yıl katlanarak arttığını gösterirken, diğer yandan da bu işletmelerin finansal olmayan raporları üreterek yeni yatırımcıları çekme ve finansman kaynağını elde etmede çevre bilincini kurumsal düzeyde benimsendiğini de göstermektedir. Ayrıca işletmeler

¹ G250: Dünyanın en büyük 250 işletmesini ifade etmektedir.

hazırladıkları sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla, faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkileri hususunda açıklamalarda bulunarak, paydaşların hesap verilebilirlik talepleri, eleştirileri ve baskılarına karşı koyabilme kabiliyetini gösterirler (Boiral, 2013: 1036).

Sürdürülebilirlik konusunun önemine istinaden meydana gelen tarihi gelişmeler Tablo 1.'de sunulmuştur.

Tablo 1. Sürdürülebilirliğin Tarihsel Gelişimi

Yıl	Sürdürülebilirliğin Tarihi Gelişimi
1972	“Büyümenin Sınırları” isimli rapor Roma Kulübü tarafından yayımlanmıştır.
1987	“Ortak Geleceğimiz” (Bruntland Raporu) Birleşmiş Milletler öncülüğünde yayımlanmıştır.
1992	“Çevre ve Kalkınma Zirvesi” Rio’da Birleşmiş Milletler tarafından düzenlenmiştir.
1997	“Küresel Raporlama Girişimi- GRI” (Global Reporting Initiative) Birleşmiş Milletler öncülüğünde kurulmuştur.
2000	“Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi” (UNGC) imzalanmıştır.
2010	“Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi” (IIRC) kurulmuştur.
2011	“Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu” (SASB) kurulmuştur.
2015	“17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi” (SDG) 2030 yılında ulaşılması planlanmakta olup, Birleşmiş Milletler üyesi ülkeler tarafından kabul edilmiştir.
2016	“Paris İklim Anlaşması” imzalanmıştır.
2017	“TCFD Tavsiyeleri” yayımlanmıştır. “AB Yeşil Mutabakatı” yayınlanmıştır.
2019	“AB Taslak Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi” yayımlanmıştır. “Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu” (ISSB) kurulmuştur ve 2 prototip yayımlamıştır.
2021	“Değer Raporlama Vakfı” (VRF), “Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu” (SASB) ve “Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi” (IIRC) birleşmiştir. “Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı (COP 26)” yapılmıştır.
2022	“İklim Açıklama Standartları Kurulu” ve “Değer Raporlama Vakfı”nın birleştirileceği duyurulmuştur. “Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu” (ISSB) 2 adet taslak standardı kamuoyunun görüşüne açmıştır.
2023	“AB Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi” yürürlüğe girmiştir.

Kaynak: KGK, 2023 Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması isimli bilgilendirme notundaki Şekil 2.'nin tablolaştırılmış halidir.

Tablo 1.'e göre, dünyada sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlamasının tarihsel gelişim süreci 1972 yılında başlamış ve ilgili kurum ve kuruluşlar oluşturulmuş, konuyla ilgili konferanslar düzenlenmiş, anlaşmalar imzalanmış, standartlar, direktifler yayımlanmıştır. Dünyadaki gelişmeler karşısında ülkemizde de gerekli adımlar atılmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları”nı uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde belirleme, yayımlama, ilgili değişiklikleri yapma ve sürdürülebilirlik raporlaması konusunda denetim yapacakları yetkilendirme ve gözetleme görevi ile yetkilendirilmiştir (KGK, 2023: 2). Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması uygulamaları 2024 yılına kadar gönüllülük esasıyla yapılmıştır. İlk zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması uygulamasına ise 2024 yılında geçilmiştir. KGK, ilk zorunlu sürdürülebilirlik raporlaması uygulamasına ilişkin usul ve esasları kamuoyuyla paylaşmıştır (Resmi Gazete, 29.12.2023 Tarih ve 32414 Sayı-Mükerrer).

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlik raporlamasına verilen öneme istinaden ülkemizde ve dünyada pek çok akademik çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmada, TR Dizin veri tabanında yer alan ve sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin makale olarak üretilen akademik çalışmalar incelenmiştir. Makalelerin içerikleri incelenerek gruplandırma yapılmış ve bir veri seti oluşturulmuştur. Bu verilerin değerlendirilmesine yönelik (literatürün tarihsel gelişimi, yazarlık ilişkisi, anahtar kelime kullanımı, atıf skorları, öne çıkan sektörler gibi çeşitli) kriterler belirlenmiştir. Elde edilen bulgular tablolar halinde sunularak değerlendirilmiştir. Sürdürülebilirlik literatürü alanında araştırma yapılması gereken konular için önerilerde bulunularak çalışma tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin çeşitli bibliyometrik çalışmalarda “en çok atıf alan makaleler” arasında sıralanan makalelerden faydalanılarak oluşturulmuştur:

Cho ve Patten (2007) çevresel performansı zayıf olan işletmelerin finansal tablolarında çevresel açıklamalarını pozitif yönde yansıtacağını savunan meşruiyet teorisinden hareket ederek, çevresel açıklamaların meşruiyet aracı olarak kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak istemişlerdir. Araştırmaya konu olan işletmelerde meşruiyet teorisinin var olduğu belirlenmiştir. Ayrıca çevresel performansı kötü olan ve olumlu çevresel açıklamalar yapan işletmelerin çevreye duyarlı sektörlerde faaliyet göstermektedir. Parasal olan ve parasal olmayan çevresel açıklamalar karşılaştırıldığında ise çevresel performansı kötü olan işletmelerin, çevresel performansı iyi olanlardan daha fazla parasal olmayan çevresel açıklama yaptığı tespit edilmiştir.

Clarkson, Richardson ve Vasvari (2008) çevresel açıklamalar ile çevresel performans arasındaki ilişkiyi yeniden gözden geçirmek amacıyla Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde çevreyi en çok kirleten 5 sektörden 191 firma verisini kullanarak bir ampirik analiz yapmıştır. Buna göre, çevresel açıklamalarını gönüllü olarak açıklayanlar firmaların, gönüllü çevresel açıklamaları ile çevresel performansları arasındaki ilişki pozitif yönlüdür.

Hubbard (2009) zor olan şirket performansı ölçümlerine bir de sürdürülebilirlik performans ölçümlerinin eklenmesi ve benimsenmiş ortak bir raporlama standardı gibi çerçevenin olmayışı düşüncesinden hareket ederek araştırmasını yapmış ve bir kavramsal çerçeve önerisinde (Sürdürülebilir Bilanço-Denge Karnesi: Sustainable Balanced Scorecard: SBSC) bulunmuştur. Önerisinin üst düzey yöneticiler ve analistlerce kolay anlaşılabilirlik, kurumun sürdürülebilirlik performansının ölçümüne yardımcı olabilirlik ve paydaşlarca erişilebilirlik niteliğini taşıdığını belirlemiştir.

Bos-Brouwers (2010) sürdürülebilirlik raporlaması ve yönetim literatüründe büyük işletmeler için yapılan çalışmalara dayanarak, KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)’ler için sürdürülebilir inovasyonu etkileyen unsurları belirlemeye çalışmıştır. Buna göre sürdürülebilirlik, firmaların oryantasyon ve inovasyon süreçlerine entegre edildiği zaman değer yaratabilir ve KOBİ’ler sürdürülebilir inovasyon için çaba gösterdikçe sürdürülebilirlik performanslarını artırabilmek için çeşitli fırsatlar yakalayabilir.

Gray (2010) geleneksel muhasebenin işlem ve prosedürlerini, sürdürülebilirliğin açıklanmasında yetersiz bularak sürdürülebilirlik muhasebesine yönelik bir eleştiri başlatmayı amaçlamıştır. Sürdürülebilirliğin gerçek manasının belirlenmesi ve örgütsel boyutunun düzenlenmesi fikrinden hareketle, sürdürülebilir kalkınmaya yönelik çoklu ve koşullu tanımlamaların yapılması gerektiğini ifade etmiştir.

O’Dwyer, Owen ve Unerman (2011) büyük bir profesyonel hizmet firmasındaki sürdürülebilirlik güvencesi uygulayıcıları tarafından benimsenen meşrulaştırma süreçlerini analiz etmiştir. Analiz sonucuna göre uygulayıcıların etkilemek istedikleri hedef kitle için meşrulaştırma stratejisindeki değişimin farkında olmaları ve değişimin doğasına uygun

uyumlaştırma yapmaları gerektiği saptanmıştır. Ayrıca müşteriler ile meşruiyet geliştirmenin önemi vurgulanmıştır ve müşteri olmayan kullanıcıların ahlâki meşruiyetlerinin, firmanın iç risk bölümünün meşruiyetinden etkilendiği belirlenmiştir.

Roca ve Searcy (2012) Kanadalı şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik raporlarında (94 adet rapor) açıklanan göstergeleri tespit etmek istemiştir. Çalışma sonucuna göre 585 farklı göstergenin kullanıldığı ve ayrıca Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative: GRI) rehberinde yer alan göstergelerin 31 adet raporda yer aldığı belirlenmiştir.

Milne ve Gray (2013) üçlü boyutlu raporlama sistemi olarak isimlendirilen ekonomik, sosyal ve çevresel kârlılık (Triple Bottom Line: TPL) başta olmak üzere, GRI ve kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında sürdürülebilirliği ele almışlardır. Sürdürülebilirliğin temelinde ekolojik sistemin sürdürülebilirliğine odaklanması gerekliliği ve ekolojik okuryazarlığın geliştirilmesi düşüncesinin yer alması gerekliliğini savunmuşlardır. Bu savdan hareketle sürdürülebilirliğe yönelik eleştirilerde bulunmuşlardır: Kurumsal sürdürülebilirlik, çevresel sosyal ve yönetsimsel performans göstergelerinin yönetim ve raporlama süreçlerine dâhil edilmesiyle sınırlandırılan bir anlayış haline gelmiştir. Bu anlayış ile işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ekolojik kaygılardan uzak bir sürdürülebilirliğe sebep olmaktadır. Hatta bu anlayışla işler ileride sürdürülemez hâl alacaktır.

Boiral (2013) sürdürülebilirlik raporlarında sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin problemlerin ya da işletmelerin mevcut durumlarının saptırılmış gerçeklikle sunulacağından hareket ederek, sürdürülebilirlik raporlarının gerçekliğin gizlenmesindeki aracılık rolünü araştırmıştır. Sürdürülebilirlik raporlarının aracılık rolü olduğunu ve önemli olumsuz olayların yüzde 90'ının bu raporlarda yer almadığını tespit etmiştir.

De Villiers, Rinaldi ve Unerman (2014) muhasebe ve hesap verebilirlik hakkında yapılan çalışmaları incelemiş ve elde ettikleri bilgileri entegre raporlamaya dâhil etmek istemiştir. Ancak entegre raporlamanın hızlı gelişimi karşısında kurumlar entegre raporlamayı farklı şekilde anlamış ve uygulamıştır. Bu durum entegre raporlamanın benimsenmesini zorlaştırmıştır.

En çok alıntılanan literatür verileri sürdürülebilirlik raporlaması hakkında okuyucunun dikkatini şu yönlere çekmektedir: (1) Sürdürülebilirliğin merkezinde ekolojik sistemin devamlılığı yer almalı ve işletmeler ekolojik sistem içerisinde bu sistemi koruyacak veya bu sisteme en az zararı verecek şekilde hareket etmelidir. Aksi takdirde sürdürülebilir işletme kârlılığı için yaşanamaz bir hale getirilen dünya ve dünyayı koruyormuş gibi kendini konumlandıran işletmelerin çevresel açıklamalarını içeren sürdürülebilirlik raporlarının varlığından söz edilir. (2) Çevresel performansı kötü olan işletmelerin kendilerini çevreci gösteren açıklamalarda bulunması ile karşılaşılabilir. Bu şekildeki uygulamaların kötü çevresel performanslar için bir yeşil aklama girişi olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. (3) Sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllülük veya zorunluluk esasıyla yapılmasının işletmelerin çevresel açıklamalarına ve çevresel performanslarına yansıma durumu göz ardı edilmemelidir. Zorunluluk hali raporlarda sunulan verilerin standardizasyonun sağlanması açısından bir gereklilik olarak değerlendirilebilir. (4) Sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla işletmelerin sürdürülebilirlik performans ölçümlerinin yapılabilmesi için ortak bir raporlama dilinin olması gerekliliği doğmuştur. Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bir raporlama çerçevesinin olmayışı sağlıklı/tutarsız performans ölçümlerine neden olabilir. (5) Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir inovasyon büyük / küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından doğru anlaşılıp uygulanırsa, işletmelere çeşitli fırsatlar için kapılar aralayabilir. Yatırımcıların yükselen değeri olan sürdürülebilirliğin, işletmelerin en temel kaynak finansmanın anahtarı olduğu hep hatırlanmalıdır.

Dünyada en çok alıntılanan bu eserlerden esinlenerek, Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının durumunun değerlendirilebilmesi için TR Dizin veri tabanından elde edilen makaleler için içerik analizi yapılmıştır.

3. ARAŞTIRMA

Sürdürülebilir bir dünya için insanoğlu, çevre için uygun olmayan, sürdürülemez hale gelen kötü uygulamalarına son verme yönünde harekete geçmelidir. Bu çalışmada, Türkiye özelinde, sürdürülebilirlik raporlaması literatürüne yapılan katkılar ele alınmıştır ve akademik çabalar ulusal boyutuyla değerlendirilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı “sürdürülebilirlik raporlaması” hakkında Türkiye’de 2000-2023 yılları arasında yazılan akademik makalelerin incelenmesi ve elde edilen sonuçların ulusal düzeyde değerlendirilmesidir. Çalışmanın kapsamını Türkiye’de 2000-2023 yılları arasında ve sürdürülebilirlik raporlaması konusunda yazılmış ve TR Dizin² olarak yayınlanmış ulusal makaleler oluşturmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada sürdürülebilirlik raporlaması konusunda yazılmış ve TR Dizin veri tabanında taranan ulusal makalelerin analizinde, içerik analiz yöntemi kullanılmıştır. TR Dizin, 1.692 derginin ve 513.424 araştırmacının bulunduğu, uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmiş ulusal ve bilimsel bir veri tabanıdır (<https://trdizin.gov.tr>). İçerik analizi ise nitel bir araştırma yöntemidir. Yazılı verilerin içeriklerindeki temel özelliklerin saptanması ve kapsadıkları mesajların özet halinde sunulması ve belirtilmesi şeklinde ifade edilebilir (Özdemir ve Pamukçu, 2016: 23). İçerik analizi, araştırma probleminin ve sorularının belirlenmesi, verilerin toplanması, elde edilen verilerin kodlanması, verilerin analiz edilmesi aşamalarından oluşur ve araştırmacıların analiz ettikleri verilerden anlamlı sonuçlar çıkarmasını sağlar, esneklik, uygun maliyet ve hızlı sonuç elde etme avantajlarından dolayı sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan bir araştırma yöntemidir (Alanka, 2024: 62). Araştırmacılar nesnel, ölçülebilir, doğrulanabilir bilgilere ulaşmak amacıyla doküman, metin, evrak gibi farklı türdeki materyalleri belirli kurallar çerçevesinde (örnekleme, kodlama, kategori gibi) analiz etmek için bu araştırma yöntemini kullanırlar (Metin ve Ünal, 2022: 273).

Bu çalışmada içerik analizi yöntemi uygulanırken,

- (I) Öncelikle sürdürülebilirlik raporlaması araştırma konusu olarak belirlenmiştir.
- (II) Bu konunun araştırılacağı materyal ise makale olarak saptanmıştır.
- (III) Ardından TR Dizin veri tabanından konu hakkında yazılan makaleler toplanmıştır.
- (IV) Toplanan makaleler filitrelendirilerek analize uygun hale getirilmiştir.
- (V) Analize uygun görülen makalelerin içerikleri incelenerek kategorize edilmiş ve bir veri seti oluşturulmuştur.
- (VI) Veri setinde yer alan makaleler yayın yılı, yayımlandıkları dergiler, tek-çok yazarlı oluşları, türleri, yazım dili, atıf skorları, araştırmanın yapıldığı üniversite-il temsili ile akademisyen-il temsili, anahtar kelime kullanımları, sektörler, KOBİ’ler ve ayrıca araştırma önerileri içerip içermediği gibi çeşitli açılardan incelenmiş ve elde edilen bulgular tablolar halinde sunulularak değerlendirilmiştir.

² TR Dizin veri tabanı 2000 yılının Ağustos ayından itibaren internet sayfası üzerinden tarama yapılmasına olanak sağlamaktadır (<https://trdizin.gov.tr/hakkinda/>).

Sürdürülebilirlik raporlaması alanında yazılan akademik makalelerin analizi için TR Dizin veri tabanında yayın arama kısmına “sürdürülebilirlik raporlaması”³ ile “sustainability reporting” arama sorgusu kelimeleri yazılmış ve basit arama gerçekleştirilmiştir. Bu veriler 31.12.2023 tarihi itibarıyla sistemden çekilmiştir. Elde edilen veriler Tablo 2.’de sunulmuştur.

Tablo 2. Anahtar Kelimeler Aracılığıyla TR Dizin Veri Tabanından Veri Toplama

Sorgu Kriteri	Sürdürülebilirlik Raporlaması	Sustainability Reporting
Veri Sayısı	48	161
Yayın Tipi	48 Makale	160 Makale & 1 Proje
Veri Tabanı	48 Sosyal	152 Sosyal & 9 Fen
Erişim Formatı	Açık	Açık & Kapalı
Yazar Sayısı	83	240

Kaynak: <https://trdizin.gov.tr/> adresinden 31.12.2023 tarihli bilgiler dikkate alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2.’ye göre ilgili sorgu kriterleri sonucunda toplam (48+161=) 209 adet veri elde edilmiştir. Ulusal veri tabanında anadilde sorgulama sonucu elde edilen verilerin sayısının, yabancı dilde sorgulama sonucu elde edilen verilerin sayısından (1/3’ünden bile) az olması dikkat çekici bulunmuştur. Arama verileri, projeler (1), fen alanındaki makaleler (9), erişime kapalı olan/erişilemeyen makaleler (9), çift olan (yinelenen) makaleler (41), alakasız içerikli makaleler (18) açısından filtrelendirilmiş ve 131 adet makale verisi analize uygun bulunmuştur.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması alanında 2000-2023 yılları arasında yazılan akademik makalelerin içerik analizi sonuçları aşağıda sıralanmıştır:

- Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlamasını keşfetmeye yönelik ilgi 2015 yılından itibaren artmıştır. En çok makale üretilen yıl 23 makale ile 2022 yılı olmuştur.
- Konu 198 yazar tarafından çalışılmıştır. Tek yazarlı çalışmalar 39 adet makale ile yayınların % 30’unu, çok yazarlı çalışmalar 92 adet makale ile yayınların % 70’ini oluşturmuştur.
- Makalelerin % 15’i yabancı dilde (İngilizce olarak), % 85’i ise ulusal dilde (Türkçe olarak) üretilmiştir.
- En çok yazılan makale türü araştırma makaleleri olmuş ve yayınların % 87’sini oluşturmuştur.
- Konu 56 farklı dergide yayınlanmıştır. En çok yayın yapılan derginin 19 adet makale ile “Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi” olduğu ve yayınların % 15’ni temsil ettiği tespit edilmiştir.
- Atıf analizine göre “*Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları*” isimli makale 45 atıf ile en çok atıf alan makale olmuştur. Ayrıca 198 yazar tarafından çalışılan 131 makaleden 51 adedinin (% 39’nun) hiç atıf almadığı tespit edilmiştir.
- Makalelerin % 49’unda (64 makalede) bir öneri cümlesinin bulunduğu, % 51’inde

³ Sorgulama esnasında tırnak “...” işareti kullanılmamıştır. Metin içerisinde kelimeleri belirgin kılmak için kullanılmıştır.

(67 adet makalede) ise bir öneri cümlesinin bulunmadığı tespit edilmiştir. En çok araştırma önerisinin verildiği dergi % 64 ile Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi iken, en çok araştırma önerisinin verilmediği dergi % 78 ile Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'dir.

- Sürdürülebilirlik raporlaması ülkemizde 44 farklı ildeki 75 farklı üniversitede araştırılmıştır. Buna göre araştırmanın il temsil oranı $(44 \text{ il} / 81 \text{ il}) = \% 54$; üniversite temsil oranı $(75 \text{ üniversite} / 208 \text{ üniversite}) = \% 36$ 'dır.
- Akademisyenler tarafından en çok sürdürülebilirlik raporlaması çalışılan il, 17 farklı üniversitenin katılımı ve 39 akademisyenin eser üretme katkısı ile İstanbul'dur.
- Anahtar kelime analizine göre en sık kullanılan 5 anahtar kelime sırasıyla, sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilirlik, entegre raporlama, Küresel Raporlama Girişimi (GRI), sürdürülebilirlik raporu/raporlarıdır.
- Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan makalelerin (49 adet) % 37'sinde Borsa İstanbul (BIST)'da çeşitli endekslerde (BIST-50, BIST-100, BIST-Tüm Endeksler, BIST- Sürdürülebilirlik Endeksi, BIST-Kurumsal Yönetim Endeksi, BIST-Gıda ve İçecek Endeksi, BIST-Metal Eşya ve Makine Endeksi) ve çeşitli sektörlerde (15 farklı sektörde) faaliyet gösteren işletme verileri kullanılmıştır.
- Makalelerin (93 adet) % 71'inde tek yıl verisi ve/veya birkaç yıl verisi kullanılmıştır.
- Makalelerde en çok içerik analizi (doküman incelemesi - % 38) ve regresyon analizi (doğrusal regresyon, çoklu doğrusal regresyon, lojistik regresyon, panel veri regresyon - % 18) yapıldığı tespit edilmiştir. Bunların dışında vak'a incelemesi, karşılaştırmalı analiz, gri ilişkisel analiz, camels analizi, frekans analizi, bibliyometrik analiz, sürdürülebilirlik skor hesaplamaları, entegre rapor skor hesaplaması, Altman Z-Skoru, TOPSIS gibi pek çok türde analiz yöntemleri ve anket (online-yüz yüze ya da telefonda görüşme gibi şeklinde) tekniği kullanılmıştır.
- Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında içerik analizi (doküman incelemesi) kullanılarak yazılan makalelerde SPSS istatistik paket programı (13, 18, 22, 24 gibi çeşitli versiyonları), Nvivo paket programı, Maxqda programı, MATLAB paket programı, Amos 22 programı, Readable Pro metin analizi programı ve MS Excel'in kullanıldığı tespit edilmiştir.
- Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında regresyon analizi kullanılarak yazılan makalelerde Eviews paket programı (9.1, 11 gibi çeşitli versiyonları), Stata 15 paket programı, Finnest Hisse Expert programı kullanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Kısıtları

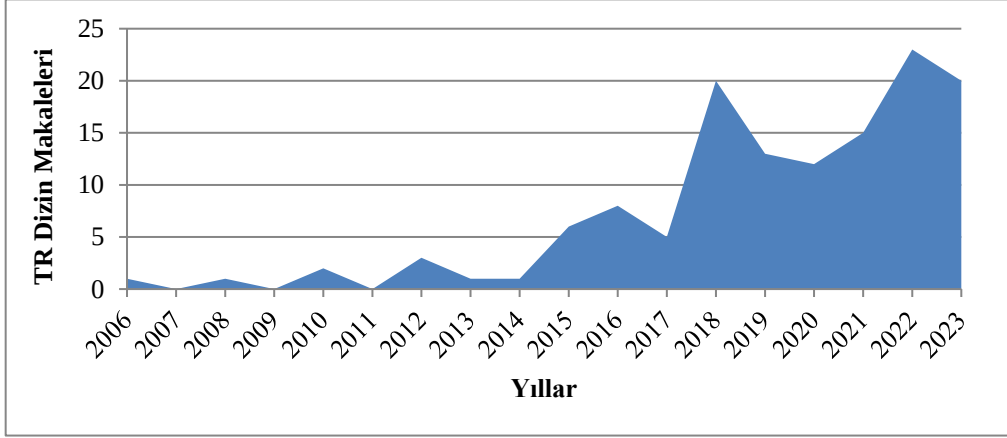
Araştırmanın sınırı akademik eser türü olarak yalnızca sosyal bilimler alanındaki TR Dizin makaleleri, araştırma dönemi olarak 2000-2023 yılları esas alınarak belirlenmiştir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Ulusal Tez Merkezi'nde yer alan lisansüstü tezler, TR Dizin dışındaki endekslerde yayınlanan makaleler, kitap, kitap bölümleri ile 2023 yılından sonra yapılan çalışmalar kapsam dışı bırakılmıştır ve bu da araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır.

4. TÜRKİYE ÖZELİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASININ ANALİZİ

Türkiye özelinde sürdürülebilirlik raporlamasının analizini yapabilmek için ulusal veri tabanı olan TR Dizin'den elde edilen makaleler kullanılmıştır. Veriler Microsoft Excel programında işlenerek kategorize edilmiş ve içerik analizi bulguları tablolar halinde özet olarak sunulurken değerlendirilmiştir.

4.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının Gelişimi

Sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki makaleler TR Dizin veri tabanından 2000-2023 dönemi için tarandığında, 2000-2005 dönemleri arasında bu konu hakkında hiç yayın yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle ilk yayın yapılan yıl (2006 yılı) esas alınarak ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması araştırmalarının gelişimi Şekil 1.'de gösterilmiştir.



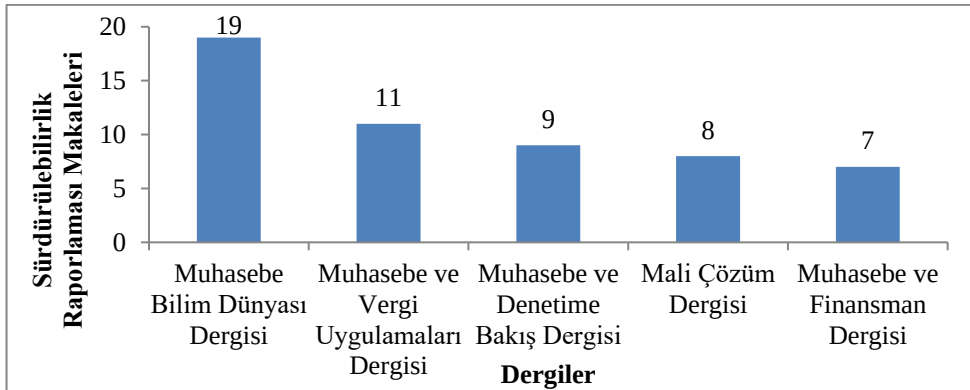
Şekil 1. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının Gelişimi

Şekil 1.'de gösterildiği üzere, ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması alanında ilk akademik makalenin 2006 yılında yazıldığı, 2006-2014 yılları arasında yılda en fazla 3 yayının yapıldığı, 2015 yılından itibaren ise konunun yoğun olarak çalışıldığı tespit edilmiştir. En çok yayın yapılan yıl 23 makale ile 2022 yılı olduğu tespit edilmiştir. Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlamasını keşfetmeye yönelik ilginin 2000’li yıllarda az, 2015 yılından sonrasında daha çok olduğu görülmüştür.

4.2. Araştırmaların Yayınlandığı Dergiler

TR Dizin veri tabanı 1.693 farklı derginin yer aldığı ve Türkçe ve İngilizce ağırlıklı olmak üzere 11 farklı yayın dilinde yayının yapılabildiği bir veri tabanıdır (<https://search.trdizin.gov.tr/tr/dergi/ara?q=>).

Sürdürülebilirlik raporlaması alanında analize uygun görülen 131 adet makale TR Dizin veri tabanında 56 farklı dergide yayınlanmıştır. Bu konuda en çok yayın yapılan 5 dergi Şekil 2.'de gösterilmiştir.



Şekil 2. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının En Çok Yayınlandığı Dergiler

Şekil 2.’de gösterildiği üzere, en çok yayın yapılan derginin 19 adet makale ile “Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi” olduğu ve yayınların % 15’ni temsil ettiği tespit edilmiştir. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 11 adet makale ile yayınların % 8’ni, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 9 adet makale ile yayınların % 7’sini, Mali Çözüm Dergisi 8 adet makale ile yayınların % 6’sını, Muhasebe ve Finansman Dergisi 7 adet makale ile yayınların % 5’ini temsil etmektedir. 4’er adet makale yayınlayan 2 derginin yayınların % 6’sını, 3’er adet makale yayınlayan 5 derginin yayınların % 11’ni, 2’şer adet makale yayınlayan 10 derginin yayınların % 15’ini ve 1’er adet makale yayınlayan 34 derginin yayınların % 27’sini temsil ettiği belirlenmiştir.

4.3. Makaleler, Araştırma Yapan Yazarlar ve Atıf Analizi

TR Dizin makalelerinin analizine göre ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması alanında 198 yazar yayın üretmiştir. Üretilen yayınlara ilişkin veriler Tablo 3.’te sunulmuştur.

Tablo 3. TR Dizin Veri Tabanına Göre Makale-Yazar İlişkisi, Makale Türü ve Yazım Dili Tablosu

Makale-Yazar İlişkisi	Makale Türü	Makale Yazım Dili
Tek Yazarlı Makale Sayısı	39 adet Araştırma Makalesi	114 adet Türkçe 112 Adet
İki Yazarlı Makale Sayısı	74 adet Ampirik Araştırma	9 adet İngilizce 19 Adet
Üç Yazarlı Makale Sayısı	17 adet Derleme	3 adet
Dört Yazarlı Makale Sayısı	-/- Nicel Analiz	1 adet
Beş Yazarlı Makale Sayısı	1 adet Nitel Analiz	2 adet
	Örnek Olay Tahlili	1 adet
	Diğer	1 adet
Toplam 131 Adet	Toplam 131 Adet	Toplam 131 Adet

Kaynak: Microsoft Excel Programında veriler işlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

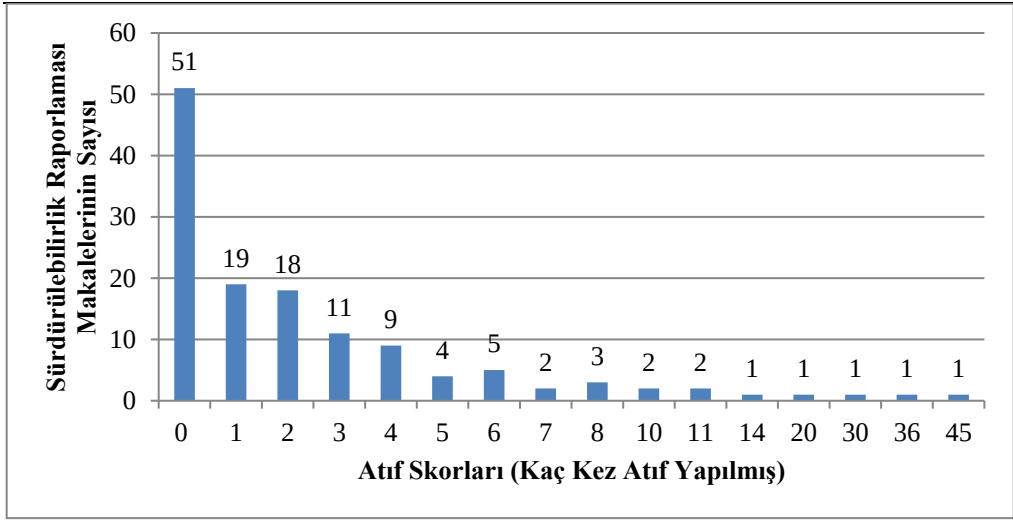
Tablo 3.’te gösterildiği üzere tek yazarlı çalışmalar 39 adet makale ile yayınların % 30’unu, çok yazarlı çalışmalar 92 adet makale ile yayınların % 70’ini oluşturmuştur. Yazarlar, bir üniversiteye bağlı olarak akademik alana katkı sağlayabileceği gibi, bir üniversiteye bağlı olmadan, bağımsız araştırmacı olarak (bir kurumun başkanı, bir kurumun başkan müşaviri, bir kurumun memuru, ruhsatlı muhasebe meslek mensubu, muhasebe uzmanı, bilim uzmanı, etki analisti, yüksek lisans ya da doktora öğrencisi gibi pek çok sıfatla) katkı sunabilirler. Bu çalışma kapsamında 20 yazar bağımsız araştırmacı olarak (yazarların 20/198= % 10’u) ulusal literatüre katkı sağlamıştır. 198 yazardan sadece 3’ü yurtdışından ulusal alana katkı sağlamıştır. Bunların 2’si (1’i ABD’de, 1’i Slovakya’da bir üniversitede) akademisyen olarak, 1’si ise yabancı bir kurumun başkanı (IFAC⁴ Başkanı) olarak katkı sunmuştur.

Makalelerin % 15’i yabancı dilde (İngilizce olarak), % 85’i ise ulusal dilde (Türkçe olarak) üretilmiştir. En çok yazılan makale türü araştırma makaleleri olmuş ve yayınların % 87’sini oluşturmuştur.

Analize tabi tutulan 131 adet makalenin atıf analizi yapılırken 31.12.2023 tarihi itibarıyla TR Dizin atıf skorları esas alınmıştır.⁵ Atıf analizi Şekil 3.’te gösterilmiştir.

⁴ IFAC: International Federation of Accountants, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

⁵ Veriler 31.12.2023 tarihi itibarıyla TR Dizin veri tabanından elde edilirken, makale verilerinin sağ tarafında yer alan TR Dizin atıf skorları dikkate alınmıştır. Makale verilerinin elde edildiği tarih ile yayımlandığı tarih arasında geçecek sürede atıf skorlarının değişkenlik göstermesi olağan bir durumdur.



Şekil 3. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Hakkındaki Makalelerin Atıf Skorları

Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması alanında analize uygun görülen 131 adet makale içerisinde 45 atıf ile en çok atıf alan makale Ümit Gücenme Gençoğlu ve Alp Aytaç tarafından yazılmıştır. Şekil 3’te gösterildiği üzere, ayrıca 198 yazar tarafından çalışılan makalelerden 51 adedinin (% 39’nun) hiç atıf almadığı tespit edilmiştir. Ulusal ölçekteki sürdürülebilirlik raporlaması analizine göre, ülkemizde en çok atıf alan makalelere ilişkin veriler Tablo 4.’te sunulmuştur.

Tablo 4. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Çalışmalarının Atıf Analizi Tablosu

Yazar Adı/Yayın Yılı	Makale Adı	Makalenin Yayınlandığı Dergi	Atıf Sayısı
Ümit Gücenme Gençoğlu & Alp Aytaç (2016)	Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları	Muhasebe ve Finansman	45
V. Alpagut Yavuz (2010)	Sürdürülebilirlik Kavramı ve İşletmeler Açısından Sürdürülebilir Üretim Stratejileri	Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul	36
Serhat Yanık & İpek Türker (2012)	Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)	Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Anadolu	30
A.Banu Başar & Mehmet Başar (2006)	Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu	Üniversitesi Sosyal Bilimler	20
Murat Düzer & Saime Önce (2018)	Sürdürülebilirlik Performans Göstergelerine İlişkin Açıklamaların Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST’te Bir Uygulama	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları	14

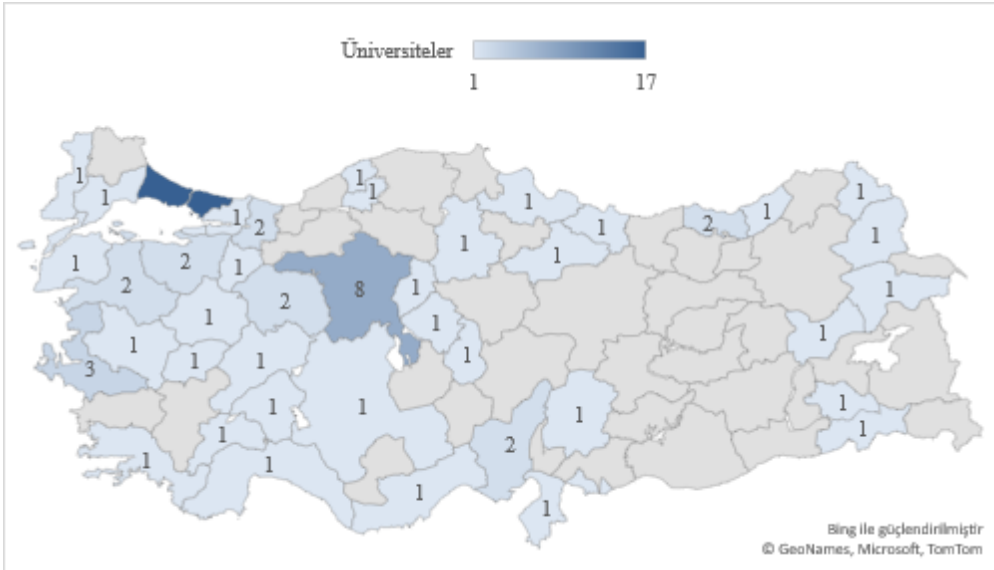
Zehra Özdemir & Fatma Pamukçu (2016)	Kurumsal Sürdürülebilir Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi	Mali Çözüm	11
Yasemin Ertan (2018)	Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması (2005-2017)	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Yönetim ve Ekonomi:	11
Filiz Yüksel & Hakan Arıcı	Entegre Raporlama, Türk İşletmelerinin Entegre Raporlamaya Bakışı Üzerine Bir Araştırma	Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi	10
Vedat Ekeril & Merve Özgür Göde (2017)	Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi	İşletme ve Ekonomi Araştırmaları	10

Kaynak: Microsoft Excel Programında veriler işlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

En çok atıf alan makaleler 10 ve daha fazla atıf alma skoru açısından Tablo 4.’te sıralanmıştır. Tablo 4.’e göre 131 adet makaleden sadece 9 adedi (yaklaşık %7’si) 10 ve üzeri atıf almıştır.

4.4. Araştırmaların Yapıldığı Üniversitelerin ve Akademisyenlerin İl Bazında Analizi

Ulusal veri tabanı TR Dizin’den elde edilen ve analize tabi tutulan makaleler, Türkiye’nin 44 farklı ilinde bulunan 75 tane üniversitenin katılımıyla üretilmiştir. Üniversitelerin literatüre katkıları makale olarak ayrıştırılamamaktadır. Örneğin bir makale farklı şehirlerdeki üniversitelerde bulunan yazarlar tarafından yazılmış olabilir. Bu yüzden üniversitelerin alana katkısı ilgili ildeki üniversitelerin sayısı ve ilgili üniversitelerdeki akademisyenlerin sayısı ile ölçülebilir. Ülkemizdeki üniversitelerin alana katkıları Şekil 4.’te gösterilmiştir.

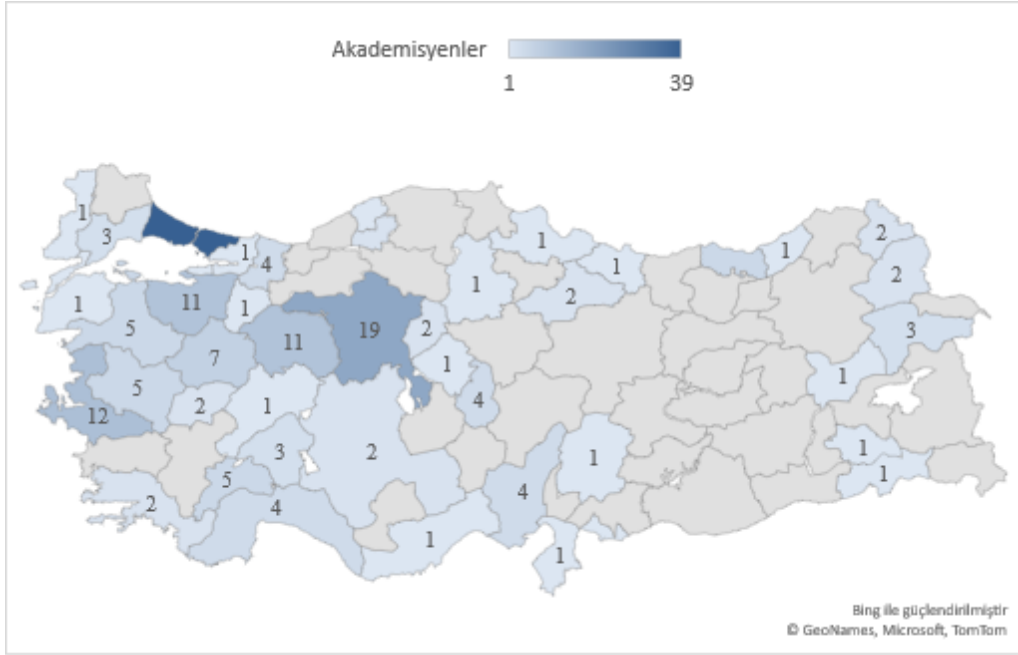


Şekil 4. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının Yapıldığı Üniversitelerin İller Bazında Gösterimi

Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması 44 farklı ilde yer alan üniversiteler tarafından

gerçekleştirilmiştir. Buna göre, ülke genelindeki il temsil oranı (44 il/81il=) % 54'tür. Sürdürülebilirlik raporlaması 75 farklı üniversitede çalışılmıştır. Buna göre, ülke genelindeki üniversite temsil oranı (75 üniversite/208⁶ üniversite=) % 36'dır. Şekil 4.'te gösterildiği üzere, ilgili şehirlerde araştırmaların yapıldığı en az üniversite sayısı 1 (adet), en çok üniversite sayısı 17 (adettir)'dir. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki en çok akademik katkı İstanbul'daki 17 farklı üniversite tarafından verilmiştir ve bunu 8 farklı üniversite ile Ankara takip etmiştir.

Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan 131adet makale 198 yazar tarafından üretilmiştir. 198 yazarın, 20'si bağımsız araştırmacı, 2'si yabancı akademisyendir. Buna göre, ülkemizde akademisyen olarak eser üreten yazar sayısı (198-20-2=)176'dır. Sürdürülebilirlik raporlaması Türkiye'deki 75 farklı üniversitede görev alan 176 akademisyen tarafından çalışılmıştır. Ülkemizdeki akademisyenlerin alana katkıları Şekil 5.'te gösterilmiştir.



Şekil 5. Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmaları Yapan Akademisyenlerin İller Bazında Gösterimi

Sürdürülebilirlik raporlaması, 44 farklı ilde, 75 farklı üniversitede 176 akademisyen tarafından çalışılmıştır. Şekil 5.'te gösterildiği üzere, ilgili şehirlerde araştırma yapan en az akademisyen sayısı 1, en çok akademisyen sayısı 39'dur. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki en çok akademik katkı İstanbul'daki 17 farklı üniversitede çalışan 39 akademisyen tarafından verilmiştir. Bunu 8 farklı üniversiteden 19 akademisyen ile Ankara, 3 farklı üniversiteden 12 akademisyen ile İzmir, 2 farklı üniversiteden 11 akademisyen ile Eskişehir ve Bursa, 1 üniversiteden 7 akademisyen ile Kütahya takip etmiştir.

Ülkemizde 2019/Ocak sonu itibarıyla yapılan bir araştırmaya göre yükseköğretimde muhasebe-finance alanındaki öğretim elemanı sayısı 2021'dir (Aslan, Erol ve Kara Öztürk

⁶ Üniversite sayılarına ilişkin bilgi <https://www.yok.gov.tr/universiteler/universitelerimiz> adresinden elde edilmiştir.

2020: 117). Bu çalışmanın yapıldığı yıl verisi güncellendiğinde elbette öğretim elemanı sayıları değişkenlik gösterecektir. Muhasebe-finance alanındaki akademisyenlerin sayıları (2021) ile sürdürülebilirlik raporlaması alanında çalışan akademisyen sayıları (176) dikkate alındığında, akademisyenlerin yaklaşık $(176/2021=)$ % 9'unun sürdürülebilirlik raporlaması üzerine çalıştığı söylenebilir. Sürdürülebilirlik raporlaması alanına ilgisinin düşük olduğu, başka bir ifadeyle bu alanı keşfetmeye yönelik ilginin (Şekil 1.'de gösterildiği üzere) özellikle 2022 yılında yoğunluk kazandığı söylenebilir. İlginin, konunun önemine istinaden ve sürdürülebilirlik raporlamasının yapılacak yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmesiyle birlikte artacağı düşünülmektedir.

4.5. Anahtar Kelime Analizi

Ulusal veri tabanı olan TR Dizin'den elde edilen 131 adet makaledeki anahtar kelimeler dikkate alınarak kelime bulutu oluşturulmuştur. Kelime bulutu, metinsel verileri özetlemede kullanılan ve kelimelerin kullanım sıklığını görselleştiren bir çizim aracıdır (Benameur, Mostafa, Hassanein, Shariff ve Al-Shattarat, 2023: 18). TR Dizin makalelerinde yazarların en sık kullandığı anahtar kelimelere ilişkin kelime bulutu Şekil 6.'da gösterilmiştir.



Şekil 6. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarında En Sık Kullanılan Anahtar Kelimelere İlişkin Kelime Bulutu

Şekil 6.'da gösterildiği üzere en sık kullanılan anahtar kelimeler sırasıyla sürdürülebilirlik raporlaması (48 kez), sürdürülebilirlik (42 kez), entegre raporlama (35 kez), Küresel Raporlama Girişimi (GRI) (18 kez), sürdürülebilirlik raporları/raporu (16 kez), kurumsal sürdürülebilirlik (14 kez), finansal performans (11 kez), sürdürülebilirlik muhasebesi (10 kez), kurumsal sosyal sorumluluk (9 kez), Borsa İstanbul-BIST'tir (8 kez kullanılmıştır).

4.6. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kapsamında Yapılan Çalışmaların Sektörel Açısından Değerlendirilmesi

Sürdürülebilirlik raporlamasının içerik analizi kapsamında incelenen 131 adet makale verisi büyük resmi gösterebilmek için sektörler açısından (tarafımdan) tasnif edilerek sunulmuştur. Bu tasnif sırasında bazı çalışmaların sektör ayırımı yapılmaksızın, (1) özellikle bir sektör belirtmeksizin yani farklı sektörlerden işletmeler üzerine yapıldığı; (2) bazı çalışmaların özellikle belirli sektör/sektörlerdeki işletmeler esas alınarak yapıldığı tespit edilmiştir. (3) Hatta bazı çalışmalarda ise birden fazla sektöre ilişkin işletmeler esas alınırken, özellikle belirli sektördeki işletmelerin kapsam dışı (örneğin bankacılık sektörü dışındaki şirketler gibi) bırakıldığı tespit edilmiştir.

Özellikle belirli bir sektör belirtilerek yapılan araştırmalar özet olarak Tablo 5.'te sunulmuştur:

Tablo 5. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının Sektörel Durumu

Araştırılan Sektörler	Makale Sayısı	Yazarlar/ Yıl	Araştırmanın Yapılma Amacı	Araştırmanın Bulguları
Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri	1	Özsözgün Çalışkan (2012b)	Sürdürülebilirlik uygulamaları gerçekleştiren meslek mensuplarının, işletmelerin sürdürülebilirlik uygulamalarına hangi aşamalarda katkı sağlayabileceğinin ortaya konulması	Meslek mensuplarının, işletmenin sürdürülebilirlik konumunun belirlenmesi, işletmenin altyapısının sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda yapılandırılması, sürdürülebilirlik raporlaması ve denetimi, sürdürülebilirlik eğitimleri alanında katkı sağlayabileceği tespit edilmiştir.
Gıda	1	Açıkgöz (2022)	Gıda sektörü (4 firma) ve enerji sektöründeki (4 firma) işletmelerce hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının, firmaların piyasa riski ve getiri volatiliteleri üzerindeki etkisinin araştırılması	Sürdürülebilirlik faaliyetleri yüksek düzeyde olan firmaların piyasa riski, sektörlerine kıyasla daha yüksek bulunmuştur. Bu firmalar piyasa riski açısından bir avantaj sağlamamıştır.
Haberleşme	1	Öztürk ve Marşap (2018)	ABD, İngiltere ve Türkiye’den seçilen telekomünikasyon şirketlerinin kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında /sürdürülebilirlik raporlarında odaklanılan temel hususların tespiti	Telekomünikasyon şirketlerinin 2014-2015-2016 yılı kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının içerik analizi sonucunda odaklandıkları ana hususun toplumsal katılım ve çevresel raporlama olduğu belirlenmiştir.
Perakende	1	Yeniçeri ve Böcek (2022)	KAP ⁷ ve BIST-Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 6 perakende işletmesinin sürdürülebilirlik uygulamalarının GRI’nin ekonomik, çevresel ve sosyal standart bileşenlerine göre incelenmesi	Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin raporlanmasında Migros ve Doğuş Otomotiv yüksek performans göstermiştir.
Sigorta	1	İşseveroğlu (2021a)	Sigorta sektöründe öncül olan 6 şirketin sürdürülebilirlik ve faaliyet raporlarının incelenmesi suretiyle yaptıkları sürdürülebilirlik açıklamalarının GRI ilkelerine uygunluğunun analiz edilmesi	*Yalnız 1 şirket, (2018-2020 dönemi için) GRI standartlarına uygun sürdürülebilirlik raporlaması yaparken, diğer şirketler sürdürülebilirlik açıklamalarını faaliyet raporlarında sunmuştur. *Şirketlerin çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik açıklamalarında, standardizasyonun olmayışı, gerek bir şirketin kendisine ait geçmiş yıl verileri ile gerekse sektördeki diğer şirket verileri ile karşılaştırma yapılmasını engellemektedir.
Turizm	1	Ekergil ve Göde (2017)	Uluslararası sürdürülebilirlik raporu standardına göre Türkiye’deki otellerin hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarının incelenmesi ve Standartlar ile hazırlanan raporlar arasındaki benzerliklerin ya da farklılıkların ortaya çıkarılması	Türkiye’de faaliyet gösteren 10 otelin 2014-2017 dönemine ait sürdürülebilirlik raporlarının, uluslararası sürdürülebilirlik raporu standardına uygun hazırlanmadığı tespit edilmiştir.
Sağlık	2	Şenol, Üstünkaya ve Akkuş (2023)	Bir kamu hastanesinde sürdürülebilirlik raporlaması üzerinde personel tutumlarının araştırılması	Sağlık personellerinin sürdürülebilirliğe ilişkin tutumlarının olumlu olduğu ancak sürdürülebilirlik raporlaması konusunda ise daha da bilgilendirilmeleri gerektiği tespit edilmiştir.

⁷ KAP: Kamuyu Aydınlatma Platformu

Sağlık		Dönmez ve Taşkın (2023)	Türkiye, ABD, İtalya, İsviçre, Fransa, İngiltere, Almanya ve Japonya'da ilaç endüstrisinde faaliyet gösteren ve gönüllü olarak GRI'ye uyumlu sürdürülebilirlik raporu hazırlayan 15 işletmenin çevresel faaliyetlere verdikleri önem düzeyinin, çevresel zararları azaltabilme kabiliyetlerinin tespiti, işletmelerde öne çıkan uygulamalarla geliştirilen önlemlerin vurgulanması ve raporların kullanılabilirliğinin araştırılması	İşletmeler çevresel faaliyetlerini GRI rehberine uygun açıklamak için makul bir çaba göstermiştir. Ancak gönüllülük esasından dolayı işletme faaliyetlerinin çevresel etkileri, sürdürülebilirlik raporlarına tam olarak yansımamıştır.
İmalat	2	Tanç ve Gümrah (2015)	BIST İmalat Sektöründe faaliyet gösteren (9) işletmelerin 2013 yılı sürdürülebilirlik raporlarında yer alan çevresel performans göstergelerinden seçilen kriterlerin TOPSIS yöntemi ile çevresel performans puanına dönüştürülmesi ve böylece sektördeki işletmelerin çevresel performanslarının belirlenmesi	Çevresel performansı en yüksek işletme 0,421 puanla AKÇANSA (çimento) olurken, en düşük işletme ise 0,017 puanla BRISA (lastik üreticisi) olmuştur.
İmalat		Saygılı, Gören Yargı ve Erginer (2020)	16'sı imalat sektöründe ve 21'i imalat sektörü dışındaki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında, sürdürülebilirlikle ilgili kavramları hangi düzeyde açıkladıklarının belirlenmesi	* En çok değinilen unsur, ekonomik sürdürülebilirlik açısından ekonomik performans; çevresel sürdürülebilirlik açısından ürün ve hizmetler; sosyal sürdürülebilirlik açısından ise istihdam ile iş sağlığı ve güvenliğidir. * Ayrıca şirketlerin sürdürülebilirlik raporu içeriklerinin kapsamlı hale gelmesinde, firma yaşındaki ve çalışan sayısındaki artış etkilidir. Sürdürülebilir tedarik zinciri yönetimi uygulamalarında öne çıkan konular (1) sorumlu satınalma, (2) sorumlu tedarikçi, (3) adil satınalma, (4) müşteri hizmet kalitesinin geliştirilmesi, (5) müşteri memnuniyeti, (6) çevreye duyarlı süreç tasarımı, (7) teknolojik yeniliklere adaptasyon, (8) kesintisiz tedarik zinciri ve üründen kalite ve (9) güvenlik alanındadır.
Otomotiv	2	Tanrıverdi (2023)	Otomotiv Sanayi Derneği'ne üye olan ve 2021 yılında sürdürülebilirlik raporu yayımlayan 8 işletmenin sürdürülebilir tedarik zinciri yönetimi uygulamalarının incelenmesi	Türkiye çevresel uyum kapsamında daha baskınken, ABD zayıf kalmıştır. Buna rağmen ABD'de tedarikçi çevresel değerlendirme kategorisi detaylı bir biçimde yapılandırmıştır.
Otomotiv		Talaş ve Dil (2023)	Ford Otomotiv gibi global şirketlerin, çevresel sürdürülebilirlik yaklaşımlarının, köken ülke (ABD) ve ev sahibi ülkede (Türkiye) farklılaşmasının araştırılması	
Enerji	2	Ergüden ve Çatlıoğlu (2016)	Türkiye'de enerji şirketlerinin sürdürülebilirliğe katkısının TOPSIS yöntemi ile tespit edilmesi	Türkiye'de sürdürülebilirliğe en çok katkı veren işletme Zorlu Enerji olarak tespit edilmiştir.
Enerji		Açıkgöz (2022)	Gıda sektörü (4 firma) ve enerji sektöründeki (4 firma) işletmelerce hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarının, firmaların piyasa riski ve getiri volatilitesi üzerindeki etkisinin araştırılması	Sürdürülebilirlik faaliyetleri yüksek düzeyde olan firmaların piyasa riski, sektörlerine kıyasla daha yüksek bulunmuştur. Bu firmalar piyasa riski açısından bir avantaj sağlayamamıştır.

**SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI HAKKINDA TÜRKİYE'DE YAZILAN MAKALELERİN İÇERİK ANALİZİ İLE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Metal Eşya	3	Emir ve Kıymık (2021)	Sektörde faaliyet gösteren 27 şirketin, 2014-2018 dönemi için sürdürülebilirlik performans göstergeleri kapsamında, açıkladıkları bilgi düzeylerindeki artışın finansal performanslarına etkisinin araştırılması	*Sürdürülebilirlik performans göstergeleri kapsamında şirketlerin açıkladıkları bilgi düzeyi ile şirketlerin aktif kârlılığı, özkaynak kârlılığı, kullanılan sermaye getirisi ve vergi öncesi kâr arasında istatistiki olarak pozitif anlamlı ilişki vardır. * Sürdürülebilirlik performans göstergeleri kapsamında şirketlerin açıkladıkları bilgi düzeyi ile toplam varlıklarda büyüme oranı arasında istatistiki olarak negatif anlamlı ilişki vardır.
Metal Eşya		Özdarak ve Akarçay (2022)	BIST-Metal Eşya ve Makine Endeksi'nde yer alan 25 şirketin 2009-2018 dönemindeki sürdürülebilirlik raporlamalarının finansal performansları üzerindeki etkisinin incelenmesi	Sürdürülebilirlik raporlaması ve finansal performans arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.
Metal Eşya		Saygılı ve Toros (2022)	BIST-Metal Eşya ve Makine Endeksi'ndeki 30 şirketin 2020 yılı faaliyet raporlarında yer alan insan kaynakları uygulamalarının Covid-19 açısından incelenmesi	İnsan kaynakları uygulamaları kapsamında faaliyet raporlarında en çok (1) eğitim-öğretim, (2) ücret, (3) Covid-19 ve (4) etik kural konularına değinilirken; (a) fazla mesai, (b) çalışanların diğer hakları ve (c) ücretsiz izin konularına hiç değinilmediği tespit edilmiştir.
Eğitim	5	Yüksel (2020)	Ülkemizde yükseköğretim kurumları muhasebe müfredatlarında sürdürülebilirlik ile ilgili derslerin varlığı, sayısı ve yoğunluğunun incelenmesi Üniversitelerin sürdürülebilir olması için yönetim, strateji ve iletişim kapsamında öncelikli temel göstergelerinin (1) Temel Strateji ve Politikalar/Yönetim Yapısı, (2) Etik, (3) Sosyal Alanlar, (4) Çevresel Etki Politikaları açısından kategorize edilerek incelenmesi	Sürdürülebilirlik ile ilgili dersler, müfredatta bulunan toplam ders sayısı içerisinde çok küçük bir yüzdeye sahiptir. THE Impact ⁸ , UI GreenMetric ⁹ ve GRI endekslerinin, yönetim ve strateji yönleriyle karşılaştırmalı analiz sonucuna başlıklarında elde edilen bulguların örtüştüğü ve farklılaştığı yönler tespit edilmiştir.
Eğitim		Bayhantopçu ve Özuyar (2021)		Üniversitelerin sosyal etkisinin analizinde THE Impact ve GRI endeksleri karşılaştırılmıştır ve sosyal etkinin (1) Çalışanlara Sağlanan Haklar ve Çalışanların Gelişimi, (2) İnsan Hakları ve Eşit Haklar, (3) Ekonomik ve Toplumsal Kalkınmaya Katkı ve (4) Çevresel Uygulamalar başlıkları altında kategorize edilebileceği belirlenmiştir. Endekslerin örtüştüğü ve farklılaştığı yönler tespit edilmiştir.
Eğitim		Özuyar ve Bayhantopçu (2021)	Sürdürülebilirliğin temel konularından olan sosyal etki analizi için, üniversitelerin temel (eğitim-öğretim) misyonu dışında topluma katkısının nasıl olması gerektiğinin saptanması	

⁸ THE Impact: Times Higher Education World University Rankings-Times Yüksek Öğrenim Etki Sıralaması Endeksi, Birleşmiş Milletler'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri kapsamında üniversitelerin sürdürülebilirlik performansları ölçümler.

⁹ IU GreenMetric: IU GreenMetric World University Ranking-Dünya Üniversite Endeksi, dünyadaki üniversitelerin sürdürülebilirlik derecelendirmesini yapar.

Eğitim	Sultanoğlu ve Özerhan (2022)	Türkiye'de AACSB ¹⁰ üyesi (14), AACSB üyesi olmayan ancak lisans düzeyinde muhasebe bölümü olan (18) ve lisansüstü muhasebe programı olan araştırma üniversiteleri (9) açısından sürdürülebilirliğin akademik müfredatta ayrı bir ders olarak yer alıp alınmadığının tespiti ya da muhasebe derslerine entegre durumunun belirlenmesi	* Sürdürülebilirlik, AACSB üyesi olanlardan 5'inde ayrı ve seçmeli ders olarak, AACSB üyesi olmayanlardan 1'inde ayrı bir ders olarak, Lisansüstü muhasebe programı olan araştırma üniversitelerinden 1'inde ayrı bir ders olarak yer almaktadır. * Sürdürülebilirlik konusunun incelenen üniversitelerin müfredatında yeterince ele alınmadığı tespit edilmiştir.
Eğitim	Ergün, Kaldırım ve Özcan (2022)	Times Yükseköğretim Kuruluşu tarafından belirtilen, dünya sıralamasındaki ilk 25 üniversite ile bu sıralama içerisindeki ilk 25 Türk üniversitesinin müfredatlarının sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirlikle ilişkili dersler açısından, 2021 yılı için İşletme, Yönetim, Muhasebe ve Finans Bölümlerini içerecek şekilde, lisans ve lisansüstü eğitim düzeyinde araştırılması	Sürdürülebilirlik ve türevleri ile ilgili dersler konusunda yabancı ve Türk üniversitelerin ders müfredatlarında eksiklikler bulunmaktadır. Türk üniversitelerinin eksiklikleri daha çarpıcı bulunmuştur.
Ulaşım	5 Karataş Çimen ve Denktaş Şakar (2015)	Limanlar özelinde yapılan çalışmada, Avrupa'da seçilmiş deniz limanlarının 2011-2012 dönemi kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının tespit edilmesi	Liman yönetimlerinin daha çok liman paydaşlarının sorumluluğu, eğitimsel, kültürel ve sportif faaliyetlerde gönüllülük ve dürüstlük, raporlamada şeffaflık gibi etik değerler üzerinde durulduğu tespit edilmiştir. *Liman sürdürülebilirlik raporlarında, sürdürülebilirliğin sosyal boyutu incelendiğinde hayati önem taşıyan güvenlik (security), emniyet (safety) ve eğitim (training) gibi göstergelerin incelenen 7 raporun tamamında yer aldığı tespit edilmiştir.
Ulaşım	Özipsa ve Arabelen (2018)	2014 yılında sürdürülebilirlik raporu hazırlayan 7 liman işletmesinin sürdürülebilirlik sürecinde yaygın olarak kullanılan liman sürdürülebilirlik göstergelerinin kullanım sıklığı ölçülmesi, liman sürdürülebilirlik raporları için liman sürdürülebilirlik göstergelerinin önerilmesi	*"kaza oranı" artışı olmasına rağmen bunun hiçbir raporda gösterge olarak yer almadığı tespit edilmiştir.
Ulaşım	Battal (2018)	Sürdürülebilirlik raporlamasının kılavuz ilkeleri ve bildirimleri ile entegre raporlama evrimi ve faydaları ve uluslararası çerçevesi açıklandıktan sonra, Türk Hava Yolları ve Güney Afrika Hava Yolları'nın entegre raporunun vak'a araştırması olarak incelenmesi	Türk Hava Yolları, Sürdürülebilirlik Raporlamasının Rapor Kılavuzlarına tam uyum sağlamazken; Güney Afrika Hava Yolları Entegre Raporu, Entegre raporlama çerçevesine uyum sağlamaktadır.
Ulaşım	Öktem ve Karabınar (2022)	Ulaşım sektöründe faaliyet gösteren, finansal başarısızlık olasılığı yüksek olan şirketler sürdürülebilirlik raporu düzenlemiş mi sorusundan yola çıkarak, finansal başarısızlık ile SASB ¹¹ sürdürülebilirlik raporları arasındaki ilişkinin analiz edilmiştir.	39 şirketin 2016-2020 dönemi finansal tablolarının Altman Z Skoru modeline göre analizi sonucunda, gri/belirsiz alanda olan ve sürdürülebilirlik raporu düzenleyen şirketlerin sayısının son yıllarda arttığı belirlenmiştir.

¹⁰ AACSB: Association to Advanced Collegiate Schools of Business-İşletme alanında eğitim veren fakültelerin en önemli küresel akreditasyon kurumu

¹¹ SASB: Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI HAKKINDA TÜRKİYE'DE YAZILAN MAKALELERİN İÇERİK ANALİZİ İLE
DEĞERLENDİRİLMESİ

Ulaşım	Öktem (2023)	Ulaşım sektörünün genel olarak ele alınması, şirketlerin sürdürülebilirlik ölçüm parametreleri (KPI) puanları ile finansal başarısızlık olasılıkları arasındaki ilişkinin analiz edilmesi	Araştırma kapsamında 39 şirketin 2016-2020 dönemi finansal tablolarından finansal başarısızlık göstergeleri, bağımlı-bağımsız değişkenler tespit edilerek logit ve probit model uygulamaları yapılmıştır. İki yıl ard arda zarar etme bağımlı değişkenine, net işletme sermayesinin negatif çıkması bağımlı değişkenine, aktiflerin %10'nun kaybedilmesi bağımlı değişkenine ve borçların aktifli aşması bağımlı değişkenine göre modeller yorumlanmıştır. *Entegre raporlama, finansal raporlar, kurumsal sosyal sorumluluk raporları ve sürdürülebilirlik raporlarının birleşimidir. *İşletmelerin entegre raporlarındaki sundukları bilgiler ilgili Çerçeve'nin içerik öğeleri ile uyumlu bulunmuşken, bilgilerin standart bir formatta olmadığı tespit edilmiştir. * En az bilgi verilen içerik öğesinin ise değer yaratma sürecinin sermaye öğeleri ile ilişkilendirilerek açıklanması olduğu tespit edilmiştir.
Çimento	5 Dereköy (2018)	Çimento sektöründe faaliyet gösteren ve entegre rapor yayımlayan işletmelerin web sitelerinde yer alan entegre rapor içeriklerinin, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne uygunluğunun analiz edilmesi ve entegre raporlamanın geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunma	2016-2019 yılları arasında entegre raporlama yapan şirketler, finansal güçsüzleşmesinde önemli kazanımlar elde etmiştir.
Çimento	İşseveroğlu (2021b)	Çimento sektöründeki 15 şirketin finansal göstergeleri üzerinde entegre rapor sunumunun etkisinin araştırılması	Düşük düzeyde de olsa entegre raporlama, firma kârlılığını artıran bir etkidir.
Çimento	Önder (2021) ♦ ¹²	Çimento ve bankacılık sektörünün birlikte ele alındığı bu çalışmada, 29 şirketin 2016-2019 dönemi verileri, entegre raporlamanın firma kârlılığına etkisi açısından incelenmiştir.	Entegre raporlama yapan şirketlerin, raporlama öncesi dönemlerdeki finansal performansı ile raporlama sonrası dönemlerdeki finansal performansı arasındaki farkın, istatistiki olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.
Çimento	Horasan ve Tazegül (2021) ♦	Çimento ve bankacılık sektörünün birlikte ele alındığı bu çalışmada, 7 şirketin 2014-2019 dönemi verileri, entegre raporlamanın firma kârlılığına etkisi açısından araştırılmıştır.	Araştırılan işletmelerden sadece ÇİMSA ilgili düzenlemelere tam uygunluk sağlayan bir raporlama sistemine sahiptir.
Çimento	Köse ve Ağdeniz (2023)	Sektördeki 3 işletmede entegre raporlama ile sürdürülebilirlik muhasebe standartlarının uyumunun araştırılması	

¹² ♦ Önder (2021) ile Horasan ve Tazegül (2021) makalesinde çimento ve bankacılık sektörünü incelemiştir. Bu çalışmalara ilişkin bilgiler “Çimento” sektörü verileri içerisinde sunulduğu için tekrara düşmemek adına “Bankacılık” sektörü verileri içerisinde ayrıca gösterilmemiştir.

Bankacılık	17	Demirel Arıcı ve Altun (2018)	Türkiye'de 2011-2015 döneminde finansal hizmetler sektöründe sürdürülebilirlik faaliyetleriyle ilgili finansal olmayan bilgilerin raporlanma düzeyinin tespit edilmesi ve çalışma dönemi itibarıyla bu bilgilere ilişkin trendlerin saptanması	Bankaların ilk sürdürülebilirlik raporları ile son sürdürülebilirlik raporları arasında eğitim-öğretim (1), kadın (2), iş sağlığı ve güvenliği (3), kültür-sanat ve spor (4), çevresel sürdürülebilirlik (5), karbon emisyonu (6) ve geri dönüşüm (7) kategoride anlamlı bir fark olup olmadığının araştırılması sonucunda eğitim-öğretim, kadın, iş sağlığı ve güvenliği ve enerji kategorilerinde bilgi açıklama düzeyi genel olarak artmışken, kadın ve iş sağlığı ve güvenliği kategorilerindeki artış istatistiki olarak da anlamlı bulunmuştur. *Ekonomik KPI'larda aktif kârlılığı ve özkaynak kârlılığı Garanti ve Akbankta yüksek ve benzer seviyede bulunmuştur. *Çevresel KPI'larda sera gazı, enerji tüketimi, ve su tüketiminde en az tüketim yapan banka İş Bankası olmuştur. *Sosyal KPI'larda çalışan sayısı olarak İş Bankası önde, çalışan başına eğitim saatinde ise Akbank önde bulunmuştur. *Sosyal sürdürülebilirlik açısından 2018 yılında şube sayılarını ve personel alımını çok fazla artırmadığı görülmüştür. *Çevresel sürdürülebilirlik açısından en iyi performansa sahip banka Akbank, en kötü performansa sahip banka Türk Ekonomi Bankası tespit edilmiştir. *Ekonomik sürdürülebilirlik açısından, en iyi performansa sahip banka İş Bankası olmuştur. *Endekse girme, bankaların finansal performanslarını arttırmazken; bankalar dışındaki işletmelerin finansal performanslarını arttırmıştır. *Genel olarak 15 işletmenin tamamının finansal performansları ölçüldüğünde, endeks sonrası dönemde finansal performanslarının arttığı, ancak bu artışın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir.
Bankacılık		Öktem (2019)	İşletmelerin sürdürülebilirlik raporu hazırlama ve hazırlamama nedenlerinin tespit edilmesi(I), sürdürülebilirlik ölçümünde önem arz eden Temel Performans Göstergeleri (KPI) aracılığıyla kriter belirlenmesi(II) ve 3 kurumsal bankanın sürdürülebilirlik raporunun ve KPI'larının durumunun analiz edilmesi	
Bankacılık		Kestane, Kurnaz ve Sizer (2019)	GRI 4 verileri kullanılarak Gri ilişkisel analiz yöntemiyle belirlenen 31 adet değişken için Türkiye'deki 14 bankanın (sosyal, çevresel ve ekonomik) sürdürülebilirlik performanslarının değerlendirilmesi	
Bankacılık		Özmen, Karakoç ve Yeşildağ (2020)	BIST-Sürdürülebilirlik Endeksinin ilk döneminde (2014 -2015 yılı) endekse giren 4'ü banka, 11'i banka dışındaki toplam 15 adet işletmenin finansal verilerinin tespiti ve finansal performanslarının ölçülmesi	
Bankacılık		Oral ve Geçdoğan (2020)	BİST'te işlem gören 5 bankanın sürdürülebilirlik faaliyetlerindeki sektör ortalamalarının tespit edilmesi ve kendi içlerinde sıralaması. Ayrıca sürdürülebilirlik alanında çalışmayan bankaların sektörde uzun vadede kalıcı olabilmesi için sürdürülebilirlik raporları hazırlamaları gerekliliği üzerinden önerilerinin sunulması	Kurumsal sürdürülebilirlik performans ölçümüne göre bankalar, kalıcı olabilmek (sürdürülebilirliklerini sağlamak) için sürdürülebilirliğin sadece ekonomik boyutuna değil, sosyal ve çevresel boyutuna da önem vermiştir.

**SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI HAKKINDA TÜRKİYE'DE YAZILAN MAKALELERİN İÇERİK ANALİZİ İLE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bankacılık	Doğan ve Keser (2021)	Ülkemizdeki bankaların sürdürülebilirlik puanlarının belirlenmesi ve ayrıca bankaların sürdürülebilirlik skorunun, finansal performans göstergeleri ve sahiplik yapısı arasındaki ilişkinin saptanması	*Bankaların ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik skorları, finansal performansları üzerinde etkili olmamıştır. *Sahiplik payı ile sürdürülebilirlik performansı arasındaki ilişkinin ters orantılı olduğu belirlenmiştir. Buna göre Sermaye (sahiplik) payı arttıkça bankaların sürdürülebilirlik performansları (skorları) düşmektedir.
Bankacılık	Kaya ve Akbulut (2021)	Türk Bankacılık Sektörü'ndeki 32 mevduat bankasının, muhasebe muhafazakarlığının, kredi derecelendirme ve sürdürülebilirlik raporlaması açısından araştırılması	Koşullu muhafazakar muhasebe politikalarının, banka kredilerinin arzı üzerindeki etkisi olumlu bulunmuşken; sürdürülebilirlik raporlaması düzeyine etkisi anlamlı bulunmamıştır.
Bankacılık	Emir, Karataş Arıcı ve Kıymık (2021)	Entegre raporlama anlayışının bankacılık sektörüne etkisinin BIST-Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 12 banka açısından ölçülmesi	*Entegre raporlama düzeyinin bankaların sermaye yeterliliğine ve kârlılığine etkisi pozitifken, yönetim kalitesine etkisi negatiftir. *Bankalarca entegre raporlamanın benimsemesinin aktif kalitesi, kârlılığı ve likidite üzerindeki etkisi pozitifken, yönetim kalitesine etkisi negatiftir.
Bankacılık	Yavuz ve Öncü (2022)	Faizsiz bankacılık alanında 18 farklı ülke faaliyet gösteren 76 bankanın yıllık faaliyet raporlarının içerik analizi yoluyla incelenmesi ve böylece entegre raporlamaya yakınlığının tespiti ve derecesinin ölçülmesi	*76 bankanın (genel) ortalama entegre rapor skoru % 55 olarak hesaplanmıştır. *76 faizsiz banka'dan 43'ünün entegre rapor skoru ise % 50 ve üzerindedir.
Bankacılık	Doğan ve Kılıç (2022)	Türkiye'de faaliyet gösteren ve 2019-2020'de entegre rapor yayımlayan 6 bankanın, entegre raporlarının, sosyal sürdürülebilirlik, çevresel sürdürülebilirlik, yönetimsel sürdürülebilirlik ve finansal sürdürülebilirlik kapsamında incelenmesi	*Entropi'ye dayalı GRI ilişkisel analiz yöntemine göre bankaların sürdürülebilirlik sıralaması (1) çevresel sürdürülebilirlik, (2) sosyal sürdürülebilirlik, (3) kurumsal sürdürülebilirlik ve (4) finansal sürdürülebilirlik olarak tespit edilmiştir. *Sürdürülebilirlik performans sıralamasında Garanti BBVA birinci olmuştur.
Bankacılık	Kotan Türkden ve Kuşay (2022)	GRI'ye göre sürdürülebilirlik raporu hazırlayan ilk Türk Mevduat Bankası Akbank'ın verileri (YouTube içerikleri) kullanılarak, "Sürdürülebilirlik İlkeleri"nin hedef kitle iletişimindeki kullanım sıklığının ve kullanım biçiminin araştırılması	Banka, söz konusu sosyal medya platformundaki içeriklerinde, sürdürülebilirlik raporlarında yer alan ilkelere uygun projelere yer vermişken, YouTube hesabını yorumlara kapatarak paydaş katılımını sınırlayıcı davranmıştır.
Bankacılık	Şenocak ve Onat (2023)	Özel sektör bankalarına pandemi etkisinin, ilgili bankaların entegre raporlarına yansımaları biçiminin araştırılması	*2020 yılı entegre raporlarında pandemi etkisi, (1) dijitalleşme, (2) güvenlik, (3) hızlı kredi, (4) risk, (5) sürdürülebilirlik, (6) yapay zeka konularında kendini göstermiştir. *Pandemi dijital bankalığı ihtiyari olmaktan çıkarmıştır. Pandemiye dijital bankacılık uygulamalarının kullanımdaki zorunluluk hali, mobil uygulamalarda yenilikçiliğin, hızlı kredi seçeneğinin, zamansız / mekânsız işlem özgürlüğünün temelini oluşturmuştur.

Bankacılık	Akbaş (2023)	6 katılım bankasının sürdürülebilirlik raporlarının, kârlılığa etkisinin araştırılması	*Sürdürülebilirlik açıklamaları katılım bankalarının kârlılığı üzerinde önemli bir etkiye sahip bulunmuştur. *Bu önemli etkiden dolayı katılım bankalarını gönüllülük esasıyla sürdürülebilirlik açıklamalarını artırarak devam ettirebilir.
Bankacılık	Acar (2023)	Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren bankalarca düzenlenen entegre raporlarda, insan kaynakları yönetiminin sürdürülebilirliğine ilişkin kısımlarının araştırılması	İnsan kaynakları yönetiminin sürdürülebilirliğinde temel unsurlar (1) insan, (2) çalışan, (3) eğitim ve (4) performans olarak belirlenmiştir.
Bankacılık	Zeyinoğlu ve Tumpach (2023)	Slovakya'da ve Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların 2019-2021 döneminde sürdürülebilirlik ve entegre raporlarında sürdürülebilirlikle ilgili yaptıkları açıklamaların incelenmesi ve açıklanan bilgi düzeyinin ülke ve yıl bazında karşılaştırılması	*Her iki ülke açısından bankaların en yüksek düzeyde açıkladıkları bilgi genel standartlara ait bilgiler iken, en düşük düzeyde açıkladıkları bilgi çevresel bilgilerdir. *Ülke ve yıl bazında raporlama açısından anlamlı istatistiksel farklılıklar bulunmuştur. *Ülkeler bazında bilgi açıklama skoru, yıllar itibarıyla küçük artışlı da olsa istikrarlıdır. * 2019 ve 2020 yılları için ülkelerin bilgi açıklama skorları birbirine oldukça yakın çıkmıştır.

Kaynak: Microsoft Excel Programında veriler işlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5.'te gösterildiği üzere özellikle belirli bir sektör esas alınarak yapılan çalışmalarda 15 farklı sektörün araştırıldığı ve bunların içerisinde de bankacılık sektörünün (sadece bankacılık sektörünün ele alındığı 15, bankacılık ve çimento sektörünün birlikte ele alındığı 2 olmak üzere toplam 17 makale ile) yoğun olarak araştırıldığı görülmüştür. Bu açıdan bankacılık sektörü, sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki çalışmalara damgasını vurmuştur. Böyle olmasının temelinde, sürdürülebilirlik raporlamasının ilk uygulandığı sektör olması gerçekliği yatmaktadır. Bankaların sahiplik durumu dikkate alındığında bazı çalışmaların sadece özel sektör bankaları üzerinden, bazı çalışmaların ise hem kamu hem de özel sektör bankaları üzerinden yapıldığı görülmüştür. Faiz uygulamaları dikkate alındığında bazı çalışmaların sadece katılım bankaları (faizsiz bankacılık sistemi) üzerinden yapıldığı görülmüştür. Bankaların faaliyet çeşitlilikleri dikkate alındığında ise bazı çalışmaların sadece mevduat bankaları üzerinden yapıldığı görülmüştür. Dönemsel açıdan yapılan çalışmalar dikkate alındığında en uzun dönem çalışmasının 1999-2019 yıllarını yani 20 yıllık bir zaman dilimini kapsadığı görülmüştür. Araştırmaya konu olan örneklem (banka) sayısı dikkate alındığında ise en kapsamlı çalışmanın tek yıl verisi esas alınarak 18 farklı ülkeden 76 banka üzerinden gerçekleştirildiği görülmüştür. Bu çalışmalarda genel olarak, bankalar tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik ve entegre raporlar esas alınarak, sürdürülebilirlik raporlarında finansal olmayan bilgilerin açıklanma nedenleri ve düzeyleri, bankaların finansal performanslarının ölçülmesi, entegre raporlama anlayışının sektör üzerindeki etkisinin ölçülmesi, entegre raporlamanın firma kârlılığına ya da finansal performansa etkisinin tespiti ve ölçülmesi, pandemi sürecinin entegre raporlara etkisi gibi konular ele alınmıştır.

Bazı çalışmalar özellikle, bankacılık ve finans sektöründe yer alan işletmeler kapsam dışı bırakılarak hazırlanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması alanında bankacılık ve finans (holding, sigorta, gayrimenkul yatırım ortaklığı alanındaki şirketler gibi) sektörünün kapsam dışı bırakıldığı makale sayısı 8'dir. Bunun temelinde, bankacılık ve finans sektöründeki düzenlemelerin diğer sektörlerden farklılık göstermesi ve finansal tabloların farklılaşmasından doğabilecek karşılaştırma sorununu önleme (Kaya ve Atasel, 2022: 260) düşüncesi yatmaktadır. Bu çalışmalarda genel olarak, finansal performans ile

sürdürülebilirlik raporlaması/entegre raporlama arasındaki ilişki araştırılmıştır.

Özellikle bir sektör belirtmeksizin yani farklı sektörlerden işletmeler üzerine yapılan çalışmaların sayısı 39'dur. Bu çalışmalarda genel olarak, çevresel, sosyal ve yönetsimsel sürdürülebilirlik uygulamalarının tespiti, sürdürülebilirlik raporlarının içeriklerinin analizi, faaliyet raporlarının entegre raporlamaya uygunluğunun tespiti, sürdürülebilirlik raporlarının GRI ilkelerine uyumu, sürdürülebilir raporlaması ve finansal performans arasındaki ilişkinin tespiti, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetimine tabi tutulup tutulmadığının belirlenmesi araştırılmıştır.

4.7. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kapsamında Yapılan Çalışmaların KOBİ'ler Açısından Değerlendirilmesi

Sürdürülebilirlik raporlamasının içerik analizi kapsamında incelenen 131 adet makale verisi içerisinde KOBİ'lerin de araştırıldığı tespit edilmiştir. KOBİ'lerin esas alındığı çalışmalar Tablo 6.'da sunulmuştur.

Tablo 6. Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının KOBİ'ler Açısından Durumu

Yazarlar/Yıl	Araştırmanın Örneklemi (Adet)	Araştırmanın Yapılma Amacı	Araştırmanın Bulguları
Şahin ve Çankaya (2018)	KOBİ:5 , Büyük ölçekli işletme: 39	Türkiye'de GRI'ye göre 2015 yılına kadar sürdürülebilirlik raporu hazırlayan KOBİ ve büyük ölçekli işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarındaki açıklamalarının karşılaştırılması ve bu suretle KOBİ'lerin sürdürülebilirliği sağlayamamasının nedenlerinin ortaya konulması	*Büyük ölçekli işletmeler, KOBİ'lerden daha çok açıklamada bulunmuştur. *Büyük ölçekli işletmeler çeşitli sebeplerle (rekabet avantajı sağlamak, verimliliği, çalışan moralini, işletme itibarını, şeffahtıktan dolayı kredi değerliliğini artırmak) maliyetini azaltmak ve uzun vadede kârını artırmak için sürdürülebilirlik açıklamalarına önem vermiştir. *Sürdürülebilirlik raporlarına önem veren işletmelerde marka değerinin arttığı, maliyet tasarrufu ile birlikte kârlılığın yükseldiği, tüketici taleplerinin arttığı, etkin bir risk yönetiminin sağlandığı ve ömürlerinin uzadığı tespit edilmiştir. *KOBİ'lerin ise genelde vasıfsız işgücü ile çalıştığı, kurumsallık düzeylerinin düşük olduğu, finansal kaynaklara erişim konusunda zorluk çektiği ve yasal düzenlemelerin eksikliğinden dolayı daha az sürdürülebilirlik açıklamalarına yer verdiği düşünülmektedir. *Türkiye'deki firmaların stratejik bilinç, stratejik yönlendirme ve strateji oluşturma aşamalarında sürdürülebilirlik anlayışına sahiplerdir. *Türkiye'deki firmalar stratejiyi uygulama ve içselleştirme konusunda ve ayrıca raporlama ve iletişim süreçlerinde eksik bulunmuşlardır.
Zenginkuzucu (2019)	Şahıs işletmesi: 3 Ticari ortaklık: 3 Anonim şirket: 1 Halka açık şirket: 1 (Toplam 8 işletmeden 4'ü KOBİ)	BM ¹³ sürdürülebilirlik programına Türkiye'den katılan firmaların güdülerinin anlaşılması	

¹³ BM: Birleşmiş Milletler

Gümrah ve
Büyükepecki
(2019)

2008-2017 döneminde GRI'ye
göre sürdürülebilirlik raporu
düzenleyen tüm şirketler
(KOBİ'ler, çok uluslu
şirketler ve büyük işletmeler)

Türkiye'de 2008-2017 yılları arasında
yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının
içerik analiz yöntemi ile incelenmesi
suretiyle mevcut durumun tespit
edilmesi

*2008-2017 döneminde en çok holding
sektöründe faaliyet gösteren şirketler
sürdürülebilirlik raporu yayınlamıştır.

* Aynı dönem için en az
sürdürülebilirlik raporunu, kâr amacı
gütmeyen ve elektronik sektöründe
faaliyet gösteren kuruluşlar

*KOBİ'ler 2008-2017 dönemi dikkate
alındığında yıllar içinde artış olsa da, en
çok 2016 yılında sürdürülebilirlik raporu
yayınlamıştır.

*KOBİ'ler ile büyük ve çok uluslu
işletmeler arasında raporda sunulan
gösterge sayıları arasında istatistiksel
olarak anlamlı bir farkın bulunduğu
tespit edilmiştir.

Kaynak: Microsoft Excel Programında veriler işlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ülkemizde sürdürülebilirlik raporlaması alanında KOBİ'leri içeren çalışmalar (3/131=) % 2 düzeyindedir. Bu kadar az çalışma olmasına rağmen, KOBİ'lerin hazırladıkları sürdürülebilirlik rapor sayısının yıllar içerisinde artış göstermesi yönünde olumlu tespitler yapılabildiği gibi sürdürülebilirlik açıklamalarının neden yetersiz kaldığı yönünde de olumsuz tespitler yapılabilmektedir.

4.8. Sürdürülebilirlik Raporlaması Kapsamında Yapılan Çalışmalarda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan 131 makale verisi incelendiğinde, dikkat edilmesi gereken iki husus tespit edilmiştir:

- Dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan biri, yapılan çalışmalarda kavramlar üzerinde fikir birliğinin olması gerekliliğidir. Yani sürdürülebilirlik kapsamında yazılan makalelerde kavram kargaşası söz konusudur. Akademisyenlerin kavramların tanımları üzerinde fikir ayrılığına düştüğü söylenebilir. Örneğin, entegre raporun/raporlamanın tanımı açısından Yılmaz, Atık ve Okyay (2017: 107) “*Entegre rapor, sürdürülebilirlik raporu ile finansal raporun birleşimi değildir.*” şeklinde bir ifade kullanırken, Dereköy (2018: 592) “*Entegre rapor, işletmelerin yıllık raporlarında yer alan finansal bilgiler ile işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan bilgilerin birleşiminden oluşan, tek bir rapor olarak tanımlanmaktadır.*” şeklinde bir ifade kullanmıştır. Literatürün oluşumuna katkı verirken konuyla ilgilenen tüm tarafları ilgili konu hakkında fikir ayrılığına düşürecek değil, ilgili konu hakkında fikir birliği sağlayacak bir dil kullanılması gerekliliği doğmaktadır.

- Araştırma kapsamında dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus ise gelecekte yapılacak olan araştırmalar için öneride bulunulmasıdır. Sürdürülebilirlik raporlaması kapsamında yapılan çalışmaların içerik analiziyle değerlendirilmesinin temelinde, hangi konuların, sektörlerin, zaman diliminin çalışılabileceğine dair çeşitli araştırma önerileri için fikir üretme çabası vardır. Yeni araştırmalar için öneriler sunulmadan önce, sürdürülebilirlik raporlaması alanında yazılan ve Tr Dizin veri tabanından elde edilen 131 adet makalede öneri verilip verilmediğine dair durum tespiti yapılmıştır. Buna göre 131 adet makalenin % 51’inde (67 adet makalede) bir öneri cümlesinin bulunmadığı, % 49’unda (64 makalede) ise bir öneri cümlesinin bulunduğu tespit edilmiştir. Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlaması araştırmalarının en çok yayımlandığı dergiler Şekil 2.’de gösterilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında en çok yayın yapılan dergilerdeki makalelerde, gelecekte yapılacak araştırmalar için, bir öneri cümlesinin bulunup bulunmadığını gösteren veriler Tablo 7.’de sunulmuştur.

Tablo 7. Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının En Çok Yayınlandığı Dergilerdeki Makalelerde Gelecekte Yapılacak Araştırma Önerisinin Tespiti Tablosu

Sürdürülebilirlik Raporlaması Araştırmalarının En Çok Yayınlandığı Dergiler	Toplam Yayın Sayısı	Araştırma Önerisi Olan Yayın Sayısı	Araştırma Önerisi Olan Yayın Sayısı/Toplam Yayın Sayısı (Yüzde)	Araştırma Önerisi Olmayan Yayın Sayısı	Araştırma Önerisi Olmayan Yayın Sayısı/Toplam Yayın Sayısı (Yüzde)
Muhasebe ve Bilim Dünyası	19	10	0,53	9	0,47
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları	11	7	0,64	4	0,36
Muhasebe ve Denetime Bakış	9	2	0,22	7	0,78
Mali Çözüm	8	4	0,50	4	0,50
Muhasebe ve Finansman	7	2	0,29	5	0,71

Kaynak: Microsoft Excel Programında veriler işlenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7.’ye göre, sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan makalelerde en çok araştırma önerisinin verildiği dergi % 64 ile Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi iken, en çok araştırma önerisinin verilmediği dergi % 78 ile Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi’dir. Tr Dizin’de yer alan makalelerde gelecek çalışmalar için bir araştırma önerisinde bulunulmaması yayın kalitesi açısından bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Akademik alanda yayın kalitesinin artırılmasında akademisyenlere düşen görevlerden biri, gelecekte yapılabilecek araştırmalar için, yaptıkları çalışmayı ileriye taşıyacak araştırma önerileri sunması olduğu söylenebilir. Tr Dizin veri tabanında indekslenen makalelerin de bu özelliği taşıması gerektiği düşünülmektedir.

5. SONUÇ

Türkiye’de sürdürülebilirlik raporlamasının 23 yıllık süreci incelenmiş ve aşağıda sıralanan sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırmaların 2000’li yılların başında az olduğu, 2015 yılından sonra önemli bir düzeyde arttığı tespit edilmiştir. Bu sonuç Effah, Wang, Owusu, Otchere ve Owusu (2023: 108) tarafından elde edilen çalışma ile benzerlik taşımaktadır. Ülkemizde ve dünyada sürdürülebilirlik raporlaması çalışmaları, sürdürülebilirliğin tarihsel gelişiminden etkilenmiştir.
- Sürdürülebilirlik raporlaması alanında sektörel bilgiler özetlenerek, akademisyenlerin/bağımsız araştırmacıların az çalışılan sektörlerle dikkatini çekmek ve o sektöre nasıl bir katkı sunacağı yönünde bakış açısı geliştirmesine yardımcı olmak istenmiştir. Sürdürülebilirlik raporlaması hakkında yazılan makalelerde çoğunlukla Borsa İstanbul (BIST)’da çeşitli endekslerde işlem gören işletme verileri kullanılmıştır. Araştırmacıları bu alana yönlendiren ana faktör, ülkemizde 2014 yılından beri BIST-Sürdürülebilirlik Endeksi’nin hesaplanıyor oluşudur. Sürdürülebilirlik raporlamasının Türkiye’de araştırma dönemi içerisinde gönüllülük esasıyla yapılıyor olması, veri sağlama imkânı açısından BIST’e yönelimi artırmıştır. Ayrıca 15 farklı (bankacılık, denetim ve danışmanlık, eğitim, sağlık, gıda, haberleşme, imalat, otomotiv, metal eşya, ulaşım, perakende, sigorta, turizm, enerji ve çimento) sektör araştırılmıştır. Bankacılık/finans sektörü, sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki çalışmalara damgasını vurmuştur. Böyle olmasının temelinde, sürdürülebilirlik raporlamasının ilk uygulandığı sektör olması gerçekliği yatmaktadır. KOBİ’ler, sınırlı sayıda da olsa araştırılmıştır.
- Ülkemizde muhasebe-finance alanında çalışan akademisyenlerin yaklaşık % 9’u, sürdürülebilirlik raporlaması alanında makale türünde eser üretmiştir. Konunun önemi ve

yapılacak olan yasal düzenlemelerin etkisi ile sürdürülebilirlik raporlamasını keşfetmeye yönelik ilginin zamanla artacağı düşünülmektedir.

- Akademisyenler literatürün oluşumuna katkı verirken, konuyla ilgilenen tüm tarafların, konuyla ilgili kavramlar hakkında kafa karışıklığına neden olmayacak bir dil kullanılmalıdır.
- Yayın açısından akademisyenlerin, gelecekte yapılabilecek araştırmalar için, yaptıkları çalışmayı ileriye taşıyacak araştırma önerileri sunmasının gerekliliği ve bunun yayın kalitesini artıracığı düşünülmektedir.

İçerik analizi kapsamında makaleler detaylı bir biçimde (derinlemesine) incelendiğinde alana katkı sağlamak adına gelecekte yapılacak araştırmalar için öneriler araştırma sorusu şeklinde aşağıda sıralanmıştır:

- Sürdürülebilir bir ekonominin modelinin inşası için çevresel, sosyal, kurumsal ve yönetim performansının işletmeler üzerindeki etkileri belirlenebilir mi?
- Sürdürülebilirlik raporlamasında akademik katkıların en yoğun olarak bankacılık sektöründe verildiğinden hareketle, diğer sektörlerde de bu yoğunluk verilebilir mi?
- Türkiye’de son yıllarda düzenli entegre rapor yayınlayan işletme ve kurumların raporlarında, sosyal sürdürülebilirlik, çevresel sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim sürdürülebilirliği ve finansal sürdürülebilirlik kavramlarına ne ölçüde yer verildiği ve hangi boyutlarına vurgu yapıldığı tespit edilebilir mi?
- Muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki teorik ve pratik bilgi düzeyleri tespit edilerek, sürdürülebilirlik raporlaması süreçlerine katılım/katkı düzeyleri ölçülebilir mi?
- Bağımsız denetçilerin sürdürülebilirlik raporlaması alanında teorik ve pratik bilgi düzeyleri tespit edilerek, sürdürülebilirlik raporları için güvence denetimi süreçlerindeki katılım/katkı düzeyleri ölçülebilir mi?
- Sürdürülebilirlik raporlamasında 2014 yılında BIST-Sürdürülebilirlik Endeksi’nin hesaplanmaya başlanması 2014 öncesi dönem için önemli bir milat olmasından hareketle, KGK’nın sürdürülebilirlik raporlamasını 01.01.2024 tarihinden itibaren çeşitli işletmeler açısından zorunlu hale getirmesinin (ikinci milat olarak kabul edilerek) sürdürülebilirlik raporlamasında içerik öğelerine ne şekilde yansıdığı ölçülebilir mi?
- Sürdürülebilirlik raporlamasında gönüllük esasıyla yapılmasından kaynaklanan sorunların, KGK’nın zorunlu uygulamaya geçmesiyle birlikte ilgili işletmeler açısından devam edip etmediği tespit edilebilir mi?
- Sürdürülebilirliğin eğitim sektöründeki birinci ayağında ülkemizdeki sürdürülebilirlik kampüs bilinci ve uygulamalarının durumu tespit edilebilir mi? ikinci ayağında ise lisans ve lisansüstü eğitim müfredatında sürdürülebilirlikle ilgili dünyadaki üniversitelerin müfredatlarındaki derslerin ülkemizdeki ders müfredatlarında yer alması için hangi öneriler getirilebilir?

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Ayten ÖZBİNGÖL (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Ayten ÖZBİNGÖL (% 100)

KAYNAKÇA

Acar, S. (2023). Bankacılık Sektörü Entegre Raporlarında İnsan Kaynakları Yönetiminin Sürdürülebilirliği, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(1), 110-134.

Açıkgöz, T. (2022). Sürdürülebilirlik Raporlamasının Piyasa Riski ve Volatilite Yayılımları Üzerine Etkisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(4), 936-958. doi:10.31460/mbdd.1054238.

Akbaş, F.(2023). Katılım Bankalarının Kârlılığı Üzerinde Sürdürülebilirlik Performanslarının Etkisi: Panel Veri ile Türkiye Üzerine Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 26(1), 83-94. doi:10.29249/selcuksbmyd.1230910.

Alanka, D. (2024). Nitel Bir Araştırma Yöntemi Olarak İçerik Analizi: Teorik Bir Çerçeve, *Kronotop İletişim Dergisi*, 1(1), 62-82.

Aslan, M., Erol, M. ve Kara Öztürk, E. (2020). Türkiye’de Yükseköğretimde Muhasebe-Finans Öğretim Elemanı Dağılımlarının İncelenmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 117-132.

Battal, Ü. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Entegre Raporlama: Türk Hava Yolları ve Güney Afrika Hava Yolları İncelemesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 11(3), 393-423.

Bayhantopçu, E. ve Özuyar, P.Ç. (2021). Sürdürülebilir Üniversitelerin Yönetişim-Strateji Çalışmaları ve İletişimi İçin Karşılaştırma Bazlı Bir Yaklaşım Önerisi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 45, 396-412, doi:10.52642/susbed.929913.

Benameur, K.B., Mostafa, M.M., Hassanein, A., Shariff, M. Z. ve Al-Shattarat, W. (2023). Sustainability Reporting Scholarly Research: A Bibliometric Review and Future Research Agenda, *Management Review Quarterly*, doi:10.1007/s11301-023-00319-7.

Boiral, O. (2013). Sustainability Reports As Simulacra? A Counter-account of A and A + GRI Reports, *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 26(7), 1036-1071. doi: 10.1108/AAAJ-04-2012-00998.

Bos-Brouwers, H.E.J. (2010). Corporate Sustainability And Innovation in SMEs: Evidence of Themes And Activities in Practice. *Business Strategy and Environment*, 19, 417-437. doi:

10.1002/bse.652.

Cho, C.H ve Patten, D.M. (2007). The Role of Environmental Disclosures As Tools of Legitimacy: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*,32, 639-647. doi:10.1016/j.aos.2006.09. 009.

Clarkson, P.M., Li, Y., Richardson, G.D. ve Vasvari, F.P. (2008). Revisiting The Relation Between Environmental Performance And Environmental Disclosure: An Empirical Analysis. *Accounting Organization and Society*,33, 303-327. doi:10.1016/j.aos.2007.05.003.

Dağıstanlı, H.A. ve Dağıstanlı, İ. (2023). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Firma Performansı: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi Üzerine Bir Uygulama, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 76, 1-16. doi:10.51290/dpusbe.1153330.

Demirel Arıcı, N. ve Altun, N. (2018). Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması: Sürdürülebilirlik Raporları Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,20(3), 578-607.

