

ISSN: 2458-8997

**BUSINESS
ECONOMICS
AND
MANAGEMENT
PERSPECTIVES**

Yıl: 6 Cilt: 5 Sayı:

Prof. Dr. Fikret OTLU
Özel Sayısı



IJBEMP

INTERNATIONAL
JOURNAL OF
BUSINESS,
ECONOMICS
AND
MANAGEMENT
PERSPECTIVES

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

EDİTÖR

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ – Süleyman Demirel Üniversitesi

EDİTÖR YARDIMCISI

Arş. Gör. Süleyman BAYRAKCIOĞLU – Süleyman Demirel Üniversitesi

YAYIN ve DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Abdullah Mesud KÜÇÜKKALAY	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Prof. Dr. Ahmet YATKIN	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi
Prof. Dr. Anukrati SHARMA	University of Kota (India)
Prof. Dr. Avdhesh Jha WAYMADE	Charutar Vidya Mandal (CVM) University (India)
Prof. Dr. Aykut BEDÜK	Selçuk Üniversitesi
Prof. Dr. Bekir GÖVDERE	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Burkhanov AKTAM	Tashkent State University of Economics (Uzbekistan)
Prof. Dr. Çetin BEKTAŞ	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
Prof. Dr. Durmuş ACAR	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Erdiç ALTAY	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Eşref Savaş BAŞCI	Hitit Üniversitesi
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Fikret OTLU	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Hayrettin ÖZLER	Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. İbrahim Halil EKŞİ	Gaziantep Üniversitesi
Prof. Dr. İlker Hüseyin ÇARIKÇI	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. İsmail Hakkı ERASLAN	Düzce Üniversitesi
Prof. Dr. Korhan KARACAOĞLU	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Kürşat ÖZDAŞLI	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖNCÜ	Düzce Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
Prof. Dr. Mohammad Ahraf ALİ	Aligarh Muslim University (India)
Prof. Dr. Muhammad SHAHBAZ	University of Cambridge (UK)
Prof. Dr. Muharrem GÜRKAYNAK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Murat Ali DULUPCU	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Murat KAYALAR	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Murat OKCU	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Mutlu Başaran ÖZTÜRK	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Neşe YALÇIN	Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
Prof. Dr. Nilüfer NEGİZ	Süleyman Demirel Üniversitesi

Prof. Dr. Nurhan PAPATYA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Nuri ÖMÜRBEK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Osman BAYRI	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer Faruk İŞCAN	Atatürk Üniversitesi
Prof. Dr. Ömer TEKŞEN	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Prof. Dr. Petraq MILO	University of Tirana (Albania)
Prof. Dr. Rafet AKTAŞ	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ	İnönü Üniversitesi
Prof. Dr. Rifat YILMAZ	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Prof. Dr. Ruziye COP	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Prof. Dr. Selen DOĞAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Prof. Dr. Supriti MISHRA	International Management Institute (India)
Prof. Dr. Suranga SİLVA	University of Colombo (Sri Lanka)
Prof. Dr. Suzan ÇOBAN	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Süleyman Serdar KARACA	Malatya Turgut Özal Üniversitesi
Prof. Dr. Şakir SAKARYA	Bahçeşehir Üniversitesi
Prof. Dr. Vesile ÖMÜRBEK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Yakup ALTAN	Süleyman Demirel Üniversitesi
Prof. Dr. Zeki DOĞAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ	İnönü Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Alhagi Manta DRAMMEH	Al-Maktoum College of Higher Education (UK)
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Ali APALI	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Aziz Gökhan ÖZKOÇ	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Ersan ERSOY	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Gürçan PAPATYA	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Hakan ÖZÇELİK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. İlhan ARAS	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Mert TOPCU	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Nezire Derya Ergun ÖZLER	Dumlupınar Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Oana Ramona LOBONT	West University of Timisoara (Romania)
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Oğuzhan ÇARIKÇI	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Turan KOCABIYIK	Süleyman Demirel Üniversitesi
Doç. Dr. / Assoc. Prof. Dr. Vedat ACAR	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Dr. Azamat MAKSÜDÜNOV	Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi (Kırgızistan)
Dr. Bobir TURSUNOV	Tashkent State University of Economics (Uzbekistan)
Dr. Logaiswari INDIRAN	Universiti Teknologi Malaysia (Malaysia)
Dr. Nicola CHELOTTI	Loughborough University London (UK)

IJBEMP

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

ISSN: 2458-8997

E-ISSN : 2458-8997

Yıl Year : 6

Cilt Volume: 5

Sayı Issue : Prof. Dr. Fikret OTLU

Özel Sayısı / Special Issue

Eylül September 2021

İletişim Adresi / Contact Info

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

<http://www.ijbemp.com>

ijbemp@gmail.com

+90 (0246) 2110600

Aim & Scope

Business, Economics and Management Perspectives aims to provide a forum to widen and deepen discussion about all areas of Business, Economics and Management as well as being readable and accessible. It is interested in publishing rigorous research papers that provides sound theoretical and clear insights with future practical and actionable implications for the wellbeing of stakeholders of the society as a whole. As the title of the journal indicates, it calls for papers in any business, economics or management topic which challenges the traditional wisdom of the readers. The topics may include a wide range of research areas in Business, Economics and Management like Business Theories, Contemporary Research in Business, Entrepreneurship, Organizational Behavior, Finance, Corporate Governance, Investment, Insurance, Risk Management, Project Management, Financial Reporting, Accounting, Management Information Systems, Marketing, Advertising, Sales Management, Economical topics, Consumer Behavior, Human Resource Management, Total Quality Management, Strategic Management, Operations Management, Business Research Methods, Supply Chain Management, Engineering Management and any other area that can fall under the scope of Business, Economics and Management disciplines.

The journal attracts the attention of not only researchers and academicians but also academic institutes, Managers, Consultants, Directors, Trainers, HR Managers, Line Managers, Performance Managers, Operations Managers, Finance Managers, Chief Executive Officers and above all the students in Business, Economics and Management Disciplines.

About the Journal

Business, Economics and Management Perspectives is a peer reviewed online international journal published semi-annually. Articles may be written in Turkish and English. Journal aims to publish articles contributing theoretically and empirically to the field. All articles submitted to the journal should not have been published or under consideration for publication elsewhere. Articles submitted are firstly taken into evaluation by editorial board in terms of their original contribution to the field, use of scientific expressions and compliance with writing rules. Provided that articles meet the preliminary evaluation requirements, they are sent to three anonymous referees. Names of both the referees and the author are kept confidential in this process. In line with the referee reports, editorial board decides whether to publish the article or not. Scientific responsibility for the articles belongs to the authors themselves. Published articles could be cited in other publications provided that full reference is given. After publication, the copyrights of the articles belong to the Business, Economics and Management Perspectives. No copyright fee is paid to the authors. Articles published in this journal cannot be published elsewhere and/or copied without the consent of the Business, Economics and Management Perspectives.

İndeksler / Indexes

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi aşağıdaki veri tabanları/bibliyografya/indeksler tarafından taranmaktadır:

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives are indexed in the following data bases/bibliographies/indices:



Türk Eğitim İndeksi (2016)



Scientific Indexing Services (SIS) (2016)



Eurasian Scientific Journal Index (2016)



Academic Resource Index (ResearchBib) (2016)



Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBIAD) (2019)

IJBEMP

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

ISSN: 2458-8997

E-ISSN : 2458-8997

Yıl Year : 6

Cilt Volume: 5

Sayı Issue : Prof. Dr. Fikret OTLU

Özel Sayısı / Special Issue

Eylül September 2021



Directory of Research Journals Indexing (2019)

EDİTÖRDEN

6 yıldan bu yana yayım hayatına devam eden Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi kısa adı ile IJBEMP, yılda iki defa e-ortamda yayınlanan uluslararası ve hakemli bir dergidir. Derginin yayım dili Türkçe ve İngilizce'dir. Dergi, alana özel, özgün ve özgül katkılar yapmaya ilişkin kavramsal, kuramsal ve uygulamalı makaleleri yayınlamayı amaçlar.