De Villiers, C., Rinaldi, L. ve Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, Gaps And An Agenda for Future Research. *Accounting Auditing and Accountability Journal*,27 (7), 1042-1067. doi: 10.1108/AAAJ-06-2014-1736.

Dereköy, F. (2018). Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*,16(32), 589-608.

Diwan, H. ve Sreeraman, B.A. (2023). From Financial Reporting to ESG Reporting: A Bibliometric Analysis of the Evolution in Corporate Sustainability Disclosures, *Environment, Development and Sustainability*. doi:10.1007/s10668-023-03249-2.

Doğan, B. ve Kılıç, M.B. (2022). Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansının Entropi ve GRI İlişkisel Analizi İle Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 2027-2057. doi: 10.30798/makuiibf.1097637.

Doğan, M. ve Keser, M. (2021). Relationship Between Sustainability Report, Financial Performance, and Ownership Structure: Research on The Turkish Banking Sector, *Istanbul Business Research*, 50(1), 77-102. doi: 10.26650/ibr.2021.51.0115.

Dönmez, N. ve Taşkın, T. (2023). İşletmelerin Çevresel Duyarlılıklarının Sürdürülebilirlik Raporlarına Yansıma Düzeyi: İlaç Endüstrisinde Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,75, 221-241. doi:10.51290/dpusbe.1166067.

Effah, N.A.A, Wang, Q., Owusu, G.M.Y., Otchere, O.A.S. ve Owusu, B. (2023). Contributions Towards Sustainable Development: A Bibliometric Analysis Of Sustainability Reporting Reseach, *Environmental Science and Pollution Research*, 30, 104-126. doi: 10.1007/s11356-022-24010-8.

Ekerkil, V. ve Göde, M.Ö. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8(4), 859-871.

Emir, S. ve Kıymık, K. (2021). Sürdürülebilirlik Düzeyinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 14(1), 101-128.

- Emir, S., Karataş Arıcı, Ö.N. ve Kıymık, H. (2021). Entegre Raporlama Anlayışının Camels Analizi ile Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(62), 259-284.
- Ergüden, A.E. ve Çatlıoğlu, E. (2016). Sustainability Reporting Practiceses In Energy Companies With Topsis Method, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71, 201-222. doi:10.25095/mufad.396710.
- Ergün, İ., Kaldırım, Z. ve Özcan, İ. (2022). İşletme ve Muhasebe Eğitimi Müfredatı Yeterince Sürdürülebilir mi? Türkiye ve Diğer Ülke Üniversitelerinin Müfredatlarının Doküman Analizi ile Karşılaştırılması, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25(Özel Sayı), 314-324.
- Gonçalves, T., Gaio, C., ve Costa, E. (2020). Committed vs Opportunistic Corporate and Social Responsibility Reporting. *Journal of Business Research*, 115, 417-427. doi:10.1016/j.jbusres.2020.01.008.
- Gray, R. (2010). Is Accounting For Sustainability Actually Accounting For Sustainability... And How Would We Know? An Exploration of Narratives of Organisations And The Planet. *Accounting Organization and Society*, 35(1), 47-62. doi:10.1016/j.aos.2009.04.006.
- Gümrah, A. ve Büyükepeççi, S. (2019). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: 2008-2017 Yılları Arası Yayınlanmış Sürdürülebilirlik Raporlarının İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 305-323. doi: 10.31460/mbdd.521540.
- Hubbard, G. (2009). Measuring Organizational Performance: Beyond The Triple Bottom Line, *Business Strategy and the Environment*, 18, 177-191. doi: 10.1002/bse.564.
- Horasan, E. ve Tazegül, S. (2021). Entegre Raporlamanın Şirketlerin Finansal Performansları Üzerindeki Etkisi, *Journal of Research in Business*, 6(1), 141-163. doi:10.29228/JRB.8.
- İşseveroğlu, G. (2021a). Sürdürülebilir Sigortacılık İçin Sürdürülebilirlik Açıklamaları: BIST Sigorta Şirketleri Faaliyet Raporlarının İçerik Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 92, 47-60. doi: 10.25095/mufad.934240.
- İşseveroğlu, G. (2021b). Finansal Sürdürülebilirlik Göstergeleri Üzerinde Entegre Raporlamanın Etkisi: BİST Çimento Şirketlerinde Analiz, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 46, 255-270. doi: 10.30794/pausbed.834362.
- Karataş Çimen, Ç. ve Denktaş Şakar, G. (2015). Value-Driven Corporate Social Responsibility in Ports, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(29), 405-429.
- Kaya, İ. ve Akbulut, D. H. (2021). Accounting Conservatism And Sustainability Reporting in Changing Times: Evidence From Turkish Banking Industry, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23 (Özel Sayı), 1-23. doi:10.31460/mbdd.841329.
- Kaya, U. ve Atasel, O.Y. (2022). Entegre Raporlama Çerçevesi’nde Tanımlanan Sermaye Öğelerinin Değer Yaratma Süreci ile İlişkisi: BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde Bir Araştırma, *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 8(2), 249-276.
- Kestane, A., Kurnaz, N. ve Sizer, O.M. (2019). Finans Kuruluşlarında GRI İlişkisel Analiz Yöntemi İle Sürdürülebilirlik Performansı Değerlendirmesi: Türkiye Bankacılık Sektöründe Uygulama, *Turkish Studies-Economics, Finance, Politics*, 14(4), 1323-1358. doi:10.29228/TurkishStudies.30287.

- KGK. (2023). Soru ve Cevaplarla Sürdürülebilirlik Raporlaması. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Soru_ve_Cevaplarla_Surdurulebilirlik_Raporlamasi_30_05_2023-.pdf (Erişim Tarihi: 10.12.2023).
- Kotan Türkden, D. ve Kuşay, Y. (2022). Sürdürülebilirlik Uygulamalarının Sosyal Medya İletişiminde Kullanımı: Bankacılık Sektörü Özelinde Bir Değerlendirme, *Türkiye İletişim Araştırmaları Dergisi (Online)*, 39, 216-239.doi: 10.17829/turcom.1021679.
- Köse, T. & Ağdeniz, Ş. (2023). Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartlarının Entegre Raporlamada Kullanımına İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25 (MODAVICA Özel Sayısı), 276-299.
- KPMG. (2020). The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (Erişim Tarihi: 17.12.2023).
- Leopizzi, R., Palmi, P., ve Cagno, P.D. (2023). Sustainability Reporting and Electric Utilities: A Bibliometric Analysis, *Utilities Policy*, 84, 1-9. doi:10.1016/j.jup.2023.101651.
- Metin, O. ve Ünal, Ş. (2022). İçerik Analizi Tekniği: İletişim Bilimlerinde ve Sosyolojide Doktora Tezlerinde Kullanımı, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(Özel Sayı 2), 273-294.
- Milne, M.J. ve Gary, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, And Corporate Sustainability Reporting, *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13-29. doi: 10.1007/s10551-012-1543-8.
- O'Dwyer, B., Owen, D. ve Unerman, J. (2011). Seeking Legitimacy For New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting, *Accounting, Organizations and Society*, 36, 31-52. doi:10.1016/j.aos.2011.01.002.
- Oral, C. ve Geçdoğan, S. (2020). Kurumsal Sürdürülebilirlik Ölçümü İçin AHP ve TOPSIS Yöntemlerinin Kullanılması: Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4166-4183. doi: 10.20491/isarder.2020.1097.
- Öktem, B. (2019). Sürdürülebilirlik Raporlamasında Ölçüm Parametreleri KPI'lar (Temel Performans Göstergeleri): Bankacılık Sektöründe Analiz, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 11(21), 247-263. doi:10.14784/marufacd.623405.
- Öktem, B. (2023). Finansal Başarısızlık ve KPI Puanları Arasındaki İlişkinin Analizi: SASB Ulaşım Sektöründe Bir Uygulama, *Ekoist Journal of Econometrics and Statistics*, 38, 265-288. doi: 10.26650/ekoist.2023.38.1249214.
- Öktem, B. ve Karabınar, S. (2022). Analysis of the Relationship Between Financial Failures and Sustainability Reports of Companies Publishing SASB Reports, *İstanbul İktisat Dergisi*, 72(2), 823-845.
- Önder, Ş. (2021). Entegre Raporlamanın Firma Kârlılığına Etkisi: Bankacılık ve Çimento Sektörü Üzerine Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 92, 61-72. doi:10.25095/mufad.949557.
- Özdarak, E. ve Akarçay, Ç. (2022). Is Environmental, Social and Governance (ESG) Reporting Financially Useful? Evidence From Turkey, *Journal of Research in Business*, 2(1), 261-280. doi: 10.54452/jrb.1094498.
- Özdemir, Z. ve Pamukçu, F. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Sisteminin Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Kapsamındaki İşletmelerde Analizi, *Mali Çözüm*, 13-35.

- Özipsa, N. ve Arabelen, G. (2018). Assessment of Port Sustainability Indicators In The Sustainability Reporting Process, *Beykoz Akademi Dergisi*, 6(1), 1-28. doi:10.14514/BYK.m.21478082.2018.6/1.1-28.
- Özmen, A., Karakoç, M., ve Yeşildağ, E. (2020). Sürdürülebilirlik Raporlaması: BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerine Bir Uygulama, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 63, 153-174. E-ISSN: 2587-005X.
- Özsözgün Çalışkan, A. (2012a). Sürdürülebilirlik Raporlaması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (1) 41-68.
- Özsözgün Çalışkan, A. (2012b). İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi, *Mali Çözüm*, 22(112), 133-160.
- Öztürk, C. ve Marşap, B. (2018). Corporate Social Responsibility Reporting in Telecommunication Industry: The Case of US, UK and Turkey, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 78, 217-234.
- Özuyar, P.Ç., ve Bayhantopçu, E. (2021). Yüksek Öğretim Kurumlarının Sosyal Etkilerinin Ölçümü Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, *Beykoz Akademi Dergisi*, 9(1), 136-149. doi:10.14514/BYK.m.26515393.2021.9/1.136-149.
- Resmi Gazete, 29.12.2023 Tarih ve 32414 Sayılı Mükerrer, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231229M1-10.pdf> (Erişim Tarihi: 10.01.2024).
- Roca, L.C. ve Searcy, C. (2012). An Analysis on Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports. *Journal of Cleaner Production*, 20, 103-118. doi:10.1016/j.jclepro.2011.08.002.
- Saygılı, E., Gören Yargı, S. ve Erginer, D. (2020). Halka Açık Şirketlerin Sürdürülebilirlik Raporları Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), 239-261. doi:10.18657/yonveek.599794.
- Saygılı, E. ve Toros, F. (2022). Covid-19 Döneminde BIST Metal Eşya ve Makine Endeksindeki Şirketlerin İnsan Kaynakları Uygulamaları, *Manas Journal of Social Studies*, 11(4), 1560-1573. doi: 10.33206/mjss.1017377.
- Sultanoğlu, B. ve Özerhan, Y. (2022). Muhasebe Eğitiminde "Sürdürülebilirlik"-Türkiye'deki Üniversitelerde Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 325-334.
- Şahin, Z. ve Çankaya, F. (2018). KOBİ'lerde Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye Örneği, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(4), 117-131.
- Şenocak, N. ve Onat, O.K. (2023). Entegre Raporlarda İçerik Analizi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 362-382. doi: 10.37880/cumuiibf.1246634.
- Şenol, A., Üstünkaya, S. ve Akkuş, H. (2023). Yeşil Hastanelerde Sürdürülebilirlik Raporlaması Üzerine Personel Tutumlarının Araştırılması: Bir Kamu Hastanesi Örneği, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 26(3), 667-684.
- Talaş, Z. ve Dil, E. (2023). Ev Sahibi ve Köken Ülkede Çevresel Sürdürülebilirlik Uygulamaları Birbirinden Farklı mı? Ford Otomotiv Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi*

Vizyoner Dergisi, 14(38), 702-719. doi:10.21076/vizyoner.1144206.

Tanç, A. ve Gümrah, A. (2015). Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Çevresel Performans: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 258-273.

Tanrıverdi, İ. (2023). Otomotiv Sektöründe Sürdürülebilir Tedarik Zinciri Uygulamalarına Yönelik Bir İçerik Analizi, *Journal of Yasar University*, 18(70), 216-236. doi: 10.19168/jyasari.1186559.

TR Dizin, <https://trdizin.gov.tr/hakkinda/> (Erişim Tarihi: 31.12.2023).

TR Dizin, <https://search.trdizin.gov.tr/tr/dergi/ara?q=> (Erişim Tarihi: 31.12.2023).

TR Dizin, <https://search.trdizin.gov.tr/tr/yazar/ara?q=> (Erişim Tarihi: 31.12.2023).

Türkiye'deki Üniversitelerin Sayısına İlişkin Veriler, <https://www.yok.gov.tr/universiteler/universitemiz> (Erişim Tarihi: 12.02.2024).

Yavuz, İ. ve Öncü, S. (2022). Yıllık Faaliyet Raporlarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İlkelerine Uygunluğunun Değerlendirilmesi: Faizsiz Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Araştırma, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(4), 349-374. doi: 10.18026/cbayarsos.1128020.

Yeniçeri, T. ve Böcek, A. (2022). Sürdürülebilir Perakendecilik: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer alan Perakendeci Şirketler Üzerine İçerik Analizi, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(26), 682-709. doi: 10.36543/kauibfd.2022.029.

Yılmaz, B., Atik, M. ve Okyay, A. (2017). Geleceğin Raporlama Sistemi: Entegre Raporlama, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 52, 95-108.

Yüksel, F. (2020). Sustainability in Accounting Education Given by Turkey Higher Education Institutions, *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry (TOJQI)*, 11(3), 393-416. doi:10.17569/tojqi.688337.

Zenginkuzucu, D.M. (2019). Sürdürülebilirlik Stratejileri Bağlamında Türkiye'de Birleşmiş Milletler Global Compact Programı Katılımcısı Firmalar Üzerine Bir Araştırma, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17(3), 181-200. doi:10.11611/yead.495633.

Zeytinoğlu, E. ve Tumpach, M. (2023). Disclosure of Sustainability Information in Banks: The Case of Slovakia and Turkey, *OPUS Toplum Araştırmaları Dergisi*, 20(51), 43-55. doi: 10.26466/opusjsr.1153282.



The Effect of Affective Commitment, Whistleblowing and Turnover Intention on Ethical Decision Making of Accounting Professionals

Zülküf ÇEVİK¹

Abstract

Ethics has become an increasingly emphasized issue in recent years. Ethical decision-making is an action needed in both social and work life. One of the most critical issues in the professional life of accounting professionals is making ethical decisions. This study aimed to examine (i) the ethical decision-making levels of professional accountants and (ii) the impact of affective commitment, whistleblowing, and turnover intention on the ethical decision-making levels of accounting professionals. In this context, quantitative research was conducted with the participation of 147 professional accountants working in Sakarya. Frequency analysis, exploratory factor analysis, internal consistency test, descriptive statistics, independent samples T-Test, Hedge's g test, correlation, and multiple regression analysis were used to analyze the data. According to the findings, the ethical decision-making levels of professional accountants were pretty high. Ethical decision-making was positively associated with affective commitment and external whistleblowing. Female accountants' levels of ethical decision-making, external whistleblowing, and affective commitment to the organization were significantly higher than their male colleagues. In the multiple regression analysis, external whistleblowing and affective commitment positively affected ethical decision-making, while no action in whistleblowing had a negative effect. The research findings were discussed, and some suggestions were provided for further study in the field.

Keywords: Ethics, Ethical Decision-making, Affective Commitment, Whistleblowing, Turnover Intention, Accounting Ethics.

JEL Codes: M10

Duygusal Bağlılık, İhbarcılık ve İşten Ayrılma Niyetinin Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Karar Vermeleri Üzerindeki Etkisi

Öz

Etik konusu son dönemlerde giderek daha fazla üzerinde durulan konulardan biri haline gelmiştir. Etik karar verme hem sosyal yaşamda hem de çalışma yaşamında ihtiyaç duyulan bir eylemdir. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının profesyonel hayatında son derece önemli konulardan biri etik kararlar vermektir. Bu çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının (i) etik karar verme düzeylerinin ve (ii) duygusal bağlılık, ihbarcılık ve işten ayrılma niyetinin, muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme düzeylerine etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Sakarya'da çalışan 147 muhasebe meslek mensubunun katılımıyla nicel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizinde frekans analizi, açıklayıcı faktör analizi, içsel tutarlılık testi, tanımlayıcı istatistikler (ortalama, standart sapma), bağımsız örneklem T Testi, Hedge g testi, korelasyon ve çoklu regresyon analizlerinden yararlanılmıştır. Bulgulara göre, muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme düzeylerinin oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Etik karar verme, duygusal bağlılık ve dışsal ihbarcılık ile pozitif ilişkilendirilmiştir. Kadın muhasebe meslek mensuplarının, erkek meslektaşlarına göre etik karar verme, dışsal ihbarcılık ve örgüte duygusal bağlılık düzeyleri anlamlı bir şekilde daha yüksek tespit edilmiştir. Çoklu regresyon analizinde, dışsal ihbarcılık ve duygusal bağlılık etik karar vermeyi pozitif yönde etkilerken, ihbarcılıkta eylemsizlik ise negatif yönde etkilemiştir. Araştırma kapsamında elde edilen bulgular tartışılmış ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Etik, Etik Karar Verme, Duygusal Bağlılık, İhbarcılık, İşten Ayrılma Niyeti, Muhasebe Etiği

JEL Kodları: M10

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Zülküf ÇEVİK, Dr., Öğr. Üyesi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Sakarya/Türkiye, zcevik@sakarya.edu.tr; ORCID ID: 0000-0002-1445-0518.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Çevik, Z. (2025). The effect of affective commitment, whistleblowing and turnover intention on ethical decision making of accounting professionals. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 37-57. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1487163>.



1. INTRODUCTION

Accounting professional ethics is crucial for the integrity and trustworthiness of the profession, as it cultivates the inherent quality of accountants and shapes their public image (Ying-shuan, 2015). The principles of ethics, including integrity, objectivity, professional secrecy, competence, and professional behavior, are essential for accounting professionals in their decision-making and in gaining trust and respect (Yarahmadi & Bohloli, 2015). Accounting ethics plays a vital role in ensuring the integrity and reliability of financial information. Ethical behavior among accountants is essential to prevent fraud and maintain the quality of financial reports (Edi & Enzelin, 2022; Goklas & Manurung, 2022; Kiradoo, 2020; Osunwole et al., 2020). The information accountants provide is vital to assisting managers, investors, and other users of financial statements in making rational economic decisions. The accuracy and reliability of this information also play an essential role in making these decisions accurate. Therefore, ethical improprieties by accountants can harm society, erode public trust, and disrupt the efficient functioning of capital markets (Williams & Elson, 2010). As intermediaries in capital markets, accountants are expected to prioritize their primary obligations to the public interest when reporting financial data. However, personal interest, not the public interest, prevails in some cases. Although many standards and legal and professional regulations guide the accounting profession, accounting scandals and ethical abuses in the business world are witnessed to continue, with examples such as Enron, WorldCom, Adelphia, and Tyco. Accounting frauds have significantly disrupted the functionality of the global economic system (Lail et al., 2017). According to Oboh (2019), the process by which accounting professionals make ethical decisions is heavily impacted by factors such as age, economic status, upbringing, moral idealism, relativism, the magnitude of consequences, and social consensus.

Although the importance of professional accountants' ethical decision-making for organizations and states is well-recognized (Bobek et al., 2015; Buchan, 2005), its intra-organizational reflections still need to be adequately examined. In particular, variables such as affective commitment, whistleblowing, and turnover intention, which are thought to be related to ethical decision-making, and the ethical decision-making levels of professional accountants need to be sufficiently researched.

There are various sets of variables that can influence ethical decision-making. These variables can be categorized as individual personality traits at the micro level (Antes et al., 2007); organizational factors at the meso level (Ahmad et al., 2003; Minett et al., 2009); and cultural (Vitell et al., 1993) and environmental factors (Mumford et al., 2007) at the macro level. This study aims to examine the predictive level of employee-organization interaction variables in the ethical decision-making processes of accountants. Specifically, variables such as affective commitment, which refers to an employee's emotional attachment and positive attitude toward the organization (Klein & Park, 2015); whistleblowing, which refers to reporting unethical or undesirable behaviors to internal or external authorities (Miceli & Near, 2002); and turnover intention, which develops due to dissatisfaction with working conditions and management processes (Islam & Alam, 2014), are expected to play a role in ethical decision-making.

By investigating the effects of these variables on accountants' ethical decision-making, the study seeks to contribute to a better understanding of the antecedents of ethical decision-making. The study began with a comprehensive literature review, which was followed by a detailed explanation of the research background, outlining the theoretical and empirical foundations of the hypotheses. Afterward, the empirical findings were presented and analyzed from theoretical, practical, and empirical perspectives.

2. LITERATURE REVIEW

In this section of the study, we examined research on whistleblowing, affective commitment, and turnover intention as factors influencing the process by which accounting professionals make ethical decisions.

There are many legal and professional regulations in accounting; whistleblowing is one of the types

of ethical behavior that can prevent unethical behavior. Whistleblowing is defined as “The disclosure by organizational members (former or current) of illegal, immoral, or illegitimate practices under the control of their employers to persons or organizations that can influence the action” (Near & Miceli, 1985). Nader et al. (1972) defines whistleblowing as; “an act of a man or woman who, believing that the public interest overrides the interest of the organization he serves, blows the whistle that the organization is involved in corrupt, illegal, fraudulent or harmful activity.” In summary, whistleblowing is regarded as a set of behaviors that brings value to many people because it reduces unethical behavior occurring within an organization. Research on accountants' ethical decision-making levels has identified several key factors. Latan et al. (2019) found that the intention to report is influenced by ethical awareness, ethical judgment, emotion, and perceived moral intensity. Taylor and Curtis (2010) investigated the role of professional commitment, organizational commitment, and moral intensity on the likelihood and determination of whistleblowing. As a result of the study, moral intensity is associated with the probability and determination to report, and while a high level of professional identity increases the probability of reporting, commitment to the organization increases the determination to report (Taylor & Curtis, 2010).

Jeffrey et al. (1996) emphasized the relationship between moral intensity and professional commitment, ethical development, and rule-abiding attitudes, emphasizing that higher professional commitment is associated with higher moral reasoning. Shafer (2002) examined the impact of ethical pressure on management accountants and uncovered that it can lead to perceived organizational-professional conflict, decreased organizational commitment and job satisfaction, and increased turnover intentions. These studies indicate that accountants' levels of ethical decision-making are affected by the complex interaction of many different factors.

The research by Brody et al. (2020) investigated whistleblowing behavior in the accounting community, emphasizing the differences between accounting students and professionals in these situations. This study significantly contributed to the accounting ethics literature by focusing on the underrepresented context of India. Saeed and Siddiqui (2020) conducted research to examine the impact of roles, intention to promote the public good, and alignment with the organization on the perceptions of ethical climates within accounting firms and the inclination to disclose information. Through developing a conceptual framework and conducting empirical research, this paper enhances our understanding of when and why whistleblowing occurs within accounting firms. Davis et al. (2020) explored the ethical implications of whistleblowing in accounting, emphasizing the importance of understanding the various factors that influence ethical decision-making in these situations. The study underscores the role of whistleblowing in addressing fraudulent activities and its consequences for both whistleblowers and the accused companies. Ayres et al. (2022) examined how institutional logics affect Brazilian accounting professionals' intentions to report irregularities. Utilizing a qualitative approach and developing a typology of institutional logic influences, this study extends the classic whistleblowing model by providing a socio-institutional perspective on whistleblowing intentions.

Affective commitment involves employees' emotional attachment, identification with, and dedication to the organization (Allen & Meyer, 1990). Affective commitment plays a crucial role in influencing ethical decisions among accounting professionals. The studies have demonstrated that affective commitment also affects employees' willingness to report. The research in the literature shows that affective commitment positively affects the perception of the importance of accounting ethics principles and leads to a higher likelihood of ethical behavior (Dharmayanti et al., 2023). Affective commitment, or emotional attachment to one's profession, has been found to positively influence the ethical decisions of accounting professionals (Dewi, 2018; Elias, 2006; Rogoši  & Perica, 2023). Affective organizational commitment is linked to accountants' preferences for whistleblowing against internal structures rather than remaining silent, demonstrating the relationship between commitment and ethical actions (Rogoši  & Perica, 2023). A strong sense of organizational commitment is likely to lead to internal whistleblowing behavior because employees do not want their company's name to be tarnished (lose reputation) (Near & Miceli, 1985). Alleyne (2016)

investigated the impact of organizational commitment on accountants' whistleblowing intention. It was concluded that high levels of organizational commitment increase the intention of internal whistleblowing but decrease the intention of external whistleblowing. These findings suggest that affective commitment can influence ethical decisions and behaviors among accounting professionals.

Research suggests that higher levels of affective professional commitment among accountants enhance their perception of the importance of applying ethical principles in accounting practices (Rogošić & Perica, 2023). Additionally, affective organizational commitment has been associated with a preference for whistleblowing within internal structures (Dinc et al., 2018). Ethical leadership significantly promotes employee voice behavior, with affective commitment effectively mediating this relationship (Pitoyo, 2023).

Additionally, professional commitment also plays a role in ethical decision-making; higher levels of commitment lead to an increased likelihood that questionable actions will be perceived as unethical and a decreased likelihood of participating in such actions (Elias, 2006). Nevertheless, the relationship between professional commitment and ethical decisions may be moderated by self-efficacy, and higher levels of self-efficacy strengthen this relationship (Dewi, 2018). These findings highlight the importance of affective commitment in promoting ethical behavior in the accounting profession.

Shukla and Srivastava (2016) emphasized the importance of ethical ideologies and demographic characteristics in predicting turnover intention, suggesting that promoting individual ethical ideologies can decrease turnover intention in organizations. In a study of accounting professionals in Türkiye, Günlük et al. (2013) discovered that those with strong affective commitment to their organization are likelier to stay with their employer. These professionals find satisfaction in contributing to their organization's goals and are less inclined to leave their jobs (Günlük et al., 2013). According to Ciftcioglu et al., (2011), affective commitment has a negative impact on turnover intention.

Employee turnover is expensive and harmful for companies of all kinds (Ariail et al., 2020; Glebbeek & Bax, 2004). Various factors, including ethical considerations, can influence the turnover intention. Buchan (2005) detected that attitudes toward ethical issues significantly influence ethical intentions in the public accounting profession. This is also supported by Hirth-Goebel and Weißenberger (2019), who highlight the indirect relationship between ethical awareness and intending to engage in behavior that may be ethically questionable, keynoting that the ethical environment plays a crucial role. Organizational commitment is inversely related to turnover intention (Herda & Lavelle, 2012). Torlak et al. (2021) also found a significant negative relationship between ethical leadership and turnover intention among accountants. However, as Pierce and Sweeney (2010) indicated, the impact of demographic variables on ethical decision-making and turnover intention is also noteworthy. The aforementioned studies suggest that ethical considerations may play a role in turnover intentions, particularly in the accounting profession. All these empirical bases strengthen the expectations that as the level of ethical behavior of professional accountants increases, their whistleblowing behavior will increase. Furthermore, as their affective commitment to the organization increases, their intention to behave ethically and whistleblowing behavior will also increase, and leave their job will decrease.

3. HYPOTHESES DEVELOPMENT

Organizations, with their complex structures, encompass various fields of activities and functions, thereby increasing the likelihood of negative occurrences such as unethical behavior and corruption (Krisharyuli et al., 2020). A multitude of factors, including employees' personality traits, the importance placed on ethics, and their satisfaction with the organization, affect their inclination to openly or covertly report unethical behaviors or fraud they witness within the organization (Trevino, 1986). In this context, it is expected that employees who prioritize ethical values will be more inclined to report unethical, illegal, or morally unacceptable situations both to authorities within the organization and external authorities (Miceli & Near, 2002).

Studies have shown that moral intensity positively affects ethical decision-making, increasing whistleblowing intentions (Khusnah, 2020; Nurdianawati & Rachmawati, 2020). Ethical awareness and judgment also affect the intention to whistleblow, with emotional factors and perceived moral intensity acting as mediators and moderators (Latan et al., 2019). The seriousness of ethical judgment, moderated by perceived seriousness and organizational commitment, significantly impacts whistleblowing intentions (Nayır et al., 2018). Overall, ethical decision-making, affected by factors like moral intensity and organizational commitment, shapes individuals' choices regarding whistleblowing.

In organizations, various factors such as internal injustice, favoritism, lack of transparency in promotion decisions, and prioritization of personal interests over organizational goals can lead to actions that conflict with the organization's policies. Individuals who uphold ethical values and have a strong sensitivity to injustice often try to prevent these undesirable actions. In this context, many professionals, including accountants, may report unethical or inappropriate behaviors to internal or external authorities. Those who prioritize ethical values are particularly likely to report such issues. As a result, whistleblowing-whether internal or external-can be seen as a key factor in promoting ethical decision-making within organizations.

Based on the above discussion, the following hypotheses are formulated, and the research model is presented following the hypotheses.

H1a: The level of professional accountants' internal whistleblowing has a positive effect on their ethical decision-making.

H1b: The level of professional accountants' external whistleblowing has a positive effect on their ethical decision-making.

H1c: The lack of whistleblowing by professional accountants has a negative effect on their ethical decision-making.

When confronted with unethical situations at either the individual or organizational level in their workplaces, employees may gradually experience discomfort and a decline in organizational commitment, ultimately leading to a propensity to leave their organization (Trevino & Nelson, 2021). When tolerance levels towards unethical practices are low, employees' trust in their organizations may rapidly erode, prompting them to explore new job opportunities in organizations that prioritize higher ethical standards (Brown et al., 2005). In essence, if employees are part of an organization that emphasizes and implements ethical decision-making processes, it can bolster their satisfaction with the organization (Brown et al., 2005). Moreover, as adherence to ethical decision-making rises, a reduction in the inclination to leave the organization can be observed (Trevino & Nelson, 2021).

Research consistently shows a negative relationship between ethical decision-making and turnover intentions. Shukla and Srivastava (2016) found that ethical ideologies, such as idealism and relativism, reduce turnover intention. Athanasiadou et al. (2023) highlighted the role of ethical leadership in lowering turnover intentions. Nurtati et al. (2020) underscored the significance of ethical climate, job satisfaction, and organizational commitment in affecting turnover intention. Sims and Kroeck (1994) noted the importance of ethical fit in affecting employee attitudes and turnover intentions. These findings suggest that a robust ethical framework and leadership can help reduce turnover intentions.

In addition, injustices, irregularities, and issues in organizational practices can contribute to an employee's desire to leave the organization. Another important factor is that when an employee highly values ethical principles and observes unethical practices within the organization, their intention to leave may intensify. This situation increases the likelihood that turnover intention will have a negative impact on ethical decision-making.

Based on the above discussion, the following hypothesis can be formulated:

H2: The level of professional accountant's turnover intention has a negative effect on their ethical

decision-making.

Employees' commitment to their organizations can be categorized into affective, normative, and continuance commitment. Among these, affective commitment is one of the most potent components of organizational attitudes. This is because attitudes tend to resist change when emotions intensify, whether positively or negatively (e.g., love or hate) (Meyer & Allen, 1991). Thus, fostering affective commitment is critical for enhancing organizational performance. As employees' levels of affective commitment increase, their propensity to engage in behaviors detrimental to the organization decreases, and their inclination to act in the organization's best interests increases (Mowday et al., 1979). Consequently, this also enhances the likelihood of making ethical decisions and maintaining the organization's image (Meyer & Herscovitch, 2001).

However, affective commitment to an organization has a complex relationship with ethical decision-making. Matherne and Litchfield (2012) and Ebrahimi and Yurtkoru (2017) found that high affective commitment can lead to unethical pro-organizational behaviors, especially when moral identity is low and moral disengagement is present. In contrast, Halbusi and Tehseen (2018) suggested that ethical leadership and an ethical climate can mediate this relationship, enhancing ethical decision-making among committed employees. Rogošić and Perica (2023) further examined this in accounting, finding that affective professional commitment positively relates to valuing ethical principles, with the code of ethics as a mediator. These studies indicate that while affective commitment can sometimes lead to unethical behavior, it can also promote ethical decision-making under certain conditions. Additionally, an employee's development of affective commitment to the organization can be fostered by adopting a positive attitude toward various aspects of organizational practices. Factors such as organizational justice, transparency in promotion decisions, fairness of management, and appropriate compensation for the employee's efforts all contribute to building affective commitment. Therefore, when an employee's affective commitment is strong, there is a higher likelihood of them displaying behaviors that benefit the organization. As a result, affective commitment is considered a potential precursor to ethical decision-making.

Based on the discussion, the following hypothesis can be derived:

H3: The level of professional accountant's affective commitment has a positive effect on their ethical decision-making.

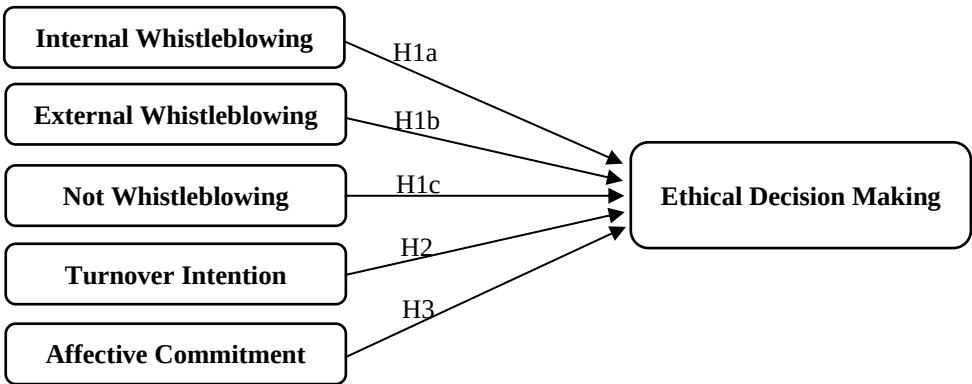


Figure 1. Research Model

4. METHODS

4.1. Participants and Procedure

A total of 147 professional accountants participated in the study. 102 of them worked as an accountant in a company, 27 participants worked in others' certified public accountant offices, and 17 of them worked in their own public accountant offices. 61.9 percent of the participants consisted of females. The education levels of the participants were as follows: 5 were high school graduates, 96 were undergraduates, and 46 held a master's degree or higher. The participants' average length of time spent in their working lives was 8.75 years ($SD = 7.86$, range between 0,2 and 38 years). The average age of the participants was 32.67 ($SD = 7.93$, range: between 20 and 62 years old).

The data were gathered using an online survey that included scales designed to measure the study variables: ethical decision-making, whistleblowing, turnover intention, and affective commitment, along with demographic questions. The survey form was delivered online to professional accountants through (i) the researcher's social networks and (ii) the support of the head of the Sakarya Chamber of Accountants. All of the participants continued their careers in Sakarya. The data were collected between October 16, 2023, and April 4, 2024. A total of 151 survey forms were returned. Four survey forms were not included in the analysis through the attention check item placed on the survey form (i.e., "if you are reading this question, please mark 4"). Therefore, a total of 147 valid survey forms were subjected to the relevant analysis required within the scope of the research. An informed consent form was added to the survey's introduction, and participation was stated to be voluntary. Before collecting the data, the ethics committee approval numbered E-61923333-050.99-271686 dated 09.08.2023 was approved by the Sakarya University Social and Human Sciences Ethics Committee.

4.2. Measures

The scales used in the study are given under the headings below. All scales are in 5-point Likert (from 1 = strongly disagree to 5 = strongly agree).

4.2.1. The Santa Clara Ethics Scale

The scale was developed by Plante and McCreadie (2019). It has a structure consisting of 10 items and a single factor measuring ethical decision-making. Plante and McCreadie (2019) tested the scale's psychometric properties and concluded that it was valid and reliable. As the scale had not been previously adapted to Turkish, it was initially translated into Turkish by the study's author and an independent professional interpreter. Subsequently, three organizational psychology academics reviewed the translations of the scale and merged the two versions into a final format. Afterward, the back translation of the scale was carried out by a lecturer in the English language and literature department who did not know the original version of the scale. The researcher of the study compared the back translation and the original scale and concluded that the back translation was compatible with the original. As a result of this process, the Turkish form of the scale (shared in the Appendix) was finalized and used in the current study for ethical decision-making measurement. High scores on the scale indicate that the participants have a high level of ethical decision-making. The internal consistency value of the scale is shared in Table 1. The exploratory factor analysis supported the single-factor structure of the scale.

4.2.2. Whistleblowing Scale

Whistleblowing scale was developed by Park et al. (2005) and adapted to Turkish by Yılmaz (2015). It has nine items and three dimensions [internal whistleblowing (4 items), external whistleblowing (3 items), and no whistleblowing action (2 items)]. High scores obtained from the scale's external whistleblowing and internal whistleblowing dimensions indicate that the participants' whistleblowing behavior level is high. High scores on the no action on whistleblowing indicate an indifference to whistleblowing. The internal consistency value of the scale is shared in Table 1. The exploratory factor analysis supported the three-factor structure of the scale.

4.2.3. Turnover Intention Scale

Turnover intention was measured a 3-item scale, developed by Cammann et al. (1979) and adapted to Turkish by Akbolat et al. (2021). One item in the scale is reverse coded, which measures not quitting the job. Before creating the scale's total score, the relevant item was reverse-coded. High scores on the scale indicate that participants have a high intention to leave their jobs. The internal consistency value of the scale is shared in Table 1. The exploratory factor analysis supported the single-factor structure of the scale.

4.2.4. Affective Commitment

Only the 6-item Affective Commitment dimension of the organizational commitment scale, which consists of 18 items and three dimensions (affective, continuance, and normative commitment) developed by Meyer et al. (1993) and adapted to Turkish by Dağlı et al. (2018), was used. High scores on the scale indicate that participants have a high affective commitment to the organization. The internal consistency value of the scale is shared in Table 1. The exploratory factor analysis supported the single-factor structure of the scale.

4.2.5. Demographics

The participants provided demographic information including gender (coded as 1 for female and 2 for male), age (open-ended response), education level (1 for primary school, 2 for high school or equivalent, 3 for university, and 4 for master's degree or higher), and occupational status (1 for working as an accountant in a company, 2 for working in someone else's certified public accountant office, and 3 for working in their own certified public accountant office).

5. DATA ANALYSIS

Frequency analysis, exploratory factor analysis, internal consistency test, descriptive statistics, independent samples T-Test, Hedge's g test (to calculate effect size in gender-related differences) and correlation analyses were used.

6. FINDINGS

6.1. Factor Analysis

Exploratory factor analysis was applied with the principal component method to test the factor structure of the scales used within the scope of the research. Since only the whistleblowing scale is multidimensional, varimax factor rotation was used for this scale. The main findings of the factor analyses applied to all scales are briefly displayed in Table 1. Accordingly, for all scales, minimum and maximum factor loadings, explained total variances, Kaiser-Meyer-Olkin measure of sampling adequacy (KMO) value, and Bartlett's Test of Sphericity test findings were shared.

The KMO value, which indicates sufficient sample size to apply factor analysis, was determined to be over 0.70 (the acceptable lower limit) for all scales. Bartlett's test was significant ($p < 0.001$) for all scales.

First, the factor analysis applied to the Santa Clara Ethics Scale which has not been adapted to Turkish before and measures ethical decision-making. It was found that all items were distributed under a single dimension, and the factor loadings were within acceptable ranges. This finding shows that the scale is compatible with the original. Although the convergent and discriminant validity of the scale has not been tested in the present study, it can be claimed that the Turkish translation of the Santa Clara Ethics Scale (see. Appendix) is a scale that can be used in the Turkish sample in future studies. Since this study does not aim to comprehensively test the psychometric properties of the relevant scale (for example, in terms of convergent and discriminant validity), only its reliability (within the scope of Cronbach's alpha internal consistency value) and factor structure were tested. The findings reveal that the scale's factor structure is compatible with the original, and the scale is reliable.

The factor loadings of the whistleblowing scale and the total variance explained were found to be

very high, and the items were distributed to three separate factors (i.e., internal whistleblowing, four items, external whistleblowing, three items, and no whistleblowing action, two items).

As in the original forms, all items were distributed under a single factor for the turnover intention and affective commitment scales. The total variances and factor loadings explained in both scales were high. In summary, all scales were compatible with the original ones and supported their factor structures. The details regarding the factor analysis are presented in Table 1.

Table 1. Factor Analysis Findings

Scales	Analysis Indicators				KMO	Bartlett's Test of Sphericity Approx.	
	Factor Loadings			Total Variance explained		Chi-Square	df
Whistleblowing	(IW)	EW)	(NW)	47%	.89	572.89***	45
<i>Internal whistleblowing (IW)</i>							
Item 2*	.86		-.14				
Item 4	.83		-.30				
Item 3	.78	.26	-.19				
Item 1	.72	-.14	-.15				
<i>External whistleblowing (EW)</i>							
Item 2		.89	-.15				
Item 3		.85					
Item 1		.71	.14				
<i>No action in whistleblowing (NW)</i>							
Item 1	-.18		.94				
Item 2	-.25		.92				
<i>Santa Clara Ethics Scale</i>	Factor Loadings			47%	.89	572.89***	45
Item 3			.81				
Item 6			.80				
Item 10			.77				
Item 2			.75				
Item 7			.72				
Item 8			.70				
Item 4			.61				
Item 9			.60				
Item 5			.51				
Item 1			.50				
<i>Turnover intention</i>	Factor Loadings			78.01%	.70	212.34***	3
Item 2			.92				
Item 1			.88				
Item 3			.85				
<i>Affective commitment</i>	Factor Loadings			62.35	.86	437.56***	15
Item 4			.86				
Item 6			.84				
Item 5			.83				
Item 3			.77				
Item 1			.76				
Item 2			.67				

Note. *** $p < 0.001$, KMO = Kaiser-Meyer-Olkin measure of sampling adequacy, df = degrees of

freedom, *The item order in all scales reflects their original order. The Turkish version of the Santa Clara Ethics Scale can be found in the appendix. Factor loadings of 0.10 and below have not been reported.

6.2. Reliability Findings

Since the factor structures of all scales were supported, no items were removed from the scales. The scales' internal consistency values varied between good and excellent (minimum alpha value was 0.76) (Table 2). For this reason, no items were removed from any scale.

6.3. Descriptive Statistics

The average of the ethical decision-making level of the participants was determined as ($\bar{x}$ = 4.19). This value shows that the ethical decision-making level of the participants is quite high. In addition, the participants' ethical decision-making standard deviation levels are also quite low (sd = 0.47). The present finding indicates no significant differences between the distributions of participants' ethical decision-making levels. The external whistleblowing level of the participants was found to be quite high ($\bar{x}$ = 4.01) as well, the internal whistleblowing level was found to be at a medium level ($\bar{x}$ = 2.92), and the average of not resorting to whistleblowing ($\bar{x}$ = 1.72) was found to be quite low. In addition, the participants' intention to leave their jobs was generally low ($\bar{x}$ = 2.73), and their affective commitment was found to be at a medium level ($\bar{x}$ = 3.31).

6.4. Gender Differences

Independent samples of the T-Test findings clearly reveal that females' ethical decision-making, external whistleblowing, and affective commitment levels were statistically significantly higher than men's. Similarly, male's level of not taking action against whistleblowing was found to be statistically significantly higher than women. Since the participants were predominantly female (number of males = 56, number of females = 91), Hedge's g test was also performed to more transparently measure the effect size of the relevant differences. As seen in Table 2, Hedge's t -test and independent samples t -test findings are also broadly similar.

Table 2. Descriptive Statistics, Internal Consistency Findings, And Sex Differences

Variables	α	All sample		Male (N = 56)		Female (N = 91)		t	g
		Mean	SD	Mean	SD	Mean	SD		
Ethical decision making	.86	4.19	0.49	3.99	0.47	4.31	0.47	3.89***	.68
Internal whistleblowing	.76	2.92	0.82	2.98	0.74	2.89	0.87	-.64	.10
External whistleblowing	.84	4.01	0.70	3.81	0.72	4.13	0.67	2.75**	.46
No action in whistleblowing	.91	1.72	0.71	1.98	0.76	1.57	0.64	-3.56***	.60
Turnover intention	.86	2.73	1.08	2.76	1.12	2.72	1.07	-.19	.04
Affective commitment	.88	3.31	0.91	3.07	0.87	3.45	0.90	2.51*	.43

Note. N = 147. * $p < 0.05$. ** $p < 0.01$. *** $p < 0.001$. SD = standard deviation. α = Cronbach's alpha.

6.5. Correlation Analysis

When the correlation analysis was examined (Table 3), ethical decision-making was positively associated with external whistleblowing and affective commitment and negatively associated with not resorting to whistleblowing. This finding shows that as the level of ethical decision-making increases, the behavior of reporting negativities in the organization to people and institutions outside the organization increases. In addition, this finding displays that as employees' affective commitment increases, their ethical decision-making level also increases. Ethical decision-making was not significantly associated with internal whistleblowing and turnover intention. Internal whistleblowing was not associated with any variable in the context of the present study.

External whistleblowing was positively associated with affective commitment. In other words, as affective commitment increases, the behavior of reporting negativities experienced or observed in

the organization to people and institutions outside the organization increases. As expected, external whistleblowing was also negatively associated with not resorting to whistleblowing. Not resorting to whistleblowing was positively associated with turnover intention and negatively associated with affective commitment. This finding means that as affective commitment decreases, the behavior of reporting negative situations in the institution decreases. Turnover intention was negatively associated with affective commitment, age, and professional experience. In other words, the turnover intention decreases as affective commitment increases. Again, as experience in the accounting profession and a person's age increases, the turnover intention decreases.

Table 3. Correlation Analysis Findings

Variables	EDM	IW	EW	NW	TI	AC	A	PE
Ethical decision making (EDM)	-							
Internal whistleblowing (IW)	.07	-						
External whistleblowing (EW)	.50***	.10	-					
No action in whistleblowing (NW)	-.40***	-.08	-.45***	-				
Turnover intention scale (TI)	-.03	.10	-.17*	.18*	-			
Affective commitment (AC)	.25**	.01	.27**	-.36***	-.69***	-		
Age (A)	-.07	.01	-.13	-.07	-.23**	.12	-	
Professional experience (PE)	-.04	-.01	-.09	-.06	-.18*	.14	.87***	-

Note. N = 147. * $p < 0.05$. ** $p < 0.01$. *** $p < 0.001$.

6.6. Regression Analysis

Table 4 presents the findings of the multiple regression analysis examining the effects of the independent variables, which include the sub-dimensions of whistleblowing (internal whistleblowing, external whistleblowing, and no action in whistleblowing), turnover intention, and affective commitment, on the dependent variable of ethical decision-making. The analysis shows that these independent variables collectively account for 27% of the variance in ethical decision-making. External whistleblowing emerges as the most significant positive predictor of ethical decision-making, while affective commitment also positively predicts ethical decision-making. However, no action in whistleblowing and internal whistleblowing did not significantly affect ethical decision-making (Table 4). In this direction, 3 out of 5 hypotheses were supported. Accordingly, H_{1a} and H_2 were not supported; H_{1b} , H_{1c} , and H_3 were supported.

Table 4. Multiple regression analysis findings

Independent variables	Dependent Variable: Ethical Decision Making			
	β	t	R^2	Adjusted R^2
Internal whistleblowing	-.02	-0.23		
External whistleblowing	.39***	5.01		
No action in whistleblowing	-.18*	-2.26	.29	.27
Turnover intention	.07	0.88		
Affective commitment	.24*	2.36		

Note. N = 147. * $p < 0.05$. ** $p < 0.01$. *** $p < 0.001$

7. CONCLUSION

This study focuses on determining the ethical decision-making levels of accounting professionals and examining how variables such as affective commitment, whistleblowing, and turnover intention affect their ethical decision-making levels.

Interpretation of the findings: The positive relationship between ethical decision-making and external whistleblowing. As the ethical consciousness and awareness of professional accountant increases, it is expected that their levels of ethical behavior and ethical decision-making will increase.

Since whistleblowing refers to reporting illegal, fraudulent, unethical, and inappropriate practices and patterns of behavior, especially in working life, to internal and external authorities and individuals (Chalouat et al., 2019), the findings obtained within the scope of the research are in the expected direction. The high tendency of participants to report unwanted situations to external authorities may stem from the desire to prevent the possibility of remaining anonymous and possible problems in which they may be involved within the organization (such as being perceived as gossip and being exposed to mobbing) (Bjørkelo, 2013; Park et al., 2020). Managers who are uncomfortable with their actions being reported outside the organization may cause employees to be exposed to a situation called abusive supervision (Serdar & Özsoy, 2019; Tepper, 2000), which may cause verbal and action psychological wear, even if it does not involve physical violence. Furthermore, employees may think they will get more accurate results if they report the unethical situation to the outside authorities.

The insignificant relationship between ethical decision-making and internal whistleblowing. Although the ethical decision-making levels of professional accountants were found to be high, in the present study, it has been found that it does not affect internal whistleblowing. This situation may be related to employees' problems trusting their managers or colleagues. Additionally, employees who engage in internal whistleblowing may fear being subjected to mobbing and exclusion as a result (Bjørkelo, 2013; Park et al., 2020; Vandekerckhove, 2016). Thus, the tendency to resort to internal whistleblowing may be low.

The negative relationship between ethical decision-making and no action on whistleblowing. Personality traits that lead to remaining silent and inactive in organizations can vary. For example, introverts may prefer to stay quiet (Omar, 2009), while extroverts are more likely to speak up (Ardıç & Özsoy, 2016; Özsoy et al., 2014). Machiavellian individuals tend to act in their own interests and adapt to the situation (Özsoy & Ardiç, 2020). The desire to protect oneself and one's friends from potential risks associated with speaking out may also contribute to the reasons for remaining silent (Henriksen & Dayton, 2006). Furthermore, it is expected that as the level of ethical decision-making decreases, the tendency not to engage in whistleblowing will decrease. It is expected that as the level of ethical concern decreases, the tendency to ignore unethical and illegal situations decreases.

The insignificant relationship between ethical decision-making and turnover intention. There are many organizational, individual, and environmental reasons for the turnover intention (Martin, 2011). Ethical decision-making can also be associated with personality traits, family upbringing, and social learning. In this respect, the main reason for the relationship between ethical decision-making level and turnover intention is that the reasons for turnover intention might have related more substantially to the other factors (e.g., job dissatisfaction, lack of manager support, lousy working conditions, wage dissatisfaction) (Calisir et al., 2011; Islam & Alam, 2014).

A positive relationship between ethical decision-making and affective commitment. There are many dynamics of employees' commitment to the organizations. Many organizational factors, such as perception of justice, working conditions, pay satisfaction, job satisfaction, manager support, and promotion opportunities, can affect employees' commitment to the organizations (Klein & Park, 2015; Mercurio, 2015; Meyer & Allen, 2001). The ability of decision-makers to develop healthy human relationships with employees within the organization may increase affective commitment. Therefore, people who feel a sense of belonging to their organization take fair, principled, and ethical steps in their working lives.

The results of the multiple regression analysis support the findings from the correlation analysis, which showed that external whistleblowing and affective commitment are significant predictors of ethical decision-making. Moreover, the absence of action in whistleblowing was found to have a negative impact on ethical decision-making. This suggests that affective commitment and external whistleblowing are key factors in ethical decision-making, while the lack of action in whistleblowing contributes to a decrease in ethical decision-making when dealing with internal organizational issues.

Limitations: The study gathered data using convenience sampling and self-reported surveys, with a majority of female participants, potentially limiting the generalizability of the findings due to demographic imbalance. It is essential to consider that the study's focus on accounting professionals in Sakarya restricts the applicability of the results to different geographical and cultural contexts. Self-reporting introduces potential methodological biases such as social desirability and recall bias. The cross-sectional design of the research makes it challenging to establish causal relationships between the variables. Although the study addresses important factors like whistleblowing, affective commitment, and turnover intention, it is essential to note that critical variables such as ethical climate, leadership styles, and personal ethics were not considered. Furthermore, while the study tested the factor structure and internal consistency of the Santa Clara Ethics Scale, additional examination of psychometric properties like convergent and discriminant validity is needed.

Future research suggestions: One of the key limitations in studies like this one conducted in the accounting field is the insufficient examination of professional accountants' decision-making styles and psychological processes. Accounting is a challenging profession, and it should be examined within the scope of psychological problems such as stress, burnout, anxiety, and depression. In terms of ethics, research should be conducted on the personality traits of professional accountants and their attitudes toward ethics. Although ethical decision-making is measured in a limited way by the self-report method, the role of personality differences in the ethical decision-making of professional accountants needs to be examined in more detail. It is also recommended that the factors that determine whether professional accountants make ethical decisions should be analyzed in terms of individual, organizational, and contextual conditions through qualitative research. By examining the ethical scandals that occurred in Türkiye and worldwide, further studies can be carried out on what inferences can be made and what precautions can be taken in the accounting field. Besides, qualitative research can be conducted on why professional accountants report situations against the law or ethical principles in organizations outside rather than within the organization. Finally, researchers who want to use the Turkish translation of the Santa Clara Ethics Scale are recommended to conduct additional analyses to test the scale's psychometric properties since only the factor structure and reliability of the scale were tested in the present study.

As a result, this study detected that the ethical decision-making level of professional accountants is high. It has been determined that employees' feeling connected to the organization they work for contributes positively to the level of ethical decision-making and also plays a role in communicating unethical and illegal situations in organizations, especially to people and authorities outside the organization. It has also been determined that professional accountants are more inclined to convey irregular developments in the organization to outside persons and authorities rather than reporting them within the organization. Last but not least, this research is expected to increase awareness of ethical issues in accounting and inspire new research on ethics in accounting.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, E-61923333-050.99-271686 sayılı ve 09.08.2023 tarihli Sakarya Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu tarafından etik kurul izni alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Zülküf ÇEVİK (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The Sakarya University Social and Human Sciences Ethics Committee approved the protocol numbered E-61923333-050.99-271686 on August 9, 2023.

Author(s) Contributions: Zülküf ÇEVİK (%100)

REFERENCES

- Ahmad, K. Z., Syed Alwee, S. H., Mohd. Yusoff, Z. Z., Osman, S. I. W., & Awang Tuah, S. N. (2003). The Association between Ethical Decision-Making, Job Satisfaction, Organisational Commitment and Selected Demographic Variables. *Malaysian Management Journal*, 7(2), 1–11. <https://e-journal.uum.edu.my/index.php/mmj/article/view/8749>
- Allen, N. J., & Meyer, J. P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63(1), 1–18. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1990.tb00506.x>
- Alleyne, P. (2016). The influence of organisational commitment and corporate ethical values on non-public accountants' whistle-blowing intentions in Barbados. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 190–210. <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2013-0118>
- Antes, A. L., Brown, R. P., Murphy, S. T., Waples, E. P., Mumford, M. D., Connelly, S., & Devenport, L. D. (2007). Personality and Ethical Decision-Making in Research: The Role of Perceptions of Self and others. *Journal of Empirical Research on Human Research Ethics*, 2(4), 15–34. <https://doi.org/10.1525/jer.2007.2.4.15>
- Ardıç, K., & Özsoy, E. (2016). Examining the relationship between the Dark Triad traits and Big Five personality dimensions. *Proceedings of the Fifth European Academic Research Conference on Global Business, Economics, Finance and Banking*. Retrieved from [Http://Globalbizresearch.Org/Turkey_Conference_2016_Dec/Docs/Doc/1.%20Global%20Business,%20Economics%20&%20Sustainabilit](http://Globalbizresearch.Org/Turkey_Conference_2016_Dec/Docs/Doc/1.%20Global%20Business,%20Economics%20&%20Sustainabilit).
- Ariail, D. L., Smith, K. T., & Smith, L. M. (2020). *Do American Accounting Students Possess the Values Needed to Practice Accounting?* (pp. 63–89). <https://doi.org/10.1108/S1574-076520200000023004>
- Athanasiadou, C., Chatzoudes, D., & Theriou, G. (2023). Ethical Leadership and Turnover Intentions: A systematic literature review. *2023 IEEE Conference on Technologies for Sustainability (SusTech)*, 41–48. <https://doi.org/10.1109/SusTech57309.2023.10129599>
- Ayres, R. M., Sauerbronn, F. F., & Da Fonseca, A. C. P. D. (2022). Accounting professionals and whistleblowing: a typology of the influence of institutional logics. *Revista Contabilidade e Financas*, 33(89), 248–264. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112830>

- Björkelo, B. (2013). Workplace bullying after whistleblowing: Future research and implications. *Journal of Managerial Psychology*, 28(3), 306–323.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision Context, and Gender on the Ethical Decision Making of Public Accounting Professionals. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 55–78. <https://doi.org/10.2308/bria-51090>
- Brody, R. G., Gupta, G., & White, T. (2020). Whistleblowing in India: evidence from accounting students and professionals. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(1), 126–146. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-01-2019-0001>
- Brown, M. E., Treviño, L. K., & Harrison, D. A. (2005). Ethical leadership: A social learning perspective for construct development and testing. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 97(2), 117–134. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2005.03.002>
- Buchan, H. F. (2005). Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165–181. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-0277-2>
- Calisir, F., Gumussoy, C. A., & Iskin, I. (2011). Factors affecting intention to quit among IT professionals in Turkey. *Personnel Review*, 40(4), 514–533.
- Chalouat, I., Carrión-Crespo, C., & Licata, M. (2019). Law and practice on protecting whistleblowers in the public and financial services sectors. *International Labour Organization, Working Papers*, 328.
- Ciftcioglu, A., Arsoy, A. P., & Sipahi, B. (2011). Investigating accountants' occupational commitment and occupational turnover intention: evidence from Turkish accountants. *International Journal of Accounting and Finance*, 3(2), 165. <https://doi.org/10.1504/IJAF.2011.043846>
- Dağlı, A., Elçiçek, Z., & Han, B. (2018). Örgütsel Bağlılık Ölçeği'nin Türkçeye Uyarlanması: Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması. *Electronic Journal of Social Sciences*, 17(68).
- Davis, P., Donnelly, A. M., & Radtke, R. R. (2020). Investigating the ethical implications of whistleblowing within accounting. In *The Routledge Handbook of Accounting Ethics* (pp. 371–385). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429490224-31>
- Dewi, P. P. (2018). Professional commitment, self-efficacy and ethical decision auditor. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*. <https://doi.org/10.21744/irjmis.v5n6.379>
- Dharmayanti, N., Yetmi, Y. S., & Wulandari, D. A. (2023). Assessing Taxpayer Behavior Commitment in Matterng Tax Compliance: The Moderating of Tax Ethics. *International Journal of Current Science Research and Review*, 06(07). <https://doi.org/10.47191/ijcsrr/V6-i7-64>
- Dinc, M. S., Atalay, B., Gungormus, A. H., & Kuzey, C. (2018). Accountants' whistle-blowing intentions: the impact of affective organisational commitment. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 13(1), 15. <https://doi.org/10.1504/IJBGE.2018.10016567>
- Ebrahimi, N., & Yurtkoru, E. S. (2017). The relationship between affective commitment and unethical pro-organizational behavior: the role of moral disengagement. *Pressacademia*, 4(3), 287–295. <https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2017.706>
- Edi, E., & Enzelin, I. (2022). Analyzing the Effect of Accounting Ethics Toward the Quality of Financial Report. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies (JAFAS)*. <https://doi.org/10.32602/jafas.2022.009>
- Elias, R. Z. (2006). The Impact of Professional Commitment and Anticipatory Socialization on Accounting Students' Ethical Orientation. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 83–90. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9041-5>

- Glebbeek, A. C., & Bax, E. H. (2004). Is High Employee Turnover Really Harmful? An Empirical Test Using Company Records. *Academy of Management Journal*, 47(2), 277–286. <https://doi.org/10.2307/20159578>
- Goklas, A., & Manurung, A. H. (2022). The Importance of the Code of Ethics in Preventing Fraud for the Professional Accountant. *Jurnal Economic Resource*, 5(1), 51–56. <https://doi.org/10.57178/jer.v5i1.244>
- Günlük, M., Özer, G., & Özcan, M. (2013). The effect of Job Satisfaction on Accountants' Organizational Commitment and Turnover Intentions. *International Journal of Management Economics and Business*, 9(20), 57–76. <https://doi.org/10.11122/ijmeb.2013.9.20.305>
- Halbusi, H. Al, & Tehseen, S. (2018). *Impact of ethical leadership on affective commitment through mediating impact of ethical climate: A Conceptual study*. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:158239502>
- Henriksen, K., & Dayton, E. (2006). Organizational silence and hidden threats to patient safety. *Health Services Research*, 41(4p2), 1539–1554.
- Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2012). The Auditor-Audit Firm Relationship and Its Effect on Burnout and Turnover Intention. *Accounting Horizons*, 26(4), 707–723. <https://doi.org/10.2308/acch-50181>
- Hirth-Goebel, T. F., & Weißenberger, B. E. (2019). Management accountants and ethical dilemmas: How to promote ethical intention? *Journal of Management Control*, 30(3), 287–322. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00288-7>
- Islam, M. F., & Alam, J. (2014). Factors influencing intention to quit or stay in jobs: An empirical study on selected sectors in Bangladesh. *Stamford Journal of Business Studies*, 6(1), 142–164.
- Jeffrey, C., Weatherholt, N., & Lo, S. (1996). Ethical development, professional commitment and rule observance attitudes: A study of auditors in Taiwan. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 365–379. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(96\)90025-4](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90025-4)
- Khusnah, H. (2020). Organizational Ethical Culture, Moral Reasoning: Pengaruhnya terhadap Ethical Decision Making dan whistleblowing intention. *Business and Finance Journal*, 5(1). <https://doi.org/10.33086/bfj.v5i1.1495>
- Kiradoo, G. (2020). Ethics in accounting: Analysis of current financial failures and role of accountants. *International Journal of Management*, 11(2), 241–247. <https://doi.org/https://doi.org/10.34218/IJM.11.2.2020.025>
- Klein, H. J., & Park, H. (2015). Organizational commitment. In *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences: Second Edition* (pp. 334–340). Elsevier Inc.
- Krisharyuli, M., Himam, F., & Ramdani, Z. (2020). Ethical Leadership: Conceptualization and Measurement. *Journal of Leadership in Organizations*, 2(1), 1–17. <https://doi.org/10.22146/jlo.46929>
- Lail, B., MacGregor, J., Marcum, J., & Stuebs, M. (2017). Virtuous Professionalism in Accountants to Avoid Fraud and to Restore Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 687–704. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2875-y>
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 155(1), 289–304. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3534-2>
- Martin, M. J. (2011). *Influence of human resource practices on employee intention to quit*. Virginia Tech.
- Matherne, C., & Litchfield, S. R. (2012). Investigating the Relationship Between Affective

Commitment and Unethical Pro-Organizational Behaviors: The Role of Moral Identity. *Journal of Leadership, Accountability, and Ethics*, 9, 35–46. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:53069397>

Mercurio, Z. A. (2015). Affective commitment as a core essence of organizational commitment: An integrative literature review. *Human Resource Development Review*, 14(4), 389–414. <https://doi.org/10.1177/1534484315603>

Meyer, J. P., & Allen, N. J. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review*, 1(1), 61–89. [https://doi.org/10.1016/1053-4822\(91\)90011-Z](https://doi.org/10.1016/1053-4822(91)90011-Z)

Meyer, J. P., & Allen, N. J. (2001). Organizational commitment. *Personnel Psychology and Human Resource Management: A Reader for Students and Practitioners*, 289, 342.

Meyer, J. P., Allen, N. J., & Smith, C. A. (1993). Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization. *Journal of Applied Psychology*, 78(4), 538.

Meyer, J. P., & Herscovitch, L. (2001). Commitment in the workplace: toward a general model. *Human Resource Management Review*, 11(3), 299–326. [https://doi.org/10.1016/S1053-4822\(00\)00053-X](https://doi.org/10.1016/S1053-4822(00)00053-X)

Miceli, M. P., & Near, J. P. (2002). What Makes Whistle-Blowers Effective? Three Field Studies. *Human Relations*, 55(4), 455–479. <https://doi.org/10.1177/0018726702055004463>

Minett, D., Yaman, H. R., & Denizci, B. (2009). Leadership styles and ethical decision-making in hospitality management. *International Journal of Hospitality Management*, 28(4), 486–493. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2009.01.003>

Mowday, R. T., Steers, R. M., & Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of Vocational Behavior*, 14(2), 224–247. [https://doi.org/10.1016/0001-8791\(79\)90072-1](https://doi.org/10.1016/0001-8791(79)90072-1)

Mumford, M. D., Murphy, S. T., Connelly, S., Hill, J. H., Antes, A. L., Brown, R. P., & Devenport, L. D. (2007). Environmental Influences on Ethical Decision Making: Climate and Environmental Predictors of Research Integrity. *Ethics & Behavior*, 17(4), 337–366. <https://doi.org/10.1080/10508420701519510>

Nader, R., Petkas, P. J., & Blackwell, K. (1972). *Whistle Blowing: The Report of the Conference on Professional Responsibility*. Bantam Books. https://books.google.com.tr/books?id=Onfk_1zF08IC

Nayır, D. Z., Rehg, M. T., & Asa, Y. (2018). Influence of Ethical Position on Whistleblowing Behaviour: Do Preferred Channels in Private and Public Sectors Differ? *Journal of Business Ethics*, 149(1), 147–167. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3035-8>

Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1–16. <https://doi.org/10.1007/BF00382668>

Nurdianawati, D., & Rachmawati, R. (2020). The Effect of Moral Intensity, Ethical Decision Making, Professional Commitment, and Anticipatory Socialization on Whistleblowing Intention. *Proceedings of the 6th Annual International Conference on Management Research (AICMaR 2019)*. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200331.043>

Nurtati, N., Yanti, N., & Untari, M. T. (2020). Turnover Intention: The Impact of Ethical Climate, Job Satisfaction and Organizational Commitment. *Relevance: Journal of Management and Business*, 3(1), 75–89. <https://doi.org/10.22515/relevance.v3i1.2389>

Oboh, C. S. (2019). Personal and moral intensity determinants of ethical decision-making. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 148–180. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2018-0035>

- Omar, A. (2009). The moderating role of interpersonal justice on the relationship between Eysenckian personality dimensions and employee voice and employee silence. In *Handbook of managerial behavior and occupational health*. Edward Elgar Publishing.
- Osunwole, O. O., Adeyemi, O. A., & Dunsin, A. T. (2020). The influence of accounting ethics on quality of financial reports among accounting practitioners in ibadan, oyo state, nigeria. *Middle European Scientific Bulletin*, 1(7), 77–87. <https://doi.org/10.47494/mesb.2020.1.145>
- Özsoy, E., & Ardiç, K. (2020). Çalışanların karanlık kişilik özelliklerinin tükenmişliğe etkisinde genel öz-yeterliliğin düzenleyici rolü. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 144–154.
- Özsoy, E., Erol, E., Korkutata, A., & Şeker, M. (2014). Kişilik modelleri boyutlarının karşılaştırılması: A tipi ve B tipi kişilik ve beş faktör kişilik modeli. *Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi*, 3(9), 1–12.
- Park, H., Bjørkelo, B., & Blenkinsopp, J. (2020). External whistleblowers' experiences of workplace bullying by superiors and colleagues. *Journal of Business Ethics*, 161(3), 591–601.
- Park, H., Rehg, M. T., & Lee, D. (2005). The Influence of Confucian Ethics and Collectivism on Whistleblowing Intentions: A Study of South Korean Public Employees. *Journal of Business Ethics*, 58(4), 387–403. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-5366-0>
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1), 79–99. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00404.x>
- Pitoyo, M. (2023). Ethical Leadership and Affective Commitment on Voice Employee Behavior. *Journal of Economics, Finance And Management Studies*, 06(07). <https://doi.org/10.47191/jefms/v6-i7-05>
- Plante, T. G., & McCreadie, A. (2019). The Santa Clara Ethics Scale. *Pastoral Psychology*, 68(3), 321–329. <https://doi.org/10.1007/s11089-019-00861-w>
- Rogošić, A., & Perica, I. (2023). Affective professional commitment and accounting ethics principles: examining the mediating role of the code of ethics. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(1), 480–498. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2077791>
- Saeed, M. F., & Siddiqui, D. A. (2020). The Effect of Roles, Intent to Serve the Public Interest and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of Their Firms' Ethical Environment, Reporting Intent, and Whistle Blowing: Evidence from Pakistan. *Intent to Serve the Public Interest and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of Their Firms' Ethical Environment, Reporting Intent, and Whistle Blowing: Evidence from Pakistan (December 25, 2020)*.
- Serdar, E., & Özsoy, E. (2019). İstismarçı Yönetim: Bir Literatür Taraması. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 1–11.
- Shafer, W. E. (2002). Ethical pressure, organizational-professional conflict, and related work outcomes among management accountants. *Journal of Business Ethics*, 38(3), 263–275.
- Shukla, A., & Srivastava, R. (2016). Influence of ethical ideology and socio-demographic characteristics on turnover intention: A study of retail industry in India. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1238334. <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1238334>
- Sims, R. L., & Kroeck, K. G. (1994). The influence of ethical fit on employee satisfaction, commitment and turnover. *Journal of Business Ethics*, 13(12), 939–947. <https://doi.org/10.1007/BF00881663>
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21–37. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0179-9>

- Tepper, B. J. (2000). Consequences of Abusive Supervision. *Academy of Management Journal*, 43(2), 178–190. <https://doi.org/10.5465/1556375>
- Torlak, N. G., Kuzey, C., Dinç, M. S., & Güngörmüş, A. H. (2021). Effects of ethical leadership, job satisfaction and affective commitment on the turnover intentions of accountants. *Journal of Modelling in Management*, 16(2), 413–440. <https://doi.org/10.1108/JM2-04-2019-0091>
- Trevino, L. K. (1986). Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, 11(3), 601–617. <https://doi.org/10.5465/amr.1986.4306235>
- Trevino, L. K., & Nelson, K. A. (2021). *Managing business ethics: Straight talk about how to do it right*. John Wiley & Sons.
- Vandekerckhove, W. (2016). *Whistleblowing and Organizational Social Responsibility*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315547299>
- Vitell, S. J., Nwachukwu, S. L., & Barnes, J. H. (1993). The effects of culture on ethical decision-making: An application of Hofstede's typology. *Journal of Business Ethics*, 12(10), 753–760. <https://doi.org/10.1007/BF00881307>
- Williams, J., & Elson, R. J. (2010). The challenges and opportunities of incorporating accounting ethics into the accounting curriculum. *J. Legal Ethical & Regul. Issues*, 13, 105.
- Yarahmadi, H., & Bohloli, A. (2015). Ethics in Accounting. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(1).
- Ying-shuan, W. (2015). On Accounting Professional Ethics. *Journal of Hebei Normal University for Nationalities*. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:157000662>
- Yılmaz, N. (2015). *Kadın Girişimciliğinde yönetsel etik değerler ve ifşa (whistleblowing): Mersin ilinde uygulamalı bir araştırma* [Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilgi Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi]. <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/220713>

APPENDIX 1. The Santa Clara Ethics Scale (Turkish Version)

Soruları cevaplarken kendi hissettiklerinizi yansıtan seçeneği işaretleyiniz.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Sevmediğim veya aynı fikirde olmadığım kişilere bile saygı duymak benim için çok önemlidir.					
Hatalı olduğumu veya hata yaptığımı kabul etmem gerekse bile sorumlu ve hesap verebilir olmak benim için çok önemlidir.					
Dürüst, adil olmak ve dürüstlüğü korumak, beni dezavantajlı duruma düşürse bile benim için çok önemlidir.					
Kişisel veya mesleki uzmanlık alanlarımda yetkin olmaya çabalıyorum ve yetkin olmadığımda ve yetersiz kaldığımda bunu ilk kabul eden benim.					
Tanımadığım veya pek az ortak yönü olan kişilere bile büyük bir merhamet duyarım.					
Her zaman aklımda tuttuğum ve takip ettiğim açık ve net etik ilkelere sahibim.					
Hayatta avantaj elde etmektense etik davranmak benim için daha önemlidir.					
Asla başkalarından yararlanmam ve beni dezavantajlı duruma düşürse bile ilişkilerimde ve etkileşimlerimde dürüst davranırım.					
Tüm eylemlerim filme alınıp başkalarının izlemesi ve değerlendirmesi için oynatılsaydı utanmazdım.					
Genellikle karar vermeden önce etik veya ahlaki açıdan yapılacak doğru şeyin ne olduğunu kendime sorarım.					

APPENDIX 2. The Santa Clara Ethics Scale (English Version)

	Strongly disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly agree
Respecting others, even those who I don't like or agree with, is very important to me.					
Being responsible and accountable, even when I have to admit that I'm wrong or have errored, is very important to me.					
Being honest, fair, and maintaining integrity, even when it might put me at a disadvantage, is very important to me.					
I strive to be competent in my areas of personal or professional expertise and am the first to admit it when I am not and have fallen short.					
I feel a great deal of compassion for others, even those whom I don't know or have few things in common with.					
I have clear ethical guiding principles that I keep in mind and follow at all times.					
It is more important for me to behave ethically than to get an advantage in life.					
I never take advantage of others and am truthful in my relationships and interactions even when it might put me at a disadvantage.					
I would not be embarrassed if all of my actions were filmed and played back for others to see and evaluate.					
I typically ask myself what the right thing to do is from an ethical or moral perspective before making decisions.					



Evaluation of Corporate Tax Avoidance Behaviours from the Perspective of Professional Accountants: An Implementation in Bursa Province

Elif YÜCEL¹

Abstract

In the context of the Sustainable Development Goals, understanding taxpayers' tax avoidance behaviour is crucial for minimising tax losses and developing effective tax policies. In line with this importance, this study aims to investigate taxpayers' reasons for tax avoidance and the impact of their attitudes towards paying taxes on corporate tax avoidance behaviour. The data were collected through surveys of Certified Public Accountants (CPAs) operating in Bursa, and the results were analysed using the SPSS program. According to the results of the regression analysis, it was found that taxpayers' attitudes towards paying taxes have a significant and positive effect on corporate tax avoidance behaviour. The factor analysis of taxpayers' tax avoidance behaviour revealed that the main reason for the desire not to pay taxes is the tax policy implemented. In parallel with these policies, a decline in taxpayers' perceptions of tax justice was also observed. In addition, the study found that CPAs with more family business clients reported that their clients were more likely to engage in tax avoidance than CPAs with more corporate clients. The results suggest that increasing tax transparency and raising tax awareness could be effective in reducing taxpayers' tax avoidance behaviour.

Keywords: Tax Avoidance, Corporate Tax Avoidance, Tax Transparency, Sustainable Development, Professional Accountants

JEL Codes: H21, H25, M48

Kurumsal Vergiden Kaçınma Davranışlarının Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinde Değerlendirilmesi: Bursa İlinde Bir Uygulama

Öz

Sürdürülebilir kalkınma amaçları kapsamında vergi kayıplarını en aza indirgeyebilmek ve etkili vergi politikaları geliştirebilmek için mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarını anlamak kritik bir önem taşımaktadır. Bu önem doğrultusunda hazırlanan bu çalışma da mükelleflerin vergiden kaçınma nedenlerini araştırarak vergi ödeme tutumlarının kurumsal vergiden kaçınma davranışları üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda veriler anket yöntemi ile Bursa'da faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (SMMM) elde edilmiş olup bulgular SPSS programıyla analiz edilmiştir. Yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre mükelleflerin vergi ödeme tutumlarının kurumsal vergiden kaçınma davranışları üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarına ilişkin yapılan faktör analizi sonucuna göre mükelleflerde vergi ödememe isteği oluşumunun arkasındaki en temel neden ise, uygulanan vergi politikalarıdır. Bu politikalara paralel mükelleflerin vergi adaleti algısında da düşüş görülmektedir. Ayrıca, araştırmada mükellefleri daha çok aile işletmesi olan SMMM'ler, mükellefleri daha çok kurumsal işletme olan SMMM'lere kıyasla mükelleflerinin daha yüksek vergiden kaçınma eğilimi gösterdiğini belirtmişlerdir. Sonuçlar, vergi şeffaflığının artırılmasının ve vergi bilincinin yükseltilmesinin, mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarını azaltmada etkili olabileceğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergiden Kaçınma, Kurumsal Vergiden Kaçınma, Vergi Şeffaflığı, Sürdürülebilir Kalkınma, Muhasebe Meslek Mensupları

JEL Kodları: H21, H25, M48

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Elif YÜCEL, Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bursa/Türkiye, emugal@uludag.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2708-6778.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yücel, E. (2025). Kurumsal vergiden kaçınma davranışlarının muhasebe meslek mensupları perspektifinde değerlendirilmesi: Bursa ilinde bir uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 59-81. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1536892>



1. INTRODUCTION

Preventing tax evasion and avoidance is of paramount importance to countries' sustainable development policies. Sustainable development, which encompasses economic and environmental principles, is defined as meeting the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs by maintaining the resilience of economic, social and environmental systems (Islam et al., 2003: 152). Sustainable development is also viewed differently depending on the level of development of countries, mainly because the issues are different at different levels of development. In less developed countries, problems are more related to poverty, such as hunger, population growth and inefficient use of natural resources, while in developed countries, problems arise from post-industrial development, such as industrial pollution, increased industrial waste and automation (Merchant, 1992: 25). Consequently, there are still financial problems for developing countries such as Türkiye. An effective tax policy is a crucial element in solving these financial problems. In the context of the Sustainable Development Goals (SDGs), which came into force in January 2016 and will guide United Nations (UN) policy and funding for the next 15 years, national tax policy is seen as an important tool for sustainable development and the importance of strengthening countries' tax collection capacity is emphasised (UN, 2024). Tax policy has the potential to influence other elements of sustainable development by providing the necessary financial resources (Özpınar, 2020: 11).

Tax is the economic value that the state unilaterally collects from individuals and institutions using its sovereign power to finance public expenditure (Başel, 2021: 46). Since a significant part of the state's revenue comes from taxes, paying taxes is both a duty and a responsibility for taxpayers. Although at the macro level taxes are an important source of income for the country's economy and are used for the benefits and services of society, at the micro level they are a significant cost factor for both individuals and businesses. In fact, it is a significant burden that can sometimes cause cash flow difficulties for businesses (Suranta et al., 2020). Taxpayers may therefore be reluctant to pay taxes. This reluctance to pay taxes can take the form of illegal activities, known in tax law as 'tax offences'. In general, a tax offence is an act that violates the obligations and responsibilities established by the tax laws and requires judicial punishment. A tax crime is a financial crime committed against the state budget, and the types of tax crimes and the penalties for these crimes are regulated in the "Tax Procedure Law (TPL)" No. 213. In addition, Article 331 of the TPL, entitled "Penalties", states that "those who violate the provisions of the tax laws shall be punished with the tax penalties (penalties for tax losses and irregularities) and other penalties written in this book", implicitly stating that violations of the tax laws constitute tax crimes. According to the TPL, tax crimes consist of "smuggling, violation of tax secrecy and carrying out the private work of taxpayers" (İçer and Yücel, 2019: 32). Therefore, tax evasion, which involves understating the tax base by concealing some items of taxable income, destroying documents, preparing fraudulent financial statements, etc., is considered a tax crime, while tax avoidance is not. Tax avoidance is defined as actions that reduce a company's taxes relative to its pre-tax accounting income (Hanlon and Heitzman, 2010: 128). In this context, tax avoidance is a type of effort undertaken by companies in a legal and safe manner without violating applicable tax regulations, as the methods and techniques used are aimed at exploiting weaknesses in tax laws and regulations (Napitupulu et al., 2019: 185). According to Siregar et al. (2022), tax avoidance refers to the legal and legitimate strategies used by taxpayers to avoid paying taxes in a safe or low-risk manner without violating tax regulations. In this context, loopholes or weaknesses in tax laws are often exploited to minimise the total tax liability. Similarly, Dyreng et al. (2008) describe tax avoidance as a company's efforts to reduce its tax liabilities. It is a strategy implemented by management to reduce the tax burden and increase the firm's net income. It involves opportunistic managerial behaviour that exploits differences in cross-border tax rules to better manage a firm's financial performance. In essence, it is used as one of the earnings management techniques by reducing reported corporate profits (Veronica and Lubis, 2024:

 3494).

In recent years, tax avoidance scandals have highlighted the seriousness and scale of this activity. The discrepancies between profits and taxes paid by companies such as Google, Amazon, Starbucks and Apple have highlighted this situation and reignited the debate around the concept of tax avoidance. Although tax avoidance does not constitute a criminal act, it contradicts tax morality in terms of causing a reduction in government tax revenues. Tax morality refers to the degree of honesty shown by taxpayers in fulfilling their tax responsibilities, including the willingness to pay taxes without external pressure or coercion. In assessing the ethics of a taxpayer's attempt to reduce his or her tax liability, the primary concern is not how closely he or she follows the legal requirements. In other words, from a moral perspective, tax avoidance is considered unethical behaviour (West, 2018: 1144). The prevention of tax avoidance and the establishment of an effective tax policy are fundamentally based on tax transparency. Tax transparency is defined as the openness of governments regarding tax rules, institutional interpretations, decision-making processes and implementation methods. Above all, tax transparency is a fundamental feature of democratic governance, providing the public with information on both enacted and applied tax laws and policies (Blank, 2017: 453). However, tax transparency should not only be ensured by governments, but also by companies. In a society where tax avoidance is normalised as a tax planning strategy, especially among global corporations, it jeopardises the voluntary compliance of other taxpayers. Increased transparency contributes to a fairer distribution of the tax burden by encouraging compliance with tax laws (OECD, 2023: 6). In response to growing demand for greater transparency on multinational companies' tax payments and policies, the Global Reporting Initiative (GRI) has added "GRI 207: Tax 2019" to its sustainability reporting standards. This standard requires companies to disclose their tax management approaches and reporting information on a country-by-country basis. The transparent inclusion of tax payments in sustainability reports reduces aggressive tax avoidance (Rudyanto, 2024: 1).

Furthermore, taxation plays a crucial role in building trust with stakeholders and is often seen as an indicator of a company's contribution to the community it serves (Stiglingh et al., 2022: 3). Today, multinational companies in particular are expected to create long-term value by contributing to the SDGs and publish this performance in sustainability or integrated reports (EY, 2020: 1). Therefore, companies must have a tax-paying consciousness and morality and pay their taxes regularly, not only because it is a legal obligation, but also for the development of the country. However, there are many factors that can cause taxpayers to react negatively to paying taxes. These factors can stem from the demographic characteristics of individuals (Jackson and Milliron, 1986; Kemme et al., 2020; Islam et al., 2021) or be based on institutional or public practices (Rashid, 2020; Jewel et al., 2020; Islam et al., 2021). In this context, the study examines taxpayers' reasons for tax avoidance and measures whether attitudes towards paying taxes influence tax avoidance behaviour. The study begins with an explanation of the concepts of corporate tax avoidance (CTA) and tax transparency, followed by a literature review and an analysis of the results of a survey of professional accountants, who are best placed to assess taxpayers, using SPSS and AMOS software packages. In the literature review conducted, no study analysing the effect of taxpayers' tax payment attitudes on tax avoidance behaviours was found.

2. CORPORATE TAX AVOIDANCE AND TAX TRANSPARENCY

As this study examines the tax avoidance behaviour of companies, it is necessary to explain the concept of CTA as it is presented in the literature. CTA refers to the various techniques and strategies used by company owners or managers to save taxes by reducing the tax burden (Chen et al., 2010). This concept has become more prominent and a matter of greater concern for governments, especially with the scandals involving companies such as Google, Facebook and Starbucks (Khan et al., 2017; Hoseini et al., 2019; Alkurdi and Mardini, 2020). This is because, compared to individuals, the tax avoidance behaviour of companies, especially corporations, significantly reduces government tax

revenues. As part of good governance, companies engage in tax planning to reduce their tax liabilities. In doing so, they make full use of the tools and mechanisms provided by governments, such as deductions, exemptions and refunds. However, these privileges and facilities provided by governments to companies eventually become a matter of public concern because there is a grey area between tax planning that complies with tax regulations and tax avoidance (Lokanan, 2023). CTA involves tax strategies that involve aggressive interpretations of legal details that can reduce corporate tax costs (Hanlon and Heitzman, 2010). Firms consider tax avoidance as part of their tax strategies by using various techniques such as investing more in fixed assets, shifting profits to tax havens and eroding the tax base to reduce tax liabilities. However, it is estimated that the cost of increased CTA over the past 30 years has exceeded \$200 billion in the US alone. More than 70% of Fortune 500 companies have subsidiaries in tax havens (Duhoon and Singh, 2002: 198). CTA is seen as an opportunistic managerial behaviour as it increases shareholder wealth by reducing the outflow of resources to the government (Desai and Dharmapala, 2006).

In the academic literature, CTA is closely related to "agency theory" (Kovermann and Velte, 2019; Jiang et al., 2021). Agency theory posits that conflicts arise between shareholders and managers due to misaligned objectives, leading to the classic "principal-agent" problem (Jensen and Meckling, 1976). Managers may pursue their own interests rather than those of shareholders, or controlling shareholders may prioritise personal gain over protecting the rights of minority shareholders (Javid and Iqbal, 2010). This divergence of interests extends to tax avoidance behaviour, reflecting the different priorities of managers and shareholders. As a result, the ownership structure has a significant impact on a firm's tax avoidance strategies. Shareholders typically expect management to focus on the growth of the firm, but these expectations may not always be met. From an agency theory perspective, tax avoidance may allow managers to prioritise their personal interests, reduce transparency with stakeholders, increase information asymmetry and potentially damage the firm's reputation over time (Wang et al., 2020). While tax avoidance can be seen as a rational business strategy, it carries risks, including potential non-compliance issues. Although corporate governance mechanisms are designed to mitigate agency problems and increase transparency (Jarboui et al., 2020; Govindan et al., 2021), some research suggests that larger firms with established governance boards are more likely to engage in tax avoidance practices (Bird and Karolyi, 2017; Ying et al., 2017; Widyastuti, 2018; Islam and Hashim, 2021). This situation is related to the types of tax avoidance practiced by taxpayers. Large-scale taxpayers tend to engage in tax avoidance by collaborating with trusted individuals who are knowledgeable about loopholes in tax laws, whereas small-scale taxpayers are more likely to avoid purchasing, using, or engaging with something solely to avoid being subject to taxation (Mujiani et al., 2021: 3).

In essence, tax is an important dimension of building trust with stakeholders, as it is often seen as a measure of a company's contribution to the community in which it operates. The more transparent companies are with their stakeholders in their sustainability activities, the higher their corporate reputation (EY, 2020; Auger, 2014). Transparency is the characteristic of governments, companies, organisations and individuals to disclose information, rules, plans, processes and actions (Siahaan, 2013: 5). Governments' tax policies and companies' transparency about the taxes they pay can increase societal tax compliance while preventing tax avoidance behaviour. This is because tax transparency emerges as a factor that negatively affects tax avoidance (Brown et al., 2019; Overesch and Wolff, 2021). Tax transparency is often used by companies to clarify complex tax issues and to increase stakeholder trust by providing assurance that a fair share of taxes is paid. The fact that some companies continue their tax avoidance activities without facing penalties reduces society's willingness to pay taxes and reduces voluntary compliance with tax rules. For example, scandals involving 'Google, Apple, General Electric and Starbucks' have undermined public confidence in the fairness of the tax system and strengthened the demand for effective measures and tax transparency (Blank, 2017: 451). Tax transparency practices contribute to the collection of additional tax revenues.

Since 2009, initiatives such as voluntary disclosure programmes and tax enquiries have identified around EUR 126 billion in additional tax revenues. Of this amount, more than EUR 41 billion has been identified by developing countries. Increased transparency provides strong incentives for voluntary compliance with tax laws and contributes to a fairer distribution of the tax burden (OECD, 2023: 6). In response to growing stakeholder demand for greater transparency on multinational companies' tax practices and policies, the Global Reporting Initiative (GRI) has launched GRI 207: Tax 2019" as a new global reporting standard within its suite of sustainability reporting standards. Effective for reports published from January 2021, GRI 207 will require companies adopting GRI standards and recognising tax as a material issue to disclose their tax management strategies and provide country-by-country reporting details. In today's environment, it is essential for companies to demonstrate their commitment to these goals by reporting annually on their progress towards the Sustainable Development Goals (SDGs). Society, particularly investors and other stakeholders, now expect multinational companies to actively contribute to the SDGs and create long-term value. As a result, companies are increasingly providing transparency to their stakeholders by issuing stand-alone sustainability reports or integrating their strategies, business models, and financial and non-financial performance into comprehensive reports (EY, 2020: 1).

3. LITERATURE REVIEW

Tax avoidance is a complex phenomenon, encompassing strategies used by companies to minimise their tax liabilities, and is studied from different disciplines and perspectives. Factors such as artificial intelligence, corporate social responsibility (CSR), corporate governance, tax transparency and demographic characteristics are critical to understanding and managing tax avoidance strategies. In recent years, the potential impact of artificial intelligence on tax avoidance has received considerable attention from researchers. Alarie (2023) noted that artificial intelligence could optimise tax planning and implementation processes, thereby reshaping tax avoidance strategies. Shakil and Tasnia (2023) discussed how artificial intelligence could be used in tax administration in the Asia-Pacific region and the challenges these technologies face. Similarly, Yalamati (2024) explored how artificial intelligence could be used to combat tax avoidance, highlighting its potential role in detecting tax avoidance strategies.

CSR is also an important determinant of tax avoidance strategies, leading many studies in the literature to focus on the relationship between CSR and tax avoidance. Alsaadi (2020) examined the impact of financial and tax reporting compliance on tax avoidance and CSR, and found that firms in low compliance countries use CSR more strategically. Tanaya et al. (2023) examined the impact of CSR on firm value and found that CSR has no direct effect on tax avoidance. Elamer et al. (2024) showed that high environmental, social and governance (ESG) performance mitigates the negative effects of tax avoidance. Dakhli (2022) examined the effect of ownership structure on tax avoidance through CSR and finds that corporate ownership reduces tax avoidance and that CSR partially mediates this effect. Chouaibi et al. (2021) highlighted that firms that do not engage in CSR activities are more aggressive in tax avoidance than others, identifying CSR as a corporate factor that influences firms' tax avoidance approaches. Ling and Liu (2023) also found that firms engaged in CSR activities are less aggressive in tax avoidance. Durukan and Sırkıntıoğlu Yıldırım (2023) examined the relationship between corporate governance, CSR and tax avoidance, noting that strong corporate governance and CSR practices are effective in reducing tax avoidance. In contrast, Widiyanti and Prasetyo (2023) found that CSR disclosure increases tax avoidance and that corporate governance has no effect on tax avoidance. These findings provide an important basis for understanding the impact of CSR on firms' tax strategies.

Some studies in the literature have examined the relationship between firm characteristics such as size, profitability, ownership structure and liquidity and tax avoidance and found that these characteristics significantly influence tax avoidance decisions. Studies examining the impact of ownership structure and political connections on tax avoidance have found that tax avoidance is

lower in firms that are connected to the government (Anggreini and Kusuma, 2024). Bellikli (2024) examined the impact of corporate ownership structure and accounting losses on tax avoidance and finds that concentrated ownership structures increase tax avoidance. Similarly, the corporate nature of a firm plays a significant role in tax avoidance. Manurung and Pratiwi (2022) also examined the impact of corporate governance on tax avoidance and find that good corporate governance reduces tax avoidance and that this effect is more pronounced in large firms. These studies suggest that strong corporate governance practices can prevent aggressive tax strategies. However, some studies in the literature show that large firms with corporate governance boards are more likely to implement tax avoidance techniques (Bird and Karolyi, 2017; Ying et al., 2017; Widyastuti, 2018; Islam and Hashim, 2021). In a comprehensive review of tax avoidance behaviour, Hossain et al. (2024) concluded that firms' tax avoidance activities are influenced by various factors such as income level, corporate governance and tax administration inefficiency. Some studies in the literature have also focused on the relationship between family firms and tax avoidance (Chen et al., 2010; Kovermann and Wendt, 2019; Eddleston and Mulki, 2021; Kuo, 2022). These studies have examined how family involvement, such as the percentage of family members on the board of directors in family-owned and founder-managed firms, affects tax management behaviour, concluding that family firms engage in less or less aggressive tax avoidance activities.

There are also studies in the literature that examine other factors that influence tax avoidance. Terzi (2023) found a negative relationship between the size of the audit firm selected and tax avoidance in terms of audit quality. In addition, it was found that a high level of debt use by firms reduces the risk of tax avoidance, while an increase in return on assets increases the risk of tax avoidance. Kıymetli Şen (2024) examined the effect of audit committee structure on tax avoidance and found that the expertise of audit committee members reduces tax avoidance, but an increase in the proportion of women on the committee increases tax avoidance. The results suggest that the composition of the audit committee may play a critical role in shaping a company's approach to tax compliance. On the other hand, Durukan and Sirkintioğlu Yıldırım (2023) examined the impact of gender diversity and female board members on tax avoidance and find that female board members play a role in reducing tax avoidance tendencies. CEO personality traits may also influence tax avoidance strategies. Kalbuana et al. (2023) found that CEO narcissism may increase tax avoidance in firms with weak corporate governance structures. This finding provides an important perspective for understanding the impact of CEO personality traits on firms' tax strategies. Similarly, Fidan et al. (2022) investigated the impact of CEO narcissism on CTA and found that narcissistic CEOs adopt more aggressive tax strategies, which may generate short-term financial gains but pose long-term risks in terms of corporate ethics and stability.

The impact of tax avoidance on firm performance has also been a focus of research. Akçay (2020) examined the relationship between tax avoidance and financial performance of firms listed on the Istanbul Stock Exchange, showing that aggressive tax avoidance strategies can negatively affect firm performance. Yıldırım and Türkmen (2023) found that firms with better performance tend to engage in less tax avoidance, suggesting that successful firms prioritise long-term reputation and sustainability over short-term tax savings. However, Pangaribuan et al. (2021) found that profitability and sales growth increase tax avoidance tendencies in their study examining the impact of financial factors on tax avoidance. Doruk (2020) examined the impact of financial markets on tax avoidance in Türkiye and found that tax avoidance decreases with the development of financial markets.

Tax avoidance is fundamentally based on tax awareness, and one of the most effective methods of combating tax avoidance is tax transparency.

Some studies in the literature have also examined the effects of tax awareness and transparency on tax avoidance. Yılmaz (2023) examined the effect of tax awareness on voluntary tax compliance in Türkiye and found that increasing tax awareness would promote voluntary compliance. Kızıltoprak

(2023) concluded that taxpayer rationality generally leads to a tax avoidance strategy, as reducing tax liabilities without facing legal consequences provides a rational benefit. However, they emphasised the importance of increasing tax awareness to reduce tax avoidance behaviour by ensuring that taxes are perceived as an investment in public goods rather than a burden. Yoruldu (2020) examined the impact of tax compliance and awareness on tax avoidance and concluded that higher levels of compliance and awareness are associated with lower levels of tax avoidance. Research examining the relationship between tax transparency reporting and tax avoidance remains relatively scarce. Anesa et al. (2019) suggested that despite increased tax transparency, firms' tax strategies have not changed significantly. Uygun (2023) reviewed global initiatives and practices aimed at curbing tax avoidance and promoting tax transparency, highlighting that country-by-country reporting can mitigate potential tax losses by increasing transparency. Studies by Overesch and Wolff (2021) and Brown et al. (2019) examined the relationship between mandatory tax transparency reporting and tax avoidance in European Union banks, both finding that mandatory transparency reporting is negatively correlated with tax avoidance.

This literature review aims to contribute to a more comprehensive understanding of tax avoidance by summarizing existing studies on these topics. As this study analyses the reasons for tax avoidance at the business level and the impact of taxpayers' attitudes towards paying taxes on tax avoidance behaviour, it is expected to fill a gap in the literature.

4. METHODOLOGY

This study aims to identify the reasons behind taxpayers' tax avoidance and to measure whether their attitudes towards paying taxes have an impact on tax avoidance behaviour. In this regard, the research was conducted on CPAs, who are best positioned to know and evaluate taxpayers, as well as manage their tax payment processes. The survey method was chosen for the research due to its cost-effectiveness and the ability to reach a larger number of respondents. The survey questions were prepared by updating the questionnaires used in the studies of İnanç (2012) and Çiçek and Sabbag (2016). The survey form was further evaluated by a group consisting of academics, CPAs, and tax inspectors. The survey form consists of three main sections. The first section includes six closed-ended questions regarding the demographic characteristics of the participants and one closed-ended question about the burden of different types of taxes. The second section contains 11 questions prepared using a 5-point Likert scale, ranging from "strongly disagree" to "strongly agree," aimed at measuring taxpayers' attitudes towards paying taxes. The third section includes 27 questions, also prepared using a 5-point Likert scale, designed to analyse CPAs' views on taxpayers' tax avoidance behaviours. The population of the study comprises CPAs registered with the "Chamber of Certified Public Accountants of Bursa". The number of CPAs registered with the chamber in the province where the research was conducted was determined to be 5,401. Before selecting the sample, the sample size was calculated using the Z-distribution based on the population size and was determined to be 384. Since the population is homogeneous, the sample was selected using the "simple random sampling" method, and the survey questions were distributed through face-to-face interviews to 432 CPAs working in the central districts of Bursa. The reliability of the survey questions was tested using the SPSS software package due to the application of the survey to a new population. The Cronbach's alpha reliability coefficient for the tax attitude scale was calculated as 0.787, while the Cronbach's alpha coefficient for the tax avoidance survey was calculated as 0.878. Since $\alpha \geq 0.80$ for both scales, it can be stated that these scales have high reliability (Karagöz, 2023: 716). Confirmatory Factor Analysis (CFA) was applied using AMOS software to assess the construct validity of the survey. This approach helps enhance the reliability and validity of the findings by ensuring the measurement model's fit with the data. The study first evaluated the reasons for taxpayers' tax avoidance. Then, in line with the study's objectives, the main hypothesis was formulated as follows:

H₁: Taxpayers' attitudes towards paying taxes have an impact on tax avoidance behaviour.