Bilimsel ve entelektüel olarak IJBEMP, hitap ettiği alanlarda yeni açılımlar ve yönelimler oluşturmayı amaçlamaktadır. Kısa bir sürede derginin kendini kanıtlayıp Scientific Indexing Services, Directory of Research Journals Indexing, Türk Eğitim İndeksi, Eurasian Scientific Journal Index, Journal Index, Research Bible ve Sobiad gibi indekslerde taranmaya başlaması bu amacı desteklemektedir. Bu endekslere ilaveten etkinliği yoğun olan diğer endekslere başvurular yapılmış olup cevap beklenmektedir.

Geçen sürede IJBEMP, tanınırlığını, bilinirliğini, değerini ve alanda tercih edilir pozisyonu yükseltmeye dair özeni sürdürmektedir. Bu nedenle yayımlanmak üzere dergimize gönderilen çalışmalar, ön-değerleme (editör) sonrası, kör hakemlik uygulamasına tabi tutulmaktadır. Her aşama hassasiyetle ve ciddiyetle izlenmektedir.

Dergimizin bu sayısı, 14 Kasım 2020 tarihinde Covid-19 pandemisi nedeniyle hayatını kaybeden *değerli hocamız, büyüğümüz, güzel insan* Prof. Dr. Fikret OTLU adına "**Prof. Dr. Fikret Otlu Özel Sayısı**" olarak isimlendirilmiştir.

Özel sayıda birbirinden değerli toplam 22 makale yer almaktadır. Ekseriya **Prof. Dr. Fikret Otlu Özel Sayısı**'nda yer alan makaleler, merhum hocamızın çalışma alanı olan muhasebe-fınansman alanı ile ilgili çalışmalardan oluşmaktadır. Bunun yanında diğer alanlara ilişkin de çalışmalara yer verilmiştir.

Bu vesileyle değerli hocamız Prof. Dr. Fikret Otlu'ya Allah'tan rahmet, sevenlerine başsağlığı diliyorum. Yakın zamanda yayınlamayı planladığımız 2021-Aralık ayı 2. sayısında değerli katkılarınız ve çalışmalarınızla bir arada olabilmek umuduyla, sağlıklı günler dileklerim.

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖZEL BİR HASTANENİN COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Prof. Dr. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Sağlık Yönetimi Bölümü, Öğretim Üyesi
seyhan.cil@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1012-3605.

Gülay KARACAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Sağlık Kurumları Yönetimi
Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi
gulay.karacan@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3894-0140

Betül ATALAY

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Sağlık Kurumları Yönetimi
Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi
betul.atalay@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5370-5176

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE ÖZEL BİR HASTANENİN COSO İÇ KONTROL MODELİ BİLEŞENLERİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

ÖZ

Bütün işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üst yöneticiler tarafından belirlenen hedeflere ulaşabilmek için etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması son derece önemlidir. Etkili bir iç kontrol sistemi verimliliğin artırılmasında, risklerin önlenmesinde ve işletme amaçlarına ulaşmada katkıda bulunmaktadır. Bu bağlamda bu çalışmada; birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanede iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde bu bileşenlere uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilerek, bu değerlendirmelerin farklı direktörlüklerde çalışanlar açısından farklılaşıp farklılaşmadığının ortaya konulması amaçlanmıştır. Araştırmaya katılanların iç kontrol modeline ilişkin ankette yer alan ifadeler yüksek bir oranda ($\bar{X}= 3,81$) katıldıkları görülmüştür. Alt boyutlar açısından da; en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutu içerisinde yer alan ifadeler, en düşük düzeyli katılımın ise risk değerlendirme boyutunda yer alan ifadelerle ilişkili olduğu görülmüştür. Ayrıca katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeler açısından, çalıştıkları direktörlükler açısından anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hastane, İç Kontrol Sistemi, COSO İç Kontrol Modeli

JEL Sınıflandırma Kodları: M42

INVESTIGATION OF A PRIVATE HOSPITAL IN THE HEALTH SECTOR WITHIN THE FRAMEWORK OF COSO INTERNAL CONTROL MODEL COMPONENTS

ABSTRACT

As in other businesses, it is extremely important to design and implement an effective internal control system in hospital businesses to achieve the goals set by senior managers. An effective internal control system contributes to increasing efficiency, preventing risks and achieving business goals. In this context, in this study; in a private hospital with more than one branch, it is aimed to evaluate the degree of compliance of the internal control system with these components within the framework of the COSO internal control model components by the employees and to reveal whether these evaluations differ in terms of employees in different directorates. It was observed that the participants of the research highly agreed ($\bar{X}= 3,81$) with the expressions in the questionnaire regarding the internal control model. In terms of sub-dimensions; it was observed that the highest level of participation was related to the statements in the ‘monitoring’ dimension, while the lowest level of participation was related to the statements in the risk assessment dimension. Moreover, it was determined that there was no significant difference in terms of the evaluations of the participants’ COSO components, in terms of the directorates they worked with.

Keywords: Hospital, Internal Control System, COSO Internal Control Model

JEL Classification Codes: M42

1. GİRİŞ

Ekonomik şartların her geçen gün değişiklik göstermesi, hızla büyüyen işletmelerde her geçen gün rekabet baskısının artması, işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir şekilde varlığını devam ettirebilmesi gibi sebeplerle iç kontrol sistemi önem kazanmıştır. Öncelikle kamu sektöründe görülmeye başlanan iç kontrol; işletmelerin faaliyetleri ve işlemlerine yönelik her türlü politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin amacı; sürece odaklanması nedeniyle risklerin önceden görülerek değerlendirilmesi ve değişen şartlarla birlikte işletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir takım risklere karşı önlemler almasıdır.

Etkin bir iç kontrolün sağlanabilmesi için hem muhasebe kontrolü hem de yönetsel kontrol sağlanabilmeli ve işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için iç kontrol sistemine alt çalışandan en üst yönetime kadar tüm çalışanlar katılmalıdır. İç kontrol sistemini etkin bir şekilde uygulayan işletmeler; süreci gözden geçirmekte, mevcut ve olabilecek riskleri ortaya koymakta, personellerinin görev, yetki ve sorumluluklarını net olarak belirlemekte, finansal tabloların hatalı ve düzensiz olma olasılığını azaltmaktadır. Bu nedenle de işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalı ve bu iç kontrol sistemi oluşturulurken iyi hazırlanmış muhasebe sistemine, bir organizasyon planına ihtiyaç olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Toplum içerisinde oldukça önemli bir konuma sahip olan hastanelerde de diğer işletmelerde olduğu gibi kaynakların etkin bir şekilde kullanılması ve süreçlerindeki risklere odaklanarak önlemler alınması istenmektedir. Hastane işletmelerinde oluşabilecek riskler kurumla birlikte hem çalışanları hem de hastaları etkileyebilecek olduğundan hastanelerde de risklerin iyi yönetilmesi gerekmektedir. Bunların yanı sıra; hastane işletmelerinin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olması bu işletmelerde etkin bir şekilde işleyen iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyacı artırmaktadır.

Ülkemizde sağlık hizmeti sunan işletmeler arasında özel hastaneler önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle vermiş oldukları hizmetin kaliteli olması toplum için oldukça önemlidir. Özel hastanelerin de; kaliteli hizmet vermek için etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları beklenmektedir. Özel hastane işletmelerindeki iç kontrol sistemi; hastanenin varlıklarının etkin bir şekilde kullanımını sağlarken israfları ortadan kaldırmaya, personellerin hastane işletmesinin amaç, hedef ve politikalarına bağlı kalmasını sağlayarak personel devir hızının düşmesine, verimliliğin, etkililiğin sağlanarak karın da artırılmasına katkı sağlayacaktır. Böylece kurulacak olan bir iç kontrol sistemi, hastane işletmelerinin daha kaliteli hizmet vermesini sağlayacak ve toplumun da daha kaliteli hizmet almasını sağlamış olacaktır.

İç kontrol sistemiyle ilgili literatürde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen hastane işletmelerini içeren bu çalışmaların yetersiz olduğu dikkati çekmektedir. Bu nedenle de bu çalışmada, özel bir hastanede iç kontrol sistemi bileşenleri çerçevesinde etkin bir iç kontrol sisteminin olup olmadığının hastane idari personeli tarafından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Çalışmada öncelikle, iç kontrol sistemine ve sağlık işletmelerinin yapısına genel bir çerçeveden bakılmış; sonra da iç kontrol sistemi ve COSO iç kontrol modeli ve özel hastanelerde iç kontrol sisteminden bahsedilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde ise; özel bir sağlık grubunun idari personeline yapılan anket uygulamasıyla ilgili hastanede COSO iç kontrol modeline uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilmesine yer verilmiştir. Çalışma sonuç ve öneriler bölümüyle tamamlanmıştır.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİ

Bu kısımda iç kontrol sistemi ve COSO iç kontrol modeli hakkında bilgi verilecektir.

2.1. İç Kontrol Sistemi

Her işletme amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için bazı kontrol sistemleri oluşturur ve işletmelerin yönetilebilmesi için en temel fonksiyonlarından biri de kontroldür. İşletmelerin bu en temel fonksiyonlarından olan kontrol; iç kontrol sistemi aracılığıyla sağlanmaktadır. İç kontrol; işletmenin faaliyetlerinin işletmenin misyon ve vizyonu ile uyumlu ve verimli bir şekilde yürütülmesi, hata ve hilelerin tespit edilerek ortaya çıkmasının engellenmesi, finansal varlıkların korunması,

muhasabe kayıtlarının eksiksiz, doğru olması ve finansal tabloların zamanında hazırlanması gibi hedeflere ulaşılması amacıyla oluşturulmuş olan tüm yöntem ve usullerdir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 1).

Günümüzde her geçen gün işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması, hataların azaltılması veya giderilmesi, gelir ve giderlere sebep olan unsurların saptanması, güvenilir olan verilerin toplanması işletme yönetimleri için zorunluluk olmuştur (Gönen, 2007: 12). Bu zorunluluk, işletmelerin tüm süreçlerine odaklanan ve risklerini kontrol eden bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gerektirmektedir.

Yapılan bu tanımlar çerçevesinde iç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletmenin faaliyetlerinin yasalara, politikalara, prosedürlere uygunluğunun sağlanması,
- İşletmenin kaynaklarında etkin ve verimli kullanılma sağlanması,
- İşletmenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanmasıdır (Ceyhan ve Apan, 2014: 180).

İç kontrol sisteminin iyi kurulmadığı veya hiç olmadığı işletmelerde; yönetimin eksik ya da hatalı kararlar alması, işletme varlıklarında kayıpların yaşanması, işletmeyle ilgili usulsüzlüklerin yaşanması, işletmenin kar ve verimliliğinde azalışların yaşanması gibi durumların ortaya çıkacağı bilinmektedir (Fidan, Mumcu, 2019: 63).

Başarılı bir iç kontrol sistemi için aşağıdaki ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir (Kertiş, 2005: 38):

- Görevlerin ayrımı ilkesi
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi
- Uygun belgeleme ve muhasabe kayıt düzeninin varolması ilkesi
- Varlıkların ve muhasabe kayıtlarının fiziken korunması ilkesi
- Bağımsız mutabakatın yapılması ilkesi

2.2. COSO İç Kontrol Modeli

Dünyada iç kontrole yönelik farklı modeller geliştirilmiştir. Bunlar; COSO, eSAC, CobiT ve SysTrust şeklindedir. COSO (Comitte of Sponsoring Organizations: Sponsor Kuruluşlar Komitesi) tarafından geliştirilmiş olan iç kontrol modeli, 1992 yılında yayınlanmıştır. COSO komitesini oluşturan kuruluşlar arasında; AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almıştır (Aksoy, 2005: 144). COSO modeli, diğer modellerle karşılaştırıldığında içerik anlamında en geniş ve işletmenin tamamını kapsayan bir yaklaşımdır.

COSO tarafından işletmeler için başarılı bir iç kontrol sisteminin hazırlanmasına rehberlik etmesi amacıyla geliştirilen iç kontrol modelinde (Hacıhasanoğlu ve Kaya, 2018: 241) iç kontrolün tanımı şu şekilde yapılmıştır (Kurt ve Uçma Uysal, 2015: 204):

“İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk hedeflerine ulaşmada makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir”.

İç kontrol modeli 2013 yılında COSO tarafından güncellenmiş olup, güncellenen COSO'da (2013)'te iç kontrolün tanımında büyük değişiklikler yapılmamıştır. 2013 yılındaki bu güncellemede işletmelerin finansal raporlama üzerindeki riskleri de dikkate alarak iç kontrol sistemlerini

geliştirmelerini sağlamak amacıyla iç kontrolün Sarbanes Oxley Yasası (SOX) 404. Madde ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır (Kurt ve Uçma Uysal, 2015: 205):

İç kontrol, işletmenin en üst yöneticisinden en alt çalışanına kadar herkesi etkileyen bir süreç olup, COSO iç kontrol modelinin oluşturulması ve etkin işlemesine ilişkin önlemler alınmasında sorumluluk üst yönetime aittir (Ceyhan ve Apan, 2014: 181).

COSO modeline göre iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olmak üzere beş temel bileşeni bulunmaktadır. İç kontrol sistemini oluşturan bu beş bileşen, COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Raporu”nda da aynı şekilde yer almıştır (Aytaç, 2014: 19).

Kontrol Ortamı: İç kontrol sisteminde beş ana bileşenin temelini oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulup işletildiği ortamdır. Kontrol ortamı, bir işletmenin politika ve kullandığı yöntemleri belirleme, azaltma, artırma gibi faktörlerin tümünü kapsayan ve işletmenin amaçlarını ve bu amaçlara ulaşılabilmesi için gerekli olan stratejileri belirleyen bir süreçtir. Kontrol ortamının kurulup tasarlanması üst yönetimin sorumluluğunda olduğu için iç kontrol sisteminin en önemli bileşenidir. Kontrol ortamı, iç kontrolün örgüt genelinde yürütülmesi için temel oluşturan birtakım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşur. Güçlü bir kontrol ortamının en önemli göstergeleri: örgütün dürüstlüğü ve etik değerlere verdiği önem, yeterli gözetim süreçleri ve yapılarına sahip olunması, yetki ve sorumlulukların uygun bir şekilde dağıtılması, üst düzey bir yetkinlikle ve amaçlara ulaşmak konusunda güçlü bir hesap verebilirlik yaklaşımıdır (Cömert, 2015: 177).

Risk Değerlendirmesi: Örgütsel amaçların başarılmasında ve kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkabilecek engel ve önemli risklerin tespit edilmesi, analiz edilmesi, yönetilmesi ve bu risklere karşı uygun önlemler alınması sürecidir. İşletmeler; yeni personel ve teknolojiler, hızlı büyüme, yeni ürünler ve faaliyetler, bilgi sisteminin değiştirilmesi ya da yenilenmesi, işletmenin yeniden yapılanması gibi durumlardan kaynaklı risklerle karşılaşabilirler. Hastanelerde de durum böyle olup, birtakım risklerle karşılaşılması mümkündür.

Risk değerlendirmesi sürecinde; sistemin güçlü ve zayıf yönleri belirlenmeli, analiz edilmeli, risk alanları belirlenmeli ve bu alanlarda kontrol faaliyetleri yoğunlaştırılmalıdır ve değişen şartlar sürekli takip edilerek gerekli görüldüğünde değişiklikler yapılmalıdır.

Risk değerlendirmesi, işletmelerin en tepe yönetiminden en alt çalışana kadar herkesin katıldığı bir süreçtir. Bu süreçte uygulanması gereken aşamalar ise şunlardır:

- Hedeflerin belirlenmesi,
- Olayların tanımlanması,
- Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesi,
- Risklere karşılık verilmesidir (Dursun ve Akın, 2019: 50).

Hastanelerde de karşılaşılabilecek risklerin önceden görülerek, olası zararların önüne geçilmesi anlamında riskleri azaltacak ya da fırsata dönüştürecek yönetim faaliyetleri geliştirilmelidir. Risk yönetimi faaliyetlerini aktif olarak sürdüren hastaneler, hasta ve çalışan güvenliği ile hizmet kalitesi sağlama çabasında olmayan hastanelere kıyasla bir adım önde olacaktır (Türk ve Çil Koçyiğit, 2020: 85).