Additionally, the study analysed whether there is a relationship between the corporateness of taxpayers and their tax avoidance behaviours.

5. FINDINGS

5.1. Findings Related to the Demographic Characteristics of the Participants

In the study, the demographic characteristics of the participants who responded to the survey were first analysed. The analysis results are presented in the table below.

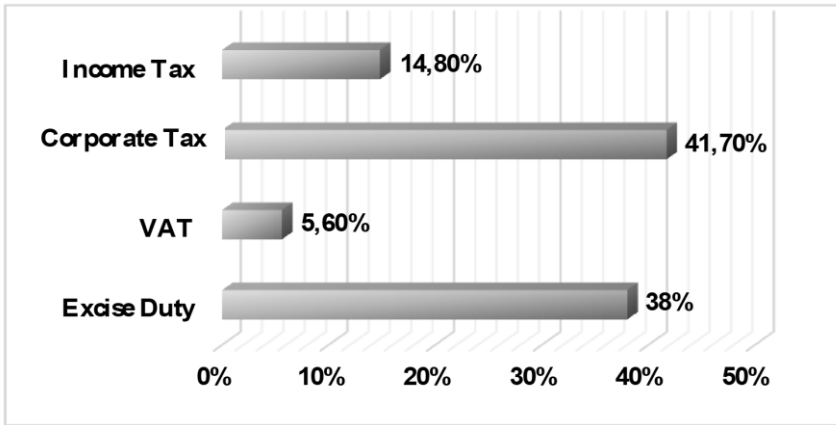
Table 1. Demographic Characteristics of the CPAs Who Participated in the Survey

Gender	Percentage	Age	Percentage
Female	35,2	24-33	37
Male	64,8	34-43	36,1
Number of Taxpayers	Percentage	44-53	20,4
1-15	16,7	54 <	6,5
16-30	34,3	Education	Percentage
31-45	15,7	Bachelor	68,5
46-60	11,6	Master	28,7
61-75	11,1	PhD	2,8
75 <	10,6	Experience	Percentage
Type of Taxpayers	Percentage	0-5 Years	35,2
Most of my taxpayers are family businesses.	78,7	5-10 Years	23,1
Most of my taxpayers are corporate businesses.	21,3	10-15 Years	13,9
		15 Years <	27,8

As can be seen from the table above, 35.2% of the CPAs participating in the survey are women, while 64.8% are men. Although the number of female professional accountants has increased in recent years according to the data from “Union of Chambers of Certified Public Accountants of Türkiye (TÜRMOB)”, the percentage of men in the profession is still higher. When the age distribution of the CPAs is examined, it is seen that the vast majority are between the ages of 24 and 43. In parallel with this, most of the participants are CPAs with less than ten years of experience. Since the survey was attended mostly by young CPAs, approximately half of them have fewer than 30 clients. A significant majority of 68.5% of the CPAs participating in the survey are university graduates. The fact that professional accountants are at least university graduates is related to the change in the profession's acceptance requirements made in the 2008 amendment to the profession law. Approximately 80% of the participants stated that most of their clients are family businesses.

5.2. Findings Related to the Reasons for Taxpayers' Tax Avoidance

In addition to demographic characteristics, before evaluating the reasons for taxpayers' tax avoidance, the professional accountants were asked which type of tax imposes the greatest burden on taxpayers.



Graph 1. The Type of Tax Imposing the Greatest Burden on Taxpayers

As can be seen from Graph 1, the type of tax perceived to impose the greatest burden on taxpayers is VAT. This is followed by income tax at a rate of 38%. Although VAT is a tax ultimately borne by the consumer, it can create cash flow problems for taxpayers during payment periods due to its direct impact on the sales price or when sales are made on credit.

To measure taxpayers' tax avoidance behaviour, the questions were designed to include situations that might lead to tax avoidance. According to the views of the CPAs, the factors that most lead taxpayers to engage in tax avoidance are shown in Table 2 below.

Table 2. Statements Most Agreed Upon by Taxpayers Regarding Tax Avoidance

Statements Included in the Tax Avoidance Survey	Mean	Percentage of Agreement
My taxpayers are curious about how the taxes they pay are used.	4.3704	91.2%
My taxpayers respect the laws and social rules.	4.2778	89.8%
According to my taxpayers, tax evasion is a serious crime that warrants significant penalties.	4.1296	85.2%
According to my taxpayers, tax rates in Türkiye are high.	4.1019	82.4%
My taxpayers are moral people, so they pay their taxes regularly.	3.9907	77.8%
According to my taxpayers, tax amnesties reward those who do not pay their taxes on time.	3.9907	78.2%
Frequent changes in tax legislation negatively affect taxpayers' ability to pay their taxes fully and on time.	3.9907	75.9%
According to my taxpayers, paying less tax through legal means is a rational behaviour.	3.9259	75.9%
My taxpayers are conscientious people, so they pay their taxes regularly.	3.8889	71.3%
Tax amnesties negatively affect taxpayers' ability to pay their taxes fully and on time.	3.8796	72.3%

In Table 2, we observe that more than 90% of the participants share the common view that taxpayers are curious about how their paid taxes are utilized. This indicates that taxpayers' willingness to pay taxes would increase if they knew that their taxes were being used in the right areas. Additionally, approximately 90% of the CPAs also noted that their clients are respectful of laws and social norms. According to 85.2% of the professional accountants, taxpayers consider tax evasion a serious crime that requires significant penalties. The majority of CPAs also indicated that their clients pay taxes because they are ethical and conscientious. Therefore, according to the CPAs, the primary factor

leading to tax avoidance behaviour among taxpayers is tax policies. The majority of CPAs stated that taxpayers find tax rates to be high and that changes in tax legislation and occasional tax amnesties reduce the desire to pay taxes. Based on the responses from the participants, the statements that received the least support from taxpayers regarding tax avoidance are listed in the following table.

Table 3. Statements Most Agreed Upon by Taxpayers Regarding Tax Avoidance

Statements Included in the Tax Avoidance Survey	Mean	Percentage of Agreement
According to my taxpayers, the tax burden in Türkiye is fairly distributed.	1.815	8,3%
My taxpayers would pay taxes even if they were based on voluntariness rather than being compulsory.	1.954	7,4%
My taxpayers would still pay their taxes if they were sure they wouldn't face penalties.	1.954	9,3%
My taxpayers expect a general consultation before a new tax is introduced.	2.083	7,5%
According to my taxpayers, tax auditing in Türkiye is at an adequate level.	2.232	14,8%

As seen in Table 3, unfortunately, taxpayers do not believe that the tax burden is distributed fairly. Additionally, CPAs indicated that their clients pay taxes primarily to comply with the law. This is because more than 90% of the CPAs believe that their clients would not pay taxes voluntarily if they were not at risk of penalties. According to the CPAs, taxpayers also do not find tax audits in Türkiye to be sufficient.

5.3. Findings Related to Taxpayers' Attitudes Towards Paying Taxes and Tax Avoidance Behaviour

Before testing the study's hypotheses, it is necessary to analyse whether the data are normally distributed. Given the significant size of the dataset, traditional tests such as Shapiro-Wilk or Kolmogorov-Smirnov may not yield meaningful results. Therefore, the analysis was conducted by examining kurtosis and skewness values. The presence of skewness and kurtosis values within the range of +1 to -1 supports the existence of a normal distribution. Additionally, in the context of large samples, as noted by George and Mallery (2003), Tabachnick and Fidell (2013), and Leech et al. (2015), having either skewness or kurtosis within the range of +1 to -1, and the other within the range of +2 to -2, is considered acceptable.

Table 4. Skewness and Kurtosis Values of the Data

	Number of Taxpayers	Type of Taxpayers	Type of Tax	Tax Attitude Mean	Tax Behaviour Mean
Valid N	432	432	432	432	432
Skewness	0.809	1.007	-0.064	-0.486	-1.051
Kurtosis	-0.323	-0.020	1.028	1.083	0.992

According to the data presented in Table 4, except for the skewness and kurtosis values related to the educational levels of the professional accountants, all other values fall within the range of +1 to -1, indicating that the data are normally distributed. Therefore, these data will be analysed using parametric tests.

After analysing the normality of the data, the sub-dimensions of the survey used in the study will be identified, and it will be measured whether taxpayers' attitudes towards paying taxes have an impact on tax avoidance behaviour. To determine the suitability of the survey for factor analysis, the "Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) and Bartlett Tests" were conducted as the first step to identify the sub-

dimensions of taxpayers' attitudes towards paying taxes. The results of the “KMO and Bartlett tests” are shown in Table 5.

Table 5. KMO and Bartlett Test

		ATTITUDE	BEHAVIOUR
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		0.668	0.614
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1449.664	6020.902
	df	66	435
	Sig.	0.000	0.000

As shown in Table 5, the KMO test yielded a result of 0.668 for attitudes and 0.614 for behaviour. A value above 0.5 indicates that the questions are suitable for factor analysis. Additionally, the significance level of the Bartlett test being below 0.05 for both scales confirms that the results of the factor analysis are statistically significant (Williams et al., 2010; Vakili, 2018). After verifying the suitability of the questions for factor analysis, factors were identified. Factors with eigenvalues greater than 1 are considered significant. In the analysis conducted for the attitude survey, three factors were identified. These factors explain 64.337% of the total variance, indicating that they account for more than half of the observed total variance. “The rotated factor matrix”, which is detailed in Table 6, is used in the process of naming these factors.

Table 6. Rotated Factor Matrix for Taxpayers' Attitudes Towards Paying Taxes

	F1	F2	F3
According to my taxpayers, paying taxes is the duty of every citizen.	0.763	-0.033	0.376
My taxpayers regularly pay their taxes because they are conscientious people.	0.728	0.093	0.013
My taxpayers regularly pay their taxes because they are ethical people.	0.700	0.088	0.244
My taxpayers are curious about how their taxes are being used.	0.662	-0.105	-0.011
My taxpayers pay their taxes regularly.	0.616	0.091	-0.070
My taxpayers have a high level of tax awareness.	0.094	0.869	0.024
My taxpayers have a high level of tax morality.	0.059	0.852	0.008
My taxpayers would still pay taxes even if it was voluntary.	-0.014	0.530	-0.282
My taxpayers would still pay their taxes even if they were certain they wouldn't be penalized.	-0.013	0.516	0.108
According to my taxpayers, the taxes paid contribute significantly to the development of society.	0.151	0.252	0.779
According to my taxpayers, unpaid taxes negatively impact public services.	0.344	-0.006	0.697

Based on Table 6, the three sub-dimensions identified for the tax payment attitude survey have been named as follows:

- Attitude Factor 1: Tax Responsibility
- Attitude Factor 2: Tax Awareness and Morality
- Attitude Factor 3: Social Contribution of Tax

Table 7. Averages of Factors Related to Taxpayers' Attitudes Towards Paying Taxes

Factors	Mean
F1: Tax Responsibility	3.8463
F2: Tax Awareness and Morality	2.143525
F3: Social Contribution of Tax	3.50925

The averages of the factors determined for taxpayers' attitudes towards paying taxes are shown in Table 7. As can be understood from the table, based on the average values of the CPAs' responses, it can be said that taxpayers are aware of their responsibilities regarding tax payment. Additionally,

they provided above-average responses to questions related to awareness of the social contribution of taxes. However, according to the views of the CPAs, taxpayers' tax awareness and morality are quite low. As a result of the factor analysis conducted for the questions related to tax avoidance behaviours and reasons, four factors were identified. These factors explain 52.707% of the total variance, indicating that they account for more than half of the observed total variance. According to the factor analysis, two questions were excluded from the factors. In the process of naming the identified factors, the rotated factor matrix used is detailed in Table 8.

Table 8. Rotated Factor Matrix for Taxpayers' Tax Avoidance Behaviours

	F1	F2	F3	F4
My taxpayers explore ways to pay less tax within legal limits.	0.841	0.115	-0.018	-0.038
My taxpayers look for ways to take advantage of tax exemptions.	0.799	0.178	0.208	0.057
According to my taxpayers, paying less tax through legal means is a rational behaviour.	0.760	0.241	-0.187	-0.089
My taxpayers follow reductions in SCT (Special Consumption Tax) and other similar taxes and make their purchases accordingly.	0.645	-0.111	-0.063	0.091
My taxpayers search for legal loopholes to pay less tax.	0.642	-0.009	0.166	0.292
My taxpayers change their preferences when purchasing something to avoid paying more tax.	0.509	0.266	-0.015	0.015
My taxpayers often request guidance from me on how to pay less tax.	0.506	0.056	-0.074	0.08
Tax exemptions and deductions lead to tax injustice among my taxpayers.	0.079	0.738	-0.112	0.071
Frequent changes in tax legislation negatively impact my taxpayers' ability to pay taxes fully and on time.	0.152	0.728	0.114	-0.018
Tax amnesties negatively affect my taxpayers' ability to pay their taxes fully and on time.	0.059	0.687	0.126	0.03
According to my taxpayers, the tax rates in Türkiye are high.	0.188	0.647	-0.171	-0.159
Reductions in penalties through reconciliation etc. encourage tax offenses among my taxpayers.	0.090	0.621	-0.339	-0.077
My taxpayers recommend reporting those responsible for tax evasion and loss.	-0.096	0.586	0.213	0.262
According to my taxpayers, tax amnesties reward those who do not pay their	0.380	0.542	0.141	-0.02
According to my taxpayers, tax audits in Türkiye are at a sufficient level.	0.030	0.086	0.676	-0.429
My taxpayers view the introduction of new taxes during extraordinary periods positively.	0.050	0.02	0.671	-0.244
My taxpayers' incomes are sufficient.	-0.170	0.08	0.643	0.049
According to my taxpayers, the public services received in return for taxes paid are adequate.	-0.068	-0.156	0.631	0.274
I believe that most judicial tax decisions are in favour of my taxpayers.	0.091	0.086	0.554	0.074
According to my taxpayers, the tax burden in Türkiye is fairly distributed.	-0.061	-0.211	0.509	0.032
According to my taxpayers, the penalties for tax offenses in Türkiye are sufficient.	-0.038	0.000	-0.06	0.727
Tax amnesties are like a form of national cooperation, as they help reintegrate some taxpayers into the economy.	0.073	-0.073	0.172	0.689
I believe my taxpayers pay more tax compared to others in the same income group.	0.034	0.363	-0.266	0.584
According to my taxpayers, tax amnesties provide relief to the business world.	0.258	0.197	0.053	0.557
Due to the heavy tax burden, my taxpayers consider delaying tax payments as a natural response.	0.171	-0.013	-0.019	0.541

Based on this matrix, the four sub-dimensions identified for the tax avoidance survey have been named as follows:

- Behaviour Factor 1: Tax Avoidance Strategies
- Behaviour Factor 2: Impact of Tax Policies
- Behaviour Factor 3: Perception of Tax Fairness
- Behaviour Factor 4: Tendency Towards Tax Crimes

The factors' averages determined for taxpayers' tax avoidance behaviours are shown in Table 9.

Table 9. Averages of Factors Related to Taxpayers' Tax Avoidance Behaviours

Factors	Mean
F1: Tax Avoidance Strategies	3.6613
F2: Impact of Tax Policies	3.9660
F3: Perception of Tax Fairness	2.6173
F4: Tendency Towards Tax Crimes	3.1741

According to the averages calculated based on the views of the CPAs presented in the table, taxpayers are developing tax avoidance strategies. The impact of tax policies is a significant factor behind the desire not to pay taxes among taxpayers. This is paralleled by a decline in taxpayers' perception of tax fairness. Additionally, taxpayers' tendencies towards tax crimes are also above average. While "Exploratory Factor Analysis (EFA)" is used in the development of measurement tools, "Confirmatory Factor Analysis (CFA)" is applied to evaluate the validity of these developed models within the sample. In this study, CFA was conducted using the AMOS program to assess the construct validity and suitability of the prepared survey. The purpose of CFA is to verify that the theoretically defined factors are consistently and appropriately related to the measured variables. The first step in CFA involves the definition of the model (Shevlin et al., 1998; Schreiber et al., 2006). This model is shown in Figure 1.

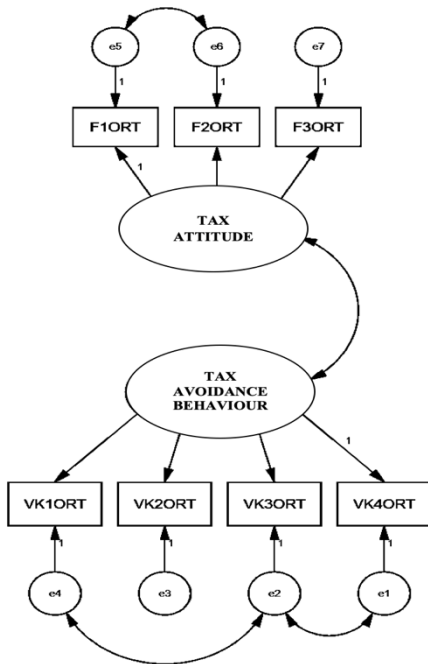


Figure 1. Tax Avoidance Attitudes and Behaviours Model

After constructing the model and applying some covariances, the “goodness-of-fit indices of the model” were evaluated. The indices used to assess the model's fit are detailed in Table 10. These indices are widely recognized and frequently used in the research literature (Bentler, 1990; Shevlin et al., 2000; Schreiber et al., 2006; Büyüköztürk, 2020).

Table 10. Fit Indices Related to the Model

Acceptable Fit Criteria	Goodness-of-Fit Indices
$0 \leq \Delta\chi^2 / df \leq 5$	4,475
$0 \leq RMSEA \leq 0,08$	,088
$0,90 \leq GFI < 1,00$	,982
$0,90 \leq NFI < 1,00$	,958
$0,95 \leq CFI \leq 1,00$	,967

Firstly, due to the sensitivity of the chi-square value to sample size, the ratio of this value to the degrees of freedom ($\Delta\chi^2/df$) is considered. A ratio below 2 indicates a very good fit, but for large samples, a ratio of up to 5 is acceptable. For the confirmatory factor analysis model, the $\Delta\chi^2/df$ ratio was calculated as 4.055. Another important metric is the "Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)," which estimates the fit of the model to the population and should be below 0.08. In the developed model, this value was 0.088, which is considered acceptable as it is below 0.09. The "Comparative Fit Index (CFI)" assesses how well the observed data fit the model, with a value above 0.9 indicating good fit. In this model, the CFI exceeded 0.9. An alternative measure, the "Normed Fit Index (NFI)," evaluates the model's fit compared to a null hypothesis and should be between 0.9 and 1. In this model, the NFI was found to be 0.991. The "Goodness-of-Fit Index (GFI)" measures the covariance between the observed variables in the sample and ideally should exceed 0.9. In this model, the GFI was 0.991, which is considered acceptable.

To test the main hypothesis of the study, "Pearson Correlation Analysis" was applied since the data showed a normal distribution. Correlation analysis determines the strength and direction of the relationship between two variables, with results ranging between -1 and +1. A positive correlation indicates that the two variables increase together, while a negative correlation suggests that as one variable increases, the other decreases. A correlation value between -0.8 and -1.0 indicates a very strong negative correlation, while a value between 0.8 and 1.0 indicates a very strong positive correlation. As the value approaches 0, the relationship between the variables weakens (Kalaycı, 2008).

Table 11. Correlation Analysis Between Tax Payment Attitudes and Tax Avoidance Behaviours

	BEHAVIOUR	ATTITUDE
BEHAVIOUR	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	,549**
	N	432
ATTITUDE	Pearson Correlation	,549**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	432

The Pearson correlation coefficient presented in Table 11 (0.549) indicates a positive and moderately strong relationship between taxpayers' attitudes towards paying taxes and their tax avoidance behaviours. The significance level of the correlation coefficient ($p < 0.05$) demonstrates that this relationship is statistically significant. Accordingly, as taxpayers' positive attitudes towards paying taxes increase, their likelihood of engaging in tax avoidance behaviours also increases. Following the correlation analysis, regression analysis was conducted to test the study's hypothesis.

Table 12. Regression Analysis Between Tax Payment Attitudes and Tax Avoidance Behaviours

Regression Model^a						
Model	R	R²	Adjusted R²	Std. Error of the Estimate	F	Sig.
1	0,549 ^a	0,302	0,300	0,36927	102,388	,000 ^a

a: Dependent Variable: Tax Avoidance Behaviour

In the regression model presented in Table 12, the R value was calculated as 0.549, indicating a moderately positive relationship between the independent variable (tax payment attitudes) and the dependent variable (tax avoidance behaviours). The R² value is 0.302, meaning that taxpayers' attitudes towards paying taxes explain approximately 30.2% of the variance in tax avoidance Behaviours. This suggests that the model has a reasonable explanatory power, although there is also significant unexplained variance. The adjusted R² value was calculated as 0.300. This value, which accounts for the number of independent variables, indicates the model's explanatory power and is used to assess the overall validity of the model. Based on this result, it can be said that the risk of the independent variable overfitting the model is low. The F statistic was found to be 102.388, and the p-value (Sig.) indicating the significance of the model was 0.000. This result suggests that the model is statistically significant overall and that the independent variable (tax payment attitudes) has a significant impact on predicting the dependent variable (tax avoidance behaviours) (Cohen et al., 2003). Based on these analysis results, it can be stated that taxpayers' attitudes towards paying taxes have a significant and positive impact on their tax avoidance behaviours. Therefore, the H1 hypothesis is accepted. Thus, it can be said that taxpayers with a sense of responsibility and willingness to pay taxes prefer to avoid taxes without stepping outside legal boundaries, i.e., without committing tax crimes.

The study also analysed whether there is a relationship between whether taxpayers are corporate entities and their tax avoidance Behaviours. Since the data showed a normal distribution, the analysis was conducted using the "Independent Samples T-Test."

Table 13. Relationship Between the Corporate Nature of Taxpayers and Tax Payment Attitudes and Tax Avoidance Behaviours

	Type of Taxpayer	N	Mean	Levene's Test	Independent Samples T- Test (Equal variances)	
ATTITUDE	Most of my taxpayers are family businesses.	340	3,1142	Sig	t	Sig
	Most of my taxpayers are corporate businesses.	92	2,9330	0,378	3,157	0,002
BEHAVIOUR	Most of my taxpayers are family businesses.	340	3,4500	Sig	t	Sig
	Most of my taxpayers are corporate businesses.	92	3,2688	0,131	3,815	0,000

Since the significance values of the Independent Samples T-Test in Table 13 are $p < 0.05$, there is a significant difference between professional accountants whose majority of clients are corporate entities and those whose majority are family businesses. Accordingly, professional accountants with a majority of corporate clients rated their clients' tax payment attitudes and tax avoidance behaviours lower. This suggests that, according to the views of professional accountants, family businesses may engage in more tax avoidance behaviours.

6. CONCLUSION

As a result of the analyses conducted in this study, which aims to measure the impact of taxpayers' attitudes towards paying taxes on corporate tax avoidance behaviour, it was found that taxpayers' attitudes towards paying taxes have a significant effect on corporate tax avoidance behaviour. As the R-value was calculated to be 0.539, this effect is moderate and positive. Based on this result, it can be suggested that taxpayers with a sense of responsibility and willingness to pay taxes tend to avoid taxes without violating legal boundaries, i.e. without committing tax offences. Tax avoidance behaviour is associated with taxpayers' efforts to minimise their tax liabilities. The positive correlation found between taxpayers' sense of tax responsibility and their inclination to avoid taxes is consistent with the findings of similar studies in the literature (Dyrenge et al., 2008; Siregar et al., 2022; Yoruldu, 2020).

In addition, the research found that family firms engage in more tax avoidance behaviour than corporate firms. CPAs participating in the survey, whose clients are predominantly corporate entities, rated their clients' tax avoidance behaviour as lower than CPAs whose clients are predominantly family businesses. This finding is consistent with studies by Bird and Karolyi (2017) and Ying et al. (2017), which suggest that small and family businesses may be more flexible in their tax compliance and more likely to exploit loopholes in existing regulations to reduce their tax liabilities compared to corporate entities. Given the prevalence of family businesses in developing countries such as Türkiye, this finding may fill an important gap in the literature.

The study also examined in detail the factors that lead taxpayers to engage in tax avoidance behaviour. According to the frequency analysis, over 90% of CPAs said that their clients are curious about how the taxes they pay are used. This suggests that taxpayers' willingness to pay taxes would increase if they were reassured that their taxes were being used appropriately. However, the vast majority of respondents also indicated that their clients felt that the tax burden was unfairly distributed. Tax exemptions, frequent tax amnesties and other similar policies create a sense of tax injustice among taxpayers, undermining the overall perception of fairness within the system. This finding is consistent with the results of studies conducted by Overesch and Wolff (2021) and Brown et al. (2019), which highlight the important role that tax fairness and stability play in improving tax compliance. In addition, around 90% of CPAs reported that their clients respect the law and social norms. According to 85.2% of professionals, taxpayers consider tax evasion to be a serious crime that warrants significant penalties. Nevertheless, professionals noted that taxpayers pay their taxes primarily to comply with the law, as over 90% of them believe that their clients would not voluntarily pay taxes if there were no penalties. Thus, from the point of view of tax professionals, tax policy is the main factor driving taxpayers' tax avoidance behaviour. The majority of professionals reported that taxpayers find tax rates too high, and they noted that occasional changes in tax legislation and tax amnesties reduce the willingness to pay taxes. This finding is consistent with the view proposed by Rahman and Karim (2016), that progressive tax rates and complex tax policies can encourage firms to engage in tax avoidance behaviours. Uncertainty in tax legislation leads taxpayers to develop tax avoidance strategies, which in the long run leads to a decline in tax revenues. Conversely, taxpayers believe that tax audits in Türkiye are insufficient. Therefore, when examining the results of the frequency analysis included in the study, it is evident that while taxpayers' perception of tax fairness is low, their propensity to commit tax offences is higher.

In this context, it is crucial for policy makers to develop strategies that positively influence taxpayers' attitudes towards taxation. One of the key strategies proposed in line with the study's findings is to ensure tax transparency by making tax policies more equitable and predictable. Both Blank (2017) and OECD (2023) state in their studies that achieving tax transparency is a crucial step in ensuring a fair distribution of the tax burden. To achieve tax transparency, tax amnesty and tax relief policies should also be reconsidered. Tax amnesties should not be frequent and their scope should not be too

broad. In addition, the “Tax Procedure Law” and the “Income Tax Law”, which were originally published in 1961, should be revised instead of issuing frequent notices or making frequent changes to the legislation. In fact, all the different laws related to income should be consolidated into a single Income Tax Law. These regulations should be written in clear and understandable language that can be understood by taxpayers without accounting knowledge. In addition, audit activities should be strengthened and two-way communication between tax authorities and taxpayers should be improved. At this stage, chambers of accountants also have an important role to play. It is suggested that while efforts to control competition in the accounting profession and to increase ethics training are intensified, systems to reward ethical behaviour among professionals should also be developed.

As this study provides original data on the tax system and taxpayer behaviour in Türkiye, it is expected to contribute to the growing interest in this area in both local and international academic circles. This study provides a broader and more in-depth analysis compared to the limited number of studies conducted in the context of Türkiye. In general, the study, which evaluates the interaction between tax policies and taxpayer behaviour, provides new perspectives on strategies and tax policies that can be developed to prevent tax avoidance behaviour.

However, the study also has some limitations. First, as the data source is limited to CPAs operating in Bursa, it may be difficult to generalise the findings to the whole country. Furthermore, as the study is based on data collected during a specific period, changing economic conditions and innovations in tax legislation over time may affect the validity of the findings. These limitations warrant careful consideration when interpreting and generalising the results of the study and provide important opportunities for future research.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu’ndan 31.5.2024 tarih ve 2024-05 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar Katkısı: Elif YÜCEL (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the “Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu” no 2024/05 dated 31.5.2024 was obtained for this study.

Author Contributions: Elif YÜCEL (% 100)

REFERENCES

- Abadi, M. ve Fadli, R. (2022). Determinants of corporate tax avoidance: Evidence from emerging markets, *International Journal of Financial Studies*, 11(2), 345-362. <https://doi.org/10.3390/ijfs11020345>.
- Akçay, A. Ö. (2020). Vergiden Kaçınma Ve Firma Performansı: Borsa İstanbul Üzerine Bir İnceleme, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 54(654), 159-173, <https://ekonomikyorumlar.com.tr/files/articles/1611152013.pdf>
- Alaire, B. (2023). AI and the Future of Tax Avoidance, *Tax Notes Federal*, 181 (10), 1809-1815, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4667814>

- Alkurdi, A. ve Mardini, G.H. (2020), The impact of ownership structure and the board of directors' composition on tax avoidance strategies: empirical evidence from Jordan, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(4), 795-812. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0001>
- Alsaadi, A. (2020). Financial-tax reporting conformity, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(3), 639-659. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2019-0133>.
- Anesa, M., Gillespie, N., Spee, A.P. ve Sadiq, K. (2019). The legitimization of corporate tax minimization, *Accounting, Organizations and Society*, 75, 17–39. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.004>
- Anggreini, G. M. ve Kusuma, H. (2024). The influence of ownership structure and political connections on tax avoidance in Indonesia. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 13(4), 324-334. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v13i4.3392>
- Ajzen, I. ve Fishbein, M. (1977). Attitude - Behavior Relations: A Theoretical Analysis and Review of Empirical Research. *Psychological Bulletin*, 84(5), 888–918. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.84.5.888>.
- Auger, G.A. (2014). Trust me, trust me not: an experimental analysis of the effect of transparency on organisations, *Journal of Public Relations Research*, 26(4), 325–343, <https://doi.org/10.1080/1062726X.2014.908722>.
- Başel, E. (2021). Egemenliğin Mali Yönü Olarak Farklı Açılardan Vergilendirme Yetkisi, *Ankara Barosu Dergisi*, 79 (2), 43-80, DOI 10.30915/abd.978692.
- Bellikli, U. (2024). Kurumsal Sahiplik, Tahakkuklar ve Muhasebe Zararları Tazmininin Vergiden Kaçınma Üzerindeki Etkisi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 16 (1), 501-511, <https://doi.org/10.20491/isarder.2024.1806>
- Bentler, P. M. (1990). Comparative Fit Indices in Structural Models, *Psychological Bulletin*, 107, 238-246, <https://doi.org/10.1037/0033-2909.107.2.238>.
- Bird, A. ve Karolyi, S. A. (2017). Governance and taxes: Evidence from regression discontinuity, *The Accounting Review*, 92(1), 29–50. doi: 10.2308/accr-51520.
- Blank, J. (2017). The Timing of Tax Transparency, *Southern California Law Review*, 90, 449-528, <https://southerncalifornialawreview.com> › 2018/02
- Brown, R. J., Jorgensen, B. N. ve Pope, P. F. (2019). The interplay between mandatory country-by-country reporting, geographic segment reporting, and tax havens: Evidence from the European Union, *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (2), 106-129, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.02.00>.
- Büyüköztürk, Ş. (2020). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum*, 28. Baskı, Beta Yayıncılık, Ankara.
- Cohen, J., Cohen, P., West, S. G. ve Aiken, L. S. (2003). *Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences* (3rd ed.). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. ve Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms?, *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41–61. doi:10.1016/j.jfineco.2009.02.003.
- Christensen J. ve Murphy, R. (2004). The Social Irresponsibility of Corporate Tax Avoidance: Taking CSR to the bottom line, *Development*, (47), 37–44. <https://doi.org/10.1057/palgrave.development.1100066>
- Çiçek, S. ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği, *Sosyoekonomi*, 24(28), 43-64, DOI: 10.17233/se.13784

- Dakhli, A. (2022). The impact of ownership structure on corporate tax avoidance with corporate social responsibility as mediating variable, *Journal of Financial Crime*, 29(3), 836-852. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2021-0152>
- Desai, M. A. ve Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives, *Journal of Financial Economics*, 79(1), 145–179, <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2005.02.002>.
- Dharma, I.M.S. ve Ardiana, P.A. (2016), Pengaruh leverage, intensitas aset tetap, ukuran perusahaan, dan koneksi politik terhadap tax avoidance, *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 15 No. 1, pp. 584-613.
- Doruk, Ö. T., (2020). Finansal Gelişme Vergiden Kaçınmayı Engeller Mi? Türkiye Ekonomisinden Bulgular, *Vergi Raporu*, 250, (79-89).
- Duhoon, A. ve Singh, M. (2023). Corporate tax avoidance: a systematic literature review and future research directions, *LBS Journal of Management & Research* 21(2), 197-217, DOI 10.1108/LBSJMR-12-2022-0082
- Durukan, L. ve Sırkıntıoğlu Yıldırım, S. (2023). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Vergiden Kaçınma İlişkisi, *Vergi Raporu*, 288, 84-96, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/685e79f.PDF>
- Dyrenge, S. D., Hanlon, M. ve Maydew, E. L. (2008). Long-run corporate tax avoidance, *The Accounting Review*, 83(1), 61–82, DOI:10.2308/accr.2008.83.1.61.
- Eddleston, K.A. ve Mulki, J.P. (2021), Differences in family owned SMEs' ethical behavior: a mixed gamble perspective of family firm tax evasion, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 45 (4), 767-791, <https://doi.org/10.1177/10422587209641>.
- Elamer, A.A., Boulhaga, M. ve Ibrahim, B.A. (2024). Corporate tax avoidance and firm value: The moderating role of environmental, social, and governance (ESG) ratings, *Business Strategy and the Environment*, ahead of print, 1-16, <https://doi.org/10.1002/bse.3881>.
- Ernst & Young – EY. (2020), *Tax transparency in your sustainability report (GRI 207)*, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/nl_nl/topics/assurance/assurance-updates/ey-tax-transparency-in-your-sustainability-report-gri-207.pdf.
- Fidan, Ş. S., Keskin H. ve Başar, D. (2022). CEO Narsisizmi Kurumsal Vergiden Kaçınmayı Nasıl Etkiler?, *Ekonomi, İşletme ve Yönetim Dergisi*, 6 (2), 137-159, DOI: 10.7596/jebm.31122022.001
- Chouaibi, J., Rossi, M. ve Abdessamed, N. (2021). The effect of corporate social responsibility practices on tax avoidance: an empirical study in the French context, *Competitiveness Review*, 32(3), 326-349.. <https://doi.org/10.1108/CR-04-2021-0062>
- George, D. ve Mallery, P. (2003). *SPSS for Windows Step by Step: A simple Guide and Reference* (4th Ed.). US: Allyn & Bacon.
- Govindan, K., Kilic, M., Uyar, A. ve Karaman, A.S. (2021), Drivers and value-relevance of CSR performance in the logistics sector: a cross-country firm-level investigation, *International Journal of Production Economics*, 231, 1-14, <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2020.107835>
- Hanlon, M. ve Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>.
- Hossain, M. S., Ali, M. S., Ling, C. C. ve Fung, C. Y. (2024). Tax avoidance and tax evasion: Current insights and future research directions from an emerging economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 9(3), 275-292. <https://doi.org/10.1108/AJAR-09-2023-0305>
- Hoseini, M., Safari Gerayli, M. ve Valiyan, H. (2019). Demographic characteristics of the board of directors' structure and tax avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *International Journal of Social Economics*, 46(2), 199–212. doi: 10.1108/IJSE-11-2017-0507.

- Islam, M.N. ve Hashim, F. (2021), Impact of profitability on tax avoidance in the pharmaceuticals and chemicals sector companies of Bangladesh: evidence from DSE, *Asian Journal of Accounting and Finance*, 3 (2), 16-22, <https://myjms.mohe.gov.my/index.php/ajafin/article/view/14529>.
- Islam, M.S., Islam, M.N. ve Saha, N.K. (2021), Challenges of tax assessment and collection procedures in Bangladesh, *The Cost and Management*, 49 (6). 4-12, <http://icmab.gov.bd/wp-content/uploads/2022/02/Challenges-of-Tax-Assessment-and-Collection-Procedures-in-Bangladesh-.pdf>.
- Islam, S.M.N., Munasinghe, M. & Clarke, M. (2003). Making Long- Term Economic Growth More Sustainable: Evaluating the Costs and Benefits, *Ecological Economics*, 47 (2-3), 149-166, [https://doi.org/10.1016/S0921-8009\(03\)00162-9](https://doi.org/10.1016/S0921-8009(03)00162-9).
- İçer, Z. ve Yücel, Y. (2019). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme, *Vergi Raporu*, 237, (28-46). <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/23cfcaa.pdf>.
- İnanç, M. (2012). *Vergi Ahlakını Şekillendiren Faktörlerin Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Biga Örneği*, Yay.Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Prof.Dr. Nilgün Serim, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi (ÇOMÜ BAP Projesi, Proje No: 2011/095).
- Jackson, B.R. ve Milliron, V.C. (1986), Tax compliance research: Findings, problems, and prospects, *Journal of Accounting Literature*, 5, 125–165, <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1913003>
- Jarboui, A., Saad, M.K.B. ve Riguen, R. (2020), Tax avoidance: do board gender diversity and sustainability performance make a difference?, *Journal of Financial Crime*, 27 (4), 1389-1408, <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2019-0122>.
- Javid, A. Y. ve R. Iqbal. 2010. Corporate Governance in Pakistan: Corporate Valuation, Ownership and Financing. *Pakistan Institute of Development Economics - PIDE Working papers* (57).
- Jensen, B. B. (2002). Knowledge, Action and Pro-Environmental Behaviour, *Environmental Education Research*, 8(3), 325-334, <http://dx.doi.org/10.1080/13504620220145474>
- Jensen, M.C. ve Meckling, W.H. (1976), Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305-360, [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).
- Jewel, M.M.H., Al Amin, M. ve Fouji, M.H. (2020), An Appraisal of Dimensions Responsible for Tax Evasion in Bangladesh, *The Comilla University Journal of Business Studies*, 6 (1), 95-109, https://www.researchgate.net/publication/347833490_An_Appraisal_of_Dimensions_Responsible_for_Tax_Evasion_in_Bangladesh
- Jiang, Y., Zheng, H. ve Wang, R. (2021), The effect of institutional ownership on listed companies' tax avoidance strategies, *Applied Economics*, 53 (8), 880-896, <https://doi.org/10.1080/00036846.2020.1817308>.
- Karagöz, Y. (2023). *SPSS ve AMOS Meta Uygulamalı Nicel-Nitel Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği*, Nobel Akademik Yay., İstanbul.
- Kalaycı, Ş. (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (3. Baskı), Ankara: Asil Yayın.
- Kalbuana, N., Taqi, M., Uzliawati, L. ve Ramdhani, D. (2023). CEO narcissism, corporate governance, financial distress, and company size on corporate tax avoidance, *Cogent Business & Management*, 10(1), 1-22, DOI:10.1080/23311975.2023.2167550.
- Kemme, D.M., Parikh, B. ve Steigner, T. (2020), Tax morale and international tax evasion, *Journal of World Business*, 55 (3), 1-12, doi: 10.1016/j.jwb.2019.101052.

- Khan, M., Srinivasan, S. ve Tan, L. (2017). Institutional ownership and corporate tax avoidance: New evidence, *Accounting Review*, 92(2), 101–122. doi: 10.2308/accr-51529.
- Kıymetli Şen, İ. (2024). Denetim komitesinin yapısı ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki: Türkiye örneği, *Vergi Raporu*, (293), 101-109. <https://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=649cbda8-9fcc-4a39-a2b4-b108bb065812>.
- Kızıltoprak, Ö. (2023). Vergiye Karşı Mükellef Tepkilerinin Mükellef Rasyonalitesi ve Vergi Bilinci Kapsamında Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 284, 65-72. <https://vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=0fff013d-ffdd-4236-a62c-12f8d3f26504>
- Kovermann, J. ve Velte, P. (2019), The impact of corporate governance on corporate tax avoidance – a literature review, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36, 1-29, <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100270>.
- Kovermann, J. ve Wendt, M. (2019), Tax avoidance in family firms: evidence from large private firms, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(2), 145-157, DOI: 10.1016/j.jcae.2019.04.003.
- Kuo, C.S. (2022), Family firms, tax avoidance, and socioemotional wealth: evidence from tax reform in Taiwan, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 58, 1535–1572, doi: 10.1007/s11156-021-01029-5.
- Leech, N. L., Barrett, K. C. ve Morgan, G. A. (2015). *SPSS for Intermediate Statistics: Use and Interpretation* (Fifth Ed.), New York: Roudledge Taylor & Francis.
- Ling, Q. ve Liu, L. (2023). "Corporate giving and the case of tax avoidance," *Advances in Accounting*, 61, 1-13, DOI: 10.1016/j.adia.2023.100644.
- Lokanan, M. (2023). The morality and tax avoidance: A sentiment and position taking analysis. *PLoS ONE*, 18(7), 1-33, <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0287327>
- Merchant, C. (1992). *Radical Ecology: The Search for a Livable World*, Routledge, Londra.
- Manurung, D. T. H. ve Pratiwi, D. M. (2022). The effect of corporate governance on tax avoidance with firm size as a moderating variable, *Journal of Financial Crime*, 29(4), 1243-1258. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2022-0064>
- Mujiani, S., Sa'diah, K., Efrinal ve Kurniawan, E. (2021). The Moderating Role of Sustainability Report on Good Corporate Governance and Tax Avoidance, *The 2nd International Conference on Inovations in Social Sciences Education and Engineering (ICoISSEE)*, 1-12, <https://conference.loupiasconference.org/index.php/ICoISSEE/issue/view/5>
- Napitupulu, I.H., Situngkir, A. ve Edelia, A. (2019), Triggers of tax avoidance practices in Indonesia, *International Journal of Economics, Business and Management Research*, 3 (11), 185-191, https://ijebmr.com/uploads/pdf/archivepdf/2020/IJEBMR_472.pdf.
- OECD (2023). Pioneering Global Progress in Tax Transparency: A Journey of Transformation and Development, 2023 *Global Forum Annual Report*, <https://web-archive.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-annual-report-2023.pdf>
- Oktaviani, R. M., Wulandari, S. ve Sunarto. (2023). Multinational corporate tax avoidance in Indonesia, *International Journal of Professional Business Review*, 8(2), 01-15. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i2.1549>
- Overesch M. ve Wolff, H. (2021). Financial Transparency to the Rescue: Effects of Public Country-by-Country Reporting in the European Union Banking Sector on Tax Avoidance, *Contemporary Accounting Research*, 38 (3), 1616-1642. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12669>
- Özpınar, Ş. (2020). Sürdürülebilir Vergi Politikası, *Vergi Raporu*, (246), (11-24).

<https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/246.1bd15c9.PDF>

Pangaribuan, H., Fernando, J. H., Agoes, S., Sihombing, J.ve Sunarsi, D. (2021). Financial perspective study on tax avoidance, *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 4(3), 4998-5009. <https://doi.org/10.33258/birci.v4i3.2287>

Rahman, M.M. ve Karim, A.M. (2016), Is tax policy responsible for inclination in practicing earnings management: a case study analysis among accountants in non-listed companies of Bangladesh, *AJAEF*, Vol. 2 No. 2, pp. 91-99. <https://www.researchgate.net/publication/312043278>

Rashid, M.H.U. (2020), Taxpayer's attitude towards tax evasion in a developing country, *International Journal of Applied Behavioral Economics*, 9 (2), 1-19, doi: 10.4018/ijabe.2020040101.

Rudyanto, A. (2024). Does tax disclosure in Global Reporting Initiative (GRI)-based sustainability reporting mitigate aggressive tax avoidance? Evidence from a developing country, *Journal of Global Responsibility*, ahead-of-print, doi:10.1108/JGR-05-2023-0077

Schreiber, J.B., Nora, A., Stage, F.K., Barlow, E.A.ve King, J. (2006). Reporting Structural Equation Modelling and Confirmatory Factor Analysis Results: A Review. *The Journal of Educational Research*, 99(6), 323-338, <https://doi.org/10.3200/JOER.99.6.323-338>.

Shakil, M.H. ve Tasnia, M. (2022). Artificial Intelligence and Tax Administration in Asia and the Pacific, *Taxation in the Digital Economy*, Ed: Hendriyetty, N., Evans, C., Kim, C.J., Taghizadeh-Hesary F. (45-55), Routledge, DOI:10.4324/9781003196020-4

Shevlin, M. ve Miles, J. N. V. (1998). Effects of Sample Size, Model Specification And Factor Loadings on The GFI in Confirmatory Factor Analysis. *Personality and Individual Differences*, 25(1), 85-90. [https://doi.org/10.1016/S0191-8869\(98\)00055-5](https://doi.org/10.1016/S0191-8869(98)00055-5)

Siahaan, F.O.P. (2013). The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers' Voluntary Compliance, *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 2 (3), 4-8, DOI: 10.5176/2010-4804_2.3.213

Siregar, P. C. A., Saputri, G. D. K., Nowindra, I. G. B., Farhanah, A.ve Darmawati, D. (2022). The Effect of Profitability, Foreign Activity, and Hedging on Tax Avoidance with Executive Character as Moderating Variables, *Proceedings of the First Lekantara Annual Conference on Public Administration, Literature, Social Sciences, Humanities, and Education (LePALISSHE 2021)*, 307-327, DOI 10.4108/eai.3-8-2021.2315141

Stiglingh, M., Smit, A.R. ve Smit, A. (2022). The relationship between tax transparency and tax avoidance, *South African Journal of Accounting Research*, 36 (1), 1-21, <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1738072>

Suranta, E., Mdiastuty, P. ve Hasibuan, H.R. (2020). The effect of foreign ownership and foreign board commissioners on tax avoidance, *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 22(3), 309-318, <https://doi.org/10.14414/jebav.v22i3.2143>.

Susilo, J. ve Adli, A. (2023). Tax avoidance of coal mining companies in Indonesia. *Journal of Research in Social Science, Economics & Management*, 2(9), 2134-2141. <https://doi.org/10.59141/jrssem.v2i09.445>

Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics (Sixth Ed.)*. UK: Pearson Publishing

Tanaya, G., Samuel, H. ve Devie, D. (2023). The Effect of Corporate Social Responsibility on Firm Value with Tax Avoidance and Sustainable Financial Performance as Mediators, *Petra International Journal of Business Studies*, 6(2): 157-166, DOI:10.9744/petraijbs.6.2.157-166

Terzi, S. (2024). Denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisi: Borsa İstanbul örneği, *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi e-Dergi*, 13(1), 38-51, DOI: 10.47934/tife.13.01.031.

United Nations – UN (2024). <https://sdgs.un.org/goals> (15.08.2024)

Uygun, E. (2023). Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması: Küresel Girişim ve Uygulamalar. *Sayıştay Dergisi*, 34(130), 467-493. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1325382>

Vakili, M.M, (2018). Assessment of Construct Validity Questionnaires in Psychological And Educational Research: Applications. *Journal of Medical Education Development Methods, and Interpretation of Exploratory Factor Analysis*, 11 (30), 4 - 21, <https://doi.org/10.29252/edcj.11.30.4>.

Veronica, A. ve Lubis, A. W. (2024). Earnings Management, Tax Avoidance, and Profitability Among MNC's in Indonesia, *Syntax Literate*. (9)6, 3491-3506, <http://dx.doi.org/10.36418/syntax-literate.v9i6>

Wang, F., Xu, S., Sun, J. ve Cullinan, C.P. (2020), Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda, *Journal of Economic Surveys*, 34 (4), 793-811, <https://doi.org/10.1111/joes.12347>

West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants, *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1143–1156, <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3428-8>.

Widianti, F. D. A. ve Prasetyo, A.B. (2023). Do Corporate Social Responsibility and Corporate Governance Disclosures Affect Tax Avoidance?, *Accounting Analysis Journal*, 12(3), 165-176. <https://doi.org/10.15294/aaj.v12i3.70867>

Williams, B., Onsmann A. ve Brown T. (2010). Exploratory factor analysis: A five-step guide for novices. *Australasian Journal of Paramedicine*. 8(3), 1-13, <https://doi.org/10.33151/ajp.8.3.93>.

Widyastuti, T. (2018), The effect of corporate governance mechanism on tax avoidance: evidence from manufacturing industries listed in the Indonesian stock exchange, *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5 (10), 5003-5007, <https://doi.org/10.18535/ijsshi/v5i10.02>.

Yalamati, S. (2024). Impact of Artificial Intelligence in supervision of enterprises reduce tax avoidance, *Transactions on Latest Trends in Artificial Intelligence*, 5(5), 01-15. <https://ijscds.com/index.php/TLAI/article/view/470/190>

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2005). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Ying, T., Wright, B. ve Huang, W. (2017). Ownership structure and tax aggressiveness of Chinese listed companies, *International Journal of Accounting and Information Management*, 25(3), 313–332. doi:10.1108/IJAIM-07-2016-0070.

Yoruldu, M. (2020). Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi, *Al-Farabi International Journal on Social Sciences*, 5(3), 55-64, DOI: 10.46291/Al-Farabi.050306



Vergi Usul Kanunu ve TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Enflasyon Muhasebesinin Özkaynaklar Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma

İlknur ERGÜN¹

Öz

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, işletmelerin açıkladıkları finansal tablolardaki kalemlere ilişkin tutarlar, cari fiyat seviyelerinden ifade edilmedikçe gerçeğe uygun değeriyle raporlanmamakta ve faydalı finansal bilgi sunma özelliğini kaybetmektedirler. Enflasyonun bu olumsuz etkisini gidermek amacıyla Türkiye’de, vergi yasalarına ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre enflasyon düzeltmesi yapılmaktadır. Ancak her iki düzlemede, düzeltmenin yapılacağı dönemler, kullanılan endeksler ve uygulamalar farklıdır. Bu da finansal tablo kalemlerinin tutarı, geçmiş yıllar kârları/zararları ile dönem kârı/zararında farklılık oluşturmaktadır. Çalışmada Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 29’a göre yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda sermaye düzeltmesi, sermaye yedekleri ve kâr yedekleri kalemlerinin tutarlarında oluşan farkın, geçmiş yıllar kârları/zararları ve özkaynaklar üzerindeki etkisini tespit etmek amaçlanmıştır. Borsa İstanbul (BİST) imalat sektöründe faaliyet gösteren 115 işletmenin 2023 yılı finansal tablo ve dipnotları doküman analizi ile incelenerek, uygulama farklılıklarının etkisini ve önemini ölçmek amacıyla oransal analiz yapılmıştır. Yapılan değerlendirmede, özkaynak fon kalemlerinde her iki düzlemeye göre enflasyon düzeltmesi sonucunda dikkat çekici farklar olduğu tespit edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 2024/14 sayılı bülteninde oluşan bu farkların SPK’ya tabi işletmelerin TMS 29’a göre yapacakları enflasyon düzeltmesinde Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılacağı belirtilmiştir. Çalışma kapsamında yer alan imalat işletmelerin, TMS 29’a göre sunulan finansal tablolarında Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarında takip edilen farklar tutarının, özkaynaklar toplamına oranının ortalama %16 olduğu tespit edilmiştir. Enflasyon düzeltmesinde VUK ve TMS 29’a göre kullanılan iki farklı endeksin katsayıları dikkate alındığında, meydana gelen farkları ve uygulayıcıların iş yükünü azaltabilmek için enflasyon düzeltmesi uygulamalarında aynı endeksinin kullanılması önerilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Enflasyon Düzeltmesi, Özkaynaklar, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

The Effect of Inflation Accounting on Shareholders' Equity within the Scope of Tax Procedural Law and TAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies: A Research on the BIST Manufacturing Sector

Abstract

In a hyperinflationary economy, the amounts of items reported by entities in the financial statements are not stated at fair value, unless they are expressed at current price levels, and lose their ability to provide useful financial information. In Turkey, to eliminate these negative effects of inflation, inflation adjustments are made under tax laws and regulations of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority. However, the periods, indices, and practices used in both regulations are different. This creates differences in the financial statement items, retained earnings, and profit/loss for the period. The study aims to determine the effect of the difference between the amounts of capital adjustment, capital reserves, and profit reserves on retained earnings and shareholders' equity in the reporting to be made as a result of inflation accounting applications according to Tax Procedure Law (TPL) and Turkish Accounting Standards (TAS) 29. The 2023 financial statements and footnotes of 115 companies operating in the Istanbul Stock Exchange (BIST) manufacturing industry were analyzed by document analysis to measure the impact and significance of differences in application. The assessment revealed notable differences in equity fund items due to inflation adjustments under both regulatory frameworks. The Capital Markets Board's (CMB) bulletin 2024/14 states that these differences will be transferred to the Retained Earnings account in the inflation adjustment of the entities subject to CMB according to TAS 29. The financial statements of manufacturing entities within the scope of the study, presented under TAS 29, indicate that the ratio of differences recorded under Retained Earnings or Losses to the total shareholders' equity is, on average, 16%. In light of the differing coefficients of the two indices used for inflation adjustment under TPL and TAS 29, it is recommended that the same index be employed to reduce differences and the associated workload for practitioners.

Keywords: Inflation Adjustment, Equity, Retained Earnings.

JEL Codes: M40, M41, M48.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): İlknur ERGÜN, Öğr. Gör. Dr., Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Tekirdağ/Türkiye. iergun@nku.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4958-4815.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Ergün, İ. (2025). Vergi usul kanunu ve TMS 29 yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardı kapsamında enflasyon muhasebesinin özkaynaklar üzerindeki etkisi: BİST imalat sektöründe bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 83-107. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1499880>.



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Financial statements are prepared to present financial information useful for the decisions of the parties related to the entity, such as the financial position, financial performance, and cash flows of the entity. However, in a hyperinflationary economy, the amounts disclosed in the financial statements will not be meaningful unless they are presented at current price levels (POA Announcements, 2024:1).

To eliminate the negative effects of inflation on financial statements in Turkey, which has a hyperinflationary economy, it has been decided to make inflation adjustments in the balance sheets of 2023 and subsequent periods following the General Communiqué on Tax Procedure Law (TPL) No: 555 dated December 2023. Turkey also applies Turkish Accounting Standard (TAS) No. 29, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (TAS 29), which is published by the Public Oversight Authority (POA) based on international standards to be applied in hyperinflationary periods. Companies whose functional currency is the currency of a highly inflationary economy and are obliged to apply TAS must restate all their financial statements, including their consolidated financial statements, under the relevant standard (TAS 29, p.1).

Due to the different practices in the TPL and TAS regulations, the end-of-period profits and losses disclosed by entities also differ. This study summarizes these differences as the periods in which inflation adjustment will be applied, the index to be used, and different measurement, evaluation, and presentation practices in the regulations. According to TPL, the balance sheets for 2023 will be adjusted for inflation, while according to TAS 29, statements of financial position for 2021 and all financial statements for 2022 and 2023 will be adjusted. While the Domestic Producer Price Index (D-PPI) is used in the TPL, the Consumer Price Index (CPI) is used in the adjustments required by TAS 29. Since there is a significant difference between the coefficients of the two indices, it is assumed that there will be a significant difference between the company's current year's and the previous year's profit. Finally, there are also significant differences in the principles of measurement, valuation, and presentation of financial items. Therefore, under both regulations, it is expected that there will be differences in the amounts of retained earnings and current period profit/loss in the financial statements of entities that make inflation adjustments. The differences are expected to continue in subsequent periods due to the application of both requirements. In the financial statements for 2023, profits resulting from the restatement will not be taxed, and losses will not be recognized as losses. However, these differences will be taxed in subsequent years. Therefore, there will be a significant difference between the financial statements prepared under TAS and those prepared under the Tax Procedure Law, which will also affect deferred tax assets and liabilities. From this perspective, this study aims to determine the effect and significance of the inflation accounting differences on retained earnings and equity in reporting under TAS 29 and TPL.

In this study, the financial statements and footnotes of 115 companies operating in the manufacturing industry in Borsa Istanbul and disclosing the amount of equity items and their effect on retained earnings in their financial statement footnotes according to TPL and TAS 29 were analyzed by document analysis to see the effect of two legal regulations in Turkey on retained earnings and shareholders' equity. Then, statistical analysis was performed using the Logistic Regression method to measure the significance of the impact of the two regulations.

Equity items disclosed by 115 entities in the BIST manufacturing sector, which are disclosed in the footnotes, constitute 55.59% of total equity under TPL, whereas they constitute 39.36% of total equity under TAS 29.

The study is believed to be important for regulated institutions, entities that disclose their financial statements, and users of financial statements, and it will contribute to the national literature in this context.

Literature Review

There are various studies on inflation accounting in the literature. Among these, some studies on the effects of inflation accounting on industries, the methods used, and the effectiveness of the selected index can be summarized as follows:

In his study, Özulucan (2002) stated the necessity of switching to inflation accounting due to the inadequacy of self-financing methods in inflationary periods. Grecco et al. (2023) found that the financial statement results of the entities of countries with a cumulative inflation rate above 10% are significantly affected by inflation, even if inflation conditions have not occurred. They emphasized that the measurement of the financial statement elements of these entities at historical cost has lost its validity, and monetary adjustments should be made. Çankaya and Dinç (2010), evaluated the results of the first application of inflation adjustment in Turkey while revealing the necessity of inflation adjustment, stated that the applications of different institutions in line with their expectations differentiate the results and cause confusion. In his study, Aktaş (2009) analyzed the entities that made adjustments within the scope of CMB legislation and tax regulations and found that high inflation significantly affects the asset and resource structure and income statement. Özdemir and Aslan (2007) found that the degree to which the selected index reflects the level of prices is directly proportional to the benefit provided. Özkan (2008) states that since the index used during the adjustment is calculated over an average value of price increases, the values in the financial statements do not represent actual market values, but more meaningful results are obtained compared to partial adjustment. Demir (2018), on the other hand, states that the D-PPI index is insufficient in determining the inflation increase and suggests that the different practices among the regulatory bodies in Turkey should be eliminated and inflation adjustment should be in line with international standards. Kantar et al. (2021), Gökten et al. (2023), and Koçak et al. (2023) investigated the effects of inflation adjustment in the manufacturing industry and found that it has significant effects.

Research Method

The study's research question is, "Has there been a significant difference in retained earnings and equity as a result of the restatement of equity items in the inflation-adjusted Statements of Financial Position for the year 2023 prepared under TPL and TAS 29?". For this purpose, firstly, the financial statements and footnotes of 115 entities operating in the BIST manufacturing industry were analyzed by document analysis method, and the ratios of the application results to equity were calculated to determine the application that has a more significant impact on equity.

Research Findings

Equity items disclosed by 115 entities in the BIST manufacturing industry, which are disclosed in the footnotes, constitute 55.59% of total equity under TPL. In contrast, they constitute 39.36% of total equity under TAS 29. The difference constitutes 16.23% of equity and is reported under retained earnings. In 97 out of 115 entities, equity items reported under TPL are higher than those reported under TAS 29. The basic metal sub-industry has the highest difference between the two regulations.

Conclusion

From the financial statements and footnotes of the entities within the scope of the study, first of all, the amounts of the equity items disclosed under TPL and TAS 29 and the differences between them were determined. A proportional analysis was made to assess their impact on equity and their relative importance and evaluated based on the manufacturing industry in general and sub-industries. According to TPL, the amount of equity items subject to inflation adjustment constitutes 55.59% of the total equity of the entities within the scope of the study. In comparison, it constitutes 39.36%, under TAS 29. The difference, which constitutes 16.23% of equity, is reported in retained earnings. In 97 out of 115 entities, the amount of equity items reported under TPL is higher than that reported under TAS 29.

As a result of the proportional analysis, there is a significant difference between the two regulations, and the inflation adjustment made within the scope of TPL regulations is more effective on retained earnings and total equity than TAS 29. In the 2023 financial statements, profits from the restatement are not taxed, and losses are not recognized. However, there will be taxation on these differences calculated in subsequent years. Users of financial statements want to know the financial statements of entities for various reasons, such as evaluating company performance, determining profitability ratios, profit distribution, and tax calculation. However, significant differences in these financial statements prepared under two regulations may confuse taxation, profit distribution, and financial performance evaluation. Therefore, it would be beneficial for tax authorities to reconsider the principles and rules of inflation accounting based on accurate and transparent presentation principles. In addition, convergence studies would be useful in reducing the measurement, evaluation, and implementation differences between TPL and TAS 29. Thus, it is thought that more useful financial statements will be presented to users and preparers of financial statements.

1. GİRİŞ

Finansal tablolar, işletme paydaşlarının alacakları kararlarda, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili faydalı olacak finansal bilgiyi sunmak amacı ile hazırlanır. Bu nedenle, finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun olması önem arz etmektedir. Ancak, yüksek enflasyonlu bir ekonomide, işletmelerin açıkladıkları finansal tablolardaki kalemlere ilişkin tutarlar, cari fiyat seviyelerinden sunulmadıkça, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olma özelliğini kaybedecektir (KGK, 2024:1).

Yüksek enflasyon, bir fiyat endeksine bağlı fiyatlar, faiz ve ücretler gibi faktörler ile üç yıllık kümülatif enflasyonun %100 veya daha fazla olmasıyla ifade edilir (International Accounting Standards Board, 2024). Yüksek enflasyonun olduğu bir ekonomide, paranın satın alma gücünde önemli oranda düşüklük meydana gelmesi nedeniyle işletmelerde farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya olayların tutarlarının karşılaştırılması yanıltıcı olmaktadır. Hatta aynı hesap dönemi içerisinde dahi karşılaştırma yapmak anlamlı olmaz (TMS 29, p.2).

Türkiye’de yüksek enflasyonlu dönemlerde, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden ilki, 30 Aralık 2003 tarihli resmî gazete ile yayımlanan 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’dur. Bu Kanun ile 2003 yılı bilançolarında enflasyon düzeltilmesi uygulanmasına karar verilmiş ve 2004 yılında da uygulama devam etmiştir. 2004 yılından sonra şartlar oluşmadığı için uygulamaya ara verilmiş olup 2005 yılından itibaren altın işi ile uğraşan işletmeler dışında kalan işletmelerin yeniden değerlendirme uygulamalarına da 2018 yılına kadar son verilmiştir. Enflasyondaki artış seyri dikkate alınarak 2018 ve 2021 yılları arasında tüm işletmelere yeniden değerlendirme olanağı tanınmış ancak yeniden değerlendirme yapacak olan işletmelere vergi ödeme zorunluluğu da getirilmiştir (Yavuzaslan Söylemez, 2023: 286). Belirtilen bu uygulamalar kısmi düzeltme yöntemi olup, 2004 yılını izleyen 17 yıl boyunca şartların oluşmaması nedeni ile finansal tablolarda genel enflasyon düzeltilmesi yapılmamıştır. 31.12. 2021 tarihi itibarı ile şartlar yeniden sağlanmış olmasına rağmen Ocak 2022’de Vergi Usul Kanunu’na (VUK) eklenen geçici 33’üncü madde ile uygulama iki yıl daha ertelenmiştir (BDO, 2024: 5). Son olarak, 30 Aralık 2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 555 sıra no’lu VUK Genel Tebliği ile 2023 yılı bilançolarında ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesinin yeniden uygulanmasına karar verilmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB), bağımsız, düzenleyici bir otorite olup, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını geliştiren ve yayımlayan kuruluştur. Ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’da bu standartları Türkçe’ye çevirerek yayımlamaktadır. Türk Ticaret Kanunu’na göre halka açık şirketler, KGK tarafından yayımlanan bu standartları uygulamak zorundadırlar. Bu kapsamda, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanmıştır. Fonksiyonel para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonomiye sahip ülkenin para birimi olan işletmeler, enflasyon düzeltilmesi yapmak zorundadırlar. Standartta belirtildiği şekilde bu işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere tüm finansal tablolarını düzeltmeleri gerekmektedir (TMS 29, p.1). 23 Kasım 2023 tarihinde KGK tarafından 2023 yılı finansal tablolarında enflasyon muhasebesinin uygulanacağı duyurulmuş ve ardından TMS 29’u uygulayacak işletmelere rehberlik etmesi amacı ile Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi yayımlanmıştır (<https://www.kgk.gov.tr/Assignments/1/0/Duyurular>, 02.05.2024).

VUK ve TMS 29 kapsamında yapılacak olan enflasyon muhasebesi düzenlemelerinde, enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı dönemler, kullanılacak fiyat endeksi ve uygulamalarda bazı farklılıklar söz konusudur. VUK’ a göre 2023 yılı bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, TMS 29’a göre karşılaştırma yapılacak yıllar ile karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait açılış finansal durum tablosunun da düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun yanında

TMS 29'a göre tüm finansal tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekirken, vergi düzenlemelerine göre sadece bilanço düzeltiliecektir. Vergi düzenlemelerine göre, yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) kullanılırken; TMS 29'a göre, yapılacak düzeltmelerde tüketici fiyat endeksi (TÜFE) kullanılmaktadır. VUK ve TMS 29'da parasal ve parasal olmayan hesapların ayrıştırılmasında bazı farklılıklar söz konusudur. VUK'tan farklı olarak TMS 29'da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen SPK lisanslı varlıklar düzeltmeye tabi değildir. TMS 29'dan farklı olarak ise VUK'da daha önce yeniden değerlendirilen varlıklar enflasyon düzeltilmesine tabidir. TMS 29'a göre yapılan düzeltmeler ile vergi mevzuatına göre yapılan düzeltmelerde, finansal tablo kalemlerinde meydana gelen farklar nedeniyle ertelenmiş vergi geliri ya da gideri söz konusu olurken, VUK'a göre enflasyon düzeltilmesi nedeni ile oluşan kârdan 2023 yılında vergi hesaplanmayacaktır. TMS 29'da net parasal pozisyon kayıp ve kazançlarını tespit etmek söz konusu iken VUK'a göre geçmiş yıllar kârları veya zararlarının tespit edilmesi söz konusudur (Sağlam, 2024). Belirtilen konulardan başka farklılıklar da olmakla birlikte yapılan bu açıklamalar doğrultusunda TMS 29 ve VUK düzenlemelerine göre enflasyon muhasebesi uygulamalarında, finansal kalemlerinin raporlanması ve sunumunda farklılıklar söz konusudur. Bu durumda her iki mevzuata göre, enflasyon düzeltilmesi yapan işletmelerin finansal tablolarında sunulan geçmiş yıllar kârları/zararlarında ve dolayısıyla özkaynaklarında önemli farkların ortaya çıkacağı tahmin edilmektedir. Bu kapsamda çalışmanın araştırma sorusu "2023 yılı finansal tablolarında VUK ve TMS 29 kapsamında enflasyon düzeltilmesi yapmış olan işletmelerin geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabında, dolayısıyla özkaynaklarında önemli bir farklılık meydana gelmiş midir?" şeklinde belirlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2024/14 sayılı duyurusunda, Sermaye Düzeltme Farkları, Paylara İlişkin Primler (İskontolar), Yasal Yedekler ile Diğer Yedekler'de sınıflanan statü yedekleri, özel yedekler ve benzeri yedek kalemlerinin yasal kayıtlardaki tutarı ile TMS/TFRS'lere göre düzeltilmiş tutarları arasındaki farkların "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabına aktarılması ve oluşan farkların ilgili dipnotlarda ayrıntılı olarak açıklanması istenmektedir. Bu kapsamda TMS 29'a göre düzenlenen finansal durum tablolarında Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılan farklar nedeniyle bu hesabın tutarı da değişecektir.

Çalışmada, BİST'te faaliyet gösteren imalat sektöründeki işletmelerin 2023 yılı finansal tabloları ve dipnotlarında ilgili kalemlere ilişkin açıklamalar incelenerek, VUK ve TMS 29 uygulamaları sonucu oluşan farkların, geçmiş yıllar kârları/zararlarına etkisi ve özkaynaklar içerisindeki öneminin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Literatürde 2003 yılında yapılan enflasyon düzeltmelerinin etkileri ile ilgili olarak az sayıda çalışma mevcuttur. Ancak enflasyon düzeltilmesi yapmış olan işletmelerin finansal tablolarında VUK ve TMS 29 düzenlemelerinin sonuçlarının karşılaştırıldığı çalışmalara rastlanılamamıştır. Bu bağlamda yapılan araştırma ve bulgularının önem arz ettiği ve ulusal literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Araştırma bulgularının düzenleme yapan kuruluşlar açısından enflasyon muhasebesindeki durum değerlendirmelerinde ve sonraki dönemlerde yapılacak olan revizyonlarda dikkate alınabileceği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra, uygulayıcılar, işletme yöneticileri ve yatırımcılar açısından da çalışma sonuçlarının önem arz ettiği söylenebilir.

Çalışmada öncelikle enflasyonun işletmelerin finansal tablolarına etkisi ve enflasyon düzeltilmesi uygulamaları kavramsal olarak açıklanmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde VUK ve TMS 29 kapsamında enflasyon düzeltilmesi açıklanmış, bir sonraki bölümde konuyla ilgili alan yazın incelenmiştir. Son bölümde ise, araştırma ile ilgili uygulama yer alırken, sonuç bölümünde elde edilen bulgular yorumlanarak, değerlendirme ve yazına öneriler sunulmuştur.

2. ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Geleneksel muhasebe anlayışı, enflasyonun etkisi ile artan fiyatlar karşısında, paranın satın alma gücünü dikkate almaz. Enflasyonun olumsuz etkilerini giderici kısmi tedbirler uygulansa da finansal tablolarda sunulan bilgiler önemli ölçüde yanıltıcı olabilmektedir. Bu durum işletmelerin devamlılığına ilişkin verilecek kararlara engel teşkil etmektedir. Bu nedenle yüksek enflasyonlu

ekonomilerde, işletme ile ilgili tarafların rasyonel karar alabilmeleri ve işletmelerin objektif bilgi üretebilmeleri için geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan finansal tablolarda enflasyon düzeltilmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Özulucan, 2002: 129). Enflasyon düzeltilmesi, geleneksel muhasebe anlayışına göre düzenlenen finansal tablolarda yer alan kalemlerin uygun değerlendirme ölçüleri ile düzeltilmesi olarak tanımlanabilir (Özdemir ve Arslan, 2007: 89).

Enflasyonun olumsuz etkilerini gidermek amacıyla muhasebe literatüründe temel olarak iki yaklaşım mevcuttur. Bu yaklaşımlardan ilki, geleneksel muhasebe yaklaşımı, diğer bir ifadeyle kısmi muhasebe uygulamalarıdır. İkinci yaklaşım ise, finansal tablo kalemlerinin toplu bir şekilde enflasyon düzeltilmesine tabi tutulduğu genel uygulama yöntemleridir (Yenisu, 2022: 725).

2.1.Enflasyon Muhasebesinde Kısmi Uygulama Yöntemleri

Bu yöntem, enflasyondan en çok etkilenen muhasebe kalemlerine yönelik olarak, geleneksel muhasebe kavram ve ilkeleri doğrultusunda yapılan kısmi düzeltme işlemleridir (Altınışık, 2014: 122). Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini kısmen de olsa önlemeye çalışmak amacıyla vergi kanunları ile düzenlenmiştir. Türk Vergi Sisteminde yer alan ve enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini kısmen arındıran başlıca yöntemler aşağıda yer almaktadır (Kaygusuz, 2003);

- ✓ Hızlandırılmış amortisman uygulaması,
- ✓ Yenileme fonu,
- ✓ Yeniden değerlendirme,
- ✓ Stok değerlemede uygulanan LIFO- Son Giren İlk Çıkar yöntemi,
- ✓ Maliyet bedeli arttırımı uygulaması,
- ✓ Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışlarından doğan kazanç istisnası,
- ✓ Alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması,
- ✓ Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması,
- ✓ Araştırma ve geliştirme harcamaları için vergi erteleme,

sunulan bu yöntemlerin hepsinde işletmelerin vergi matrahları düşük raporlanarak daha az vergi ödemeleri ya da ödenecek vergiyi sonraki dönemlere ötelemeleri söz konusudur (Özulucan, 2002:131-137; Kaygusuz, 2003; Doğan, 2023: 196-197).

2.2. Enflasyon Muhasebesinde Genel Düzeltme Yöntemleri

Genel muhasebe yöntemleri, finansal tablo kalemlerinin tümüne uygulanan kapsamlı bir enflasyon düzeltme yöntemidir. Anılan yöntem, enflasyon oranının çok yüksek olduğu ve enflasyonun süreklilik arz ettiği dönemlerde kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kaldığı ve bazı muhasebe ilke ve kavramlarının geçerliliğini yitirdiği görüşünden hareketle ortaya çıkmıştır. Bu yöntemin amacı, geleneksel muhasebe ilkelerine göre düzenlenen finansal tabloların, enflasyona göre düzeltilmesidir (Altınışık, 2014: 131).

Genel düzeltme yöntemleri kullanılarak, cari fiyatlarla raporlanacak kalemlerin hangi değerlendirme ilkesine göre düzeltildiği ve hangi ölçü birimin temel alındığı enflasyon düzeltilmesinde kullanılan yöntem adı vermektedir (Özdemir ve Arslan, 2007: 89).

Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemler genel olarak üç başlık altında toplanmaktadır (Özulucan, 2002:129; Arzova ve Şahin, 2022: 14-15);

- 1.Genel Fiyat Düzeyi: Finansal tablo kalemlerinin bir endeks yardımı ile düzeltilmesi yöntemi,
- 2.Cari Değerler: Finansal tablo kalemlerinin cari değerleri ile düzeltilmesi yöntemi,

3.Karma Yöntem: Belirtilen bu iki yöntemin birlikte kullanıldığı yöntemdir.

5024 Sayılı Kanun ile Genel Fiyat Düzeyi yöntemi uygulaması kullanılmaya başlanmıştır. Yöntemin uygulama süreci şöyle açıklanabilir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 147);

- ✓ İlk olarak enflasyon düzeltmesinde kullanılacak endeks belirlenir.
- ✓ Finansal tablolarda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemler ve bunların ayrıntıları tespit edilir.
- ✓ Parasal olmayan kalemler, belirlenmiş olan endeks yardımı ile düzeltilir.
- ✓ Parasal kalemlerin elde tutulması nedeniyle oluşabilecek kayıp ve kazançlar tespit edilir.
- ✓ Son olarak finansal tablolar düzeltilmiş değerlerle sunulur.

Enflasyon muhasebesi düzeltmeleri iki aşamada değerlendirilebilir. Birinci aşamada finansal tablolardaki tutarlar genel bir fiyat endeksi ile düzeltilirken, ikinci aşamada parasal kazançlar ve kayıplar hesaplanmaktadır. İlk aşamada geçmiş tarihleri ifade eden tutarlar, enflasyonun olumsuz etkisini kaldıran uygun bir fiyatlar genel seviyesi endeksi ile güncellenmektedir. Parasal kazanç veya kayıp ise satın alma gücündeki kazanç veya kayıp olarak açıklanabilir. (Yücel, 2023: 2-3).

3. VUK VE TMS 29 KAPSAMINDA ÖZKAYNAK KALEMLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Vergi düzenlemeleri ve TMS 29 kapsamında yapılan enflasyon düzeltmesinde farklı uygulamalar söz konusudur. Çalışmada bu farklılıklar, enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı dönemler, kullanılan endeks, ölçme ve sunum farklılıkları dolayısı ile düzenlemelerdeki farklılıklar olarak üç başlıkta incelenmiştir.

3.1. Enflasyon Muhasebesinin Uygulanacağı Finansal Tablo Dönemleri

VUK'a göre 2023 takvim yılı, enflasyon düzeltmenin ilk defa yapılacağı yıl olarak belirtilmiş ve şartların oluşumuna bağlı olarak 2024 ve izleyen yıllarda enflasyon düzeltmesine devam edileceği belirtilmiştir (555 Sayılı VUK Genel Tebliği, p.1). KGK da 23 Kasım 2023 tarihli duyurusunda işletmelerin 31 Aralık 2023 tarihli finansal tablolarında TMS 29 hükümlerinin uygulanacağını ifade etmiştir. Ancak TMS 29'un uygulanacağı 2023 yılı finansal tablolarında sadece 2023 yılı değil, karşılaştırmalı olarak sunulan bütün dönemlere ait Finansal Durum Tablosundaki (Açılış Finansal Durum Tablosu) tutarların, cari raporlama dönemleri sonundaki ölçüm birimi cinsinden ifade edilecek şekilde düzeltilmesi gerekmektedir (KGK, 2023). Bu durumda, 2021 yılı kapanış finansal durum tablosundan başlayarak, 2022 ve 2023 yıllarına ait finansal tablolarda TMS 29 hükümlerinin uygulanması söz konusudur.

VUK uygulamasında enflasyon düzeltmesine başlangıç yılı 2023 yılı olup düzeltme sonucunda oluşan farklardan dolayı dönem kârı veya zararı, 2024 yılından itibaren etkilenecektir. TMS 29'a göre yapılan düzeltmelerde ise, düzeltme başlangıç yılının 2021 olmasından dolayı, 2022 ve 2023 dönemi kârı veya zararı da oluşan farklardan etkilenecektir (Netek, 2024: 41).

3.2.Enflasyon Muhasebesi Düzeltmelerinde Kullanılacak Endeksler ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları ile Dönem Kârı/Zararı Üzerindeki Etkileri

Enflasyon muhasebesi düzeltmelerinde kullanılacak olan endeksin geniş kapsamlı fiyat hareketlerini doğru yansıtması son derece önemlidir. Bu endeksin aynı zamanda geçmiş yıllara ait bilgileri içermesi, kullanıcılara kolayca ve düzenli olarak sunulması gerekmektedir (Demir, 2018: 43). Enflasyon düzeltmesi için kullanılacak birden fazla endeks varsa, enflasyondaki artışı en uygun olarak yansıtan fiyat endeksinin seçilmesi uygundur (Christian, ve Lüdenbach, 2023: 253). Türkiye'de enflasyon düzeltmelerinde vergi düzenlemeleri ve TMS 29 açısından kullanılan endeksler farklıdır. Vergi düzenlemelerinde enflasyon düzeltmesinde kullanılacak endeksin, Türkiye İstatistik Kurumunca (TÜİK) hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi (ÜFE) olacağı

ifade edilmektedir (VUK, Mük. Md.298-A). Ancak kanuna sonradan eklenen geçici madde ile TÜİK tarafından 2005 yılından itibaren belirlenen (ÜFE) değerleri, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerleri olarak değiştirilmiştir (VUK, Geç. Md. 31-b-ii). KGK tarafından yayımlanan TMS 29'un uygulanması ile ilgili duyurularda ise, finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesinde kullanılacak endeksin, satın alma gücünü en iyi yansıtan fiyat endeksi olması açısından TÜİK tarafından aylık yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) olacağı ifade edilmektedir (KGK duyurular, 2024: 3).

Yurt içi ÜFE, yurt içinde üretilen ve endeks kapsamında olan ürünlerin, Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerinin düşülmesinden sonra kalan fiyatlarından hesaplanmaktadır. 2003 yılında 100 başlangıç puanı ile hesaplanmaya başlanmış olan ÜFE, 2005 yılından itibaren zincirleme endeks yöntemiyle hesaplanmaya devam edilmiştir. 2014 yılından itibaren ise, endeks yurt içi ÜFE ve yurt dışı ÜFE olarak iki ayrı başlıkta hesaplanmaktadır (Öner, 2018: 43). Anılan endeksin hesaplanmasına konu olan ana sektörlerin son üç yıla ilişkin kapsam ve ağırlıkları Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Yurtiçi ÜFE Endeksi- Ana Sektör Kapsam ve Ağırlıkları

Ana Sektörler	2022	2023	2024
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3,56	3,69	3,66
İmalat	87,43	83,81	86,45
Elektrik, Gaz Üretimi ve Dağıtım	8,29	11,96	9,28
Su Temini	0,72	0,55	0,61
TOPLAM	100	100	100

Kaynak: TÜİK- Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi- Kısım Ağırlıkları ve Kapsamla İlgili Bilgiler

Tablo 1'de, Yİ-ÜFE endeksinin imalat sektörüne ait verilerin %80'den fazlasını kapsadığı anlaşılmaktadır.

TÜFE, piyasadaki tüketim mal ve hizmetlerinin fiyatlarındaki değişimi konu olarak enflasyon oranını hesaplamayı amaçlamaktadır. Bu endekste Amaca Göre Bireysel Tüketim Sınıflamasının 12 ana grubu yer almaktadır. Hesaplama sürecinde, vergiler dahil peşin satış fiyatları dikkate alınırken, taksitli satış veya anlaşmalı fiyatlar dikkate alınmamaktadır (Koçak, 2021: 13). Yİ-ÜFE hesaplamasında ise, işletmelerin yurt içinde üretilen ve endeks kapsamına alınan ürünlerinin, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergileri düşüldükten sonraki fiyatları dikkate alınmaktadır (Öner, 2018:130).

Son yıllarda, Yİ-ÜFE ve TÜFE endekslerindeki katsayı artışının önemli oranda farklılaştığı görülmektedir (Kahraman, 2024: 5). Aralık 2003 itibarıyla 100 kabul edilen tüketici fiyat endeksi Aralık 2023 sonu itibarıyla 1859,38 olmuştur. Başka bir ifadeyle, endeks katsayısı 20 yıl içerisinde yaklaşık 19 kat artmıştır (TÜİK, b). Yurt içi üretici fiyat endeksinde ise, Aralık 2003 itibarı ile 100 kabul edilen katsayı Aralık 2023'te 2915,02 olmuştur. Bu süreç içerisinde katsayının yaklaşık olarak 29 kat arttığı söylenebilir (TÜİK, c). Yİ-ÜFE ve TÜFE endeksleri arasındaki katsayı farkı yaklaşık 10'dur. Bu katsayı farkı, işletmelerin geçmiş yıllar kârları veya zararları ile dönem kârı veya zararı tutarlarının farklılaşmasına sebep olmaktadır (Kahraman, 2024: 5).

3.3. Enflasyon Muhasebesi Düzenlemeleri

Türkiye'de vergi mevzuatı açısından işletmeler VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Bununla beraber halka açık şirketler ile gönüllü olarak TMS/TFRS'leri uygulamak isteyen şirketlerin ayrıca TMS 29'a göre enflasyon düzeltmesi yapmaları gerekmektedir.

3.3.1. VUK Kapsamında Özkaynakların Enflasyon Düzeltmesi

555 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde, özsermaye kalemleri enflasyon düzeltmesi açısından üç gruba ayrılmaktadır (BDO, 2024: 5);

1. Grup: Parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak hesaplar,

2. Grup: Parasal kıymet olarak kabul edilmediklerinde, düzeltilmeyecek ve aynen raporlanacak olan hesaplar,
3. Grup: Sadece düzeltmenin yapılacağı ilk yılla sınırlı olarak, 2023 yılı enflasyon düzeltmesinde, 698. Enflasyon Düzeltmesi hesabına aktarılarak kapatılacak hesaplardır. 2023 takvim yılı sonunda yapılan enflasyon düzeltmesine tabi özkaynak kalemleri ve düzeltmeye esas tarihler Tablo 2’de sunulmaktadır.

Tablo 2. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Özkaynak Kalemleri

Özkaynak kalemleri	Enflasyon Düzeltmesi	Düzeltilmenin Başlangıç Tarihi	Yapılacağı
Sermaye	Düzeltilecek	Nakit sermaye tahsil tarihi, aynı sermaye mülkiyetin devralındığı tarih, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve dönem net kârının sermayeye ilavesinde tescil tarihi	
Sermaye Düzeltmesi Olumlu/Olumsuz Farkları	Düzeltilecek	Tahsil tarihi	
Hisse Senedi İhraç Primleri	Düzeltilecek	Tahsil tarihi	
Hisse Senedi İptal Kârları	Düzeltilecek	Deftere kayıt tarihi	
Yasal Yedekler	Düzeltilecek	Deftere kayıt tarihi	
Statü Yedekleri	Düzeltilecek	Deftere kayıt tarihi	
Olağanüstü Yedekler	Düzeltilecek	Deftere kayıt tarihi	
Özel Fonlar (Kayda alınan emtia, Sabit Kıymet Yenileme Fonu, Girişim Sermayesi Fonu, İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisna Kısmı, Taşınmaz Mal Satış Kazancı İstisna Kısmı, Sat-Kirala-Gerial İşlemlerinden Doğan Kazançlar İstisnası, Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Sağlanan Kazanç İstisnası, Ar-Ge ve Tasarım İndirime Bağlı Oluşturulan Girişim Sermayesi Fonu, Varlık barışına ilişkin fonlardan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar	Düzeltilecek	Deftere kayıt tarihi	

Kaynak: 555 Sayılı VUK Genel Tebliği, p.16/1; BDO, 2024; Ayhan, 2023

Varlık barışına ilişkin fonlar içerisinde yer alan parasal kıymetlerden kaynaklı fonlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi bakımından vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayan hibeler karşılığında oluşturulan fon hesabı ve yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların değerlemelerinden kaynaklanan tutarın vergilendirilmesi için oluşturulan fon hesapları parasal kıymet sayıldığından düzeltme yapılmaksızın bilançoda raporlanacaktır (555 Sayılı VUK Genel Tebliği; BDO, 2024).

2023 takvim yılına ait bilançolarda, yeniden değerlendirme artış fonu 698 Enflasyon Düzeltme hesabına aktarılarak kapatılır. Düzeltme öncesinde var olan Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları ile Dönem Net Kâr/ Zararı da aynı şekilde kapatılır (555 Sayılı VUK Genel Tebliği, p.16/2). Bilanço kalemlerine enflasyon düzeltmesi uygulanması nedeniyle ortaya çıkan kâr veya zarar farkı, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabıyla ilişkilendirilerek, düzeltme sonrası oluşan bilançoda özkaynaklar kalemleri içerisinde yer alır. Düzeltme sonrası oluşan geçmiş yıllar kârı vergilendirilmezken, benzer şekilde geçmiş yıllar zararı da zarar olarak kabul edilmez (555 Sayılı VUK Genel Tebliği, p.16). Sonraki yıllarda ise Geçmiş Yıllar Kârı veya Zararı altında raporlanan bu tutarlar, VUK mükerrer 298. Madde ve 555 Sayılı VUK Genel Tebliği uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinden oluşan farklar ise, Kurumlar Vergisi mükelleflerince Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabı yerine istenirse sermayeye ilave

edilebilmektedir. Bu durumda sermayeye ilave edilen tutarlar, kâr dağıtımı sayılmamaktadır (555 Sayılı VUK Genel Tebliği, p.41).

3.3.2. TMS 29 Kapsamında Özkaynakların Enflasyon Düzeltmesi

TMS/TFRS'ler kapsamında yapılacak düzenlemeler TMS 29'da yer almaktadır. Enflasyon düzeltmesinin ilk kez uygulanacağı dönemin başında, geçmiş yıllar kârları/zararları ve yeniden değerlendirme değer artışları dışındaki özkaynak kalemleri işletmeye konuldukları veya oluşturuldukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi ile düzeltmeye tabi tutulmaktadır. Düzeltilmiş geçmiş yıllar kârları/zararlarının tutarını ise düzeltilmiş finansal durum tablosundaki diğer tutarlar oluşturmaktadır. İlk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde, özkaynakların tüm kalemleri ya dönem başından ya da işlem tarihinden itibaren genel fiyat düzeyindeki değişimler dikkate alınarak düzeltilmeye devam edilir (TMS 29, p.24-25). Özkaynakların enflasyon düzeltmesinde, sermaye dışındaki diğer finansal tablo kalemlerinin defter değeri, cari değere taşınırken, sermaye ile ilgili düzeltme farklarının izleneceği ayrı bir hesabın kullanılması genel kabul görmüş bir uygulamadır (Gökçen ve Öztürk, 2023: 507).

Açılış finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde yer alan birikimli diğer kapsamlı gelir kalemlerinden Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Kullanım Hakkı Varlıkları Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) ile Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kalemine aktarılarak elimine edilmektedir. Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ise herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın raporlanır (KGK duyurular, 2024: 15).

Gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen varlıklar genel olarak, finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve canlı varlıklardır. Bu varlıklar her raporlama dönemi sonu itibarı ile gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçüldükleri takdirde enflasyon düzeltmesine tabi olmazlar (Gökçen ve Öztürk, 2023: 513). Standartın ilk defa uygulandığı raporlama döneminde, gerçeğe uygun değerinden ölçülen varlıklara ilişkin varsa önceki dönemlere ait yeniden değerlendirme artışları/azalışları iptal edilir. İlk uygulama döneminin sonunda ve müteakip dönemlerde ise tüm özkaynak kalemleri dönem başından itibaren enflasyon düzeltmesi uygulanarak, yeniden ölçülür (TMS, p.24-25). Standartta yer alan bu ifade uyarınca gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemlere ait kazançlar ve kayıplar, bir önceki dönem sonundaki değeri veya dönem içerisinde edinilmiş ise edinme tarihindeki değeri ile raporlama tarihi sonunda enflasyona göre değerlemesine tabi tutulur, elde edilen değer ile raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tespit edilir (KGK duyurular, 2024: 11). 7 Mart 2024 tarihinde yayımlanan 2024/14 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bülteninde, özkaynak kalemlerinde TMS 29'un uygulanması ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalara göre (SPK, 2024: No.14);

1. Finansal Durum Tablosunda yer alan ve düzeltme yapılan hesapların TÜFE ile düzeltilmiş tutarları ile raporlanması,
2. Ödenmiş Sermaye Hesabı'nda Standartın uygulanması sonucu ilgili hesapta oluşan farkın özkaynaklar içerisinde yer alan Sermaye Düzeltme farkları kaleminde raporlanması,
3. Kârdan ayrılan Kısıtlanmış Yedekler içerisinde yer alan Yasal Yedekler 'in 2013/19 sayılı Kurul bülteninde yasal kayıtlardaki (VUK'a göre hesaplanan) değeri üzerinden gösterileceği belirtilmiş olmasına rağmen, enflasyon düzeltmesinde kullanılan endeks farkı dikkate alınarak, Finansal Durum Tablosunun bütünlüğünü sağlamak adına tek bir endeks kullanılarak, Sermaye Düzeltme Farkları, Paylara İlişkin Primler (İskontolar) dahil Yasal Yedekler ile Diğer Yedekler' de sınıflanan statü yedekleri, özel yedekler ve benzeri yedek kalemlerinin TÜFE ile hesaplanan değerinden raporlanması,
4. Belirtilen hesapların yasal kayıtlardaki tutarı ile TMS/TFRS' lere göre düzeltilmiş tutarları arasındaki farkların "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesabına aktarılması ve oluşan farklar ile ilgili dipnotlarda ayrıntılı açıklama yapılması,

gerekliliği belirtilmiştir.

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde enflasyon muhasebesi ile ilgili çeşitli çalışmalar mevcuttur. Bunlardan, enflasyon muhasebesinin sektörlere etkisi, kullanılan yöntemler ve seçilen endeksin etkinliği ile ilgili örnekler sunulmuştur.

Tablo 3. Ulusal ve Uluslararası Literatürde Yer Alan Bazı Çalışmalar

Yazarlar	Konu	Yöntem	Sonuç
Özulucan (2002)	Enflasyonist dönemlerde kullanılan otofinansman yöntemlerinin etkinliği ve enflasyon muhasebesinin gerekliiliği	Anket	Muhasebe meslek mensuplarından anket yoluyla elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, enflasyonist dönemlerde vergi kanunlarına göre kullanılabilecek otofinansman yöntemlerinin yetersiz olması nedeni ile enflasyon muhasebesine geçişin gerekliiliği tespit edilmiştir.
Özkan (2005)	Enflasyon düzeltmesi yapmış, halka açık üç şirketin düzeltme öncesi ve sonrası bilanço ve gelir tabloları esas alınarak enflasyon düzeltmesinin işletmelerin finansal yapıları üzerindeki etkisinin tespit edilmesi	Oran analizi	Oran analizi sonuçları değerlendirildiğinde işletmelerin enflasyon düzeltmesi sonrasında likiditesinin, net işletme sermayesinin ve işletme kredibilitésinin genelde arttığı, aktif devir hızının azaldığı, sektörel ve firmaya bağlı özelliklerin sonuçları etkilediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca düzeltme sırasında kullanılan endeksin fiyat artışlarının ortalama bir değeri üzerinden hesaplanması nedeniyle, enflasyon muhasebesinin uygulanması sonucu elde edilen finansal tablolardaki değerlerin de reel piyasa değerleri olmadığı ancak kısmi düzeltmeye göre daha anlamlı sonuçlara ulaşıldığı belirtilmektedir.
Özdemir ve Aslan (2007)	Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin birbirleri ile benzerlik ve farklılıkları	Teorik	Genel fiyat düzeyi yöntemi, tüm dünyada benimsenen bir yöntem olması nedeni ile diğer yöntemlere nazaran tercih edilmektedir. Ancak bu yöntem uygulanırken seçilen endeksin fiyatlar seviyesini yansıtmı derecesi ile sağlanan faydanın doğru orantılı olduğu ve bu nedenle endeks seçiminde dikkatli olunması gerektiği belirtilmektedir.
Aktaş (2009)	SPK Seri XI No:20 düzenlemeleri kapsamınsa enflasyon düzeltmesi yapan işletmeler ile 5024 sayılı kanun gereği enflasyon düzeltmesi yapan KOBİ'lerin 2003-2004 yılı finansal tabloları üzerinde enflasyon düzeltmesinin etkilerinin tespit edilmesi	Anket ve oran analizleri	Aktif ve pasifi en çok değışen sektörlerin metal eşya, makina gıda ve içecek sektörleri iken özkaynak kalemleri açısından, metal eşya, makine sektörü, gıda ve içecek sektörü olduğu, sermaye düzeltme farkının özkaynaklar içerisindeki payının ise tüm sektörlerde pozitif etkisi olduğu görülmüştür. Düzeltme sonrasında, çalışmaya konu şirketlerin yaklaşık %90 oranında özsermayelerinin arttığı tespit edilmiştir. Geçmiş yıllar kârları/zararları ile özsermaye enflasyon düzeltme farkının en yüksek tutar ile kimya petrol sektöründe gerçekleştiği bulgular arasındadır.
Çankaya ve Dinç (2010)	5024 sayılı yasanın ilk uygulamasında tespit edilen sorunlar ve çözüm önerileri	Teorik	2020'li yıllarda enflasyonda beklenen artıştan dolayı, enflasyon muhasebesi ile ilgili düzenlemeler yapılması gerekliiliği ortaya konmuş ancak düzenleyici kurumların kendi menfaatleri doğrultusunda değil, enflasyon muhasebesinin gereklikleri doğrultusunda düzenleme yapmaları gerekliiliği belirtilmiştir. Farklı uygulamalar sonucunda oluşan farklılaşmasının karmaşıya sebep olacağı belirtilmiştir.
Demir (2018)	5024 sayılı yasanın uygulanmasında enflasyon endeksi konusunda sınırlamalar ve uygulamada karşılaşılan sorunların tespiti	Anket ve faktör analizleri	Anket sonuçları üzerinden yapılan analizlerde, ÜFE'nin gerçek enflasyon oranını belirlemede yetersiz olduğu, yasanın zorunlu tuttuğu sektörler dışında da işletmelerin gerek duyduklarında enflasyon muhasebesini uygulayabilmeleri gerektiği sonucuna varılmıştır. Türkiye'de düzenleme yapan kuruluşlar arasındaki farklı uygulamaların ortadan kaldırılması, enflasyon düzeltmesinin uluslararası standartlarla uyum içerisinde olması ve bu konuda tek bir yasal düzenlemenin olması gerekliiliği çalışma sonucunda önerilmiştir.

Tamimi ve Orbán (2020)	Venezuela'da faaliyet gösteren çokuluslu bir şirketin (P&G) finansal tablolarında IAS 29 uyarınca yapılan düzeltmelerin ardından, şirketin finansal performansının iyileşip iyileşmediğinin tespiti amacıyla 2011-2019 yılları arasında açıkladığı 9 yıllık finansal tabloları analiz edilmiştir.	Regresyon Analizi	Yapılan analiz sonucunda IAS 29'un gerekliliklerinin uygulandığı halde P&G şirketinin finansal performansının düştüğü gözlemlenmiştir. Bu ekonomilerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal başarıları için yüksek enflasyonu ortaya çıkaran sebeplerle mücadele edilmesi gerekliliği belirtilmiştir.
Kantar, Abar ve Öndeş (2021)	Enflasyonun, işletmelerin finansal oranlarına etkisinin belirlenmesi amacıyla Borsa İstanbul imalat sanayinde seçilmiş şirketlerin, 2013-2018 yıllarındaki mali raporları 3'er aylık çeyrek dönemler halinde incelenmiştir.	Panel veri analizi	2013-2018 arasında işletmelerin, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakların oranının artış, öz kaynak oranının azalış, likidite oranlarının da azalış eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Yİ-ÜFE'nin işletmenin özkaynakların varlık toplamına oranı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif etkisi olduğu, TÜFE'nin ise bu oran üzerinde negatif etkisi bulunmakla birlikte, bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.
Arzova ve Şahin (2022)	TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartları bir uygulama ile değerlendirilmiştir.	Vak'a analizi	TMS 29 ve BOBİ FRS'de enflasyon muhasebesinin uygulanma şartları, kullanılacak fiyat endeksinin belirlenmesi ve enflasyondan farklı düzeylerde etkilenen finansal tablo kalemlerine ilişkin ek uygulamalar konusunda eksikler bulunduğu belirtilmektedir.
Gökten, Gökten ve Mollaoğulları (2023)	BIST 30 İmalat sektörü incelenerek, Türkiye'deki şirketlerin finansal durum tablosundaki stoklar kalemi ile enflasyon arasındaki ilişkinin tespit edilmesi ve enflasyonun finansal tablolara etkisini belirlemek.	İçerik analizi	Enflasyon muhasebesi uygulamalarında stoklar kalemi güçlü olan şirketlerde, düzeltme sonucunda işletme kârı artacağından, özkaynaklar ve sonuç olarak bilanço olumlu yönde değişecektir. BIST 30 Endeksi'nde imalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin stoklar kaleminde enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra oluşan finansal durum, şirketlerin hem finansal durum tablosunda hem de kâr veya zarar tablosunda büyük değişiklikleri beraberinde getirdiği hesaplanmıştır.
Grecco vd. (2023)	G20 üyesi ülkelerde seçilmiş işletmelerin UMS 29'un uygulanması için standartta belirlenen seviyede olmalarından bağımsız enflasyonist ortamda açıklanan bilançolarında UMS 29 öncesi ve sonrası ROA, ROE ve hisse başına kazançlarında değişim olup olmadığı analiz edilmiştir.	Wilcoxon parametrik olmayan test	Çalışma sonucunda hem yüksek enflasyonlu ülkelerde hem de düşük kümülatif enflasyon oranlarına sahip ülkelerde analiz edilen şirketlerin mali tablolarındaki parasal düzeltmelerin, raporlanan sonuçları önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir. Özellikle enflasyonun %10 kümülatif oranı üzerinde olan ülkelerin işletmelerinin mali tablo sonuçlarını enflasyon düzeltmesinden önemli ölçüde etkilediğinden, finansal tablo unsurlarının tarihi maliyetle ölçülmesinin geçerliliğini yitirdiği ve parasal düzeltme uygulanarak düzeltilmiş tarihi maliyetin kullanılmasının hayati önem taşıdığı sonucuna varılmıştır.
Koçak vd. (2023)	BİST'te işlem gören tekstil işletmelerinin 2021 temel finansal tabloları incelenerek enflasyon muhasebesi uygulamasının, işletmelerin finansal performansı üzerindeki etkisi araştırılmıştır.	TOPSIS Yöntemi	Enflasyon düzeltmesi sonrasında işletmelerin performans sıralamasının değiştiği gözlemlenmiştir. Yapılan düzeltme sonucunda fiktif ve reel kârlar arasındaki fark hesaplanarak, tüm çıkar grupları için faydalı finansal bilgi sunulabileceği ifade edilmiştir.

Literatür araştırması kapsamında incelenen çalışmalarda, genel olarak enflasyon düzeltmelerinin gerekliliği ve finansal tablolar üzerindeki etkileri ile enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin incelendiği görülmektedir. Enflasyon düzeltmesinin başarılı olması için kullanılan endeksin seçiminde dikkatli olunması gerektiği de belirtilmektedir. Ampirik çalışmalarda ise, genellikle TMS 29'un uygulanması sonucu enflasyon düzeltmesi öncesinde ve sonrasında işletmelerin finansal tablolarında ortaya çıkan farklılıkların tespiti amaçlanmaktadır. Ancak ülkemizde TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu olan işletmeler, vergi düzenlemeleri ve KGK

düzenlemeleri kapsamında farklı finansal tablolar düzenlenmektedirler. Literatür araştırmasında, bu iki düzenlemenin sonuçlarını karşılaştırarak, finansal tablolardaki etkilerini tespit eden çalışmaların çok sınırlı olduğu ve işletme verilerine dayalı karşılaştırmaların olmadığı görülmüştür.

Bu çalışmanın diğer çalışmalardan farkı, vergi düzenlemeleri ve TMS 29 uyarınca hazırlanan finansal tablo verilerini kullanarak yapılan enflasyon düzeltmelerinin özkaynaklar üzerindeki etkisini tespit etmektir. Literatürde benzer bir çalışma tespit edilememiştir.

5. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın önemi, kapsamı ve kısıtları, araştırmanın yöntemi, araştırmanın bulguları ve yorumları açıklanmaktadır.

5.1. Araştırmanın Önemi, Kapsamı ve Kısıtları

Enflasyon düzeltmesi ile finansal tablolardaki geçmiş dönemlere veya cari döneme ilişkin tutarların, genel bir fiyat endeksi ile, bilançonun düzenlendiği tarihteki satın alma gücü üzerinden ifade edilmesi amaçlanmaktadır (Yücel, 2023:2). Ancak Türkiye’de iki farklı düzenlemeye göre yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda, işletmelerin raporladığı kâr/zarar tutarları ve finansal tablolarındaki tutarlar birbirlerinden oldukça farklı olmaktadır. Vergi düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tablolar, kamuoyuna sunulmadıkları için her iki düzenlemeye göre hazırlanan finansal tabloları karşılaştırmak, farkları tespit etmek ve karşılaştırmak oldukça güçtür. Bu çalışma iki düzenleme arasındaki farkı karşılaştırması nedeni ile önem arz etmektedir.

TMS 29’u uygulayan işletmeler için 2024 yılında 14 No’lu SPK bülteninde yapılan açıklamada, Sermaye Düzeltme Farkları, Paylara İlişkin Primler (İskontolar), Yasal Yedekler ile Diğer Yedekler’de sınıflanan statü yedekleri, özel yedekler ve benzeri yedek kalemlerinin tutarı ile ilgili olarak VUK ve TMS 29 farklarının “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılması ve oluşan farklar ile ilgili dipnotlarda açıklama yapılması gerekliliği belirtilmiştir. Çalışma kapsamında SPK duyurusunda belirtilen hesaplarda VUK ve TMS 29 standardı gerekliliklerini uygulayarak, özkaynak fon kalemlerinde raporladıkları tutarları ve geçmiş yıllar kârları/zararları üzerindeki etkilerini finansal tablo ve dipnotlarında açıklayan BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler yer almaktadır. Yİ-ÜFE endeksi kapsamında verilerin temin edildiği ağırlıklı sektörün imalat olması nedeni ile çalışmada BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2023 yılı finansal tablo ve dipnotları incelenmiştir. 4 Haziran 2024 itibarı ile 14 No’lu SPK bülteninde belirtilen açıklamaları, 2023 yılı finansal tablo ve dipnotlarında sunan 115 işletme tespit edilmiştir. Belirtilen sektörde, bu tarih itibarıyla 2023 yılı finansal tablo ve dipnotlarını henüz açıklamayan 6 işletme mevcuttur. Çalışmanın kapsamını açıklama yapan 115 işletme oluşturmaktadır.

İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bir kısmının açıklama yapmamış olmalarından dolayı çalışma kapsamında yer almamaları ve diğer sektörlerdeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarının incelenmemiş olması çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi düzenlemelerine göre hazırlanmış finansal tablolara ulaşamaması nedeni ile çalışmanın sadece özkaynak fon kalemlerinin karşılaştırmasını içermesi, diğer finansal tablo kalemlerinde karşılaştırma yapılamamış olması da çalışmanın diğer kısıtını oluşturmaktadır.

5.2.Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablo ve dipnotları Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sayfasından temin edilmiş ve doküman analizi yöntemi ile incelenmiştir. İkincil verilerin toplanarak incelenmesi, sorgulanması ve analiz edilmesi olarak ifade edilen doküman analizi sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılmaktadır (Sak vd, 2021: 228). Bu yöntemde basılı ve elektronik materyallerden elde edilen bilgiler titizlikle ve sistematik olarak incelenir ve elde edilen bilgiler yorumlanır (Kıral, 2020: 173).

BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarından doküman analizi ile elde edilen bilgilerin, özkaynaklar üzerindeki etkisi ve görece önemini tespit etmek amacıyla oran analizi yapılmış, VUK ve TMS 29 uygulanmış özkaynak fon kalemleri ve bunlar arasındaki farkların özkaynaklar üzerindeki etkisi ayrıca alt sektörler bazında değerlendirilmiştir.

5.3. Araştırmanın Bulgu ve Yorumları

BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren 232 işletme tespit edilmiştir. Bu işletmeler faaliyet konularına bağlı olarak 9 alt sektörde yer almaktadırlar. 4 Haziran 2024 tarihi itibarı ile 2023 yılına ilişkin finansal tablo açıklaması beklenen 6 işletme bulunmaktadır ve aynı tarihte 2024/14 no'lu SPK duyurusuna istinaden, belirtilen sektörde açıklama yapan 115 işletme tespit edilmiştir. Orman Ürünleri ve Mobilya alt sektöründe kayıtlı 6 işletme olup bunlardan sadece 1 tanesi açıklama yapmıştır. Diğer İmalat alt sektöründe ise faaliyet gösteren sadece bir işletme olup bu işletme açıklama yapmıştır. Açıklama yapan işletmelerde ilgili kalemlerin VUK ve TMS 29'a göre raporlanan tutarı ile oluşan farklar ve özkaynaklar toplamı Tablo 3'te sunulmuştur. Ardından açıklama yapılan kalemlerin VUK'a göre ve TMS 29'a göre raporlanan tutarlarının özkaynaklara oranı ve iki ayrı düzenleme sonucu oluşan ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılan farkın özkaynaklara oranı ayrı ayrı hesaplanmış ve Tablo 4'te sonuçlar açıklanmıştır.

Tablo 4. VUK ve TMS 29 Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarının Özkaynaklar Fon Kalemleri ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Üzerindeki Etkileri

	ÖZKAYNAK LAR (A)	VUK TOPLAM (B)	TMS 29 TOPLAM (C)	VUK-TMS 29 FARKI (D)	B/A (%)	C/A (%)	D/A (%)
GIDA İÇECEK VE TÜTÜN							
AEFES	129.877.895.000	19.361.407.000	13.296.617.000	6.064.790.000	14,91	10,24	4,67
ATAKP	3.067.164.324	662.737.147	551.067.829	111.669.318	21,61	17,97	3,64
AVOD	1.055.925.205	1.392.880.930	1.047.567.364	345.313.566	131,91	99,21	32,70
CCOLA	44.954.779.000	7.600.834.000	7.954.512.000	-353.678.000	16,91	17,69	-0,79
DARDL	3.768.879.354	925.063.071	1.903.887.035	-978.823.964	24,54	50,52	-25,97
DMRGD	1.285.495.760	209.125.917	213.098.904	-3.972.987	16,27	16,58	-0,31
EKIZ	105.650.476	337.236.625	223.809.233	113.427.392	319,20	211,84	107,36
EKSUN	1.857.020.768	1.136.374.637	932.260.540	204.114.097	61,19	50,20	10,99
KENT	4.486.659.900	2.566.509.130	1.596.103.811	970.405.319	57,20	35,57	21,63
KERVT	7.286.543.429	5.724.231.842	3.348.754.030	2.375.477.812	78,56	45,96	32,60
KNFRT	1.111.902.743	964.944.565	645.823.134	319.121.431	86,78	58,08	28,70
KRVGD	4.312.914.000	1.945.055.000	2.077.258.000	-132.203.000	45,10	48,16	-3,07
OBAMS	4.372.318.964	2.368.021.749	1.538.999.715	829.022.034	54,16	35,20	18,96
ORCAY	353.475.519	365.302.499	266.586.422	98.716.077	103,35	75,42	27,93
PETUN	4.669.169.234	2.405.538.611	1.749.734.529	655.804.082	51,52	37,47	14,05
PINSU	1.121.024.600	690.317.417	704.715.128	-14.397.711	61,58	62,86	-1,28

VERGİ USUL KANUNU VE TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
KAPSAMINDA ENFLASYON MUHASEBESİNİN ÖZKAYNAKLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR
ARAŞTIRMA

PNSUT	6.702.143.432	2.238.068.268	1.603.850.311	634.217.957	33,39	23,93	9,46
SOKE	2.373.923.124	2.485.278.300	1.547.621.062	937.657.238	104,69	65,19	39,50
TATGD	3.220.290.109	7.657.232.193	3.133.618.581	4.523.613.612	237,78	97,31	140,47
TBORG	10.262.257.000	12.468.570.000	8.206.963.000	4.261.607.000	121,50	79,97	41,53
TUKAS	7.440.313.061	5.211.223.334	3.179.147.596	2.032.075.738	70,04	42,73	27,31
ULKER	19.801.973.000	15.920.157.000	10.852.114.000	5.068.043.000	80,40	54,80	25,59
ULUUN	7.071.338.568	3.009.824.991	2.070.249.175	939.575.816	42,56	29,28	13,29
VANGD	137.036.968	365.613.328	298.078.311	67.535.017	266,80	217,52	49,28
Toplam	270.696.093.538	98.011.547.554	68.942.436.710	29.069.110.844	36,21	25,47	10,74

TEKSTİL, GİYİM EŞYASI VE DERİ

ARTMS	554.590.239	278.483.360	180.358.108	98.125.252	50,21	32,52	17,69
ATEKS	2.359.659.228	1.439.488.364	931.877.724	507.610.640	61,00	39,49	21,51
BLCYT	2.961.806.476	1.144.491.116	696.346.867	448.144.249	38,64	23,51	15,13
BOSSA	4.954.884.481	993.662.448	847.510.139	146.152.309	20,05	17,10	2,95
BRMEN	22.785.264	955.691.522	585.617.966	370.073.556	4.194,34	2.570,16	1.624,18
DAGI	1.070.381.537	1.418.768.402	762.838.808	655.929.594	132,55	71,27	61,28
DERIM	230.963.274	495.280.689	305.521.022	189.759.667	214,44	132,28	82,16
DESA	1.623.885.872	1.435.107.582	901.810.195	533.297.387	88,37	55,53	32,84
LUKSK	804.559.288	257.499.511	175.749.765	81.749.746	32,01	21,84	10,16
RUBNS	1.936.675.042	985.569.265	847.893.669	137.675.596	50,89	43,78	7,11
SUNTK	3.297.003.517	1.343.245.521	1.231.709.229	111.536.292	40,74	37,36	3,38
YATAS	4.675.072.693	1.642.035.177	1.050.604.127	591.431.050	35,12	22,47	12,65
YUNSA	2.540.088.317	1.106.898.330	1.328.234.399	-221.336.069	43,58	52,29	-8,71
Toplam	27.032.355.228	13.496.221.287	9.846.072.018	3.650.149.269	49,93	36,42	13,50

ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA

GENTS	1.753.725.067	257.222.737	196.650.574	60.572.163	14,67	11,21	3,45
Toplam	1.753.725.067	257.222.737	196.650.574	60.572.163	14,67	11,21	3,45

KÂĞIT VE KÂĞIT ÜRÜNLERİ

ALKA	1.261.530.798	984.814.388	1.613.376.470	-628.562.082	78,07	127,89	-49,83
BAKAB	1.847.300.367	746.720.040	460.014.601	286.705.439	40,42	24,90	15,52
BARMA	1.908.107.933	850.003.655	830.019.123	19.984.532	44,55	43,50	1,05
DURDO	1.086.706.241	423.922.753	381.026.822	42.895.931	39,01	35,06	3,95
GIPTA	1.636.674.833	563.499.046	389.925.382	173.573.664	34,43	23,82	10,61
KAPLM	695.118.243	250.743.761	382.207.287	-131.463.526	36,07	54,98	-18,91
KARTN	2.385.352.157	1.656.698.722	1.155.438.672	501.260.050	69,45	48,44	21,01
PRZMA	246.764.468	33.103.383	26.312.124	6.791.259	13,41	10,66	2,75
TEZOL	3.119.848.876	986.183.568	706.398.396	279.785.172	31,61	22,64	8,97
VKING	251.470.426	481.193.715	264.697.597	216.496.118	191,35	105,26	86,09
Toplam	14.438.874.342	6.976.883.031	6.209.416.474	767.466.557	48,32	43,00	5,32

KİMYA, İLAÇ, PETROL, LASTİK VE PLASTİK ÜRÜNLER

ACSEL	359.921.495	132.579.838	76.310.109	56.269.729	36,84	21,20	15,63
ANGEN	1.213.251.098	1.020.889.167	826.055.881	194.833.286	84,14	68,09	16,06
AYGAZ	36.523.311.000	11.467.406.000	7.050.814.000	4.416.592.000	31,40	19,30	12,09
BAGFS	4.700.145.746	2.968.586.594	1.801.929.416	1.166.657.178	63,16	38,34	24,82
BAYRK	164.489.824	251.395.728	152.097.694	99.298.034	152,83	92,47	60,37
BRİSA	13.446.157.370	9.711.774.188	7.199.892.644	2.511.881.544	72,23	53,55	18,68
DNISI	757.706.340	248.608.698	231.379.450	17.229.248	32,81	30,54	2,27
DYOBY	3.624.162.660	2.796.932.974	1.238.981.710	1.557.951.264	77,17	34,19	42,99
EGGUB	4.169.809.346	2.166.589.676	1.361.469.846	805.119.830	51,96	32,65	19,31
EGPRF	4.539.631.464	2.721.618.016	1.301.666.693	1.419.951.323	59,95	28,67	31,28
EPLAS	2.004.571.559	571.490.966	1.165.728.080	-594.237.114	28,51	58,15	-29,64
EUREN	4.287.925.443	1.245.229.535	1.033.226.576	212.002.959	29,04	24,10	4,94
GOODY	2.977.020.131	3.118.420.303	2.629.265.221	489.155.082	104,75	88,32	16,43
HEKTS	7.539.775.642	5.912.897.794	4.502.292.150	1.410.605.644	78,42	59,71	18,71
ISKPL	1.169.200.068	1.313.060.654	874.302.760	438.757.894	112,30	74,78	37,53
IZFAS	131.794.646	222.822.790	143.300.041	79.522.749	169,07	108,73	60,34
KMPUR	2.718.142.402	821.960.995	1.214.085.620	-392.124.625	30,24	44,67	-14,43
MEDTR	1.479.747.334	925.170.170	972.238.984	-47.068.814	62,52	65,70	-3,18
MRSHL	774.430.349	2.758.381.658	1.434.991.426	1.323.390.232	356,18	185,30	170,89
PETKM	51.388.127.000	33.467.500.000	31.085.645.000	2.381.855.000	65,13	60,49	4,64
RTALB	1.119.821.390	482.688.884	482.813.016	-124.132	43,10	43,12	-0,01
SEYKM	229.345.811	406.603.581	328.204.825	78.398.756	177,29	143,10	34,18
SODSN	119.064.776	230.214.030	230.058.086	155.944	193,35	193,22	0,13
TMPOL	465.624.694	271.358.165	131.443.897	139.914.268	58,28	28,23	30,05
Toplam	145.903.177.588	85.234.180.404	67.468.193.125	17.765.987.279	58,42	46,24	12,18

TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI

BASCM	4.379.188.926	3.168.304.533	2.761.702.412	406.602.121	72,35	63,06	9,28
BOBET	4.551.246.401	3.486.690.084	2.489.651.844	997.038.240	76,61	54,70	21,91
BSOKE	3.803.474.000	6.939.109.000	3.824.982.000	3.114.127.000	182,44	100,57	81,88
BTCIM	12.264.328.000	7.393.121.000	4.597.409.000	2.795.712.000	60,28	37,49	22,80
CİMSA	23.434.254.000	9.968.722.000	3.576.660.000	6.392.062.000	42,54	15,26	27,28
CMBTN	371.628.515	873.086.832	645.088.219	227.998.613	234,94	173,58	61,35
CMENT	10.151.888.000	3.398.264.000	2.152.577.000	1.245.687.000	33,47	21,20	12,27
DOGUB	84.678.191	609.274.841	392.174.675	217.100.166	719,52	463,14	256,38
KLKIM	2.525.168.764	2.658.544.341	1.983.636.859	674.907.482	105,28	78,55	26,73
KLSEK	7.771.866.309	12.692.892.100	9.659.067.833	3.033.824.267	163,32	124,28	39,04
KONYA	2.494.988.158	1.823.362.065	1.882.703.614	-59.341.549	73,08	75,46	-2,38
KUTPO	2.042.078.316	1.635.817.855	919.886.106	715.931.749	80,11	45,05	35,06
LMKDC	1.583.518.963	419.142.215	432.014.314	-12.872.099	26,47	27,28	-0,81
NIBAS	445.259.740	704.201.856	440.169.883	264.031.973	158,16	98,86	59,30

VERGİ USUL KANUNU VE TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI
KAPSAMINDA ENFLASYON MUHASEBESİNİN ÖZKAYNAKLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR
ARAŞTIRMA

QUAGR	7.766.054.908	5.493.930.839	5.075.402.770	418.528.069	70,74	65,35	5,39
Toplam	83.669.621.191	61.264.463.561	40.833.126.529	20.431.337.032	73,22	48,80	24,42

ANA METAL SANAYİ

BMSCH	755.847.961	537.435.657	411.935.914	125.499.743	71,10	54,50	16,60
BURCE	662.426.123	164.866.539	151.276.138	13.590.401	24,89	22,84	2,05
CEMAS	2.940.276.158	10.541.085.260	6.338.276.894	4.202.808.366	358,51	215,57	142,94
CUSAN	776.904.781	814.255.900	744.991.156	69.264.744	104,81	95,89	8,92
ERBOS	2.009.190.398	573.478.612	460.651.425	112.827.187	28,54	22,93	5,62
IZMDC	18.161.347.042	17.894.693.439	10.831.522.559	7.063.170.880	98,53	59,64	38,89
Toplam	25.305.992.463	30.525.815.407	18.938.654.086	11.587.161.321	120,63	74,84	45,79

METAL EŞYA, MAKİNE ELEKTRİKLİ CİHAZLAR VE ULAŞIM ARAÇLARI

ULUSE	560.255.297	1.134.060.166	699.627.307	434.432.859	202,42	124,88	77,54
SILVER	402.988.067	746.812.662	488.396.839	258.415.823	185,32	121,19	64,12
KTMER	3.336.409.766	2.676.876.775	2.059.592.733	617.284.042	80,23	61,73	18,50
IHEVA	1.025.256.866	4.673.885.376	2.877.242.346	1.796.643.030	455,87	280,64	175,24
TMSN	4.906.767.254	2.198.317.855	1.169.104.505	1.029.213.350	44,80	23,83	20,98
BVSAN	1.126.533.078	372.197.526	507.284.225	-135.086.699	33,04	45,03	-11,99
HKTM	455.643.694	234.029.442	159.632.415	74.397.027	51,36	35,03	16,33
MAKIM	551.704.630	308.915.157	216.869.864	92.045.293	55,99	39,31	16,68
EGEEN	4.034.522.394	1.510.455.801	473.771.218	1.036.684.583	37,44	11,74	25,70
EUPWR	5.304.418.000	448.664.000	359.055.000	89.609.000	8,46	6,77	1,69
MAKTK	728.718.228	4.114.600.533	2.415.765.056	1.698.835.477	564,64	331,51	233,13
SAYAS	556.435.545	561.274.279	393.815.428	167.458.851	100,87	70,77	30,09
DİTAS	317.119.884	24.380.803	269.888.475	-245.507.672	7,69	85,11	-77,42
MEKAG	854.253.535	347.989.103	363.192.064	-15.202.961	40,74	42,52	-1,78
FORMT	923.156.585	1.742.829.869	848.632.248	894.197.621	188,79	91,93	96,86
KARSN	5.277.676.000	10.332.791.000	6.944.002.000	3.388.789.000	195,78	131,57	64,21
VESTL	40.860.209.000	26.095.610.000	16.767.702.000	9.327.908.000	63,87	41,04	22,83
VESBE	21.589.779.000	10.091.666.000	7.429.403.000	2.662.263.000	46,74	34,41	12,33
ALCAR	1.491.107.496	7.031.729.921	4.290.261.536	2.741.468.385	471,58	287,72	183,85
GEREL	448.778.373	1.623.957.851	1.027.481.602	596.476.249	361,86	228,95	132,91
ASUZU	8.254.126.098	1.214.746.149	2.079.448.181	-864.702.032	14,72	25,19	-10,48
Toplam	103.005.858.790	77.485.790.268	51.840.168.042	25.645.622.226	75,22	50,33	24,90

DiĞER İMALAT

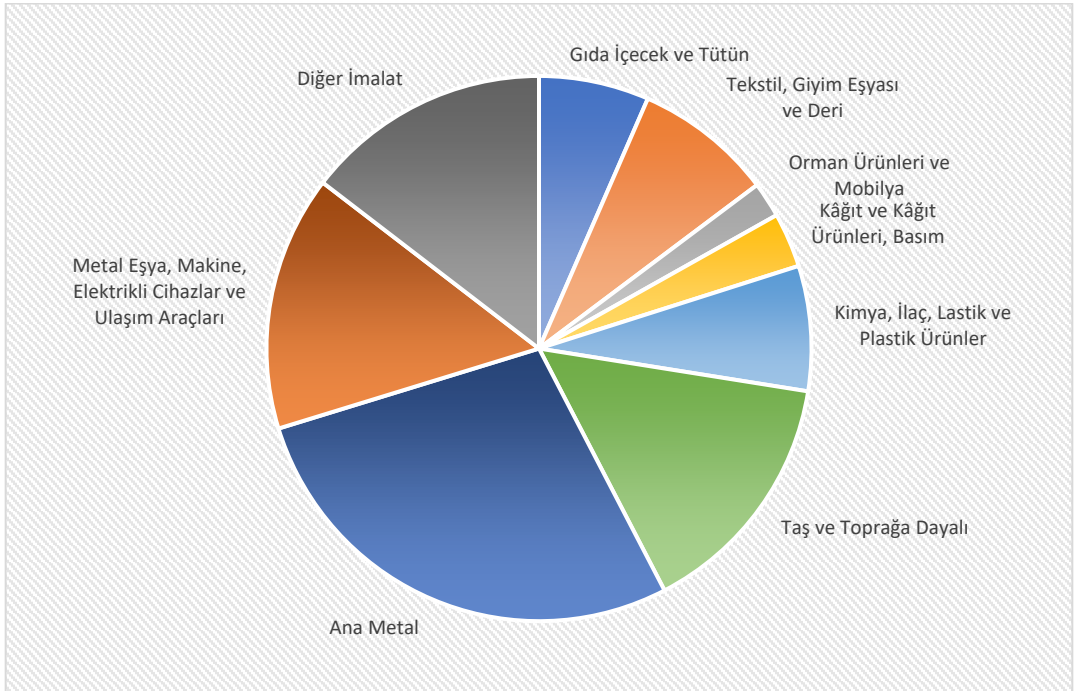
ADEL	1.110.832.000	839.606.000	573.548.000	266.058.000	75,58	51,63	23,95
Toplam	1.110.832.000	839.606.000	573.548.000	266.058.000	75,58	51,63	23,95
Genel Toplam	672.916.530.207	374.091.730.249	264.848.265.558	109.243.464.691	55,59	39,36	16,23

Tablo 4'te imalat sektöründe yer alan ve dipnotlarında açıklama yapan işletmelerin her iki düzenlemeye göre açıkladıkları özkaynaklar içerisinde yer alan fon kalemlerinin, VUK'a göre yapılan enflasyon düzeltmesinde toplam özkaynakların %55,59'unu oluşturduğu, TMS 29'a göre

%39,36'sını oluşturduğu görülmektedir. İki düzenlemenin farkını oluşturan ve özkaynakların %16,23'ünü teşkil eden tutar, geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanmaktadır. 115 işletmenin 97'sinde VUK'a göre raporlanan özkaynak fon kalemlerinin tutarı, TMS 29'a göre raporlanan tutarlardan daha yüksektir.

Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar, özkaynakların %36,21'i iken, TMS 29'a göre %25,47'si ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %10,74'üdür. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %49,93'ü iken, TMS 29'a göre %36,42'si ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %13,5'idir. Orman Ürünleri ve Mobilya alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %14,67'si iken, TMS 29'a göre %11,21'i ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %3,45'idir. Kağıt ve Kağıt Ürünleri Basım alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %48,32'si iken, TMS 29'a göre %43'ü ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %5,32'sidir. Kimya, İlaç, Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %58,42'si iken, TMS 29'a göre %46,24'u ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %12,18'idir. Taş ve Toprağa Dayalı alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %73,22'si iken, TMS 29'a göre %48,8'ini ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %24,42'sidir. Ana Metal alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %120,63'ü iken, TMS 29'a göre %74,84'ünü ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %45,79'udur. Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %75,22'si iken, TMS 29'a göre %50,33'ünü ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %24,90'ınıdır. Diğer İmalat alt sektöründe VUK'a göre raporlanan tutar özkaynakların %75,58'i iken, TMS 29'a göre %51,63'ünü ve geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlanan tutar özkaynakların %23,95'idir.

Şekil 1'de alt sektörler itibarı ile çalışma kapsamında yer alan işletmelerin TMS 29'a göre açıklanan finansal durum tablolarında yer alan özkaynak fon kalemlerinin, VUK ve TMS 29'a göre enflasyon düzeltilmesi farklarının, özkaynaklara oranı grafik aracılığıyla sunulmaktadır.



Şekil 1. Alt Sektörler Üzerinde VUK Düzenlemeleri-TMS 29 Farkı

Şekil 1’de ifade edildiği üzere alt sektörlerdeki VUK-TMS 29 farkından en çok etkilenen sektörler sırasıyla %45,79 ile Ana Metal alt sektörü, % 25,93 ile Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektörü, %24,42 ile Taş ve toprağa Dayalı Sanayi, %23,95 ile Diğer İmalat alt sektörü, %13,50 ile Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Alt Sektörü, %12,18 ile Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler, %10,74 ile Gıda, İçecek ve Tütün alt sektörü, % 5,32 ile Kağıt ve Kağıt Ürünleri ile %3.45 ile Orman Ürünleri ve Mobilya’dır.

Çalışmada yapılan oran analizinde, VUK ve TMS 29’a göre yapılan düzenlemeler sonucu, özkaynak kalemlerinde oluşan farkın, 10 işletmede raporlanan özkaynakların tutarından daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu işletmeler sırasıyla, Birlik Mensucat Ticaret ve Sanayi İşletmeleri A.Ş (BRMEN), Doğan Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş (DOGUP), Makine Takım Endüstri A.Ş (MAKTK), Alarko Carrier Sanayi ve Ticaret A.Ş (ALCAR), İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş (IHEVA), Marshall Boya ve Vernik Sanayi A.Ş (MRSHL), Cemaş Döküm Sanayi A.Ş (CEMAS), Tat Gıda Sanayi A.Ş (TATGD), Gersan Elektrik Ticaret ve Sanayi A.Ş (GEREL), Ekiz Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş (EKİZ) olarak belirlenmiştir. VUK ve TMS 29 farkı özkaynaklarının %50- %100’ü aralığında olan 13 işletme, %25-%50 aralığında 37 işletme tespit edilmiştir.

6. SONUÇ

Finansal tablo kullanıcıları, işletmelerin raporladıkları finansal tablolardan edindikleri bilgileri kullanarak karar almaktadırlar. Bu nedenle, işletmeler tarafından sunulan finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtması, faydalı ve ihtiyaca uygun finansal bilgiyi içermesi son derece önemlidir. Ancak enflasyon etkisi ile artan fiyatlar genel seviyesi karşısında, paranın satın alma gücünü dikkate almayan geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan finansal tablolarda sunulan bilgiler, önemli ölçüde yanıltıcı olabilmektedir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde, işletme ile ilgili tarafların rasyonel kararlar alabilmeleri ve işletmelerin de cari fiyatlar üzerinden bilgi raporlayabilmeleri için geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan finansal tablolarda enflasyon düzeltmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye’de son yıllarda yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle vergi düzenlemeleri ve KGK duyuruları ile 2023 yılı finansal tablolarında ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılmasına karar verilmiştir.

555 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve TMS 29’un uygulanmasındaki temel amaç enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermektir. Her ne kadar niyet aynı olsa da düzenlemelerdeki uygulama farklılıkları nedeni ile finansal tablolardaki tutarlar ve işletme performansının en önemli göstergesi olan kâr/zarar tutarları önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Çalışmada düzenlemelerde ortaya çıkan farklılıklar, enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı dönemler, kullanılan fiyat endeksi ile ölçme, değerlendirme ve sunum farklılıkları olarak üç grupta ele alınmıştır. Buna bağlı olarak enflasyon düzeltmesi yapan işletmelerin geçmiş yıllar kârları/zararları hesaplarında önemli farklar ortaya çıkacağı düşünülmektedir.

Enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerde yapılan işlemler sonucunda meydana gelen kayıp veya kazançlar, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılarak elimine edilmektedir. Bu nedenle bu hesabın, yapılan enflasyon düzeltmesinin sonuçlarını tespit etmek için önemli olduğu düşünülmektedir. Ancak VUK’a göre hazırlanan finansal tablolar halka açıklanmadığından her iki düzenlemeye göre sunulan finansal tablolardaki farklılıkları ve etkiyi ölçmek oldukça zordur. Bu durum, çalışmanın da en önemli kısıtını oluşturmaktadır. 2024/14 No’lu SPK bülteninde TMS 29’u uygulayan ve SPK’ya tabi işletmeler için yapılan açıklamada, özkaynak kalemlerinden Sermaye Düzeltme Farkları, Paylara İlişkin Primler (İskontolar), Yasal Yedekler ile Diğer Yedekler’de sınıflanan statü yedekleri, özel yedekler ve benzeri yedek kalemlerinin tutarı ile ilgili olarak VUK ve TMS 29’a göre oluşan farkların “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılması ve oluşan farklar ile ilgili dipnotlarda açıklama yapılması gerekliliği belirtilmiştir. Belirtilen bu zorunluluk dolayısı ile tüm finansal tablolarda olmasa da adı geçen hesaplarda her iki düzenleme sonucu düzeltme sonrası raporlanan tutarları ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabına aktarılan farkları tespit etmek mümkün olmuştur. Daha önceki çalışmalarda vergi düzenlemeleri ve TMS 29 uyarınca yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda sunulan reel sektör finansal verilerini tespit edip,

karşılaştıran çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle, çalışmanın özkaynaklardaki değişim bağlamında ulusal literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışma kapsamında yer alan 115 işletmenin finansal tablo ve dipnotlarından, öncelikle 2024/14 No'lu SPK duyurusunda belirtilen özkaynak kalemlerinin VUK ve TMS 29'a göre raporlanmış tutarları ve aralarındaki farkların tutarları tespit edilmiştir. Ardından oluşan farkların özkaynaklar üzerindeki etkisini ve görece önemini tespit etmek amacıyla oran analizi yapılmış, sonuçlar imalat sektörünün geneli ve alt sektörler bazında değerlendirilmiştir. VUK'a göre enflasyon düzeltmesi yapılan özkaynak kalemlerinin tutarı, TMS 29 kapsamında açıklama yapan işletmelerin özkaynaklarının %55,59'unu oluşturmaktadır. Aynı işletmelerin TMS 29 uyarınca özkaynaklarında enflasyon düzeltmesi yapılan kalemlerinin tutarı, raporladıkları özkaynakların %39,36'sını oluşturmaktadır. 2024/14 no' lu SPK duyurusu uyarınca, iki düzenlemenin farkını oluşturan ve özkaynakların %16,23'ünü teşkil eden tutarın ise geçmiş yıllar kârları/zararları içerisinde raporlandığı tespit edilmiştir. İmalat sektöründen elde edilen verilerden hareketle yapılan oran analizinin değerlendirmesinde, her iki düzenleme sonucunda, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabında raporlanan ve özkaynaklar toplamının %16,23'ünü oluşturan farkın oldukça önemli olduğu düşünülmektedir.

İncelenen sektörlerde tespit edilen ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları içerisinde raporlanan iki düzenleme farkı, bazı alt sektörlerde imalat sektörünün ortalamasından çok daha fazladır. Bu oran Ana Metal alt sektöründe %45,79 iken Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım alt sektöründe %25,93 olarak hesaplanmıştır. Çalışmanın kapsamında yer alan 115 işletmenin 97'sinde VUK'a göre raporlanan özkaynak kalemlerinin tutarı, TMS 29'a göre raporlanan tutarlardan daha fazla iken 18 işletmede TMS 29'a göre raporlanan özkaynak kalemlerinin, VUK'a göre raporlanan tutarlardan daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda TMS 29 kapsamında özkaynaklarda yapılan enflasyon düzeltmesinde, 2024/14 sayılı SPK bülteni uyarınca geçmiş yıllar kârları/zararlarında takip edilen farklar üzerinde vergisel düzenlemelerin önemli etkisi olduğu söylenebilir. Enflasyon muhasebesinin amacı işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında yer alan parasal olmayan kalemlerin, enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçek piyasa değerlerine yakın tutarlarda raporlanmasıdır. Yapılan düzeltme işlemlerinden sonra özkaynak kalemlerinin, işletmenin finansal durumunu daha doğru şekilde yansıtması beklenmektedir. Ancak vergisel düzenlemelerde, TMS 29'un aksine, finansal verilerin gerçeğe uygun sunumundan ziyade vergi gelirlerinin tahsili önceliklidir. Dolayısıyla amaçları farklı olan bu düzenlemeler arasındaki uygulama farkları raporlanan sonuçları da etkilemektedir. VUK kapsamında yapılacak enflasyon düzeltmesinde öncelikli amacın, vergi gelirlerinin artırılması değil finansal tabloların enflasyon etkisinden arındırılması ve finansal verilerin gerçeğe uygun değerleri ile raporlanması olması gerektiği düşünülmektedir.

2023 yılı finansal tablolarında düzeltme yoluyla oluşan kârlar vergilendirilmezken, zararlar da zarar olarak dikkate alınmamaktadır. Ancak sonraki yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan kazançlar vergilendirmeye tabi olacaktır. Finansal tablo kullanıcıları, işletme performansını değerlendirme, kârlılık oranlarını tespit etme, kâr dağıtımı, vergi hesaplama başta olmak üzere çeşitli nedenlerle işletmelerin finansal tablolarını bilmek isterler. Ancak iki ayrı düzenlemeye göre hazırlanan finansal tablolarda oluşan bu önemli farklılıkların, işletmelerin vergilendirilmesi, kâr dağıtımı ve finansal performanslarının değerlendirilmesinde karmaşa yaratabileceği düşünülmektedir. Ayrıca oluşan farklar ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerini de etkileyecektir. TMS 29'a göre enflasyon düzeltmesi 2021 yılı açılış bilançosundan itibaren yapılacağından, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülükleri önceki dönemlerden başlayarak yeniden hesaplanacaktır. VUK'a göre yapılan düzeltmelerde ise önceki yılların bilançoları etkilenmeyecektir. Bu nedenle vergisel düzenleme yapan kurumların enflasyon muhasebesinin gereklilikleri doğrultusunda düzenleme yapmaları ve ulusal muhasebe standartları ile aralarındaki farklılıkları azaltmak için yakınsama çalışmaları yapmaları önem arz etmektedir.

2023 yılından sonraki dönemlerde, her iki düzenlemeye göre yapılacak enflasyon düzeltmesi sonuçlarında meydana gelecek farkları azaltmak için öncelikli seçilen fiyat endeksinin aynı olması

önerilmektedir. Düzeltmelerde tek endeks kullanımının, uygulayıcıların iş yükünü de azaltacağı düşünülmektedir. Endeks tercihinde ise cari fiyat seviyesini yansıtmaya düzeyi ile sağlanan faydanın doğru orantılı olmasına dikkat edilmelidir. Uluslararası düzenlemelerle uyumlu olması ve genel fiyat düzeyini daha iyi yansıtmaya açısından enflasyon düzeltmesinde TÜFE'nin kullanılması önerilmektedir. Vergi düzenlemelerinde, sadece bilanço üzerinde enflasyon düzeltmesinin yapılmasının yeterli olmadığı düşünülmektedir. Enflasyon muhasebesinin, finansal tabloları enflasyonun etkisinden arındırmak ve finansal verileri gerçeğe uygun değerleri ile raporlayabilmek amacıyla uygun olarak, 555 Sayılı VUK Tebliğinde yer alan ilke ve kuralların yeniden gözden geçirilmesi ve ihtiyaca uygun düzenlemeler yapılması önerilmektedir. Böylece finansal tabloları kullananlar ve bu tabloları hazırlayanlar açısından daha faydalı finansal bilgiler sunulacağı söylenebilir.

Sonraki çalışmalarda diğer sektörlerdeki işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarının incelenerek, her iki düzenlemeye göre enflasyon düzeltmesi farklarının karşılaştırılması önerilmektedir. Araştırma kapsamında sadece özkaynaklar üzerinde karşılaştırma yapılabilmektedir. Başka çalışmalarda, enflasyon düzeltmesi yapılmış finansal tabloların tamamının karşılaştırılması literatüre katkı sağlayacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: İlkur ERGÜN (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: İlkur ERGÜN (%100)

KAYNAKÇA

Aktaş, R. (2009). Enflasyon muhasebesi uygulamasının KOBİ'ler ile SPK'ya tabi işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 23, 1-15.

Arzova, S. B., ve Şahin, B. Ş. (2022). Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama süreçleri ve enflasyon muhasebesinin finansal tablolara etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(170), 13-31.

Ayhan, O. (2023). Hesapların Düzeltilmesi, Vergi Mevzuatı ile TFRS/TMS'de enflasyon düzeltmesi, EBSO, İzmir, Erişim adresi: [https://www.ebso.org.tr/userfiles/files/EnflasyonMuhasebesi\(1\).pdf](https://www.ebso.org.tr/userfiles/files/EnflasyonMuhasebesi(1).pdf), (Erişim tarihi:30.04.2024)

BDO, (2024). Vergi Usul Kanunu kapsamında enflasyon düzeltmesi, Sirküler No:2024/29, Erişim adresi: <https://www.bdo.com.tr/getattachment/c696d542-3650-4803-9275-b2528c3bf1d6/SIRK2024-029.pdf?lang=tr-TR&ext=.pdf>, (Erişim Tarihi: 29.5.2024).

Christian, D., ve Lüdenbach, N. (2013). IFRS Essentials. John Wiley & Sons, Incorporated, West Sussex. ISBN:9781118501375

Çankaya, F., ve Dinç, E. (2010). 5024 Sayılı Kanun'la getirilen enflasyon muhasebesi uygulaması ve doğurduğu sorunlar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(3-4), 369-384.

Demir, Ö. (2018). 5024 Sayılı Kanun'un uygulanmasında enflasyon endeksi ve uygulama sorunlarına bakış. *Social Sciences*, 13(2), 42-53.

Gökçen, G., ve Öztürk, E. (2023). Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama kapsamında özellik arz eden konular. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 504-515. <https://doi.org/10.29106/fesa.1299626>.

Gökten, S., Oktan Gökten, P., ve Mollaoğulları, B.F. (2023). Stoklar ve enflasyon muhasebesi uygulaması: BİST30 imalat işletmeleri üzerine bir değerlendirme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(1), 718-731.

Grecco, M. C. P., Silva, E. P., Geron, C. M. S., ve Silva, F. L. (2023). Implicações práticas da mensuração ao custo histórico em ambientes inflacionários. *Redeca, Revista Eletrônica Do Departamento De Ciências Contábeis & Departamento De Atuária E Métodos Quantitativos*, 10, e62532. <https://doi.org/10.23925/2446-9513.2023v10id62532>

International Accounting Standards Board, 2024 takvim yılına ait IAS 29 financial reporting in hyperinflationary economies ilişkin duyuru. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-29-financial-reporting-in-hyperinflationary-economies/> (Erişim tarihi: 26.04.2024).

Kahraman, A. (2024). Enflasyon düzeltmesine “düzeltme” şart! Erişim adresi: https://www.ey.com/tr_tr/tax/enflasyon-duzeltmesine-duzeltme-sart, (Erişim tarihi: 06.05.2024)

Kantar, M. A., Abar, H., ve Öndeş, T. (2021). Enflasyonun işletmelerin finansal oranlarına etkisi: BIST imalat sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 90, 1-18. <https://doi.org/10.25095/mufad.856384>.

Karasioglu, F., ve Erdemir, N. K. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel işlemler üzerine bir çalışma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2005(2), 145-167.

Kamuyu Aydınlatma Platformu, Erişim adresi: <https://www.kap.org.tr/tr/>

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 2024 takvim yılına ait yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama hakkında uygulama rehberi. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/Assignments/1/0/Duyurular>, (Erişim tarihi: 02.05.2024)

Kaygusuz, S., Y. (2003). Enflasyon muhasebesi- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesi. *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan kaynakları*, 5(2). Erişim adresi: www.isguc.org/arc_view.php?ex=161, (Erişim tarihi: 30.04.2024).

Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(15), 170-189.

Kocak, N. A. (2021). Tüketici ve Üretici Fiyatları Arasında Geçişkenliğin Alternatif Ölçümü: Alt Endeksler Ayrımında Türkiye Örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 67, 12-27. <https://doi.org/10.51290/dpusbe.739204>.

Koçak, H., Kısakürek, M.M., ve Babacan, A., (2023). Enflasyon düzeltme işlemlerinin işletme performansına etkisi: BİST’te bir uygulama, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 58(2), 1525-1546.

Netek, O. (2024). Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama – TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 uygulaması, *Centrum Time Enflasyon Düzeltmesi Özel Sayısı*, 16, 37-41.

- Öner, H. (2018). Yurt içi üretici fiyat endeksi ile alt enflasyon kalemleri arasındaki ilişki. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 42-53.
- Öner, H. (2018). TÜFE ve yurt içi ÜFE enflasyon oranları ile alt enflasyon kalemleri arasındaki ilişkinin ampirik analizi, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 129-142.
- Özdemir, F. S. ve Arslan, S. (2007). Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırılmalı analizi. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 87-104.
- Özkan, T. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamasının firmaların finansal yapıları üzerine etkileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 15, 49-72.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkisinin giderilmesinde kullanılan otofinansman yöntemleri ve enflasyon muhasebesi üzerine bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(4), 127-152.
- Sağlam, N. (2024). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardına göre yapılan işlemlerin finansal tablolar ve dipnotlarında gösterilmesi (555 No'lu VUK Tebliği-TMS-29 Farkları), Erişim adresi: <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/023/> (Erişim tarihi:23.09.2024)
- Sak, R., Şahin-Sak, İ., Öneren Şendil, Ç. ve Nas E. (2021). Bir araştırma yöntemi olarak doküman analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi (Online)*, 4(1), 227- 250. DOI: 10.33400/kuje.843306.
- Sermaye Piyasası Kurulu, 2024/14 Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni, Erişim adresi: <https://spk.gov.tr/spk-bultenleri/2024-yili-spk-bultenleri> (Erişim tarihi:30.4.2024)
- Tamimi, O., ve Orbán, I. (2020). Hyperinflation and its impact on the financial results. *İntelektine Ekonomika*, 14(2), 5-16. doi: <https://doi.org/10.13165/IE-20-14-2-01>
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2029.pdf, (Erişim tarihi:03.05.2024).
- Türkiye İstatistik Kurumu, Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi- Kısım Ağırlıkları ve Kapsamla İlgili Bilgiler, Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Search/Search?text=%C3%BCretici%20fiyat%20endeksi&dil=1> (Erişim tarihi: 20.5.2024).
- Türkiye İstatistik Kurumu, Tüketici fiyat endeksi ve değişim oranları. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Tuketici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2023-49657>(Erişim tarihi: 20.5.2024).
- Türkiye İstatistik Kurumu, Yurt içi üretici fiyat endeksi ve değişim oranları, Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yurt-Ici-Uretici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2023-49406> (Erişim tarihi:20.5.2024).
- Yavuzaslan Söylemez, S. (2023). Yeniden değerlendirme uygulamalarında son yasal düzenlemeler ve önceki revizyonların etkileri. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 16 (Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 279-302. <https://doi.org/10.29067/muvu.1279186>
- Yücel, G. (2023). Parasal kazanç (monetary gain) kavramı anlaşılmadan enflasyona göre düzeltilmiş finansal tablolar anlaşılamaz. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(1). 1-10.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, Erişim tarihi: (Erişim tarihi:6.5.2024).
- 555 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (2023). Erişim adresi:

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-13.pdf>, (Erişim tarihi:8.5.2024).



Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması

Nurettin ÖZDEMİR¹

Öz

İşletmeler, gerçekleştirdikleri mali nitelikteki işlem ve olayları finansal tablolara aktarmak amacıyla hesap planlarından yararlanmaktadırlar. Türkiye’de finansal tabloların hazırlanmasında, şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılı itibarıyla yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) kullanılmaktadır. Ancak 2005 yılı itibarıyla Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte TDHP yetersiz kalmaya başlamış ve finansal raporlamanın doğru bir şekilde yapılabilmesine engel olmuştur. Bu nedenle, finansal raporlama standartlarına uygun bir hesap planı ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu amaçla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından önemli çalışmalar yapılmıştır. Kurum tarafından yapılan çalışmalar sonucunda önce 2018 yılında taslak hesap planı, sonrasında ise 29.07.2024 tarihinde kamuoyu görüş ve önerileri dikkate alınarak hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP) yayımlanmıştır. Nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme tekniği kullanılarak yapılan bu çalışmada, KGK tarafından yayımlanan FRS HP ile TDHP’deki finansal durum tablosu / bilançoda yer alan hesap sınıfları karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasındaki farklar incelenmiştir. Çalışmada, TDHP’deki genel yapı üzerine inşa edilen FRS HP’de, finansal raporlama standartlarındaki sınıflandırma, değerlendirme ve diğer hükümlere uyum sağlamak amacıyla önemli değişiklikler yapıldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP), Tekdüzen Hesap Planı (TDHP), Finansal Durum Tablosu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).

JEL Kodları: M40, M41, M48.

Evaluation of the Changes Introduced by the Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards and Comparison with the Uniform Chart of Accounts

Abstract

Companies use chart of accounts to transfer financial transactions and events to the financial statements. In Turkey, the preparation of financial statements is based on the Uniform Chart of Accounts, now known as the UCA, which is based on the General Communiqué on Accounting System Implementation No. 1, published by the Ministry of Treasury and Finance on 26.12.1992 and invoked in 1994. However, with the use of the International Accounting / Financial Reporting Standards (IAS / IFRS) as of 2005, the UCA became inadequate and hindered accurate financial reporting. Therefore, the need for a chart of accounts under financial reporting standards has emerged. For this purpose, important studies have been carried out by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA). As a result of the studies carried out by the Authority, firstly, the draft chart of accounts was published in 2018, and then the Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA), which was prepared by considering the opinions and suggestions of the public, was published on 29.07.2024. In this study, which was conducted using the document review technique, one of the qualitative research methods, the account classes in the statement of financial position/balance sheet in the FRS CA published by the POA and the UCA were compared, and the differences between the two chart of accounts were examined. The study determined that significant changes have been made in FRS CA, which is built on the general structure of UCA to comply with classification, valuation, and other provisions in financial reporting standards.

Keywords: Chart of Accounts in Accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA), Uniform Chart of Accounts (UCA), Statement of Financial Position, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA)

JEL Codes: M40, M41, M48.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Nurettin ÖZDEMİR, Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Yozgat / Türkiye, nurettin.ozdemir@bozok.edu.tr; ORCID ID: 0000-0001-6101-3030.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Özdemir, N. (2025). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planının getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi ve tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 109-131. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1538241>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Chart of accounts plays the most critical role in preparing financial statements, which are the external face of the entities. Financial transactions and events during a period are transferred to the financial statements through the accounts in the chart of accounts. At this point, the chart of accounts that can respond to the reporting needs of entities gains importance. In Turkey, the Uniform Chart of Accounts (UCA) prepared by the Ministry of Treasury and Finance has been used since 1994. However, as in the rest of the world, important steps were taken in Turkey in 2005 to comply with International Accounting / Financial Reporting Standards. According to the aforementioned reporting standards, the uniform chart of accounts was insufficient to prepare fair, appropriate, and comparable financial statements. Therefore, necessary studies have been carried out by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POA). POA first prepared a draft chart of accounts in September 2018 and then continued to work with a working group that included academics, experts, independent auditors, representatives of professional organizations, and private sector representatives. On 13.12.2018, the meetings with the working group were completed, and the draft chart of accounts was prepared for consultation by public institutions/organizations and the public. Then, on 25.12.2018, public institutions/organizations and the public were asked to provide feedback until 01.03.2019 regarding the draft chart of accounts. Along with the draft chart of accounts, a file titled “Specific Issues Requested for Opinion” was shared, and the relevant people or institutions were asked to separately indicate their suggestions regarding the issues in the file in addition to the general suggestions.

POA updated the draft chart of accounts by evaluating the feedback from the public and the changes in Turkish Financial Reporting Standards (“TFRS”) and Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (“FRS for LMSE”) and presented it once again for public comments and suggestions on 10.11.2023. As a result of the work carried out on the draft chart of accounts with the opinions and suggestions received within approximately 15 days, the final chart of accounts was prepared and it was decided to implement the Chart of Accounts in accordance with Financial Reporting Standards (FRS CA) with the Board decision taken on 29.07.2024. The chart of accounts, which was prepared after many years of work, will be used optionally by entities that keep books on the balance sheet basis (except financial institutions) and report according to TFRS or FRS for LMSE.

In this study, which was conducted by document review technique, one of the qualitative research methods, the statement of financial position in the FRS CA published by POA was examined in detail at the level of account classes, account groups, and accounts, and the differences with UCA were revealed. For this purpose, FRS CA and UCA are compared, and account groups that are newly opened and renamed in FRS CA and removed account groups are analyzed. In addition, explanations for newly opened account groups and accounts in FRS CA are included.

The study concluded that the FRS CA, which is built on the general structure in the UCA, has undergone significant changes to comply with the classification, valuation, and other provisions in the financial reporting standards. In addition, it has been determined that the number of accounts in the FRS CA has significantly increased from 271 in the UCA to 479 in the FRS CA, and accounts have been added to enable entities to use accounts in accordance with the provisions of the financial reporting framework to which they are subject to.

Literature on Research

In the study conducted by Akdoğan (2019); the necessity of updating the UCA was explained and the Draft FRS CA published by POA and UCA were examined by comparing them. Gökçen and Ataman (2020) examined the service production accounts used by service production entities in the Draft FRS CA and UCA and compared the accounts in the two chart of accounts. Kablan (2020) compared the UCA with the Draft FRS CA and identified the differences between the two chart of accounts. Karcıoğlu, Ertaş, and Çelik (2021) compared the UCA and the Draft FRS CA for income

and expense accounts in terms of account classes, account groups, and account levels. Karacan and Albeni (2021) compared the provision accounts in the UCA and the Draft FRS CA and the accounts related to canceled provisions by making sample accounting applications and examined the differences between the two chart of accounts. In the study by Utku (2022), equity accounts in the Draft FRS CA and the currently used UCA were compared and analyzed. In the study conducted by Dizman (2022), the securities account group in UCA and the financial investments account group in Draft FRS CA were compared, and the differences between the two account plans were revealed.

When the studies are examined, it is seen that all of them are based on the draft chart of accounts and generally focus on specific areas such as service production accounts, income and expense accounts, provision accounts, equity accounts and securities accounts. Unlike previous studies, this study has been conducted considering the FRS CA published on 29.07.2024. In addition, unlike other studies, the study includes all account classes in the statement of financial position instead of a specific account group. It is thought that the study will make a significant contribution to the literature because it is based on the published FRS CA and covers all account classes in the statement of financial position.

Method of The Research

This study, which examines the innovations brought by FRS CA published by POA and analyzes the differences with UCA in a comparative manner, used the document review technique, one of the qualitative research methods. In this context, both FRS CA and UCA were examined in detail, and the two chart of accounts were compared. The innovations brought by FRS CA and the differences between them and UCA are presented in the account class, account group, and account level.

Findings of The Research

This study determined the innovations brought by FRS CA and their differences with UCA. Accordingly, many new accounts were opened in FRS CA due to the valuation, classification, and other provisions in the financial reporting standards, and the number of accounts increased from 271 to 479 in UCA. Name changes have been made at the level of account classes, account groups and accounts in FRS CA. In the FRS CA, some account groups have been merged, some account groups have been separated, and more detailed explanations about the accounts have been provided. In FRS CA, separate disclosures have been made for some accounts according to the financial reporting framework (TFRS or FRS for LMSE) to which the entities are subject to. While many new account groups and accounts have been added to FRS CA related to current assets, non-current assets, current liabilities, non-current liabilities and shareholders' equity account classes in the statement of financial position, some account groups and accounts in UCA have been changed and added.

Conclusion

With FRS CA, a chart of accounts with the quality and content that businesses have needed for years has been prepared. Entities that will apply the relevant chart of accounts can access all the accounts they need to make higher-quality reporting. In addition, since the chart of accounts is very comprehensive and prepared according to the special provisions in the financial reporting frameworks, entities can use the accounts they need according to the financial reporting framework they are subject to. The detailed explanations for all account groups and accounts in the FRS CA will significantly benefit entities in preparing financial statements. Using FRS CA by all entities will increase the comparability of financial statements.

1. GİRİŞ

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların hazırlanmasında en önemli rolü hesap planı üstlenmektedir. İlgili dönem içerisinde gerçekleştirilen mali nitelikteki işlem ve olaylar hesap planında yer alan hesaplar aracılığıyla finansal tablolara yansıtılmaktadır. Türkiye’de bu görev, şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ve 1994 yılından itibaren kullanılan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’nin ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) tarafından yerine getirilmiştir. Ancak 2005 yılı itibarıyla Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)’nın ülkemizde uygulanmaya başlamasıyla birlikte TDHP yetersiz kalmaya başlamış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yeni bir hesap planı için çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. TDHP’nin özellikle bağımsız denetime tabi olan ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ya da Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’na göre raporlama yapan işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar için yetersiz kalması bu çalışmaların hızlandırılmasını sağlamıştır. Kurum tarafından bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonunda Eylül 2018 itibarıyla taslak hesap planı hazırlanmış ve sonrasında akademisyenlerin, uzmanların, bağımsız denetçilerin, meslek örgütü temsilcilerinin ve özel sektör temsilcilerinin dâhil olduğu çalışma grubuyla çalışmalara devam edilmiştir. Çalışma grubuyla gerçekleştirilen toplantılar da 13.12.2018’de tamamlanarak hazırlanan taslak hesap planı kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılmaya hazır hale getirilmiştir (KGK-A). 25.12.2018 tarihinde kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine sunulan taslak hesap planıyla ilgili 01.03.2019 tarihine kadar dönüt yapmaları istenmiştir. Taslak hesap planıyla birlikte “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bir dosya paylaşılarak ilgili kişi ya da kurumlardan genel önerilerin yanı sıra;

- Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan hesapların çeşitlerine göre ayrıştırılması,
- Taşıyıcı bitkilerin izleneceği hesap,
- Faturası beklenen alımlardan kaynaklı borçlar,
- Kredi kartıyla yapılan ödemelere ilişkin borçlar,
- Kamudan olan ticari alacaklar ve kamuya olan ticari borçlar,
- Gelir üzerinden ödenecek vergiler ile işletmenin sorumlu sıfatıyla ödeyeceği vergiler,
- Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler hesapları için “Peşin Ödenmiş” ifadesinin, Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesapları için de “Ertelenmiş” ifadesinin kullanımı,
- 542 Olağanüstü Yedekler hesabı,
- 579 Ödenen Kar Payı Avansları (-) hesabı,
- Tarımsal faaliyetle ilgili değerlendirme artış ve azalışlarının izlenmesi için açılan hesapların hangi hesap grubu altında olması gerektiği,
- 7/A seçeneğinde yer alan hesap grupları ve hesapların isimlerinde yer alan “gider” ifadesi yerine “malîyet” ifadesini kullanma durumu,
- Özel bölgelerden ve ihracat kaydıyla yapılan satışların ayrı bir şekilde izlenmesi için farklı hesapların açılıp açılmaması

gibi hususlardaki görüş ve önerilerini ayrıca belirtmeleri beklenmiştir (KGK-B).

KGK, kamuoyundan gelen dönütler ile TFRS ve BOBİ FRS’de meydana gelen değişiklikleri değerlendirerek taslak hesap planını güncellemiş ve 10.11.2023 tarihinde bir kez daha kamuoyunun görüş ve önerilerine açmıştır (KGK-C). Yaklaşık 15 günlük süre zarfında gelen görüş ve öneriler doğrultusunda taslak hesap planı üzerinde çalışmalar yapılarak nihai hesap planı hazırlanmış ve 29.07.2024 tarihinde alınan kurul kararı ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS HP)’nin uygulanmasına karar verilmiştir. Uzun yıllar süren çalışmalar sonunda hazırlanan

hesap planı, bilanço esasına göre defter tutan (finansal kuruluşlar hariç) ve TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletmeler tarafından isteğe bağlı bir şekilde kullanılacaktır (KGK-D). TDHP'de 271 olan hesap sayısı, finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme, sınıflandırma ve diğer hükümlere uyum sağlayabilmek amacıyla FRS HP'de önemli oranda artırılarak 479'a çıkarılmıştır.

Nitel araştırma yöntemlerinden doküman inceleme tekniğiyle yapılan bu çalışmada, KGK tarafından yayımlanan FRS HP'de yer alan finansal durum tablosu hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar düzeyinde ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve TDHP ile olan farkları ortaya konmuştur. Bu amaçla FRS HP ile TDHP karşılaştırılmış ve FRS HP'de yeni açılan ve isim değişikliği yapılan hesap grupları ile kaldırılan hesap grupları incelenmiştir. Ayrıca FRS HP'de yeni açılan hesap grubu ve hesaplara yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bu amaçla çalışmada önce konu ile ilgili literatür taramasına yer verilmiş ve sonrasında ise FRS HP ile TDHP'nin hesap sınıfı, hesap grubu ve hesap düzeyinde karşılaştırması yapılarak FRS HP'nin getirdiği yenilikler ve TDHP ile farkları ortaya konmuştur. Sonuç bölümünde ise yapılan genel değerlendirmenin yanı sıra önerilerde bulunularak çalışma tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili yapılan literatür taramasında, KGK tarafından 29.07.2024 tarihinde yayımlanan FRS HP ile ilgili henüz bir çalışma yapılmadığı görülmüş ancak 2018 yılında yayımlanan taslak hesap planı dikkate alınarak yapılan aşağıdaki çalışmalar tespit edilmiştir.

Akdoğan (2019) tarafından yapılan çalışmada; TDHP'nin güncellenmesine ilişkin gereklilik açıklanmış ve KGK tarafından yayımlanan Taslak FRS HP, TDHP ile karşılaştırılmak suretiyle incelenmiştir. Çalışmada, taslak hesap planının TDHP'nin ana yapısını bozmadığı, TDHP'deki boş hesap kodları kullanılarak yeni hesapların açıldığı ve bazı hesap isimlerinin de finansal raporlama standartlarına uygun olarak değiştirildiği ifade edilmiştir. Yapılan değişikliklerde standartlardaki ölçme kriterlerinin etkin rol oynadığı belirtilmiştir. Çalışmada Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın taslak hesap planını tüm işletmeler tarafından zorunlu bir şekilde uygulanmasına yönelik karar alması gerektiği ve işletmelerin hesap planında yer alan çok sayıdaki hesaptan sadece raporlama ihtiyacına cevap verecek hesapları kullanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Gökçen ve Ataman (2020)'in çalışmalarında; Taslak FRS HP ile TDHP'de yer alan hizmet üretim işletmeleri tarafından kullanılan hizmet üretim hesapları incelenmiş ve iki hesap planında yer alan hesaplar karşılaştırılmıştır. Çalışmada, Taslak FRS HP'de yer alan hizmet üretim hesaplarının TDHP'deki hesaplardan önemli düzeyde farklılaştığı belirtilmiş ve bu farklar örnek uygulamalar yoluyla karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuştur. Taslak FRS HP'de yer alan hesapların işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olduğu ifade edilen çalışmada, teslim edilmemiş hizmetlerin kayda alınmasında kullanılacak stok hesaplarının ve işletmenin kullandığı maliyet yöntemine uygun hesapların ilave edildiği belirtilmiştir.

Kablan (2020) çalışmasında; Taslak FRS HP ile TDHP'yi karşılaştırmış ve iki hesap planı arasındaki farkları tespit etmiştir. Çalışmada belgesel gözlem yolu ile toplanan verilere içerik analizi yapılmış ve önemli farklar saptanmıştır. Çalışmada, TDHP'de yer alan 250 adet hesaba karşılık Taslak FRS HP'de 476 adet hesabın olduğu, Taslak FRS HP'nin TDHP'nin mevcut yapısını bozmayacağı, boş hesap kodlarının kullanılması yoluyla yeni hesap gruplarının oluşturulduğu ve hesapların/hesap gruplarının finansal raporlama standartları ile uyumlu hale getirildiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Karcioğlu, Ertaş ve Çelik (2021)'in çalışmalarında; TDHP ile Taslak FRS HP'nde yer alan gelir ve gider hesapları sınıf, grup ve hesap düzeyi açısından karşılaştırılmıştır. TDHP ile Taslak FRS HP arasında önemli farkların tespit edildiği çalışmada Taslak FRS HP'de yeni hesap gruplarının ve hesapların ilave edilmesi nedeniyle daha fazla hesabın yer aldığı, kullanılan hesapların isimlerinde değişiklikler yapıldığı ve hesaplara ilişkin açıklamaların daha kapsamlı olduğu tespit edilmiştir. Taslak FRS HP'deki temel farkların; 64 ve 65 no.lu hesap gruplarında yapılan esas faaliyet ile diğer faaliyet gelir/kazanç ve gider/zarar ayrımının yapılması, finansal gelirlere ilişkin yeni bir hesap

grubunun eklenmesi ile 69 no.lu hesap grubunda sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayrımının yapılması olarak ifade edilmiştir. Çalışmada Taslak FRS HP'nin daha detaylı bilgiler içermesiyle birlikte daha fazla kullanım alanı bulacağı ve bu nedenle de işletmelere büyük kolaylık sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Karacan ve Albeni (2021) çalışmalarında; TDHP ile Taslak FRS HP'de yer alan karşılık hesaplarını ve iptal edilen karşılıklara ilişkin hesapları örnek muhasebe uygulamaları yapılarak karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasında ortaya çıkan farklar incelenmiştir. Çalışmada mevcut hesap planı olan TDHP'de karşılık ayırma işlemine ilişkin aktifteki hesapların yanı sıra 654 no.lu hesabın kullanıldığı, Taslak FRS HP'de ise aktif hesapların yanı sıra 62, 64, 65, 66 ve 67 no.lu hesap gruplarında yer alan çok sayıda hesabın kullanıldığı tespit edilmiştir. Ayrılan karşılıkların iptalinde TDHP'de karşılığın ayrıldığı dönemden bağımsız bir şekilde 644 no.lu hesap alacaklandırılmaktadır. FRS HP'de ise karşılığın ayrıldığı dönemin iptal edilen dönemden farklı olması genellikle önem kazanırken bu kapsamda 6 no.lu gruptaki farklı hesapların kullanılacağı belirtilmiştir.

Utku (2022) tarafından yapılan çalışmada; Taslak FRS HP ile halen kullanılmakta olan TDHP'de yer alan özkaynak hesapları karşılaştırılarak analiz yapılmıştır. Çalışmada, taslak hesap planında özkaynaklar hesap sınıfında yer alan hesapların getirdiği yenilikler ortaya konularak hesapların işleyişine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Belge incelemesi yoluyla taslak hesap planı ile TDHP içerik analizine tabi tutularak hesapların işleyişleri ile ilgili örnek uygulamalar yapılmıştır. Çalışmada, taslak hesap planında özkaynak hesapları ile ilgili daha detaylı sınıflandırma yapıldığı ve bu kapsamda 3 yeni hesap grubunun açıldığı, ayrıca TDHP'de 19 olan özkaynak sınıfı hesap sayısının 55'e çıkarıldığı bulguları ortaya konmuştur. Çalışmada, taslak hesap planındaki açıklamaların finansal raporlama standartlarının uygulanmasında rehber olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir.

Dızman (2022) tarafından yapılan çalışmada; TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubu ile Taslak FRS HP'deki finansal yatırımlar hesap grubu karşılaştırılmış ve iki hesap planı arasındaki farklar ortaya konmuştur. Taslak hesap planının uygulanması aşamasında kullanıcılara fayda sağlamak amacıyla yapılan çalışmada; TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubunun Taslak FRS HP'de finansal yatırımlar olarak ifade edildiği ve TDHP'deki menkul kıymetler hesap grubunun çeşit esasına Taslak FRS HP'deki finansal yatırımlar hesap grubunun ise fonksiyon esasına göre oluşturulduğu tespit edilmiştir. İki hesap planı arasındaki bu farkın, hesap düzeyinde de önemli farkların ortaya çıkmasına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, TDHP'de uzun vadeli menkul kıymetlere ilişkin ayrı bir hesap grubuna yer verilmemesine rağmen Taslak FRS HP'de dönen varlıkların yanı sıra duraan varlıklar arasına da finansal yatırımlarla ilgili hesap grubunun eklendiği ifade edilmiştir.

3. FRS HP İLE TDHP'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde FRS HP ile TDHP'deki tüm hesap sınıfları genel bir şekilde karşılaştırılırken finansal durum tablosu / bilanço hesap sınıfları ve hesap grupları ise ayrıntılı bir şekilde karşılaştırılmıştır (MSUGT Sıra No:1; KGK-E). İki hesap planında yer alan hesaplar karşılaştırılırken görünürlüğü ve anlaşılabilirliği artırmak amacıyla FRS HP'de yer alan hesaplar, tırnak (" ") içerisinde ve italik yazılmıştır.

3.1. FRS HP ile TDHP'nin Hesap Sınıfı Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP'de yer alan hesap sınıfları Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. FRS HP ile TDHP’de Yer Alan Hesap Sınıflarının Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı		Tekdüzen Hesap Planı
1 - Dönen Varlıklar		1 - Dönen Varlıklar
2 - Duran Varlıklar		2 - Duran Varlıklar
3 - Kısa Vadeli Yükümlülükler	←	3 - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4 - Uzun Vadeli Yükümlülükler	←	4 - Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5 - Özkaynaklar		5 - Özkaynaklar
6 - Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları	←	6 - Gelir Tablosu Hesapları
7 - Maliyet Hesapları		7 - Maliyet Hesapları
8 - Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) ve Serbest Hesaplar	←	8 - Serbest Hesaplar
9 - Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları (Nazım Hesaplar)	←	9 - Nazım Hesaplar

Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap sınıfları ok işareti ile gösterilmiş olup, iki hesap planı arasındaki farklar koyulaştırılarak gösterilmiştir.

Tablo 1’de FRS HP ve TDHP’de yer alan hesap sınıfları değerlendirildiğinde FRS HP’de yer alan hesap sınıfları ile TDHP’de yer alan hesap sınıflarının büyük oranda benzerlik gösterdiği görülmektedir. Buna karşılık hesap sınıflarının isimlendirilmesi noktasında iki hesap planı arasındaki en önemli fark düzenlemelerde yer alan finansal tabloların isimlerindeki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Her iki hesap planında da 6 no.lu hesap sınıfı için düzenlemedeki finansal tablo ismi kullanılmıştır. FRS HP’de yer alan hesap sınıflarındaki bir diğer farklılık da 3 ve 4 no.lu hesap sınıflarında yabancı kaynak ifadesi yerine yükümlülük ifadesinin kullanılmasıdır. 8 no.lu hesap sınıfı için serbest hesapların yanı sıra “Döneme İlişkin Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)” ifadesi ilave edilirken 9 no.lu hesap sınıfı için de nazım hesaplara açıklama olarak “Finansal Tablo Dışı Bilgi Hesapları” ifadesi ilave edilmiştir.

3.2. FRS HP ile TDHP’nin Dönen Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 1-Dönen Varlıklar sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. FRS HP ile TDHP'nin Dönen Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
10 - Nakit ve Nakit Benzerleri	10 - Hazır Değerler
11 (110-118) - Finansal Yatırımlar	11 - Menkul Kıymetler
11 (119) - Türev Araçlar	
12 - Ticari Alacaklar	12 - Ticari Alacaklar
13 - Diğer Alacaklar	13 - Diğer Alacaklar
14 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	14 - Boş
15 - Stoklar	15 - Stoklar
16 - Boş	16 - Boş
17 - Canlı Varlıklar	17 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
18 - Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	18 - Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19 (190-195) - Diğer Dönen Varlıklar	19 - Diğer Dönen Varlıklar
19 (196-199) - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	

Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDMS'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 2'de FRS HP ve TDHP'deki dönen varlık hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki Hazır Değerler ifadesi FRS HP'de Nakit ve Nakit Benzerleri olarak değiştirilirken hesap grubu altında yer alan hesaplar incelendiğinde TDHP'de 108 Diğer Hazır Değerler olarak yer alan hesabın FRS HP'de kaldırılarak bu hesabın yerine 104, 105, 106 ve 107 no.lu hesaplar eklenerek daha detaylı ifade edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ayrıca bu hesap grubunda ortaya çıkan değer düşüklüklerini kayıt altına almak amacıyla hesap grubuna "109 Nakit ve Nakit Benzerleri Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabı ilave edilmiştir.

TDHP'deki Menkul Kıymetler hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak Finansal Yatırımlar ve Türev Araçlar olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriği de tamamıyla değiştirilmiştir. FRS HP'de yapılan değişiklik finansal raporlama standartlarındaki değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. Finansal raporlama standartlarında menkul kıymet yatırımları farklı değerlendirme yöntemlerine tabi olduğundan hesap planına da bu değerlendirme yöntemlerine uygun hesap isimleri eklenmiştir. Bu gruptaki bir diğer farklılık ise TDHP'de yer almayan ve sadece nazım hesaplar arasında izlenebilen türev ürünler için FRS HP'de 11 (119) Türev Araçlar hesap grubunun eklenmesidir. İşletmeler bu hesap grubunda, alım satım amaçlı ya da riskten korunmak amacıyla yaptıkları kısa vadeli yatırımlarını diğer finansal araçlardan ayrı olarak izleyebilmektedirler.

Hesap planlarında 12 Ticari Alacaklar ile 13 Diğer Alacaklar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla yapılmıştır. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP'de gerek Ticari Alacaklar gerekse Diğer Alacaklar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP'de yer alan Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Yine TDHP'de Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan Verilen Depozito ve

Teminatlar hesabı, FRS HP’de Diğer Alacaklar Hesap grubu içerisine alınmıştır. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak “122 Alınan İleri Tarihli Çekler”, “123 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ve “126 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Alacaklar hem de Diğer Alacaklar hesap gruplarına “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı eklenmiştir. TDHP’de Diğer Alacaklar hesap grubu altındaki İştiraklerden Alacaklar hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı FRS HP’de yerini “132 Ortaklıklardan Alacaklar” ve “133 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP’de hem Ticari hem de Diğer Alacaklar hesap grupları için sadece şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanındığından kullanılan karşılık hesapları da 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı olarak isimlendirilirken FRS HP’de Ticari ve Diğer Alacaklar hesap gruplarında karşılık ayırmak amacıyla açılan hesaplarda “Şüpheli” ifadesi kaldırılmıştır.

TDHP ile FRS HP arasında isminde değişiklik yapılmayan hesap gruplarından biri 15 Stoklar grubudur. Stoklar hesap grubunun isminde değişiklik yapılmamasına rağmen TDHP’de olmayan “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri”, “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” ve “156 Yoldaki Stoklar” hesapları FRS HP’ye eklenmiştir. 154 ve 155 no.lu hesapların FRS HP’ye eklenmesiyle birlikte TDHP’deki hizmet üretimlerinin stoklanamayacağı anlayışı yerini hizmet üretimlerinin de diğer mamuller ve mallar gibi stoklanabileceği anlayışına bırakmıştır. FRS HP’ye eklenen 156 no.lu hesap ile de TDHP’de 157 Diğer Stoklar hesabında izlenen mülkiyeti ve riskleri işletmeye geçmekle beraber henüz işletme depolarına alınmamış yoldaki stokların müstakil bir hesapta izlenmesine imkân sağlanmıştır.

TDHP’de yer alan 17 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesap grubu FRS HP’de kaldırılmış ve aynı görevi yapacak nitelikte “14 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar” hesap grubu eklenmiştir. TDHP’deki 17 no.lu hesap grubunda işletmelerin sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili harcamalarını kayda alacakları hesaplar yer alırken FRS HP’de açılan 14 no.lu hesap grubunda devam eden inşa (taahhüt), proje, hizmet ve imtiyazlı sözleşmelere ilişkin varlıkların izlenmesine imkân sağlayan hesaplara yer verilmektedir. Ayrıca bu hesap grubundaki alacakların itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülmesi durumunda ortaya çıkan vade farklarının kayda alınması amacıyla “143 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabı eklenirken değer düşüklüklerinin kayda alınması için “144 Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı ilave edilmiştir. TDHP’deki 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir.

TDHP’de 18 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Peşin Ödenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Ayrıca FRS HP’de bu hesap grubunda yer alan hesap kalemlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Hesap grubu isminde yapılan değişiklik doğrultusunda TDHP’de yer alan 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabı, FRS HP’de “180 Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “182 Önceden Yapılmış İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. Bir başka değişiklik ise TDHP’deki 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu altındaki 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabının, FRS HP’de aynı isimle kalması ancak “188 Sayım ve Tesellüm Noksanları” olarak hesap kodunun değiştirilerek 18 no.lu hesap grubu altına alınması ve “189 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılıkları” hesabının açılmasıdır.

TDHP’de 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubu yer alırken FRS HP’de ise 19 no.lu grup “Diğer Dönen Varlıklar” ve “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Yapılan gruplandırma doğrultusunda TDHP’deki 195 İş Avansları ve 196 Personel Avansları hesapları FRS HP’deki 19 (190-195) Diğer Dönen Varlıklar grubunda “194 Verilen İş ve Sipariş Avansları” hesabı olarak birleştirilmiştir. FRS HP’de yeni açılan bir grup olan “19 (196-199) Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” grubunda ise TDHP’de olmayan hesaplar açılmıştır. İşletmeler tarafından bireysel olarak satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar için “196 Satış Amaçlı

Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabı, satış amaçlı elde tutulan gruplar için de “197 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Varlıklar” hesabı açılmıştır. FRS HP’deki bu hesap grubunda ayrıca işletmenin ortaklarına dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların ve bu şekilde sınıflandırılan elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlıkların izlenmesi amacıyla “198 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ile Gruplara İlişkin Varlıklar” adlı yeni bir hesap açılmıştır. TDHP’deki 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. FRS HP’de 199 no.lu hesap kodu altında TDHP’de yer almayan “Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar” hesabına yer verilmiştir. FRS HP’ye eklenen bu hesap ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıkların ve / veya TFRS 5’te tanımlanan durdurulan faaliyet tanımını karşılayan elden çıkarılacak grupların izlenmesine imkân sağlanmıştır.

Dönen varlık hesap sınıfıyla ilgili önemli değişikliklerden bir diğeri de TDHP’de yer almayan canlı varlıklarla ilgili hesap grubunun FRS HP’ye eklenmiş olmasıdır. FRS HP’de açılan “17 Canlı Varlıklar” hesap grubunda, tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarını ayrı bir şekilde izleyebileceği hesaplara yer verilmiştir. Bu kapsamda hesap grubu altında “tarla bitkileri, bahçe bitkileri, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar, su canlıları ve diğer canlı varlıklar” gibi hesaplar açılmıştır. Ayrıca hesap grubu altında canlı varlıklarla ilgili değer düşüklüğünü kayda almak amacıyla “177 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabı, canlı varlık siparişi için verilen avansları izlemek amacıyla da “179 Verilen Sipariş Avansları” hesabı açılmıştır.

3.3. FRS HP ile TDHP’nin Duran Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 2-Duran Varlık sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. FRS HP ile TDHP’nin Duran Varlıklar Açısından Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
20 (200-208) - Finansal Yatırımlar	20 - Boş
20 (209) - Türev Araçlar	21 - Boş
21 - Ortaklıklardaki Yatırımlar	22 - Ticari Alacaklar
22 - Ticari Alacaklar	23 - Diğer Alacaklar
23 - Diğer Alacaklar	24 - Mali Duran Varlıklar
24 (240-244) - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar	25 - Maddi Duran Varlıklar
24 (245-249) - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	26 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar
25 - Maddi Duran Varlıklar	27 - Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
26 - Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	28 - Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
27 - Canlı Varlıklar	29 - Diğer Duran Varlıklar
28 (280-288) - Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları	
28 (289) - Ertelenmiş Vergi Varlığı	
29 - Diğer Duran Varlıklar	

Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP’de olmayıp FRS HP’de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 3’te FRS HP ve TDHP’deki duran varlık hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli

değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

22 Ticari Alacaklar ile 23 Diğer Alacaklar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP'de gerek Ticari Alacaklar gerekse Diğer Alacaklar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP'de yer alan Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. TDHP'de Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı, FRS HP'de Diğer Alacaklar Hesap grubu içerisine alınmıştır. FRS HP'de TDHP'den farklı olarak “222 Alınan İleri Tarihli Çekler”, 223 Kredi Kartıyla Yapılan Satışlardan Alacaklar” ve “226 İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP'ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Alacaklar hem de Diğer Alacaklar hesap gruplarına “228 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)” hesabının eklenmesine neden olmuştur. TDHP'de Diğer Alacaklar hesap grubu altındaki İştiraklerden Alacaklar hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabı FRS HP'de yerini “232 Ortaklıklardan Alacaklar” ve “233 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP'de hem Ticari hem de Diğer Alacaklar hesap grupları için sadece şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanındığından kullanılan karşılık hesapları da 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ve 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı olarak isimlendirilirken FRS HP'de Ticari ve Diğer Alacaklar hesap gruplarında karşılık ayırmak amacıyla açılan hesaplarda “Şüpheli” ifadesi kaldırılmıştır.

TDHP'de 24 Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlenen uzun vadeli finansal yatırımlar, FRS HP'de iki gruba ayrılmıştır. Başka bir şirkete ortak olmak amacıyla yapılmayan uzun vadeli yatırımlar 20 (200-208) Finansal Yatırımlar hesap grubunda, başka şirketlere ortak olmak amacıyla yapılan uzun vadeli yatırımlar ise 21 Ortaklıklardaki Yatırımlar hesap grubunda izlenmektedir. Finansal Yatırımlar hesap grubunda izlenen uzun vadeli yatırımlar, değerlendirme yöntemine göre gerçeğe uygun değer, itfa edilmiş maliyet ya da maliyetle ölçülen finansal yatırımlar olarak farklı hesap düzeyinde izlenebilmektedir. Bunlarında dışında FRS HP'ye bankalardaki vadeli mevduatlar, kullanımı kısıtlı banka bakiyeleri ve diğer finansal yatırımlar için de farklı hesap kalemleri ilave edilmiştir. FRS HP'de Ortaklıklardaki Yatırımlar hesap grubuna iştirakler ve bağlı ortaklıkların yanı sıra iş ortaklıklarına ve müştereken kontrol edilen işletmelere yapılan yatırımları izlemek amacıyla “211 İş Ortaklıklarındaki veya Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar” hesabı eklenmiştir. TDHP'de her bir ortaklık türü için ayrı sermaye taahhüdü ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı yer alırken FRS HP'de tüm ortaklık yatırımları için bir tane sermaye taahhüdü hesabı ve bir tane de değer düşüklüğü karşılığı hesabı yer almaktadır. TDHP ile FRS HP arasındaki bir diğer fark da TDHP'de hiç yer verilmeyen Türev Araçlar hesap grubuna FRS HP'de verilmesidir. FRS HP'de 20 (209) Türev Araçlar hesap grubu ile işletmeler, alım satım amaçlı ya da riskten korunmak amacıyla yaptıkları uzun vadeli yatırımlarını diğer finansal araçlardan ayrı olarak “209 Türev Araçlar” hesabı altında izleyebilmektedirler.

TDHP ile FRS HP arasında farkın en az olduğu hesap gruplarından biri 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubudur. İki hesap planı arasında ilgili hesap grubunun isminde bir farklılık bulunmazken hesap düzeyinde sadece iki tane fark bulunmaktadır. Farklardan biri TDHP'de ayrı hesaplar altında verilen 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı ile 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının FRS HP'de “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı altında birleştirilmesi, diğeri ise FRS HP'ye maddi duran varlıklarla ilgili “257 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının eklenmesidir.

TDHP'de 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap grupları, FRS HP'de “26 Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grubu altında birleştirilmiştir. Bununla birlikte iki hesap planı arasında ilgili hesap gruplarında yer alan hesap düzeyinde de önemli farklar bulunmaktadır. FRS HP'ye TDHP'de yer almayan “262 İşletme Dışından Elde Edilmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı ile “263 İşletme İçinde Oluşturulmuş Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı eklenmiştir. TDHP'de 263 Araştırma Geliştirme Giderleri olarak yer alan

hesap, FRS HP’de “264 Geliştirme Maliyetleri” hesabı olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin temelinde ise finansal raporlama standartlarına göre araştırma safhasında yapılan harcamaların aktifleştirilmesine izin verilmemesi ve ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması yatmaktadır. TDHP’de kiralanan gayrimenkullerin değerini artırmak amacıyla yapılan harcamaların kaydedildiği 264 Özel Maliyetler hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. FRS HP’de kiralanan gayrimenkulle ilgili değer artırıcı harcamaların, 25 no.lu hesap grubunda yer alan “256 Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesabı altında muhasebeleştirilmesine izin verilmiştir. TDHP’de 27 Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar isimli müstakil bir hesap grubuna sahip olan özel tükenmeye tabi varlıklar, FRS HP’de kaldırılarak bu kapsamda yapılan harcamaların “265 Maden Kaynakları Arama ve Değerlendirme Varlıkları” hesabında izlenebileceği belirtilmiştir. FRS HP’deki 26 no.lu hesap grubuyla ilgili bir diğer yenilik ise maddi olmayan duran varlıklarda ortaya çıkan değer düşüklüklerinin kayda alınması amacıyla “267 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabının eklenmesidir.

TDHP’de 28 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Peşin Ödenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Hesap grubu isminde yapılan değişikliğe paralel bir şekilde TDHP’deki 280 no.lu Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı, FRS HP’de “280 Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “282 Önceden Yapılmış İnşa (Taahhüt) ve Hizmet İşleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP ve FRS HP’de aynı numara ve isimle adlandırılan 29 Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda iki hesap planı arasında bazı farklar bulunmaktadır. TDHP’deki 291 Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir. Yine TDHP’de 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabı, FRS HP’de “296 Kullanım Dışı Maddi Duran Varlıklar” hesabı olarak değiştirilmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark ise TDHP’de 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabının, FRS HP’de yerini tüm diğer duran varlıkları kapsayacak şekilde “298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)” hesabına bırakmasıdır.

TDHP’de olmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan özellikli durumlar nedeniyle FRS HP’ye eklenen bazı hesap grupları bulunmaktadır. FRS HP’de yeni açılan bu hesap grupları; “20 (209) Türev Araçlar”, “24 (240-244) Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar ile İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına İlişkin Finansal Varlıklar”, “24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, “27 Canlı Varlıklar” ve “28 (289) Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesap gruplarıdır.

3.4. FRS HP ile TDHP’nin Kısa Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 3-Kısa Vadeli Yükümlülükler sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4. FRS HP ile TDHP'nin Kısa Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
30 (300-308) - Finansal Yükümlülükler	30 - Mali Borçlar
30 (309) - Türev Araçlardan Borçlar	
31 - Boş	31 - Boş
32 - Ticari Borçlar	32 - Ticari Borçlar
33 - Diğer Borçlar	33 - Diğer Borçlar
34 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler	34 - Alınan Avanslar
35 - Alınan Avanslar	35 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
36 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	36 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37 (370 – 371) - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	37 - Borç ve Gider Karşılıkları
37 (372 – 379) - Karşılıklar	
38 - Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları	38 - Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39 (390-395) - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	39 - Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
39 (396-399) - Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler	

Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 4'te FRS HP ve TDHP'deki kısa vadeli yükümlülükler hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki 30 Mali Borçlar hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak Finansal Yükümlülükler ve Türev Araçlardan Borçlar olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriğinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. FRS HP'de, TDHP'deki 300 Banka Kredileri hesabına aynı şekilde yer verilirken ilave olarak bankalar ve finansal kiralama şirketleri dışındaki finans kuruluşlarından sağlanan borçları izlemek amacıyla “301 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar” adlı bir hesap eklenmiştir. TDHP'de 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabı, FRS HP'de “303 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler” hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri hesabına FRS HP'de yer verilmezken bu hesabın yerine tüm kısa vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili gelecekte tahakkuk edecek faiz tutarlarının izlenebileceği “308 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri” hesabı eklenmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark da finansal raporlama standartlarında yer alan sınıflandırma farklılığından ortaya çıkmıştır. TDHP'de ayrı ayrı ifade edilen tahvil, bono, senet ve çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin tamamı FRS HP'de “borçlanma araçları” olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle TDHP'deki 305 Çıkarılmış Bono ve Senetler hesabı ile 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı, FRS HP'de “304 Çıkarılmış Kısa Vadeli Borçlanma Araçları” hesabı altında birleştirilmiştir. Yapılan sınıflandırmadan kaynaklı iki hesap planı arasında ortaya çıkan bir diğer fark ise TDHP'de 304 Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri hesabının FRS HP'de “305 Çıkarılmış Uzun Vadeli Borçlanma Araçlarının Anapara Taksit ve Faizleri” hesabı olarak değiştirilmesidir. TDHP'de 309 Diğer Mali Borçlar hesabı, FRS HP'de “307 Diğer Finansal Yükümlülükler” hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 308 Menkul Kıymet İhraç Farkı hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Bununla birlikte FRS HP'ye TDHP'de yer almayan “306 Paylara Dönüştürülebilir

Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” hesabı ile “309 Türev Araçlardan Borçlar” isimli iki hesap eklenmiştir.

Hesap planlarında 32 Ticari Borçlar ile 33 Diğer Borçlar hesap gruplarında isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP’de gerek Ticari Borçlar gerekse Diğer Borçlar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP’de 32 Ticari Borçlar hesap grubunda yer alan Alınan Depozito ve Teminatlar hesabına, FRS HP’de 33 Diğer Borçlar hesap grubu içerisinde yer verilmiştir. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak Ticari Borçlar hesap grubunda “322 Verilen İleri Tarihli Çekler”, “323 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar” ve “326 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar” hesapları hesap planına dâhil edilmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap gruplarına 328 ve 338 hesap kodlarıyla “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesapları eklenmiştir. TDHP’de Diğer Borçlar hesap grubu altında yer alan İştiraklere Borçlar ve Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesapları FRS HP’de yerini “332 Ortaklıklara Borçlar” ve “333 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar” hesaplarına bırakmıştır.

Alınan Avanslar hesap grubuyla ilgili TDHP’de 34 no.lu hesap grubunda 340 Alınan Sipariş Avansları hesabı ve 349 Alınan Diğer Avanslar hesabı olmak üzere iki hesap yer alırken FRS HP’de 35 no.lu hesap grubunda “350 Alınan Sipariş Avansları”, “351 Alınan İş Avansları” ve “358 Alınan Diğer Avanslar” hesapları yer almaktadır. İki hesap planı arasındaki bu farklılığın temelinde ise TDHP’de hem mal hem de hizmet teslimlerine ilişkin peşin tahsil edilen avansların 340 Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenmesine rağmen FRS HP’de mal ve hizmet teslimlerine ilişkin alınan avansların birbirinden ayrıştırılması yatmaktadır. FRS HP’de mal teslimlerine ilişkin alınan avanslar “350 Alınan Sipariş Avansları” hesabında izlenirken hizmet teslimlerine ilişkin avanslar ise “351 Alınan İş Avansları” hesabında izlenmektedir.

TDHP’deki 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesap grubu FRS HP’de kaldırılmış ve aynı görevi yapacak nitelikte “34 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesap grubu eklenmiştir. TDHP’deki 35 no.lu hesap grubunda işletmelerin sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamlanan kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerini izlemek amacıyla 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı yer alırken FRS HP’de açılan 34 no.lu hesap grubunda ise “340 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Yükümlülükler” ve “341 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler” hesapları yer almaktadır. Ayrıca TDHP’deki 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına FRS HP’de yer verilmemiştir.

TDHP ile FRS HP arasında en kapsamlı değişikliklerin yapıldığı hesap gruplarından biri de 36 no.lu hesap grubudur. TDHP’de işletmenin yasal düzenlemeler çerçevesinde mükellef ya da sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken bütün vergi ve diğer yasal ödemeler 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında muhasebeleştirilirken FRS HP’de ise hesapların ödenecek vergi türlerine göre farklı hesap düzeyinde muhasebeleştirildiği görülmektedir. Bu kapsamda FRS HP’de vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan ve işletmelerin mükellef sıfatıyla ödemesi gereken vergiler “360 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” hesabında izlenmektedir. İşletmelerin ortakları, personeli veya diğer taraflar adına tevkif ettiği ve vergi dairesine ödeyeceği vergiler ise “361 Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek Vergiler” hesabında muhasebeleştirilmektedir. İşletmelerin vergilendirme döneminde yaptığı KDV mahsup işlemi sonunda tahsil ettiği KDV tutarının, ödediği KDV tutarı ile varsa bir önceki dönemden devreden KDV tutarının toplamından fazla olması durumunda vergi idaresine ödemesi gereken tutar “362 Ödenecek KDV” hesabında izlenmektedir. İşletmelerin yasal düzenlemeler çerçevesinde ödemesi gereken özel tüketim vergileri “363 Ödenecek ÖTV” hesabında kayda alınmaktadır. İşletmelerin 360, 361, 362 ve 363 no.lu hesaplar yoluyla ödediği vergilerin dışında kalan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi gibi vergiler ile resim, harç ve kesinti gibi diğer yasal borçların

muhasabeleştirilmesinde ise “364 Ödenecek Diğer Vergiler” hesabı kullanılmaktadır.

TDHP’de 37 no.lu hesap grubu altında verilen Borç ve Gider Karşılıkları, FRS HP’de “37 (370-371) Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” ve “37 (372-379) Karşılıklar” olmak üzere iki farklı hesap grubunda verilmiştir. FRS HP’de yapılan ayırıştırma ile yasal yükümlülük karşılıkları ile diğer karşılıkların farklı hesap grupları altından toplanması sağlanmıştır. Ayrıca FRS HP’de açılan 37 (372-379) no.lu hesap grubu altına TDHP’de yer almayan yeni hesaplar eklenmiştir. TDHP’de birçok karşılık 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenirken FRS HP’de ise finansal raporlama standartlarında büyük önem arz eden karşılıklar için farklı hesaplar açılmıştır. Bu kapsamda çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkların (kıdem tazminatı karşılığı dışındaki) izlenmesi amacıyla “373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabı eklenmiştir. TDHP’deki 373 Maliyet Giderleri Karşılığı hesabının yerine ise “374 Gider Karşılıkları” hesabı eklenmiştir. İşletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlere ilişkin garanti kapsamında ortaya çıkması muhtemel yükümlülüklerin (malın geri alınması, bakım onarım maliyetleri, hizmetin tekrar sunulması gibi) muhasabeleştirilmesi için “375 Garanti Karşılıkları” hesabı, iade hakkı tanınan satışlar nedeniyle ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için de “376 İade Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. İşletmelerin bir yıl içinde gerçekleştirmeyi arzu ettiği maddi duran varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için “377 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar” hesabı, işletmelerin yapımını üstlendiği faaliyetlerle ilgili yönetim tarafından yapılan program değişikliği nedeniyle bir yıl içerisinde karşılaşması muhtemel yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için ise “378 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 38 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Ertelenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Ayrıca FRS HP’de bu hesap grubunda yer alan hesap kalemlerinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. TDHP’de 380 no.lu Gelecek Aylara Ait Gelirler ismiyle yer alan hesap, hesap grubunda yapılan değişikliğe paralel bir şekilde FRS HP’de “380 Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “382 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. Bir başka değişiklik ise TDHP’de 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunda yer alan 397 Sayım ve Tesellüm Fazları hesabı, FRS HP’de 388 hesap kodu ve aynı isimle 38 no.lu hesap grubu altına alınmıştır.

TDHP’de 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubu yer alırken FRS HP’de ise 39 no.lu grup, “(390-395) Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler” ve “396-399 Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” olmak üzere iki grup olarak hazırlanmıştır. Yapılan gruplandırma doğrultusunda FRS HP’deki 39 (390-395) hesap grubunda yer alan hesaplar ile TDHP’deki hesaplar arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. İki hesap planı arasındaki fark, TDHP’deki yabancı kaynak ifadesi yerine FRS HP’de kısa vadeli yükümlülük kullanılmasının yanı sıra daha önce belirttiği üzere TDHP’deki 397 Sayım ve Tesellüm Fazları hesabının FRS HP’de 39 no.lu grup arasında çıkarılarak 38 no.lu hesap grubu altına alınmasından kaynaklanmaktadır.

FRS HP’de yeni açılan “39 (390-395) Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” hesap grubunda TDHP’de olmayan hesaplar yer almaktadır. İşletmelerin satış amacıyla ellerinde tuttuğu gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “397 Satış Amaçlı Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” hesabı açılırken ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan ve elden çıkarılması beklenen gruplara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “398 Ortaklara Dağıtım Amacıyla Elde Tutulan Gruplara İlişkin Yükümlülükler” hesabı açılmıştır. İlgili hesap grubunda ayrıca satış amacıyla elde tutulan gruplardan durdurulan faaliyet tanımına uygun olanlara ilişkin yükümlülüklerin izlenmesi amacıyla “399 Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Yükümlülükler” hesabı açılmıştır.

3.5. FRS HP ile TDHP’nin Uzun Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 4-Uzun Vadeli Yükümlülükler sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 5’te

sunulmuştur.

Tablo 5. FRS HP ile TDHP'nin Uzun Vadeli Yükümlülükler Açısından Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
40 (400-408) - Finansal Yükümlülükler	
40 (409) - Türev Araçlardan Borçlar	40 - Mali Borçlar
41 - Boş	41 - Boş
42 - Ticari Borçlar	42 - Ticari Borçlar
43 - Diğer Borçlar	43 - Diğer Borçlar
44 - Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler	44 - Alınan Avanslar
45 - Alınan Avanslar	45 - Boş
46 - Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	46 - Boş
47 - Karşılıklar	47 - Borç ve Gider Karşılıkları
48 (480-488) - Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları	48 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
48 (489) - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	
49 - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	49 - Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Not: FRS HP ile TDHP'de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP'de olmayıp FRS HP'de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 5'te FRS HP ve TDHP'deki uzun vadeli yükümlülükler hesap sınıfında yer alan hesap grupları değerlendirildiğinde isim düzeyinde yapılan değişikliklerin yanı sıra hesap düzeyinde de önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

TDHP'deki 40 Mali Borçlar hesap grubu FRS HP'de iki gruba ayrılarak “Finansal Yükümlülükler” ve “Türev Araçlardan Borçlar” olarak değiştirilirken hesap grubunun içeriğinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. FRS HP'de, TDHP'deki 400 Banka Kredileri hesabına aynı şekilde yer verilirken ilave olarak bankalar ve finansal kiralama şirketleri dışındaki finans kuruluşlarından sağlanan borçları izlemek amacıyla “401 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar” adlı bir hesap eklenmiştir. TDHP'de 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar hesabı, FRS HP'de “403 Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler” hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri hesabına FRS HP'de yer verilmezken bu hesabın yerine tüm uzun vadeli finansal yükümlülüklerle ilgili gelecekte tahakkuk edecek faiz tutarlarının izlenebileceği “408 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri” hesabı eklenmiştir. İki hesap planı arasındaki bir diğer fark da finansal raporlama standartlarında yer alan sınıflandırma farklılığından ortaya çıkmıştır. TDHP'de ayrı ayrı ifade edilen tahvil ve çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin tamamı FRS HP'de “borçlanma araçları” olarak sınıflandırılmıştır. Bu nedenle TDHP'deki 405 Çıkarılmış Tahviller hesabı ile 407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler hesabı, FRS HP'de “405 Çıkarılmış Uzun Vadeli Borçlanma Araçları” hesabı altında birleştirilmiştir. TDHP'deki 409 Diğer Mali Borçlar hesabı, FRS HP'de “407 Diğer Finansal Yükümlülükler” hesabı olarak değiştirilmiştir. TDHP'de yer alan 408 Menkul Kıymet İhraç Farkı hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir. Bununla birlikte FRS HP'ye, TDHP'de yer almayan “406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” hesabı ile “409 Türev Araçlardan Borçlar” isimli iki hesap eklenmiştir.