Kontrol Faaliyetleri: Kurumun amaçlarına ulaşmasında karşılaşılabileceği risklerin minimum düzeye indirilmesi veya bu riskleri yok etmeye yönelik alınan önlemlerin bütünü, uygulanan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri; kurumun maddi ve/veya maddi olmayan tüm faaliyetlerini kapsamakta ve risk değerlendirme faaliyetleriyle ilişkili olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Kontrol faaliyetleri aşağıdakileri kapsamaktadır (Gökçen ve Tipi, 2019: 156):

- Performansın gözden geçirilmesi,
- Kaynaklara, bilgiye erişim kontrolleri,
- Fiziksel kontroller (işletmenin varlıklarının fiziksel olarak korunması),
- Görevlerin ayrımıdır.

Bilgi ve İletişim: İşletmelerde iç kontrol sürecinin etkin yürütülebilmesi, amaçlanan başarıya ulaşabilmesinde bilgi ve iletişimin rolü oldukça önemlidir. Bu nedenle, işletme hem iç (bilginin

işletmenin tümüne çapraz, yukarıdan aşağıda, aşağıdan yukarıya ulaşması) hem de dış (işletme dışındaki taraflara bilginin ulaşması) kaynaklara ulaşabilmek amacıyla aktif olarak kullanılabilen iletişim kanalları oluşturmalıdır. Bilgi ve iletişim bileşeni, elde edilen bilgileri diğer ilgililere dağıtır ve diğer ilgililerle koordineli olunmasını sağlar. Etkin bir bilgi sisteminde her türlü bilginin zamanlı olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması ve sağlanmalıdır (Gökçen ve Tipi, 2019: 156).

İzleme: Bu bileşen, uygulanan iç kontrol sisteminin başarısı, kalitesi, kontrollerin işleyişi, alınması gereken önlemlerin belirlenmesi, uygun kontrol prosedürlerinin oluşturulmasından oluşan bir süreçtir. Zamanla etkinliğini azaltan ya da kaybeden iç kontrol sistemi prosedürlerinin yerine yenisinin oluşturulması ve uygulanması sürecinde de izleme bileşeni kendini göstermektedir. İzleme bileşeni aynı zamanda, işletmenin performans düzeyini denetleyen bir süreçtir ve bu süreç iç denetim tarafından gerçekleştirilmektedir. İzleme süreci; sürekli izleme ve ayrı ayrı değerlendirmelerden oluşabileceği gibi bu iki yöntemin birlikte kullanılmasından da oluşabilir. Ancak uygulanacak olan her iki yöntemde de; oluşan değişikliklerin yapısı ve riskleri ve kontrolleri yürüten çalışanların yetenekleri ve becerisi dikkat edilmesi gereken unsurlardır (Gökçen ve Tipi, 2019: 157).

3. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Diğer tüm işletmelerde olduğu gibi ister küçük isterse büyük bir hastane olsun, işler, etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması karşılaşılabilecek risklerin en aza indirilmesi anlamında büyük önem arz eder. Sağlık hizmetleri işletmelerinin diğer işletmelerden farklı bir yapıya ve kendilerine özgü niteliklere sahip olmalarından dolayı, iç kontrol sistemi de diğer işletmelere göre önemini daha da artırmaktadır. Bunun nedeni, sağlık işletmeleri faaliyetlerinin aşağıdaki özelliklerinden kaynaklanmaktadır (Dursun ve Akın, 2019: 51):

- Sağlık işletmelerinin faaliyet konusu ve sağlık işletmelerinde üretilen hizmet insan sağlığıyla ilgilidir.
- Her hastada farklı ilaç, tanı ve tedavi gerektiğinden ürün ve hizmet tanımı zor yapılıdır.
- Üretilen hizmetler stoklanamaz, kısa vadede olan değişimlere ayak uydurmak güçleşir, hizmete olan talebin artış ve azalışları değişkenlik gösterir.
- Verilen hizmetler uzmanlaşma gerektirdiğinden nitelikli personellere ve hizmetlere ihtiyaç duyulur, böylece maliyetler artar.
- Kullanılan makine ve cihazlar, ilaç ve sarf malzemelerin çeşitli olması yüksek yatırım sermayesi gerektirmektedir.

Yukarıda sayılan bu nedenlerden dolayı hastanelerde hata, hile ve risklerin hastane organizasyon yapılarında daha çok yer almasına sebebiyet verebilmektedir. Bütün bunlardan dolayı da sağlık kurumlarında da oldukça etkili ve her çalışanı içine alan bir iç kontrol sistemi kurulmalıdır.

Hastanelerde iç kontrol sisteminin kurulması; hastanenin varlıklarının korunması, hastane yönetiminde ve sağlık hizmetlerinde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, doğru ve güvenilir mali raporlama yapılması, hastane faaliyetlerinde yasa ve düzenlemelere uyulmasının sağlanması amacıyla hizmet eder (Dursun ve Akın, 2019: 5).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Literatüre bakıldığında hastane işletmeleri de dahil olmak üzere farklı sektördeki işletmelerde COSO iç kontrol modeliyle ilgili yapılan çalışmaların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Ceyhan ve Apan (2014) çalışmalarında; COSO iç kontrol modeli bileşenleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamış ve bu doğrultuda, anket yöntemiyle özel bir hastanede doktor, hasta danışmanı, yönetici, hemşire, sağlık memuru, sağlık destek personeli gibi farklı meslek gruplarında yer alan personellerin iç kontrolle ilgili düşüncelerini belirlemeye çalışmışlardır. Elde edilen veriler, faktör analizi ve yapısal eşitlik modeliyle analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre; COSO iç kontrol bileşenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Böylece araştırma için geliştirilmiş olan hipotezlerin hepsi kabul edilmiştir.

Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018) çalışmalarında üretim işletmelerinde iç kontrol sistemlerinin COSO iç kontrol bileşenlerine göre değerlendirmeyi ve bu bileşenlere uyum derecesini belirlemeyi amaçlamışlardır. Bunun yanı sıra; pazarlama çevresi, personel sayısı ve şirketin türü değişkenleri bazında verilen cevapların farklılaşp farklılaşmadığı ve eğer farklılık varsa bu farklılıkların iç kontrol

modelinin alt boyutları açısından ortaya koyulması da amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda; Kocaeli ilinin organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri çalışmaya dahil edilmiştir ve anket yöntemiyle nice araştırma olarak yapılmıştır. Elde edilen verilere göre; şirketin türü, personel sayısı ve pazarlama çevresi açısından COSO iç kontrol modelin bileşenlerinin değerlendirilmesinde farklılıkların ortaya çıktığı görülmüştür ve oluşturulmuş olan hipotezler kabul edilmiştir.

Kara (2018) çalışmasında; iç kontrolün beş bileşeni çerçevesinde kalite yönetim sistemi bulunan işletmeler ile bulunmayan işletmelerin etkinliğini değerlendirmeyi amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda, Van ve Malatya ilinde yer alan ve iç kontrol sistemi bulunan 275 işletme araştırmaya dahil olmuş ve anket yöntemiyle araştırma gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilere göre yapılan analiz sonuçlarına göre; kalite yönetim sistemi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemi ve bileşenleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan işletmelerde iç kontrol sisteminin daha etkin olduğu görülmüştür.

Dursun ve Akın (2019)'ın çalışmalarında; özel hastanelerin iç kontrol sistemini nasıl kurabileceği ve faaliyetlerini yaparken hangi iç kontrol sistemini yöntemlerine göre uygulama yaparsa iç kontrolle ilgili hedeflerine ulaşabileceği sorularının yanıtlamak amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik nitel bir araştırma yapılmış olup özel hastanelerdeki iç kontrol modeli bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme) önemi anlatılmıştır. Araştırmanın sonucunda; özel hastanelerin de faaliyetlerini yürütürken meydana gelebilecek olumsuzlukları önlemek için etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması gerektiği belirtilmiştir.

Kurnaz (2019) çalışmasında; hastane işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol modeli bileşenleri açısından incelenip değerlendirilmesi ve bu bileşenlere uyum derecesi ile hastane personellerinin söz konusu bileşenlerle ilgili değerlendirmelerinin meslek grupları açısından farklılaşmış farklılaşmadığının ortaya koyulmasını amaçlamıştır. Bu amaç doğrultusunda; bir kamu hastanesinde çalışan doktor, hemşire, hasta danışmanı, idari personel gibi farklı meslek gruplarını kapsayan ve bu personellere anket yöntemi uygulanarak elde edilen verilerle nicel bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre araştırma yapılan hastanede COSO iç kontrol modeli bileşenlerinin hepsi ayrı ayrı incelenmiş olup sonuçlar şu şekildedir; kontrol ortamı bileşeni ile uyumlu bir kontrol ortamının olmadığı, risk değerlendirme bileşenine baktığımızda bu bileşenin etkin olmadığı, kontrol faaliyetlerinin tamamen olmasa da kısmen uyumlu olduğu, bilgi ve iletişim faaliyetlerinin de kısmen uyumlu olduğu ve son olarak izleme bileşeni ile hastane işletmesinin uyumlu olduğu görülmüştür.

5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, hastane işletmelerindeki iç kontrol sisteminin COSO modeli bileşenleri çerçevesinde bu bileşenlere uyum derecesinin çalışanlarca değerlendirilmesinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca bu değerlendirmelerin farklı direktörlüklerde çalışanlarca farklılaşmış farklılaşmadığını ortaya koymak ta çalışmanın diğer amacıdır. Bu amaçla birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanede anket uygulaması yapılmıştır.

5.2. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma, özel bir hastane işletmesinin genel müdürlük çalışanları ile sınırlıdır. Hastane işletmesinin birden fazla şubesi bulunması nedeniyle idari personelinin ayrı bir genel müdürlük binasında olması ve dünyada yaşanan COVID-19 salgını nedeniyle sadece bu çalışanlar kapsama dahil edilebilmiştir. Ayrıca araştırmada kullanılan anket formuna katılımcıların sübjektif olarak vermiş olduğu cevaplara göre değerlendirme yapılmıştır. Bu nedenle elde edilen sonuçlar, tüm sağlık işletmeleri ve tüm hastane çalışanları geneline yaymak mümkün olmayacaktır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırma özel bir hastanede çalışan idari personellerini (muhasabe, insan kaynakları, satın alma, kalite, özlük işleri, bilgi işlem, kurumsal iletişim, medikal muhasabe, finans, uluslararası

ilişkiler, anlaşmalı kurumlar birim çalışanları) kapsamaktadır. Araştırmanın yapıldığı Aralık 2020 tarihinde, alınan bilgiye göre, araştırma kapsamında yaklaşık 80 kişi bulunmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan 80 kişinin 58'inden geçerli bir geri dönüş alınarak çalışmaya dahil edilmiştir. Örneklemenin evreni temsil ettiğinin göstergesi olarak aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001).

$$n = \frac{Nz^2 pq}{Nd^2 + z^2 pq}$$

Bu formül ele alınarak, %93 güvenirlilik ve 0,50 olayın görülme sıklığı ile gerekli örneklem sayısının 54 olması yeterlidir.

Araştırmada veriler yüz yüze anket yöntemi ile elde edilmiştir. Çalışmada Kurnaz (2020)'ın Aksoy (2005), COSO (2013) ve Hacıhasanoğlu ve Kaya (2018)'nin yapmış oldukları çalışmalardan yararlanarak hazırlanmış olduğu anket formu kullanılmıştır. Anket formu; iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin sorulardan oluşmakta olup, 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Birim bazında uygulanan anket sonuçları, personellerin çalıştıkları birimlerin bağlı oldukları direktörlük açısından değerlendirilmiştir.

Anketlerden elde edilen veriler için öncelikle güvenirlilik analizi yapılmış, ardından da istatistiksel programlar aracılığıyla ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Hipotezlerin test edilmesinde de normal dağılım gösteren risk değerlendirme alt boyutunda Anova Testi, normal dağılım göstermeyen diğer alt boyutlarda ise Kruskal-Wallis H Testi kullanılmıştır. Sözkonusu testlerin anlamlılık düzeyi 0,05 olarak baz alınmıştır.

5.4.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı doğrultusunda oluşturulmuş olan hipotezler şunlardır:

H1: Katılımcıların kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H2: Katılımcıların risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H3: Katılımcıların kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H4: Katılımcıların bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H5: Katılımcıların izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

5.5.Güvenirlilik Analizi

Bileşenlere ilişkin olarak Cronbach's Alfa güvenirlilik analizi sonuçları Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Güvenirlilik Analiz Sonuçları

COSO Bileşeni	İfade Sayısı	Cronbach's Alfa
“Kontrol Ortamı”	22	0,911
“Risk Değerlendirme”	14	0,920
“Kontrol Faaliyetleri”	11	0,890
“Bilgi ve İletişim”	9	0,907
“İzleme”	5	0,905

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere, anket içerisinde yer alan ölçek ifadeleri yüksek düzeyde güvenilirdir.

5.6. Normallik Analizi

Çalışmada, anketin uygulanması sonucu elde edilmiş olan verilerin normal dağılım gösterip göstermediğinin tespitinde Shapiro-Wilk değerinin anlamlılık düzeyi sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Normallik Testi Sonuçları

	Shapiro-Wilk		
	İstatistik	sd	p
Kontrol Ortamı	0,953	58	0,026
Risk Değerlendirme	0,968	58	0,134
Kontrol Faaliyetleri	0,953	58	0,025
Bilgi ve İletişim	0,955	58	0,030
İzleme	0,938	58	0,005

Tablo 2’den de anlaşılacağı üzere p anlamlılık düzeyinin kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme alt boyutlarında verilerin normal dağılım göstermediği, risk değerlendirme alt boyutunun ise normal dağılım gösterdiği görülmektedir. Bu nedenle, araştırmada normal dağılımın olmadığı durumda parametrik olmayan test yöntemi, normal dağılımın olduğu durumda ise parametrik test yöntemi kullanılmıştır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmaya katılan hastanenin idari personel çalışanlarının verileri ve araştırma kapsamındaki diğer bulguların değerlendirilmesi bu bölümde yapılmıştır.

6.1. Katılımcıların Bağlı Buldukları Direktörlüklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan hastanenin idari personel çalışanlarının bağlı buldukları direktörlüklere göre dağılımı aşağıda Tablo3’te sunulmuştur.

Tablo 3: Katılımcıların Direktörlük Gruplarına Göre Dağılımları

Direktörlük	N	%
Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü (Satınalma, Bilgi İşlem ve Medikal Muhasebe birimleri)	25	43,10
Mali İşler Direktörlüğü (Muhasebe, Finans ve Özlük İşleri birimleri)	14	24,10
Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü (İnsan Kaynakları, Kalite ve Hasta Deneyimi birimleri)	11	19,00
İş Geliştirme ve Proje Direktörlüğü (Kurumsal İletişim ve Marka, Anlaşılabilir Kurumlar ve Uluslararası İlişkiler birimleri)	8	13,80

Tablo 3’te katılımcıların direktörlük gruplarına göre dağılımına bakıldığında; en çok Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü’nün (%43,10’luk bir oranla); en az da İş Geliştirme ve Proje Direktörlüğü’nün (%13,80’lik bir oran) yer aldığı göze çarpmaktadır.

6.2. COSO İç Kontrol Modeli Bileşenlerine Ait Bulgular

Katılımcılar tarafından COSO modeli bileşenlerine ilişkin verilmiş olunan cevaplara ait ortalama ve standart sapma değerleri aşağıda sunulmuştur.

Analiz sonucu oluşan ortalama değer aralıklarının yorumlanmasında aşağıdaki sınıflama baz alınmıştır (Özgan ve Akıncı: 2011).