Hesap planlarında hem 42 Ticari Borçlar hesap grubunda hem de 43 Diğer Borçlar hesap grubunda isim olarak değişiklik yapılmamasına rağmen hesap düzeyinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

Buradaki değişiklikler de genel itibarıyla finansal raporlama standartlarında yer alan hükümlere uyum sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlama standartlarında reeskont işlemi yapılmadığından FRS HP’de hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap grubunda reeskont hesaplarına yer verilmemiştir. Ayrıca TDHP’de 42 Ticari Borçlar hesap grubunda yer alan Alınan Depozito ve Teminatlar hesabına, FRS HP’de “43 Diğer Borçlar” hesap grubu içerisinde yer verilmiştir. FRS HP’de TDHP’den farklı olarak Ticari Borçlar hesap grubuna “422 Verilen İleri Tarihli Çekler”, “423 Kredi Kartıyla Yapılan Alımlardan Borçlar” ve “426 İlişkili Taraflara Ticari Borçlar” hesabı eklenirken Diğer Borçlar hesap grubuna ise “435 Personele Borçlar” hesabı eklenmiştir. Finansal raporlama standartlarının en önemli özelliklerinden biri olan vade farklarının ayrıştırılması hususu FRS HP’ye de yansımış ve bu kapsamda hem Ticari Borçlar hem de Diğer Borçlar hesap gruplarına 428 ve 438 hesap kodlarıyla “Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-)” hesaplarının eklenmesine neden olmuştur. TDHP’de Diğer Borçlar hesap grubu altında yer alan İştiraklere Borçlar ve Bağlı Ortaklıklara Borçlar hesapları FRS HP’de yerlerini “432 Ortaklıklara Borçlar” ve “433 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar” hesaplarına bırakmıştır. TDHP’de yer alan 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabı FRS HP’de diğer borçlar hesap grubundan çıkarılmış ve bu hesap yerine 46 no.lu hesap grubu altında “468 Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Diğer Vergi ve Yükümlülükler” hesabı eklenmiştir.

Alınan Avanslar hesap grubuyla ilgili TDHP’de 44 no.lu hesap grubunda 440 Alınan Sipariş Avansları ve 449 Alınan Diğer Avanslar olmak üzere iki hesap yer alırken FRS HP’de ise 45 no.lu hesap grubunda “450 Alınan Sipariş Avansları”, “451 Alınan İş Avansları” ve “458 Alınan Diğer Avanslar” olmak üzere üç hesap yer almaktadır. İki hesap planı arasındaki bu farklılığın temelinde TDHP’de bir yıldan daha uzun sürede yapılacak hem mal hem de hizmet teslimlerine ilişkin peşin tahsil edilen avansların 440 Alınan Sipariş Avansları hesabında izlenmesine karşılık FRS HP’de mal ve hizmet teslimlerine ilişkin alınan avansların birbirinden ayrıştırılması yatmaktadır. FRS HP’de bir yıldan uzun sürede yapılacak mal teslimlerine ilişkin alınan avanslar “450 Alınan Sipariş Avansları” hesabında izlenirken hizmet teslimlerine ilişkin avanslar ise “451 Alınan İş Avansları” hesabında izlenmektedir.

TDHP’de Borç ve Gider Karşılıkları 47 no.lu hesap grubu olarak yer alırken FRS HP’de “47 Karşılıklar” olarak adlandırılmıştır. Ayrıca ilgili hesap grubu altında FRS HP’ye TDHP’de yer almayan yeni hesaplar eklenmiştir. TDHP’de sadece kıdem tazminatı karşılıkları için müstakil bir hesaba yer verilirken diğer karşılıklar ise 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenmektedir. Finansal raporlama standartlarında büyük önem arz eden karşılıklar için FRS HP’de ise farklı hesaplar açılmıştır. Bu kapsamda çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkların (kıdem tazminatı karşılığı dışındaki) izlenmesi amacıyla “473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar” hesabı eklenmiştir. İşletmelerin satmış olduğu mal ve hizmetlere ilişkin garanti kapsamında bir yıldan uzun sürede ortaya çıkması muhtemel yükümlülüklerin (malın geri alınması, bakım onarım maliyetleri, hizmetin tekrar sunulması gibi) muhasebeleştirilmesi için “475 Garanti Karşılıkları” hesabı, iade hakkı tanınan satışlar nedeniyle yine bir yıldan uzun sürede ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için de “476 İade Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir. İşletmelerin bir yıldan uzun sürede gerçekleştirilmeyi beklediği maddi duran varlıkların sökülmesi, kaldırılması ve yerleştirildiği alanın restore edilmesi gibi yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için “477 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Maliyetlere İlişkin Karşılıklar” hesabı, işletmelerin yapımını üstlendiği faaliyetlerle ilgili yönetim tarafından yapılan program değişikliği nedeniyle bir yıldan uzun sürede karşılaşması muhtemel yükümlülüklerden kaynaklanan karşılıklar için de “478 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 48 no.lu hesap grubu altında yer alan Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları hesap grubunun ismine FRS HP’de “Ertelenmiş” ifadesi açıklayıcı bilgi olarak eklenmiştir. Hesap grubu isminde yapılan değişiklik doğrultusunda TDHP’de 480 no.lu Gelecek Yıllara Ait Gelirler ismiyle yer alan hesap, FRS HP’de “480 Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler” olarak değiştirilmiştir. Bu değişikliğin yanı sıra TDHP’de olmayan “482 Alınan Devlet Teşvikleri” hesabı FRS HP’ye eklenmiştir.

TDHP’de 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunun ismi FRS HP’de “49 Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler” olarak değiştirilmiştir. İki hesap planı arasında ilgili hesap grubu altında yer alan hesaplarla ilgili önemli farklar bulunmazken sadece hesap isimlerinde bazı farklar görülmektedir. Bu kapsamda TDHP’deki 492 Diğer KDV isimli hesap FRS HP’de “492 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi” olarak, 499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesabı ise “495 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yükümlülükler” olarak değiştirilmiştir.

TDHP’de olmamasına rağmen finansal raporlama standartlarında yer alan özellikli durumlar nedeniyle FRS HP’ye eklenen bazı hesap grupları bulunmaktadır. FRS HP’de yeni açılan bu hesap grupları “40 Türev Araçlardan Borçlar”, “44 Devam Eden İnşa (Taahhüt), Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Yükümlülükler”, “46 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler” ve “48 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü”dür.

3.6. FRS HP ile TDHP’nin Özkaynaklar Açısından Karşılaştırılması

FRS HP ile TDHP’de 5-Özkaynaklar sınıfında yer alan hesap grupları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. FRS HP ile TDHP’nin Özkaynaklar Açısından Karşılaştırılması

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı	Tekdüzen Hesap Planı
50 - Ödenmiş Sermaye	50 - Ödenmiş Sermaye
51 - Sermaye Katkıları	51 - Boş
52 - Sermaye Yedekleri	52 - Sermaye Yedekleri
53 - Boş	53 - Boş
54 - Kâr Yedekleri ve Fonlar	54 - Kâr Yedekleri
55 - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	55 - Boş
56 - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)	56 - Boş
57 - Geçmiş Yıllar Kârları	57 - Geçmiş Yıllar Kârları
58 - Geçmiş Yıllar Zararları	58 - Geçmiş Yıllar Zararları
59 - Dönem Net Kârı (Zararı)	59 - Dönem Net Kârı (Zararı)

Not: FRS HP ile TDHP’de farklı isimlendirilen hesap grupları ok işaretleri ile gösterilmiştir. Şekil içerisine alınan hesap grupları ise TDHP’de olmayıp FRS HP’de açılan hesap gruplarıdır.

Tablo 6’da FRS HP ve TDHP’deki özkaynaklar hesap sınıfında yer alan hesap grupları arasındaki temel fark, FRS HP’ye eklenen yeni hesap gruplarından kaynaklanmaktadır. Bu farklılığın yanı sıra TDHP ve FRS HP’deki hesap grupları arasında hesap düzeyinde de önemli farklar bulunmaktadır.

TDHP ve FRS HP’deki 50 Ödenmiş Sermaye hesap grubuyla ilgili fark FRS HP’ye “504 Paya Dönüşen Borçlanma Araçları” hesabının eklenmesinden kaynaklanmaktadır. 504 no.lu hesap, paylara dönüştürülebilir borçlanma araçlarının paylara dönüşmesi neticesinde ortaya çıkan sermaye tutarını izlemek amacıyla eklenmiş olup “306 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” ve “406 Paylara Dönüştürülebilir Borçlanma Araçlarının Finansal Yükümlülük Bileşenleri” hesaplarıyla paralel bir yapıda çalışmaktadır.

TDHP’de yer almamasına rağmen FRS HP’ye eklenen hesap gruplarından biri de “51 Sermaye Katkıları”dır. İlgili grup, işletmeye yapılan sermaye niteliğindeki ilave katkıların izlenmesi amacıyla eklenmiş olup “510 Pay Sahiplerinin İlave Sermaye Katkıları”, “511 Sermaye Tamamlama Fonu”, “512 Kooperatif Ortaklarının Sermaye Niteliğindeki Katkı Payları”, “515 Geri Alınmış Paylar”,

“516 Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi” ve “517 Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi” hesaplarından oluşmaktadır.

TDHP ile FRS HP'deki 52 Sermaye Yedekleri hesap grubunda hesap düzeyinde önemli farklar bulunmaktadır. TDHP'de 520 Hisse Senedi İhraç Primleri ve 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesapları FRS HP'de sırasıyla *“520 Pay İhraç Primleri”* ve *“521 Pay İptal Kârları”* olarak değiştirilmiştir. Ayrıca FRS HP'ye sermaye hesabının yasal kayıtlar üzerinden gösterilebilmesi için geri alınan payların tekrar satışı nedeniyle ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farkların izlenmesi amacıyla *“522 Geri Alınan Payların Yeniden Satışından Ortaya Çıkan Primler”* hesabı ve pay ihracında gerçekleşen giderlerin izlenmesi amacıyla da *“523 Pay İhraç Giderleri”* hesabı eklenmiştir. TDHP'deki 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları, 523 İştirakleri Yeniden Değerleme Artışları ve 529 Diğer Sermaye Yedekleri hesaplarına FRS HP'de 52 no.lu hesap grubu altında yer verilmezken ilgili hesaplar *“55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)”* hesap grubunda 552, 557 ve 558 hesap kodlarıyla yer almaktadır. TDHP'deki 524 Maliyet Artışları Fonu hesabına FRS HP'de yer verilmemiştir.

TDHP'de 54 Kâr Yedekleri hesap grubuna FRS HP'de fonlar ifadesi eklenerek *“54 Kâr Yedekleri ve Fonlar”* olarak değiştirilmiştir. İlgili hesap grubunda yer alan hesaplar incelendiğinde TDHP'deki tüm hesaplara FRS HP'de de yer verildiği ve ayrıca FRS HP'de ilave hesapların açıldığı görülmektedir. FRS HP'de işletmelerin geri aldığı payları için edinme değerini karşılayan tutar kadar ayrılan yedeklerin izlenmesi için *“543 Geri Alınan Paylara İlişkin Yedekler”* hesabı, dönem kârından girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye konulması ya da girişim sermayesi fonu paylarının satın alınması amacıyla ayrılan yedeklerin izlenmesi amacıyla da *“544 Girişim Sermayesi Fonu”* hesabı açılmıştır. Vergi düzenlemeleri çerçevesinde istisna kazanç olarak değerlendirilen iştirak, gayrimenkul ve benzeri satışlardan elde edilen ve belirli bir süre bekletme zorunluluğu olan satış kârlarını izlemek amacıyla *“545 Yedeklerde İzlenen İstisnaya Konu Satış Kârları”* hesabı açılırken yine vergi düzenlemeleri ya da diğer düzenlemeler çerçevesinde yedeklerde tutulması gereken devlet teşviklerini izlemek amacıyla da *“546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri”* hesabı açılmıştır. TDHP'deki 549 Özel Fonlar hesabının ismi FRS HP'de *“547 Sabit Kıymet Yenileme Fonları”* olarak değiştirilirken işletmelerin bazı özel amaçlarının (dâhili sigorta fonu, faaliyetlerin genişletilmesi fonu gibi) gerçekleştirilmesi için ayrılan fonların izlenmesi amacıyla *“548 Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar”* hesabı açılmıştır.

TDHP'de boş bırakılan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarına FRS HP'de yeni hesap grupları eklenmiştir. Bu kapsamda işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama çerçevesine göre özkaynaklara/diğer kapsamlı gelire yansıttığı ve daha sonra kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktarmayacağı gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları izleyeceği hesapların yer aldığı *“55 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)”* hesap grubu FRS HP'ye eklenmiştir. FRS HP'ye eklenen diğer bir hesap grubu ise işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre özkaynaklara/diğer kapsamlı gelire yansıttığı ve daha sonra kâr veya zarar tablosu hesaplarına aktaracağı gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları izleyeceği hesapların yer aldığı *“56 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)”* hesap grubudur. FRS HP'de yeni açılan 55 ve 56 no.lu hesap gruplarında yer alan hesapların bazıları, işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine göre farklılık arz etmektedir.

TDHP'de 57 no.lu hesap grubunda yalnızca 570 Geçmiş Yıl Kârları hesabı yer alırken 58 no.lu hesap grubunda ise sadece 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabı yer almaktadır. FRS HP'de ise hem 57 hem de 58 no.lu hesap grubuna TDHP'deki hesapların yanı sıra yeni hesaplar eklenmiştir. Bu kapsamda 57 no.lu gruba *“571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Kârları”*, *“572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Kârları”* ve *“573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar”* hesapları, 58 no.lu gruba ise *“581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları”*, *“582 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltme Zararları”* ve *“583 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Zararlar”* hesapları eklenmiştir.

TDHP’de 59 no.lu hesap grubunda yer alan 590 Dönem Net Kârı hesabı ile 591 Dönem Net Zararı hesabına FRS HP’de aynı hesap kodu ve isim ile yer verilmiştir. FRS HP’de ilave olarak TDHP’de yer almayan “599 Ödenen Kâr Payı Avansları” hesabına yer verilmiştir. FRS HP’ye eklenen yeni hesapta, işletmelerin ödeyeceği kâr payından mahsup edilmek üzere önceden ödenen kâr payı avansları izlenir.

4. SONUÇ

İşletmelerin dışa açılan yüzü olan finansal tabloların hazırlanmasında en önemli rolü hesap planı üstlenmektedir. İlgili dönem içerisinde gerçekleştirilen mali nitelikteki işlem ve olaylar hesap planında yer alan hesaplar aracılığıyla finansal tablolara yansıtılmaktadır. Türkiye’de bu görev, 1994 yılından beri şimdiki ismiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No.lu MSUGT’nin ekinde yer alan TDHP tarafından yerine getirilmiştir. 2005 yılı itibarıyla UMS/UFRS’lere geçiş sürecinde TDHP’nin yetersiz kalması nedeniyle yeni hesap planı ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla KGK tarafından yapılan çalışmalar sonunda Eylül 2018’de taslak bir hesap planı hazırlanmıştır. Sonrasında ise akademisyenlerin, uzmanların, bağımsız denetçilerin, meslek örgütü temsilcilerinin ve özel sektör temsilcilerinin dâhil olduğu çalışma grubuyla çalışmalara devam edilmiş ve bu kapsamda hazırlanan taslak hesap Aralık 2018’de kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılmıştır. İlgili kişi ya da kurumlarda taslak hesap planına ilişkin görüş ve önerileri talep edilirken aynı zamanda “Görüş Talep Edilen Özel Hususlar” adlı bir dosyada paylaşılan hususlara ilişkin görüş ve önerilerini özellikle paylaşmaları talep edilmiştir.

KGK, kamuoyundan gelen dönütler ile TFRS ve BOBİ FRS’de meydana gelen değişiklikleri değerlendirerek taslak hesap planını güncellemiş ve 10.11.2023 tarihinde bir kez daha kamuoyunun görüş ve önerilerine açmıştır. Yaklaşık 15 günlük süre zarfında gelen görüş ve öneriler dikkate alınarak taslak hesap planı üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda nihai hesap planı hazırlanmış ve 29.07.2024 tarihinde alınan kurul kararı ile FRS HP’nin uygulanmasına karar verilmiştir. Uzun yıllar süren çalışmalar sonunda hazırlanan hesap planının, bilanço esasına göre defter tutan (finansal kuruluşlar hariç) ve TFRS ya da BOBİ FRS’ye göre raporlama yapan işletmeler tarafından isteğe bağlı bir şekilde kullanılmasına imkân sağlanmıştır.

FRS HP’de yer alan finansal durum tablosu hesap sınıflarının, hesap gruplarının ve hesapların ayrıntılı bir şekilde incelendiği ve TDHP ile olan farklılıklarının ortaya konduğu bu çalışmada tespit edilen hususlar aşağıda ifade edilmiştir:

- FRS HP’de finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme, sınıflandırma ve diğer hükümler nedeniyle birçok yeni hesap açılmış ve TDHP’de 271 olan hesap sayısı 479’a çıkarılmıştır.
- FRS HP’de yer alan hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar düzeyinde isim değişiklikleri yapılmıştır.
- FRS HP’de bazı hesap grupları birleştirilirken bazı hesap grupları da ayrıştırılmıştır.
- FRS HP’de yer alan hesaplar ilgili açıklamalar daha detaylı bir şekilde yapılmıştır.
- FRS HP’de bazı hesaplar için işletmelerin tabi oldukları finansal raporlama çerçevesine (TFRS ya da BOBİ FRS) göre ayrı ayrı açıklamalara yer verilmiştir.
- FRS HP’ye dönen varlıklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP’de yer almayan türev araçlar, canlı varlıklar, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar hesap grupları ilave edilmiştir. Ayrıca TDHP’de hazır değerler olarak yer alan hesap grubunun ismi nakit ve nakit benzerleri, menkul kıymetler hesap grubunun ismi ise finansal yatırımlar olarak değiştirilmiştir. TDHP’de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ismiyle yer alan hesap grubu da FRS HP’de devam eden inşaa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin finansal varlıklar olarak değiştirilmiştir.
- FRS HP’ye duran varlıklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP’de yer almayan türev araçlar, devam eden inşaa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden varlıklar ile imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin

finansal varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar ve ertelenmiş vergi varlığı hesap grupları eklenmiştir. Bununla birlikte TDHP'deki mali duran varlıklar hesap grubu ikiye ayrılarak finansal yatırımlar ve ortaklıklardaki yatırımlar olarak değiştirilmiştir. Yine TDHP'deki maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar hesap grupları ise FRS HP'de birleştirilerek şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu olarak isim değişikliği yapılmıştır.

- FRS HP'ye kısa vadeli yükümlülükler hesap sınıfına TDHP'de yer almayan türev araçlardan borçlar hesap grubu ile satış amaçlı sınıflandırılan gruplara ilişkin yükümlülükler hesap grubu ilave edilmiştir. Ayrıca TDHP'de mali borçlar ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de finansal yükümlülükler ismiyle değiştirilmiştir. Yine TDHP'de yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesap grubunun ismi FRS HP'de devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler olarak değiştirilmiştir. TDHP'de borç ve gider karşılıkları ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ve karşılıklar olmak üzere iki hesap grubuna ayrılmıştır.

- FRS HP'ye uzun vadeli yükümlülükler hesap sınıfıyla ilgili TDHP'de yer almayan türev araçlardan borçlar, devam eden inşa (taahhüt), proje veya hizmet sözleşmelerinden yükümlülükler, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesap grupları eklenmiştir. Ayrıca TDHP'de mali borçlar ismiyle yer alan hesap grubu FRS HP'de finansal yükümlülükler ismiyle değiştirilmiştir. Yine TDHP'de borç ve gider karşılıkları ismiyle yer alan hesap grubuna FRS HP'de karşılıklar ismiyle yer verilmiştir.

- FRS HP'ye özkaynaklar hesap sınıfıyla ilgili TDHP'de yer almayan sermaye katkıları, kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler), kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak özkaynaklarda kaydedilen birikmiş gelirler (giderler) hesap grupları ilave edilmiştir. İlave edilen hesap gruplarının yanı sıra TDHP'de kâr yedekleri ismiyle yer alan hesap grubuna FRS HP'de kâr yedekleri ve fonlar ismiyle yer verilmiştir.

FRS HP'nin getirdiği yenilikler değerlendirildiğinde, işletmelerin raporlama ihtiyacını karşılamak amacıyla hesap sayısının ve çeşitliliğinin artırıldığı ve işletmelerin tabi olduğu finansal raporlama çerçevesine (TFRS ya da BOBİ FRS) göre ihtiyacı olan hesapları kullanacağı söylenebilmektedir. FRS HP ile işletmelerin yıllardır ihtiyaç duyduğu nitelikte ve içerikte bir hesap planı hazırlanmış olup tüm hesap grupları ve hesaplar için detaylı açıklamalara yer verilmesiyle işletmelere finansal tablo hazırlama sürecinde önemli fayda sağlanacaktır. Ayrıca FRS HP'nin tüm işletmeler tarafından zorunlu bir şekilde uygulanmaya başlamasıyla birlikte finansal tablolardaki karşılaştırılabilirlik artacaktır. Bu çalışmada FRS HP'nin TDHP ile olan farkları finansal durum tablosu hesap sınıfları açısından incelenmiş olup gelecekte yapılacak çalışmalarda kâr veya zarar tablosu hesapları ile maliyet hesaplarının ele alınması faydalı olabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Nurettin ÖZDEMİR (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Nurettin ÖZDEMİR (%100)

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2019). Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3), 745-785. <https://doi.org/10.29067/muvu.561333>
- Dızman, Ş. (2022). FRS Hesap Planı Taslağı Finansal Yatırımlar ile Tekdüzen Hesap Planı Menkul Kıymetler Hesap Grupları Farklarının Analizi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(131), 21-33. <http://dx.doi.org/10.29228/ASOS.63101>
- Gökçen, G., & Ataman, B. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Üretim Maliyeti Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(4), 812-828. <https://doi.org/10.29106/fesa.833359>
- Kablan, A. (2020). Hesap Planı Değişimi Üzerine Bir İnceleme: Tek Düzen Hesap Planı ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Karşılaştırması. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129. <https://doi.org/10.38009/ekimad.731036>
- Karacan, S., & Albeni, N. (2022). Mevcut Tekdüzen Hesap Planı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında Yer Alan Karşılık Hesaplarının Karşılaştırılması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(43), 1-25. <https://doi.org/10.35343/kosbed.993365>
- Karcıoğlu, R., Ertaş, F. C., & Alpa, K. (2021). Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı ile Kamu Gözetim Kurumu Hesap Planı Taslağının Gelir ve Gider Hesapları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 380-396. <https://doi.org/10.33416/baybem.858989>
- KGK-A (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, Erişim: <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2530/Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1>, Erişim Tarihi: 31.07.2024.

KGK-B (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Görüş Talep

- | Edilen | Özel | Hususlar, | Erişim: |
|--|------|-----------|---------|
| https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK3_G%C3%B6r%C3%BC%C5%9F%20Talep%20Edilen%20%C3%96zel%20Hususlar.pdf , Erişim Tarihi: 31.07.2024. | | | |
| <p>KGK-C (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Güncel Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Kamuoyu Görüşüne Açılması, Erişim: https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4926/Gu%CC%88ncel-Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Kamuoyu-Go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-Ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r--(10-11-2023), Erişim Tarihi: 31.07.2024.</p> | | | |
| <p>KGK-D (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Yayımlanması, Erişim: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Duyuru%20-%2051.pdf, Erişim Tarihi: 31.07.2024.</p> | | | |
| <p>KGK-E (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı, Erişim: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20_18.07.pdf, Erişim Tarihi: 01.08.2024.</p> | | | |
| <p>Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). Tebliğ Sıra No: 1, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 21447 (M), Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, Erişim tarihi: 01.08.2024.</p> | | | |
| <p>Utku, M. (2022). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Özkaynak Hesaplarının Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi. <i>İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi</i>, 5(1), 49-66. https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1037934</p> | | | |



BİST'te İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin SV-EDAS Yöntemleri ile Performans Analizi

Murat KATI¹

Öz

Ülkemizde sigorta sektörü, bankacılık sektörünün ardından finansal piyasanın en önemli aktörleri arasındadır. Bu çalışmada Türkiye'de sigorta sektöründe faaliyet gösteren ve Borsa İstanbul (BİST)'te işlem gören sigorta şirketlerinin finansal performanslarının Çok Kriterli Karar Verme (ÇKKV) yöntemlerinden İstatistiksel Varyans (SV) ve Ortalama Çözüm Uzaklığına Dayalı Değerlendirme (EDAS) yöntemleri ile analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında BİST'te işlem gören 6 sigorta şirketinin 2013-2023 dönemine ilişkin finansal performanslarının incelenmesi amacıyla, literatürde yer alan çalışmalardan faydalanarak 8 finansal kriter belirlenmiştir. Belirlenen kriterlerin ağırlıkları SV yöntemi ile hesaplanmış ve EDAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda şirketlerin finansal performanslarını etkileyen en önemli kriterlerin yıllar itibarıyla farklılık gösterdiği ancak alınan prim (net)/toplam özkaynaklar, cari varlıklar/kısa vadeli borçlar ile uzun vadeli borçlar/toplam aktifler gibi kriterlerin her zaman öncelikli olduğu saptanmıştır. EDAS yöntemi ile gerçekleştirilen analiz sonucunda 2023 yılında finansal performansı en yüksek şirketin Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş., en düşük şirketin ise Ak Sigorta A.Ş. olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Sigorta Sektörü, Finansal Performans, ÇKKV, SV, EDAS.

JEL Kodları: G20, G22, M49.

Performance Analysis of Insurance Companies Traded on BIST Using SV-EDAS Methods

Abstract

In our country, the insurance sector is among the most important actors in the financial market after the banking industry. In this study, it is aimed to analyze the financial performances of insurance companies operating in the Turkish insurance sector and traded in Borsa İstanbul (BIST) with Statistical Variance (SV) and Evaluation Based on Average Solution Distance (EDAS) methods, which are among the Multi-Criteria Decision Making (MCDM) methods. Within the scope of the research, by using the studies in the literature 8 financial criteria were determined to examine the financial performances of 6 insurance companies traded on BIST for 2013-2023. The weights of the chosen criteria were calculated using the SV method and analyzed using the EDAS method. As a result of the study, it was determined that the most important criteria on the financial performance of companies vary from year to year, but criteria such as premium received (net) / total equity, current assets / short-term debts, and long-term debts / total assets are always prioritized. As a result of the analysis carried out with the EDAS method, it was determined that the company with the highest financial performance in 2023 was Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş., and the company with the lowest financial performance was Ak Sigorta A.Ş.

Keywords: Insurance Sector, Financial Performance, MCDM, SV, EDAS.

JEL Codes: G20, G22, M49.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Murat Katı, Dr., Dicle Kalkanma Ajansı, Mardin/Türkiye, muratkatı@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-2335-3477.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Katı, M. (2025). BİST'te işlem gören sigorta şirketlerinin Sv-Edas yöntemleri ile performans analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 133-150. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1522976>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The main objective of the study is to analyze the financial performance of insurance companies operating in the Turkish insurance industry and traded on the BIST for the period 2013-2023 by using SV and EDAS methods. Within the scope of the study, financial data of insurance companies traded on BIST from 2013 to 2023 are obtained from official statistics of Borsa Istanbul and the Insurance Association of Turkey. In the study, the weights of the financial criteria created to examine the financial performance of insurance companies were calculated using the SV method and analyzed using the EDAS method.

Although there are many studies on financial performance in the literature review, it is seen that the studies on insurance companies are limited. In this context, this study is expected to contribute to the literature in many ways. Some of these contributions are determining the financial performance of insurance companies traded on BIST, suggesting financial criteria in financial performance analysis, applying SV and EDAS methods in financial performance analysis, and presenting a long-term study covering 2013-2023 in financial performance analysis. The study is considered unique in terms of being a long-term study covering the period of 2013-2023 and using SV and EDAS methods in performance evaluation. The study's limitations are that it covers only insurance companies traded on the BIST, the criteria, criteria weights, and methods used in performance evaluation are subjective, and the study covers the Covid-19 period, which significantly affects financial markets. In this context, changing the financial criteria, criteria weights, and methods used in performance evaluation in future studies may lead to different results. In addition, including non-financial criteria (in this study, only financial criteria were used), covering all life and non-life insurance companies, and making them available to decision-makers and interested parties in the financial sector will also be instructive for future studies.

Literature on Research

In the literature review, there are many studies on the financial performance of companies operating in the insurance industry. Some of these studies are; Başkaya and Akar (2005), Yao et al. (2007), Tsai et al. (2008), Barros, Nektarios and Assaf (2010), Özcan (2011), Dalkılıç (2012), Alenjagh (2013), Asadi and Moghri (2016), Ertuğrul and Özçil (2016), Kaya (2016), Venkateswarlu and Rao (2016), Mandic et al. (2017), Akyüz, Tosun and Aka (2020), Ghosh et al. (2021), Taşcı and Akbalık (2022), Erdoğan (2023), Sönmez (2023), Erdoğan and Aydın (2024). The literature review shows that the studies using SV and EDAS methods to analyze the financial performance of insurance companies operating in the insurance sector are limited. Some of these studies are Ünal (2019), Aydın (2021), Akbulut and Gümüşkaya (2022), Bektaş (2022). When the results of the studies on the performance of insurance companies in the literature are analyzed, it is seen that Anadolu Hayat Emeklilik in the study conducted by Erdoğan (2024), Türkiye Sigorta A.Ş. in the study conducted by Gülcemal et al. (2023), Türkiye Sigorta A.Ş. in the study conducted by Gökdemir and Emel (2023), Ray Sigorta A.Ş. in the study conducted by Taşcı (2023) are the companies with the highest financial performance. The main reasons for the different results in this study can be explained by the performance criteria selected, weighting, and methods used.

Method of The Research

Within the scope of the study, the financial data of insurance companies traded on BIST for the period 2013-2023 were obtained from the official statistics of Borsa Istanbul and the Insurance Association of Turkey. The weights of the financial criteria created to examine the financial performance of insurance companies were calculated by the SV method and analyzed by the EDAS method. The application stages of these methods are given below.

Findings of The Research

It is observed that the rankings regarding the performance of insurance companies differ by year. The performance rankings for 2023 determined that the company with the highest financial performance was Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş., and the lowest company was AK Sigorta A.Ş. It is detected that the performance of Anadolu Anonim Türk Sigorta A.Ş. has varied over the years. Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş. had the highest financial performance until 2019. Still, its performance has varied in the following periods by failing to maintain this title, and the performance levels of Ray Sigorta A.Ş. and Türkiye Sigorta A.Ş. generally differ.

When the rankings of insurance companies regarding their financial performance are evaluated in general, it is seen that there were no significant changes in company rankings in the 2013-2019 period, while the rankings changed significantly in 2020 and later periods. Among the reasons for this change the COVID-19 pandemic, which occurred worldwide and in our country as of 2020 and negatively affected the financial markets, can be given. It can be said that the methods companies use in their financial policies during and after the pandemic have significantly changed their financial performance.

Conclusion

Within the scope of the study, eight financial criteria were determined to analyze the financial performance of six insurance companies traded on BIST from 2013 to 2023. The weights of the criteria defined by the studies in the literature were calculated using the SV method and analyzed using the EDAS method. As a result of the study, it was determined that the most important criteria affecting the financial performance of the companies are premiums received (net)/total equity, current assets/short-term liabilities, and long-term liabilities/total assets. In the 2023 performance rankings, Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş. has the highest financial performance, and Ak Sigorta A.Ş. has the lowest financial performance. It is recommended that companies with low financial performance rankings should focus on policies and measures to increase their financial performance, especially risk-oriented policies. In addition, companies should be prepared for any possible outbreaks, risks, and threats, such as COVID-19, which includes the study period and affects the insurance sector exceptionally negatively. In this context, insurance companies should periodically measure and evaluate their performance and take the necessary measures to minimize the impact of possible risks that may arise.

1. GİRİŞ

Sigorta, doğal afetlerden çevresel tehlikelere, yaşam ve sakatlık risklerinden yangın, hırsızlık, patlama vb. mülkiyet risklerine kadar çeşitlenebilen nedenlerle ortaya çıkabilecek zararların karşılanmasına yönelik bir mali araç olarak ifade edilmektedir (Lester, 2009:4). Sigorta işlemi, prim olarak adlandırılan bir bedel karşılığında, sigorta kapsamında yer alan ve sonucunda maddi zarar ortaya çıkabilecek bir olayın meydana gelmesi durumunda sigortacı tarafından söz konusu zararın karşılanmasının garanti edilmesidir (Skipper, 2001:3).

Sigorta şirketleri tarafından yürütülen sigortacılık faaliyetleri, sadece tazminat yoluyla ekonomik işlemlerin kolaylaştırılması değil, aynı zamanda riskin etkin ve verimli yönetilmesi ile finansal aracılık işlevlerini de yerine getirmektedir. Tasarrufların harekete geçirilmesi ve kayıpların azaltılmasında önemli rol oynayan sigorta şirketleri, aynı zamanda hükümetlerin güvenlik programlarının yerine geçmekte veya tamamlayıcısı olabilmektedir (Kugler & Ofoghi, 2005:2). Finansal sektörün önemli bir parçası olan sigorta şirketleri, sadece risklerin teminat altına alınması ve risklerin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkan mali zararların karşılanmasını sağlamakla kalmayıp aynı zamanda sigorta işlemlerinden elde edilen prim gelirleri fonunun yatırımlara dönüşmesi ile ekonomik gelişmeye de katkı sunmaktadır (Bayramoğlu & Başarır, 2016:136).

Sigorta şirketlerinin ülke ekonomilerine sunmuş oldukları katkılarının yanı sıra, başarısızlıkları da finansal piyasaları önemli ölçüde etkilemektedir. Salgın hastalıklar, siber tehditler, iklim değişikliği vb. birçok risk barındıran olaylara ilişkin, şirketlerin risk yönetimi ve performans değerlendirme çalışmalarına önem vermesini gerektirmektedir. Şirketlerin performanslarının belirli aralıklarla değerlendirilmesi, ortaya çıkabilecek risklerin önlenmesi ve yönetimine katkı sunacağı gibi, finansal piyasalarda yer alan aktörlerin karar alma süreçlerini de olumlu etkileyecektir.

Bu çalışmada ülkemizde sigorta sektöründe faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören sigorta şirketlerinin finansal performanslarının ÇKKV yöntemlerinden SV ve EDAS ile analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Literatür incelemesinde sigorta sektöründe yer alan şirketlerin finansal performanslarının incelenmesine yönelik SV ve EDAS yöntemlerinin bir arada kullanıldığı çalışmaların oldukça sınırlı olduğu, genellikle her iki yöntemin de farklı ÇKKV yöntemleriyle hibrit bir şekilde kullanıldığı görülmüştür. Ayrıca literatürde ÇKKV yöntemleriyle yürütülen finansal performansı konu alan çalışmalarda kriter ağırlıklarının genellikle uzman görüşlerine dayanılarak subjektif şekilde belirlendiği tespit edilmiştir. Bu çalışmada veri üzerinden hesaplamaya dayalı istatistiksel varyans yöntemi olan SV yöntemi kullanılmıştır. Yöntemin istatistiksel veri hesaplamasına dayalı ve objektif olması, tercih edilmesinin temel gerekçesidir. Bununla birlikte literatür incelendiğinde sigorta sektöründe finansal performansın incelenmesine yönelik SV ve EDAS yöntemlerinin kullanıldığı çalışmaların oldukça sınırlı olması çalışmanın bir diğer gerekçesini oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre, sektör temsilcilerine ve sektöre yönelik gelecekte yürütülecek çalışmalara katkı sunması beklenmektedir.

Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde Türkiye’de finans ve sigorta sektörüne ilişkin temel kavramlar, ikinci bölümde sigorta sektörünün ülkemizdeki genel görünümünün yer aldığı Türkiye finans ve sigorta sektörüne genel bakış, üçüncü bölümde sigorta sektörü ile SV ve EDAS yöntemlerine ilişkin literatür araştırması, dördüncü bölümde çalışmanın amacı, veri seti ve yönteminin yer aldığı çalışmanın metodolojisi, beşinci bölümde SV ve EDAS yöntemlerinin uygulama adımları ve elde edilen sonuçlara ilişkin bulgular, son bölümde ise çalışma kapsamında oluşturulan sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. TÜRKİYE FİNANS VE SİGORTA SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ

Finans sektörü aktif büyüklükleri itibarıyla ülke ekonomilerinde önemli rol oynayan sektörlerden biridir. Finansal piyasalarda ekonomik büyüklükleri itibarıyla birçok aktör faaliyet göstermektedir. Bu aktörler arasında kuşkusuz bankacılık ilk sırada gelmektedir. Aktif büyüklüğü itibarıyla 14.347,39 milyar TL’ye sahip olan bankalar, finans sektörünün yaklaşık %86,5’ini oluşturmaktadır. Sigortacılık, reasürans ve emeklilik şirketleri ise %4,7’lik paya sahip olarak bankacılığın ardından

finans sektörü içerisinde aktif büyüklüğü bakımından en yüksek paya sahip ikinci aktör konumundadır. Finans sektöründe yer alan diğer aktörlerin aktif büyüklükleri incelendiğinde; menkul kıymet yatırım fonlarının 679,4 milyar TL, finansal kiralama şirketlerinin 163,5 milyar TL, faktöring şirketlerinin 135,6 milyar TL, tüketici finansman şirketlerinin 74,6 milyar TL, aracı kurumların 152,4 milyar TL, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının 245,8 milyar TL, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının 15,6 milyar TL aktif büyüklüğüne sahip olduğu; finans sektörünün toplam aktif büyüklüğünün ise 156.594,79 milyar TL olduğu görülmektedir. Sektörde yer alan aktörlerin 2018-2022 yıllarına ilişkin aktif büyüklükleri aşağıda yer alan Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Türkiye Finans Sektörü Aktif Büyüklükleri (Milyar TL)

<i>Sektör</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>	<i>Sektör Payı (%)</i>
Bankalar	3.867	4.490,80	6.106,40	9.215,50	14.347,39	86,5
Sigorta, Reas. Emek. Şirketleri	178,4	236,6	307,8	419,3	780,5	4,7
Menkul Kıymet Yat. Fonları	46,8	113,8	128,5	267,4	679,4	4,1
Finansal Kiralama Şirketleri	68,5	58,2	70,3	106	163,5	1
Faktöring Şirketleri	34,6	37	48	65	135,6	0,8
Tüketici Finansman Şirketleri	39,7	27,6	36	48,7	74,6	0,4
Aracı Kurumlar	21,9	28	41,3	61,4	152,4	0,9
Gayrimenkul Yatırım Ort.	19,4	32,7	55,3	87,3	245,8	1,5
Girişim Sermayesi Yat. Ort	1,5	3	7,6	6,5	15,6	0,1
Genel Toplam	4.277,80	5.027,70	6.801,20	10.277,10	16.594,79	100

Kaynak: Türkiye Sigorta Birliği, 2022.

Ülkemizde sigorta sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin faaliyet alanlarına göre dağılımı incelendiğinde 2021 yılı itibariyle sektörde toplam 70 adet şirketin faaliyet gösterdiği görülmektedir. Bu şirketlerin 45 tanesi hayat dışı sigorta şirketi, 7 tanesi hayat sigortası şirketi, 14 tanesi emeklilik şirketi, 4 tanesi ise reasürans şirketi olarak faaliyet göstermektedir. Faaliyet alanlarına göre şirketlerin yıllar itibariyle dağılımları göz önüne alındığında 2018-2022 yılları itibariyle şirket sayılarında önemli değişimler bulunmadığı tespit edilmiştir. Faaliyet alanlarına göre sektördeki şirketlerin yıllar itibariyle dağılımı aşağıda yer alan Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Türk Sigorta Sektöründe Faaliyet Gösteren Sigorta Şirketlerine İlişkin İstatistikler

<i>Şirket Türü</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>	<i>2022</i>
Hayat Dışı Sigorta Şirketi	40	38	39	43	45
Hayat Sigorta Şirketi	5	5	6	7	7
Emeklilik Şirketi	18	17	17	15	14
Reasürans Şirketi	3	3	3	4	4
Genel Toplam	66	63	65	69	70

Kaynak: Türkiye Sigorta Birliği, 2022.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde sigorta sektöründe yer alan şirketlerin performans analizine yönelik birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda yer almaktadır.

Başkaya ve Akar (2005) çalışmalarında, sigorta sektörünün 2003 yılına ilişkin satış performanslarını değerlendirmişlerdir. Veri sarflama analizi (VZA) yönteminin kullanıldığı çalışmanın sonucunda, satış performansı en etkin olan şirketlerin Garanti, Axa Oyak, İsviçre, Anadolu, Koç, Allianz ve Güneş Sigorta olduğu tespit edilmiştir.

Yao vd. (2007) çalışmalarında, Çin’de faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin 1994-2004 dönemine ilişkin etkinlik düzeylerini incelemişlerdir. Çalışmada VZA yöntemini kullanmışlardır. Araştırma sonucunda hayat dışı sigorta şirketlerinin etkinlik düzeyinin hayat sigortası şirketlerine nazaran daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Tsai vd. (2008) çalışmalarında, Tayvan’da faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin 2005 yılına ait finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada kriter ağırlıkları Analitik Ağ Süreci (Analytic Network Process - ANP) yöntemi ile hesaplanarak, İdeal Çözüme Dayalı Sıralama Tekniği (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution - TOPSIS) yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda finansal performansı en yüksek olan şirketin Tokio Marznrue Newa olduğu tespit edilmiştir.

Barros, Nektarios ve Assaf (2010) çalışmalarında, Yunanistan’da faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin 1994-2003 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada VZA yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda şirketlerin performanslarının 1994-1997 döneminde yüksek olduğu, fakat 1997-2003 döneminde genel olarak düşüşe geçtiği tespit edilmiştir.

Özcan (2011) çalışmasında, ülkemizde faaliyet gösteren hayat dışı sigorta şirketlerinin 2002-2009 dönemine ilişkin sektörel bazda teknik etkinliklerini incelemiştir. VZA yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda, 2002, 2005 ve 2006 yıllarında sigorta sektörünün etkin çalışmadığı tespit edilmiştir.

Dalkılıç (2012) çalışmasında, ülkemizde faaliyet gösteren hayat dışı sigorta şirketlerinin 2008-2010 dönemine ilişkin etkinliklerini incelemiştir. VZA yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda, 2008 ve 2010 yıllarında şirketlerin etkinliklerinin düşük, 2009 yılında ise yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Alenjagh (2013) çalışmasında, Tahran Menkul Kıymetler Borsası’nda faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin performanslarını incelemiştir. ANP ve Zenginleştirme Değerlendirmeleri için Tercih Sıralama Organizasyon Yöntemi (Preference Ranking Organisation Method For Enrichment Evaluations - Promethee) yöntemlerinin kullanıldığı çalışma sonucunda, performans kriterleri arasında en önemli kriterin likidite düzeyi olduğu, finansal performansı en yüksek olan şirketin ise Parsian Sigorta olduğu tespit edilmiştir.

Asadi ve Moghri (2016) çalışmalarında, İran’da sigorta sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2011-2014 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Kriter ağırlıkları Entropi yöntemi kullanılarak hesaplanmış TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda 2011 ve 2012 yıllarında Arman şirketi, 2013 ve 2014 yıllarında ise Koşar Sigorta şirketinin en yüksek finansal performansa sahip olduğu tespit edilmiştir.

Ertuğrul ve Özçil (2016) çalışmalarında, BİST’te işlem gören sigorta şirketlerinin 2008-2014 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada kriter ağırlıkları Bulanık Dematel yöntemi (Decision Making Trial and Evaluation Laboratory) ile hesaplanmış Bulanık TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda finansal performansı en yüksek şirketin Aviva olduğu tespit edilmiştir.

Kaya (2016) çalışmasında, BİST’te işlem gören sigorta şirketlerinin 2010-2014 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemiştir. Gri İlişkisel Analiz (Grey Relational Analysis - GRA) yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda, Aksigorta ve Unico Sigorta şirketlerinin en yüksek finansal performansa sahip şirketler olduğu tespit edilmiştir.

Venkateswarlu ve Rao (2016) çalışmalarında, Hindistan’da hayat dışı sigorta şirketlerinin 2008-2013 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada GRA ve TOPSIS yöntemleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda şirketlerin performans sıralamalarının yıllar itibarıyla farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Mandic vd. (2017) çalışmalarında, Sırbistan’da faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin 2007-2014 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada kriter ağırlıkları Bulanık Analitik Hiyerarşi Prosesi (Fuzzy Analytical Hierarchy Process - Bulanık AHP) yöntemi ile hesaplanmış TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda Dunav Osiguranje şirketinin en yüksek finansal performansa sahip şirket olduğu tespit edilmiştir.

Akyüz, Tosun ve Aka (2020) çalışmalarında, hayat dışı sigorta şirketlerinin 2016 yılına ilişkin

finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada kriter ağırlıkları En İyi En Kötü Yöntemi (Best-Worst Method - BWM) ile hesaplanmış TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda şirketlerin sektördeki pazar paylarının tutarlılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Ghosh vd. (2021) çalışmalarında, Hindistan'da faaliyet gösteren sigorta şirketlerinin 2010-2017 dönemine ilişkin finansal verimliliklerini incelemişlerdir. Çalışmada VZA yöntemi kullanılarak finansal verimlilikleri tahmin edilmiş ve finansal verimlilikleri Ağırlıklı Toplam Yöntemi (Simple Additive Weighting – SAW), Ağırlıklandırılmış Bütünleşik Toplam Çarpım Değerlendirmesi (Weighted Aggregated Sum Product Assessment – WASPAS), Ağırlıklı Toplam Yöntemi (Weighted Sum Method – WSM), TOPSIS, Değer Aralığı Yöntemi (Range of Value Method – ROVM), Toplamalı Oran Değerlendirmesi (Additive Ratio Assessment - ARAS) ve Alternatiflerin Ölçümü ve Uzlaşık Çözüme Göre Sıralama (Measurement of Alternatives and Ranking according to Compromise Solution – MARCOS) yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda yöntemler arasında yüksek korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

Taşcı ve Akbalık (2022) çalışmalarında, hayat sigorta şirketlerinin 2010-2020 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. Çalışmada kriter ağırlıkları Kriterlerin Öneminin Kriterler Arası Korelasyon ile Belirlenmesi (Criteria Importance Through Intercriteria Correlation – CRITIC) yöntemi ile hesaplanmış ve TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda Halk Hayat ve Emeklilik A.Ş. ile Ziraat Hayat ve Emeklilik A.Ş.'nin performans sıralamalarında ilk sıralarda yer aldığı, BNP Paribas Cardif Hayat A.Ş.'nin ise son sırada yer aldığı tespit edilmiştir.

Erdoğan (2023) çalışmasında, hayat dışı sigorta şirketlerinin 2020 yılı çeyrek dönemlerine ilişkin finansal performanslarını incelemiştir. Çalışmada kriter ağırlıkları CRITIC yöntemi ile hesaplanmış ve Çok Nitelikli İdeal-Gerçek Karşılaştırmalı Analiz (Multi Attributive Ideal-Real Comparative Analysis – MAIRCA) yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda şirketlerin finansal performanslarının farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Sönmez (2023) çalışmasında, BİST'te işlem gören sigorta şirketlerinin 2017-2021 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemiştir. Çalışmada kriter ağırlıkları CRITIC yöntemi ile hesaplanmış ve WASPAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda en iyi performansa sahip şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarında B şirketi, 2019-2020 ve 2021 yıllarında ise F şirketi olduğu tespit edilmiştir.

Erdoğan ve Aydın (2024) çalışmalarında, BİST'te işlem gören sigorta şirketlerinin 2019-2022 dönemine ilişkin finansal performanslarını incelemişlerdir. CRITIC ve MARCOS yöntemlerinin kullanıldığı çalışma sonucunda Anadolu Hayat Emeklilik'in finansal performansı en yüksek firma iken Agesa Sigorta firmasının finansal performansı en düşük firma olduğu tespit edilmiştir.

Literatür incelemesi doğrultusunda sigorta sektöründe finansal performans değerlemesine ilişkin ÇKKV yöntemlerinden SV ve EDAS yöntemlerinin kullanıldığı çalışmalardan bazıları ise aşağıda yer alan Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. SV ve EDAS Yöntemlerinin Kullanıldığı Çalışmalar

<i>Yazar/Yazarlar</i>	<i>Çalışmanın Amacı</i>	<i>Kapsadığı Dönem</i>	<i>Çalışmada Kullanılan Yöntemler</i>
Krishankumar vd. (2019)	Rasyonel karar almada olasılıksal terim kümesi yöntemiyle yeni bir karar önermek	-	SV, WASPAS
Ünal (2019)	BİST'te işlem gören sigorta şirketlerinin finansal performanslarını incelemek	2018 yılı çeyrek dönemleri	ENTROPİ, EDAS
Gülençer ve Türkoğlu (2020)	Gelişmekte olan Asya ve Avrupa ülkelerinin finansal gelişmişlik performanslarının analiz edilmesi	2013-2017	SV, OCRA

Aydın (2021)	BİST’te işlem gören hayat dışı sigorta şirketlerinin finansal performanslarını incelemek	2013-2019	SV, EDAS
Ersoy (2021)	Çevrimiçi ticaret sektöründe faaliyet gösteren bir şirket için en iyi dizüstü bilgisayar seçmek	-	EDAS, TOPSIS, CODAS
Akbulut ve Gümüşkaya (2022)	Hayat dışı sigorta şirketlerinin finansal performanslarını incelemek	2010-2021	AHP, SV, MAIRCA
Bektaş (2022)	Sigorta şirketlerinin finansal performanslarını incelemek	2002-2021	MEREC, LOPCOW, COCOSO, EDAS
Bhadra ve Dhar (2022)	Havacılık sektöründe doğal elyaf seçimi	-	AHP, TOPSIS, EDAS, COPRAS
Mitra ve Das (2022)	Selden etkilenen bölgeleri karşılaştırmalı değerlendirmek	-	EDAS, TOPSIS, VIKOR
Biswas ve Pamucar (2023)	Popüler cüzdan servis sağlayıcı kullanıcılarının görüşlerini karşılaştırmak	-	EDAS
Sharma vd. (2023)	Elektrikli motor seçimi	-	EDAS
Alioğulları vd. (2024)	Otomotiv sektöründe sürdürülebilir tedarik zinciri sürdürülebilirlik risk risk stratejileri	-	EDAS
Süzülmüş ve Yakut (2024)	Türkiye Bankalar Birliği web sitesinden seçilen bankaların finansal performanslarını değerlendirmek	2014-2021	EDAS, ROMETHEE

4. METODOLOJİ

4.1. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, Türk sigorta sektöründe faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören sigorta şirketlerinin 2013-2023 dönemine ilişkin finansal performanslarının ÇKKV yöntemlerinden SV ve EDAS yöntemleri ile analiz edilmesidir.

4.2. Çalışmanın Veri Seti

Çalışma kapsamında BİST’te işlem gören sigorta şirketlerinin 2013-2023 dönemine ilişkin finansal verileri BİST ve Türkiye Sigorta Birliği (TSB) resmi istatistiklerinden elde edilmiştir. Çalışma kapsamında analizi gerçekleştirilen sigorta şirketleri aşağıda yer alan Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4. Çalışmada Kullanılan Sigorta Şirketleri

<i>Borsa Kodu</i>	<i>Şirket Adı</i>	<i>Kısaltma</i>
AGESA	Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş.	S1
AKGRT	Ak Sigorta A.Ş.	S2
ANSGR	Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	S3

ANHYT	Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş.	S4
RAYSG	Ray Sigorta A.Ş.	S5
TURSG	Türkiye Sigorta A.Ş.	S6

Kaynak: (<https://www.kap.org.tr>, <https://www.tsb.org.tr>)

Çalışmada kullanılan finansal kriterler literatür araştırması doğrultusunda belirlenmiş olup aşağıda yer alan Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5. Çalışmada Kullanılan Finansal Kriterler

Sıra	Finansal Kriterler	Nitelik	Kısaltma
1	Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Aktifler	Min	C1
2	Uzun Vadeli Borçlar / Toplam Aktifler	Min	C2
3	Faaliyet Giderleri / Toplam Aktifler	Min	C3
4	Cari Varlıklar / Kısa Vadeli Borç	Maks	C4
5	Özkaynaklar / Toplam Aktifler	Maks	C5
6	Aktif kârlılık Oranı	Maks	C6
7	Net Kâr / Özsermaye	Maks	C7
8	Alınan Prim (Net)/ Toplam Özkaynaklar	Min	C8

Kaynak: (Erdoğan, 2023:1443; Gökdemir & Emel, 2023:609; Bayramoğlu & Başarır, 2016:140).

4.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada sigorta şirketlerinin finansal performanslarının incelenmesi amacıyla oluşturulan finansal kriterlerin ağırlıkları SV yöntemi ile hesaplanmış ve EDAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Bu yöntemlere ilişkin uygulama aşamaları aşağıda verilmiştir.

4.3.1. SV Yönteminin Uygulama Aşamaları

Objektif bir ağırlıklandırma yöntemi olan SV yöntemi, Rao ve Patel (2010) tarafından geliştirilmiştir. Bu yöntemde değerlendirme ölçütlerine ilişkin ağırlıkların belirlenmesinde varyans değerleri dikkate almaktadır. Yöntemin uygulama adımları aşağıdaki gibidir (Lui, Chan ve Ran, 2016:41; Rao ve Patel, 2010, 4739-4741; Akbulut ve Gümüşkaya, 2022:2432):

Adım 1. Karar matrisi eşitlik 1'de gösterildiği şekilde oluşturulur:

$$A = [a_{ij}]_{m \times n} = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \cdots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \cdots & a_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{m1} & a_{m2} & \cdots & a_{mn} \end{bmatrix} \quad i = 1, 2, \dots, m; \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (1)$$

Adım 2. Oluşturulan karar matrisi eşitlik 2 ile normalize edilir:

$$a_{ij}^* = \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^n a_{ij}} \quad i = 1, 2, \dots, m; \quad j = 1, 2, \dots, n \quad (2)$$

Adım 3. Kriterler için varyans değeri eşitlik 3 aracılığıyla hesaplanır.

$$V_j = \left(\frac{1}{n}\right) \sum_{i=1}^n (a_{ij}^* - (a_{ij}^*)_{\text{ort}})^2 \quad (3)$$

Adım 4. Tüm kriterlere ilişkin ağırlık katsayıları eşitlik 4 aracılığıyla hesaplanır.

$$w_j = \frac{V_j}{\sum_{i=1}^m V_j} \quad (4)$$

Tüm kriterler için ağırlık katsayıları (w_j) hesaplanır ve en büyük ağırlık katsayısına sahip kriter, en önemli performans kriteri olarak değerlendirilir.

4.3.2. EDAS Yönteminin Uygulama Aşamaları

ÇKKV problemlerinde sıklıkla kullanılan yöntemlerden biri olan EDAS yöntemi, Keshavarz Ghorabae vd. tarafından geliştirilmiştir. Yeni bir yöntem olmasına rağmen, VIKOR, TOPSIS, SAW ve COPRAS gibi yöntemler ile karşılaştırılıp geçerliliği tespit edilmiş, birçok problemin çözümünde başarılı sonuçlara ulaştığı görülmüştür. Yöntem, alternatiflerin değerlendirilmesinde ortalamadan pozitif uzaklık ve ortalamadan negatif uzaklık ölçüleri kullanılarak hesaplamalar yapılmasını esas almaktadır. Yöntemin uygulama adımları aşağıda yer almaktadır (Keshavarz Ghorabae vd., 2015:439-440; Aydın, 2021:57; Erdoğan, 2022:902; Ayçin, 2023: 100-102):

Adım 1. İlk adımda r_{ij} değerlerinden oluşan karar matrisi aşağıdaki gibi belirlenir.

$$X = [x_{ij}]_{m \times n} = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \cdots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \cdots & x \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{m1} & x_{m2} & \cdots & x_{mn} \end{bmatrix}$$

Adım 2. Tüm karar kriterlerine ilişkin ortalama değerler (AV_j) aşağıda yer alan eşitlik 5 ve eşitlik 6 aracılığıyla hesaplanır.

$$AV_j = [AV_j]_{1 \times n} \quad (5)$$

$$AV_j = \frac{\sum_{i=1}^m r_{ij}}{m} \quad j = 1, \dots, n \quad (6)$$

Adım 3. Kriterlerin fayda/maliyet özelliklerine göre pozitif mesafe (PDA) ve negatif mesafe (NDA) değerleri aşağıda yer alan eşitlik 7 ve eşitlik 8 aracılığıyla hesaplanır.

$$PDA = [PDA_{ij}]_{m \times n} \quad (7)$$

$$NDA = [NDA_{ij}]_{m \times n} \quad (8)$$

Burada j . kriter fayda yönlü özellikler taşıyorsa eşitlik 9 ve eşitlik 10 kullanılır.

$$PDA_{ij} = \frac{\max(0, (r_{ij} - AV_j))}{AV_j} \quad i = 1, \dots, m \text{ ve } j = 1, \dots, n \quad (9)$$

$$NDA_{ij} = \frac{\max(0, (AV_j - r_{ij}))}{AV_j} \quad i = 1, \dots, m \text{ ve } j = 1, \dots, n$$

(10)

Eğer j . kriter maliyet yönlü özellikler taşıyorsa eşitlik 11 ve eşitlik 12 kullanılır.

$$PDA_{ij} = \frac{\max(0, (AV_j - r_{ij}))}{AV_j} \quad (11)$$

$$NDA_{ij} = \frac{\max(0, (r_{ij} - AV_j))}{AV_j} \quad (12)$$

Yukarıdaki eşitliklerde PDA_{ij} ve NDA_{ij} sırasıyla j . kritere göre ortalama çözümden pozitif ve negatif uzaklıkları gösterir.

Adım 4. Tüm karar alternatifleri için ağırlıklı toplam pozitif değer (SP_i) ve ağırlıklı toplam negatif değer (SN_i) eşitlik 13 ve eşitlik 14 aracılığıyla hesaplanır.

$$SP_i = \sum_{j=1}^m w_j \times PDA_{ij} \quad i = 1, \dots, m \quad (13)$$

$$SN_i = \sum_{j=1}^m w_j \times NDA_{ij} \quad i = 1, \dots, m \quad (14)$$

Burada w_j j . kriterin ağırlığıdır.

Adım 5. Bir önceki aşamada hesaplanan (SP_i) ve (SN_i) değerleri eşitlik 15 ve eşitlik 16 aracılığıyla normalize edilir.

$$NSP_i = \frac{SP_i}{\max_i(SP_i)} \quad (15)$$

$$NSN_i = 1 - \frac{SN_i}{\max_i(SN_i)} \quad (16)$$

Adım 6. Son adımda her bir karar alternatifi için değerlendirme skorları (AS_i) eşitlik 17 aracılığıyla hesaplanır.

$$AS_i = \frac{(NSP_i + NSN_i)}{2} \quad (17)$$

Her bir karar alternatifi için hesaplanan değerlendirme skorları 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır, en yüksek skora sahip karar alternatifi en iyi alternatif olarak belirlenir.

5. BULGULAR

5.1. SV Yöntemi ile Elde Edilen Bulgular

SV yönteminin ilk adımında oluşturulan karar matrisi aşağıda yer alan Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6. Karar Matrisi (2023)

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
S1	0,040	0,934	-0,005	2,999	0,027	0,005	0,195	0,205
S2	0,633	0,024	-0,188	1,529	0,343	0,103	0,300	2,090
S3	0,700	0,020	-0,142	1,218	0,281	0,021	0,074	2,264
S4	0,931	0,001	0,000	1,069	0,068	0,011	0,156	0,001
S5	0,709	0,033	-0,136	1,286	0,258	0,023	0,087	1,829
S6	0,685	0,016	-0,132	1,099	0,298	0,021	0,070	1,836

Karar matrisi sonucunda belirlenen kriterlere ilişkin fayda/maliyet özellikleri gözetilerek elde edilen normalize karar matrisi aşağıda yer alan Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. Normalize Karar Matrisi

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
S1	0,333	0,581	0,009	2,149	0,035	0,001	0,002	1,359
S2	0,000	0,022	0,008	0,000	0,017	0,005	0,023	0,517
S3	0,007	0,023	0,002	0,100	0,005	0,000	0,005	0,798
S4	0,099	0,029	0,010	0,216	0,021	0,000	0,000	1,876
S5	0,009	0,019	0,001	0,061	0,002	0,000	0,004	0,210
S6	0,005	0,024	0,001	0,188	0,007	0,000	0,006	0,216

Normalize karar matrisinin oluşturulması ile birlikte her kritere ilişkin varyans ve ağırlık değerleri eşitlik 3 ve eşitlik 4 aracılığıyla hesaplanmış olup aşağıda yer alan Tablo 8’de gösterilmektedir. Tabloya göre finansal performans üzerindeki en önemli kriterlere ilişkin sıralamalar $C8 > C4 > C2 > C1 > C5 > C7 > C3 > C6$ şeklindedir. Buna göre finansal performans üzerindeki en önemli kriterlerin; alınan prim (net)/toplam özkaynaklar, cari varlıklar/kısa vadeli borçlar, uzun vadeli borçlar/toplam aktifler olduğu görülmektedir.

Tablo 8. Varyans ve Kriter Ağırlıkları

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
Varyans	0,075	0,116	0,005	0,452	0,014	0,001	0,007	0,829
Ağırlık	0,050	0,078	0,003	0,301	0,010	0,001	0,005	0,553
Sıra	4	3	7	2	5	8	6	1

Çalışma kapsamında 2013-2023 dönemine ilişkin belirlenen kriterlerin ağırlıkları aşağıda yer alan Tablo 9’da gösterilmektedir. Tabloya göre 2019, 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında ağırlığı en yüksek olan performans kriteri cari varlıklar/kısa vadeli borçlar oranı iken; 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ise alınan prim (net)/toplam özkaynaklar oranı olarak tespit edilmiştir.

Tablo 9. Tüm Dönemlere İlişkin Kriter Ağırlıkları

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
2023	0,024	0,033	0,001	0,717	0,002	0,000	0,001	0,222
2022	0,016	0,021	0,000	0,620	0,001	0,000	0,005	0,337
2021	0,015	0,020	0,000	0,702	0,002	0,000	0,003	0,259
2020	0,033	0,046	0,001	0,716	0,004	0,001	0,004	0,195
2019	0,034	0,047	0,001	0,476	0,004	0,000	0,003	0,435
2018	0,050	0,069	0,001	0,238	0,005	0,000	0,009	0,627
2017	0,067	0,098	0,002	0,131	0,008	0,000	0,007	0,686
2016	0,049	0,070	0,002	0,078	0,004	0,000	0,005	0,791
2015	0,046	0,065	0,003	0,086	0,004	0,001	0,024	0,773
2014	0,058	0,089	0,004	0,163	0,010	0,000	0,005	0,670
2013	0,050	0,078	0,003	0,301	0,010	0,001	0,005	0,553

5.2. EDAS Yöntemi ile Elde Edilen Bulgular

EDAS yönteminin ilk adımında 2023 yılına ilişkin karar matrisi aşağıda yer alan Tablo 10'da sunulmuştur. Tabloda ayrıca eşitlik 6 aracılığıyla her bir karar matrisine ilişkin hesaplanan ortalama değerler (AV_j) de yer almaktadır.

Tablo 10. Karar Matrisi (2023)

	<i>Min</i>	<i>Min</i>	<i>Min</i>	<i>Maks</i>	<i>Maks</i>	<i>Maks</i>	<i>Maks</i>	<i>Min</i>
	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
S1	0,040	0,934	-0,005	2,999	0,027	0,005	0,195	0,205
S2	0,633	0,024	-0,188	1,529	0,343	0,103	0,300	2,090
S3	0,700	0,020	-0,142	1,218	0,281	0,021	0,074	2,264
S4	0,931	0,001	0,000	1,069	0,068	0,011	0,156	0,001
S5	0,709	0,033	-0,136	1,286	0,258	0,023	0,087	1,829
S6	0,685	0,016	-0,132	1,099	0,298	0,021	0,070	1,836
AV_j	0,616	0,171	-0,100	1,533	0,212	0,030	0,147	1,371

Karar matrisinin oluşturulması sonucunda karar kriterlerinin fayda/maliyet özelliğine göre PDA değerleri eşitlik 9 ve eşitlik 11 aracılığıyla hesaplanmış ve aşağıda yer alan Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 3. 2023 Yılına İlişkin Ortalamadan Pozitif Uzaklık (PDA) Matrisi

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
S1	0,965	0,000	0,993	1,935	0,000	0,000	0,098	0,966
S2	0,000	0,966	0,000	0,000	0,057	0,000	0,000	0,000
S3	0,000	0,920	0,000	0,000	0,824	0,796	0,000	0,000
S4	0,000	0,986	1,000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000
S5	0,000	0,848	0,000	0,000	0,428	0,631	0,148	0,000
S6	0,000	0,959	0,105	0,000	0,309	0,449	0,113	0,000

Karar kriterlerinin fayda/maliyet özelliğine göre NDA değerleri eşitlik 10 ve eşitlik 12 aracılığıyla hesaplanmış ve aşağıda yer alan Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 4. 2023 Yılına İlişkin Ortalamadan Negatif Uzaklık (NDA) Matrisi

	<i>C1</i>	<i>C2</i>	<i>C3</i>	<i>C4</i>	<i>C5</i>	<i>C6</i>	<i>C7</i>	<i>C8</i>
S1	0,000	4,679	0,000	0,000	0,885	0,874	0,000	0,000
S2	0,227	0,000	0,929	0,398	0,000	0,251	0,288	0,994
S3	0,047	0,000	0,440	0,335	0,000	0,000	0,010	0,138
S4	0,405	0,000	0,000	0,452	0,733	0,751	0,061	0,000
S5	0,116	0,000	0,728	0,367	0,000	0,000	0,000	0,388
S6	0,170	0,000	0,000	0,384	0,000	0,000	0,000	0,446

NDA ve PDA değerlerinin hesaplanması sonrasında, eşitlik 13 ve eşitlik 14 aracılığıyla tüm alternatifler için PDA ve NDA değerleri hesaplanmış ve ağırlıklı toplamaları (SP_i ve SN_i) elde edilmiştir. Ardından bulunan SP_i ve SN_i değerleri eşitlik 15 ve eşitlik 16 aracılığıyla normalize edilerek NSP_i ve NSN_i değerleri hesaplanmıştır. Son olarak eşitlik 17 aracılığıyla her bir karar alternatifi için performans skorları elde edilmiş ve aşağıda yer alan Tablo 13'te sunulmuştur. Tabloda sadece 2023 yılının üçüncü dönemine ilişkin performans göstergeleri bulunmasına rağmen, çalışma kapsamındaki diğer dönemlere ilişkin de söz konusu analizler gerçekleştirilmiştir ve performanslara ilişkin sıralamalara Tablo 14'te yer verilmiştir.

Tablo 13. 2023 Yılına İlişkin Performans Göstergeleri

	<i>SP_i</i>	<i>SN_i</i>	<i>NSP_i</i>	<i>NSN_i</i>	<i>AS_i</i>	<i>Sıra</i>
S1	1,626	0,157	1,000	0,694	0,847	1

S2	0,032	0,512	0,020	0,000	0,010	6
S3	0,033	0,272	0,020	0,469	0,244	3
S4	0,255	0,336	0,157	0,343	0,250	2
S5	0,029	0,352	0,018	0,311	0,165	4
S6	0,033	0,378	0,020	0,261	0,140	5

Çalışmada elde edilen veriler doğrultusunda 2023-2013 dönemine ilişkin sigorta şirketlerinin finansal performans sıralamaları aşağıda yer alan Tablo 14’te sunulmaktadır.

Tablo 14. 2023-2013 Dönemine İlişkin EDAS Sıralama Sonuçları

	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
S1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	2
S2	6	6	6	3	6	6	6	6	6	6	5
S3	3	4	5	4	5	5	5	5	4	5	6
S4	2	2	3	6	2	1	1	1	1	1	1
S5	4	5	4	5	4	4	3	3	3	3	3
S6	5	3	2	2	3	3	4	4	5	4	4

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü üzere, sigorta şirketlerinin performanslarına göre sıralamaları yıllar itibariyle farklılık göstermektedir. 2023 yılına ilişkin performans sıralamalarında finansal performansı en yüksek şirketin S1 olarak adlandırılan Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş., en düşük şirketin ise S2 olarak adlandırılan Ak Sigorta A.Ş. olduğu tespit edilmiştir. Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi’nin yıllar itibariyle performansının değişiklik gösterdiği, Anadolu Hayat Emeklilik A.Ş.’nin 2019 yılına kadar en yüksek finansal performansa sahip şirketi iken, sonraki dönemlerde bu unvanını koruyamayarak performansının düştüğü tespit edilmiştir. Ray Sigorta A.Ş. ve Türkiye Sigorta A.Ş.’nin ise performans düzeylerinin genel olarak farklılık gösterdiği görülmektedir.

6. SONUÇ

Rekabet koşullarının her geçen gün daha da arttığı günümüzde, şirketlerin varlıklarını devam ettirebilmeleri ve rekabet avantajı elde edebilmeleri için performans değerlendirme çalışmaları büyük önem arz etmektedir. Şirket performansların belirli aralıklarla ölçülmesi sonucunda, hem şirket bazında, hem de sektörel değerlendirmelerin yapılmasına olanak tanınacaktır. Bu durum, ülkemizde finans sektöründe önemli bir paya sahip olan sigorta şirketlerinin performans değerlendirme çalışmalarına önem vermesini zaruri kılmaktadır. Performans değerlendirme uygulamaları, yöneticiler, hissedarlar, yatırımcılar ve diğer ilgili kurum ve kuruluşlara güvenilir ve doğru bilginin aktarılması ve finansal istikrarın sağlanmasına rehberlik edecektir.

Çalışma kapsamında BİST’te işlem gören 6 sigorta şirketinin 2013-2023 dönemine ilişkin finansal performanslarının incelenmesi amacıyla 8 adet finansal kriter belirlenmiştir. Literatür incelemeleri doğrultusunda belirlenen kriterlere ilişkin ağırlıklar SV yöntemi ile hesaplanmış ve EDAS yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda şirketlerin finansal performansını etkileyen en önemli kriterin yıllara göre farklılık gösterdiği, bununla birlikte çalışmaya konu dönemde öne çıkan kriterlerin alınan prim (net)/toplam özkaynaklar, cari varlıklar/kısa vadeli borçlar ile uzun vadeli borçlar/toplam aktifler olduğu tespit edilmiştir. 2023 yılına ilişkin performans sıralamalarında finansal performansı en yüksek şirketin Agesa Hayat ve Emeklilik A.Ş., en düşük şirketin ise Ak Sigorta A.Ş. olduğu saptanmıştır. Elde edilen bulgular doğrultusunda şirketlerin 2013-2019 yıllarındaki finansal performans sıralamalarında önemli değişiklikler olmadığı görülmeye rağmen, 2020 yılı ve sonraki dönemlerde sıralamaların önemli ölçüde değiştiği tespit edilmiştir. Bu durumun temel gerekçesinin dünyada ve ülkemizde meydana gelen ve finansal piyasaları olumsuz yönde etkileyen Covid-19 pandemisi olduğu tahmin edilmektedir. Bu durum dikkate alındığında, şirketlerin salgın hastalık, ekonomik kriz vb. olası sorunlardan asgari düzeyde etkilenmeleri için önlem ve tedbirler almalarının, bu yönde strateji ve politikalar geliştirmelerinin önemi görülmektedir.

Literatürde sigorta şirketlerinin performanslarını konu alan çalışmaların sonuçları incelendiğinde;

Erdoğan (2024) tarafından yapılan çalışmada Anadolu Hayat Emeklilik, Gülcemal vd. (2023) tarafından yapılan çalışmada Türkiye Sigorta A.Ş., Gökdemir ve Emel (2023) tarafından yapılan çalışmada Türkiye Sigorta A.Ş., Taşcı (2023) tarafından yapılan çalışmada Ray Sigorta A.Ş.'nin en yüksek finansal performansa sahip şirketler olduğu görülmektedir. Bu çalışmada farklı sonuçlara ulaşılmasının temel sebepleri olarak seçilen performans kriterleri, kullanılan ağırlıklandırma ve yöntemler gösterilebilir.

Çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda, finansal performansı düşük olan veya düşme eğilimindeki şirketlere finansal performansın artırılmasına yönelik aşağıdaki öneriler sunulmuştur;

- Faaliyet giderlerinin azaltılması ve kaynakların etkili ve verimli kullanılması sağlanarak, şirket karlılığını artırmaya yönelik maliyet düşürücü stratejiler ve operasyonel verimlilik artırıcı iyileştirmelerin yapılması,
- Kısa vadeli borçlanma politikası uygulamak yerine uzun vadeli borçlanmanın tercih edilmesi, özkaynak artırımı, finansal yapıdaki dengesizlikleri gidermek adına iyileştirmeler ve stratejilerin geliştirilmesi,
- Salgın hastalık, ekonomik kriz vb. dönemlerde ortaya çıkabilecek riskler ve zararlara yönelik rezervlerini güçlendirmesi,
- Operasyonel süreçlerin dijitalleştirilmesi, işgücü maliyetlerinin azaltılması ve müşteri memnuniyetinin artırılmasına yönelik dijitalleşme ve otomasyon teknolojileri kullanımının ve yatırımlarının artırılması,
- Yatırımlardaki çeşitliliği artırmak ve riskin dağıtılmasını sağlamak adına yatırım riski dağıtımına yönelik stratejilerin geliştirilmesi,
- Mevcut ürün portföyünün gözden geçirilmesi, müşteri memnuniyeti ve sadakatini artırıcı çözümlerin geliştirilmesi,
- Kurumsal yönetim yapısının güçlendirilmesi ve etkin risk yönetiminin sağlanmasına yönelik uygulamalara ağırlık verilmesi,
- Finansal performansın belirli dönemlerde düzenli olarak izlenmesi ve gerekli durumlarda stratejik müdahaleler yapılması,
- Pazar payını artırmak adına büyük şirketlerle stratejik iş birlikleri ve ortaklıkların geliştirilmesidir.

2013-2023 arası gibi uzun bir dönemi kapsamı ve araştırma bölümünde performans değerlendirmesinde literatürde oldukça sınırlı olan SV ve EDAS yöntemlerinin kullanılması çalışmanın özgün yönlerindendir. Çalışmanın sadece BİST'te işlem gören sigorta şirketlerini kapsamı, belirlenen kriterler, kriter ağırlıkları ve çalışmanın finansal piyasaları önemli ölçüde etkileyen Covid-19 dönemini kapsamı ise kısıtları oluşturmaktadır. Konuya ilişkin gelecekte yürütülecek çalışmalarda finansal kriterlerin, kriter ağırlıklarının ve performans değerlendirmede kullanılan yöntemlerin değiştirilmesi farklı sonuçlara ulaşılmasını sağlayabilecektir. Ayrıca yapılacak çalışmalarda, araştırma kapsamının hayat ve hayat dışı tüm sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmesi ve finansal kriterlere ilaveten finansal olmayan kriterlerin de dahil edilmesi, karar vericiler ve finans sektöründe yer alan ilgililerin kullanımında yol gösterici olacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Murat KATI (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Murat KATI (% 100)

KAYNAKÇA

- Akbulut, O. Y., & Gümüşkaya, T. (2022). Hayat Dışı Sigorta Sektöründe Finansal Performansın Bütünleşik Ahp-Sv ve Mairca Yöntemleri İle Analizi. *Third Sector Social Economic Review*, 57(3), 2426-2448.
- Akyüz, G., Tosun, Ö., & Aka, S. (2020). Performance Evaluation of Non-Life Insurance Companies With Best-Worst Method and Topsis. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16(1), 108-125. <https://doi.org/10.17130/ijmeh.700907>.
- Alenjagh, R. S. (2013). Performance Evaluation And Ranking of Insurance Companies in Tehran Stock. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3), 3478-3486.
- Alioğulları, E., Türkan, Y. S., Çakmak, E., & Tirkolae, E. B. (2024). Evaluation of Risk Strategies for Supply Chain Sustainability with Interval-Valued Neutrosophic Fuzzy Edas. *Heliyon*, 10(19).
- Asadi, L. & Moghri, A. E. (2016). Review And Ranking the Private Insurance Companies in Iran Based on Topsis Model. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 4(2), 120-125.
- Ayçin, E. (2023). Çok Kriterli Karar Verme Bilgisayar Uygulamalı Çözümler. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Aydın, Y. (2021). Bütünleşik Bir Çkkv Modeli ile Sigorta Şirketlerinin Piyasa Performansının Analizi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 53-66, <https://doi.org/10.18092/ulikidince.880912>.
- Barros, C. P., Nektarios, M. & Assaf, A. (2010). Efficiency in the Greek Insurance Industry, *European Journal of Operational Research*, 205(2), 431-436.
- Başkaya, Z. & Akar, C. (2005). Sigorta Şirketlerinin Satış Performanslarının Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Belirlenmesi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 37-51.
- Bayramoğlu, M. F., & Başarır, Ç. (2016). Borsa İstanbul’da İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin Karşılaştırmalı Finansal Performans Analizi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16(4), 135-144, <https://doi.org/10.18037/ausbd.415568>.
- Bektaş, S. (2022). Türk Sigorta Sektörünün 2002-2021 Dönemi için Merce, Lopcow, Cocos, Edas Çkkv Yöntemleri ile Performansının Değerlendirilmesi. *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar*

Dergisi, 16(2), 247-283, <https://doi.org/10.46520/bddkdergisi.1178359>.

Bhadra, D. & Dhar, N.R. (2022). Selection of the Natural Fiber for Sustainable Applications in Aerospace Cabin Interior Using Fuzzy Mcdm Model. *Materialia*, 21, 101270.

Biswas, S., & Pamucar, D. (2023). A Modified Edas Model for Comparison of Mobile Wallet Service Providers in India. *Financial Innovation*, 9(1), 41.

Dalkılıç, N. (2012). Türkiye’de Hayat Dışı Sigortacılık Sektöründe Etkinlik Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55, 71-90.

Erdoğan, B. (2022). Covid-19 Kamu Sermayeli Mevduat Bankalarının Performansını Nasıl Etkiledi? Sv-Edas Modeli Uygulaması. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(7), 897-912.

Erdoğan, B. (2023). Sigorta Şirketlerinin Performansının Critic-Mairca Modeliyle Değerlendirilmesi: Türk Sigortacılık Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(4), 1438-1455.

Erdoğan, B., & Aydın, Y. (2024). Bist’te İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin Performans Analizi: Marcos Metodu. *Turkish Research Journal of Academic Social Science*, 6(2), 225-232. <https://doi.org/10.59372/turajas.1394285>

Ertuğrul, İ. & Özçil, A. (2016). The Performance Analysis of Fuzzy Topsis and Fuzzy Dematel Methods into Insurance Companies. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 175-200.

Ghosh, A., Sarkar, A., Dey, M. Guha, B., Jana, S. & Ghorui, N. (2021). Analyzing Efficiency of Indian Life Insurance Companies Using Dea And Sem. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*, 12(12), 3897-3919.

Gökdemir, T., & Emel, G. (2023). BİST Sigorta Şirketlerinin Critic Temelli Promethee II Yöntemi ile Performans Analizi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(26), 598-625, <https://doi.org/10.53092/duiibfd.1311710>.

Gülençer, İ. & Türkoğlu, S. P. (2020). Gelişmekte Olan Asya ve Avrupa Ülkelerinin Finansal Gelişmişlik Performansının İstatistiksel Varyans Prosedürü Temelli Ocra Yöntemiyle Analizi. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 55(2), 1330-1344.

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

Keshavarz Ghorabae, M., Zavadskas, E. K., Olfat, L. and Turskis, Z. (2015). Multi-Criteria Inventory Classification Using A New Method of Evaluation based on Distance From Average Solution (Edas). *Informatica*, 26(3), 439-440.

Krishankumar, R., Saranya, R., Nethra, R. P., Ravichandran, K. S., & Kar, S. (2019). A Decision-Making Framework Under Probabilistic Linguistic Term Set for Multi-Criteria Group Decision-Making Problem. *Journal of Intelligent & Fuzzy Systems*, 36(6), 5783- 5795.

Kugler, M. and Ofoghi, R. (2005). Does Insurance Promote Economic Growth? Evidence From the UK. *University of Southampton Working Paper*, 1-24, <http://repec.org/mmfc05/paper8.pdf>.

Lester, R. (2009). Introduction to Insurance Industry, *Primer Series on Insurance*, The World Bank.

Liu, S., Chan, F. T., & Ran, W. (2016). Decision Making For The Selection of Cloud Vendor: an Improved Approach Under Group Decision-Making with Integrated Weights And Objective/Subjective Attributes. *Expert Systems with Applications*, 55, 37-47, <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2016.01.059>.

Mandic, K., Delibasic, B., Knezevic, S., & Benkovic, S. (2017) Analysis of The Efficiency of Insurance Companies in Serbia Using the Fuzzy Ahp and Topsis Methods, *Economic Research-*

Ekonomika Istrazivanja, 30(1), 550-565.

Mitra, R., & Das, J. (2023). A Comparative Assessment of Flood Susceptibility Modelling of Gis-Based Topsis, Vikor, And Edas Techniques in the Sub-Himalayan Foothills Region of Eastern India. *Environmental Science and Pollution Research*, 30(6), 16036-16067.

Özcan, A. İ. (2011). Türkiye’de Hayat Dışı Sigorta Sektörünün 2002-2009 Dönemi İtibariyle Etkinlik Analizi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 61-77.

Rao R. V., & Patel B.K. (2010). A Subjective and Objective İntegrated Multiple Attribute Decision Making Method for Material Selection. *Materials & Design*, 31(10), 4738-4747, <https://doi.org/10.1016/j.matdes.2010.05.014>.

Sharma, R., Ramachandran, M., Saravanan, V., & Nanjundan, P. (2023). Application of the Edas Technique for Selecting the Electric Motor Vehicles. *REST Journal on Advances in Mechanical Engineering*, 2(4), 8-17.

Skipper, D. H. (2001). Insurance in the General Agreement on Trade in Services. *The American Enterprise Institute Press*, 1-84.

Sönmez, Y. (2023). Critic Temelli Waspaş Yöntemini Kullanarak Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Bist Endeksinde Yer Alan Sigorta Şirketleri Örneği. *Erciyes Akademi*, 37(2), 581-595.

Süzülmüş, S., & Yakut, E. (2024). Critic Temelli Promethee ve Edas Teknikleriyle Bankaların Finansal Performanslarının Belirlenerek Karşılaştırılması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 218-239. <https://doi.org/10.33206/mjss.1267073>.

Taşcı, M. Z., Akbalık, M. (2022). Performance Analysis of Insurance Companies Operating in The Turkish Insurance Sector’s Life And Retirement Branches Using Multiple-Criteria Decision-Making Methods, *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 23(3), 726-735.

Tsai, H. Y. Huang, B. H. & Wang, A. S. (2008). Combining Anp and Topsis Concepts for Evaluation the Performance of Property-Liability Insurance Companies, *The Journal of Grey System*, (1), 65-78.

Ünal, A. E. (2019). Bütünleşik Entropi ve Edas Yöntemleri Kullanılarak Bist Sigorta Şirketlerinin Performansının Ölçülmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(4), 555-566, <https://doi.org/10.29106/fesa.649946>.

Venkateswarlu, R., & Rao, B. S. S. (2016). Profitability Evaluation and Ranking of Indian Non-Life Insurance Firms Using Gra and Topsis. *Journal of Insurance and Financial Management*, 2(2), 59-89.

Yao, S., Han, Z. ve Feng, G. (2007). On Technical Efficiency of China's Insurance Industry After Wto Accession. *China Economic Review*, 18, 66–86.



A Nonlinear Relationship Between Corporate Size and Profitability

Bahadır KARAKOÇ¹

Abstract

Corporate growth is a natural consequence of management's wealth maximization efforts. However, its effects on profitability are not fully understood. This study examines the size-profitability relationship using quarterly data from publicly listed Turkish firms. The findings indicate that size is positively correlated with profitability. However, this relationship is not linear. After reaching a certain point in size, the marginal return becomes negative, raising questions about growth-related decisions. The findings are robust to alternative econometric methods (GMM and FE-OLS), alternative measures of size, and alternative specifications of nonlinearity.

Keywords: Firm Size, Profitability, Nonlinear Relationship, ROA, Publicly Listed Firms.

JEL Codes: G32, L21, L25.

Şirket Büyüklüğü ile Kârlılık Arasındaki Doğrusal Olmayan Bir İlişki

Öz

Firmalarda büyüme, yönetimin servet maksimize etme çabalarının doğal bir sonucudur. Ancak, bunun kârlılık üzerindeki etkileri tam olarak anlaşılamamıştır. Bu çalışma, halka açık Türk şirketlerinden elde edilen üç aylık verileri kullanarak firma büyüklüğü-kârlılık ilişkisini incelemektedir. Bulgular, firma ölçeğinin kârlılıkla pozitif bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. Ancak, bu ilişki doğrusal değildir. Firma hacminde belirli bir nokta aşıldıktan sonra marjinal katkısı negatif hale gelmektedir ki ve bu durum büyüme ile ilgili kararların sorgulanması gerektiği anlamını taşımaktadır. Bulguların, alternatif ekonometrik yöntemler (GMM ve FE-OLS), alternatif büyüklük ölçüleri ve doğrusal olmayan farklı spesifikasyonlar kullanılarak tutarlı olduğu gösterilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Firma Büyüklüğü, Kârlılık, Doğrusal Olmayan İlişki, ROA, Halka Açık Firmalar.

JEL Kodları: G32, L21, L25.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Bahadır KARAKOÇ, Dr., Samsun Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ekonomi ve Finans Bölümü, Samsun/Türkiye, bahadir.karakoc@samsun.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-8137-2233.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Karakoç, B. (2025). A nonlinear relationship between corporate size and profitability. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 18(1), 151-170. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1569770>



1. INTRODUCTION

A firm's profitability reflects how effectively it has organized and managed its production factors, showcasing its overall operational efficiency. Profitable firms create secure investments for investors and provide stable employment for workers. By reinvesting profits into new ventures and paying taxes, they contribute to the national economy. Profitable companies also invest in pioneering R&D projects, enhancing the quality of life for everyone (Barauskaite and Streimikiene, 2021; Purbawangsa et al., 2020; Salam et al., 2021; Lefebvre, 2022; Mayer, 2021).

While these benefits hold globally, they are particularly significant for Türkiye for several reasons. Türkiye's economy is highly sensitive to global market fluctuations (Uygur, 2010). Its dependency on imported energy, geopolitical risks, and exchange rate fluctuations make firms vulnerable to external shocks (Bilgili vd., 2022; Hidayah, 2024). Profitable firms with liquidity reserves are more likely to survive such shocks and continue their operations uninterrupted. Furthermore, intense global competition requires all firms, including Turkish ones to prioritize profitability and efficiency to stay competitive internationally and to navigate economic volatility (Atabek et al., 2017; Demir & Javorcik, 2018). Profitability and efficiency are also key factors for attracting foreign investment (Olshanska & Tymoshenko, 2021)—an essential goal for Türkiye in its pursuit of economic growth. In certain industries such as textiles, automotive, and tourism, Turkish companies face fierce competition that continues to narrow profit margins. To retain a competitive edge, they must focus on maximizing efficiency and profitability (Atabek et al., 2017). Additionally, Turkish firms often contend with economic policies that create a challenging environment, such as high interest rates and inflation; in such a climate, increasing profitability and operational efficiency is critical to managing financial pressures. Finally, as Türkiye strives to become a regional economic power, the profitability and efficiency of its firms will play a critical role in strengthening Türkiye's role in international trade.

In today's business world, with advancements in communication technology and the effects of globalization, competition has become fierce, causing the profit margins to become thinner every day and driving a global push for cost-effectiveness (Al-Ali & Al-Shabeeb, 2024; Liu & Zhao, 2024). To increase profitability, firms must either boost the profits generated from their operations or cut costs. For instance, large firms often achieve this through economies of scale: the ability to produce large quantities while spreading overhead costs across many units (Celli, 2013). In addition, they often gain competitive advantages through established reputations (Järvinen et al., 2009), easier access to external financing sources (Kaur et al., 2024), and a strong customer base (Yang et al., 2014), advantages that smaller companies typically lack (Vandaie and Zaheer, 2014). These factors, associated with economies of scale, increase efficiency in large firms.

However, some key characteristics that initially contribute to increased profitability in large firms may eventually lead to declining efficiencies, a phenomenon commonly referred to as diseconomies of scale. For instance, with growth in size, the number of managerial levels increases, adding layers of responsibility for decision-makers. This expansion in bureaucracy can result in miscommunication or delays in coordination (Canback et al., 2006). Furthermore, due to their large size, firms may respond slowly to disruptive shifts in business practices or technological developments, ultimately reducing profitability and falling behind competitors. Over-diversification in the portfolio of goods and services—a common strategy among large firms to expand into somewhat unrelated areas (Hoskisson, Short, & Yiu, 2011; Benito-Osorio et al., 2015)—can also divert attention from their core goods and services, leading to suboptimal performance. Empirical evidence (e.g., Ezeoha, 2008; Sukadana and Triaryati, 2018) supports these arguments, showing that firm size can be negatively related to profitability. Therefore, determining the optimal size at which profitability is maximized is critical for long-term success.

Unfortunately, most of the existing literature on the size-performance relationship either focuses on direct correlations (e.g., Isik et al., 2017; Dang et al., 2019; Posti & Maiti, 2023) or the moderating effect of size (Li & Chen, 2018; Farooq et al., 2021; Hui et al., 2024). There is limited empirical

evidence on how the advantages arising from economies of scale turn into diseconomies of scale over time. Hence, the purpose of this paper is to address this gap in the literature and provide a comprehensive assessment of the firm size-performance relationship. In the empirical analysis, we explore this relationship using publicly traded firm data from Türkiye, measuring the size via total assets. For robustness, we also used net sales and two alternative regression models, FE-OLS and difference GMM, to account for the effects of unobserved firm effect and deal with the endogeneity issue. Our findings indicate that as firms grow they receive the benefits of the expansion. However, the relationship is not linear. After a certain threshold value in size, the marginal benefit becomes negative. In capturing the nonlinear dynamic in the relationship, first, we rely on the squared terms of size variables (both assets and sales). We checked the robustness of this finding by employing an alternative size variable for firms falling in the top 25th percentile of the size distribution. The findings remain consistent across both cases, as the alternative variable also shows a negative and statistically significant coefficient when included alongside the traditional size variables.

Undoubtedly, the issue of profitability is of paramount importance to interested parties. Debt holders would prefer to lend to more profitable firms (Mazur, 2007; Xu, 2012; Irmak, 2024). Business partners would like to lend to and possibly establish long-term partnership ties with more profitable firms (Delannay and Weill, 2004). Even those who are at the opposite end of the supply chain tend to prefer to buy from those who are more profitable (e.g., Gofman and Wu, 2018). And of course, all else being equal, investors would direct their savings toward more profitable firms. Because of this great importance, the issue has been discussed at length (Ezeoha, 2008; Kebewar, 2013; Olaniyi et al., 2017; Sukadana and Triaryati, 2018 to cite just a few).

Growth in size, as the natural outcome of a company's routine activities, such as innovation and investment in physical assets, is expected to contribute to profitability immensely. However, the evidence is not clear on whether the structure that emerges after reaching a certain size increases productivity. While some studies (e.g., Sritharan, 2018; Fonseca and Guedes, 2022) have shown that profitability increases as firms grow, there are also studies (e.g., Ezeoha, 2008; Kebewar, 2013; Sukadana and Triaryati, 2018) that show that firm size negatively affects profitability. The current study contributes to the performance and financial planning literature by addressing the question of nonlinearity in the relationship by providing empirical evidence from one of the largest developing economies.

The rest of the study is organized as follows. The next section presents a literature review. The data and methodology of the study are introduced in the third section. The fourth and fifth sections of the study present empirical findings and the conclusion of the study, respectively.

2. LITERATURE REVIEW AND HYPOTHESIS

The debate surrounding the relationship between a corporation's size and its profitability has long been a topic of interest in the business and academic communities. While some studies have suggested that larger firms enjoy economies of scale and greater access to financing, thereby leading to higher profitability, others have found the relationship to be more complex or even negative. (Ezeoha, 2008; Sukadana and Triaryati, 2018).

Olaniyi et al. (2017) used a dynamic panel generalized method of moments approach to address the potential issue of endogeneity, and their findings revealed a bidirectional relationship between firm size and profitability. Specifically, they found that while firm size positively Granger-causes profitability, profitability also negatively Granger-causes firm size, suggesting that the popular assumption of a unidirectional relationship from size to profitability may be oversimplified. This bidirectional relationship has important implications for corporate strategy and decision-making. Firms may need to carefully consider the potential trade-offs between growth and profitability, as a singular focus on increasing size may not necessarily translate to higher profits. Additionally, the authors' findings highlight the importance of considering the possibility of feedback effects when analyzing the firm size-profitability relationship.

The exploration of corporate profitability has been a focal point of economic and financial research, revealing intricate relationships between various factors and firm performance. The literature presents a spectrum of insights, particularly regarding the impact of debt, corporate governance, and macroeconomic conditions on profitability across different sectors and regions. Kebewar (2013) provides an examination of the French service sector, revealing a negligible negative correlation between debt and profitability. This study emphasizes that while debt does not significantly influence profitability, factors such as growth opportunities and tax positively correlate. The findings suggest that corporate managers may not need to overly concern themselves with debt levels when considering profitability, particularly in the context of service firms.

He expands the discourse by investigating the determinants of profitability among top non-financial firms in the United States. This study identifies internal factors, including leverage, liquidity, and size, as significant contributors to return on assets (ROA). By establishing that ROA serves as a reliable proxy for financial performance, it underscores the importance of various operational dimensions in enhancing profitability, thus providing a more nuanced understanding of performance metrics in corporate settings. Ng'eni (2015) reviewed the empirical evidence on the corporate governance-performance relationship. The mixed associations reported in this literature highlight the complexity of governance structures and their varying impacts on profitability. The study advocates for further empirical research to address gaps, particularly regarding unlisted companies, thereby suggesting that corporate governance is a crucial, albeit complex, driver of profitability. Ghasemi and Hisyam Ab Razak (2017) contribute to this discussion by examining the determinants of profitability in the ACE market of Bursa Malaysia. Their findings indicate that asset liquidity positively influences profitability while increasing debt adversely affects it. This research reinforces the notion that financial health is contingent upon effective management of liquidity and leverage, echoing earlier findings while also suggesting avenues for future studies on competition and innovation's roles in profitability. Rahman (2022) investigates the relationship between profitability and the weighted average cost of capital in the food and allied industries of Bangladesh. The study suggests that while higher levels of debt can initially enhance profitability, excessive leverage may lead to financial risks that diminish returns. This nuanced perspective adds another layer to our understanding of the impact of capital structure on profitability, reinforcing the need for strategic financing decisions. Finally, Azzabi and Lahrichi (2023) provide a comprehensive overview of contemporary research on bank performance determinants, emphasizing the significance of macroeconomic factors and governance on profitability. Their review indicates a growing recognition of digitalization and sustainability as emerging influences on financial performance, suggesting that the landscape of profitability determinants is continuously evolving. Dalci (2018) finds that leverage has an inverted U-shaped effect on profitability. Initially, leverage positively impacts profitability, likely due to the tax shield that allows firms to deduct interest payments from their taxable income. However, beyond a certain point, higher leverage starts to negatively affect profitability. This decline can be attributed to the increased risks of bankruptcy, financial distress, and severe agency problems, as well as information asymmetry. These challenges are particularly pronounced for Chinese firms, which face additional difficulties due to specific institutional characteristics in China.

Together, these studies illustrate a multifaceted landscape of corporate profitability characterized by the interplay of firm-specific and macroeconomic factors. The ongoing discourse underscores the necessity for continued investigation into these relationships to inform corporate strategies and policy-making better.

In light of evidence from previous studies, we test the validity of the following hypothesis:

H₁: There is a statistically significant linear relationship between corporate size and profitability.

H₂: There is a statistically significant nonlinear relationship between corporate size and profitability.

3. DATA AND METHODOLOGY

3.1. Data

The empirical analysis was conducted using publicly traded firm (quarterly) data from Türkiye, covering the period of 2017-2022. This data is retrieved from Refinitiv Eikon and includes a sample of firms of differing sizes. For example, when separated by total assets we have 147 firms whose book value of total assets is worth more than \$100M and 66 firms whose book value of total assets is less than \$1M. Similarly, when classified by net sales, we have 142 firms whose sales are more than \$30M, and 96 firms whose net sales are less than \$300K. This diversity enables adequate exploration of the effects of corporate size on profitability.