1,00-1,80	Çok Düşük
1,81-2,60	Düşük
2,61-3,40	Orta

Sağlık Sektöründe Özel Bir Hastanenin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi

3,41-4,20	Yüksek
4,21-5,00	Çok Yüksek

Tablo 4: “Kontrol Ortamı” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, İç Kontrol Standartları bilinmektedir.”	3,78	1,093
“Kurumda, iç kontrol sistemine ilişkin yönetici ve personelin farkındalık ve sahiplenilmesini arttırmaya yönelik faaliyetler yapılmaktadır.”	3,69	1,079
“Kurumda, her düzeydeki personele etik davranış ilkeleri ve bu ilkelere ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.”	3,91	0,904
“Kurumda, her düzeydeki personele etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.”	3,78	0,796
“Kurumda, vatandaşın sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir standart geliştirilmiştir.”	3,98	0,783
“Kurumda, tüm iş süreçleri ile ilgili çıktılara personelin ve yetkili mercilerin erişimleri sağlanmaktadır.”	4,12	0,818
“Kurumda, personelin ve kurumdan hizmet alanların öneri ve şikâyetlerin bildirebilecekleri uygun mekanizmalar bulunmaktadır.”	3,97	1,025
“Kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, vb.) yapılmaktadır.”	4,24	0,823
“Kurumda, her düzeydeki çalışanlara görev tanımları yazılı olarak bildirilmektedir.”	4,07	0,792
“Kurumda, organizasyon şeması görev dağılımını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını göstermektedir.”	3,93	0,896
“Kurumda, alt birimlerin görevleri, idarenin ve birimlerin misyonu ile uyumludur.”	3,93	0,746
“Kurumda, hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir.”	3,78	0,992
“Kurumda, her düzeydeki yöneticinin, verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur.”	3,66	1,052
“Kurumda, her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenerek, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri düzenli olarak yapılmaktadır.”	3,74	1,101
“Kurumda, yöneticiler personelin yeterliliği/performansı ile ilgili yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır.”	3,38	1,105
“Kurumda, performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır.”	3,59	2,676
“Kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır.”	2,98	1,084
“Kurumda, insan kaynakları ile ilgili prosedürler (personel alımı, yer değiştirme, vb.) bulunmaktadır.”	3,98	0,982
“Kurumda, iş akış süreçlerinde imza ve onay mercileri belirlenmiştir.”	4,12	0,880
“Kurumda, yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlenmiştir.”	3,91	0,884
“Kurumda, yetki devredilecek personel için asgari gereklilikler (bilgi, deneyim, vb.) belirlenmiştir.”	3,84	0,768
“Kurumda, yetki devredilen personelin, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene rapor vermesine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.”	3,45	1,046

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, görev tanımlarına yönelik bir düzenleme (yönerge, genelge, vb.) yapılmaktadır” ($\bar{X} = 4,24$) ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları bulunmaktadır” ($\bar{X}= 3,97$) ifadesine

ilişkin olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 5: “Risk Değerlendirme” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır.”	3,97	2,609
“Kurumda, üst yönetici tarafından onaylanmış risk strateji belgesi tüm çalışanlara duyurulmaktadır.”	3,66	0,909
“Kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir.”	3,40	1,091
“Kurumda, risklerin tespiti operasyonel düzeyde yapılmaktadır.”	3,45	0,994
“Kurumda, tespit edilen risklerin, muhtemel etkileri ve gerçekleşme olasılıkları ölçülmektedir.”	3,59	0,918
“Kurumda, tespit edilen riskler önem derecelerine göre önceliklendirilmektedir.”	3,64	0,892
“Kurumda, tespit edilen riskler kayıt altına alınmaktadır.”	3,67	0,886
“Kurumda, tespit edilen risklere verilecek cevaplar belirlenirken fayda-maliyet analizi yapılır.”	3,64	0,873
“Kurumda, tespit edilen risklerin gerçekleşme olasılıklarında veya etkilerinde bir değişiklik olup olmadığı ya da yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığı belirli periyotlarla gözden geçirilmektedir.”	3,52	0,922
“Kurumda, risk yönetimi sürecinde personelin katkısı dikkate alınmaktadır.”	3,67	0,944
“Kurumda, çalışanlar risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklarının bilincindedir.”	3,50	0,978
“Kurumda, diğer birimlerle ortak yürütülmesi gereken risklerin bulunması durumunda söz konusu risklerin yönetilmesine ilişkin olarak ilgili birim ile gerekli iş birliği yapılmaktadır.”	3,57	0,975
“Kurumda, risk yönetiminden elde edilen deneyimler diğer birimlerle paylaşılmaktadır.”	3,74	0,909
“Kurumda, görev alanım çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun spesifik hedefler belirlemiştir.”	3,66	0,947

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, yürütülen faaliyetlerin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uyumunu sağlamaya yönelik bir prosedür vardır” ($\bar{X}= 3,97$) ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlenmektedir” ($\bar{X}= 3,40$) ifadesine ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 6: “Kontrol Faaliyetleri” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, her bir faaliyet ve riskler için etkin kontrol yöntemleri belirlenerek uygulanmaktadır.”	3,57	0,819
“Kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda – maliyet analizi yapılmaktadır.”	3,50	0,941
“Kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir.”	3,50	0,941
“Kurumda, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.”	3,79	0,894
“Kurumda, görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.”	3,69	0,922
“Kurumda, olağanüstü durumlarda faaliyetlerin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlemler alınmaktadır.”	3,74	0,828
“Kurumda, vekâlet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.”	3,76	0,823
“Kurumda, görevinden ayrılan personel yaptığı işle ilgili yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.”	3,86	0,926
“Kurumda, kullanılan bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar bulunmaktadır.”	4,12	0,860

“Kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.”	4,16	0,914
“Kurumda, bilgi sistemleri için yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları mevcuttur.”	4,03	0,917

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

en yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, bilgi sistemlerine veri girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır” ($\bar{X}= 4,16$) ifadesine;

en düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda – maliyet analizi yapılmaktadır” ve “kurumda, uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçirilmektedir” ($\bar{X}= 3,50$) ifadelerine ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 7: “Bilgi ve İletişim” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, yatay ve dikey iletişimi kapsayan etkin bir iç iletişim sistemi bulunmaktadır.”	3,81	0,999
“Kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır.”	3,78	1,060
“Mevcut iletişim sistemleri personelin veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir.”	3,93	0,915
“Kurumda, personele görev ve sorumlulukları kapsamında kendisinden neler beklendiği bildirilmektedir.”	4,07	0,856
“Mevcut bilgi sistemleri belirlenmiş hedeflerin izlenmesine ve bu doğrultuda gerçekleştirilen faaliyetler üzerinde etkin bir değerlendirme yapılmasına imkân vermektedir.”	3,97	0,878
“Kurumda, hangi raporların kim tarafından ne sıklıkta ne zaman hazırlanacağı kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir.”	4,12	0,651
“Kurumda, iş süreçlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi bulunmaktadır.”	4,09	0,756
“Kurumda, personel kendisiyle ilgili yapılacak ihbar/şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgilendirilmektedir.”	3,95	0,847
“Kurumda, ihbar/şikâyette bulunan kişinin güvenliğini sağlayıcı prosedürler bulunmaktadır.”	3,86	0,888

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

En yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, hangi raporların kim tarafından, ne sıklıkta, ne zaman hazırlanacağı, kime sunulacağı ve hazırlanan raporların kim tarafından kontrol edileceği açıkça belirlenip personele bildirilmiştir” ($\bar{X}= 4,12$) ifadesine;

En düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi bulunmaktadır” ifadesine ($\bar{X}= 3,78$) ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 8: “İzleme” Bileşenine Yönelik İfadelere Ait Ortalama ve Standart Sapmalar

İfadeler	Ort.	SS
“Kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir.”	4,10	1,266
“Kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır.”	3,93	,989
“Kurumda, iç kontrol sisteminin işleyişi belli periyotlarda değerlendirilmektedir.”	3,95	,887
“İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi/kurumların talep ve şikâyetleri dikkate alınmaktadır.”	3,95	,887
“Kurumda, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.”	4,00	,879

COSO iç kontrol modeli bileşenleri içerisinde yer alan izleme bileşenine yönelik değerlendirmelere ait ortalama ve standart sapma değerlerine bakıldığında;

En yüksek düzeyli katılımın; “kurumda, iç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak toplantılar düzenlenmektedir” ($\bar{X}= 4,10$) ifadesine;

En düşük düzeyli katılımın ise; “kurumda, denetim faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır” ifadesine ($\bar{X}= 3,93$) ait olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 9: Tüm Alt Boyutların Ortalama ve Standart Sapma Sonuçları

	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Ortalama	3,80	3,60	3,79	3,90	3,98
Standart Sapma	0,982	0,872	0,890	1,060	1,014
Genel Ortalama: 3,81					
Standart Sapma: 0,97					

Tablo 9, katılımcıların iç kontrol modeli bileşenlerine ilişkin görüşlerin “ortalama ve standart sapma” değerlerini içermektedir. Buna göre; katılımcıların iç kontrol modeline ilişkin ifadelerle katılım oranları genel olarak 3,81’dir. İç kontrol modeline ilişkin görüşler içerisinde en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutunda iken, en düşük düzeyli katılımın ise “risk değerlendirme” boyutunda yer alan ifadelerle ilişkin olduğu dikkati çekmektedir.

6.3. Hipotez Testi Sonuçları

Kurumda çalışıp ta ve araştırmaya dahil olan katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeler açısından, direktörlük grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığını ortaya koyabilmek amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesine yönelik bulgular aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Hipotezlerin oluşturulmasında direktörlükler; yönetim, operasyon, iş geliştirme ve mali işler direktörlüğü olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Hipotezlerin test edilmesinde normal dağılımın olduğu tespit edilen “risk değerlendirme” alt boyutunda Anova Testi, normal dağılımın olmadığı diğer alt boyutlarda ise Kruskal-Wallis H Testi kullanılmıştır.

H1: Katılımcıların kontrol ortamı bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 10: Direktörlük Grupları Açısından “Kontrol Ortamı” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Kontrol Ortamı	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	27,56	1,474	0,69
	Mali İşler Direktörlüğü	14	33,64		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	25,82		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	29,42		
	Toplam	58			

Birim ile kontrol ortamı bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H1 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin kontrol ortamı bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H2: Katılımcıların risk değerlendirme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 11: Direktörlük Grupları Açısından “Risk Değerlendirme” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Anova Testi Sonuçları

	Birim	N	Ort.	SS	F	P
Risk Değerlendirme	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	3,61	0,557	0,734	0,54
	Mali İşler Direktörlüğü	14	3,75	1,070		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	3,31	0,867		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	3,69	0,666		
	Toplam	58	3,62	0,802		

Birim ile risk değerlendirme bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H2 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin risk değerlendirme bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H3: Katılımcıların kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 12: Direktörlük Grupları Açısından “Kontrol Faaliyetleri” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Kontrol Faaliyetleri	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	32,38	2,777	0,43
	Mali İşler Direktörlüğü	14	33,04		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	22,45		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	29,70		
	Toplam	58			

Birim ile kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H3 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H4: Katılımcıların bilgi ve iletişim bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 13: Direktörlük Grupları Açısından “Bilgi ve İletişim” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
Bilgi ve İletişim	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	27,75	3,195	0,36
	Mali İşler Direktörlüğü	14	31,71		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	21,91		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	32,16		
	Toplam	58			

Birim ile bilgi ve iletişim bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H4 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin bilgi ve iletişim bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

H5: Katılımcıların izleme bileşenine yönelik değerlendirmeleri bağlı oldukları direktörlük gruplarına göre farklılaşmaktadır.

Tablo 14: Direktörlük Grupları Açısından “İzleme” Bileşenine Yönelik Değerlendirmelerin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları

	Birim	N	Sıralı Ortalama	Kruskal-Wallis H	p
İzleme	İş Geliştirme ve Pazarlama	8	25,69	6,552	0,09
	Mali İşler Direktörlüğü	14	31,79		
	Yönetim Hizmetleri Direktörlüğü	11	19,32		
	Operasyon Hizmetleri Direktörlüğü	25	33,92		
	Toplam	58			

Birim ile izleme bileşenine yönelik görüşler arasındaki farklılığın olup olmadığını tespit etmeye yönelik yapılan analiz sonucunda, anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. H5 hipotezi reddedilmiştir. Biriminin izleme bileşenine yönelik görüşler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üst yöneticiler tarafından iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tasarlanması ve uygulanması hizmet sunumunun kalitesini o derece artırır. Yönetim belirlediği hedeflere iç kontrol sistemi sayesinde daha hızlı ulaşabilir. Bundan dolayı kurumun belirlediği hedeflere ulaşabilmesi açısından uluslararası kabul görmüş bir iç kontrol sisteminin faaliyete geçirilmiş olması ve çalışanların çoğunluğunun bu sürece dahil olması oldukça önemlidir. Bu bağlamda çalışmada, birden fazla şubesi bulunan özel bir hastanenin iç kontrol sisteminin, iç kontrol modeli bileşenleri çerçevesinde genel müdürlük bünyesinde çalışanlarca değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması ile ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Araştırmaya katılanların iç kontrol modeline ilişkin ankette yer alan ifadeler yüksek bir oranda ($X= 3,81$) katıldıkları görülmüştür. Alt boyutlar açısından da; en yüksek düzeyli katılımın “izleme” boyutu içerisinde yer alan ifadeler ($\bar{X}= 3,98$), en düşük düzeyli katılımın ise “risk değerlendirme” boyutunda yer alan ifadeler ($X= 3,60$) ilişkin olduğu görülmüştür. Bu bulgular doğrultusunda katılımcıların kurumun COSO İç Kontrol Modeli bileşenleri ile uyumlu bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu ve sisteminin sağlıklı bir biçimde yürütüldüğünü düşündükleri sonucuna varılabilir. Bu sonuç, Kurnaz (2019) tarafından yapılan çalışma ile kıyaslandığında; Kurnaz (2019)’ın çalışmasında; COSO iç kontrol modelinin bileşenleri ile araştırmanın yapıldığı hastanenin iç kontrol sisteminin kısmen uyumlu olduğu sonucuna ulaşıldığı görülmüştür.

Yapılan hipotez testi sonuçlarına göre de; katılımcıların COSO bileşenlerine yönelik değerlendirmeleri açısından, direktörlük grupları arasında anlamlı bir farklılık olmadığı, çalışılan birimin görüşler üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür.

Ankara ilinde bulunan bir hastane ile sınırlı olan bu çalışma, hastanelerin iç kontrol sistemine uyumunun ortaya konulduğu ender çalışmalardandır. Bu konuda daha fazla çalışma yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılan bu çalışmanın, başka hastanelerde de yapılarak alanın genişletilmesi, hastanelerde iç kontrol sistemlerinin ortaya konularak eksikliklerin fark edilerek giderilmesine ve böylece daha kaliteli hizmetin sunulmasına ve işletme yönetiminin amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2005), “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, Mali Çözüm-72 Dergisi, 138-164.
- Aytaç, A. (2014), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Bursa.
- Can, E. N. - Çetin, C. (2016), “Devlet Üniversitelerinde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Bir Araştırma”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi 11 (2), 108-140.

Sağlık Sektöründe Özel Bir Hastanenin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Çerçevesinde İncelenmesi

- Ceyhan, İ. F. - Apan, M. (2014), “*COSO İç Kontrol Modelinin Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması*”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 6 (10), 179-198.
- Cömert N. (2019), *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol (Bölüm 6: İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve İç Kontrol Kavramı)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 119-196.
- Dursun G. D. - Akın, S. (2019), “*Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi*”, Izmir Democracy University Health Sciences Journal Iduhes 2 (1), 48-60.
- Erdoğan, B. - Mengi, B.T. (2018), “*Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama*”, Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 4 (8), 85-106.
- Fidan, M. - Mumcu, E. Ş. (2019), “*Madencilik Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerde İç Kontrol ve Hile Riski: Bir Mermer İşletmesi Üzerine İnceleme*”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 21 (37), 61-81.
- Gökçen, G. - Tipi, O. (2019), “*İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BIST İmalat Sektöründe Bir Araştırma*”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 41 (1), 145-169.
- Gönen, S. (2007), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İzmir.
- Hacıhasanoğlu, T. - Kaya, E (2018), “*Üretim İşletmelerindeki İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Uyum Derecesinin Belirlenmesi: Kocaeli İli Örneği*”, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi 7 (4), 241-266.
- Kara, M. (2018), *Kalite Yönetim Sistemleri İle İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Malatya.
- Kertiş, S. (2005), *Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Kurnaz, E. (2020), “*Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması*”, Mali Çözüm Dergisi, 30 (157), 163-185.
- Kurt, G. - Uçma Uysal, T. (2019), *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol (Bölüm 7: Kobi’ler İçin Risk Temelli Kontrol Modeli)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 197-213.
- Özgan, H. - Akıncı, E. (2011), *Okul Süreç Danışmanlığı Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenilirlik Çalışması*, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi 8 (1), 1131-1149.
- Sekaran, U. (1992), *Research Methods for Business - A Skill-Building App- Instructor's Resource Guide with Test Questions & Transparency Masters*, John Wiley&Sons, Incorpo.
- Türk, M. - Çil Koçyiğit, S. (2020), *Denetimde Seçme Konular 4: İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar (Bölüm 3: Hastane İşletmelerinde Risk Değerlendirme Süreci)*, Gazi Kitabevi, Ankara, 69-88. (Editör: Ü. Aslan ve S. Bozkuş Kahyaoğlu).
- Yamane, T. (2001), *Temel Örneklem Yöntemleri* (Çev: Alptekin Esin, M. A. Bakır, C. Aydın, E. Gürbüzsel), Literatür Yayınları, İstanbul.
- Zorlu, M. (2014), *Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama*, Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Nevşehir.