In data handling, two percent from both ends of each variable is removed to eliminate the effects of outliers. In addition, we ensured that all balance sheet variables had observations of less than total assets. Lastly, all negative observations in sales or total assets have been removed. Furthermore, we included all active and passive firms. This approach enables working with more comprehensible data, avoiding selection bias. Employing only the data from active firms while excluding those from dead ones increases the biases that being active may be related to being profitable. The final data set has 10,004 observations belonging to 421 firms. Table 1 provides descriptive statistics for the final dataset.

Table 1. Descriptive Statistics

Small firms by asset size						
Variable	# obs	# firm	Mean	Std. dev.	Min	Max
ROA	6,512	274	-0.077	0.349	-1.798	0.331
Debt	6,512	274	0.188	0.210	0.000	0.999
LnSize (Total Assets)	6,512	274	11.778	1.918	6.413	14.600
AR	6,512	274	0.129	0.111	0.000	0.540
Capex	6,512	274	0.041	0.050	0.000	0.309
R&D	6,512	274	0.905	0.293	0.000	1.000
Tobin	6,512	274	3.244	5.457	.0002	38.231
Large firms by asset size						
Variable	# obs	# firm	Mean	Std. dev.	Min	Max
ROA	3492	147	0.109	0.099	-1.254	0.330
Debt	3492	147	0.321	0.178	0.000	0.998
LnSize (Total Assets)	3492	147	15.645	0.737	14.600	17.431
AR	3492	147	0.109	0.081	0.000	0.526
Capex	3492	147	0.048	0.047	0.000	0.307
R&D	3492	147	0.933	0.249	0.000	1.000
Tobin	3492	147	3.168	4.333	.0002	37.904

ROA measures profitability as the ratio of EBITDA to total assets. Debt is the ratio of total debt to total assets, indicating leverage. LnSize (Log of Total Assets): Natural logarithm of total assets, used as a proxy for firm size. AR (Accounts Receivable): Ratio of accounts receivable to total assets, reflecting credit extended to customers. Capex (Capital Expenditures): Ratio of capital expenditures to total assets, indicating investment. R&D: Binary variable indicating R&D investment (1 if R&D occurs, 0 otherwise). Tobin (Tobin's Q): Market valuation measure, calculated as the market value of assets divided by their replacement cost. The data is categorized into small and large firms based on asset size, with descriptive statistics (mean, standard deviation, minimum, and maximum values) provided for each group. The source of data is the author's calculations.

The descriptive statistics reveal notable differences between small and large firms. Large firms, on average, exhibit significantly higher profitability, with a mean ROA of 0.109, compared to the negative value of -0.077 for small firms. Large firms also carry more debt, with a mean debt level of 0.321, possibly as a result of maintaining greater access to credit markets. Small firms, however, have a debt level of 0.188. Interestingly, small firms show slightly higher AR ratios, which could indicate extended credit terms to customers. However, capital expenditure and R&D investment are quite similar across firm sizes, with large firms allocating marginally more resources to both. The descriptive statistics reveal clear differences between small and large firms, with large firms showing higher profitability, greater leverage, and larger size. However, both groups of firms exhibit notable similarities, particularly in their levels of accounts receivable, capital expenditure, R&D expenditure, and Tobin's Q, indicating that some firm behaviors and strategies are consistent across groups.

3.1.1. Dependent Variable

Inspired by the previous studies (e.g., Ezeoha, 2008; Kebewar, 2013; Sukadana and Triaryati, 2018), we calculated profitability as follows.

$$ROA = \left(\frac{EBITDA_t}{Total\ Assets_t} \right)$$

3.1.2. Explanatory Variables

The base regression equation is illustrated in Equation (1).

$$ROA_{it} = \alpha + LnSize_{it-1} + LnSize^2/Large_Size_{it-1} + X_{it-1} + \mu_i + \delta_t + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

In accordance with the hypothesis in Section II, we explore the relationship between size and profitability via LnSize variable, which is the natural logarithm of total assets. The results obtained with this variable are reported in Tables 3 and 4. For robustness, we also use net sales (Brouwer et al., 1996; Gaur and Kesavan, 2015) in logarithmic form, and the results from this second set of analyses are exhibited in Tables 5 and 6. We expect to observe a positive relationship based on the previous studies (e.g., Olaniyi et al., 2017; Sriharan, 2018) indicating that as firms grow they become more cost-efficient. Our second hypothesis requires to test for nonlinearity in the relationship. The validity of this claim is investigated via $LnSize^2$, which is the square of LnSize variable. Again, to increase the reliability of the findings, the squares of both size variables (sales and total assets) are added to the analysis. To further explore this dynamic we established an alternative variable, labeled Large_Size, by interacting the dummy variable for large firms with the LnSize variables. Negative and statistically significant coefficients for $LnSize^2$ and Large_Size would indicate that the size-profitability relationship is not linear and the marginal benefits of growing may come to an end at some point.

3.1.3. Control Variables

The control variables in Equation (1) are denoted by X_{it-1} . The first variable is liquidity. Previous studies show that efficient management of working capital components (cash, receivables, and payables) is key to maintaining liquidity. High liquidity allows firms to meet short-term obligations and invest in profitable projects without resorting to costly external financing (Mathuva, 2010). Ratios like the current ratio and quick ratio often provide a buffer during financial downturns, preventing a liquidity crunch that might lead to distress or operational disruptions. This ensures smoother operations, which positively impacts profitability. Furthermore, companies with more liquidity might be better positioned to fund growth and capitalize on new opportunities without incurring high financing costs (Riddiough and Wu, 2009). While maintaining a substantial amount of liquid assets can allow firms to react to investment opportunities, thereby boosting profitability, it can also lead to inefficient management of those resources and reduce profitability significantly (Cyrus et al., 2002). Given that firms' growth opportunities and access to external finance vary widely having large reserves of liquid assets may not have a typical effect on profitability. In this study, the liquidity variable is calculated using cash and cash equivalents as shown in Table 2.

Table 2. Variable Descriptions

Acronym	Calculation
Dependent variables	
ROA	$EBITDA_{it}/Total\ Assets_{it}$
Explanatory variables	
LnSize	$\log(Total\ Assets)_{it}$ & $\log(Sales)_{it}$
Large_Dummy	= 1 if total assets > \$100M, 0 otherwise & = 1 if sales > \$20M, 0 otherwise
Large_Size	$Large_Dummy * LnSize$
Control variables	
Debt	$Interest\ bearing\ debt_{it}/Total\ assets_{it}$
AR	$Accounts\ receivable_{it}/Total\ assets_{it}$
Capex	$Capital\ expenditures_{it}/Total\ assets_{it}$
R&D	= 1 if R&D > 0, 0 otherwise
Tobin	$Market\ value\ of\ equity_{it}/Book\ value\ of\ equity_{it}$
Liquidity	$Cash\ and\ cash\ equivalents_{it}/Total\ assets_{it}$

The table presents the variables and their corresponding calculations used in the regression estimations. The raw data was obtained from Refinitiv Eikon and supplemented by the author's calculations, covering the period from 2017 to 2022. All monetary variables are originally in U.S. dollars and are scaled by total assets. LnSize is calculated as the natural logarithm of total assets or sales. The threshold value for the Large_Dummy variable is the 75th percentile of the relevant variable (total assets or sales).

Leverage is another key control variable that can influence profitability through various channels. According to Cyrus et al. (2002), leverage can enhance profitability, particularly for firms with high growth prospects and strong operational efficiency. By using debt financing, firms can increase their return on equity as long as the cost of debt is lower than the return on investment generated by the borrowed funds. The leverage effect can enhance market value-added and economic value-added metrics when the cost of debt is carefully controlled (e.g., Dalci, 2018), thus positively affecting corporate profitability. It provides the benefit of a tax shield, as interest payments on debt are tax-deductible. This reduces the company's taxable income, effectively lowering the cost of capital and increasing profitability (Modigliani and Miller, 1963).

Although leverage, when managed effectively, amplifies profits, it can also have notable negative effects. Highly leveraged firms face increased debt obligations (interest payments), which can strain profitability, especially during periods of economic downturn or declining revenues (Gill and Mathur, 2011). The potential downside of excessive leverage is that where firms might destroy value if their growth is financed too aggressively through debt (Cyrus, 2002). When debt levels become unsustainable, it increases financial distress, leading to declining profitability (Alarussi and Alhaderi, 2018; Dalci, 2018). Excessive debt can tighten liquidity, as more cash is tied up in servicing debt rather than funding operations or growth initiatives. This can result in reduced profitability if the firm becomes constrained in its ability to meet short-term obligations (Mathuva, 2010). Moreover, firms with excessive leverage are at a higher risk of financial distress or even bankruptcy, particularly during periods of economic instability. If earnings decline, highly leveraged firms may find it difficult to meet debt obligations, which can lead to defaults or restructuring (Myers and Majluf, 1984; Myers, 2001). Firms in cyclical industries or those exposed to high market volatility are especially vulnerable to financial distress when they are heavily geared.

From this discussion, it can be concluded that leverage can enhance corporate profitability by amplifying returns and providing tax benefits, but it also increases financial risk and the potential for financial distress. Therefore, careful management of leverage is essential to maintaining long-term profitability and minimizing risk. Accordingly, we expect that firms that maintain moderate, well-managed leverage tend to perform best, while those that over-leverage may experience declining profitability and increased vulnerability to market downturns.

Investment is the third control variable. Corporate investment decisions may be in various forms. In this case, we specifically use capital expenditures (Capex) that target capacity increases and research and development (R&D) expenses made to develop new products or enhance existing ones. Both kinds of investment can significantly impact profitability, hence they are included as two separate

variables. These investment decisions tend to involve long planning and are aimed at supporting long-term growth objectives and maintaining firms' competitive position (Huang and Hou, 2019). Machinery, equipment, and technological investments can reduce costs, and increase profit thereby boosting profitability (Firli et al., 2015; De Luca and De Luca, 2018). Especially young technology-driven companies tend to invest heavily as their survival depends on the success of these initiatives (Demirel and Mazzucato, 2012; (Guilong et al., 2017). Investment decisions can be unprofitable as well. In some cases, expansion efforts can result in great losses due to mismanagement or wrong investment decisions. For example, a project with a rate of return less than the rate of return on the existing assets will lower the profitability. Furthermore, if financial resources are exhausted by financing these low return-yielding projects then profitable opportunities to arise in the future will be missed. Or years of R&D investment may not simply yield a novel product, ending with a large sum of loss and a significant drop in profitability.

On the other hand, overinvestment—especially in low-return projects—can destroy profitability. When companies invest heavily in assets that don't generate sufficient returns, their return on existing assets and other profitability metrics may decline. Firms that invest aggressively without considering the cost of capital may face situations where the cost of debt or equity used to finance those investments outweighs the profits generated, leading to lower net profitability. Overinvestment in acquisitions without a clear strategy or focus on profitability can lead to financial distress, as seen in this case. R&D investments, while essential for innovation, can be risky. Firms in industries with high R&D intensity often face long development cycles and uncertain outcomes, which can negatively affect short-term profitability. Furthermore, high R&D expenditures can increase a firm's risk of financial distress, particularly if these investments are financed through debt (Şahin and Irmak, 2024).

Investment, whether in capital assets, R&D, or acquisitions, can be a powerful driver of corporate profitability when managed effectively. However, overinvestment or poorly executed investments can destroy value and reduce profitability. Firms that focus on strategic, well-targeted investments—balancing growth and return—tend to experience the most significant positive impact on their profitability.

Finally, we include Tobin's Q variable, measured by dividing the market value of equity by the book value of equity. This measure tends to reflect the investors' perception of a company's growth opportunities and the future profitability of current projects. As the gap between market value and the book value widens it reflects how much more growth will be achieved (Riddiough and Wu, 2009). Although investment in a company as the engine of growth is already included, it is still necessary to account for the factors that are not on the financial tables but are noticed and factored into valuation by the investors.

3.2. Methodology

In the econometric analysis, the relationship represented by Equation (1) is estimated via the difference GMM with the addition of a once-lagged dependent variable as an explanatory variable. This approach is consistent with previous studies of a similar nature (e.g., Olaniyi et al., 2017; Dodoo et al., 2020). Profitability is a product of bringing together production factors. If this assembly is successful profitability may be trending upward. If not, it is likely to trend downward. Hence, profitability may include an autocorrelated portion. In other words, profitability is a process that is correlated with past profitability. Such a structure in the dependent variable can be captured by including a lagged dependent variable as shown in Equation (2).

$$ROA_{it} = \alpha + ROA_{it-1} + LnSize_{it-1} + LnSize^2 / Large_Size_{it-1} + X_{it-1} + \mu_i + \delta_t + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

Firm heterogeneity is another important concern voiced in the literature exploring the topic of profitability (e.g., Lenox et al., 2010; Balasubramanian, 2010). These factors include the geographic location of firms, the industry, corporate governance structure, etc. If they are not accounted for they will appear in residuals and be correlated with other explanatory variables resulting in an endogeneity

problem. This issue can be effectively dealt with by differencing the variables in Equation (2), removing μ_i from the analysis. The difference GMM requires that the AR (1) test with the null hypothesis of no first-order autocorrelation in the residuals be rejected. The generally accepted rule is that the P-value of the test should be less than 0.05. The second requirement of this method is the AR (2) test with the null hypothesis of no second-order autocorrelation in the residuals not to be rejected. Hence the P-value for this test should be typically greater than 0.05. Finally, the model requires the Hansen test not to be rejected. This test checks whether the instruments as a group are exogenous, i.e., uncorrelated with the error term. A p-value above 0.05 indicates that the instruments are likely valid, while a low p-value suggests possible issues with endogeneity (Roodman, 2009). Based on the results of these tests, appropriate lag structures are determined to achieve orthogonality.

For methodological robustness, we also conducted FE-OLS analysis and reported the results. Although the classical textbook procedure for selecting the appropriate OLS model dictates choosing between random effect and fixed effect (for example Brooks, 2019), for this specific case we had to disregard this rule based on the findings and arguments presented in the previous literature (e.g., Lenox et al., 2010; Balasubramanian, 2010). As briefly discussed above, firm heterogeneity could significantly influence profitability and therefore should be accounted for in the analysis. FE model, through the demeaning process, removes that effect thus, enabling the estimation of Equation (1) with FE-OLS.

To obtain robust results, we utilize both FE-OLS and the difference GMM. While the former effectively handles unobserved firm heterogeneity, the latter additionally addresses the endogeneity problem. However, GMM estimation can produce varying coefficients due to its sensitivity to instrument selection (Ashley & Parmeter, 2015; DiTraglia, 2016). To deal with this issue we select instrument sets that minimize the number of lags while satisfying the orthogonality condition, which is tested using the AR (2) and Hansen tests (Roodman, 2009). This approach ensures that the lag structure is selected from the closest lags that do not reject the null hypothesis of orthogonality.

4. EMPIRICAL FINDINGS

4.1. Size-Profitability Relationship

We start the empirical analysis with the estimation of the difference GMM. The results from this analysis are reported in Table 3. The autocorrelation and heteroscedasticity robust standard errors are provided in parentheses. All estimations include a constant and time dummies. The key variables of interest are LnSize, LnSize², and Large_Size variables. While the first variable reveals the effects of size on profitability, the others will show if the relationship is linear.

Table 3. The Effect of Size on Profitability (GMM estimation)

	1	2	3
ROA_{t-1}	0.565*** (.177)	0.240*** (.018)	0.240*** (.018)
LnSize	0.032*** (.021)	0.081*** (.013)	0.052*** (.007)
LnSize²		-0.005*** (.001)	
Large_Size			-0.001*** (.000)
Debt	0.340*** (.056)	0.184*** (.025)	0.184*** (.025)
AR	0.082*** (.081)	0.332*** (.055)	0.332*** (.055)
Capex	0.027 (.055)	0.094 (.039)	0.094 (.039)
R&D	0.001 (.010)	0.001 (.010)	0.001 (.010)
Tobin	0.008*** (.003)	0.008*** (.003)	0.008*** (.003)
AR (1)	.000	.000	.000
AR (2)	.805	.813	.840
Hansen	.095	.097	.112
# obs	8,780	8,780	8,780
# firms	367	367	367

This table reports the output from the difference GMM analysis of Equation (2). The dependent variable is profitability (ROA). The explanatory variables are LnSize: The natural logarithm of total assets, LnSize²: The square of the natural logarithm of total assets, Large_Size: The interaction of the dummy variable for large firms and size variable, Debt: Interest-bearing debt, AR: Accounts receivable, Capex: Capital expenditures, R&D: Binary variable indicating R&D investment (1 if R&D occurs, 0 otherwise) and finally, Tobin Q: Market value of equity divided by the book value of it. Statistical significance levels are indicated as follows: *** for 1% significance ($p < 0.01$), ** for 5% significance ($p < 0.05$), and * for 10% significance ($p < 0.1$).

LnSize receives a coefficient of 0.032. A positive coefficient significant at one percent suggests that as firm size increases, profitability also increases, but the effect is relatively small in magnitude. In column two, the coefficient becomes 0.081. The relationship is much stronger and more significant here. A one percent increase in firm size results in an 8.1 percent increase in profitability. This substantial jump in significance and effect indicates that adding other variables (like LnSize² and Large_Size) might help better capture the complexity of the relationship between size and profitability. In column three the coefficient for size variable is 0.052. The effect size is similar to Model 1, but slightly stronger in significance ($p < 0.01$). The relationship remains positive, showing that firm size positively affects profitability. LnSize² is included in column two, with a coefficient of -0.005, which is negative and highly significant ($p < 0.001$). This indicates a nonlinear relationship between firm size and profitability, where the positive effect of size diminishes as firms grow larger. To ensure the robustness of this finding, the Large_Size variable is introduced. Its coefficient, -0.001 ($p < 0.001$), is also highly significant, further supporting the idea that firms become less profitable beyond a certain threshold value for size.

The debt variable receives consistently positive and significant coefficients. They are 0.340 ($p < 0.001$), 0.184 ($p < 0.001$), and 0.184 ($p < 0.001$), in columns one, two, and three, respectively. This suggests that higher levels of leverage are associated with greater profitability. The positive effect might be due to the efficient use of debt to finance profitable projects or the tax advantages of debt financing. However, it is important to interpret these findings cautiously, as high debt can also increase financial risk over time, giving rise to interest payments and eventually lowering profitability.

AR with the coefficients of 0.082 ($p < 0.001$) in column one, 0.332 ($p < 0.001$) in column two, and

0.332 ($p < 0.001$) in column three seems to have a large, positive, and highly significant impact on profitability. This suggests that firms with more receivables might enjoy higher profitability because extending credit can help drive revenue growth.

Unfortunately, our analysis reveals no statistically significant relationship between profitability and investment (both R&D and Capex). The lack of significance may be due to the fact that the returns on R&D investments take longer to materialize, or to factors specific to the sectors or period examined.

Our final explanatory variable is Tobin's Q, which is expected to have a positive coefficient. This variable receives the coefficient of 0.008 ($p < 0.001$) in column one, 0.008 ($p < 0.001$) in column two, and 0.004 ($p < 0.001$) in column three. These highly significant coefficients indicate that firms with higher market valuations relative to their asset replacement costs tend to be more profitable. A high Tobin's Q suggests that the market believes the firm can generate strong future profits, and this belief aligns with higher current profitability.

4.2. Robustness Check: Exploring Size-Profitability Relationship via FE-OLS

In this section, we report the findings from FE-OLS estimations. The results are presented in Table 4. The coefficients for LnSize are 0.016 (significant at the 10 percent) in column one, 0.096 ($p < 0.001$) in column two, and 0.015 ($p < 0.05$) in column three. On the other hand, LnSize² receives a coefficient of -0.003 ($p < 0.001$), which shows that the relationship is not linear after a certain point additional growth brings lesser marginal benefit. As in the previous section, we included the Large_size variable to check the robustness of the nonlinear relationship. The findings are consistent as the coefficient is -0.002 ($p < 0.001$), low in magnitude but high in significance, indicating that the positive effect of a firm growing in size is not linear.

Table 4. The Effect of Size on Profitability (FE-OLS Estimation)

	1	2	3
LnSize	0.016*	0.096***	0.015**
	(.006)	(.033)	(.006)
LnSize²		-0.003***	
		(.001)	
Large_Size			-0.002***
			(.000)
Debt	0.044****	0.048***	0.043***
	(.014)	(.012)	(.017)
AR	0.381***	0.381***	0.384***
	(.056)	(.056)	(.056)
Capex	0.231***	0.230***	0.230***
	(.060)	(.060)	(.060)
R&D	0.004	0.003	0.003
	(.007)	(.007)	(.007)
Tobin	0.004***	0.004***	0.004***
	(.001)	(.001)	(.001)
R²	0.03	0.03	0.03
# obs	9,661	9,661	9,661
# firms	381	381	381

This table reports the output from the FE-OLS analysis of Equation (1). The dependent variable is profitability (ROA). The explanatory variables are LnSize: The natural logarithm of total assets, LnSize²: The square of the natural logarithm of total assets, Large_Size: The interaction of the dummy variable for large firms and size variable, Debt: Interest-bearing debt, AR: Accounts receivable, Capex: Capital expenditures, R&D: Binary variable indicating R&D investment (1 if R&D occurs, 0 otherwise) and finally, Tobin Q: Market value of equity divided by the book value of it. Statistical significance levels are indicated as follows: *** for 1% significance ($p < 0.01$), ** for 5% significance ($p < 0.05$), and * for 10% significance ($p < 0.1$).

While the debt variable has coefficients of 0.044 in column one, 0.048 in column two, and 0.043 in column three, all significant at one percent, the coefficient for AR is 0.0381 ($p < 0.001$) in all three columns of the table. Capex and R&D receive coefficients of 0.230 ($p < 0.001$) and 0.003 ($p > 0.10$). Finally, the coefficient for Tobin's Q is 0.004 ($p < 0.001$) in all columns.

4.3. Robustness Check with an Alternative Measure of Size: GMM Estimation

In the previous section, the analysis focused on the size-profitability relationship using the natural logarithm of total assets as a measure of firm size. To ensure robustness, this section will use the natural logarithm of net sales instead. The variables LnSize, LnSize², and Large_Size are recalculated by using sales. Table 5 reports the results of this analysis.

Table 5. The Effect of Size on Profitability (GMM Estimation with Sales as the Measure of Size)

	1	2	3
ROA_{t-1}	0.255*** (.018)	0.268*** (.018)	0.257*** (.018)
LnSize	0.004*** (.001)	0.195*** (.053)	0.165*** (.048)
LnSize²		-0.008*** (.000)	-0.002*** (.000)
Large_Size			
Debt	0.169*** (.024)	0.165*** (.024)	0.168*** (.024)
AR	0.411*** (.054)	0.390*** (.056)	0.410*** (.054)
Capex	0.083** (.039)	0.079** (.039)	0.079** (.039)
R&D	0.002 (.007)	0.002 (.007)	0.002 (.007)
Tobin	0.015*** (.002)	0.015*** (.002)	0.015*** (.002)
AR (1)	.000	.000	.000
AR (2)	.603	.597	.540
Hansen	.158	.160	.102
# obs	8,780	8,780	8,780
# firms	367	367	367

This table reports the output from the difference GMM analysis of Equation (2). The dependent variable is profitability (ROA). The explanatory variables are LnSize: The natural logarithm of sales, LnSize²: The square of the natural logarithm of sales, Large_Size: The interaction of the dummy variable for large firms and size variable, Debt: Interest-bearing debt, AR: Accounts receivable, Capex: Capital expenditures, R&D: Binary variable indicating R&D investment (1 if R&D occurs, 0 otherwise) and finally, Tobin Q: Market value of equity divided by the book value of it. Statistical significance levels are indicated as follows: *** for 1% significance ($p < 0.01$), ** for 5% significance ($p < 0.05$), and * for 10% significance ($p < 0.1$).

The coefficients for LnSize are 0.004, 0.195, and 0.165, in columns one, two, and three, respectively. These coefficients are highly significant at the one-percent level, supporting our early conclusion that size positively affects profitability. Although we avoid a direct comparison due to differences in the lag structure of the instrumental variables, the coefficients for the LnSize variable based on sales generally demonstrate a stronger effect compared to those based on total assets. While LnSize² has a coefficient of -0.008, Large_Size receives a coefficient of -0.002, in columns two and three, respectively. Both coefficients are highly significant and suggest that the size-profitability relationship is not linear, reinforcing the findings in previous sections.

4.4. Robustness Check: Estimation of an Alternative Size Measure via FE-OLS

The final set of analyses focuses on estimating Equation (1) via FE-OLS and using sales as the alternative measure of size. The findings are demonstrated in Table 6.

Table 6. The Effect of Size on Profitability (FE-OLS Estimation with Sales as the Measure of Size)

	1	2	3
LnSize	0.032*** (.003)	0.084*** (.014)	0.034*** (.003)
LnSize²		-0.004*** (.000)	-0.002*** (.000)
Large_Size			
Debt	0.023 (.002)	0.023* (.014)	0.023* (.014)
AR	0.281*** (.040)	0.266*** (.040)	0.273*** (.040)
Capex	0.070 (.047)	0.07 (.047)	0.07 (.047)
R&D	0.008 (.007)	-0.007 (.007)	-0.007 (.007)
Tobin	0.004*** (.001)	0.004*** (.001)	0.004*** (.001)
R²	0.05	0.05	0.05
# obs	9,661	9,661	9,661
# firms	381	381	381

This table reports the output from the FE-OLS analysis of Equation (1). The dependent variable is profitability (ROA). The explanatory variables are LnSize: The natural logarithm of sales, LnSize²: The square of the natural logarithm of sales, Large_Size: The interaction of the dummy variable for large firms and size variable, Debt: Interest-bearing debt, AR: Accounts receivable, Capex: Capital expenditures, R&D: Binary variable indicating R&D investment (1 if R&D occurs, 0 otherwise) and finally, Tobin Q: Market value of equity divided by the book value of it. Statistical significance levels are indicated as follows: *** for 1% significance ($p < 0.01$), ** for 5% significance ($p < 0.05$), and * for 10% significance ($p < 0.1$).

LnSize (the natural logarithm of sales) has statistically significant coefficients of 0.032, 0.084, and 0.034 in columns one, two, and three, respectively. These coefficients indicate that a one percent increase in size translates to 0.032, 0.084, and 0.034 increases in profitability. The LnSize² variable (the square of the natural logarithm of sales), however, receives a statistically significant and negative coefficient of -0.004, ($p < 0.001$) presented in column two of the table. The coefficient for the Large_Size variable -0.004, ($p < 0.001$) in column three reinforces this finding that while size positively affects profitability after a certain threshold is reached the return on size diminishes.

5. CONCLUSION, DISCUSSION AND MANAGERIAL IMPLICATIONS

5.1. Conclusion

In this study, the size-profitability relationship was examined using publicly traded firm data from Türkiye. The main method used for econometric analysis is the difference GMM. For robustness, FE-OLS estimations were also conducted. Our findings can be summarized as follows. While firm size positively impacts profitability, large firms ultimately face diminished effects. More specifically, findings suggest that growing in size contributes to profitability to a degree after which it has a diminishing effect. Hence, firms appear to utilize the benefits of growing to a certain threshold value in size. On the other hand, external borrowing seems to help profitability, possibly due to the effective use of leverage to finance growth or profitable projects. Operational variables like accounts receivable strongly boost profitability, suggesting that effective credit policies and investment in productive assets are key drivers of firm success. While we did not observe any significant effects from R&D investment and capital expenditures, Tobin's Q appears to capture profitability potential. The findings are robust to alternative measures of size, nonlinearity, and econometric methods.

When considered within the broader context of profitability literature our findings offer new evidence. Some of the previous studies (e.g., Sritharan, 2018; Fonseca and Guedes, 2022) have reported results indicating positive effects of size on profitability, and some (e.g., Ezeoha, 2008; Kebewar, 2013; Sukadana and Triaryati, 2018) found negative effects of size. Our findings of an inverted U-shaped relationship with an optimal point after which the marginal benefits of size

declines partially align with both streams of this literature.

5.2. Discussion

We consider alternative explanations for the diminishing returns on size. For example increasing complexity at the managerial level (Pierce and Aguinis, 2013). As firms expand, they initiate new operations, operationalize new units and naturally assign new managers, who are usually motivated through a bonus system. However, difficulties in the decision-making process among units increase bureaucratic hurdles, and coordination-related costs tend to accompany such a growth process (Maani and Li, 2010). Hence, a decline in the productivity of assets in large corporations may arise.

Another possible argument for declining efficiency may be saturated markets (e.g., Khouja and Smith, 2007; Liu and Yang, 2009). As firms expand so does their market share and competitive power. However, after reaching a certain point they naturally exhaust their growth opportunities and start experiencing difficulty in maintaining the growth pace, leading the decreases in marginal return on operations. However, our findings are not in complete agreement with this argument because they clearly show that Tobin's Q is positively related to performance, suggesting that the market valuation-performance relationship implies otherwise.

Generally speaking, most small firms start venturing with a completely new product or in an industry with room for new entrances, i.e., industries with a lack of stiff competition. In such industries, profit margins are thicker and projects are profitable. On the other hand, unlike smaller counterparts, large firms tend to cluster in certain industries where each player has a long history in the business. To remain competitive, they may engage in aggressive pricing strategies which result in further trimming the profit margins and hammering overall profitability.

Unlike smaller firms, large corporations take up projects on a large scale, and the profits and losses from these projects can be astronomical when compared to small-scale projects initiated by small firms (Dey, 2009; Baydoun, 2011). The complexity and riskiness involved in such projects will be reflected in large firms' profitability. Although, only financial data is available to us, diminishing returns may stem from the losses of such large-scale high-risk projects.

The rising inflation in Türkiye during the period of this study may have had implications for firms' cost structures, potentially putting pressure on profitability. Large firms, due to long-term contracts, fixed cost structures, or product lines with limited price flexibility (Nilsen et al., 2018), might have faced challenges in adapting to price changes. Additionally, managing working capital tends to become more complex during inflationary periods (Corelli, 2023), which could have negatively influenced profitability.

The COVID-19 pandemic, which coincided with this period, brought about significant disruptions that may have affected firm performance. Many sectors experienced a sharp decline in demand, particularly tourism, retail, and entertainment, leading to potential revenue losses. At the same time, logistics and supply chain disruptions, alongside health measures and employee support programs, likely added to firms' operational costs (Laari et al., 2024; Figueira-de-Lemos et al., 2024).

Exchange rate fluctuations during this period might have also posed additional challenges, particularly for firms in sectors dependent on imported inputs, such as energy (Liu, 2024). Although large firms typically have greater capacity to manage foreign exchange risks, they may have encountered difficulties in fully reflecting increased costs in their prices, which could have influenced profitability (Escobar et al., 2023).

These macroeconomic factors, prevailing during the study period, should be considered when interpreting the findings, as they may have shaped the relationship between firm size and profitability.

5.3. Managerial Implications

Our results indicate an inverted U-shaped relationship between firm size and profitability. This

finding may help firms to plan their growth strategies more consciously. In particular, it emphasizes the importance of considering the costs as well as the benefits of growth. Firms that are too large may face problems such as bureaucratic obstacles, and operational complexities, which may hurt their profitability. By understanding the limits of their size, firms can avoid exceeding the optimal scale and use their resources more efficiently. Moreover, this result allows other firms in the sector to assess their competitive advantages, sustainably shape their growth strategies, and better manage their risks. It can also guide policymakers in reassessing incentive mechanisms for firm size. This kind of information is critical for building a healthier structure not only for individual firms but also for the sector and the economy as a whole. This is especially important given Türkiye's current economic conditions. Türkiye has experienced various economic shocks (Harris, 2023). During this period, sharp increases in exchange rates, high inflation, and elevated interest rates have significantly hindered firms' ability to operate in both domestic and international markets². Additionally, the relative stabilization in exchange rates over the last few years has reduced the competitive advantage of exporting firms and led to a decline in their profitability. Consequently, in fragile economies like Türkiye, financial planning ensuing profitability plays a key role in ensuring firm survival.

5.4. Limitations and Future Research Avenues

Although the econometric method used in this study examines the relationship between firm size and performance by taking into account the time-invariant firm characteristics such as location and industry, it is not investigated whether this relationship differs across sectors. A more detailed examination of cross-industry differences is considered a separate research topic that can significantly contribute to the literature. Future studies may focus on an in-depth examination of this relationship across sectors and may complement the current findings.

The findings of this study suggest that the relationship between firm size and performance in Türkiye is not linear. However, it should be noted that these results may not be directly generalized to companies in developed countries. In particular, structural factors such as the level of institutionalization, internal culture, and equality of opportunity could not be included in the analysis. These factors can play a decisive role in the performance of large firms and may have different effects in different countries.

In addition, comparative studies may be needed to better understand the impact of such structural factors and assess the generalizability of the results. In future research, a comprehensive examination of the impact of such factors would provide valuable contributions to both the literature and policymakers.

²The recent economic era is commonly referred to as the period of unorthodox economic policy. See Şenses (2022) for a detailed account of the associated economic events.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Bahadır KARAKOÇ (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Bahadır KARAKOÇ (% 100)

REFERENCES

- Alarussi, A. S., & Alhaderi, S. M. (2018). Factors affecting profitability in Malaysia. *Journal of Economic Studies*, 45(3), 442-458.
- Al-Ali, A. H. H., & Al-Shabeeb, S. K. I. (2024). Relationship between profitability indicators and maximization market value added and intrinsic for the industrial companies. *Global Business & Finance Review*, 29(2), 71-84.
- Almashhadani, M. (2021). A brief review of corporate governance structure and corporate profitability in developed and developing economy: A review. *International Journal of Business and Management Invention*, 10(11), 42-46.
- Ashley, R. A., & Parmeter, C. F. (2015). Sensitivity analysis for inference in 2SLS/GMM estimation with possibly flawed instruments. *Empirical Economics*, 49(4), 1153-1171.
- Azzabi, A., & Lahrichi, Y. (2023). Bank Performance Determinants: State of the Art and Future Research Avenues. *arXiv preprint arXiv:2311.08617*.
- Atabek, A., Andrews, D., & Gönenç, R. (2017). "Rebalancing Turkey's growth by improving resource allocation and productivity in manufacturing", *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1367, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/c35af920-en>.
- Barauskaite, G., & Streimikiene, D. (2021). Corporate social responsibility and financial performance of companies: The puzzle of concepts, definitions and assessment methods. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(1), 278-287.
- Balasubramanian, N., & Lieberman, M. B. (2010). Industry learning environments and the heterogeneity of firm performance. *Strategic Management Journal*, 31(4), 390-412.
- Baydoun, M. (2011). Risk management of large-scale development projects in developing countries: Cases from MDI's projects. *International Journal of Technology Management & Sustainable Development*, 9(3), 237-249.
- Benito-Osorio, D., Colino, A., & Zúñiga-Vicente, J. Á. (2015). The link between product diversification and performance among Spanish manufacturing firms: Analyzing the role of firm size. *Can J Adm Sci*, 32: 58-72. doi: [10.1002/cjas.1303](https://doi.org/10.1002/cjas.1303).

- Bilgili, F., Ünlü, F., Gençoğlu, P., & Kuşkaya, S. (2022). Modeling the exchange rate pass-through in Turkey with uncertainty and geopolitical risk: a Markov regime-switching approach. *Applied Economic Analysis*, 30(88), 52-70.
- Brooks, C. (2019). *Introductory econometrics for finance*. Cambridge University Press.
- Brouwer, E., & Kleinknecht, A. (1996). Firm size, small business presence and sales of innovative products: a micro-econometric analysis. *Small Business Economics*, 8, 189-201.
- Canback, S., Samouel, P., & Price, D. (2006). Do diseconomies of scale impact firm size and performance? A theoretical and empirical overview. *ICFAI Journal of Managerial Economics*, 4(1), 27-70.
- Celli, M. (2013). Determinants of economies of scale in large businesses—A survey on UE listed firms. *American Journal of Industrial and Business Management*, 3(3). DOI:10.4236/ajibm.2013.33031
- Dalci, I. (2018). Impact of financial leverage on profitability of listed manufacturing firms in China. *Pacific Accounting Review*, 30(4), 410-432.
- Dang, H. N., Vu, V. T. T., Ngo, X. T., & Hoang, H. T. V. (2019). Study the impact of growth, firm size, capital structure, and profitability on enterprise value: Evidence of enterprises in Vietnam. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(1), 144-160.
- De Luca, P., & De Luca, P. (2018). Company profitability analysis. *Analytical Corporate Valuation: Fundamental Analysis, Asset Pricing, and Company Valuation*, 43-76.
- Delannay, A. F., & Weill, L. (2004). The determinants of trade credit in transition countries. *Economics of Planning*, 37, 173-193.
- Demir, B., & Javorcik, B. (2018). Don't throw in the towel, throw in trade credit!. *Journal of International Economics*, 111, 177-189.
- Demirel, P., & Mazzucato, M. (2012). Innovation and firm growth: Is R&D worth it? *Industry and Innovation*, 19(1), 45-62.
- Dey, P. (2009). Managing risks of large-scale construction projects. *Cost Engineering*, 51(6), 23-27.
- DiTraglia, F. J. (2016). Using invalid instruments on purpose: Focused moment selection and averaging for GMM. *Journal of Econometrics*, 195(2), 187-208.
- Dodoo, R. N. A., Appiah, M., & Donkor, D. T. (2020). Examining the factors that influence firm performance in Ghana: a GMM and OLS approach. *National Accounting Review*, 2(3), 309-323.
- Dolderer, J., Felber, C., & Teitscheid, P. (2021). From neoclassical economics to common good economics. *Sustainability*, 13(4), 2093.
- Escolar, R. B., Khametshin, D., Pujadas, Á. M., & Ríos, M. M. (2023). Pass-through of rising production costs to the selling prices of non-financial corporations in 2022. *Economic Bulletin*, (2023/Q3), 1-12.
- Farooq, R., Vij, S., & Kaur, J. (2021). Innovation orientation and its relationship with business performance: moderating role of firm size. *Measuring Business Excellence*, 25(3), 328-345.
- Figueira-de-Lemos, F., Silva, S. C., Pinto, R. P., & Kury, B. (2024). Impacts and Trends on Global Supply Chain After COVID-19 Outbreak. *Thunderbird International Business Review*. <https://doi.org/10.1002/tie.22401>
- Firli, A., Primiana, I., & Kaltum, U. (2015). The impact of increasing CAPEX on customer number, profit, and ROI in Indonesia telecommunication industry. *American Journal of Economics*, 5(2), 135-138.

- Fonseca, S., Guedes, M. J., & da Conceição Gonçalves, V. (2022). Profitability and size of newly established firms. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 18(2), 957-974.
- Gaur, V., & Kesavan, S. (2015). The effects of firm size and sales growth rate on inventory turnover performance in the US retail sector. *Retail supply chain management: Quantitative models and empirical studies*, 25-52.
- Ghasemi, M. & Hisyam Ab Razak, N. (2017). Determinants of Profitability in ACE Market Bursa Malaysia: Evidence from Panel Models. *International Journal of Economics & Management*, 11 (S3): 847 – 869
- Gofman, M., & Wu, Y. (2022). Trade credit and profitability in production networks. *Journal of Financial Economics*, 143(1), 593-618.
- Gui-long, Z., Yi, Z., Kai-hua, C., & Jiang, Y. (2017). The impact of R&D intensity on firm performance in an emerging market: Evidence from China's electronics manufacturing firms. *Asian Journal of Technology Innovation*, 25(1), 41-60.
- Harris, G. S. (2023). *Turkey: Coping with crisis*. Routledge.
- Hidayah, N. (2024). Exchange Rate Volatility and International Trade in Turkey. *International Journal of Finance and Accounting*, 9(1), 46-56.
- Hirsch, S., Lanter, D., & Finger, R. (2021). Profitability and profit persistence in EU food retailing: Differences between top competitors and fringe firms. *Agribusiness*, 37(2), 235-263.
- Hoskisson, R.E., Hitt, M.A., Johnson, R.A., & Moesel, D.D. (1993). Construct validity of an objective (Entropy) categorical measure of diversification strategy. *Strategic Management Journal*, 14(3), 215-235.
- Huang, C. H., & Hou, T. C. T. (2019). Innovation, research and development, and firm profitability in Taiwan: Causality and determinants. *International Review of Economics & Finance*, 59, 385-394.
- Hui, G., Al Mamun, A., Masukujjaman, M., Makhbul, Z. K. M., & Ali, M. H. (2024). The relationship between mass customization and sustainable performance: The role of firm size and global E-commerce. *Heliyon*, 10(6).
- Irmak, F. (2024). The Relationship between Financial slack, ownership-board structure, and firm performance: Evidence from BIST 100. *Journal of Research in Economics, Politics & Finance*, 9(3), 520-548.
- Isik, O., Unal, E. A., & Unal, Y. (2017). The effect of firm size on profitability: evidence from Turkish manufacturing sector. *Journal of Business Economics and Finance*, 6(4), 301-308.
- Järvinen, J., Lamberg, J. A., Murmann, J. P., & Ojala, J. (2009). Alternative paths to competitive advantage: a fuzzy-set analysis of the origins of large firms. *Industry and Innovation*, 16(6), 545-574.
- Kebewar, M. (2013). Does debt affect profitability? An empirical study of French trade sector. *An Empirical Study of French Trade Sector (January 23, 2013)*.
- Kaur, A., Joshi, M., Singh, G., & Sharma, S. (2024). The Impact of Corporate Reputation on Cost of Debt: A Panel Data Analysis of Indian Listed Firms. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(8), 367.
- Khouja, M., & Smith, M. A. (2007). Optimal pricing for information goods with piracy and saturation effect. *European Journal of Operational Research*, 176(1), 482-497.
- Laari, S., Rintala, O., Töyli, J., Solakivi, T., & Ojala, L. (2024). Evaluating firm resilience through responsiveness and logistics outsourcing in the COVID-19 era. *Supply Chain Management: An International Journal*, 29(7), 71-82.

- Lazonick, W. (2024). Is the most unproductive firm the foundation of the most efficient economy? Penrosian learning confronts the neoclassical fallacy. *International Review of Applied Economics*, 38(1-2), 58-89.
- Lefebvre, V. (2022). Performance, working capital management, and the liability of smallness: A question of opportunity costs? *Journal of Small Business Management*, 60(3), 704-733.
- Lenox, M. J., Rockart, S. F., & Lewin, A. Y. (2010). Does interdependency affect firm and industry profitability? An empirical test. *Strategic Management Journal*, 31(2), 121-139.
- Lim, H., & Rokhim, R. (2021). Factors affecting profitability of pharmaceutical company: an Indonesian evidence. *Journal of Economic Studies*, 48(5), 981-995.
- Liu, S. (2024). Impact of Exchange Rate Fluctuation on Import and Export Enterprises in China and Japan and Countermeasures. *Highlights in Business, Economics and Management*, 24, 322-330.
- Liu, X., & Zhao, Q. (2024). Banking competition, credit financing and the efficiency of corporate technology innovation. *International Review of Financial Analysis*, 94, 103248.
- Maani, K., & Li, A. (2010). Decision-making in complex systems: Relationship between scale of change and performance. *Systems Research and Behavioral Science*, 27(5), 567-584.
- Mayer, C. (2021). The future of the corporation and the economics of purpose. *Journal of Management Studies*, 58(3), 887-901.
- Mathuva, D. (2015). The Influence of working capital management components on corporate profitability.
- Mazur, K. (2007). The Determinants of Capital Structure Choice: Evidence from Polish Companies. *International Advances in Economic Research*, 13(4), 495-514. <https://doi.org/10.1007/s11294-007-9114-y>
- Modigliani, F., & Miller, M. H. (1963). Corporate income taxes and the cost of capital: a correction. *The American Economic Review*, 53(3), 433-443.
- Myers, S. C. (2001). Capital structure. *Journal of Economic Perspectives*, 15(2), 81-102.
- Myers, S. C. (1984). Corporate Financing and Investment Decisions When Firms Have Information that Investors do not have. *Journal of Financial Economics*, 13(2), 187-221.
- Ng'eni, F. B. (2015). The corporate governance and firm performance: A review of existing empirical evidence. *Corporate Governance*, 7(33), 92-98.
- Nilsen, Ø. A., Pettersen, P. M., & Bratlie, J. (2018). Time-dependency in producers' price adjustments: Evidence from micro panel data. *Review of Economics*, 69(2), 147-168.
- Olshanska, O. V., & Tymoshenko, Y. V. (2021). Ефективність інвестиційної діяльності в Україні. *Journal of Strategic Economic Research*, (6), 54-63.
- Pierce, J. R., & Aguinis, H. (2013). The too-much-of-a-good-thing effect in management. *Journal of Management*, 39(2), 313-338.
- Posti, L., & Maiti, A. (2023). Firm Size and Productivity in the Informal Sector: Evidence from India. *The Indian Economic Journal*, <https://doi.org/10.1177/00194662231202088>.
- Purbawangsa, I. B. A., Solimun, S., Fernandes, A. A. R., & Mangesti Rahayu, S. (2020). Corporate governance, corporate profitability toward corporate social responsibility disclosure and corporate value (comparative study in Indonesia, China and India stock exchange in 2013-2016). *Social Responsibility Journal*, 16(7), 983-999.
- Rahman, F. (2022). Impact of WACC on Firm Profitability: Evidence from Food and Allied Industry of Bangladesh. *arXiv preprint arXiv:2210.07955*.

-
- Riddiough, T. J., & Wu, Z. (2009). Financial constraints, liquidity management and investment. *Real Estate Economics*, 37(3), 447-481.
- Roodman, D. (2009). How to do xtabond2: An introduction to difference and system GMM in Stata. *The Stata Journal*, 9(1), 86-136.
- Salam, K. N., Wulansari, R., & Harsono, P. (2021). Promotion costs analysis to increased volume sales in the convection companies. *International Journal of Science, Technology & Management*, 2(5), 1542-1551.
- Sritharan, V. (2018). Firm size influence on profitability of Sri Lankan diversified holdings firms. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, 7(6), 34-44.
- Solo, R. A. (1975). Neoclassical economics in perspective. *Journal of Economic Issues*, 9(4), 627-644.
- Spitsin, V., Ryzhkova, M., Vukovic, D., & Anokhin, S. (2020). Companies profitability under economic instability: evidence from the manufacturing industry in Russia. *Journal of Economic Structures*, 9, 1-20.
- Şahin, E., & Irmak, E. (2024). Determining the relationship between financial slack and R&D investments: Sample of BIST manufacturing sector. *Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute*, 64, 185-198.
- Şenses, F. (2022). The long and bitter fall: an account of events that shook the Turkish economy during September–December 2021. *New Perspectives on Turkey*, 66, 180-190.
- Uygur, E. (2010). *The global crisis and the Turkish economy* (No. 2010/3). Discussion Paper.
- Xu, J. (2012). Profitability and capital structure: Evidence from import penetration. *Journal of Financial Economics*, 106(2), 427-446. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.05.015>.
- Vandaie, R., & Zaheer, A. (2014). Surviving bear hugs: Firm capability, large partner alliances, and growth. *Strategic Management Journal*, 35(4), 566-577.
- Yang, H., Zheng, Y., & Zhao, X. (2014). Exploration or exploitation? Small firms' alliance strategies with large firms. *Strategic Management Journal*, 35(1), 146-157.



Vergi Uzmanlarının Perspektifinden Vergi Okuryazarlığının Geliştirilmesi: Nitel Bir Araştırma*

Mehmet ÖKSÜZ¹
İbrahim Ali Cem DOĞAN²

Öz

Bireylerin ekonomik ve toplumsal yaşamda daha aktif bir rol üstlenmelerine olanak tanıyan vergi okuryazarlığı, vergi sistemine ilişkin bilgi, beceri ve anlayış düzeylerini içeren çok boyutlu bir yetkinliktir. Bu kavram, bireylerin vergiyle ilgili metinleri okuma ve anlama becerilerinin yanı sıra, bu bilgiyi pratikte uygulayarak vergi sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirme yetkinliğini de içermektedir. Çalışmanın amacı, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeylerini artırmak için vergi uzmanlarının bakış açısı doğrultusunda öneriler geliştirmektir. Çalışmada nitel yöntem olarak mülakat tekniği kullanılmış ve vergi okuryazarlığı konusunda uzman olan Çanakkale'deki çeşitli kurumlarda görevli katılımcılardan veriler toplanmıştır. Elde edilen veriler, özetleyici içerik analiziyle değerlendirilmiştir. Çalışma, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı konusundaki bilgi eksikliklerini, öğrencilerin vergi okuryazarlığı konusuna ilgisizliğini ve vergi sisteminin karmaşıklığının bilgi eksikliklerini derinleştirdiğini ortaya koymuştur. Vergi okuryazarlığı derslerinin müfredatta yer alması gereği ile vergi haftasının etkisinin artırılmasının önemi tartışılmış, sosyal medya ile internetin vergi okuryazarlığını geliştirmede kritik olduğu ancak bilgi kirliliği riskine dikkat edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Okuryazarlığı, Vergi Uzmanları, Vergi Sisteminin Karmaşıklığı, Vergi Haftası, Nitel Araştırma.

JEL Kodları: H21, H29, K34.

Improving Tax Literacy from the Perspective of Tax Experts: A Qualitative Research

Abstract

Tax literacy, which allows individuals to take a more active role in economic and social life, is a multidimensional competence that includes knowledge, skills, and understanding of the tax system. This concept consists of the skills of individuals to read and understand tax-related texts and fulfill their obligations, as well as the competence to effectively meet their tax responsibilities by applying this knowledge in practice. The aim of the study is to develop suggestions from the perspective of tax experts to increase the tax literacy levels of university students. In the study, the interview technique was used as a qualitative method, and data were collected from participants working in various institutions in Çanakkale who are experts in tax literacy. The obtained data were evaluated with summative content analysis. The study revealed that university students' lack of knowledge of tax literacy, their disinterest in tax literacy, and the tax system's complexity deepen these deficiencies. The need to include tax literacy courses in the curriculum and the importance of increasing the impact of tax week were discussed, and it was emphasized that social media and the internet are critical in improving tax literacy, but attention should be paid to the risk of information pollution.

Keywords: Tax Literacy, Tax Experts, The Complexity of the Tax System, Tax Week, Qualitative Research.

JEL Codes: H21, H29, K34.

* Bu çalışma Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından 2209-A Programı kapsamına desteklenmiştir. Projeye verdiği destekten ötürü TÜBİTAK'a teşekkürlerimizi sunarız.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Mehmet ÖKSÜZ, Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Ayvack Meslek Yüksekokulu, Finans-Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Çanakkale/Türkiye, moksuz@comu.edu.tr; ORCID ID: 0000-0002-3298-0280.

² İbrahim Ali Cem DOĞAN, Öğrenci, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Ayvack Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Çanakkale/Türkiye, cemdoganas@gmail.com, ORCID ID: 00009-0004-6214-017X.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Öksüz, M., Doğan, İ. A. C. (2025). Vergi uzmanlarının perspektifinden vergi okuryazarlığının geliştirilmesi: Nitel bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 171-193. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1578297>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

This study examines the perspectives of tax experts on developing tax literacy among university students. Tax literacy is defined as a multidimensional competence that includes individuals knowing the tax system, understanding their tax liabilities, and effectively applying these in practice. Tax literacy is critical in enabling individuals to take on a more active role in economic and social life. However, it is stated that the level of tax literacy in Turkey is low, and the tax system's complexity makes it difficult for individuals to acquire tax-related knowledge and skills. This situation is especially evident in the young population, namely university students. The study aims to offer suggestions for improving university students' tax literacy based on tax experts' opinions.

Literature on Research

Tax literacy is a phenomenon that facilitates individuals' understanding and compliance with their tax liabilities. In the literature, this concept is defined as the set of knowledge and skills required for individuals to be informed about tax laws and regulations, make sense of this information, and fulfill their tax liabilities. Tax literacy includes individuals' abilities to fill out tax returns, calculate taxable income, and meet their tax liabilities. These competencies enable individuals to know their tax responsibilities and rights and establish a more practical relationship between the state and the taxpayer. The literature shows that the tax literacy levels of the young population in Turkey, especially university students, are low. This indicates that awareness-raising practices and educational policies are needed in this area.

Method of The Research

The study used the interview technique as a qualitative research method. Data obtained through interviews with various tax experts working in Çanakkale province were evaluated through content analysis. Within the scope of the study, in-depth interviews with tax experts were conducted to address the current tax literacy levels of university students, the reasons for this low level, and solution suggestions for increasing tax literacy. The sample group, consisting of experts with different professional backgrounds, such as tax office directors, faculty members of the finance department, and certified public accountants, was provided with a broader perspective to present their experience and knowledge on tax literacy and the tax system. The participants were selected for this study because they were experts in tax literacy and offered different perspectives. With this sample preference, the aim was to obtain in-depth and qualified data for the study. In addition, practical factors such as accessibility and time constraints limited the study to Çanakkale province. As the spread of fieldwork over a wide area in qualitative research creates difficulties in terms of time and resource management, limiting the process to a specific region allowed for a more effective and efficient execution. Including experts working in Çanakkale province in this study was evaluated as a conscious choice by the researcher considering the limitations of resources. In this way, the data collection process was completed in line with the planned schedule, and in-depth information was obtained that was in line with the scope of the research. All interviews were conducted with voluntary participation and explicit consent of the participants. In this context, the data obtained from the interviews with the participants provide a comprehensive analysis of the status of tax literacy, its problems, and solution suggestions.

Unlike previous studies addressing tax literacy in Turkish literature, this study examines the subject from the perspective of tax experts and offers an original perspective focusing on practical applications. The views and suggestions of tax experts to improve tax literacy are addressed in a limited number of studies in the literature and constitute one of the original aspects of this research. In addition, the qualitative analysis method used in the study comprehensively evaluates the status of tax literacy, its main problems, and suggestions for solutions through in-depth interviews with experts. The data obtained through content analysis reveals the gaps between expert suggestions

and the findings in the literature and provides a holistic framework for increasing the tax literacy of university students.

A total of 10 tax experts interviewed in this study are professionals working in different institutions and positions in Çanakkale province. Five participants are the district's tax office managers and fiscal directors working in the Çanakkale. The other 3 participants work as academicians in the Department of Finance of the Biga Faculty of Economics and Administrative Sciences at Çanakkale Onsekiz Mart University. The remaining 2 participants are board members of the Çanakkale Chamber of Certified Public Accountants and have an important position in terms of professional representation. When the demographic characteristics of the participants are examined, it is seen that nine of them are male and one is female. The age distribution varies between 35 and 56, and the participants' professional experience ranges between 8 and 35 years. This diversity allows the interviewed experts to convey their knowledge and expertise in the field from a broader perspective.

Findings of The Research

According to the study findings, university students' tax literacy levels are generally low. Tax experts attribute this situation to reasons such as the complexity of the tax system and the lack of tax-related education for students. The large number of tax types in the tax legislation and comprehensive and detailed regulations make it difficult for individuals to understand tax-related information; this situation prevents students from developing tax awareness. Tax experts have considered the complex structure of the tax system as an obstacle for students and citizens who do not have enough information about taxes. It is thought that simplifying the tax legislation will enable students and the general public to understand tax-related details more easily.

Another finding regarding increasing tax literacy is that adding tax literacy courses to the universities' curriculums may be beneficial. Most tax experts state that offering tax literacy courses, even as electives, can increase students' tax awareness. These courses not only increase tax knowledge but also contribute to the development of a positive attitude towards taxes. Some experts argue that offering tax literacy courses within the scope of compulsory courses, such as general economics or citizenship education, may be more effective.

The study also reveals that tax week events provide an important opportunity to develop tax awareness. However, current practices are limited in scope, and these events should be expanded to reach wider audiences and appeal to students from different faculties. Tax experts emphasized that digital platforms such as social media and the internet should be used more effectively to increase the impact of events held during tax week.

Finally, social media and the internet play a critical role in increasing tax awareness and literacy. Considering that the young population is particularly active on social media platforms, it is thought that preparing short videos, visuals, and informative content to increase tax awareness and sharing it on these platforms will be effective. It has been suggested that institutions such as the Ministry of Treasury and Finance should take a more active role in preparing and sharing such content to increase tax literacy.

Conclusion

The findings obtained in this study show that the tax literacy levels of university students are low, and this situation is due to the complexity of the tax system, lack of tax-related education, and inadequacy of activities aimed at increasing tax literacy. The opinions of tax experts offer various suggestions for improving tax literacy. Adding tax literacy courses to the curriculum has been evaluated as important in developing tax awareness among university students. It is recommended that elective or compulsory courses be offered to increase the tax literacy levels of students, especially in departments other than economics and administrative sciences. These courses will help students gain basic information about taxes and a positive perspective towards taxes.

Another suggestion for increasing tax awareness is to expand the scope of tax week activities. Tax week offers a vital opportunity to raise awareness about taxes in society. However, statements from tax experts suggest that the activities held during this week should be reorganized to reach a wider audience. Seminars, panels and information sessions to be held on university campuses can also serve the purpose of developing tax awareness among students studying in different departments. It is also recommended that social media and digital platforms be utilized to make tax week activities more effective. Sharing short videos, visuals, and infographics in digital environments to increase tax awareness will effectively develop tax literacy, especially among the young population.

Simplifying the tax system is also considered an important step in increasing tax literacy. The complex structure of tax legislation makes it difficult for individuals to understand tax information and leads to a low level of tax literacy. Tax experts believe that making tax legislation more understandable and straightforward will support efforts to create tax awareness.

The overall evaluation of the study shows that increasing tax literacy will not only make it easier for individuals to fulfill their tax obligations but also contribute to economic development by increasing voluntary tax compliance throughout society. In this context, it is emphasized that creating tax awareness should not be limited to higher education levels but should be provided more systematically within the education system starting in childhood. Adding basic tax information to secondary and high school curricula will enable young individuals to gain information and awareness about taxes at an earlier age.

The study considers the suggestions of tax experts to improve the tax literacy of university students and offers applicable solutions to this issue. Increasing tax literacy awareness will contribute to the fight against the underground economy by increasing tax compliance. According to the views of tax experts, simplifying the tax system, adding tax literacy courses to the education curriculum, and effective use of digital platforms such as social media are critical in increasing tax literacy. The findings of this study will guide new policies and education models on tax literacy and provide an essential reference for future research.

1. GİRİŞ

Vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi sistemini anlaması, vergi sorumluluklarını yerine getirme yetkinliğine sahip olması ve ekonomik yaşama bilinçli katılım sağlaması açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu araştırmanın odağı, Türkiye’de özellikle üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını geliştirmek için vergi uzmanlarının önerilerini incelemektir. Vergi okuryazarlığı literatürde görece yeni bir alan olarak kabul edilmekte olup bu kavramı tanımlama ve ölçme konularında bir standart bulunmamaktadır.

Vergi okuryazarlığı üzerine yapılan araştırmalar, bireylerin vergi konusunda bilgi eksikliği yaşadığını ve vergi yükümlülüklerini anlamada yetersiz kaldığını göstermektedir (Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay, 2014; Sandalcı, 2022; Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş, 2022). Ayrıca, Türkiye’de vergi mevzuatının karmaşıklığı, bireylerin vergi farkındalığını geliştirmesini zorlaştıran önemli bir engel olarak öne çıkmaktadır (Bozdoğan ve Kurt, 2019; Zeren, 2019). Ek olarak, üniversite düzeyinde vergi okuryazarlığı derslerinin müfredata dahil edilmesinin önemini vurgulamakta (Bhushan ve Medury, 2013) ve vergi haftası etkinlikleri ile sosyal medya gibi platformların farkındalığı artırmada etkili araçlar olabileceğine işaret etmektedir (Sağbaş ve Kaya, 2020; Öksüz, 2022).

Bu çalışmanın amacı, vergi uzmanlarının görüşlerine dayanarak üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmak için öneriler geliştirmektir. Çalışmada, Çanakkale ilinde çeşitli kurumlarda görev yapan vergi uzmanlarıyla mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Bu uzmanlar, vergi sistemi ile vergi okuryazarlığı konularında derin bilgiye sahip olmaları ve öğrencilerin vergi okuryazarlığına yönelik çeşitli çözüm önerileri sunabilecek konumda olmaları nedeniyle seçilmiştir. Örneklem büyüklüğü doyum noktasına ulaşılması esasına göre belirlenmiş olup katılımcılar arasında vergi dairesi müdürleri, maliye alanında uzman öğretim üyeleri ve serbest muhasebeci mali müşavirler odası yetkilileri bulunmaktadır. Bu çalışma ayrıca vergi okuryazarlığını vergi uzmanlarının bakış açısından ele alarak literatüre özgün bir katkı sunmaktadır. Nitel analiz yöntemiyle uzmanlarla yapılan derinlemesine mülakatlardan elde edilen veriler, vergi okuryazarlığının mevcut durumunu, bu alandaki sorunları ve çözüm önerilerini kapsamlı bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu bağlamda çalışma, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmaya yönelik bütüncül bir perspektif sağlamaktadır.

Çalışmada öncelikle vergi okuryazarlığı kavramı ve literatürdeki yaklaşımlar tartışılmış; kullanılan nitel araştırma yöntemi, örneklem seçimi ve veri toplama süreci detaylandırılmıştır. Sonraki bölümde bulgular sunulmuş, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyini geliştirmeye yönelik uzman görüşleri ile literatürdeki bulgular karşılaştırılmıştır. Son olarak, vergi okuryazarlığını artırma hedefiyle, uygulamaya dönük politika önerileri sunulmuştur.

2. VERGİ OKURYAZARLIĞI KAVRAMI

Okuryazarlık, bireyin hedeflerine ulaşması ve bilgi ile potansiyelini geliştirmesi amacıyla, günlük yaşamda, evde, iş yerinde ve toplumsal çevrede karşılaştığı basılı bilgileri anlama ve kullanma becerisi olarak tanımlanmaktadır (Cvrilje, 2015, 157). Okuryazarlık, toplumda yer almak, bilgi ve potansiyelini geliştirmek için bir hedefe ulaşmak amacıyla yazılı metni anlama, değerlendirme, kullanma ve onunla etkileşim kurma yeteneği olarak da tanımlanır (Intansari ve Supramono, 2022, 455). Bu tanımlar, okuryazarlığın geniş kapsamlı bir yetkinlik seti olduğunu ve bireyin yaşamın çeşitli alanlarında etkin bir şekilde rol alabilmesini sağladığını vurgulamaktadır. Günümüzde okuryazarlık kavramı, bilgi çağının getirdiği yenilikler doğrultusunda, çeşitli yeni terimlerle zenginleştirilmiş ve kapsamı genişletilmiştir (Kurudayıoğlu ve Tüzel, 2010, 284). Bu durum, bireylerin hayatlarının farklı alanlarında ihtiyaç duyduğu bilgi ve becerilerin çeşitlenmesine yol açmakta ve okuryazarlığın geleneksel tanımının ötesine geçilmesini sağlamaktadır. Bu yeni terimlerden biri de vergi okuryazarlığıdır.

Vergi okuryazarlığının genç bir araştırma alanı olması, kavramın tanımıyla ilgili bir fikir birliğinin bulunmaması ve karşılaştırma yapmaya imkân tanıyan yeterli referans noktalarının eksikliği gibi iki önemli zorluğa yol açmaktadır (Pham, Genest-Grégoire, Godbout ve Guay, 2020, 989). Bu sebeple,

vergi okuryazarlığı literatürde çeşitli yaklaşımlar ve perspektifler çerçevesinde farklı tanımlarla ele alınmaktadır. Bu tanımlar, bireylerin vergiyle ilgili bilgi, beceri ve anlayış düzeylerini belirleyerek onların vergi sisteminin işleyişine dair daha derin bir kavrayış geliştirmelerine ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine katkıda bulunmaktadır. Bu bağlamda vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi sistemine ilişkin bilgi düzeylerini ve bu bilgiyi uygulama becerilerini kapsayan çok boyutlu bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Latiff, Noordin, Omar ve Harjito (2005, 2), vergi okuryazarlığını temel okuryazarlık becerilerine dayandırarak vergilendirme konularını okuma, yazma ve anlama yetisi olarak tanımlamaktadır. Tantriangela ve Setyowati (2023, 33) ise bireyin vergiyle ilgili metinleri okuma ve bu metinlerde yer alan bilgileri anlama becerisinin yanı sıra, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye yönelik bilgileri takip etme yeteneği olarak tanımlamaktadır. Bu çerçevede vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi konularında temel düzeyde bilgi sahibi olmalarını ve bu bilgiyi anlamlandırabilme kapasitelerini vurgulamaktadır. Bu bakış açısı, vergi sisteminin temel kavramlarına hâkim olmanın ve bu bilgileri günlük yaşamda uygulamanın önemine işaret etmektedir. Kamaluddin ve Madi (2005, 72) ile Madi ve diğerleri (2010, 219) ise vergi okuryazarlığını işlevsel okuryazarlık perspektifinden ele alarak bireylerin vergi beyannamelerini doldurma ve vergi yükümlülüklerini bağımsızca hesaplama yeteneği üzerinde durmaktadırlar. Bu yaklaşıma göre vergi okuryazarlığı, yalnızca vergi bilgisine sahip olmayı değil, aynı zamanda bu bilgiyi pratikte kullanarak bireysel vergi sorumlulukları yerine getirme yetkinliğini de içermektedir. Bu tanım, vergi mükelleflerinin bağımsız karar alabilme ve vergi süreçlerini kendi başlarına yönetebilme kapasitesine vurgu yapmaktadır. Bhushan ve Medury (2013, 76) ise bilişsel ve işlevsel okuryazarlık perspektiflerini bir araya getirerek bireylerin kişisel vergilendirme konularında bilgi sahibi olmaları ve bu bilgiyi etkin bir şekilde kullanabilme becerilerini öne çıkarmışlardır. Bu tanıma göre vergi okuryazarı bireyler, vergi hesaplamalarını yapma ve vergi beyannamelerini doldurma gibi teknik becerilere sahip olmanın yanı sıra, vergiye ilişkin bilgi ve stratejileri uygulamada da yetkindirler. Bu çerçevede, bireylerin vergi okuryazarlığı düzeyi, vergiye dair karmaşık konuları sadeleştirebilme ve gerekli uygulamaları yapabilme yetenekleri üzerinden değerlendirilir. Bakar Türegün, Gerçek, Küçüksüleymanoğlu ve Serbes (2022, 228) ise vergi okuryazarlığını, bireylerin vergi hakkında bilgi sahibi olmaları ve bu bilgiyi pozitif bir vergi algısı oluşturarak yükümlülüklerini yerine getirmeleri şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanım, bireylerin sadece vergi bilgisine sahip olmalarının ötesinde, bu bilginin bireylerin vergiye yönelik tutumlarını nasıl şekillendirdiğini de vurgulamaktadır. Böylelikle bireylerin vergiye olumlu bir bakış açısıyla yaklaşmaları, vergiye gönüllü uyum düzeylerinin artmasında önemli bir etken olarak görülmektedir. Wassermann ve Bornman (2018, 5) ile Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş (2022, 217) ise vergi okuryazarlığını daha geniş bir çerçevede ele alarak bilişsel, duyuşsal ve işlevsel boyutlarını bir arada incelemişlerdir. Wassermann ve Bornman'a (2018, 5) göre vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi kararlarını etkileyen faktörlerin ve bu kararların vergisel sonuçlarının bilincinde olmalarını, karmaşık vergi meseleleri hakkında nereden yardım alabileceklerini bilmelerini ve bu bilgiyi kullanarak çeşitli işlemlerle ilgili bilinçli seçimler yapma ve kararlar alma becerilerini geliştirmeleri ile özgüven kazanmalarını sağlayan dinamik bir süreçtir. Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş'e (2022, 217) göre ise vergi okuryazarlığı, bireylerin vergiyle ilgili temel kavramları bilmesi, vergi kanunlarını anlayarak yükümlülüklerini yerine getirmesi ve olası vergi risklerini (mükelleflerin vergi uygulamaları sonucu ortaya çıkabilecek mali zararları ve vergisel avantajları kaçırma riskini) değerlendirme becerisine sahip olması anlamına gelmektedir. Bu tanımda vergi okuryazarlığı bireylerin vergiye ilişkin her yönüyle bilinçli davranma kapasitesini ifade etmektedir. Aktarılan bu tanımlar çerçevesinde vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi düzenlemelerini anlaması, çeşitli vergi hesaplamalarını yapabilmesi, vergi haklarını ve yükümlülüklerini bilmesi ve vergiye ilişkin potansiyel riskleri fark ederek uygun stratejiler geliştirebilmesi yetkinliği olarak tanımlanabilir.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu araştırma, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeylerinin iyileştirilmesi için vergi uzmanlarının perspektifinden öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda, nitel araştırma

yöntemlerinden mülakat tekniği kullanılmıştır. Mülakat, araştırmacının belirli bir konuya ilişkin derinlemesine bilgi elde etmek amacıyla katılımcılarla birebir görüşmeler gerçekleştirdiği bir yöntemdir (Aydın, 2023, 95). Nitel araştırma yöntemleri, katılımcıların deneyimlerini, görüşlerini ve algılarını anlamak için ideal bir araç olarak kabul edilmektedir (Baltacı, 2019, 374).

Bu çalışmada kullanılan mülakat yöntemi, vergi okuryazarlığı konusunda bilgi sahibi olan uzmanların görüşlerini alarak bu alandaki sorunların ve çözüm önerilerinin ortaya konulmasını amaçlamaktadır. Mülakatlar, Çanakkale ilinde görev yapan maliye bölümü öğretim üyeleri, vergi dairesi müdürleri, mal müdürleri ve serbest muhasebeci mali müşavirler odası yetkilileriyle gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar, vergi okuryazarlığı konusunda uzman olmaları ve farklı perspektifler sunmaları nedeniyle bu araştırma için seçilmiş olup bu örneklem tercihiyle çalışmada derinlemesine ve nitelikli veriler elde edilmesi hedeflenmiştir. Araştırmanın Çanakkale iliyle sınırlandırılmasında ise ulaşılabilirlik ve zaman kısıtı gibi faktörler etkili olmuştur. Nitel araştırmalarda saha çalışmalarının geniş bir alana yayılması gerek zaman gerekse kaynak yönetimi açısından zorluklar yarattığından, belirli bir bölgeyle sınırlı kalınması sürecin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine olanak tanımıştır. Çanakkale ilinde görev yapan uzmanların bu çalışmada yer alması, araştırmacının kaynaklara dair sınırlamalarını göz önünde bulundurarak yapılan bilinçli bir tercih olarak değerlendirilmiştir. Bu sayede veri toplama süreci, planlanan takvim doğrultusunda tamamlanarak araştırmanın kapsamına uygun, derinlemesine bilgi elde edilmesi sağlanmıştır. Mülakatların tamamı, katılımcıların gönüllü katılımı ve açık rızasıyla gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın etik boyutu titizlikle ele alınmış olup araştırma öncesinde Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Kurulu'ndan 06.10.2023 tarih ve E-84026528-050.01.04-2300243261 sayılı yazı ile etik kurul izni alınmıştır. Etik kurul izni, araştırmanın bilimsel ve etik standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamış ve katılımcıların haklarının korunması adına gerekli önlemler alınmıştır.

Nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğü sıkça tartışılan bir konudur. Bu konuda genel görüş çok sayıda örneğin evreni daha iyi yansıtabileceği ve daha fazla ayrıntı verebileceği düşüncesinin hatalı olduğudur. Bu tür araştırmalarda örneklemin niceliği değil, niteliğinin önemli olduğu savunulmaktadır. Nitel araştırmadaki amaç bilginin maksimum seviyede elde edilmesi olduğundan, yeni örneklem birimlerinden artık yeni bir bilgi gelmediği noktada, yani doyum noktasında, örnekleme dahil etmelerin durdurulması gerekmektedir. Kısacası, örneklem seçimi doyum noktasına göre belirlenmektedir. İdeal örneklem büyüklüğünü belirlemede temel kural, elde edilen bilgilerin doyum noktasına ulaşmasıyla ortaya çıkan tekrarlanma döngüsüdür. Bu doğrultuda, örneklem büyüklüğü, verilerin tekrar etmeye başladığı noktada sabitlenmelidir (Baltacı, 2018, 262). Bu çalışmada, nitel araştırma deseni için 10 kişilik bir örneklem büyüklüğünün yeterli olacağı, belirlenen sayıya ulaşıldığında doyum noktasına erişileceği öngörülmüştür.

Nitel verilerin toplanması için yapılacak olan yarı yapılandırılmış görüşmede 5 açık uçlu soru katılımcılara yöneltilmiştir. Bu soruların oluşturulmasında teorik temeller ve literatürde yer alan çalışmalardan (Çakır, 2010; Geyik ve Altunakar Mercan, 2019; Sağbaş ve Kaya, 2020; Öksüz, 2022) faydalanılmıştır. Toplanan nitel veriler, özetleyici içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Bu analiz yöntemi, verilerin yüzeysel ifadelerinin ötesine geçerek belirgin temalar ve gizli anlamlar üzerinde yoğunlaşmayı amaçlamaktadır (Gökmen, 2017: 179). Özetleyici içerik analizi, verilerin anlam katmanlarını ortaya çıkarmak için içsel örüntüler ve ortaklıkları açığa çıkararak araştırmanın konusuna dair daha kapsamlı bir kavrayış geliştirmeye olanak tanımaktadır.

Bu çalışma, Türkçe literatürde vergi okuryazarlığını ele alan önceki araştırmalardan farklı olarak konuyu vergi uzmanlarının bakış açısından incelemekte ve pratik uygulamalara odaklanan özgün bir perspektif sunmaktadır. Vergi uzmanlarının vergi okuryazarlığını geliştirmeye yönelik görüş ve önerileri, literatürde sınırlı sayıda çalışmada ele alınmakta olup bu araştırmanın özgün yönlerinden birini oluşturmaktadır. Ayrıca, çalışmada kullanılan nitel analiz yöntemi, uzmanlarla yapılan derinlemesine mülakatlar yoluyla vergi okuryazarlığının mevcut durumu, temel sorunları ve çözüm

önerilerini kapsamlı bir şekilde değerlendirmektedir. İçerik analiziyle elde edilen veriler, uzman önerileri ile literatürdeki bulgular arasındaki boşlukları ortaya koymakta ve üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmaya yönelik bütüncül bir çerçeve sunmaktadır.

Bu çalışmada görüşülen toplam 10 vergi uzmanı, Çanakkale ili içerisinde farklı kurum ve pozisyonlarda görev yapan profesyonellerden oluşmaktadır. 5 katılımcı Çanakkale Defterdarlığı bünyesinde görev yapan vergi dairesi müdürü veya malmüdürü; 3 katılımcı Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde öğretim üyesi; 2 katılımcı ise Çanakkale Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yönetim kurulu üyesi konumunda olup mesleki temsil açısından önemli bir konuma sahiptir. Katılımcıların demografik özellikleri incelendiğinde 9'unun erkek, 1'inin kadın olduğu görülmektedir. Yaş dağılımları 35 ile 56 arasında değişmekte olup katılımcıların meslekteki deneyim süreleri 8 yıl ile 35 yıl arasında değişmektedir. Bu çeşitlilik görüşülen uzmanların alandaki bilgi birikimi ve deneyimlerini daha geniş bir perspektiften aktarmalarına olanak tanımaktadır. Katılımcıların farklı mesleki geçmişlere ve pozisyonlara sahip olması, vergi alanındaki uygulamaların çeşitli boyutlarını ele alarak çok yönlü bir bakış açısı sunmalarını sağlamaktadır. Böylece elde edilen bulgular, alanın farklı katmanlarını yansıtan derinlemesine bir anlayış geliştirmeye katkı sağlamaktadır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Vergi uzmanı olan katılımcılara üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeyinin geliştirilmesine yönelik çeşitli sorular yöneltilmiş ve bu konudaki görüşlerini açıklamaları istenmiştir. Katılımcılara ilk olarak üniversite öğrencilerinin mevcut vergi okuryazarlık düzeyini nasıl değerlendirdikleri sorulmuştur. İkinci olarak, sıkça tartışılan bir konu olan vergi sisteminin karmaşıklığının, öğrencilerin vergi okuryazarlığı üzerindeki etkisine ilişkin görüşleri alınmıştır. Üçüncü olarak, vergiyle ilgili derslerin yer almadığı bölüm ve programlara vergi okuryazarlığı dersinin eklenmesinin gerekliliği konusundaki düşünceleri sorulmuştur. Dördüncü ve beşinci olarak ise katılımcılardan vergi okuryazarlığının geliştirilmesinde vergi haftasının ve sosyal medya ile internetin rolü hakkında görüşlerini paylaşmaları istenmiştir. Katılımcılar, rastgele bir sıralama ile K1, K2, K3, ..., K10 şeklinde kodlanmıştır.

4.1. Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlık Düzeyi

Vergi uzmanlarına, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeylerinin geliştirilebilmesi için görüşleri sorulmadan önce bu uzmanların üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeylerini nerede gördükleri anlamaya çalışılmıştır. Bu kapsamda vergi uzmanlarına: “Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyi hakkında ne düşünüyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Uzmanların verdikleri cevaplar şu şekilde olmuştur:

K1: “[Vergileri] tam olarak bilmediklerini düşünüyorum. Çünkü vergi kapsam bakımından çok geniş bir kitleye hitap ediyor ve detayı çok olduğu için öğrencilerin bunları kavraması gerçekten zor. Bu konuda değişikliğin şart olduğunu ve [karmaşıklığın] basite indirgenmesi gerektiğini düşünüyorum. Biz bu işin içinde olduğumuz halde vergi kanunlarını okurken yorumlamak zorunda kalıyoruz. [Vergi] eğitimin[in] aileden başlaması gerektiğini, ailenin çocuklara vergi bilincini aşılaması gerektiğini düşünüyorum. Ailede vergi bilinci varsa öğrencilerde de olacaktır.”

K2: “Vergiyle ilgili ... toplumsal olarak ülkemizde, vatandaşlarımızın mükellefiyet bilincini kazanması bizim için çok önemli. Şimdi ülkemizdeki vergi okuryazarlığı zayıf.”

K3: “Maliye, iktisat, işletme bölümü mezunlarının ya da öğrencilerinin almış oldukları eğitimden dolayı daha bilgili olduklarını düşünüyorum. Ama vergi okuryazarlığı ve vergi bilinci konusunda ben üniversite öğrencilerinin pek yetkin ve donanımlı olduklarını zannetmiyorum. Birebir tanıdığım öğrenci arkadaşlar yok ama vergi okuryazarlığı ve bu konuya yönelim daha çok meslek hayatında ya da herhangi bir gayrimenkul sahibi olunca, motorlu taşıt sahibi olunca geliyor. Daha çok pratikte geliyor; vergi borcu var mı, vergi borcu yok mu. Vergi okuryazarlığı demek mutlaka ki vergi borcu demek değil, daha kapsamlı ama ben yeterli olduklarını düşünmüyorum daha doğrusu

zannetmiyorum. Tabi ki vergi hukuku anlaşılmaz değil. Biz de öğrenciyken matematikten korkardık anlaşılmaz diye. İnsanlar bir şeye anlaşılmaz yaftası vurduğu zaman onu baştan bilinemez, anlaşılamaz olduğunu kabul ediyoruz. Vergi kanunları biraz komplekstir. Vergicilik, dalı budaklı bir konu. Ben yetkin olduklarını zannetmiyorum ama böyle tanıdığım, bu konuyu konuştuğum herhangi bir öğrenci arkadaşım da yok. Bu sadece benim kişisel görüşüm.”

K4: *“Ben de bir üniversite mezunu olarak bunun yeterli olmadığını değerlendiriyorum. Konusu vergi olan branşlarda bu zaten işleniyor ama diğer bölümlerin ve fakülte mezunlarının bu konuda yeterli bilgiye, hatta bazen hiçbir bilgiye sahip olmadığını düşünüyorum. Tabi sizin bu çalışmanızla belki daha çok gündeme gelir, daha faydalı sonuçlar elde edilebilir.”*

K5: *“İlgi duymadıkları için çok kötü. Benim karşılaştığım öğrencilerin vergi okuryazarlık düzeylerinin çok zayıf olduğunu düşünüyorum. Bir de ilgisiz, alakasızlar. Sadece okulda öğrendikleri bilgiyle kalıyorlar. Kendileri çaba göstermiyorlar.”*

K6: *“Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı hakkında yeteri kadar ilgilenmediklerini düşünüyorum. Bu konuda gerek kamu olsun gerek medya olsun vergi okuryazarlığı konusunda yeterli tanıtım yapmıyoruz. Dolayısıyla yapmadığımız için de öğrencilerimiz ilgi duymuyor. Vergilerimizin nereye kullanıldığını, nasıl kullanıldığını, nasıl harcandığını kimse sormuyor. Sadece başına bir iş geldiğinde, bir eksiklik hissettiğinde, bir hastaneye gittiğinde ya da yolda kaldığında benim vergim nereye gidiyor diye soruyor. İnsanlar zamanında bu konuyu bilseler, zamanında sorabilseler bu soruları, vergi nereye harcanır öğrenciler daha başarılı olurlar diye düşünüyorum. Dolayısıyla öğrencilerin bu konuda daha bilgili olmasını talep ediyoruz. Bu konuda üniversitelerin araştırma yapmalarını talep ediyoruz. Vergi okuryazarlığı konusunda toplumda yeterli bilinçlenme yok. Bu bilinçlenme sadece üniversite ortamında değil topyekün aile ile başlaması gerekiyor. 1990’lı yıllarda tek yayın döneminde TRT’de “Dikkat” diye program vardı. Bu program sayesinde insanların aldıkları fişlerin ne derece önemli olduğunu anlatan 1 dakikalık videolar yayınlanıyordu. Ben de [televizyon programının] gayet başarılı olduğu dönemler hatırlıyorum. Özellikle KDV sisteminin ilk geldiği dönemde KDV’nin ne olduğu yıllarca anlatıldı televizyonlarda. Şu anda sosyal medya çok güçlü olmasına rağmen insanlara biz ulaşamıyoruz. Bu konuda yeterli bilgi veremiyoruz. İnsanlar, ben bir ceza yedim, bu cezanın karşılığında benden devlet zorla bir şey alıyor diye düşünüyor. Aslında devlet senden zorla bir şey almıyor. Devlet sadece senin kazandığının belli bir kısmını alarak, sana daha faydalı hizmet sağlamaya çalışıyor. Bu bilinçlendirme yapılmadığı için vatandaş bunu bilmiyor. Öğrenciler de bilmiyor. Bu konuya dair çalışma yapılırsa, ilkokullara kadar inerse, çok daha uygun olacağını düşünüyorum.”*

K7: *“Açıkcısı genel olarak üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeyinin düşük olduğu kanaatindeyim. Maliye, iktisat ve ekonomi gibi bölümlerde öğrenim görenleri bir kenara bırakırsak mühendislik, mimarlık ya da eğitim fakülteleri gibi diğer alanlarda okuyan öğrencilerin vergiye dair pek bilgi sahibi olduklarını ya da bu konuda merak edip araştırma [yaptıklarını] pek sanmıyorum. Aslında bu bir yerde kişinin ilgi alanları veya eğilimleriyle de ilgili. Herkes her şeye ilgili olmayabilir. İlgi alanları farklı olabilir. Fakat, vergi gibi toplum açısından hassas bir meselede tüm vatandaşların az çok bilgi sahibi olması gerekiyor. Ülkemizde kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığı, vergi uyumsuzluğu gibi önemli sorunların temelinde birçok etken yatmakta. Bunlardan biri de vergi okuryazarlık oranının düşük olması olabilir.”*

K8: *“Şu an görev yaptığım kurumda bölüm öğrencilerimiz maliye eğitimi almalarına karşın, maalesef temel derslerde dahi yeterli bilgiye sahip değiller. Bu durum derslere yeteri kadar ilgi göstermemeleri ve sadece derslere geçme odaklı yaklaşımlarından kaynaklanabilir. Dolayısıyla vergi okuryazarlığının da en basit ifadeyle, vergiye ilişkin konular hakkında bilgi sahibi olma, vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincinde olma olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, bu konuda lisans eğitimi alan öğrencilerimizin vergi okuryazarlık düzeyinin beklenin altında olduğunu düşünüyorum.”*

K9: *“Vergi ya da iktisadi alanlarda eğitim almayan öğrencilerin vergi okuryazarlık düzeyinin düşük olduğunu düşünüyorum. Öğrencilerin çoğu doğrudan hayatlarını etkilediğini düşündükleri*

vergiler hakkında (kısmen) bilgi sahibi.”

K10: “Üniversite öğrencilerinin yeterli düzeyde Türk vergi sistemini okuyabildiklerini düşünmüyorum. Çünkü çok karmaşık bir vergi sistemi mevcut.”

Katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde, genel olarak üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeyinin düşük olduğu yönünde bir görüş olduğu dikkat çekmektedir. Katılımcılar vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi konusundaki ilgisizlikleri nedeniyle öğrencilerin bu konuda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşünmektedirler. Bazı katılımcılar, özellikle maliye, iktisat ve işletme gibi bölümlerde okuyan öğrencilerin diğerlerine göre daha bilgili olabileceğini belirtse de genel kanı, bu öğrencilerin dahi vergi okuryazarlığı konusunda beklenen düzeyde olmadıkları yönündedir. Ayrıca, katılımcılar vergi bilincinin ailede başlaması gerektiği ve bu bilincin küçük yaşlardan itibaren aşılanmasının önemine dikkat çekmektedir.

Literatür incelemelerinde, Türkiye’de vergi okuryazarlığı düzeyinin ölçülmesine yönelik çeşitli ampirik çalışmaların yer aldığı görülmektedir. Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay (2014), vatandaşların vergi okuryazarlığı düzeyinin yüzeysel olduğunu ve özellikle detay gerektiren konularda yetersiz kaldığını belirtmişlerdir. Teyyare (2018) ise maliye bölümünde öğrenim gören üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin genel olarak iyi olduğunu tespit etmiştir. Bakırtaş ve Atılğan Yaşa (2020) tarafından yapılan bir başka çalışmada belediye çalışanlarının vergi okuryazarlığı konusunda yeterli bilgiye sahip oldukları ortaya konulmuştur. Bakar Türegün, Gerçek, Küçüksüleymanoğlu ve Serbes (2022), vergi dersi alan öğrencilerin vergi okuryazarlığı düzeyinin ortalamanın biraz üzerinde olduğunu belirtmişlerdir. Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş (2022), vergi mükelleflerinin vergileme süreciyle ilgili bilgi ve becerilerinin düşük seviyede olduğunu ortaya koymuşlardır. Sandalcı (2022) ise maliye bölümünde okuyan üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Mülakatlardan elde edilen bulgular ile literatürde yer alan ampirik çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin genel olarak düşük bulunduğu söylenebilir. Katılımcılar, vergi sisteminin karmaşıklığı ve öğrencilerin bu konudaki ilgisizliği nedeniyle öğrencilerin vergi okuryazarlığı konusunda yetersiz kaldıklarını ifade etmişlerdir. Bu durum, literatürdeki çalışmalarla da paralellik göstermektedir. Örneğin, Yardımcıoğlu, Akpınar ve Günay (2014) ve Gerçek, Çetin Gerger, Benk ve Ateş (2022) vatandaşların ve vergi mükelleflerinin vergiye dair bilgi ve becerilerinin yetersiz olduğunu ortaya koyarken Sandalcı (2022) ise özellikle maliye bölümü öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin düşük olduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte, literatürde bazı çalışmalar belirli grupların vergi okuryazarlığı düzeyinin nispeten daha yüksek olduğunu göstermektedir. Teyyare (2018) ve Bakırtaş ve Atılğan Yaşa (2020) maliye bölümü öğrencileri ve belediye çalışanlarının vergi okuryazarlığı düzeyinin genel olarak iyi olduğunu ortaya koymuştur. Ancak, bu durum mülakat bulgularıyla tam anlamıyla örtüşmemektedir; zira katılımcılar, maliye, iktisat ve işletme gibi bölümlerde okuyan öğrencilerin dahi beklenen düzeyde olmadığını belirtmişlerdir. Genel olarak değerlendirildiğinde, bu çalışmanın bulguları ve literatürdeki çalışmalar, Türkiye’deki vergi okuryazarlığı düzeyinin genel olarak düşük olduğunu ve bu durumun üniversite öğrencileri de dahil olmak üzere geniş bir kesimi kapsadığını göstermektedir.

4.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlık Düzeyine Etkisi

Vergi sisteminin karmaşıklığı ve bu karmaşıklığın etkileri literatürde sıkça tartışılmıştır. Bu kapsamda mülakat yapılan vergi uzmanlarının vergi sistemindeki karmaşıklığın üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeyleri üzerindeki etkisine yönelik görüşlerini anlayabilmek için “Vergi sisteminin karmaşıklığının vergi okuryazarlığını zorlaştırması hakkında ne düşünüyorsunuz?” sorusu sorulmuştur. Uzmanların verdikleri cevaplar şu şekilde olmuştur:

K1: “Vergi sistemi geniş olduğu için karmaşıklığı var. Örnek vermek gerekirse Vergi Usul Kanunu var. Ana kanunlarımızdan. Gerçekten çok kapsamlı bir kanun. Damga Vergisi ayrı, KDV ayrı bir

sürü vergi çeşidimiz var. Karmaşık olduğu için [anlamayı] zorlaştırıyor. Biz bunun basit olması için vatandaşlara özetliyoruz. Vergi okuryazarlığını kolaylaştırma da bizim işimiz oluyor. Sayın Bakanımız da vergi kanunlarıyla ilgili çalışma yapmak istiyorlardı. Önümüzdeki dönemde biz de bazı değişikliklerin olacağını duyduk. Daha basit olacağını düşünüyorum. Karmaşıklığın azaltılması vatandaşlarımız için de olumlu yönde olacaktır. Şu anki haliyle vatandaşlarımız açısından karmaşık ve vergi okuryazarlık oranı düşük maalesef. Değişik kanallarla ve eğitimle bir şekilde empoze edilirse daha iyi olur.”

K2: “Vergi sistemimiz bence karışık değil, vergi sistemimiz güzel. Mükellef dediğimiz esnafımız gayet de ödemede istekli, bilinçli. Biz mali müşavirlerle esnafımızın birlikte ilerlemesi taraftarıyız [esnafın vergi sistemini anlayabilmesi için mali müşavirlerin yardım etmesi gerektiği ima ediliyor]. Çünkü mali müşavirlerde direkt esnaflarla muhatap, Maliye de direkt esnaflarla muhatap. Onlar da [mali müşavirler] hangi vergi türünün ne anlama geldiğini [esnafa] anlatabilirlerse, güzel bir şekilde vergi bilinci gelişir, [vergi] okuryazarlığı artar.”

K3: “Karmaşık tabi ama bilmeyene [her] şey karmaşık gelir. Mesela müzik notaları ilk defa gören bir insana çok karmaşık gelir. Ben şu anda Japon alfabesini görsem, bu çok karmaşık bir şey derim. Şunun ayrımını koymamız lazım. Bir şeyin karmaşık olması onun zor olduğu anlamına gelmiyor. Çünkü zor ile karmaşık arasındaki ayrımı anlamamız lazım. Vergi kanunları ya da vergicilik anlaşılamaz, öğrenilemez vs. değil. Ben öyle olduğunu düşünmüyorum. Dolayısıyla, öğrencilerin bu hususta zorlanabileceklerini ya da zorlandıklarını zannetmiyorum. Ben şimdiye kadar vergicilikle hobi olarak ilgilenen birini görmedim açıkçası. Vergicilikle genellikle herkes meslek ya da profesyonelce ilgileniyor. Ama zor olduklarını düşünüyorsa öğrenci arkadaşlar, iktisadi ve idari bilimler dışındaki arkadaşlar da hobi olarak vergiyle ve vergicilikle uğraşabilirler.”

K4: “Buna da katılıyorum. Bizim vergi dilimiz biraz ağır. Vergi kanunları, ikinci mevzuat, üçüncü mevzuat dediğimiz mevzuatlar var. Sadece kanunu okuyarak maalesef mevzu tam olarak anlaşılmıyor. Bunun için ikinci mevzuat dediğimiz tebliğlere, yönetmeliklere kadar alt açıklamalar gerekmektedir. Vergi işiyle iştigal edenler bile bunu zor anlıyor. Kaldı ki üçüncü şahısların, yani normal vatandaşlarımızın bunu anlaması zor. Belki konu çeşitliliği fazla, böyle gerekiyor. Ama bunun üzerinde çalışılması lazım. Normal bir vatandaşın bir vergi mevzuatı dokümanını alıp benden ne istiyor, ne yapmam gerekiyor, bu konuyla iştigal edersem vergi sorumluluklarım neler, bunu çok iyi anlaması lazım. Yoksa [mali] müşavirlere danışmak zorunda kalıyor. Evet, bunun netleşmesi lazım.”

K5: “Kesinlikle çok karmaşık. Kişiler zorlandığı için vergi okuryazarlıkları düşüyor. Biz kendimiz bile çözerken zorlanıyoruz. Akıllı teknolojileri kullanarak çözmeye çalışmaları lazım. Bilgisayar ve teknoloji konusunda eğitim almaları lazım.”

K6: “Evet bu da çok önemli bir konu gerçekten. Birincisi, vergi sistemi çok karmaşık bir yapıya sahip. Yani bugün bir Kurumlar Vergisi’ni incelediğimde ... bir sürü istisna var. İstisnaların ne olduğu tamamen birbirine karışmış durumda. İndirimlerin ne olduğu karışmış durumda. İnsanlar bu konuyu yeteri kadar bilmiyorlar. Yani herkes vergiyi bilmek zorunda değil. En basit şekilde verginin tanımlanması gerekiyor. Vergi Usul Kanunu’nun tek bir yapı olması lazım. Gelir Vergisi ve KDV’nin birleştirilmesi daha basite indirgenmesi lazım, özellikle KDV’nin. ... Ben sahaya indiğim zaman esnaf şunu söylüyor: Müdür Bey bunu %1 mi keseceğiz, %8 mi keseceğiz. Yani satıcı vergiyi kaç keseceğini dahi bilmiyor. İşyerlerimiz bu konuyu takip etmekte çok zorlanıyor. Karmaşık yapı aynı zamanda vergi kaçakçılığına da [sebe] oluyor. Daha sadeleşirse ... hem vatandaş öderken zorlanmaz hem hata yapmaz hem de vergi kaçakçılığının azalacağı kanaatindeyim.”

K7: “Türk vergi sisteminin karmaşıklığı ve okunabilirliğine ilişkin yapılan bazı çalışmalar olduğunu biliyorum. Hatırladığım kadarıyla başta Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi olmak üzere pek çok vergi türüne ait kanunların okunabilirlik düzeyi oldukça yüksek. Yani bu kanun metinleri en az lisans mezunu bir vatandaşın anlayabileceği

düzeyde yazılmış. Durum böyle olunca sıradan bir vatandaşın vergi kanunlarında yer alan bir maddeyi okuyup anlamasını beklemek pek gerçekçi olmaz. Dolayısıyla vergiye ilişkin yeni düzenlemeler yapılırken bu noksanlığın da göz önünde bulundurulması gerekli. Vergi kanunları düzenlenirken daha açık, anlaşılır ve kısa cümlelerden oluşan, yabancı ya da Osmanlıca kelimelerin yerine Türkçe karşılıklarının yer aldığı, kısacası hemen herkesin anlayabileceği bir anlatım benimsenmeli.”

K8: “Esasen bir anlamda okunabilirlik bir metnin anlaşılma düzeyini de ifade ediyor. Bu açıdan bakıldığında, mükelleflerin vergiye uyum kararlarını da etkileyen faktörlerden biri olan vergi sisteminin karmaşık olması vergi okuryazarlığını da oldukça zorlaştırıyor. Örneğin, vergi mevzuatını ele aldığımızda, farklı anlamlara gelen kelimelerin yer aldığı ve uzun cümlelerden oluşan kanun metinleri, vergi mükellefleri tarafından anlaşılıyor. Sadece vergi mükellefleri değil, vergi sistemindeki diğer aktörler de belirsizlik nedeniyle bu konuda sorun yaşayabiliyor. Gene mevzuat üzerinden devam edecek olursak, literatürde özellikle vergi mevzuatının karmaşıklığı ile okuryazarlık düzeyi arasındaki ilişkiyi okunabilirlik endeksleri [ile] ölçen çalışmalarda bu sorunun daha net ortaya konulduğunu görebiliyoruz. Örneğin, Türkiye’de bu konuda farklı okunabilirlik endeksleri kullanılarak yapılan ve vergi sisteminde yer alan vergi kanunlarının son derece zor olduğunu hatta okunabilirlik düzeyinin lisansüstü seviyesinde olduğunu ortaya koyan çalışmalar da mevcut.”

K9: “Oldukça etkili olduğunu düşünüyorum. Konunun uzmanları bile karmaşık vergi sistemi ve sık değişen mevzuat yüzünden vergiler hakkında yeterli güncel bilgiye sahip olamıyorlar.”

K10: “Sistemin karışık olması vergi okumayı olumsuz etkilediğinden dolayı öğrenciler veya toplumdaki diğer bireyler, özellikle vergi sistemine karşı sorumlu olan kişiler dahi, yeterli düzeyde vergi bilincine sahip değiller.”

Katılımcıların vergi sisteminin karmaşıklığının üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı üzerindeki etkisi hakkında verdikleri cevaplar incelendiğinde, genel olarak karmaşıklığın vergi okuryazarlığını zorlaştırdığı yönünde bir görüş birliği olduğu gözlemlenmektedir. Katılımcılar, vergi sisteminin çok sayıda vergi türü ve kapsamlı mevzuatı ile karmaşık bir yapıya sahip olduğunu, bu durumun hem vergi mükellefleri hem de vergi konusunda uzmanlaşmamış bireyler için anlaşılmayı zorlaştırdığını belirtmektedirler. Özellikle K1, K4, K6, K7, K8, K9 ve K10’un görüşlerinde, vergi mevzuatının karmaşıklığının sadece öğrencilere değil, genel olarak vatandaşlara vergi okuryazarlığı kazandırmada önemli bir engel teşkil ettiği vurgulanmıştır. Bu katılımcılar, karmaşıklığın vergi mevzuatını anlaşılması zor hale getirdiğini ve bu durumun vergi bilincinin oluşmasını zorlaştırdığını ifade etmektedirler. Örneğin, K1 ve K4 vergi mevzuatının detaylarının ve ağır dilinin anlaşılmayı güçleştirdiğini belirtirken, K6, K7 ve K8 karmaşıklığın vergi uyumu ve vergi kaçakçılığı gibi sorunlara da yol açabileceğini savunmaktadır. Öte yandan, K2 ve K3 ise vergi sisteminin karmaşıklığını bir sorun olarak görmemekte ve vergi okuryazarlığı kazanmanın bu sistem içerisinde de mümkün olabileceğini ifade etmekte, kişisel ilgi ve çaba gösterilmesinin önemini vurgulamaktadırlar. Genel olarak değerlendirildiğinde, katılımcıların büyük bir kısmı vergi sisteminin karmaşıklığının vergi okuryazarlığını olumsuz etkilediğini düşünmektedir.

Türkiye’de vergi sisteminin karmaşıklığına yönelik literatür incelendiğinde, Üyümez (2016) vergi sisteminin karmaşıklığının vergilerin anlaşılabilirliğini azalttığını ve bu durumun mükellefler arasında vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğu algısının oluşmasına yol açabileceğini belirtmiştir. Zeren (2019) Türkiye’deki vergi karmaşıklığı düzeyinin oldukça yüksek olduğunu ve Türk vergi sisteminin dünya genelindeki en karmaşık sistemlerden biri olduğunu tespit etmiştir. Bozdoğan ve Kurt (2019) vergi sistemindeki karmaşıklığın mükelleflerle devlet arasındaki ilişkiyi olumsuz yönde etkilediğini ve bu durumun vergi kayıplarına yol açtığını ortaya koymuşlardır. Doğan (2020) vergi sisteminin karmaşıklığının hem idarenin yönetsel maliyetlerini artıracak hem de mükelleflerin vergiye uyumunu azaltacağını ifade etmektedir. Yelman (2021) özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu vurgulamıştır. Aydoğdu Bozdağ ve Rakıcı (2023) ise vergi dairesi çalışanları ve mükelleflerin vergi mevzuatının

dilini ağır ve karmaşık olarak algıladıklarını belirlemişlerdir.

Bu çalışmada elde edilen bulgular literatürde yer alan ampirik çalışmalarla örtüşmektedir. Örneğin, Üyümez (2016) vergi sisteminin karmaşıklığının, mükellefler arasında belirsizlik ve adaletsizlik algısı oluşturduğunu; Zeren (2019) Türkiye’deki vergi sisteminin dünya genelindeki en karmaşık sistemlerden biri olduğunu; Bozdoğan ve Kurt (2019) ise vergi sistemindeki karmaşıklığın devlet ile mükellefler arasındaki ilişkiyi zayıflattığını ve bunun vergi kayıplarına neden olduğunu; Doğan (2020) da karmaşıklığın idarenin maliyetlerini artırdığı ve mükelleflerin vergiye uyumunu azalttığını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda vergi sisteminin karmaşıklığının, vergi okuryazarlığı ve genel vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu konusunda literatürdeki bulgular ve bu çalışmadaki mülakat sonuçlarının büyük oranda tutarlı olduğu söylenebilir. Buna karşın, mülakat bulgularında azınlıkta kalan bazı katılımcılar, karmaşıklığın vergi okuryazarlığını engelleyici bir faktör olmadığına inanmaktadırlar. Bu görüş, karmaşıklığın vergi okuryazarlığı üzerindeki etkisinin, bireysel çaba ve motivasyona bağlı olarak değişebileceğini göstermektedir. Ancak genel eğilim göz önüne alındığında, vergi sisteminin daha anlaşılır ve erişilebilir hale getirilmesinin, vergi okuryazarlığını artırma çabalarında önemli bir rol oynayacağı söylenebilir.

4.3. Vergi Okuryazarlığı Dersinin Ders Planına Eklenmesi

Bhushan ve Medury (2013, 76) vergi konusunda ders almamış kişilerin vergi yükümlülüğünün belirlenmesi, vergi beyanı ve vergi tasarrufu ile ilgili konuları anlamakta ve kavramakta zorluk çektiğini belirtmişlerdir. Bazı ampirik çalışmalara (Sandalcı, 2020; Bakar Türegün ve diğerleri, 2021; Bakar Türegün, Gerçek, Küçüksüleymanoğlu ve Serbes, 2022) göre vergi dersi alan öğrencilerin vergi okuryazarlığı düzeyleri ortalamanın üzerindeyken, bazı çalışmalara (Sandalcı, 2022) göre ise vergi dersi almalarına rağmen düşük olarak tespit edilmiştir. Bu kapsamda, hiç vergi dersi almayan öğrenciler için müfredat ‘Vergi Okuryazarlığı’ dersinin seçmeli olarak eklenmesi fikri, eğitimciler ve vergi uzmanları arasında daha fazla tartışılması gereken bir konu görünümündedir. Bu doğrultuda çalışmada, vergi uzmanlarına “Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin iyileştirilebilmesi için vergiyle ilgili dersi olmayan bölüm ve programlara ‘Vergi Okuryazarlığı’ dersinin seçmeli ders olarak eklenmesi konusunda ne düşünüyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Uzmanların verdikleri cevaplar şu şekilde olmuştur:

K1: “Şüphesiz bir katkısı olacağı gerçek. Bilgi her zaman bir hazinedir. ... Bu bir vatandaşlık görevimiz. Herkes zaten bu vergi bilincine sahip olmuş olsaydı, Türkiye daha ileri seviyede olurdu ve bizden kesilen vergiler de eminim daha düşük olurdu. ... Asıl sorumuza tekrar gelecek olursak, vergi okuryazarlığı dersi başka bölümlerde [müfredatında vergi ile ilgili dersler olmayan bölümler] de olursa çok faydalı olacağını düşünüyorum.”

K2: “Ülkemizdeki vergi okuryazarlığı zayıf. Özellikle üniversitede diğer branşlarda [öğrencilerin] vergi düzeyinin artırılabilmesi, insanlarda vergi bilincinin giderek zayıflamasına neden oluyor. Vergi okuryazarlığı zor, bu konunun seçmeli ders olarak verilmesi mantıklı. Ancak sadece vergi düzeyinde değil, iktisat düzeyinde de olmalı. Vergi iktisatla da bağlantılı. Aynı zamanda muhasebeyle de bağlantılı. Bunlar paralel bir şekilde yürüyor. ... Vergide bilinci artırabilmemiz için toplumda bunun algısını yaratmamız gerekiyor.”

K3: “Olabilir tabi gayet mantıklı, gayet güzel. Son derece olumlu. İsteyen öğrenciler hangi bölümü bitirirse bitirsin; doğa bilimleri de ilgilenirse, sosyal bilimler dışında veya iktisadi bilimler dışındaki bölümlerde. Tabi ki seçmeli ders olarak öğrenebilirler.”

K4: “İyi olur ama seçmeli olursa, sonuçta öğrencilerin tercihi söz konusu. Ben bu anlamda bilgisayar mühendisliği, hukuk veya başka bölümde okuyan birinin, evet bu da önemli diyeceğini zannetmiyorum. Böyle olacağına, belki araya serpiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, tıp dahi olsa veya mühendislik dahi olsa bu dersler işlenirken, belki kısa kısa pasajlar halinde, bu işin finansmanı nasıl oluyor gibi, öğrencileri sıkmadan, ders müfredatı içine serpiştirilebilir. Bir ders olarak öğrencilerin konusu değilse, bunu seçip bundan faydalanabileceklerini zannetmiyorum.”

K5: “Bence faydalı olur. Herkes vergiyle karşılaşacak. Bunun için en azından biraz bilmeleri

gerekıyor. Okullarda bu eğitimin verilmesi gerekiyor. Bu dersleri almaları için öğrencilerin teşvik edilmesi gerekiyor.”

K6: *“Bu olabilir. Üniversitelerde vergi okuryazarlığı dersi olabilir ama bu çok basit bir konu aslında. Ders okutulacak bir konu değil. Yani sadece bölümsel olarak okutulabilir, seçmeli ders olarak vergi okuryazarlığı okutulmaz. Topyekûn ekonomi okuryazarlığı olarak okutulur, ekonomi okuryazarlığının içerisinde bu konu ele alınabilir. Sadece vergi okuryazarlığı diye böyle bir bölüm açılırsa, buradan bir şey elde edemezsin. Çünkü tek başına bir konu değil bence. Ekonomi okuryazarlığı adı altında bir seçmeli ders açılmalı çocuklara, bu okutulmalı, bu [vergi okuryazarlığı] da içinde yer almalı. Hayat bilgisi dersinde canlılar, bitkiler diye ayrılıyorsa; ekonomi içinde vergi okuryazarlığı da bir bölüm gibi birbirini tamamlayıcı şeyler.”*

K7: *“Bence kesinlikle gerekli bir ders. Kariyer planlama, gönüllülük çalışmaları gibi son yıllarda neredeyse tüm programlarda zorunlu olarak okutulan dersler mevcut. Benzer şekilde vergi okuryazarlığı dersi de en azından seçmeli ders olarak yer almalı. Açıkçası iktisadi bilimler haricindeki diğer öğrencilerin vergi konusunda bilgi sahibi olabileceği pek bir fırsat yok denilebilir. Böylece vergiye ilişkin temel düzeyde bilgi sahibi olması, neden vergi ödemesi gerektiğine ya da güncel vergi mevzuatına dair bilgilendirilmesi sağlanabilir. Bu tür bir seçmeli dersin öğrencilerin ilgisini çekebileceğine ve faydalı olacağına inanıyorum.”*

K8: *“Vergi okuryazarlığının, alınan vergi eğitimiyle artırabileceği bir gerçek. Diğer yandan vergi kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağı. Ayrıca vergilemenin pek çok sosyal amacı da var. Bu bağlamda, doğrudan ya da dolaylı olarak vergiye yönelik ders almayan bölümlerin eğitim planlarına başta genel ekonomi dersi olmak üzere vergi okuryazarlığı dersi eklenebilir.”*

K9: *“Bütün bölümlerde bu isimle bir ders verilmesinin çok gerekli ya da mümkün olmadığını düşünüyorum. Vergi vatandaşlıkla ilişkilidir ve üniversite öncesi dönemde bu bilgilerin verilmesi gerekir. Ama en azından tüm sosyal bilimlerde ekonomi dersinin olması gerektiğini düşünüyorum. Konunun daha teknik kısımları da bu dersin içinde verilebilir.”*

K10: *“İlk olarak, Türk vergi mevzuatının yeniden yazılarak anlaşılabilir olmasını sağlamak, devamında vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğunu aşılacak ve her bir vatandaşın vergide gönüllülük esası doğrultusunda katkı sağlaması gerektiğini aşılacak gerekmektedir. Sonrasında, toplumda bu farkındalığı oluşturmak için eğitim sistemi içerisinde (orta veya yükseköğretim) bölüm veya programlarla ilişkilendirmeksizin zorunlu ders mantığı çerçevesinde bu tür dersler eğitim müfredatına dahil edilmelidir.”*

Katılımcıların vergi okuryazarlığı dersinin üniversitelerdeki müfredata seçmeli ders olarak eklenmesi konusundaki görüşleri incelendiğinde, genel olarak bu öneriye olumlu yaklaşıldığı gözlemlenmektedir. Ancak dersin verilmiş şekli ve içeriği konusunda farklı bakış açıları mevcuttur. Katılımcıların çoğunluğu, vergi okuryazarlığı dersinin diğer bölümlerin de müfredatlarına eklenmesinin faydalı olacağı konusunda hemfikirlerdir. Örneğin K1, K2, K3, K5, K7 ve K8 vergi okuryazarlığının toplumda vergi bilincini artıracak ve vergiyle ilgili bilgi eksikliklerini gidereceği yönünde görüş belirtmişlerdir. K7 vergi okuryazarlığı dersinin, kariyer planlama gibi diğer derslerle benzer şekilde zorunlu veya en azından seçmeli olarak müfredata dahil edilmesi gerektiğini savunmaktadır. K10 vergi okuryazarlığı dersinin seçmeli değil, zorunlu olarak tüm bölüm ve programlarda verilmesi gerektiğini; vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu ve bu bilincin eğitim sistemi içerisinde aşılması gerektiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte bazı katılımcılar, vergi okuryazarlığı dersinin müfredata eklenmesi konusunda daha dikkatli bir yaklaşım önermişlerdir. K4 dersin seçmeli olması durumunda öğrencilerin bu dersi seçme olasılığının düşük olabileceğini ifade ederek vergi okuryazarlığı ile ilgili bilgilerin diğer derslerin içerisine entegre edilmesini önermektedir. Benzer şekilde K6 ve K9, vergi okuryazarlığı dersinin tek başına verilmesinin etkili olmayabileceğini ve bu alandaki bilgilerin daha geniş bir ekonomi okuryazarlığı çerçevesinde sunulması gerektiğini savunmaktadırlar. Genel olarak

değerlendirildiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğu, vergi okuryazarlığı dersinin üniversite müfredatında yer almasının faydalı olacağını düşünmektedirler. Ancak bu dersin nasıl sunulması gerektiği konusunda görüşler farklılık göstermektedir. Bazı katılımcılar dersin seçmeli olarak sunulmasını desteklerken, diğerleri bu bilginin daha geniş bir ekonomi okuryazarlığı dersi kapsamında veya zorunlu ders olarak verilmesi gerektiğini önermektedirler. Genel eğilim, vergi okuryazarlığı bilincinin artırılması gerektiği yönünde olup bu bilincin eğitim sistemi aracılığıyla sağlanması gerektiği ortak bir kanı olarak ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi dersi alan ve almayan öğrencilerin vergi okuryazarlığı düzeylerinin karşılaştırılmasına yönelik literatür incelendiğinde, Sandalcı’nın (2020) iktisadi ve idari bilimler fakültesinde öğrenim gören öğrenciler arasında vergi dersi alanların, bu dersi almayanlara göre vergi okuryazarlığı düzeyinin daha yüksek olduğunu tespit ettiği görülmüştür. Bakar Türegün ve diğerleri (2021) üniversitede vergi dersi alan öğrencilerin vergi okuryazarlığında bilişsel boyutun önemli bir rol oynadığını ortaya koymuşlardır. Bakar Türegün, Gerçek, Küçüksüleymanoğlu ve Serbes (2022) ise vergi dersi alan öğrencilerin vergi okuryazarlığı düzeyinin ortalamasının biraz üzerinde olduğunu tespit etmişlerdir. Buna karşın Sandalcı (2022) tarafından yapılan bir diğer çalışmada, maliye bölümünde öğrenim gören üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmada elde edilen bulgular, katılımcıların çoğunluğunun üniversite müfredatına vergi okuryazarlığı dersinin eklenmesine olumlu baktığını göstermektedir. Ancak bazı katılımcılar dersin sunum şekli konusunda farklı görüşler öne sürmektedir; K4 dersin seçmeli olmasının yetersiz kalabileceğini belirtirken, K6 ve K9 dersin ekonomi okuryazarlığı kapsamında sunulmasını önermektedir. Literatürdeki ampirik çalışmalar da bu bulgularla uyumludur. Bu bulgular, vergi okuryazarlığı dersinin müfredata eklenmesinin genel olarak faydalı olacağını ancak dersin verilmiş şekli ve içeriğinin, öğrencilerin ilgisini çekmek ve etkili bir öğrenme süreci sağlamak açısından kritik olduğunu göstermektedir. Hem katılımcıların görüşleri hem de literatürdeki bulgular, vergi okuryazarlığının artırılması gerektiği konusunda ortak bir kanıyı yansıtmaktadır. Ancak bu bilincin nasıl aşılacağı ve eğitimin hangi yöntemlerle sunulması gerektiği konusunda daha fazla araştırma ve dikkatli bir planlama gerektiği ortaya çıkmaktadır. Eğitim sisteminde vergi okuryazarlığının daha etkili bir şekilde işlenmesi gelecekte vergi bilinci yüksek bireylerin yetişmesine katkı sağlayacaktır.

4.4. Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlığı Düzeyinin Geliştirilmesinde Vergi Haftasının Rolü

Vergi haftası, Türkiye’de vergi bilincini artırmak ve toplumun geniş kesimlerine verginin önemini anlatmak amacıyla her yıl düzenlenen önemli bir etkinliktir. Bu hafta boyunca, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları, vergi bilinci ve farkındalığını artırmak için etkinlikler, seminerler ve bilgilendirme çalışmaları gerçekleştirmektedirler (Öksüz, 2022, 570). Özellikle genç nüfusun vergi bilinci ve okuryazarlık düzeylerinin geliştirilmesi, uzun vadede vergiye karşı olumlu tutum geliştirmeleri ve gönüllü uyum sağlamaları açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu doğrultuda, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin iyileştirilmesinde Vergi Haftası’nın rolünü değerlendirmek amacıyla vergi uzmanlarına “Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin iyileştirilebilmesinde vergi haftasının rolü nedir?” sorusu yöneltilmiştir. Uzmanların bu soruya verdikleri yanıtlar aşağıda sunulmuştur.

K1: “Vergi haftasında genelde kurumlara ziyaretlerimiz oluyor, programlarımız oluyor. Biz bu yılki programımızda, lisedeki muhasebe bölümünü ziyaret etmiştik. Vergi haftası haberlere çıkıyor, sosyal medyada etkileşim oluyor. Tabi ki bunun etkisi oluyor. Gençlerimiz ve biz de sürekli takip ediyoruz. Sosyal medya, vergi haftası açısından avantaj oluyor ya da ulusal kanallarda vergi haftası ile ilgili haberler de çıkıyor. Onlar illaki dikkat çekiyor.”

K2: “Türkiye’de vergi sisteminde gelişim olabilmesi için gazetelerde, internet sayfalarında, özellikle üniversitelerde vergi haftası bizim için önemli. Sesimizi daha çok duyurabildiğimiz bir platform burası. Vergi haftasında okullara gidiyoruz, üniversitelere gidiyoruz, stantlar kuruyor,

burada vergiyi toplumun tabanına yaymanın önemli olduğunu düşünüyorum.”

K3: *“Burada vergi haftasından önce ... maliye bölümünün öğrenci topluluğuyla tanıştım. ... Maliye Bakanlığı olarak, deprem ya da pandemi gibi olağanüstü bir durum olmazsa, ... vergi haftası etkinliklerine onlar da [maliye topluluğu öğrencileri] gelebileceklerini, katılabileceklerini söylediler. Eğer öğrenci arkadaşlarımızla bire bir temas kurabilirsek ... son derece faydalı olur. Vergi haftası etkinlikleri çerçevesinde ben meslek hayatım boyunca ... genel olarak lisedeki arkadaşlarımıza, ağırlıklı olarak ticaret lisesindeki öğrencilerimize, vergi konusunda bilgi aktarımda bulundum. Yine bizim vergi dairelerinde çalışan ya da vergi dairelerinde çalışmasa bile genel olarak Maliye birimlerinde çalışan arkadaşlarımız, vergi haftası etkinlikleri çerçevesinde; seminer olabilir, yüz yüze sohbet olabilir, söyleşi olabilir, öğrenci arkadaşlarımızla etkileşim halinde olabilirlerse son derece faydalı olacağı kanaatindeyim.”*

K4: *“Tabi ki her türlü hafta ve etkinlik farkındalık yaratır. Ama ben şu anki vergi haftasının çok faydalı olduğunu düşünmüyorum. Çünkü dar kapsamda ve bunu tanıtım için yeterince finansman ayrılmıyor. Yine de hiç yoktan iyidir diyebiliriz. Bir de şöyle bir şey var ... bu daha çok Maliye teşkilatı içinde dönen bir şey zaten. Tabi ki okullarda, ilkokul seviyesinde falan tanıtım vs. oluyor ama ulusal düzeyde hiç vergi haftası falan belki siz de duymadınız. Şu an bunun yeterli olmadığını düşünüyorum. Basında çok iyi işlenmesi lazım, Maliye teşkilatı içinde zaten oluyor. Biz bu işin içindeyiz, bunun çok fayda vereceğini zannetmiyorum.”*

K5: *“Faydalı olduğunu düşünüyorum. Ama bunun sadece vergi haftasıyla sınırlandırılmaması gerekiyor. Tüm yıla yaydırılacak programlarla desteklenmesi gerekiyor.”*

K6: *“Bizde vergi haftası çok sistemli geçiyor. Üniversite öğrencilerinin bunu çok bileceğini düşünmüyorum da bazen, biz çalışan olarak bile algılamakta çok güçlük çekiyoruz. Vergi haftasında bizim yaptığımız çok standart şeyler var. Okullara gidilip kalem silgi dağıtılıyor, öğrencilere küçük paralar veriliyor.”*

K7: *“Vergi haftası, okuryazarlığın artırılmasında etkili bir araç olabilecek potansiyelde. Fakat üniversitelerde vergi haftası yalnızca iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde ve hatta daha da özele baktığımızda ağırlıklı olarak maliye bölümlerince etkin bir şekilde kutlanmakta. Burada önemli bir sorun da şu ki zaten dört yıl boyunca birçok derste vergiyi tüm yönleriyle öğrenme imkânı bulan maliye öğrencilerine vergi haftasını kutlamanın okuryazarlık açısından pek katkı sağlayacağını söyleyemem. Asıl olan diğer program ve hatta diğer fakültelerdeki öğrencilerin de katılım sağlayabileceği geniş kapsamlı etkinlikler organize edebilmektir. Yani ilgi duyan tüm üniversite öğrencilerine vergi haftası maksadıyla bir fırsat sunmak ve onların da katılımını sağlayabilmek önemli.”*

K8: *“Vergi haftası özellikle vergi bilincinin geliştirilmesinde önemli rol oynuyor. Yani vergi ödemesi gerektiğinin farkında olması, vergiye yönelik görev ve sorumluluklarını bilmesi konusunda faydalıdır. Tabi sadece vergi ödeme sorumluluğu değil, ödenen vergiler ile sunulan hizmet arasındaki bağlantıyı kurabilme, harcamaları denetleyebilme de vergi bilinciyle ilgilidir. Vergi okuryazarlığı da vergi konularında bilgi sahibi olma düzeyini gösterdiğinden, vergi haftasında vergi ödeme bilincinin kazandırılmasının yanında biraz önce belirttiğim hususlara da odaklanılması okuryazarlık düzeyinin artırılmasında faydalı olabilir.”*

K9: *“Vergi ile ilgili bilincin üniversite öncesi eğitim öğretim dönemlerinde halledilmesi gerektiğini düşünüyorum. Sorunun çözümünde vergi haftasının etkin bir rolü olduğunu sanmıyorum. Vergi haftasında yapılan faaliyetlerin daha geniş kapsamlı olarak yıl içine yayılması gerektiği kanaatindeyim.”*

K10: *“Bu tip hafta ve etkinlikler yerel olarak düzenleniyor olsa da; kapsamı genişletilerek sosyal boyutlarıyla ve üniversitelerle ortak etkinlikler düzenlenmelidir.”*

Katılımcıların vergi haftasının üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeyleri üzerindeki etkisi konusundaki görüşleri incelendiğinde birbirinden farklı açılardan değerlendirme yaptıkları

görülmektedir. K1, K2, K3, K5, K7 ve K8 bu haftanın farkındalık yaratmada etkili olabileceği ancak mevcut uygulamaların yeterince etkili olmadığına dair görüş bildirmişlerdir. K4, K6 ve K9 ise vergi haftasının daha geniş kapsamlı ve yıl boyunca devam eden programlarla desteklenmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Ayrıca K7 bu haftanın sadece maliye bölümleri ile sınırlı kalmaması, diğer fakültelerde de geniş çaplı etkinliklerin düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte K3 özellikle öğrenci toplulukları ile daha fazla etkileşim kurmanın önemine vurgu yapmıştır. Genel olarak değerlendirildiğinde bu sonuçlar, vergi haftasının mevcut haliyle üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmada sınırlı bir etkiye sahip olduğuna ancak kapsamının genişletilmesi ve yıl boyunca devam eden etkinliklerle desteklenmesi halinde bu potansiyelin daha etkin bir şekilde kullanılabileceğine işaret etmektedir.

Varcan (1991) vergi haftasını vatandaşların vergi bilinçlerini sağlamaya yönelik yoğun çabalar olarak ifade etmektedir. Öksüz (2022) vergi idaresinin bu çabalarının etkili olup olmadığını ölçmeyi amaçladığı çalışmada, vergi haftası etkinlikleri kapsamında öğrencilere verilen vergi eğitimlerinin katkılarının sınırlı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bu çalışmada elde edilen bulgularla Öksüz'ün (2022) bulguları örtüşmektedir. Bu doğrultuda bulgular vergi haftasının üniversite öğrencileri üzerindeki etkisinin artırılması için mevcut uygulamaların yeniden gözden geçirilmesi ve daha kapsamlı stratejilerin geliştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

4.5. Üniversite Öğrencilerinin Vergi Okuryazarlık Düzeyinin Geliştirilmesinde Sosyal Medya ve İnternetin Rolü

Sosyal medya ve internet, günümüz toplumunda bilginin hızla yayılmasını ve geniş kitlelere ulaşmasını sağlayan kritik araçlardır. Bu platformlar, vergi bilincinin artırılması ve vergi okuryazarlığının geliştirilmesi açısından da özellikle genç nüfus üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Nitekim Çelikkaya (2020) vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi için mükellef eğitimi programlarının büyük önem taşıdığını ve bu programların sürdürülmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Sağbaş ve Kaya (2020) toplumun vergi bilincinin geliştirilmesinde sosyal medyanın geleneksel medyaya kıyasla çok daha etkili olduğunu tespit etmişlerdir. Katılımcılara yöneltilen “Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyinin iyileştirilebilmesinde sosyal medya ve internetin rolü nedir?” sorusuna verilen yanıtlar aşağıda sunulmuştur.

K1: “Sosyal medya ve internetin rolü çok büyük bence. Örnek verecek olursak, bir uygulamayı Gelir İdaresi Başkanlığı etkin kullanıyor. Vergi ödemesiyle ilgili broşürler paylaşıyor, kısa kısa resimli nasıl yapılacağını gösteren şeyler paylaşıyor. Dijital vergi dairesi var, orada bütün işlemler yapılıyor. Şu an ilkokul çocukları Youtube hesaplarına bakıyor. Bizim Gelir İdaresi Başkanlığı'mızın Youtube'da çok yaygın videoları yok. Profesyonel bir destek alınması lazım. Olanlar da sıkıcı anlatıyor, karmaşık olduğu için. Biz bile şu an gitsek, çocuklara anlatamayız. O yüzden çizgi filmle, sosyal medyada çocukların dikkatini çekecek eğitici videolarla olursa daha yaygın olur.”

K2: “Bir de şöyle bir şey var şimdi, yazılı medya takip etmiyor insanlar. Görsel medyayı takip ediyor yoğun bir şekilde. Bizim dönemimizde insanlar gazete okurlardı. Biz gazete okuyan bir kuşakla büyüdük. Elimizde gazetemiz vardı. O gazetede ekonomi bölümündeki makaleleri de okuyabiliyorduk. Şimdi bunda da bir zayıflama var. Bunun önüne geçmek gerekiyor. Nasıl önüne geçeceksiniz? Çok basit. Ben hatırlıyorum reklamlarda; önce alışveriş, sonra fiş vardı. Vergiyi anlatan çok vurucu bir cümledir bu. Seksenlerdeki, doksanlardaki kuşak bu bilinçle büyüdüğü için verginin ne kadar kıymetli bir şey olduğunu [biliyor]. Sonuçta kamu kaynağı. Bu bilincin gelişmesi için bir görselin insan zihin haritasına yerleştirilmesi gerekiyor.”

K3: “Sosyal medyada ve internette çok yoğun bir bilgi kirliliği de var. Söz gelimi, ben de sosyal medya ve interneti kullanıyorum. Ama bir şeyi aradığım zaman, ..., orada o kadar çok şey çıkıyor ki. Ne derece yanlış ne derece doğru bilmiyorum. Dediğim gibi neye, ne şekilde, nasıl güveneceğimi bilmiyorum sosyal medya ve internet ortamında. Bunu bir kenara koyarsak kesinlikle son derece

faydalı olabileceğini düşünüyorum. Doğru bilgiye, doğru yerden ulaşmak konusunda son derece etkili olabilir.”

K4: *“Kesinlikle sosyal medya ve internet olmaksızın günümüzde hiçbir konu tam anlamıyla başarıya ulaşamaz. İnternetin ve televizyonun zararlarını anlatmak için biz yine internet ve televizyonu kullanıyoruz. Böyle enteresan bir paradoks var. Dolayısıyla, bu işin dışına çıkamıyoruz. İnterneti ve sosyal medyayı kullanmamız lazım. Şu an sanki vergiyle ilgili işi olmayanların, işsiz olanların, başvurup bilgi alabilecekleri çok büyük bir platform yok gibi olduğunu düşünüyorum. Birkaç tane internet sitesi var. Meslek icabı biz de bakıyoruz. Güncel bilgileri takip ediyoruz. Evet, sosyal medya çok önemli. Şimdi verginin de yüzü soğuktur. ... Burada vergiyle ilgili mevzuat var, gelin bunu okuyun falan demek zor bir konu. Ama mutlaka profesyonel bir şekilde hem sosyal medya hem internet ve başka kanallarda bunun gündeme getirilmesi ve sürekli işlenmesi lazım. Neden bu kadar önemli, neden-sonuç ilişkisi kurularak anlatılması lazım.”*

K5: *“Türkiye’de vergiyle ilgili yeni teknolojiler gelişti. Artık bütün beyannameler internet ortamında veriliyor. Biraz eğitim alan birisi kendisi beyanname verebiliyor (kira geliri beyanı gibi). Teknoloji sayesinde. Üniversite öğrencileri de bunları takip ederek kullanabilirler. Gerekli açıklamalar, kılavuzlar vs. web sitesinde yer alıyor. Bunları takip ederek kendilerini geliştirebilirler.”*

K6: *“Bugün öğrencilerin %99’una yakını sosyal medya kullanıcısı. Yani bizim gibi televizyondan izlemiyorlar, gazete almıyorlar. Daha çok Tiktok, Facebook, Instagram, Twitter gibi sosyal medya uygulamalarında sürekli yazışıyor, haberleşiyorlar. Bu çocukların anlayacağı dilde, sosyal medyada, verginin anlatılması gerekiyor. Sadece verginin anlatılması da değil, nasıl toplanılması gerektiği, toplandığında nasıl harcanması gerektiğini, haksız yere harcandığında da nasıl hesap sorması gerektiğini ... öğrenebilir. Sosyal medyada bununla ilgili videolar, reklamlar, içerikler, algılar, renkler oluşturulsa yeni nesle çok faydası var diye düşünüyorum.”*

K7: *“Aktif internet ve sosyal medya kullanımıyla birlikte bilgiye erişim daha hızlı ve kolay hale geldi. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kurumların web sitelerinde vergiye ilişkin birçok temel ve güncel bilgi bulunmakta. Merak eden, araştıran herkesin ulaşabileceği platformlar bunlar. Ayrıca sosyal medyanın da gücünü dikkate almak gerekir. Özellikle Twitter gibi sosyal medya araçlarında vergiye dair önemli paylaşımlar yapan güvenilir hesaplar mevcut. Bazı akademisyenler bloglarında yazdıkları önemli konuları burada takipçileriyle buluşturuyor. Mevzuattaki değişikliklere açıklık getiriyor ya da vergiyle ilgili yeni bir gelişmeyi açıklayıcı biçimde ele alıyorlar. Bu tür hesapların vergi okuryazarlığına katkı sağlayabileceğini düşünüyorum.”*

K8: *“Günümüzde internet ve daha özelinde sosyal medya etkin kullanıldığında pek çok konuda olduğu gibi vergiye yönelik hususlarda da insanları hızlı bir şekilde bilgilendirmede önemli bir araç. Bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın sosyal medya platformları aktif bir şekilde de kullanılıyor.”*

K9: *“En önemli rolün bu olduğunu düşünüyorum. Gençlere ulaşılabilen en önemli mecra dijital ortamlar. Toplumdaki değişime paralel olarak yaş, eğitim gibi faktörlere göre araçlar seçilmeli ve buna uygun şekilde bilgilendirmeler yapılmalıdır.”*

K10: *“Sosyal medya kapsamında vergi tek başına gündem oluşturmaya da mevzuat değişiklikleri konusunda etkin ve yaygın bilgilendirmeye sebebiyet sağlaması konusunda etkili ve faydalıdır.”*

Katılımcıların sosyal medya ve internetin üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı üzerindeki rolü hakkındaki görüşleri incelendiğinde, katılımcıların çoğunun sosyal medya ve internetin vergi okuryazarlığı üzerinde büyük bir etkisi olduğunu belirttiği görülmektedir. K1, K2, K4, K6, K7, K8, K9 ve K10 dijital platformların vergi ile ilgili bilgilendirme ve farkındalık yaratmada önemli bir rol oynadığını ifade etmişlerdir. Özellikle K1, K6 ve K7 bu platformların gençlere ulaşmada ve bilgiyi yaymada kritik öneme sahip olduğunu vurgulamışlardır. K6 sosyal medyanın gençler arasında çok

yaygın olduğunu ve vergi bilincinin bu platformlar aracılığıyla gençlere daha etkili bir şekilde aktarılabilceğini belirtmiştir. Ayrıca K9 gençlere ulaşmada en önemli mecranın dijital ortamlar olduğunu vurgulamıştır. K1 ve K4 mevcut sosyal medya içeriklerinin gençler için daha çekici ve anlaşılır hale getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda, profesyonel ve eğitici içeriklerin geliştirilmesi, özellikle çizgi filmler veya eğitici videolar gibi gençlerin ilgisini çekebilecek materyallerin oluşturulması önerilmiştir. Bununla birlikte, K5 ve K7 teknolojik gelişmelerin vergi süreçlerinde önemli bir rol oynadığını ve dijital araçların vergi beyannameleri gibi işlemleri kolaylaştırdığını belirtmiştir. Bu araçların, üniversite öğrencileri tarafından da vergi okuryazarlığını geliştirmek için kullanılabileceği ifade edilmiştir. Ancak K3 ve K4 sosyal medya ve internetin vergi okuryazarlığı açısından önemli olmasına rağmen, bu platformlarda bilgi kirliliği ve güvenilirlik sorunlarının bulunduğu da dikkat çekmişlerdir. Bu nedenle doğru bilgiye ulaşmanın ve güvenilir kaynakların kullanılmasının önemini vurgulamışlardır. Genel olarak değerlendirildiğinde elde edilen bu sonuçlar, sosyal medya ve internetin üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmada kritik bir rol oynadığını ve bu platformların doğru ve stratejik bir şekilde kullanılması gerektiğini göstermektedir.

Çakır (2010), vergi idaresinin çocuklara vergi bilincini kazandırmak amacıyla geliştirdiği ve güncel adresi “vergibilinci.gib.gov.tr” olan web sitesini inceleyerek çocukların büyük çoğunluğunun bu siteyi olumlu değerlendirdiğini tespit etmiştir. Buna karşın Geyik ve Altınakar Mercan (2019) bu projenin öğreticilik seviyesinin, Avrupa Birliği tarafından geliştirilen ve Avrupalı gençlerin vergi bilincini artırmayı amaçlayan TAXLANDIA uygulamasına kıyasla oldukça yetersiz kaldığını ortaya koymuştur. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından önemli güncellemeler ve yenilikler yapılmış olması dolayısıyla bu değerlendirmelerin yeni web sitesi nazarında gözden geçirilmesi gerekmektedir. Sağbaş ve Kaya (2020) ise sosyal medya platformlarından topladıkları verilerle gerçekleştirdikleri çalışmalarında, vergi bilincinin artırılmasında sosyal medyanın geleneksel medyaya kıyasla daha etkili olduğunu vurgulamış ve vergi idaresinin sosyal medyayı aktif bir şekilde kullandığını belirtmişlerdir.

Katılımcıların görüşleri ile literatürdeki ampirik çalışmalara bakıldığında genel olarak uyum gösterdikleri söylenebilir. Hem bu çalışmada elde edilen bulgular hem de literatür, sosyal medya ve internetin vergi okuryazarlığı üzerindeki önemli etkisini ortaya koymaktadır. Ancak bu platformların daha etkin kullanılabilmesi için içeriklerin gençlerin ilgisini çekecek şekilde tasarlanması ve güvenilir bilgi kaynaklarının öne çıkarılması gerekmektedir. Bu bağlamda, sosyal medyanın stratejik ve bilinçli bir şekilde kullanılması, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmada önemli bir adım olarak görülmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bireylerin yazılı bilgileri anlama ve kullanma yeteneği olan okuryazarlık, toplumsal hayata aktif katılımı sağlamak ve bilgi potansiyellerini geliştirmek için kritik bir rol oynamaktadır. Vergi okuryazarlığı ise bireylerin vergi sistemine dair bilgi, beceri ve anlayış düzeylerini kapsayan çok boyutlu bir olgudur. Vergi okuryazarlığı, bireylerin vergiyle ilgili metinleri okuma ve anlamlandırma becerilerini içerirken, yalnızca bilgi edinmekle kalmayıp bu bilgiyi kullanarak bireysel vergi sorumluluklarını yerine getirme yetkinliğini de kapsamaktadır. Literatürdeki çeşitli tanımlara göre vergi okuryazarlığı, bireylerin vergi sistemini anlama, vergi beyanlarını doldurma ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme yeteneklerini geliştirmeye yardımcı olarak; ekonomik ve toplumsal yaşamda daha etkin bir şekilde yer alabilmeleri için önemli olan bir beceridir.

Bu araştırma, üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlık düzeylerini artırmak amacıyla vergi uzmanlarının önerilerini derlemeyi hedeflemiştir. Çalışmada nitel araştırma yöntemi olarak mülakat tekniği kullanılmış ve vergi okuryazarlığı alanında uzman 10 katılımcıdan veri toplanmıştır. Katılımcılar Çanakkale ilinde görev yapan maliye bölümü öğretim üyeleri, vergi dairesi müdürleri, mal müdürleri ve serbest muhasebeci mali müşavirler odası yetkililerinden oluşmaktadır. Katılımcılar bu alandaki deneyim ve uzmanlıklarına göre seçilmiş, mülakatlar gönüllülük esasına dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Toplanan veriler, özetleyici içerik analizi yöntemiyle incelenmiş

ve bulgular değerlendirilmiştir. Araştırmanın etik kurallara uygun olarak yürütülmesi amacıyla Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Etik Kurulu'ndan izin alınmıştır. Nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğünün doyum noktasına ulaşıldığında yeterli olacağı kabul edilerek, örneklem sayısı 10 olarak belirlenmiştir. Bu çalışma, vergi okuryazarlığı kavramını vergi uzmanlarının bakış açısıyla inceleyerek literatüre özgün katkı sunmaktadır. Vergi uzmanlarının deneyim ve bilgi birikimlerinden faydalanarak vergi okuryazarlığının nasıl geliştirilebileceği, uygulama alanları ve bireylerin vergi sistemine dair anlayışlarının derinleştirilmesi konularında yeni bir bakış açısı ortaya koyulmuştur. Böylece vergi okuryazarlığına dair daha kapsamlı stratejilerin geliştirilmesine katkı sağlanmaktadır.

Üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeylerine ilişkin bulgular, katılımcıların çoğunun bu düzeyin düşük olduğunu düşündüğünü ortaya koymuştur. Katılımcılar vergi sisteminin karmaşıklığı ve öğrencilerin bu konudaki ilgisizliğinin bu durumu olumsuz etkilediğini vurgulamışlardır. Bazı katılımcılar, vergi okuryazarlığı dersinin üniversite müfredatına seçmeli olarak eklenmesinin faydalı olacağını belirtmişlerdir ancak dersin sunum şekli ve içeriği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Ayrıca vergi haftasının farkındalık yaratmada sınırlı bir etkiye sahip olduğu ancak kapsamının genişletilmesi durumunda daha etkili olabileceği belirtilmiştir. Son olarak, sosyal medya ve internetin, vergi okuryazarlığını artırmada önemli bir rol oynadığı ancak bu platformlarda bilgi kirliliği ve güvenilirlik sorunlarına dikkat edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Ulaşılan bulgulara dayanarak üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını geliştirmek için bazı öneriler geliştirilmiştir. İlk olarak araştırma sonuçlarına göre vergi okuryazarlığı dersinin üniversite müfredatına seçmeli veya zorunlu ders olarak eklenmesi gerektiği görülmektedir. Vergi okuryazarlığı dersleri, özellikle birçok vergi dersinin yer aldığı maliye, iktisat, işletme vb. dışındaki bölümler için faydalı olacaktır. Bu derslerin içeriği, öğrencilere vergilendirme sürecini basit ve anlaşılır bir şekilde öğretecek şekilde tasarlanmalıdır. Derslerde vergi sisteminin temel prensipleri, vergi ödeme yükümlülüğü ve vergiye dair haklar gibi konulara yer verilmelidir. İkinci olarak, katılımcıların çoğunluğu vergi sisteminin karmaşıklığının vergi okuryazarlığını olumsuz etkilediği şeklinde görüş bildirmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve anlaşılabilir hale getirilmesi önemlidir. Bu kapsamda vergi idaresinin vergi reformu yapması gereği açıktır. Ayrıca özellikle üniversite öğrencilerine yönelik olarak hazırlanacak eğitim materyallerinde, karmaşık mevzuatın anlaşılmasını kolaylaştıracak basit örnekler ve görseller kullanılmalı, bunlar öğrenciler için kolay erişilebilir hale getirilmelidir. Üçüncü olarak, vergi haftası etkinliklerinin üniversitelerde yaygınlaştırılması ve etkinliklerin yıl boyunca devam etmesi önerilmektedir. Vergi bilincini artırmak amacıyla düzenlenen bu etkinlikler, sadece maliye bölümleri ile sınırlı kalmamalı, tüm fakültelerde çeşitli atölye çalışmaları, seminerler ve paneller gibi faaliyetlerle desteklenmelidir. Ayrıca öğrenci toplulukları ile iş birliği yaparak vergi konusundaki farkındalığı artıracak projeler ve etkinlikler düzenlenebilir. Dördüncü olarak, sosyal medya ve internetin üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığını artırmada kritik bir rol oynadığı vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda, vergi konusunda bilgilendirici ve eğitici içeriklerin sosyal medya platformlarında yaygın olarak paylaşılması gerekmektedir. Bu içerikler, gençlerin ilgisini çekecek şekilde görsel ve video formatında hazırlanmalıdır. Ayrıca dijital platformlarda vergi bilincini artırmaya yönelik interaktif uygulamalar, online kurslar ve oyunlaştırma yöntemleri kullanılabilir. Son olarak ise vergi bilincinin ailede başlaması gerektiği ve küçük yaşlardan itibaren bu bilincin aşılması önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi eğitiminin sadece üniversitelerde değil, ilköğretim ve lise düzeyinde de verilmesi önerilmektedir. Vergi konusundaki farkındalığı artırmak için eğitim sisteminin tüm kademelerinde vergi bilinci kazandırıcı aktiviteler düzenlenmelidir. Bu öneriler üniversite öğrencilerinin vergi okuryazarlığı düzeyini artırmaya yönelik stratejik adımlar atılmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Eğitim ve farkındalık çalışmalarıyla desteklenen bu geliştirmeler, uzun vadede toplum genelinde vergi bilincinin artmasına da katkıda bulunacaktır.

Sonuç olarak, vergi okuryazarlığının geliştirilmesi, sadece bireysel düzeyde vergi bilincinin artırılmasına değil, toplumsal düzeyde vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına da katkı sunacaktır. Bu bağlamda hem eğitim sisteminde hem de kamu politikalarında vergi okuryazarlığına gereken

önemin verilmesi büyük bir gerekliliktir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Bu çalışma, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) tarafından 2209-A Programı kapsamında desteklenmiştir. Projeye verdiği destekten ötürü TÜBİTAK’a teşekkürlerimizi sunarız.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Etik Kurulu’ndan 06.10.2023 tarih ve E-84026528-050.01.04-2300243261 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Mehmet ÖKSÜZ (%70), İbrahim Ali Cem DOĞAN (%30)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: This study was supported by Scientific and Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) under the 2209-A Program. The authors thank to TUBITAK for their supports.

Ethical Approval: The approval of the Çanakkale Onsekiz Mart University Graduate Education Institute Ethical Committee no E-84026528-050.01.04-2300243261 dated 06.10.2023 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: Mehmet ÖKSÜZ (%70), İbrahim Ali Cem DOĞAN (%30)

KAYNAKÇA

Aydın, N. (2023). *Nitel araştırma yöntemleri*. Gaziantep: Özgür Yayınları. doi: 10.58830/ozgur.pub377

Aydoğdu Bozdağ, C. ve Rakıcı, C. (2023). Vergi dairesi personelinin ve mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısı: Trabzon örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 38, 181-197. doi: 10.18092/ulikidince.1209095

Bakar Türegün, F., Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Benk, S., Küçüksüleymanoğlu, E.R., Serbes, H. ve Ateş, M.S. (2021). “Measuring and analyzing of tax literacy in Turkey: An empirical research on university students”. *35th International Public Finance Conference/TR*, 14-17 October 2021, Antalya, 74-79.

Bakar Türegün, F., Gerçek, A., Küçüksüleymanoğlu, E.R. ve Serbes, H. (2022). “Türkiye’de vergi okuryazarlığı skorunun ölçümü ve demografik değişkenlerle ilişkisinin tespiti”. *International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends 9*, 18-20 Şubat 2022, Antalya, 226-236.

Bakırtaş, D. ve Atılgan Yaşa, A. (2020). Vergi okuryazarlık düzeyinin belirlenmesine yönelik bir araştırma: Salihli belediyesi örneği. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(4), 741-757. doi: 10.25287/ohuiibf.719874

Baltacı, A. (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir inceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 231-274.

Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: Nitel bir araştırma nasıl yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388. doi: 10.31592/aeusbed.598299

Bornman, M. and Wassermann, M.M. (2018), “Tax literacy in the digital economy”, *13th International Tax Administration Conference*, Sydney, Australia, 5-6 April 2018. <https://core.ac.uk/download/pdf/185315465.pdf>

- Bozdoğan, D. ve Kurt, S. (2019). Vergi kanunlarının genel yapısının değerlendirilmesi: Tokat ili özelinde bir uygulama. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 39-63.
- Bhushan, P. and Medury, Y. (2013). Determining tax literacy of salaried individuals - An empirical analysis. *IOSR Journal of Business and Management*, 10(6), 76-80.
- Cvrilje, D. (2015). Tax literacy as an instrument of combating and overcoming tax system complexity, low tax morale and tax non-compliance. *The Macrotheme Review*, 4(3), 156-167.
- Çakır, H. (2010). Çocuklarda vergi bilinci oluşturmaya yönelik internet sayfası tasarımı. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1, 18-34.
- Çelikkaya, A. (2020). Gelişmekte olan ülkelerde vergi ahlakı: OECD raporu çerçevesinde bir değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, 116, 65-89.
- Doğan, B.S. (2020). Karmaşık vergi sistemi ve maliyetleri. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 129-139. doi: 10.51124/jneusb.2020.5
- Gerçek, A. ve Çetin Gerger, G., Benk, S. ve Ateş, M.S. (2022). “Türkiye’de mükelleflerin vergi okuryazarlığını belirleyen faktörlerin analizi”. *International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends* 9, 18-20 Şubat 2022, Antalya, 216-225.
- Geyik, O. ve Altunakar Mercan, S.Ş. (2019). “Oyun yöntemiyle vergi bilincinin oluşturulması: Taxlandia oyun uygulamasının incelenmesi”. *III. Uluslararası Ekonomi, Siyaset ve Yönetim Sempozyumu*, 10-12 Ekim 2019, Dicle Üniversitesi, Diyarbakır, 850-860.
- Gökmen, E. (2017). İçerik analizi ve yıldız falı analizinin kavram ve unsurlarının incelenmesi: Türk siyasetinde siyasal dil analizi örneği. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 6(1), 172-212.
- Intansari, M.R. and Supramono (2022). The effect of tax literacy on tax compliance: The moderating role of patriotism. *Technium Social Sciences Journal*, 34, 455-464. doi: 10.47577/tssj.v34i1.7097
- Kamaluddin, A. and Madi, N. (2005). Tax literacy and tax awareness of salaried individuals in Sabah and Sarawak. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 3(1), 71-89. doi: 10.1108/19852510580000338
- Kurudayıoğlu, M. ve Tüzel, S. (2010). 21. Yüzyıl okuryazarlık türleri, değişen metin algısı ve Türkçe eğitimi. *Türklük Bilimi Araştırmaları*, 28, 283-298.
- Latiff, A.R.A., Noordin, B.A.A., Omar, M.R.C. and Harjito, D.A. (2005). Tax literacy rate among taxpayers: Evidence from Malaysia. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 9(1), 1-11.
- Madi N., Kamaluddin, A., Janggu, T., Ibrahim, M.B.A., Samah, A.B.A. and Jusoff, K. (2010). Tax literacy among employees: Sabah and Sarawak’s perspective. *International Journal of Economics and Finance*, 2(1), 218-223. doi: 10.5539/ijef.v2n1p218
- Öksüz, M. (2022). Vergi bilincinin artırılmasında vergi haftasının rolü: Deneyisel bir araştırma. R. Dayıoğlu Erul (Ed.), *Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle Vergilendirme* içinde, (s. 563-595), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Pham, A., Genest-Grégoire, A., Godbout, L. and Guay, J.H. (2020). Tax literacy: A Canadian perspective. *Canadian Tax Journal*, 68(4), 987-1007. doi: 10.32721/ctj.2020.68.4.pham
- Sağbaş, İ. ve Kaya, O.K.A. (2020). Sosyal medyada vergi algısı. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 20-34.
- Sandalcı, U. (2020). Vergi derslerinin vergi okuryazarlığı üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik ikili lojistik regresyon analizi. *Vergi Raporu*, 255, 125-142.

-
- Sandalcı, İ. (2022). Vergi okuryazarlığını etkileyen faktörlerin yapısal eşitlik modeli ile analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(174), 165-188.
- Tantriangela, J. and Setyowati, M.S. (2023). Sharpening the concept of tax literacy as an effort to improve tax compliance. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis: Jurnal Program Studi Akuntansi*, 9(1), 30-42. doi: 10.31289/jab.v9i1.9109
- Teyyare, E. (2018). Maliye eğitiminin vergi okuryazarlığı düzeyine etkisi: Abant İzzet Baysal Üniversitesi örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16(4), 315-333. doi: 10.11611/yead.463248
- Üyümez, M.E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Varcan, N. (1991). Kalkınma ve vergi haftası. *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 305-310.
- Yardımcıoğlu, M., Akpınar, Y. ve Günay, Y. (2014). Vergi okuryazarlığı ve vergisel farkındalık: Kahramanmaraş araştırması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(2), 95-122.
- Yelman, E. (2021). Vergi karmaşıklığı bağlamında Türkiye’de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 145-165. doi: 10.20493/birtop.1011311
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve bazı ülkelerde vergi karmaşıklığının karşılaştırmalı incelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165. doi: 10.30927/ijpf.600713



Dijital Ekonominin Yükselişi ile Güncellenen Vergi Politikaları: Türkiye'de Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiren Gerçek Kişilere Yönelik Vaka Analizi

Betül AÇIKGÖZ¹

Öz

Mobil uygulama geliştirme, dijital ekonominin hızla büyüyen bir sektörü olarak ön plana çıkmaktadır. Uygulama geliştiricileri, yenilikçi yazılımlar ve hizmetler sunarak kullanıcı deneyimlerini dönüştürmekte ve yeni pazarlar oluşturmaktadır. Geliştiriciler, teknoloji tabanlı yeniliklerin öncüsü olup oyunlardan finansal hizmetlere, eğitimden sağlık sektörüne kadar geniş bir yelpazede kullanıcı odaklı çözümler üretmektedir. Mobil uygulama geliştirme süreçleri, yalnızca teknik bilgi ve yaratıcılık gerektirmekle kalmayıp aynı zamanda yasal ve mali yükümlülükleri de içermektedir. Dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, geleneksel vergi sistemlerinde yeni düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Dijital ekonominin hızla ilerlemesiyle birlikte, mobil uygulama geliştiricilerinin vergilendirilmesi ve vergide adaletin sağlanması giderek daha kritik bir konu haline gelmiştir. Bu çalışma, mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini ve bu çerçevede güncellenen vergi düzenlemelerini incelemektedir. Bu bağlamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi, mobil uygulama geliştiricilerinin vergilendirilmesine yönelik önemli bir yasal düzenleme olarak öne çıkmaktadır. Bu makale, Türkiye'de mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin, geliştirdikleri mobil uygulamalar üzerinden elde ettikleri farklı türdeki gelirlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesine yönelik mevcut yasal düzenlemeleri, örnek olaylar çerçevesinde ele alarak derinlemesine analiz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Mobil Uygulamalar, Dijital Ekonomi, Vergi Düzenlemeleri, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Muhasebesi.

JEL Kodları: K34, M48, H24, H30, M10.

Updated Tax Policies with the Rise of the Digital Economy: A Case Analysis on Individual Application Developers for Mobile Devices in Türkiye

Abstract

Application development for mobile devices has rapidly become a growing sector within the digital economy. Mobile application developers are transforming user experiences and creating new markets by offering innovative software and services. As pioneers of technology-driven innovations, these developers provide solutions that cater to users' needs across a wide range of services, from games to financial tools, education, and healthcare. The mobile application development process not only demands technical expertise and creativity but also encompasses legal and financial obligations. The taxation of income generated through digital platforms has necessitated new regulations within traditional tax systems. The rapid growth of the digital economy has made the taxation of individual developers for mobile devices and the establishment of tax justice increasingly significant. This study examines the tax obligations of individual developers of mobile applications and the tax regulations applied in this context, particularly in light of the digital economy's expansion. In this context, Article 20/B of the Turkish Income Tax Law No. 193 stands out as a significant legal provision concerning the taxation of mobile application developers. This article conducts an in-depth examination of the various revenue models earned by individuals developing mobile applications in Türkiye and the existing legal regulations regarding the taxation of these revenues, using case studies for detailed analysis.

Keywords: Mobile Applications, Digital Economy, Tax Regulations, Income Tax Law No. 193, Tax Accounting.

JEL Codes: K34, M48, H24, H30, M10.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Betül AÇIKGÖZ, Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Yozgat, Türkiye, E-mail: betul.acikgoz@bozok.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0140-3461

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Açıkgoz, B. (2025). Dijital ekonominin yükselişi ile güncellenen vergi politikaları: Türkiye'de mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vaka analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 18(1), 195-220. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1541778>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The rise of the digital economy has significantly transformed global trade and business practices. The rapid advancement of technology has enabled the instantaneous and global delivery of goods and services through digital platforms, disrupting traditional business models and necessitating substantial changes in taxation policies. The diversification of income generation and profit transfer methods in the digital economy has introduced complex tax challenges, including the erosion of tax bases and revenue loss. Consequently, the international community has sought to develop fair and sustainable tax policies through collaboration to establish an effective taxation system for the digital economy.

Mobile applications have become a vital component of modern information and communication technologies, driving profound changes in social and economic life. These applications are designed to facilitate users' daily lives, expedite access to information, and deliver various services via mobile devices. The development of mobile applications has created a significant economic growth area within the software industry, fostering innovative ventures and technology-based business models. However, the commercialization of mobile applications necessitates the creation of sustainable business models, with strategies such as in-app purchases, advertising revenue, and subscription models becoming key factors in the competitive mobile app market. In Türkiye, the taxation of income generated by individuals developing mobile applications has been addressed by introducing specific exemptions in the Tax Procedure Law, particularly with the amendments made by Law No. 7338.

Literature on Research

Several academic studies focus on the taxation of social media content creators and mobile application developers. Yavan and Sever's (2020) study discusses the impact of social media on daily life and examines how income generated through these platforms should be taxed. Yaprak (2022) compares the tax regulations for social media content creators in Türkiye and Singapore. Yegen (2022) explores the taxation of income earned by social media content creators on the Twitch platform, analyzing how these earnings are assessed under the Income Tax Law.

Erol (2022) analyzes the impact of technological developments on national and international taxation systems and examines new tax regulations in Türkiye. Demirci's (2022) study addresses the taxation of social media platforms and Influencers' earnings. Ergün (2022) compares tax regulations in Türkiye and other countries regarding the taxation of social media content creators' income.

Gözen Bozdoğan and Bayramoğlu (2022) assess the taxation of social media influencers and YouTubers. Dilemre Öden (2023) analyzed the taxation processes for social media content creators and mobile application developers under Turkish tax law. Gök's (2023) paper examines the national and international perspectives on the taxation of income generated through social content creation and mobile app development. Yurttakal and Yıldız (2024) discuss the impact of developments in information and communication technologies on social media platforms and examine how income generated through these platforms is taxed. Lastly, Yazıcıoğlu (2024) examines how the income of social media content creators is evaluated under international tax law and proposes solutions to address the complexities in this area. These studies offer a comprehensive review of the current regulations, challenges, and proposals related to the taxation of social media content creators' income.

This study examines the revenue models adopted by individuals who develop applications for mobile devices in alignment with their respective business models through detailed case analyses. Furthermore, it delves into the tax obligations faced by these developers within the framework of the tax regulations that came into effect as of January 1, 2022, based on the analyzed case studies.

Method of The Research

In this study, the case study method was used to explore the research questions in depth. Case study analysis is a qualitative research method that allows for a comprehensive examination within a specific context. This method enables the detailed analysis of a particular event, process, or phenomenon and serves as an effective tool to demonstrate how theoretical concepts are related to practical applications.

The subject and purpose of the research involve understanding the tax obligations of individuals who develop applications for mobile devices. Case studies of application developers with different income models were analyzed in depth using qualitative data collection techniques.

The cases were thoroughly analyzed to highlight different aspects of the subject matter. The prepared and analyzed cases related to the identification and taxation of income earned by individuals developing applications for mobile devices provided an opportunity to test the theoretical framework in a concrete context and contributed to the existing literature. These cases enriched the study's findings and offered a broader perspective.

Findings of the Research

This study analyzes the taxation of income earned by mobile application developers under these new regulations, effective January 1, 2022. Through case studies, it examines various income models and their corresponding regulations. The study will also discuss how these tax regulations are applied in practice and provide insights based on the findings.

Conclusion

This study examines the impact of the rise of the digital economy on the economic roles and taxation processes of mobile application developers. The taxation regulations for the income of mobile application developers in Türkiye are discussed within the framework of Law No. 7338 and Article 20/B of the Income Tax Law No. 193. These regulations introduce innovations such as tax exemptions for developers within certain income limits and a 15% withholding tax, contributing to establishing a fair and effective taxation system in the context of the digital economy. The research analyzes various revenue models such as in-app purchases, subscriptions, advertising revenues, sponsorships, direct sales, and licensing of developers and the taxation of these revenues. Findings based on case study analysis indicate that the tax obligations of mobile application developers have significant implications for both individual earnings and national tax policies in the context of the digital economy. In conclusion, the study provides valuable insights into understanding the impact of tax regulations on the activities of individuals in the digital sector and developing more effective policies in this area.

1. GİRİŞ

Dijital ekonominin yükselişi, küresel ticaretin ve iş yapma şekillerinin yeniden yapılandırılmasına yol açmıştır. İnternetin yaygınlaşması, mobil cihazların kullanımının artması ve dijital platformlar aracılığıyla sunulan hizmetlerin çeşitlenmesi geleneksel ekonomik modellerin ötesine geçen yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Teknolojinin hızla gelişmesi dijital platformlar aracılığıyla mal ve hizmetlerin anında ve küresel ölçekte sunulmasına imkân tanımaktadır. Bu dönüşüm geleneksel iş modellerini köklü bir şekilde değiştirirken, vergilendirme politikalarında da kapsamlı düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmaktadır. Dijital ekonomide gelir elde etme ve kâr transferi yöntemlerinin farklılaşması vergi tabanlarının aşınmasına ve gelir kaybına yol açabilecek karmaşık vergi sorunlarını ortaya çıkarmıştır (Biçer ve Erginay, 2015: 55-57). Bu nedenle uluslararası toplum, sürdürülebilir kalkınma amaçları doğrultusunda ve dijital ekonomi kapsamında etkin bir vergilendirme sistemi oluşturmak için iş birliği yaparak adil ve sürdürülebilir vergi politikaları geliştirmeyi hedeflemektedir (Birleşmiş Milletler, n.d.).

dijital ekonomi, vergilendirme açısından özellikle dijital platformlar ve sınır ötesi ticaret bağlamında yeni zorlukları da beraberinde getirmektedir. Geleneksel vergi politikaları gelir elde edilen yerin fiziksel konumuna dayanırken dijital ekonomi bu fiziksellikten uzaklaşarak faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesine olanak tanımaktadır. Bu da ülkeler arasında çifte vergilendirme veya vergi kaçırma gibi sorunlara yol açabilmektedir. Dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği ve vergisel tabanın nasıl oluşturulacağı küresel vergi sisteminin en önemli tartışma konuları haline gelmiştir (OECD, 2014).

Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü'nün (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) öncülüğünde yürütülen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projesi ve Avrupa Birliği'nin (AB) dijital hizmet vergisi önerileri gibi uluslararası girişimler dijital ekonominin adil bir şekilde vergilendirilmesi için çözümler üretmeye çalışmaktadır. Bu çabalar dijital hizmet sağlayıcılarının ve teknoloji devlerinin faaliyet gösterdikleri ülkelerde vergi yükümlülüğü altına alınmasını hedeflemektedir. Ancak bu girişimlerin uygulanması ülkeler arası farklı vergi sistemleri ve rekabetçi vergi politikaları nedeniyle karmaşık bir süreç haline gelmiştir (Dharmapala, 2014: 421-424).

Cari bütçeye katkı sağlamak adına dijital ekonominin vergilendirilmesi, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için kayda değer bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilir. Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi (DHV) 2020 yılında yürürlüğe girmiş ve dijital platformlar üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi hedeflenmiştir (Durdur, 2020: 1977-1983). Bunun yanı sıra Türkiye'de mobil uygulama geliştiricileri ile sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi kapsamında düzenlenmiş olup belirtilen şartları sağlayan geliştiricilere vergi istisnası getirilmiştir.

Mobil cihazlar için geliştirilen uygulamalar, modern bilgi ve iletişim teknolojilerinin önemli bir parçası haline gelmiş, toplumsal ve ekonomik hayatta köklü değişimlere yol açmıştır (Holzer ve Ondrus, 2011: 22). Bu uygulamalar kullanıcıların günlük yaşamlarını kolaylaştırmak, bilgiye erişimi hızlandırmak ve çeşitli hizmetleri mobil cihazlar aracılığıyla sunmak amacıyla tasarlanmaktadır. Eğitim, sağlık, finans, eğlence ve sosyal etkileşim gibi farklı alanlarda kullanılan mobil uygulamalar bireylerin ve işletmelerin verimliliğini artırmaktadır. Akıllı telefon kullanım oranı Amerika Birleşik Devletleri'nde %85 olup araştırmalar akıllı telefon kullanıcılarının ekran sürelerinin %90'ının mobil uygulamalarda geçirildiğini göstermektedir. Mobil cihazların artan popülaritesi ve mobil uygulamaların kullanımının artması pazarlamacıların mobil uygulamaların sağladığı potansiyel iş fırsatlarını fark etmesini sağlamıştır (Fang ve Kang, 2024: 47). Ayrıca mobil uygulamaların geliştirilmesi yazılım sektörü için önemli bir ekonomik büyüme alanı yaratmış, yenilikçi girişimlerin ve teknoloji tabanlı iş modellerinin ortaya çıkmasını teşvik etmiştir. Mobil uygulamalar günümüzde genellikle Android ve iOS gibi popüler işletim sistemleri için özel olarak tasarlanmakta ve kullanıcı deneyimini optimize etmek için sürekli yenilik ve iyileştirmeler gerektirmektedir. Bu bağlamda mobil uygulama geliştirme sadece teknik bilgi ve beceriyi değil,

aynı zamanda kullanıcı ihtiyaçlarını anlama ve pazar dinamiklerine hızlı bir şekilde uyum sağlama yetkinliklerini de gerektiren çok yönlü bir süreçtir (Park, 2020; 578).

Mobil uygulamalar dijital medya sektöründeki aktörler için pazar payını artırmada önemli stratejik mecralar haline gelmiştir. Özellikle App Store ve Google Play platformlarında yer alan bu özel uygulamalar filmler, spor ve televizyon gibi farklı segmentlerde ve dillerde programlar sunmaktadır. Spotify, YouTube Music, Amazon Prime Music, Apple Music ve Google Play Music gibi abone tabanlı internet üzerinden sesli yayın hizmetleri de piyasaya sürülmüştür. Bu gelişmeler mobil pazarın dijital medyanın geleceği açısından hayati bir rol oynayacağını göstermektedir (Elavarthi ve Chitrapu, 2021; 104).

Mobil uygulama ekosistemi sürekli değişen teknoloji trendleri, platform bağımlılıkları ve kullanıcı gizliliği gibi zorluklarla karşı karşıyadır (Qu, Hu, Wu ve Meng, 2024; 7207-7208). Özellikle veri güvenliği ve kullanıcı mahremiyeti konuları mobil uygulama geliştiricilerinin sorumluluklarını artıran ve yetkili kurumların dikkatini çeken önemli hususlardır. Bunun yanı sıra mobil uygulamaların ticarileştirilmesi geliştiriciler ve işletmeler için sürdürülebilir iş modelleri yaratmayı zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda uygulama içi satın alımlar, reklam gelirleri ve abonelik modelleri gibi çeşitli gelir elde etme stratejileri mobil uygulama pazarında rekabetin anahtarı haline gelmiştir.

Mobil uygulamaların küresel ekonomiye entegrasyonu, dijital hizmetlerin vergilendirilmesi gibi ulusal ve uluslararası düzeyde düzenleyici çerçevelerin yeniden şekillendirilmesini de beraberinde getirmiştir. Özellikle uygulama geliştiricilerinin dijital platformlar üzerinden elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi, ülkeler arasında uyumlaştırılmış politikaların geliştirilmesini gerektiren karmaşık bir mesele olarak öne çıkmaktadır. Bu süreç dijital ekonomi içinde adil bir vergi düzeni oluşturma yanı sıra, inovasyonu teşvik eden bir yasal ortam yaratmayı hedeflemelidir.

Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi, dijital ekonominin hızla büyümesiyle birlikte vergi sistemlerinde ortaya çıkan adalet ilkesiyle ilgili tartışmaları da gündeme getirmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. Maddesinde hükmedildiği üzere; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır”. Bu noktadan hareketle vergide adalet ilkesi, bireylerin malî gücüne göre vergi yükümlülüklerinin adil dağılımını hedeflemektedir (Aydın, 2022: 5). Diğer taraftan geleneksel iş modellerine dayalı mevcut vergi düzenlemeleri dijital platformlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalabilmektedir. Mobil uygulama geliştiricileri gibi sosyal medyada içerik üretenler ile online hizmet sunanlar, gelirlerini genellikle dijital platformlar üzerinden elde ettikleri için bu gelirlerin doğru ve etkin bir şekilde vergilendirilmesi karmaşık hale gelmektedir. Vergide adalet ilkesinin sağlanabilmesi için vergi sistemlerinin dijital ekonominin dinamiklerine uyum sağlayacak şekilde güncellenmesi ve dijital gelirlerin şeffaf bir şekilde beyan edilmesini teşvik edici politikalar geliştirilmesi önem arz etmektedir. Böylece mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin yasal çerçevede vergilendirilmesi sağlanarak vergi sistemine olan güvenin ve kamusal kaynakların sürdürülebilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 14 Ekim 2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer 20/B Maddesi kapsamında, sosyal medya içerik üreticiliği ve akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği için özel bir istisna düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca bu faaliyetler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine eklenen hükümle katma değer vergisinden de istisna tutulmuştur. Bununla birlikte, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi 7491 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile değiştirilmiş olup internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır.

Bu çalışmada, 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenlemelerin mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin kazançlarının vergilendirilmesine etkileri incelenecek ve konu çeşitli örnek olaylar ışığında analiz edilecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin geliştirdikleri mobil uygulamalar üzerinden farklı iş modelleriyle elde ettikleri gelirlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesinde tabi oldukları yürürlükteki mevzuat ele alınacaktır. Üçüncü bölümde literatür araştırmasına yer verilecektir. İzleyen bölümde araştırmanın konusu, kapsamı ve yöntemi hakkında bilgi verilecek olup vergi mevzuatında yapılan düzenlemelerin uygulama kısmında nasıl ele alındığı örnek olaylar üzerinden tartışılacaktır. Çalışmanın sonuç kısmında ise edinilen bulgular özetlenerek yorumlanacaktır.

2. MOBİL CİHAZLAR İÇİN GELİŞTİRİLEN UYGULAMALAR ÜZERİNDEN ELDE EDİLEN GELİR ÇEŞİTLERİ VE VERGİ DÜZENLEMELERİ

Bu bölümde, mobil cihazlar için geliştirilen uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri ve bu gelirlerin tabi olduğu vergi düzenlemeleri ele alınarak, geliştiricilerin karşılaştığı hukukî ve malî yükümlülükler ayrıntılı bir şekilde değerlendirilecektir.

2.1. Mobil Cihazlar İçin Geliştirilen Uygulamalar Üzerinden Elde Edilen Gelir Çeşitleri

Mobil uygulamalar tüketicilerin hizmetler için ödeme yapmaya daha açık hale gelmesiyle uzun vadeli bir değer kazanmıştır. Statista tarafından hazırlanan rapora göre; 2019 ve 2021 yılları arasında uygulama harcamalarındaki küresel büyüme trendi, Covid-19 pandemisinin yol açtığı dijital etkileşim artışıyla desteklenmiştir. 2022'de bu trend normalleşmiş ve dünya genelinde mobil uygulamalara yapılan harcamalar 167 milyar ABD dolarına gerileyerek hafif bir düşüş kaydetmiştir. 2023 yılında yıllık harcamalar yeniden toparlanarak 171 milyar ABD doları seviyesine ulaşmıştır. 2022'de yaşanan düşüşün ardından, 2023'ün ikinci çeyreğinde kullanıcı başına uygulama harcaması 5 ABD dolarını aşarak tekrar yükselişe geçmiştir. Bu alanda en yüksek harcamaya yapan pazarlar ise Çin Halk Cumhuriyeti ve Amerika Birleşik Devletleri olmuştur. Tüketiciler, mobil uygulamaları kullanışlı buldukları için cihazlarında tutmaktadırlar. Z kuşağının %27'si uygulamaların yaşamlarını kolaylaştırdığını belirtirken X kuşağının %28'i uygulamaların zaman tasarrufu sağladığını ifade etmiştir. Genel olarak kullanıcıları elde tutma konusunda mobil uygulamaların en önemli özelliği kullanım kolaylığı olmuştur (Statista, 2024). Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri dijital ekonominin hızla büyüyen ve karmaşıklaşan bir parçasıdır. Bu gelirler mobil uygulama geliştiricileri ve şirketleri için fırsatlar sunmakta olup çeşitli gelir modelleri aracılığıyla elde edilmektedir (Appel, Libai, Muller ve Shachar, 2020; 93-94). Gelir modeli seçimi taktiksel fiyatlandırma ve diğer kararların öncesinde alınan stratejik bir karardır ve en doğru seçimi belirleyen pazarın bağlamsal koşulları gibi durumsal faktörlerdir (Casadesus-Masanell ve Ricart, 2010:196-198).

2.1.1. Uygulama İçi Satın Almalar

Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelirlerin en yaygın kaynaklarından biri uygulama içi satın almalarıdır. Kullanıcılar genellikle ücretsiz olarak indirdikleri bir uygulama içinde belirli özellikler, sanal ürünler veya hizmetler için ödeme yapmaktadırlar (Hyrynsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuuttila, 2012; 212). Bu model, oyunlar gibi eğlence odaklı uygulamalarda sıklıkla kullanılmakla birlikte eğitim, sağlık ve diğer hizmet tabanlı uygulamalarda da giderek yaygınlaşmaktadır.

Ekonomik açıdan bakıldığında uygulama içi satın almalar mikro ödemelerin bir türü olarak değerlendirilmekte ve kullanıcılara düşük maliyetli giriş imkânı sunmaktadır (Appel, Libai, Muller ve Shachar, 2020; 94). Dünya genelinde uygulama içi satın alım gelirleri 2017 yılında yaklaşık 37 milyar ABD doları seviyesine ulaşmış ve 2020 yılında bu tutar iki katına çıkmıştır. Uygulama içi satın alım gelirleri ücretli uygulamalardan elde edilen gelirleri aşıyor da toplam uygulama kullanıcılarının yalnızca %5'i herhangi bir uygulama içi satın alım yapmaktadır (Salehudin ve

Alpert, 2022: 633). Uygulama geliştiricileri için bu model devamlı gelir akışları sağlamakta olup etkinliği kullanıcı başına gelir metriği ile ölçülmektedir.

2.1.2. Abonelikler

Mobil uygulamalardan elde edilen abonelik gelirleri dijital ekonomi içerisinde sürdürülebilir bir gelir modeli olarak önem kazanmaktadır. Abonelik sistemi kullanıcıların belirli bir süre boyunca sürekli erişim sağlamak için düzenli olarak ödeme yaptığı bir gelir modelidir. Bu model özellikle medya, müzik, video akış hizmetleri ve bulut tabanlı yazılımlar gibi dijital içerik sağlayıcıları tarafından tercih edilmektedir. Abonelikler geliştiricilere sürekli ve öngörülebilir bir gelir akışı sağlar ve aynı zamanda kullanıcı sadakatini artırma potansiyeline sahiptir (Hyrynsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 212). Abonelik modeli geleneksel tek seferlik satın alma yöntemlerine kıyasla daha yüksek kullanıcı etkileşimi sağlamaktadır.

2.1.3. Reklam Gelirleri

Mobil uygulamalarda reklam gelirleri özellikle ücretsiz uygulamalar için önemli bir gelir kaynağıdır (Hyrynsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 212). Reklam modelleri arasında banner reklamlar, videolu reklamlar, ödüllü reklamlar ve yerel reklamlar gibi çeşitli türler bulunmaktadır. Geliştiriciler kullanıcıların dikkatini çekmek ve etkileşimlerini artırmak için bu modelleri stratejik bir şekilde kullanmaktadır. Reklam gelirleri genellikle kullanıcı sayısı, uygulama içi etkileşimler ve gösterim başına maliyet gibi metrikler üzerinden hesaplanmaktadır (Guo, Zhao, Hao ve Liu, 2019; 2413-2414). Bu modelin başarısı büyük ölçüde uygulamanın kullanıcı kitlesinin büyüklüğüne ve kullanıcıların reklamlara verdiği tepkilere bağlıdır. Ancak gizlilik ayarlarının sıkılaşması ve kullanıcı beklentilerinin değişmesi reklam gelirlerinin gelecekteki büyüme potansiyelini etkileyecek önemli unsurlar olarak görülmektedir.

2.1.4. Doğrudan Satışlar ve Lisanslama

Bazı mobil uygulama geliştiricileri uygulamalarını doğrudan satarak veya belirli bir ücret karşılığında lisanslayarak gelir elde ederler (Rajala, Rossi, Tuunainen ve Vihinen, 2007: 39). Bu model genellikle profesyonel yazılımlar, özel araçlar veya yüksek değerli içerik sunan uygulamalar için uygundur. Kullanıcılar belirli bir hizmet veya ürüne tek seferlik ödeme yaparak erişim sağlarlar (Hyrynsalmi, Suominen, Mäkilä, Järvi ve Knuutila, 2012; 214).

Doğrudan satış ve lisanslama modeli bir defalık yüksek gelir sağlama potansiyeline sahip olmakla birlikte kullanıcı tabanını genişletme konusunda sınırlamalar getirebilir (Roma ve Ragaglia, 2016: 173-175). Bu model uygulamanın kalitesi, kullanıcı ihtiyaçlarına uygunluğu ve fiyatlandırma stratejisi gibi faktörlere bağlı olarak başarılı olabilir. Ayrıca lisanslama anlaşmaları uygulamanın farklı pazarlara girmesi ve globalleşmesi için fırsatlar sunabilmektedir.

2.1.5. Sponsorluk ve Ortaklıklar

Mobil uygulamalardan elde edilen sponsorluk ve ortaklık gelirleri dijital ekonomi ekosisteminde önemli bir gelir modeli haline gelmiştir. Bazı mobil uygulamalar markalarla sponsorluk anlaşmaları yaparak veya stratejik ortaklıklar kurarak gelir elde etmektedirler. Sponsorluklar markaların uygulamalar içinde görünürlük kazanmasını sağlarken stratejik ortaklıklar uygulama geliştiricilere finansal destek sunmanın yanı sıra kullanıcı deneyimini artırma imkânı tanımaktadır. Sponsorluklar uygulama içi içerik veya etkinlikler aracılığıyla markaların tanıtımını yapmayı içerebilir (Tang, 2019: 4-5). Uygulama geliştiricileri için sürdürülebilir bir gelir kaynağı oluşturan bu iş birlikleri aynı zamanda markalara geniş bir kullanıcı tabanına erişim fırsatı sunmaktadır. Bu model özellikle niş pazarlara hizmet eden veya güçlü bir topluluk oluşturan uygulamalar için etkili bir modeldir.

2.2. İlgili Mevzuat

Türkiye'deki mobil uygulama pazarı dijitalleşmenin hız kazanmasıyla birlikte önemli bir büyüme potansiyeli sergilemektedir. Türkiye'deki genç ve dinamik nüfus yapısının yanı sıra akıllı telefon

kullanımının ve internet erişim oranlarının yüksekliği dikkat çekmektedir. Bu durum mobil uygulama geliştiricileri ve yatırımcılar için cazip bir pazar imkânı yaratmaktadır. Oyun, sosyal medya, e-ticaret ve finansal hizmetler gibi çeşitli kategorilerdeki mobil uygulamalar, Türkiye'deki kullanıcılar arasında yoğun ilgi görmektedir. Bununla birlikte yerli uygulamaların küresel pazarda rekabet edebilmesi için yenilikçi çözümler ve kullanıcı deneyimi odaklı tasarımlar büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda Türkiye'deki start-up ekosistemi ve devlet destekli girişimler yerli mobil uygulamaların geliştirilmesi ve uluslararası pazarlara açılması yönünde olumlu adımlar atmaktadır. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler dijital ekonomide faaliyet gösterdikleri için geleneksel vergi mevzuatından farklı düzenlemelere tabi olabilmektedir.

2.2.1. 1 Ocak 2022 Tarihinden Önce Uygulanan Mevzuat

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na Mükerrer 20/B Maddesi eklenmeden önce sosyal içerik üreticilerinin kazançları ticarî kazanç niteliğinde değerlendirilmekteydi. Bu doğrultuda, içerik üreticilerinin elde ettikleri gelirleri ticarî kazanç olarak beyan etmeleri yasal bir zorunluluk teşkil etmekteydi. 1 Ocak 2019'dan itibaren 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile sosyal medya platformlarından elde edilen reklam gelirlerinden %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca reklam veren işletmelerin bu kesintiyi beyan ederken içerik üreticisinin bilgilerini de beyan etmeleri gerekmekteydi. İçerik üreticisinin merkezi Türkiye'de bulunmayan sosyal ağ sağlayıcılarından elde ettiği gelirlerin ise içerik üreticisi tarafından beyan edilmesi zorunluluğu vardı (C.K. 476, 2018). Bu düzenlemelerin verginin kanuniliği ilkesi açısından tartışmalı olduğu ve Cumhurbaşkanlığı kararıyla bir vergi yükümlülüğü getirilmesinin bu ilkeye aykırı olabileceği belirtilmiştir (Gök, 2023: 52-53). 7338 sayılı kanun öncesinde genç girişimci istisnası şartlarının sağlanması halinde, bu istisnadan yararlanılabilmekteydi. Ancak %15'lik kesinti uygulanması devam etmekte ve kesinti yoluyla ödenen vergiler nihaî vergi olarak kabul edilmekteydi (Gözen Bozdoğan ve Bayramoğlu, 2022: 833-836).

Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vergi mevzuatı dijital ekonominin gelişimi ile birlikte önem kazanmıştır. 2022 yılı öncesi Türkiye'de bir kişinin geliştirdiği uygulamalardan elde ettiği gelir vergi mevzuatında serbest meslek kazancı veya ticarî kazanç olarak değerlendirilmekteydi. Mobil uygulama geliştiricisinin uygulama geliştirip satması durumunda bu gelirler ticarî kazanç olarak kabul edilirken bu kazançtan dolayı gelir vergisi mükellefiyeti doğmaktaydı. Ayrıca mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettiği gelirler KDV ve stopaj gibi diğer vergiler açısından da değerlendirilip gerekli yükümlülükler yerine getirilmekteydi.

Mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerinin de diğer ticarî faaliyette bulunan mükellefler gibi gelirlerini ve giderlerini belgelendirme yükümlülüğü bulunmaktaydı. Vergi mevzuatına uyum sağlamak uygulama geliştiricilerinin de faaliyetlerini yasal çerçevede sürdürebilmeleri için temel bir gerekliliktir. Gelir vergisi mükellefi olan bu geliştiriciler ticarî işlemlerini izlemek ve gerektiğinde denetlenmek üzere Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu kapsamında belirli defterleri tutmak zorundaydılar. Ayrıca mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri kazançları ve giderleri belirli aralıklarla vergi dairelerine beyan etmeleri zorunluydu. Bu yükümlülüklerle uyulmaması durumunda uygulama geliştiricileri de diğer mükellefler gibi cezaî yaptırımlarla karşılaşabilmekteydi.

Vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini daha etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri, vergi dairelerinin üzerindeki işlem yükünün hafifletilmesi ve kayıt dışı gelirlerin önüne geçilmesi amacıyla sosyal medya içerik üreticileri ile mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerine yönelik yeni vergi düzenlemeleri hayata geçirilmiştir.

2.2.2. 1 Ocak 2022 Tarihi İtibariyle Uygulanan Mevzuat

26 Ekim 2021 tarihinde 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'a eklenen ve 7491 sayılı Kanunu'nun 7. Maddesi ile değiştirilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Mükerrer 20/B Maddesinde

“İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır” hükmü yer almaktadır.

Bu istisnadan yararlanabilmek için Türkiye’de kurulu bir bankada hesap açılması ve istisna kapsamında sayılan faaliyetlere ilişkin tüm gelirlerin yalnızca bu hesap üzerinden tahsil edilmesi gerekmektedir. Bankalar bu hesaplara aktarılan gelirler üzerinden aktarım tarihinde %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak, bu vergiyi GVK’nın 98 ve 119. maddeleri çerçevesinde beyan etmek ve ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden ayrıca GVK’nın 94. maddesi kapsamında bir kesinti yapılmaz.

Mükelleflerin Mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamı dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, bu istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Ancak birinci fıkrada belirtilen kazançlarının toplamı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde yer alan dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar veya gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tahsil etmeyenler bu istisnadan yararlanamaz. 2024 yılı için bu tutar 3.000.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda olanlar Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi kapsamında tevkifat yapmakla yükümlü değildir.

Eğer istisna koşullarının sağlanmadığı tespit edilirse, eksik tahakkuk eden vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi tahsil edilir. Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sifra kadar düşürmeye veya bir katına kadar artırarak yeniden belirlemeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı ise maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.

12 Ocak 2022 tarihinde 31717 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde ilgili istisnanın uygulama usûl ve esaslarına dair açıklamalar yer almaktadır. 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği internet üzerinden sosyal medya içeriği üreten bireyler ile mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilere sağlanan gelir vergisi istisnasının usûl ve esaslarını açıklamaktadır. Daha sonra 26 Eylül 2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 325 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bu düzenlemelere ek açıklamalar getirilmiştir.

Bu güncellemeler sosyal medya içeriği üreticileri, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden hizmet sunan bireyler ve mobil uygulama geliştiricilerine yönelik vergi istisnasının kapsamını genişletmeyi amaçlamaktadır. Bu düzenlemelere göre:

Kazanç İstisnası: Sosyal medya içeriği üreticilerinin metin, görüntü, ses ve video içerikleri üzerinden elde ettiği kazançlar ile bireysel kurs, eğitim, veri işleme gibi hizmetlerden ve mobil cihazlar için uygulama geliştirmeden elde edilen gelirler, belirli koşullar altında gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Bankalar Aracılığıyla Gelir Toplama: İstisnadan yararlanabilmek için gelirlerin Türkiye’de kurulu bir banka hesabı aracılığıyla toplanması gerekmektedir. Bankalar, bu hesaplara aktarılan tutarlardan %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacak ve beyan edip ödeyecektir.

Diğer Faaliyetlerden Gelen Kazançlar: Mükellefler, istisna kapsamı dışında başka faaliyetlerden gelir elde edebilirler; bu durum istisnadan yararlanmalarına engel değildir.

Kazanç Sınırı: İstisna kapsamındaki kazançlar, Gelir Vergi Kanunu’nun 103. maddesindeki dördüncü gelir dilimini aşarsa ya da gelirler belirtilen banka hesabına aktarılmazsa, bu kişiler istisnadan faydalanamazlar.

Belge Düzenleme Zorunluluğu: Mükellefler, istisna başvurusu için “İstisna Belgesi” almalıdır. Bu belge, faaliyetin vergi dairesine kaydedildiğini gösterir ve banka hesabı açılışında veya mevcut

hesapta istisna uygulanacak faaliyetler için kullanılabilir.

İstisnanın İhlali: Şartları ihlal eden veya istisna şartlarını kaybeden mükellefler, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. İstisna dışı diğer faaliyetleri varsa, geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

Bu tebliğ ile sosyal medya içerik üreticileri, online hizmet sunucuları ve mobil uygulama geliştiricileri için gelir vergisi istisnası konusunda önemli düzenlemeler getirilmiştir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Dijital ekonominin hızla gelişmesi mobil uygulama geliştiricilerinin ekonomik faaliyetlerini de önemli ölçüde arttırmıştır. Bu gelişme geleneksel vergi sistemlerinin dijitalleşen ekonomiye uyum sağlaması gerekliliğini gündeme getirmektedir. Bu bağlamda literatür taraması bölümünde dijital ekonominin vergi politikalarına etkisi ile Türkiye'deki vergi düzenlemeleri üzerine yapılan çalışmalar incelenecektir. Literatürde mobil uygulama geliştiricilerinin yeni düzenlemeler çerçevesindeki vergi yükümlülüklerine dair kapsamlı çalışmaların eksik olduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca güncellenen vergi politikalarında sosyal medya içerik üreticileri ile mobil uygulama geliştiricilerinin birlikte ele alınması nedeniyle bu konuya da literatür taramasında yer verilmiştir.

Tablo 1: TRDizin ve Dergipark Kaynakları Taranarak Yapılan Literatür Araştırması

Çalışmanın Başlığı	Çalışmanın Yazar(lar)ı ve Yılı	Konusu ve Kapsamı
Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi	Durdu, 2019	Bu çalışmada dijital ekonominin büyümesiyle birlikte sosyal medya işletmeleri ve online reklamcılık gibi sektörlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar ele alınmıştır. Geleneksel vergilendirme anlayışında sabit ve fiziki işyeri şartı, dijital platformların vergilendirilmesinde hukuki sorunlar yaratırken, uluslararası düzeyde faaliyet yerleri ve ödeme yapılan ülkeler arasındaki farklılıklar, vergilendirme yetkisi konusunda karmaşa yarattığı ifade edilmiştir. Türkiye'de, 6741 sayılı Kanun ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararları ile bu sorunların çözümüne yönelik tevkifat usulü ve KDV düzenlemeleri getirildiği belirtilmiştir. Ancak çalışmada dijital ekonominin yalnızca online reklamcılıkla sınırlı olmadığı, bulut bilişim ve diğer dijital hizmetlerin de uluslararası uyumlu bir vergi sistemiyle ele alınması gerektiği vurgulanmıştır.
Sosyal Medyadaki İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi: Türkiye Örneği	Yavan ve Sever, 2020	Bu çalışmada, sosyal medyanın günlük yaşamın vazgeçilmez bir parçası haline geldiği vurgulanarak, bu platformlar üzerinden gerçekleştirilen içerik üretimi faaliyetlerinin ülkelerin sosyal, ekonomik, politik ve mali alanları üzerindeki etkileri ele alınmaktadır. Makalede özellikle malî alandaki vergisel boyuta odaklanılmış ve sosyal medyada içerik üretimi yoluyla elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği sorusuna yanıt aranmıştır. Türkiye'de de bu faaliyetlerin artış gösterdiği belirtilerek sosyal medya kullanımının yaygınlığı ve etkileri üzerine genel bir değerlendirme yapılmış ve Türkiye'deki içerik üretimi faaliyetlerinin vergilendirilmesi incelenmiştir.
Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu	Aydemir ve Bakaç, 2020	Son yıllarda hızla artan sosyal medya kullanımı bazı bireyler için gelir kaynağı haline geldiği belirtilmiştir. Özellikle YouTube üzerinden elde edilen kazançların dikkat çektiği ve bu kapsamda Türkiye İş Kurumu'nun Google ile iş birliği yaparak 'Dijital Girişimcilik' ve 'Nasıl Youtuber Olunur?' eğitimleri başlattığı ifade edilmiştir. Bu makale YouTube üzerinden gelir elde etme yöntemlerini ve bu gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili mevzuat hükümlerini inceleyerek 'sosyal medya ekonomisi' olarak tanımlanan bu yeni sektörün kayıtlı ekonomiye dahil edilmesi yönünde öneriler sunmaktadır.
Ülkemizde Sosyal İçerik Üreticilerine İlişkin Vergilendirme ve Singapur'daki Uygulama	Yaprak, 2022	Çalışmada sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Makalede Türkiye'de yürürlükte olan mevzuat ve Singapur'daki benzer düzenlemeler karşılaştırılmış, iki ülke arasındaki uygulama ve düzenlemelerdeki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir.

Twitch Platformu Özeline, Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Elde Etmis Oldukları Kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	Yegen, 2022	Bu çalışmada Twitch platformunun küresel ölçekte popülarlığı ve çeşitli kategorilerdeki canlı görüntü akışlarını izleyicilerle buluşturma işlevi ele alınmıştır. Platformun yayıncılarına reklamlar, sanal ürün satışları ve bağışlar yoluyla farklı kazanç elde etme fırsatları sunduğu belirtilmiştir. Çalışma bu kazanç türlerinin vergilendirilmesinde geçmişte yaşanan belirsizlikleri ve bu belirsizlikleri gidermeyi amaçlayan güncel yasal düzenlemeleri incelemiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen sosyal medya içerik üreticiliği kazanç istisnası ve diğer ilgili kanun hükümleri, tebliğler ve yönetmelikler çerçevesinde değerlendirilmiş, Twitch üzerinden elde edilen tüm gelirlerin ticarî kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Çalışmada ayrıca bu kazançların etkin şekilde vergilendirilmesi için çeşitli öneriler sunulmuştur.
Sosyal Medya İçerik Üreticiliğinde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi	Erol, 2022	Bu çalışmada cep telefonları ve internetin sağladığı hızlı veri akışının ülkeler arasındaki sınırları adeta ortadan kaldırarak dünyayı küresel bir yaşam alanına dönüştürdüğü vurgulanmıştır. Bu teknolojik gelişmelerin özellikle ulusal ve uluslararası vergilendirme sistemlerini etkilediği, ekonominin ve ticaretin boyut değiştirmesiyle vergi düzenlemelerinin bu değişimlere ayak uydurma çabası içine girdiği belirtilmiştir. Türk vergi sisteminin bu hızlı değişime ayak uydurmak için evrimsel bir süreçten geçtiği ve bu bağlamda 7338 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer 20/B maddesi üzerinden sosyal medya içerik üreticileri ve mobil uygulama geliştiricilerinin kazançlarının vergilendirilmesi için yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Bu çalışmada, Türk vergi sistemine yeni getirilen bu düzenlemenin detaylı bir analizi yapılmıştır.
Sosyal Medya Platformlarının Vergilendirilmesi	Demirci, 2022	Çalışma, sosyal medyanın günümüzde hızla artan kullanımı ve bu platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine odaklanmıştır. Instagram, YouTube ve Facebook gibi platformların yaygınlaşmasıyla birlikte sosyal medya pazarlaması ve Influencer'ların gelir elde etme yöntemlerinin önem kazandığı belirtilmiştir. Ayrıca sosyal medya platformlarının ve Influencer'ların elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi konusunda mevcut boşluklar ve bu konudaki düzenlemeler ele alınmıştır. Çalışmada özellikle sosyal medya platformlarının vergilendirilmesi ve ülkelerin bu alandaki yaklaşımlarını incelenmiştir.
Sosyal Medya İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi	Ergün, 2022	Çalışmada dijitalleşmenin artmasıyla birlikte sosyal medya üzerinden içerik üreten kişilerin gelirlerinin nasıl vergilendirildiği incelenmiştir. Araştırma Türkiye ve diğer ülkelerdeki vergi düzenlemelerini karşılaştırarak sosyal medya içerik üreticilerinin gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda küresel ölçekte sorunlar bulunduğunu ortaya koymuştur. 2021 yılında Türkiye'de yapılan düzenlemelerle bu gelirlerin %15 oranında vergilendirileceği belirtilse de pratikte bu konudaki problemlerin devam edeceği öngörülmüştür.
Türkiye'de Sosyal Medya Fenomenlerinin ve Youtuber'ların Kazançlarının Vergilendirilmesine Dair Bir Değerlendirme	Gözen Bozdoğan ve Bayramoğlu, 2022	Sosyal medyanın hızla artan kullanımının insanların yaşam tarzlarını ve ekonomik ilişkilerini nasıl dönüştürdüğü konusu ele alınmıştır. Çalışmada sosyal medya platformlarının bireylerin yeteneklerini sergileyebilecekleri ve işletmelerin ürünlerini tanıtabilecekleri cazibe merkezleri haline geldiği belirtilmiştir. 7338 Sayılı Kanun ile belirli bir gelir sınırına kadar vergiden istisna sağlandığı ancak bu sınır aşıldığında vergi yükümlülüklerinin artmasından dolayı belirtilen gelir sınırını aşanların şirket kurmak ve kurumlar vergisi ödemek zorunda olduğu vurgulanmıştır.
Sosyal İçerik Üreticiliği Kazanç İstisnası ve Sosyal Medya Reklam Gelirinden Yapılan Stopaj Uygulamasına Etkisi	Hançer, 2022	İnternet teknolojisinin mobil cihazlara yayılmasıyla sosyal medya ve mobil uygulamaların kullanımının hızla arttığı belirtilmiştir. Bu platformlar üzerinden reklam, bağış, hediye ve abonelik gibi çeşitli yollarla elde edilen gelirlerin büyüklüğü ve artan kullanıcı sayısının, mevcut vergi düzenlemelerinin bu tür gelirleri kapsamakta yetersiz kalmasına neden olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle yeni düzenlemelere ihtiyaç doğduğu ve getirilen vergi istisnasının sosyal medya reklam gelirlerindeki stopaj uygulamasını etkilediği ifade edilmiştir.

Taxation of Those Who Earn Income From Social Media in Türkiye: Problems Encountered and Solution Suggestions	Avcı, 2023	Bu çalışma bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte internetin ve sosyal medya kullanımının yaygınlaşması sonucu ortaya çıkan yeni ekonomik faaliyet alanlarına odaklanmıştır. Sosyal medya üzerinden gelir elde eden bireylerin sayısının artmasıyla birlikte bu faaliyetlerin vergilendirilmesinin önemli bir konu haline geldiği belirtilmiştir. Türkiye'de de sosyal medya üretim faaliyetlerinin artması ve gelir elde etme yöntemlerinin çeşitlenmesinin yeni vergisel düzenlemeleri gündeme getirdiği ancak bu düzenlemelere rağmen bazı vergisel sorunların devam ettiği vurgulanmıştır. Çalışmada, Türkiye'de sosyal medya gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin mevcut sorunları tespit ederek çözüm önerileri sunulmuştur.
Yeni Trend Sosyal Medya Kazanç Kapısı Bigo Live Platformu ve Uygulamadan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu	Aydemir, 2023a	Geçmişte geleneksel oyunlarla vakit geçiren insanların teknolojinin ilerlemesiyle sosyal medya uygulamalarını tercih ettiği belirtilmiştir. Bu değişimle birlikte gelen dijital sosyalleşmenin yeni kazanç olanakları da yarattığı ifade edilmiştir. Çalışmada, Bigo Live platformunda canlı yayın yaparak gelir elde edenlerin faaliyetlerinin vergisel yükümlülükleri incelenmiştir. Çalışmanın amacı, bu faaliyetin tanımını yaparak gelir unsurları açısından vergilendirme gerekliliklerini ortaya koymak ve sosyal içerik üreticiliği istisnasından faydalanma koşullarını değerlendirmektir.
Son On Yılın En Popüler Sosyal Medya Uygulaması Instagram Kazançları ve Vergisel Yönleri	Aydemir, 2023b	Bu çalışmada, Instagram'ın etkileşimli ve katılımcı özellikleriyle sağladığı çeşitli kazanç yöntemleri ve bu kazançların vergilendirilme süreçlerinde yaşanan belirsizliklerin kullanıcılar için oluşturduğu riskler ele alınmıştır. Çalışmanın amacı Instagram üzerinden elde edilen gelirlerin hangi gelir türü kapsamında vergilendirileceğini ve hangi gelirlerin vergiden istisna tutulabileceğini değerlendirmektir.
Sosyal İçerik Üreticilerinin ve Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiricilerinin Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Vergilendirilmesi	Dilemre Öden, 2023	Çalışmada sosyal medya içerik üreticileri ve mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri gelirlerin Türk vergi mevzuatı kapsamında nasıl vergilendirildiğini incelenmiştir. Son yıllarda bu faaliyetlerin gelir getirici niteliğinin artması vergilendirme sürecini ön plana çıkarmıştır. Çalışmada içerik üreticileri ve uygulama geliştiricilerinin belirli koşulları sağlamaları halinde elde ettikleri gelirlerin vergiden istisna tutulduğu yeni düzenlemeler ele alınmıştır. Ayrıca bu istisnalardan yararlanamayan mükelleflerin ticarî kazançları üzerinden nasıl vergilendirileceği detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın amacı bu güncel düzenlemeleri değerlendirmek ve gelirlerin vergilendirilmesi konusunu kapsamlı bir şekilde irdelemektir.
Sosyal İçerik Üreticilerinin Vergilendirilmesi	Gök, 2023	Çalışmada sosyal medya içerik üreticiliği ve mobil uygulama geliştirme yoluyla elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine dair ulusal ve uluslararası vergi hukuku perspektifinden yaşanan gelişmeleri ele alınmıştır. Getirilen istisnalarla sağlanan bu vergi avantajının diğer gelir türleri ile kıyaslandığında vergi adaletine aykırı olduğu ve gelir sınırını aşan durumlarda uygulanan düzenlemelerin vergi kaçırma neden olabileceği belirtilmiştir. Dijital ekonominin fiziksel bağımsızlığının vergi yükümlülüklerinin hangi devlet tarafından gerçekleştirileceği konusunda belirsizliklere yol açabildiğine dikkat çekilmiştir. Sonuç olarak çalışmada gelecekte sosyal medya içerik üretiminin vergilendirilmesi ve uluslararası vergi hukukundaki ticarî kazançlar ve işyeri kavramına ilişkin hükümlerin uygulamada önemli bir husus olarak değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.
Son Mevzuat Değişiklikleri Çerçevesinde Türkiye'de Sosyal Medya Fenomenlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Genel Değerlendirme	Yurttakal ve Yıldız, 2024	Bu çalışmada bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişimin özellikle iletişim araçları ve sosyal medya platformları üzerinde yarattığı değişim ele alınmıştır. Çalışmada sosyal medya ve sosyal medya platformu kavramları açıklanmış ardından bireysel içerik üreticileri ve işletmelerin bu platformlar üzerinden elde ettikleri gelirlerin son yasal düzenlemeler çerçevesinde nasıl vergilendirildiği incelenmiş ve tartışılmıştır.

Uluslararası Vergi Hukukunun Yeni “Gösteri İnsanları”: Sosyal İçerik Üreticileri	Yazıcıoğlu, 2024.	Çalışmada sosyal içerik üreticilerinin OECD Model Anlaşması’nın 17. Maddesi uyarınca gösteri insanı olarak değerlendirildiğini ve bu nedenle içerik üreticilerinin sosyal medya üzerinden yaptıkları paylaşımların dünya çapında birçok ülkenin bu gelirleri vergilendirebilmesine yol açtığını vurgulanmıştır. Ancak sanal sosyal media içerik üreticilerini ticari faaliyetlerinde kullanan bireyler ve şirketler için bu durumun farklı olduğu; bunların kazançlarının genellikle 7. Madde kapsamına girdiği ve işyeri olmaksızın herhangi bir kaynak ülkede vergilendirilemediği vurgulanmıştır. Çalışmada içerik üreticilerinin vergilendirilmesinde tarafsızlık ilkesini sağlamak ve sosyal medya paylaşımlarının 17. Maddeye tabi tutulmasından doğan karmaşıklığı gidermek amacıyla bir çözüm önerisi sunulmuştur.
Sosyal İçerik Üreticiliği İstisnasının İdari Anlayışla Yorumlanması	Alp ve Doğrusöz, 2024	Bu çalışma sosyal medya platformlarından gelir elde eden içerik üreticilerine yönelik Türk vergi mevzuatındaki düzenlemeleri ele almıştır. Özellikle 7338 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen Mükerrer 20/B Maddesiyle getirilen sosyal medya içerik üreticiliği istisnası incelenmiştir. Çalışmada bu istisna öncesinde ve sonrasında içerik üreticilerinin gelirlerinin nasıl yorumlandığı vergi idaresinin özelemleri üzerinden değerlendirilmiştir. Sonuç olarak güncellenen yasal düzenlemeler doğrultusunda vergi idaresine yönelik öneriler sunulmuştur.

Tablo 1’de görüldüğü üzere ulusal dizinde mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunu doğrudan ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Güncellenen vergi düzenlemelerinde ise sosyal media içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ile mobil cihazlar için uygulama geliştirme kazanç istisnası kapsamında birlikte değerlendirildiğinden literatür taramasında bu başlıklarla ilgili akademik çalışmalara yer verilmiştir. Bu çalışma ise mobil cihazlar için uygulama geliştiren girişimcilerin iş modellerine uygun olarak tercih ettikleri gelir kaynaklarını çeşitli örnek olaylar üzerinden ayrıntılı bir şekilde incelemektedir. Ayrıca analiz edilen bu örnek olaylar ışığında 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren vergi düzenlemeleri çerçevesinde mobil uygulama geliştiricilerinin karşılaştığı vergi yükümlülükleri de derinlemesine ele alınmıştır.

4. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada araştırma sorularını derinlemesine incelemek amacıyla örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay analizi belirli bir olay, durum, birey veya grup üzerinde derinlemesine bir inceleme yapılmasını sağlayan nitel bir araştırma yöntemidir. Bu yöntem belirli bir olayın, sürecin veya olgunun derinlemesine analiz edilmesine olanak tanımatadır (Köklü, 1994). Örnek olay analizi genellikle sosyal bilimlerde, işletme, eğitim ve sağlık gibi alanlarda kullanılmakta ve teorik kavramların somut örneklerle desteklenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca örnek olay incelemeleri teorik kavramların pratik uygulamalarla nasıl ilişkilendirildiğini göstermek için de etkili bir araçtır.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu çalışmada mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergi yükümlülüklerini anlamak amacıyla örnek olay incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Örnek olay olarak ele alınan vakalardaki mobil uygulama geliştiriciler farklı gelir modellerine sahip olup niteliksel veri toplama teknikleri ile vakalar derinlemesine analiz edilmiştir.

4.2. Vaka Analizleri

Vakalar araştırma konusu olan olgunun farklı yönlerini ortaya koymak amacıyla detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin tanımlanması ve vergilendirilmesi sürecine yönelik olarak hazırlanan ve analiz edilen vakalar teorik çerçevenin somut bir bağlamda test edilmesine olanak sağlamakta ve mevcut literatüre katkıda bulunmaktadır. Bu vakalar çalışmanın bulgularını zenginleştirmekte ve daha geniş bir perspektif sunmaktadır.

4.2.1. Uygulama İçi Satın Alımlar ile İlgili Vaka Analizi

Utku Bal mobil cihazlar için yapay zeka tabanlı bir fotoğraf düzenleme uygulaması geliştiren ve freelance çalışan bir yazılımcıdır. “AI PhotoEdit” adını verdiği bir fotoğraf düzenleme uygulaması geliştirmiştir. Bu uygulama kullanıcıların fotoğraflarını yapay zeka algoritmaları ile hızlıca düzenlemesine olanak tanımakta ve kullanıcıların estetik olarak çekici fotoğraflar yaratmalarını sağlamaktadır. AI PhotoEdit yüz tanıma, arka plan değiştirme, ışık ayarlamaları, renk düzeltmeleri ve filtreler gibi çeşitli özellikler sunmaktadır. Uygulama temel özellikleri ücretsiz sağlarken, gelişmiş filtreler, özel efektler ve daha fazla düzenleme aracı gibi ek seçenekler için uygulama içi satın alım seçenekleri sunmaktadır. Kullanıcılar, uygulama içi satın alımlar aracılığıyla çeşitli paketler satın alabilmektedirler.

Ücretsiz Sürüm

- Temel Düzenleme Araçları: Kullanıcılar kırpma, döndürme, parlaklık ayarı gibi temel düzenleme araçlarına ücretsiz olarak erişebilir.
- Sınırlı Filtreler: Uygulamanın sunduğu birkaç standart filtre kullanılabilir.

Uygulama İçi Satın Alımlar

- Pro Paket (49.99 TL):
 - Tüm Filtreler: Kullanıcılar profesyonel düzeyde filtrelerin kilidini açabilir.
 - Yüksek Çözünürlükte İndirme: Düzenlenen fotoğraflar yüksek çözünürlükte kaydedilebilir.
- AI Destekli Özellikler Paketi (29.99 TL):
 - Otomatik Yüz Düzeltme: Yapay zeka, fotoğraflardaki yüzleri otomatik olarak analiz edip düzeltir.
 - Arka Plan Değiştirme: Kullanıcılar yapay zeka desteğiyle arka planları kolayca değiştirebilir.
 - Renk Düzeltme: Kullanıcılar otomatik olarak renk dengesi ve parlaklık ayarlarını yapabilir.
- Tekil Satın Alımlar:
 - Tek Filtre (9.99 TL): Kullanıcılar belirli bir filtreyi tek başına satın alabilir.
 - Otomatik Kolaj Yapma (19.99 TL): Kullanıcılar fotoğrafları otomatik olarak bir kolaj haline getirebilir.

AI PhotoEdit piyasaya sürüldükten kısa süre sonra büyük ilgi görmüş, geniş bir kullanıcı kitlesine ulaşmış ve uygulama mağazalarında birçok kez indirilmiştir. Uygulama özellikle sosyal medya kullanıcıları ve fotoğraf meraklıları arasında popüler hale gelmiştir.

Başlangıçta kullanıcıların %20'sinin premium özellikleri satın alması planlanmasına rağmen düzenli güncellemeler ve pazarlama stratejileri ile bu oran %35'e kadar yükselmiştir. Utku Bal elde ettiği toplam geliri başlangıçta aylık 50.000 TL olarak hedeflemiş olmasına rağmen özellikle premium filtre paketlerinin beklenenden daha popüler olması nedeniyle bu rakam %50 artış göstererek aylık 75.000 TL'ye ulaşmıştır. Uygulama içi satın alımlar sayesinde Utku Bal ciddi bir gelir elde etmeye başlamıştır. İlk yılın sonunda Utku Bal'ın uygulama içi satışlardan elde ettiği gelirlerin toplamı 900.000 TL'ye ulaşmıştır.

Utku Bal kendi tasarladığı AI PhotoEdit mobil uygulamasını uygulama marketinde satışa sunmadan önce 5 Ocak 2024 tarihinde ikamet ettiği İzmir Çiğli'deki tarha yetkili vergi dairesine

bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. İstisna belgesi başvurusu onaylandıktan sonra Türkiye’de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki satışlar üzerinden gelecek gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. 2024 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 900.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Utku Bal’ın 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 135.000 TL olarak hesaplanmıştır.

4.2.2. Abonelik Modeli ile İlgili Vaka Analizi

"StudyBuddy" adında bir mobil uygulama geliştiren Selin Bulut üniversite öğrencilerinin ders çalışma süreçlerini optimize etmelerine yardımcı olmayı hedeflemektedir. Selin Bulut üniversitede elektronik mühendisliği ile yazılım mühendisliği bölümlerini çift anadal programıyla okumuş ve 2023 yılında çift diploma ile mezun olmuştur. Mezuniyetten sonra üniversitede okurken staj yaptığı yazılım firmasında tam zamanlı olarak işe başlamıştır. Geliştirdiği uygulamanın temel işlevi öğrencilere günlük, haftalık ve aylık çalışma planları oluşturma, bu planlara uyum sağlama ve ilerlemeyi izleme olanağı sunmaktır. Selin Bulut uygulamanın gelir modelini abonelik tabanlı olarak belirlemiş ve başlangıçta tüm kullanıcıların temel özelliklere ücretsiz olarak erişebilmesini sağlamıştır.

Temel Özellikler (Ücretsiz Kullanım):

- **Günlük ve Haftalık Çalışma Planlayıcı:** Kullanıcılar günlük ve haftalık hedeflerini belirleyebilir ve bu hedeflere ulaşmak için yapılacaklar listesi oluşturabilir.
- **Görev Hatırlatıcı:** Kullanıcıların belirlediği zaman dilimlerinde çalışma hatırlatmaları alması sağlanır.
- **Temel İstatistikler:** Kullanıcılar haftalık olarak ne kadar süre çalıştıklarını ve belirledikleri hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını görebilir.

Premium Özellikler (Ücretli Abonelik):

- **Aylık ve Yıllık İlerlemenin Takibi:** Kullanıcılar uzun vadeli hedefler belirleyebilir ve bu hedeflere yönelik ilerlemelerini detaylı grafiklerle izleyebilir.
- **Gelişmiş İstatistikler:** Çalışma verimliliğini analiz eden gelişmiş istatistiksel veriler sunulur. Bu veriler kullanıcıların hangi saatlerde daha verimli çalıştığını gösterir ve kişisel çalışma alışkanlıkları hakkında öneriler sunar.
- **Kişiselleştirilmiş Çalışma Programları:** Kullanıcılar çalışma alışkanlıklarına göre özel olarak hazırlanmış çalışma programlarına erişebilir.

StudyBuddy abonelik tabanlı gelir modelini benimsemiştir. Uygulamanın temel özelliklerine ücretsiz erişim sağlanırken, kullanıcılar ek işlevsellik için premium abonelik satın alabilmektedir. Premium abonelikler aylık ve yıllık ödeme seçenekleri sunmaktadır. Uygulama içinde zaman zaman premium özelliklerin deneme sürümü olarak sunulması kullanıcıları bu özellikleri denemeye teşvik etmektedir.

Selin Bulut uygulamanın ilk aşamasında kullanıcı tabanını genişletmeye odaklanmıştır. Ücretsiz kullanıcılar uygulamanın temel işlevselliğinden faydalandıkça premium özelliklere olan ilgi artmaya başlamıştır. Özellikle uzun vadeli çalışma planları ve gelişmiş istatistikler gibi özellikler premium abonelikleri cazip hale getirmiştir.

Gelir Analizi

StudyBuddy'nin ilk yılında elde edilen gelirler analiz edildiğinde abonelik modelinin etkili bir şekilde uygulandığı görülmüştür:

- Toplam Kullanıcı Sayısı: 100.000 adet
- Ücretsiz Kullanıcılar: 85.000 adet
- Premium Aboneler: 15.000 adet
- Aylık Abonelik Satın Alanların Sayısı: 10.000 adet
- Yıllık Abonelik Satın Alanların Sayısı: 5.000 adet
- Aylık Premium Abonelik Ücreti: 49.99 TL
- Yıllık Premium Abonelik Ücreti: 499.99 TL

Selin Bulut'un stratejisi, kullanıcıların temel özellikleri ücretsiz kullanırken premium özellikleri keşfetmeleri ve bunlara ihtiyaç duymalarını sağlamak olmuştur. Bu strateji zamanla premium abone sayısının artmasına ve düzenli gelir elde edilmesine katkıda bulunmuştur.

	Abone Sayısı	Abonelik Ücreti	Toplam
Aylık aboneliklerden elde edilen gelir	10.000 abone	49.99 TL	499.900 TL
Yıllık aboneliklerden elde edilen gelir	5.000 abone	499.99 TL	2.499.950 TL
Toplam Gelir			2.999.850 TL

Selin Bulut geliştirdiği StudyBuddy mobil uygulamasını IOS ve Android marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Kadıköy'deki tarha yetkili Kadıköy Vergi Dairesine bir dilekçeyle başvurarak istisna belgesi almıştır. Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki abonelikler üzerinden gelecek gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. 2024 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 2.999.850 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Selin Bulut'un 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 449.977,5 TL olarak hesaplanmıştır.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir. Selin Bulut'un bir yazılım firmasında ücretli çalışıyor olması istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

4.2.3. Reklam Gelirleri ile İlgili Vaka Analizi

Rüzgar Demir bir teknoloji şirketinde ücretli olarak çalışan bir yazılım geliştiricisidir ve aynı zamanda boş zamanlarında mobil oyun pazarında başarılı olmak isteyen bir girişimcidir. Geliştirdiği "Galaxy Taxi" adlı oyun kullanıcıları uzay temalı bir keşif deneyimine çekmeyi hedeflemektedir. Oyun hem iOS hem de Android platformlarından edinilebilmektedir ve tamamen ücretsiz olarak sunulmaktadır. Rüzgar Demir tasarımı yaptığı oyun için gelir modeli olarak uygulama içi reklamları kullanmaktadır.

Galaxy Taxi kullanıcıların uzayda çeşitli görevleri yerine getirdiği, stratejiler geliştirip keşifler yaptığı bir aksiyon-macera oyunudur. Oyunda kullanıcıların sürekli etkileşimde bulunmalarını teşvik etmek için çeşitli seviyeler, görevler ve ödüller bulunmaktadır. Oyun ücretsiz olarak sunulmasına rağmen Rüzgar Demir gelir elde etmek için dört ana reklam gelir modelini benimsemiştir:

- Banner Reklamları: Oyunun alt kısmında sürekli olarak görünen banner reklamlar kullanıcılara düşük etkileşimli ama sürekli görünür reklamlar sunmaktadır. Bu reklamlar

kullanıcıların oyun deneyimini kesmeden mobil uygulama üzerinden gelir elde edilmesini sağlamaktadır.

- **Geçiş Reklamları:** Oyuncular bir seviyeyi tamamladıktan sonra veya oyun içi özel bir an yaşandığında tam ekran olarak gösterilen reklamlar mevcuttur. Bu reklamlar kullanıcıların dikkatini çekmek için daha etkili bir yöntem olarak kullanılır ve genellikle yüksek tıklanma oranlarına sahiptir.
- **Ödüllü Videolar:** Oyuncular ek can, oyun içi para, özel yetenekler veya ipucu kazanmak için gönüllü olarak kısa video reklamlar izleyebilirler. Bu model kullanıcılara kendi isteğiyle reklam izleme fırsatı sunar ve yüksek kullanıcı memnuniyeti ile birlikte ek gelir sağlar.
- **Yerleşik Reklamlar:** Oyun içindeki belirli öğelere entegre edilmiş doğal görünümlü reklamlardır.

Oyun 18-45 yaş arası, aksiyon-macera oyunlarını seven geniş bir kitleye hitap etmekte, hem Android hem de iOS platformlarından ücretsiz olarak indirilebilmektedir. Rüzgar Demir oyunun tanıtımını sosyal medya platformları üzerinden yaparak oyunun ilk ayda 50.000 indirme sayısına ulaşmasını sağlamıştır.

Reklam Gelirlerinin Analizi

- **Banner Reklamlar:**
 - Görüntülenme Başına Gelir : 15 TL (1.000 görüntülenme başına)
 - Günlük Ortalama Görüntülenme : 10.000
 - Yıllık Gelir : $(10.000 / 1.000) \times 15 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 54.750 \text{ TL}$
- **Geçiş Reklamları:**
 - Gösterim Başına Gelir : 3 TL
 - Günlük Ortalama Gösterim : 750
 - Yıllık Gelir : $750 \times 3 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 821.250 \text{ TL}$
- **Video Reklamlar:**
 - Video Başına Gelir : 4 TL
 - Günlük İzlenen Video : 600
 - Yıllık Gelir : $600 \times 4 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 876.000 \text{ TL}$
- **Yerleşik Reklamlar:**
 - Reklam Başına Gelir : 2 TL
 - Günlük Ortalama Tıklama : 900
 - Yıllık Gelir : $900 \times 2 \text{ TL} \times 365 \text{ gün} = 657.000 \text{ TL}$

	Birim Gelir	Görüntülenme Sayısı	Aylık Toplam
Banner Reklamlar	0.015 TL	10.000	54.750 TL
Geçiş Reklamları	3 TL	7500	821.250 TL
Video Reklamlar	4 TL	600	876.000 TL

Yerleşik Reklamlar	2 TL	900	657.000 TL
Toplam Yıllık Reklam Geliri	2.409.000 TL		

Rüzgar Demir geliştirdiği Galaxy Taxi oyun uygulamasını Android ve IOS uygulama mağazalarında satışa sunmadan önce ikamet ettiği Altındağ'daki tarha yetkili Yeğenbey Vergi Dairesine bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki reklamlar üzerinden elde edeceği gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesaptan tahsil etmektedir. Yıl sonunda banka hesabında biriken tutar 2.409.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesinde 2024 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden 3.000.000 TL olan dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Rüzgar Demir'in 2024 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 361.350 TL olarak hesaplanmıştır.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç veya iratlar, istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmez. Dolayısıyla Rüzgar Demir bir teknoloji firmasında ücretli çalışıyor olsa da istisnadan yararlanma hakkına sahiptir.

4.2.4. Doğrudan Satışlar ve Lisanslama ile İlgili Vaka Analizi

Ege Güneş bir mimarlık firmasında ücret karşılığı çalışırken piyasada proje yönetimi ve tasarım süreçlerini daha verimli hale getirecek mobil çözümlerin eksikliğini fark etmiştir. Bu farkındalıkla 2022 yılında mimarların ve proje yöneticilerinin hem tasarım hem de yönetim işlerini mobil cihazlardan yapabilmelerini sağlayacak "ArchPlan" isimli bir uygulama geliştirmeye karar vermiştir.

ArchPlan mobil cihazlar için özel olarak tasarlanmış bir mimarlık yazılımıdır. Kullanıcılar projelerini planlamak, tasarımlarını görselleştirmek, malzeme seçimlerini yönetmek ve proje takvimlerini izlemek için bu uygulamayı kullanabilmektedirler. ArchPlan özellikle sık seyahat eden mimarlar ve küçük mimarlık firmaları için tasarlanmıştır, çünkü bu kullanıcılar genellikle güçlü masaüstü yazılımlarına erişim sağlamakta zorluk yaşamaktadır.

Gelir Modeli

ArchPlan doğrudan satışlar ve lisanslama modellerini kullanarak gelir elde eden bir mobil uygulamadır.

- Doğrudan Satışlar:
 - Tek Seferlik Satış: ArchPlan kullanıcıların uygulamayı tek seferlik bir ücret karşılığında satın alabilecekleri bir model sunar. Bu modelde kullanıcılar uygulamanın tam sürümüne yani tüm özelliklere sınırsız erişim sağlarlar. Bu yaklaşım kullanıcıların uygulamayı bir kez satın alarak uzun vadeli kullanım sağlayabilmeleri için cazip bir seçenektir.
 - Ekstra Modüller: Temel uygulama satın alındıktan sonra kullanıcılar uygulama içindeki ek modülleri veya özellikleri satın alabilirler. Bu modüller örneğin 3D modelleme, gelişmiş malzeme kütüphaneleri veya bulut tabanlı proje yönetim araçlarını içerebilir. Ek modüller uygulamanın temel maliyetine ek olarak satın alınır ve geliştiricilere ek gelir sağlar.
- Lisanslama:
 - Kurumlar için Lisanslama: ArchPlan büyük mimarlık firmaları ve inşaat şirketlerine özel lisanslama seçenekleri sunar. Bu model firmaların tüm çalışanlarına uygulamanın kurumsal sürümünü sağlar. Kurumsal lisanslama genellikle yıllık bir ücret karşılığında sunulur ve firmalara özelleştirilmiş özellikler ve destek hizmetleri de sunar. Örneğin firmanın kendi proje yönetim

süreçlerine uyacak şekilde uygulamanın özelleştirilmesi bu lisanslama modelinin bir parçası olabilir.

○ Eğitim Kurumları için Lisanslama: ArchPlan üniversiteler ve meslek okulları için özel eğitim lisansları da sunar. Bu lisanslar öğrencilere uygulamanın eğitim sürümünü sağlayarak onların gerçek iş dünyası projelerini simüle etmelerine ve uygulamanın özelliklerini öğrenmelerine yardımcı olur. Eğitim lisansları genellikle daha düşük bir maliyete sahiptir ve bir eğitim dönemi için geçerli olur.

Ege Güneş'in geliştirdiği uygulama 2023 yılının başında uygulama marketlerinde yerini almıştır. Ege Güneş tasarımı üstlendiği mimari proje yönetimi uygulamasını Android ve IOS marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Aydın Nazilli'deki tarha yetkili vergi dairesine bir dilekçeyle istisna belgesi için başvurmuştur. Aldığı istisna belgesi ile Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulama üzerinden elde edeceği doğrudan satışlar ve lisanslama gelirleri için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. ArchPlan lansmanından sonraki ilk yıl içinde 10.000'den fazla bireysel kullanıcıya ulaşmayı başarmıştır. Tek seferlik satışlar ve ek modül satışları yoluyla elde edilen gelir 2023 yılı sonunda 1.000.000 TL'yi bulmuştur. Ek modüller toplam gelirlerin %25'ini oluşturmaktadır.

Kurumlar için lisanslama modeli de başarılı olmuştur. İlk yıl sonunda 5 büyük mimarlık firması ve 8 eğitim kurumu ArchPlan için lisans satın almıştır. Kurumsal lisanslamalardan elde edilen yıllık gelir ise 800.000 TL'ye ulaşmıştır.

Ege Güneş'in 2023 yılı sonunda banka hesabında biriken tutar 1.800.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde 2023 yılı için belirtilen vergi dilimlerinden 1.900.000 TL olan dördüncü dilimi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Ege Güneş'in 2023 yılında kesinti yoluyla ödediği vergi tutarı 270.000 TL olarak hesaplanmıştır.

2024 yılına gelindiğinde ArchPlan uygulaması mimarlık sektöründe geniş yankı bulmuş ve doğrudan satış yoluyla 18.000 adet kullanıcıya ulaşmıştır. Tek seferlik satışlar ve ek modül satışları yoluyla elde edilen gelir 2024 yılı sonunda 1.800.000 TL'yi bulmuştur. Aynı şekilde lisanslama modeli de hem sektördeki mimarlık firmaları hem de eğitim kurumları arasında ilgi görmüş ve yurtdışından kurumlar da dahil olmak üzere 22 adet yeni lisans sözleşmesine imza atılmıştır. Kurumsal lisanslamalardan elde edilen yıllık gelir ise 1.500.000 TL'ye ulaşmıştır. Toplamda ArchPlan'ın 2024 yılındaki gelirleri 3.300.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

Ege Güneş 2024 yılı sonunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesi'nde belirtilen tarifenin dördüncü gelir dilimi uyarınca bir takvim yılında 3.000.000 TL'yi aşan tutarda gelir elde ettiği için geliri istisna kapsamında sayılmayacaktır. Ege Güneş'in mobil uygulama üzerinden elde ettiği gelirler için gelir vergisi beyannamesi düzenleme yükümlülüğü doğmuştur. Ancak 318 Seri No.lu Tebliğin 6. Madde hükmü uyarınca Ege Güneş istisna belgesi aldığından dolayı takvim yılı içinde elde ettiği gelirin istisna tutarı olan 3.000.000 TL'yi aşıp aşmadığına bakılmaksızın defter tasdik ettirme, defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu yoktur.

Yukarıda belirtildiği üzere, Ege Güneş'in mobil uygulama üzerinden elde ettiği toplam gelir 3.300.000 TL'dir. İstisna tutarının aşılması nedeniyle yıllık beyanname verilmesi gerektiğinde 193 sayılı Kanun'un 40. Maddesinde belirtilen giderler ve 89. Maddede yer alan indirimler beyannameye bildirilen gelirden düşülebilecektir. Bu doğrultuda Ege Güneş'in 2024 yılı içinde indirim tabi giderlerinin toplamı 200.000 TL, vergiye tabi gelirlerinin toplamı ise 3.100.000 TL olarak hesaplanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde belirtildiği üzere, 2024 yılında elde edilen gelirin 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, kalan 100.000 TL için ise %40 vergi oranı kullanılarak 40.000 TL olacak şekilde toplam 1.022.000 TL gelir vergisi hesaplanmıştır. Ege Güneş'in 2024 yılında istisna kapsamında banka tarafından yapılan kesintilerinin toplamı ise 495.000 TL'dir. 318 Seri No.lu Tebliğin 4. Madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler

beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece, Ege Güneş'in 2024 yılında ödemesi gereken gelir vergisi borcu 527.000 TL olarak hesaplanmıştır. Beyan edilen gelir vergisini, 2025 yılının Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksit hâlinde ödeyecektir.

Mobil Uygulama Üzerinden Elde Edilen Toplam Gelir	3.300.000 TL
İndirim Konusu Giderler	(200.000 TL)
Vergiye Tabi Gelir	3.100.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	1.022.000 TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi (3.300.000 x 0,15)	(495.000 TL)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	527.000 TL

Görüldüğü üzere mobil cihazlar için uygulama geliştiren Ege Güneş'in 2023 yılında elde ettiği kazanç üzerinden %15 oranında vergi tevfikatı uygulanmıştır ancak 2024 yılında kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen dördüncü vergi dilimini aştığı için istisna kapsamından çıkmıştır. İlgili takvim yılında herhangi bir nedenle istisnadan yararlanılamaması, izleyen yıllarda istisna hakkının kullanımına engel oluşturmaz (318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, Madde 4). Dolayısıyla Ege Güneş istisna şartlarını taşıdığı takdirde izleyen yıllarda istisnadan tekrar yararlanma hakkına sahiptir.

318 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2. Maddede belirtildiği üzere; mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç veya iratlar, istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. Ege Güneş'in bir mimarlık firmasında ücretli çalışıyor olması istisnadan yararlanmasına engel teşkil etmemektedir.

4.2.5. Sponsorluk ve Ortaklıklar ile İlgili Vaka Analizi

Deniz Gül spor tutkunu, profesyonel bir bilgisayar mühendisidir. Gençler arasında artan sağlık bilincini ve beslenme alışkanlıklarını izleme ihtiyacını fark ederek “NutriTrack” adında bir mobil uygulama geliştirmiştir. Bu uygulama kullanıcıların günlük kalori alımını, makro ve mikro besin değerlerini takip etmelerini sağlamaktadır. Ayrıca kullanıcıların beslenme hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için özelleştirilmiş diyet planları sunmaktadır. Uygulama sağlık profesyonelleriyle de entegre olarak kullanıcılara birebir destek alma imkanı sunmaktadır.

Sponsorluk ve Ortaklık Stratejisi

Deniz Gül mobil uygulamasını geliştirirken gelir elde etmek için bir sponsorluk ve ortaklık modeli oluşturmayı planlamıştır. Bu model kapsamında üç ana gelir kaynağı üzerinde durmuştur:

- **Sağlık Ürünleri Markalarıyla Sponsorluk Anlaşmaları:** NutriTrack, sağlıklı atıştırmalıklar, vitaminler ve diyet takviyeleri gibi ürünler satan markalarla sponsorluk anlaşmaları yapmıştır. Bu markalar uygulama içinde belirli diyet planlarının bir parçası olarak ürünlerini tanıtmaktadır. Örneğin bir kullanıcı uygulama üzerinden vegan bir diyet planı seçtiğinde belirli bir vitamin markasının ürünleri önerilmekte ve bu ürünlere uygulama içinden doğrudan erişim sağlanmaktadır.
- **Zincir Marketlerle Ortaklıklar:** Deniz Gül kullanıcıların uygulama içinde oluşturdukları alışveriş listelerini kolayca tamamlayabilmeleri için büyük zincir marketlerle ortaklıklar kurmuştur. Kullanıcıların oluşturdukları diyet planlarına uygun alışveriş listelerini belirli marketlerin çevrimiçi platformlarıyla entegre durumda olup bu marketlerin belirli indirimlerinden faydalanmaktadırlar. Marketler bu ortaklık aracılığıyla daha fazla kullanıcıyı çekmek ve satışlarını artırmak amacıyla iş birliği kurmaktadır.
- **Sağlık ve Beslenme Danışmanlarıyla Ortaklıklar:** NutriTrack diyetisyenler ve beslenme uzmanları ile işbirliği yaparak kullanıcılara bireysel danışmanlık hizmetleri sunmaktadır.

Kullanıcılar uygulama içinden bir diyetisyenle görüşme ayarlayabilmekte ve belirli bir ücret karşılığında kişiselleştirilmiş beslenme önerileri alabilmektedirler. Bu ortaklık hem NutriTrack hem de diyetisyenler için çift taraflı bir gelir modeli oluşturmaktadır. NutriTrack kullanıcılar ile diyetisyenleri aynı mecrada buluşturmak şeklinde bir aracılık hizmeti sunmaktadır. NutriTrack bu aracılık hizmeti karşılığında belirli bir oranda komisyon ücreti almaktadır.

Gelirler ve Başarı Ölçütleri

NutriTrack'ın ilk yılı sponsorluk ve ortaklık stratejilerinin başarısını test etmek için kritik bir dönem olarak geçmiştir. Bu süreçte elde edilen gelirler aşağıda verilmiştir:

- **Sponsorluk Gelirleri:** Birinci yılda sağlıklı atıştırılabilir markalarıyla yapılan sponsorluk anlaşmalarından 1.800.000 TL gelir elde edilmiştir. Bu gelir belirli bir kullanıcı tabanına ulaşılmış olmasının bir göstergesidir ve markalarla yapılan işbirliklerinin kullanıcılar tarafından olumlu karşılandığını göstermiştir.
- **Market Ortaklıklarından Elde Edilen Gelir:** Zincir marketler ile yapılan ortaklıklar sayesinde NutriTrack kullanıcı başına ortalama 50 TL komisyon geliri elde etmiştir. Toplamda 1.000.000 TL'lik bir gelir kaydedilmiştir. Bu ortaklıklar kullanıcıların alışveriş alışkanlıklarını dijital platformlara kaydırmalarına yardımcı olmuştur.
- **Aracılık Hizmetlerinden Elde Edilen Gelir:** Kullanıcılar uygulama içinden danışmanlık hizmetlerine 1.200 TL karşılığında erişebilmiştir. İlk yılın sonunda 400 kullanıcı bu hizmetten faydalanmış ve bu hizmetlerden 480.000 TL kazanç kaydedilmiştir. NutriTrack bu kazançtan %20 oranında komisyon ücreti alarak 96.000 TL aracılık hizmeti karşılığı gelir elde etmiştir. Bu gelir uygulamanın sağladığı hizmetlerin değerinin kullanıcılar tarafından takdir edildiğini göstermiştir.

Sponsorluk Gelirleri	1.800.000 TL
Market Ortaklıklarından Elde Edilen Gelir	1.000.000 TL
Aracılık Hizmetlerinden Elde Edilen Gelir	96.000 TL
Toplam Gelir	2.896.000 TL

Deniz Gül geliştirdiği NutriTrack isimli sağlıklı beslenme uygulamasını Android ve IOS marketlerinde satışa sunmadan önce ikamet ettiği Bornova'daki tarha yetkili vergi dairesine dilekçe ile başvurarak istisna belgesi almıştır. 4 Ocak 2024 tarihinde Türkiye'de kurulu bir bankada mobil uygulamadaki iş ortaklarından ve sponsorlarından tahsil edeceği gelirler için ayrı bir hesap açtırmıştır ve kazancını o hesapta biriktirmektedir. Deniz Gül'ün sponsorluk ile market ortaklıklarından elde ettiği gelirler istisna kapsamındayken, aracılık hizmetlerinden elde ettiği gelir ise istisna kapsamında sayılmamaktadır. Bu nedenle aracılık hizmetlerinden elde ettiği gelir için ticarî mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir.

2024 yılı sonunda istisna kapsamında kabul edilen gelirlerinin banka hesabında biriken tutarı 2.800.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 103. Maddesi'nde belirtilen tarifenin dördüncü gelir dilimine göre bir takvim yılında elde ettiği gelirleri 2024 yılı için belirlenen 3.000.000 TL'yi aşmadığı için elde ettiği gelir istisna kapsamındadır ve %15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre Deniz Gül'ün 2024 yılında stopaj yoluyla kesilen vergi tutarı 420.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İstisna kapsamında olmayan aracılık hizmetlerinden elde edilen 96.000 TL tutarındaki gelir için vergisel yükümlülükler yerine getirilecektir. Yıl sonunda beyan edeceği gelir vergisinde sadece istisna kapsamı dışında bulunan 96.000 TL tutarındaki gelir ticarî kazanç olarak beyan edilecektir.

5. SONUÇ

Dijital ekonominin yükselişi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin yükümlülüklerini ve vergilendirme süreçlerini önemli ölçüde etkilemiştir. Mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin vergilendirilmesi, adil bir vergi sisteminin sağlanması ve kayıt dışılığın önlenmesi açısından kritik önem taşımaktadır. Vergide adalet ilkesi tüm bireylerin malî yükümlülüklerini gelirlerine orantılı bir şekilde yerine getirmesini öngörür. Ancak dijital platformlar üzerinden hizmet sunan bireylerin gelirlerini resmi kayıtlara geçirmeden elde etmeleri vergi tabanını daraltmakta ve kamu finansmanında önemli açıklar oluşturmaktadır. Bu bağlamda dijital ekonomiyle uyumlu vergilendirme politikaları mobil uygulama geliştiricilerinin gelirlerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde beyan edilmesini teşvik etmeli ve denetim mekanizmaları ile kayıt dışı ekonomiyi engellemeyi amaçlamalıdır. Böyle bir yaklaşım vergide adaleti güçlendirirken, dijital ekonomiden sağlanan gelirleri artırarak toplumsal refaha katkı sağlayabilmektedir. Mobil uygulama geliştiricilerinin gelirlerinin kayıt altına alınmasıyla ekonomik şeffaflık artar ve sosyal adalet ilkelerine uygun dengeli bir vergi sistemi kurulabilir. Türkiye'de mobil uygulama geliştiren gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi dijital ekonominin dinamiklerine uygun bir şekilde yeniden yapılandırılmaktadır.

Bu bağlamda 7338 ve 7491 sayılı kanunlar sosyal medya içerik üreticileri, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden hizmet sunanlar ile mobil uygulama geliştiricileri için önemli vergi kolaylıkları sunarak sektördeki gelir akışını düzenlemeye yönelik yenilikler getirmiştir. Bu düzenleme ile sosyal medya içerik üreticiliği, dijital platformlar üzerinden sunulan hizmetler ve mobil uygulama gelirleri belirli bir gelir sınırına kadar vergiden istisna tutulmuş; ayrıca %15 oranında stopaj uygulaması getirilerek vergi yükü hafifletilmiştir. Kazançların banka hesapları üzerinden takip edilmesi sağlanarak vergi denetimi kolaylaştırılmış ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sağlanmıştır.

Mobil uygulamalar üzerinden elde edilen gelir çeşitleri dijital ekonominin karmaşıklığını ve mobil ekosistemin dinamiklerini yansıtmaktadır. Her bir gelir modeli kendi avantajları ve zorlukları ile birlikte gelmekte ve bu durum uygulama geliştiricilerinin stratejik kararlar almasını gerektirmektedir. Uygulama içi satın almalar, abonelikler, reklam gelirleri, sponsorluklar ve doğrudan satışlar ile lisanslama gibi modeller geliştiricilere çeşitli fırsatlar sunarken aynı zamanda kullanıcı beklentilerini ve yasal gereklilikleri dikkate almayı da gerektirir. Sonuç olarak dijital ekonominin hızla yükselmesi mobil uygulama geliştiricilerinin vergi yükümlülüklerini daha önemli bir konu haline getirmiştir.

Türkiye'deki dijital ekonominin hızla büyümesi mobil uygulama geliştiren gerçek kişilere yönelik vergilendirme politikalarının önemini artırmıştır. Bu çalışmada mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerinin faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine yönelik mevcut düzenlemeler incelenmiştir. Analizler Türkiye'de uygulanan vergi istisnalarının dijital ekonomiyi destekleyici nitelikte olduğunu ancak bu istisnalardan faydalanmak için kanunda belirtilen şartların yerine getirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Dijital platformlar üzerinden gelir elde eden bireylerin gelirlerini doğru ve şeffaf bir şekilde beyan etmeleri gerekliliği vergi adaletini sağlama açısından kritik bir rol oynamaktadır. Vergilendirme politikalarında yapılan son düzenlemeler sektördeki büyümeyi teşvik ederken, aynı zamanda vergi adaletini sağlama amacını taşımaktadır. Bu çalışmada 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 20/B Maddesi ile 318 ve 325 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği mobil uygulama geliştiricileri için kritik düzenlemeler olarak incelenmiştir. Bu düzenlemeler geliştiricilerin vergisel sorumluluklarını yerine getirirken, dijital ekonomideki gelişmelere uygun bir vergi politikası oluşturmanın önemini vurgulamaktadır.

Uygulama geliştiricilerinin gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi hem geliştiricilerin malî yükümlülüklerini yerine getirmeleri hem de devletin dijital ekonomi üzerindeki kontrolünü sürdürmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Bu bağlamda Türkiye'de mobil uygulama geliştiricilerine yönelik mevcut düzenlemeler dijital ekonominin dinamiklerine uygun bir vergi

sistemi oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Sonuç olarak dijital ekonominin yükselişi mevcut vergi politikalarının dijital çağın dinamiklerine uygun hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi tabanının korunması ve adil bir vergi sisteminin sürdürülmesi için dijital ekonomiye yönelik ulusal ve uluslararası vergi politikalarının geliştirilmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışma dijital ekonominin hızla büyüyen yapısı içinde Türkiye'deki mobil uygulama geliştiricilerinin elde ettikleri farklı gelir modellerini ve gelirin vergilendirilmesi konusunu derinlemesine ele almaktadır. Araştırma yöntemi olarak kullanılan örnek olay analizleri geliştiricilerin gelir elde etme yöntemlerini ve bu gelirlerin mevcut vergi düzenlemeleri çerçevesinde nasıl değerlendirildiğini ortaya koymuştur. Elde edilen bulgular geliştiricilerin karşılaştıkları vergi yükümlülüklerinin dijital ekonomi içinde faaliyet gösteren bireyler için önemli bir unsur olduğunu ve bu yükümlülüklerin hem bireysel kazançları hem de ülkenin vergi politikaları açısından kritik yansımaları bulunduğunu göstermektedir. Bu bağlamda çalışmanın sonuçları vergi düzenlemelerinin dijital sektördeki bireylerin faaliyetleri üzerindeki etkilerini anlamak ve bu alanda daha etkin politikalar geliştirmek adına katkı sunmaktadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Betül AÇIKGÖZ (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Betül AÇIKGÖZ (%100)

KAYNAKÇA

Alp, E., & Doğrusöz, A. B. (2024). Sosyal içerik üreticiliği istisnasının idari anlayışla yorumlanması. *Mali Hukuk*, 20, no.235 (2024): 1239 - 1264.

Appel, G., Libai, B., Muller, E., & Shachar, R. (2020). On the monetization of mobile apps. *International Journal of Research in Marketing*, 37(1), 93-107.

Avcı, O. (2023). Taxation of Those Who Earn Income from Social Media in Türkiye: Problems Encountered and Solution Suggestions. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 1-34. <https://doi.org/10.33432/ybuhukuk.1290410>

Aydemir, R. (2023a). Yeni Trend Sosyal Medya Kazanç Kapısı Bigo Live Platformu ve Uygulamadan Elde Edilen Gelirlerin Vergisel Boyutu. *Vergi Raporu*, (280), 11 - 24.

Aydemir, R. (2023b). Son On Yılın En Popüler Sosyal Medya Uygulaması Instagram Kazançları ve Vergisel Yönleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(504), 71 - 79.

- Aydemir, R., & Bakaç, S. (2020). Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 265-285.
- Aydın, S. (2022). Vergi Revizyonu ve Muhasebesi, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Bıçer, R., & Erginay, M. (2015). OECD matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması eylem planı ve Türkiye'ye etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326(2015), 54-68.
- Birleşmiş Milletler, Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları 16 Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar, <https://www.kureselamaclar.org/amaclar/baris-adalet-ve-guclu-kurumlar/>
- Bozdoğan, K. G., Bayramoğlu, S. (2022). Türkiye'de sosyal medya fenomenlerinin ve youtuber'ların kazançlarının vergilendirilmesine dair bir değerlendirme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(2), 825 - 838. doi.org/10.33437/ksusbd.1062826
- C.K. 476, S. (2018, 12 18). İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetlerinden Edinilen Kazançların Vergilendirilmesine Dair Cumhurbaşkan Kararı. 12 12, 2021 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Cumhurbaskani_Karari/476_vuk_c_k.pdf adresinden alındı
- Casadesus-Masanell, R., & Ricart, J. E. (2010). From strategy to business models and onto tactics. *Long range planning*, 43(2-3), 195-215.
- Demirci, Z. (2022). Sosyal medya platformlarının vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(408), 62 - 75.
- Dharmapala, D. (2014). What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. *Fiscal Studies*, 35(4), 421-448.
- Dilemre Öden, B. (2023). Sosyal içerik üreticilerinin ve mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerinin türk vergi mevzuatı kapsamında vergilendirilmesi. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(1), 139 - 161.
- Durdu, M. (2019). Türkiye'de Sosyal Medya İşletmelerinin Vergilendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 470-488. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.596914>
- Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959-1988. <https://doi.org/10.26650/mecmu.2020.78.4.0008>
- Elavarthi, S. P., & Chitrapu, S. (2021). *Media Economics and Management*. Routledge India.
- Ergün, Y. (2022). Sosyal medya içerik üreticilerinin vergilendirilmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 18(206), 391 - 406.
- Erol, A. (2022). Sosyal medya içerik üreticiliğinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi sosyal medya içerik üreticiliğinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(486), 93 - 100.
- Fang, X., & Kang, S. R. (2024, June). Branded App Usability Study Focuses on Beverage Apps. In *International Conference on Human-Computer Interaction* (pp. 47-57). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Gök, Ö. (2023). Sosyal içerik üreticilerinin vergilendirilmesi. *İzmir Barosu Dergisi*, 88(2), 39 - 71.
- Gözen Bozdoğan, K., Bayramoğlu, S., (2022). Türkiye'de Sosyal Medya Fenomenlerinin ve Youtuber'ların Kazançlarının Vergilendirilmesine Dair Bir Değerlendirme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(2), 825 - 838. 10.33437/Ksusbd.1062826
- Guo, H., Zhao, X., Hao, L., & Liu, D. (2019). Economic Analysis of Reward Advertising. *Production and Operations Management*, 28(10), 2413-2430. <https://doi.org/10.1111/poms.13015>

- Hançer, H. (2022). Sosyal İçerik Üreticiliği Kazanç İstisnası ve Sosyal Medya Reklam Gelirinden Yapılan Stopaj Uygulamasına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 45(404), 78 - 85.
- Holzer, A., & Ondrus, J. (2011). Mobile application market: A developer's perspective. *Telematics and informatics*, 28(1), 22-31.
- Hyrnsalmi, S., Suominen, A., Mäkilä, T., Järvi, A., & Knuutila, T. (2012). Revenue models of application developers in android market ecosystem. In *Software Business: Third International Conference, ICSOB 2012, Cambridge, MA, USA, June 18-20, 2012. Proceedings 3* (pp. 209-222). Springer Berlin Heidelberg.
- Köklü, N. (1994). Örnek olay çalışma metodları. Ankara University Journal of Faculty of Educational Sciences (JFES), 27(2), 771-779. https://doi.org/10.1501/Egifak_0000000372.
- OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
- Park, Y. J. (2020). Development of a revenue model for buyers in co-creation environment. *Int. J. Adv. Sci. Eng. Inf. Technol*, 10, 578-584.
- Qu, J., Hu, B., Wu, Z., & Meng, C. (2024). Market development and revenue-sharing contract design for mobile game supply chains. Vol. 71, *IEEE Transactions on Engineering Management*. (7207-7226).
- Rajala, R., Rossi, M., Tuunainen, V. K., & Vihinen, J. (2007). Revenue Logics of Mobile Entertainment Software—Observations from companies producing mobile games. *Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research*, 2(2), 34-47.
- Roma, P., & Ragaglia, D. (2016). Revenue models, in-app purchase, and the app performance: Evidence from Apple's App Store and Google Play. *Electronic commerce research and applications*, 17, 173-190.
- Salehudin, I., & Alpert, F. (2022). To pay or not to pay: understanding mobile game app users' unwillingness to pay for in-app purchases. *Journal of Research in Interactive marketing*, 16(4), 633-647.
- Statista, (2024). Mobile app monetization - Statistics & Facts, Mobile App Usage Report, Erişim Adresi: <https://www.statista.com/topics/983/mobile-app-monetization/#topicOverview>
- Tang, A. K. (2019). A systematic literature review and analysis on mobile apps in m-commerce: Implications for future research. *Electronic Commerce Research and Applications*, 37, 100885.
- Yaprak, M. A. (2022). Ülkemizde sosyal içerik üreticilerine ilişkin vergilendirme ve singapur'daki uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 32, 281-292.
- Yavan, S., Sever, E. (2020). Sosyal medyadaki içerik üreticilerinin vergilendirilmesi: Türkiye örneği. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 16(185), 1321 - 1348.
- Yazıcıoğlu, A. E. (2024). Uluslararası Vergi Hukukunun Yeni “Gösteri İnsanları”: Sosyal İçerik Üreticileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(510), 32 - 48.
- Yegen, B. (2022). Twitch platformu özelinde, sosyal medya içerik üreticilerinin elde etmiş oldukları kazançlarının gelir vergisi kanunu açısından değerlendirilmesi. *Journal of Management & Economics Research*, 20(2). <https://doi.org/10.11611/yead.1063987>
- Yurttakal, C., & Yıldız, S. (2024). Son mevzuat değişiklikleri çerçevesinde türkiye’de sosyal medya fenomenlerinin vergilendirilmesine ilişkin genel değerlendirme. *BİLTÜRK Journal of Economics and Related Studies*, 6(2), 122-135. <https://doi.org/10.47103/bilturk.1415418>
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Sayı: 17863, 09.11.1982, Erişim Adresi:

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Erişim Adresi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Sayı: 10703, 10 Ocak 1961, Erişim Adresi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

318 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Sayı: 31717, 12 Ocak 2022, Erişim Adresi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220112-4.htm>

325 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Sayı: 32674, 26 Eylül 2024, Erişim Adresi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240926-3.htm>

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Sayı: 27846, 14 Şubat 2011, Erişim Adresi:
<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>

7338 Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Sayı:31640, 26 Ekim 2021, Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>

7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Sayı:32413, 28 Aralık 2023, Erişim Adresi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231228-10.pdf>



Analysis of Basic Accounting Concepts in Terms of Value Concept According to General Communiqué on Accounting System Application (MSUGT) Applied in Türkiye

İlkay EJDER ERTURAN¹

Abstract

Accounting is a science and art that records, classifies, summarizes, reports, analyzes and comments on the transactions of a business that can be expressed in money and presents them to information users. As can be understood from the definition, the first thing that comes to mind when accounting is mentioned is numbers. It is perceived as recording the numbers that give life to accounting and make it meaningful. Accounting records financial events and makes them concrete. It provides useful, timely, accurate and clear information. Accounting presents this information to information users according to certain rules. The basic concepts of accounting constitute the essence of accounting. These concepts add clarity and value to accounting. In this study, the subject of value, which is considered as the subject of philosophy and is discussed by many branches of science today, has been examined by associating it with accounting concepts. In this study, the basic concepts of accounting and the value relationship have been examined and the results have been tried to be presented in this context. There are many studies conducted by selecting from among the basic concepts of accounting. These studies, especially on valuation, have been associated with the selected basic concepts. However, the value and contribution they create have not been emphasized much by considering all of the basic concepts. For this reason, the basic accounting concepts were explained one by one and the value they provide to the accounting process was examined in this study.

Keywords: Accounting, Accounting Fundamental Concepts, Fundamental Concepts, Valuation, Value, Emerging Countries.

JEL Codes: M40, M41, M42.

Türkiye’de Uygulanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) Göre Muhasebe Temel Kavramlarının Değer Kavramı Açısından İncelenmesi

Öz

Muhasebe, bir işletmenin para ile ifade edilebilen işlemlerini kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan, analiz ve yorumlar yaparak bilgi kullanıcılarına sunan bir bilim ve sanattır. Tanımdan da anlaşacağı üzere muhasebe denildiğinde düşünülen ilk şey sayılardır. Muhasebeye hayat veren onu anlamlı kılan rakamların kaydedilmesi olarak algılanır. Muhasebe finansal olayları kaydederek somutlaştırır. Yararlı, zamanlı, doğru ve açık bilgi sunar. Muhasebe bu bilgileri belirli kurallara göre bilgi kullanıcılarına sunmaktadır. Muhasebenin temel kavramları muhasebenin özünü oluşturur. Bu kavramlar muhasebeye açıklık ve değer katmaktadır. Bu çalışmamızda felsefenin konusu olarak bakılan bugün ise birçok bilim dalı tarafından tartışılan değer konusu muhasebe kavramlarıyla ilişkilendirilerek incelenmiştir. Bu çalışmada muhasebenin temel kavramları ve değer ilişkisi incelenmiş ve bu bağlamda sonuçlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Muhasebenin temel kavramları arasında seçilerek yapılan birçok araştırma bulunmaktadır. Özellikle değerlendirme konusunda yapılan bu araştırmalar seçilen temel kavramlarla ilişkilendirilmiştir. Fakat temel kavramların tamamı ele alınarak oluşturdukları değer ve katkı üzerinde çok durulmamıştır. Bu nedenle çalışmada muhasebe temel kavramları tek tek açıklanmış ve muhasebe sürecine sağladıkları değer incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Değer, Temel Kavramlar, Muhasebe Temel Kavramları, Değerleme, Gelişmekte Olan Ülkeler.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): İlkay EJDER ERTURAN, Dr. Öğr. Üyesi, Düzce Üniversitesi, Çilimli Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Düzce, Türkiye, E-mail: ilkayerturan@duzce.edu.tr; ORCID: 0000-0003-2478-5634.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimini: (To Cite This Article)

Erturan, İ. E. (2025). Analysis of Basic Accounting Concepts in Terms of Value Concept According to General Communiqué on Accounting System Application (MSUGT) Applied in Türkiye. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 18(1), 221-236. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1518080>



1. INTRODUCTION

The concept of value has been debated in many scientific disciplines. Although we constantly use the concept of value, it remains subjective, and a unified definition has not been achieved. According to Özensel (2003), the concept of value owes its existence and meaning to philosophy. The German metaphysician W. Windelband views philosophy as a "philosophy of value" and argues that historical events cannot be legislated but can be evaluated.

Socrates, Plato, and Aristotle spoke of the objectivity of values. Socrates mentioned that true knowledge must also be the source of good. He believed in the objectivity of values. Plato, like his teacher Socrates, defended the idea that value is objective, assuming that existence is born with value. Aristotle also held the view that value is objective and that existence is born with value (Özlem, 2002: 284-289).

Therefore, we should look beyond limited definitions of the concept of value and note that every entity has a value under appropriate conditions. In this case, the value attributed to an entity is determined relationally, not by the entity itself (Urban, 1916: 451).

According to the Turkish Language Association, value has different meanings, such as an abstract measure that determines the importance of something, the equivalent of something, value, merit, worth, an equivalent measurable in money, price, valor, superior quality, and merit (<http://www.tdk.gov.tr>). The Turkish word for value is derived from the root "değmek," which means to be worth something, indicating that it signifies an equivalent value. Therefore, it has a quality that changes according to the need it meets. In Western languages, the word value is expressed as "la valor" in Indo-European languages and as "value" in English (Hançerlioğlu, 1992: 275).

The definition of value was first used in social sciences by Znaniecki in 1918. It is derived from the Latin root "valere," meaning to be valuable or strong (Bilgin, 1995: 83). In the field of economics, the concept of value was emphasized in Adam Smith's 1776 work "The Wealth of Nations," where it was explained through the labor theory of value. The labor spent to obtain a good was expressed as its value. Additionally, Smith defined value in two ways: first, as the utility a good provides to its owner, and second, as the purchasing power of the obtained good. In short, one is the use value of the good, and the other is its exchange value in the market, i.e., its price (Bozpinar, 2020: 76).

Before Adam Smith, in the markets experiencing commercial capitalism, value was defined by the motto "buy cheap, sell dear." Smith's value theory is defined as "the relative prices of goods generally depend on the relative labor quantities required for their production" (Foley, 1999: 19). In "The Wealth of Nations," Smith writes:

...in primitive societies before the concept of property, the proportion between different objects exchanged would be based on the labor quantities required to obtain them. For instance, if killing a beaver takes twice the labor needed to kill a deer in a hunter society, naturally, a beaver will be exchanged for two deer, meaning it will be worth two deer; it is natural for the product of two days' or two hours' labor to be worth twice the product of one day's or one hour's labor...

In the above explanation, labor being the only measure for obtaining an object does not fit the capitalist economic approach. While labor alone cannot be the determinant of a good's value, wages and rent should also be considered. However, labor remains the greatest determinant.

David Ricardo (1997), a prominent figure in classical economics, also tried to explain the labor theory of value by adding new features in line with Adam Smith's views. Ricardo examined the value of goods not only by labor but also by their scarcity. He focused on the use value of a good. He stated that if a good does not meet human needs and desires, even if it is scarce and there is enough labor to produce it, it will have no exchange value.

Ricardo was not clear about the definition of value and close to his death, he defined it as the "invariable standard of value." He made unrealistic claims by trying to determine the exchange value of labor with the thought that "the net product of an economy will be distributed according to laws

derived from competition, as wages, profits, and rents" (Bozpinar, 2020: 87). For Ricardo, the value of a good is a relative concept. Karl Marx defined the concept of value as "surplus value" (Mehrwert / Surplus value) in his book "Das Kapital" (Marx, 2008: 25). Marx attributed an absolute meaning to the concept of value and considered the average social labor in determining the absolute value of a good (Aron, 1994: 117). Average social labor is the reduction of qualified labor to multiplied unqualified labor (Hunt, 2005: 274). Marx linked the value of a good to labor and argued that if there is no demand for the good, it will have no value (Aron, 1994: 117). In short, social scientists have defended the view that human labor adds value to objects found in nature.

The concept of value gained another dimension in theological systems. Alpag0 (2008) described it as an abstract concept called "spiritual value" in theological systems. In a divine sense, the source of value in all religions is God. In Judaism, knowing God, adhering to His commandments, and the fear of God form the perception of the most virtuous value (Montville, 2016: 246).

From the perspective of Islam, the concept of value is described in the Quran as a process of determining value between humans and God. An example from the Quran on what humans need to do to gain value in the sight of God is clearly stated in the following verse: "O mankind, indeed We have created you from male and female and made you peoples and tribes that you may know one another. Indeed, the most noble of you in the sight of Allah is the most righteous of you. Indeed, Allah is Knowing and Acquainted" (Quran, Surah Al-Hujurat -13).

Religious beliefs instill many moral and human values in people, such as love, respect, justice, patience, empathy, tolerance, mercy, cooperation, solidarity, equality, and freedom of belief. One of the most important values that Islam instills is love and good morality. Religions have focused more on the concept of value in a spiritual sense and have tried to bring people closer to God. In Christianity, the most important value is the sense of forgiveness (Montville, 2016: 249).

In summary, values are the worth given to an object by its assessor. Value is a quality that defines entities. It is the meaning that entities add to what they are related to, and this meaning can be measured by the impact it has on a person. Aşık Veysel's poem "Your beauty is worth nothing if not for my love, I wouldn't find a place to enjoy if not for the palace in my heart" emphasizes that value, perceived as objective by some philosophers, is actually a subjective concept. Value is what its beholder gives to it. The saying "to see Layla's beauty, you must look with Majnun's eyes" expresses that value has a subjective aspect. So, is value objective or subjective?

2. IS VALUE OBJECTIVE OR SUBJECTIVE?

When considering value as a meaning attributed to an object, it will require someone, specifically a human, to impart that meaning. In this case, an object that lacks attributed meaning from a human will not be considered valuable. Alternatively, if the value attributed to an object by one person does not resonate the same way with others, the object will lose its value in the eyes of those others. Therefore, value is dependent on the subject who gives it meaning. Arguing that value is subjective is not entirely incorrect in this context. In brief, an action or situation will not have intrinsic value on its own (Tepe, 2009: 7).

The key factor in determining whether value is objective or subjective is the source that attributes that value to an object. According to this view, the value of an object is determined by the value given to it by the individual or society that possesses it (Arslan, 2010: 123-124). When a human is the one attributing value to an entity, the subjectivity of value becomes indisputable. There are three different approaches regarding whether value is objective or subjective. The first approach posits that value is objective, impartial, and universal. The second approach asserts that value is subjective, biased, and local. The third approach holds that value is neither entirely objective nor entirely subjective (Arslan, 2010: 123-124).

As can be inferred from these three approaches, the concept of value is determined by the interaction between the object and the individual possessing it. This implies that the measure of everything is humanity. An object that does not have market value in economic terms can be priceless in a spiritual

sense to its owner. In the context of accounting, which serves as the language of businesses and facilitates their communication with the external world, what is the concept of value?

3. THE RELATIONSHIP BETWEEN VALUE AND FUNDAMENTAL ACCOUNTING CONCEPTS

In our changing world, the concepts we use have started to change with the new technological developments entering our lives. Scientific concepts are moving away from subjectivity and becoming more universal and objective. The Turkish Language Association defines the concept of "value" in various ways. The closest definition in accounting terms is worth, monetary equivalent, and valor.

In their research on the concept of value in accounting, Ulsan and Ata (2014) stated that value is the fundamental criterion in determining the quality of accounting. In accounting, value can be measured by the extent to which the produced accounting information meets the needs of information users. Therefore, it is accepted that the concept of value forms the basis of accounting information (Paglietti, 2009: 3).

The sufficient and reliable flow of financial information depends on the reliability and accuracy of accounting records and valuation principles. Valuation affects the financial status and results of operations of enterprises. Different profit figures can be reached depending on the valuation method used (Ulsan, 2008: 130). Valuation in accounting is defined as the calculation and reflection of the monetary amounts of items in financial statements. From this, we can understand that value is more subjective, while valuation is more objective. Accounting, which works with concrete and factual data, focuses on valuation.

Value is the price determined by the exchange between buyer and seller for a good or service suitable for purchase. Value is abstract and is the potential price formed by supply and demand (Chambers, 2005: 1). As this definition indicates, value is a relative concept that can vary over time and in the market depending on the needs of the buyer and seller.

In accounting practices, the concept of value is often perceived as valuation. Valuation is one of the most challenging and controversial topics in accounting. Changes in valuation measures will alter the values presented in the balance sheet. Valuation is defined as expressing the values of assets and liabilities, determined through inventory by measuring, counting, or weighing at a pre-determined date, in monetary terms (Ataman, 1996: 17). Valuation determines the financial value of an enterprise. It is not always easy to determine the value of assets financially and to use the correct valuation criteria. Incorrect valuation criteria can mislead the information provided to users. However, accounting provides information that creates value for planning the future of the enterprise based on rational information, following generally accepted accounting principles.

Accounting concepts reflect the fundamental thoughts of accounting theory and practices (Basık, 2011). In accounting practices, fundamental principles that are widely accepted and used globally are followed. These fundamental concepts of accounting are designed to ensure that accounting information is presented to users consistently and comparatively. Given the current economic conditions, a common language obtained from accounting plays a significant role in enhancing transparency and accountability among stakeholders from different sectors and countries. Accounting must record financial transactions according to pre-determined principles. The fundamental concepts of accounting guide us in recording financial activities. Every accounting entry is based on these fundamental concepts. The relationship between the fundamental concepts of accounting and value is explained below:

3.1. Concept of Social Responsibility and Value Relationship

Accounting data not only provides information to users but also helps in planning the future of the business. Therefore, to eliminate discrepancies that may arise during the application of accounting, certain rules are established. While fulfilling its responsibilities, accounting must provide, objective,

unbiased, accurate, and reliable information. From this perspective, the concept of social responsibility is a comprehensive framework that encompasses all the concepts of accounting.

The concept of social responsibility specifies the responsibility of accounting in fulfilling its function and outlines the scope, meaning, place, and purpose of accounting (ISMMMO, 2005: 14). It is known that the concept of social responsibility indicates the responsibilities of individuals or institutions towards society and holds them accountable for these responsibilities (Doğan, 1994: 14). Additionally, social responsibility involves evaluating the positive and negative impacts of an entity's actions in its environment, taking corrective measures, and preventing the negative ones. (Kaya, 2008: 15).

When examining the concept of social responsibility in terms of businesses, it can be seen that it defines and establishes the boundaries and scope of economic, legal, and ethical responsibility areas (Cora, 1999: 6). Businesses are responsible to the environment in which they operate. They should not only provide employment but also contribute to the development of the environment due to their consumption of resources. Şener in 1996 stated, "The concept of social responsibility, which can be expressed as the effort and obligations of the business to protect and develop the environment in which it operates, should be considered as economic entities" (Şener, 1996, 16-45 cited in Özkol et al., 2005: 136).

In light of the above explanations, it is evident that businesses need to fulfill their economic, legal, ethical, and voluntary responsibilities towards the environment while carrying out their activities.

When looking at the relationship between the concept of social responsibility and value, the primary goal in internal responsibilities is to make the business profitable, addressing the economic concerns of internal stakeholders and utilizing the available resources optimally. A corporate culture should be established within the business and its adoption should be supported. Özkol and colleagues, in their studies, expressed corporate belonging and defined it as follows: "Employees should work not only to make financial gain but also to contribute to the development of the world they live in. When purchasing a product, customers should consider not only its material value and quality, but also the activities of the manufacturing company. This increases the importance of corporate social responsibility awareness) (Özkol et al., 2005: 137).

External social responsibility should begin with respecting the environment in which the business coexists. Businesses should not forget their responsibilities towards the public living in the environment where they operate. They should not only consider the interests of the business but also willingly participate in activities that will improve the welfare and living standards of society (Argüden, 2002: 9).

Maintaining the spirit of solidarity and unity between businesses and society is important for raising welfare and living standards. Businesses should be in solidarity with the environment in which they live. They should be sensitive to societal problems. Moreover, thanks to the value created by socially responsible businesses, the perception of the brand and market values of the business will increase, they will have the opportunity to attract and employ more equipped and motivated employees, their corporate learning and creativity potential will develop, and they will gain respect not only through the goods and services they offer but also through the value they create in the society where they are located, thus increasing their business values and gaining an advantage over competitors.

The value created by the concept of social responsibility does not mean that the main responsibility (purpose) of businesses is only to maximise profit (Hackston and Milne, 1996: 94). It can be summarised as undertaking social, cultural and environmental responsibilities towards the society in which they operate, operating in an ethical and sustainable manner, and looking after the welfare of all stakeholders (employees, customers, suppliers, society, etc.). In addition, the value created by the concept of social responsibility helps businesses achieve sustainable success in the long term. It increases employee loyalty and customer loyalty, improves reputation and reduces risks. It can help make society a better place. Businesses can contribute to social responsibility projects in areas such

as education, health and environmental protection.

Among accounting concepts, the concept of social responsibility is the most comprehensive one and its value and value effect constitute the essence of all concepts. Providing accurate, reliable and timely information that information users need is the essence of this concept. Although this concept does not express the concepts of value, valuation and measurement of accounting in monetary terms, it has the potential to create the most important value in concrete terms.

3.2. Business Entity Concept and Value Relationship

This concept envisages that the business has a separate personality from its owners, managers, employees, and other interested parties, and that the accounting transactions of that business should be conducted solely in the name of this personality (General Communiqué on Accounting System Application Serial No: 1). The entity concept grants a legal status to the business. This acquired legal status forms the basis of double-entry accounting practices. Even if the business does not have a legal entity, it gains a status in terms of accounting transactions and is considered a separate person. Thus, from an accounting perspective, it gains an "accounting personality." This status also applies to branches with separate accounting units of organizations with legal personality. For example, although bank branches do not have a separate legal personality, each has a separate accounting personality (Sevilengül, 2000: 23).

We can say that the **business entity concept** forms the essence of all concepts. In this regard, the AAA (American Accounting Association) Concept and Standards Research Implementation Committee used the following statements about the "**business entity concept**" in 1957, updated in 1964 (The Accounting Review, 1965).

The AAA committee considers the entity concept as a fundamental concept ahead of all other concepts.

- The entity concept is a concept that can be applied to all other concepts (such as continuity, monetary measurement, realization) in the business and covers all areas of accounting.
- The entity concept is an indispensable concept in accounting, guiding which information is necessary and which is not.
- The personality principle has proven countless benefits in solving current accounting practices.

When looking at the relationship between the **business entity concept** and value, the greatest value provided by the entity concept to businesses is the accounting equation. The basic equation of accounting formulated as $\text{Assets} = \text{Liabilities} + \text{Equity}$ is related to the concept of personality. The concept of entity gives the business an identity and enables accounting transactions to be recorded. The selection and delimitation of the appropriate business entity depends on the objectives of the financial reports and the interests of the users of the reported information. (Cemalcılar and Önce, 1999: 45). Another major value provided by the entity concept is that the lifespan of the business is not limited to the lifespan of its founders and partners. Without the value created by this concept, it would not be possible to see companies that have been operating for many years. The entity concept is an important concept that creates value by giving an identity to the business, ensuring the recording of accounting data. An example of the entity concept is that the money taken by the partners from the business is recorded in the receivables from partners' account, and the personal expenses of the partners are not recorded as expenses of the business, which is a requirement of the entity concept.

3.3. Concept of Going-Concern and Value Relationship

Unless otherwise specified in the articles of association, businesses are founded with the principle that their lifespan is not limited to the lifespan of their owners (<https://ismmmo.org.tr>).

The going concern concept implies that the assets of the business cannot be converted into cash in a

short period. Adhering to this concept, the value of assets at the end of the period or at any point in time will be valued at their cost, not their current value.

In particular, if assets are valued at their cost basis in inflationary environments, there will be an illusory profit (nominal profit) in the business. This illusory profit will bring an unrealistic tax burden and, will also create a dividend burden, threatening the going concern of the business. Depreciation applications can also be an example of the going concern principle. Additionally, the cost basis concept (Tetik, 1997: 151) and the prudence concept are based on the going concern concept.

Thanks to the value created by the going-concern, businesses can make long-term plans and keep accounting records. If the operating periods of businesses were limited to a certain period, there would be no point in trying to establish accounting rules and ensure record and concept unity. If the management of the business decides to liquidate the business or cease commercial activities after the balance sheet date, or if no realistic alternative can be found, the assumption is taken into account in the preparation of financial statements. If the operating periods of businesses were limited to a certain period, there would be no point in trying to establish accounting rules and ensure record and concept unity. The going-concern also provides a basis for businesses to issue long-term bonds and notes. The going-concern addresses the existence of a business organization in the foreseeable future as long as the business does not go bankrupt or is not liquidated.

3.4. Concept of Periodicity and Value Relationship

The going-concern assumes that businesses are established for an indefinite period and do not have a predetermined lifespan. The principle of periodicity requires dividing the infinite assumed lifespan of a business into specific periods and evaluating the results of activities for each period.

In accounting, a period is generally accepted as a one-year period from January 1 to December 31. However, according to Article 174 of the Tax Procedure Law (TPL), the Ministry of Finance is authorized to determine a special accounting period for taxpayers it deems appropriate. Article 174 of the TPL explains the accounting period with the following statements:

Books are kept by the accounting period. Records are closed at the end of each accounting period and reopened at the beginning of the next period. The accounting period is normally the calendar year. However, for those whose activities and transactions are not suitable for the calendar year period, the Ministry of Finance may specify special accounting periods of 12 months upon their application. In the case of starting or leaving a business, the activity period of less than one year within the accounting period is considered the partial accounting period. The commercial and agricultural earnings of those who have been assigned a special accounting period according to this article are considered the earnings of the calendar year in which their accounting periods are closed.

The division of a business into specific periods and the determination of each period's activity results independently of other periods is a requirement of the periodicity concept. The recognition of revenues and expenses on an accrual basis and the comparison of revenues, income, and profits of the same period with the related costs, expenses, and losses is again due to this concept. If businesses determine that this concept is not valid or has been removed, this situation should be explained in the notes to the financial statements (ISMMMO, 2005: 15). By comparing the revenues and profits within a period with the expenses and losses in that time frame, the period's activity results of businesses are revealed. At the same time, the information is shown in the financial reports of the period. Determining the success or failure of the business will be clear at this stage. The valuation of tangible and intangible fixed assets of the business at the end of the period is also explained by the periodicity concept (Çakıcı, 2002: 72).

When looking at the concept of periodicity and its relationship with value, the valuation of tangible and intangible fixed assets, the allocation of depreciation to these assets, the accounting of revenues and expenses on an accrual basis, and the comparison of revenues, income, and profits with the

related period's expenses and losses create many values. The most important value created by the periodicity concept is that end-of-period transactions (inventory) are carried out thanks to this concept.

Although the concept of period is determined as a one-year period as January 1-December 31, interim financial reporting can be made within the scope of IAS 34. A company is not required to prepare interim financial statements for its annual financial statements to comply with IFRSs. However, local laws and regulations may require a company to prepare interim financial statements and to specify the frequency, such as quarterly or half-yearly (www.kpmg.com). Interim financial reports are financial statements covering periods of less than a full fiscal year. The basic objective of interim financial reporting is to provide frequent and timely assessments of an entity's performance. Two distinct views of interim reporting have developed, representing alternative philosophies of financial reporting. Under the first view, the interim period is considered to be an integral part of the annual accounting period. Under the second view, each interim period is considered to be a discrete accounting period, with status equal to a fiscal year. Thus, no estimations or allocations that are different from those used for annual reporting are to be made for interim reporting purposes. Annual operating expenses are recognized in the interim period in which they are incurred, irrespective of the number of interim periods benefited, unless deferral or accrual would be called for in the annual financial statements (Chaudhry et. al., 2016).

3.5. Concept of Monetary Unit Assumption and Value Relationship

The concept monetary unit assumption refers to reflecting economic events and transactions that can be measured by money into accounting as a common measure, using the currency. Accounting transactions are carried out according to the national currency (<https://vergidosyasi.com>). There are two different views explaining the concept of monetary unit assumption (Cemalcılar and Önce, 1999: 51). According to the first view, accounting aims to make the results of business activities measurable. For this purpose, an appropriate unit of measurement is selected for each activity, and records are made using this unit. Measurement units vary according to the type of activity. For example, physical units such as cubic meters, square meters, pieces, kilograms, tons, or time units such as hours, machine hours can be used. A single measurement unit can be money for some elements such as cash on hand, cash at bank, and debt. Keeping records with different measurement units makes it difficult to compare and measure the activities and elements of the business. This situation also makes it impossible to evaluate and control the activities of different periods.

One of the main objectives of accounting is to monitor and control the financial position and performance of the business. To achieve this, all financial transactions must be expressed in a common unit of measurement. With the currency, different assets, liabilities, revenues, and expenses with different characteristics become comparable. Transactions can be added, subtracted, and interpreted. The performance of different periods can be compared. In this approach, fluctuations in the value of money are ignored. Although this may create disadvantages in some situations, it usually offers a practical and functional solution. In summary, expressing all transactions in currency instead of keeping records with different measurement units is necessary to achieve the main objectives of accounting.

According to the second view, accounting aims to express measured data meaningfully. For this purpose, financial statements and other reports are prepared. Financial statements show the condition and change of financial items such as assets, liabilities, revenues, and expenses in currency. Reports include the analysis and interpretation of financial statements and provide information about the financial position and performance of the business, forming the basis of the information system necessary for understanding and evaluating the results of business activities.

In accounting, the fundamental value is money. The national currency value is used as a common measure to record business activities control the revenues and expenses of businesses. For example, businesses in Türkiye must record accounting entries in Turkish Lira. However, businesses operating

internationally must obtain permission from the Ministry of Finance if they wish to conduct transactions in a foreign currency (<https://vergidosyasi.com>). Foreign currencies or assets measurable in money, such as gold and foreign currency in the safe, should be recorded by finding their equivalent in the national currency at the value of the day.

When looking at the concept of monetary unit assumption and its relationship with value, recording accounting entries in Turkish Lira ensures the reporting of accounting transactions and contributes to planning the future through comparisons. This concept, which provides a common unit of measurement, will also eliminate potential valuation problems. Value is generally perceived subjectively. The value of an object is determined by the meaning that the user attributes to that object. At the same time, value is objective and the concept of measurement in money is exactly its equivalent. The value here is the monetary amount that assets create value.

3.6. Concept of Cost Principle and Value Relationship

The concept of cost principle refers to the necessity of accounting for assets and services acquired by the business, excluding cash, receivables, and other items whose cost determination is not possible or appropriate, based on their acquisition costs (<https://ismmmo.org.tr>). To accurately reflect the financial condition and performance of a business in financial statements, it is important to express assets and liabilities in monetary terms. However, determining which valuation to base this conversion to monetary terms on is one of the fundamental problems of accounting (Cemalcılar and Öncü, 1999: 52). Multiple valuation methods are used to convert assets and liabilities to currency. Among these valuation methods, the cost principle is widely accepted. The superiority of the cost principle valuation method over other methods lies in its definitiveness, determinability, and measurability. With this method, the created data is kept objectively and based on documents (Akdoğan and Aydın, 1987: 264). The controversial aspect of the cost principle is that using cost data for analyses or decision-making during inflation periods can mislead the concerned individuals or groups (Tetik, 1997: 153). In inflationary environments, the changes in the value of money can be misleading for businesses applying the cost principle. This is because the difference between the cost and market value will widen due to the change in the value of money, rendering the cost value obsolete. Therefore, the cost value falls below the market value. For this reason, revaluation is particularly conducted on fixed assets, as these assets, acquired for long-term use in the business, are affected by price changes. Additionally, the cost principle can deviate in some items. For example, the value of inventories experiencing a decrease in value should be reduced to the market value as of the balance sheet date (Sevilengül, 2000: 25).

When considering the value created by the cost principle, it will be seen that this concept of accounting looks at the value concept more from a valuation perspective. This is especially understandable in the valuation of tangible fixed assets. Since tangible fixed assets are recorded at cost and purchased for long-term use, their cost values will reflect the past, making the values of the assets unrealistic in inflationary environments. This situation will create a false perception of value and diverge significantly from the market value.

3.7. Concept of Objectivity and Documentation and Value Relationship

The concept of objectivity and documentation refers to the necessity for accounting records to be based on objective documents that reflect the actual situation and are properly arranged, and to act impartially and without bias when selecting methods to be used as a basis for accounting records (<https://ismmmo.org.tr>). This concept means that the business should make objective certifications to reliably measure its financial position and performance. Being objective refers to consistent and measurable data that help managers make sound decisions. In his 1997 study, Tetik stated that The concept of objectivity and certification is closely related to cost and monetary measurement, and changes in monetary measurement would also affect the concept. General Communiqué on Accounting System Application also emphasizes the need for accounting records to reflect the actual financial position and performance and be in accordance with the procedure. In inflationary environments, it is not possible for accounting records to fully reflect this situation.

The concept of objectivity and documentation and its relationship to value emphasizes not only reflection of the reality in accounting records and certification but also highlight of the concept of social responsibility. By producing accurate data, this concept helps managers plan for the future and creates significant value for important accounting practices.

3.8. Concept of Consistency and Value Relationship

Consistency is the unchanged application of accounting policies selected for accounting treatments in successive periods. This ensures that the data obtained are comparable. (Cemalcılar and Önce, 1999: 57). The concept of consistency underlines the importance of being consistent in accounting practices. Consistency means that a business consistently applies its accounting policies over time. This concept ensures that financial statements are comparable across different periods and allows the tracking of a business's financial performance over time.

The most significant value provided by the concept of consistency to accounting practices is ensuring that accepted accounting methods are used on an annual basis to allow for the comparison of financial statements. Consistent accounting practices increase the reliability of users of information that the business's financial position and performance are accurately reflected. Consistency ensures transparency in a business's accounting practices. Consistency in accounting practices is essential for stakeholders to make informed decisions. It allows for reliable comparison of financial statements across entities and time periods, ensuring transparency and trust in financial reporting. Achieving comparability requires balancing standardization and flexibility within accounting frameworks. Understanding this interaction provides insights into maintaining consistency in financial disclosures (AccountingInsights Team, 2024).

This information is important for investors and other stakeholders, as they need it in their decision-making processes. Businesses can change their accounting policies if there are valid reasons. However, these changes and their monetary impacts must be disclosed in the footnotes of the financial statements. For example, if depreciation for fixed assets is calculated using straight-line depreciation in one period and declining balance depreciation in another period, there will be deviations in interpretation for both periods. Another example can be given in stock valuation methods.

Failure to comply with the concept of consistency means that the data provided through accounting eliminating their comparability removes. Decision by utilising this data related to the enterprise that is in a position to receive it also causes the environment to be misleading. This is due to the accounting applied policies (e.g. depreciation calculation and stock valuation methods) of the changes made, the balance sheet for the relevant period (e.g. cost of goods) and operating results (e.g. cost of goods sold and gross profit or loss on sale) to a material extent change (Gürdal, 2006).

Therefore, the same valuation method should be used for at least two consecutive years. This way, it will be possible to make comparisons in the financial statements, and users of information will be able to understand how the changes affect the financial statements. Consistency is an important value in accounting because it ensures that financial statements are comparable, reliable, and transparent.

3.9. Concept of Full Disclosure and Value Relationship

The concept of full disclosure means that financial statements must be sufficient, clear, and understandable to help those who use these statements make correct decisions (General Communiqué on Accounting System Application No. 1). Necessary explanations should be written separately in a way that allows clear access to information when looking at the company's accounting records and statements. Besides fully disclosing financial information in the financial statements, it is also necessary to include probable events that are not included in the items of the financial statements but may affect decisions. Information that needs to be disclosed can be grouped into information related to the current situation of the business and information about events that are likely to occur in the future (Akdoğan and Sevilengül, 1994). For example, an investor may invest in a company or withdraw their existing investment based on the information in the financial statements. To make

such decisions correctly transactions should be fully explanatory, and if this is not possible, necessary explanations should be provided in the footnotes (Yalkın, 2008: 31). Financial statements are important accounting documents that summarize a company's financial position and performance. These statements are utilized by various users of information, including investors, creditors, managers, and other stakeholders.

Looking at the concept of full disclosure and its relationship to value, this concept helps the users of the financial statements reach sufficient, clear, and understandable information to make correct decisions. The greatest value that the concept of full disclosure offers to the science of accounting is the detailed explanation of significant items such as assets, liabilities, revenues, and expenses to present a complete and accurate picture of the company's financial position and performance.

3.10. Concept of Prudence and Value Relationship

The concept of prudence is defined in General Communiqué on Accounting System Application Series No. 1 as follows:

Prudence in accounting transactions means acting cautiously and considering the risks that the business may encounter. As a result of this concept, businesses make provisions for probable expenses and losses but do not perform any accounting transactions for probable income and profits until they are realized. However, this concept does not justify the creation of hidden reserves or excessive provisions.

According to the concept of prudence, while incomes and profits are recorded as soon as they are realized, expenses and losses should be recorded by making provisions for the expected probable amounts even before they are realized. The aim of this concept is to protect businesses against potential losses. The provision made here can be thought of as reserves set aside to protect the business. However, this principle does not justify the creation of hidden reserves or excessive provisions (Tetik, 1997: 155).

Looking at the concept of prudence and its relationship to value, the monetary value this concept provides to the business is undeniable. For example, the transactions and provision records related to doubtful trade receivables or depreciating goods are values created by the concept of prudence. Ignoring the value created by prudent practices and communicating the resulting incorrect information in the financial statements to information users is completely against the understanding of social responsibility. If interest groups (such as the tax authority, investors, credit institutions, employees, etc.) make decisions based on incorrect information created without understanding the value of being prudent, problems will arise between them and the businesses. Businesses that adhere to the understanding of social responsibility and act according to ethical rules are expected to be accepted in the market and increase their market values in the long run. A reliable and competitive business should not disregard the value created by being prudent.

3.11. Concept of Materiality and Value Relationship

The concept of materiality refers to the necessity for items or financial activities of relative weight and value to be included in the financial statements as they can affect the evaluations or decisions based on these statements. Important account items, financial activities, and other issues must be included in the financial statements (www.ismmmo.org.tr).

Providing excessive information is based on cost and benefit relationship. Within the framework of excessive information, some information will not be useful but costly. Therefore, it does not make sense to disclose such information. However, some information will be costly and useful. Ignoring its cost, such information should be provided in the disclosures of financial statements because it may affect the decision making process of the users of financial information (Akdoğan and Aydın, 1987: 258).

The value that this concept offers to accounting; every information is measured by the value given by the user of that information. Therefore, the value of a transaction that seems small in quantity can only be determined by the user of that information. Therefore, the relative weight of an item can only be judged by the user.

3.12. Concept of Substance Over Form and Value Relationship

The concept of substance over form expresses the necessity for transactions to be accounted for and evaluated based on their substance rather than their form. Generally, transactions are parallel in form and substance, but in some cases, differences may arise. In such cases, the principle of substance over form prevails (İSMMMÖ, 2005: 17).

Companies must adhere to certain principles and rules when conducting their commercial transactions. Especially when a dilemma arises, ethical systems come into play to overcome this difficulty and play an important role (Ünsal, 2015: 6). The concept of substance over form, which is among the accounting concepts, is a concrete example of an ethical dilemma. In accounting, while activities and transactions are usually compatible with each other, the general view created against the dilemma of whether to base the recording of commercial activities on the form or the substance of the event is that the substance should be the basis.

The concept of substance over form and its relationship to value indicate that while activities and transactions in accounting are usually parallel, the generally accepted view by accounting methodology is that substance should take precedence in reflecting events in transactions, whether to take the form (science of benefit) or the substance (science of value). In the science of value, deciding the correctness of an action focuses not on the benefit (form, result) provided by the action but on what the correct action actually means (Ünsal, 2015: 6). Value is not ethical if it does not come from a correct reason, even if it provides benefit. For example, if there is no practical doubt about the collection of a legally pursued doubtful receivable from the perspective of tax law, it should not be treated as a doubtful receivable transaction in accounting. On the other hand, while a forward-dated check is accepted as a check according to the Commercial Code, it is essentially a receivable in terms of finance. In accounting for this, priority should be given to substance and a forward-dated should be treated as a bill of credit in terms of its substance. (Sevilengül, 2000: 27). Table 1, which summarizes the contribution and value relationship of the fundamental concepts illuminating accounting to the accounting process, is provided below.

Table 1: Fundamental Concepts of Accounting and Value Relationship

Concept	Definition	Created Value
Social Responsibility Concept	Indicates the responsibility that arises when fulfilling the function of accounting and shows the scope, meaning, place, and purpose of accounting.	Provides accurate, reliable, and timely information to information users.
Business entity Concept	Expresses that the business is assumed to be separate from its owners and other interested parties, and that the accounting transactions of the business should be carried out only on behalf of this entity.	Enables the business to gain a unique identity, ensuring that business entity in the accounting equation.
Going-concern assumption Concept	Unless otherwise stated in the founding contract, it is assumed that the business's life is independent and indefinite of the founders' lifespan.	Allows businesses to make long-term plans and maintain accounting records.
Periodicity Concept	The concept of periodicity requires dividing the assumed infinite life of a business into specific periods to evaluate activity results.	Involves the valuation of tangible and intangible fixed assets, the allocation of depreciation to assets, and the accrual of income and expenses.
Monetary unit Assumption	The concept of measurability with money reflects economic events and transactions in accounting using money as a common unit of measure. Accounting transactions are conducted in the	Ensures accounting records are kept in TL (Turkish Lira), facilitating the reporting and comparison of accounting

	national currency.	transactions and future planning.
Cost Principal Concept	Expresses that, except for cash, receivables, and other items whose cost determination is possible or appropriate, the acquisition costs of assets and services acquired by the business should be used for accounting purposes.	Views value creation more from the perspective of valuation, particularly exemplified by the valuation of tangible fixed assets.
Neutrality and Documentation Concept	Accounting records must be based on objective documents that reflect the actual situation and should be conducted impartially and without bias when choosing the methods for accounting records.	Ensures that records reflect the truth and are documented, supporting managers in their future planning.
Consistency Concept	Emphasizes the need for accounting policies chosen for accounting practices to be applied consistently in successive periods.	Ensures financial statements are comparable, reliable, and transparent.
Full Disclosure Concept	Expresses that financial statements should be sufficient, clear, and understandable to help individuals and organizations make correct decisions.	Involves providing adequate information and detailed explanations of important items such as assets, liabilities, income, and expenses.
Prudence Concept	Businesses make provisions for potential expenses and losses but do not account for potential income and profits until the periods in which they realize them.	Includes transactions and provisions for doubtful trade receivables or depreciating goods.
Materiality Concept	Expresses that the relative weight and value of an account item or financial event should be sufficient to affect valuations or decisions based on financial statements.	Allows users to assess the relative weight of an item, even if it is small.
Substance Over Form Concept	States that the essence of transactions should take precedence over their form in accounting and related evaluations.	If there is no practical doubt about the collection of a receivable considered doubtful, a doubtful receivable transaction should not be made. An forward-dated check essentially represents a note receivable from a financial perspective.

4. CONCLUSION

Today, with the age of digitalization, new concepts have entered our language, or the meanings we ascribe to the concepts we use have changed and deepened. These changes have also enriched the concepts used in accounting literature. One of these concepts is the concept of "value." Accounting, with the data it generates, serves as the language of communication for businesses. This is because accounting provides value to its information users through financial statements. The value it creates plays a significant role in the future of businesses. The accounting process starts with record-keeping, classifies, summarizes, and reports financial information, and then interprets and analyzes this information. Each stage of these processes is guided by the fundamental concepts of accounting, and each concept adds value to the process.

The concept of value is more often used as valuation in accounting. The resulting value can be considered as a product or output of the valuation process. Although accounting is thought to value assets and resources in monetary terms, each fundamental concept has its own intrinsic value. In summary, the fundamental concepts that guide us at every stage of accounting play a significant role in creating this value. Reflecting the value created by these fundamental concepts in accounting practices will make the process more meaningful and provide accurate, reliable, and value-generating information to information users.

These 12 fundamental concepts are interconnected and have value relationships. For instance, the business entity concept is directly linked to the going-concern of the business. The assumption of going-concern is only possible when the business is considered an independent entity within the framework of the entity concept. Similarly, the periodicity concept is also connected to the cost principle. The valuation of assets and rights should be done according to the periods determined in accordance with the periodicity concept. Understanding these fundamental concepts and their value relationships facilitates the operation of the accounting system and the interpretation of financial statements. As a result of this study, the value created by the fundamental concepts in the accounting process has been revealed and summarized in Table 1.

In conclusion, the fundamental concepts of accounting should be further discussed, explained, and associated with every stage of the accounting process. The value that the data generated by accounting provided to businesses should be considered in the relationship between accounting and value. The information presented through financial statements should be accurate, reliable, and value-generating.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: 1. İlkay EJDER ERTURAN (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: 1st İlkay EJDER ERTURAN (%100)

REFERENCES

- Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (1994). *Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği'ne göre tek düzen muhasebe sistemi uygulaması*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Alpago, A. (2008). *Das leben ist wie ein fluss: Novum Verlag*.
- Aron, R. (1994). *Sosyolojik düşüncenin evreleri*. Çev. K. Alemdar, Ankara: Bilgi Yayınevi.
- Arslan, A. (2010). *Felsefeye giriş*. Ankara: adres yayınları 2010.
- Ataman, Ü. (1996). *Genel muhasebe*, Cilt 2, (15. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aykın, H., (2021), Vergi Muhasebe Akademisi, Erişim Adresi: <https://vergidosyasi.com/2017/03/09/muhasebenin-temel-kavramlari/>
- Basik, O., F. (2011). *Ansiklopedik muhasebe ve finans terimleri sözlüğü*. İstanbul: Beta Yayım.
- Bilgin, N. (1995). *Sosyal psikolojide yöntem ve pratik çalışmalar*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Bozpınar, C. (2020). Marx öncesi emek değer teorisi: genel bir bakış. *Politik Ekonomik Kuram*, Cilt 4(1), 72-93.
- Çakıcı, C. (2002). Temel muhasebe varsayımları ve muhasebe politikalarına yön veren kavramlar. *Öneri Dergisi*, 5(17), 69-76.
- Cemalcılar, Ö. & Önce, S. (1999). Muhasebenin kurumsal yapısı. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 150.
- Chambers, N. (2005). *Firma değerlendirme*. İstanbul: Avcıol Basım Yayım, s. 1.
- Concepts and Standards Research Study Committee, (1965), The Entity Concept, The Accounting Review, 40-2, pp. 358-367, Erişim Adresi: <http://www.jstor.org/stable/242303>
- Cora, İ. (1999). Sosyal sorumluluk kavramı ve işletme yönetiminde sosyal sorumluluklar. *MPM Anahtar Dergisi*, Şubat Sayısı, Ankara.
- Damodaran, A. (1996). *Investment valuation*. New York: John Willey & Sons, Inc.
- Doğan, M. (1994). *Büyük Türkçe sözlük* (1. Baskı). İstanbul: Bahar Yayıncılık
- Hackston, D., & Milne, M. (1996), Some Determinants of Social and Environmental Disclosures in New Zealand Companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 9, 1:77- 94
- AccountingInsights Team, (2024), Ensuring consistent comparability in accounting practices, Accounting Concepts and Practices, Erişim Adresi: <https://accountinginsights.org/ensuring-consistent-comparability-in-accounting-practices/>.
- Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-12.
- IFRS Institute, (2020), Interim Financial Reporting: IFRS® Standards vs. US GAAP, Erişim Adresi: <https://kpmg.com/us/en/articles/2023/interim-financial-reporting.html>.
- Chaudhry, A., Fuller, C., Coetsee, D., Rands, E., Bakker, E., & Yeung, P., (2016). *Interim Financial Reporting Standards*. In Wiley 2016: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards.
- Hunt, E. K. (2005). *İktisadi düşünce tarihi*. Çev. M. Günay, Ankara: Dost Kitabevi.
- İSMMMO, (2005). *İSMMMO mevzuat serisi 2 muhasebenin temel kavramları ve tekdüzen hesap*

planı. İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları.

İSMMMO, Muhasebenin Temel Kavramları, Erişim Adresi: <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003>.

İSMMMO, (1992), 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Erişim Adresi: <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-26-12-1992---3997>.

Kaya, S., 2008. İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve SA 8000 (Social Accountability) Standardı, AR-GE, Erişim Adresi: http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/7475BDA1-95B7-4855-B351-9ADCE4362AFE/10149/sosyalsorumlu-luk_kaya.pdf.

Marx, K. (2008). Das kapital, kritik der politischen ökonomie, Dietz Verlag von Rosa-Luxemburg-Stiftung, Berlin.

Montville, J., V. (2016). The moral ties within the Family of Abraham: A primer on shared social values in Judaism, Christianity and Islam, *Journal of Ecumenical Studies*, 51/2, 246.

Özensel, E. (2003). Sosyolojik bir olgu olarak değer. *Değerler Eğitimi Dergisi*, 1 (3), 217-239.

Özkoç, A., E. Çelik, M. & Gönen, S. (2005). Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ve muhasebenin sosyal sorumluluğu, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, 134-145.

Özlem, D. (2002). Değerler sorununda nesnelcilik/mutlakçılık ve öznelcilik/relativizm tartışması üzerine. *Muğla: Muğla Üniversitesi Felsefe Bölümü Sempozyumu Bildirileri*, 282-312.

Ricardo, D. (1997). Politik iktisadın ilkeleri. *The Accounting Review*. Vol. 40 No. (Apr 1965). pp. 358-367.

Sevilengül, O. (2000). *Genel muhasebe*, (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Tepe, H. (2009). Değer ve anlam: Değerler anlamlar mıdır?. *FLSF Felsefe ve Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-10.

Tetik, N. (1997). Muhasebenin temel kavramları ve mali tablolar ilkelerinin yönetim muhasebesi açısından değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 147-160.

Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <http://www.tdk.gov.tr>.

Uluslan, H. & Ata, H. (2014). UFRS esaslı muhasebe ölçülerinin değer ilgililiğinin borsa İstanbul pay piyasası'nda test edilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 5 (2), 61-78.

Ünsal, A. (2008). İşletmelerde muhasebe yöneticilerinin etiksel karar süreci. *KMU İİBF Dergisi*, 10(14), 1-19.

Urban, W. M. (1916). Value and existence. *Psychology and Scientific Methods*, 17/13, 449-465.

Yalkın, Y. K. (2008). *Genel muhasebe ilkeler ve uygulamalar tek düzen muhasebe sistemi*, (16. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

İçindekiler

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Ayten ÖZBİNGÖL	Sürdürülebilirlik Raporlaması Hakkında Türkiye’de Yazılan Makalelerin İçerik Analizi ile Değerlendirilmesi	1
Zülfük ÇEVİK	The Effect of Affective Commitment, Whistleblowing and Turnover Intention on Ethical Decision Making of Accounting Professionals	37
Elif YÜCEL	Evaluation of Corporate Tax Avoidance Behaviours from the Perspective of Professional Accountants: An Implementation in Bursa Province	59
İlknur ERGÜN	Vergi Usul Kanunu ve TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Enflasyon Muhasebesinin Özkaynaklar Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma	83
Nurettin ÖZDEMİR	Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planının Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması	109
Murat KATI	BİST’te İşlem Gören Sigorta Şirketlerinin SV-EDAS Yöntemleri ile Performans Analizi	133
Bahadır KARAKOÇ	A Nonlinear Relationship Between Corporate Size and Profitability	151
Mehmet ÖKSÜZ İbrahim Ali Cem DOĞAN	Vergi Uzmanlarının Perspektifinden Vergi Okuryazarlığının Geliştirilmesi: Nitel Bir Araştırma	171

TEORİK İNCELEME

Betül AÇIKGÖZ	Dijital Ekonominin Yükselişi ile Güncellenen Vergi Politikaları: Türkiye’de Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiren Gerçek Kişilere Yönelik Vaka Analizi	195
İlkay EJDER ERTURAN	Analysis of Basic Accounting Concepts in Terms of Value Concept According to General Communiqué on Accounting System Application (MSUGT) Applied in Türkiye	221