ENTEĞRE RAPORLAMA VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVELERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Durmuş ACAR

Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İşletme Bölümü, dacar@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0003-4701-6045

Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI

Dr, Öğr. Üyesi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O., Konaklama İşletmeciliği Bölümü, onkaraci@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0001-9761-927X

Kadriye ARISOY

Doktora Öğrencisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, kadriyearisoy7@gmail.com, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7659-5464

ENTEĞRE RAPORLAMA VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVESİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

ÖZ

Entegre raporlama, kurumsal raporlama sistemi içerisinde finansal raporların ve sürdürülebilirlik raporlarının ürettikleri bilgilerin entegrasyonuna ve entegre düşünce temelinde şirketlerin kısa, orta ve uzun vadede ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerinin raporlanmasına dayanan yeni nesil bir raporlama türüdür. 1994 yılında üç boyutlu raporlama yaklaşımı olarak başlayan bu raporlama yaklaşımında günümüze kadar pek çok değişiklikler yapılmıştır. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde yapılan son güncelleme 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı; entegre raporlama ile ilgili güncel düzenlemeleri bir bütün olarak incelemek, sonuçlarını tartışmak ve bu doğrultuda hem profesyonellere hem de araştırmacılara bilgi sunmaktır. Çalışmada; entegre raporlama çerçevesi ve Kurumsal Yönetim Tebliği'ndeki "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" ile ilgili değişiklikler incelenmiştir. Revize edilen entegre raporlama çerçevesinde; entegre raporun sorumluluğu ve iş modeli kapsamında çerçevenin basitleştirilmesi ve tanımlamaların netleştirilmesi gibi temel değişikliklere yer verildiği görülmektedir. Diğer taraftan uluslararası düzenleyiciler mevcut entegre raporlara ek olarak gelecek itibarıyla değer raporlaması ve iklimle ilgili finansal raporlama gibi konuları da ön plana çıkarmaktadırlar. Türkiye'de ise Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi'nin; bu alandaki gereksinimleri büyük ölçüde karşıladığı, çerçeve doğrultusunda raporlama yapan şirketleri avantajlı konuma getirebileceği ve dolayısıyla entegre raporlama yapacak şirket sayısını da arttırabilecek önemli bir düzenleme olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Raporlama, Entegre Raporlama, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi

AN EVALUATION ON THE CHANGES IN THE INTEGRATED REPORTING AND SUSTAINABILITY PRINCIPLES COMPLIANCE FRAMEWORKS

ABSTRACT

Integrated reporting is a new generation of reporting based on the integration of financial reports and sustainability reports within the corporate reporting system and the reporting of the economic, environmental and social impacts of companies in the short, medium and long term based on integrated thinking. Until today many changes have been made to this reporting approach, which started as a Triple Bottom-Line (TBL) reporting approach in 1994. The last update to the International Integrated Reporting Framework covers the reporting periods of 1 January 2022 and beyond. In this context, the aim of the study is to examine the current regulations related to Integrated Reporting as a whole, to discuss its results and to provide information to both professionals and researchers accordingly. In this study, changes related to the Integrated Reporting Framework and the "Sustainability Principles Compliance Framework" in the Corporate Governance Communication have been examined. In the revised integrated reporting framework, it is observed that basic changes such as simplifying the framework and clarifying the definitions are included within the scope of the responsibility of the integrated report and the business model. On the other hand, in addition to the existing integrated reports, international regulators also highlight issues such as value reporting and climate-related financial reporting, as of the future. In Turkey, the Sustainability Principles Compliance Framework; It is considered to be an important regulation that meets the requirements in this field to a great extent, can bring companies reporting in line with the framework to an advantageous position and therefore increase the number of companies that will make integrated reporting.

Keywords: Corporate Reporting, Integrated Reporting, International Integrated Reporting Framework Sustainability Principles Compliance Framework.

1. GİRİŞ

Son yıllarda, gerek işletmeler gerekse paydaşlar açısından finansal bilgilerin raporlanmasının yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de raporlanması gittikçe önemini arttırmaktadır. Bundan dolayı işletmeler finansal raporlardan ayrı olarak; faaliyet raporları ve sürdürülebilirlik raporları gibi finansal olmayan bilgilerin yer aldığı farklı isimlerle raporlar yayımlamaktadırlar. Süreç içerisinde paydaşlara yönelik daha şeffaf ve kaliteli bilginin açıklanması amacıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin bir arada raporlanmasının daha faydalı olacağı düşüncesinden hareketle tüm bilgilere yer verilen entegre raporlama önemli hale gelmiştir (Emir vd., 2021: 261).

Entegre raporlamanın bir çıktısı olan entegre raporların hazırlanmasına kılavuzluk eden uluslararası alanda standart ve çerçeveler bulunmaktadır. Bu raporlarda gerekliliklerin karşılanması ancak standart ve çerçeve düzenlemelerinin yakından takip edilmesi ve bu düzenlemelere uyulması ile mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmada son yıllarda bu çerçeve ve standartlarda yapılan değişiklik ve revizeler sonucu entegre raporlama düşüncesinin geldiği son nokta tartışılmaktadır. Bu tartışmanın daha iyi anlaşılması adına çalışma beş bölüme ayrılmıştır. Bu kapsamda; birinci bölümde entegre raporlamaya ilişkin literatür, ikinci bölümde entegre raporlama kavramı, üçüncü bölümde gözden geçirilmiş yeni sürüm entegre raporlama çerçevesi değişiklikleri, dördüncü bölümde entegre raporlama ile ilgili uluslararası düzenlemeler ve gelişmeler hakkında bilgi verilmektedir. Beşinci bölümde ise Türkiye’de entegre rapor sayısının artmasını teşvik edici bir düzenleme olarak düşünülen SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi ve şirketlere etkileri hakkında bilgi verilmektedir.

İhtiyaca uygun raporların hazırlanması büyük oranda bu alandaki standart ve çerçevelerin etkin kullanımına bağlı olmaktadır. Öte yandan standart ve çerçevelerdeki güncel gelişmelerin takip edilmesi düzenlenen raporlar ve akademik çalışmalar açısından büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın gerek entegre rapor hazırlayan/hazırlayacak olan profesyonellere gerekse araştırmacılara bundan sonraki çalışmalarda fayda sağlayacağı ve yol göstereceği düşünülmektedir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Entegre raporlamaya ilişkin son dönemlerde yapılan gerek Dünya’da gerekse Türkiye’deki bazı araştırmalara örnekler şu şekilde özetlenebilir; Jensen ve Berg (2011), çalışmalarının amacı entegre raporlamanın belirleyicilerini analiz etmek ve şirketlerin neden farklı raporlama stratejilerini seçtiklerini açıklamaktır. Bu doğrultuda 43 ülkeden sürdürülebilirlik raporu ve entegre rapor yayınlayan şirketlerin raporlarını incelemişlerdir. Çalışma ile entegre raporlamada bir ülkenin finansal sistemi, eğitim ve işgücü sistemi, kültürel sistemi ve ekonomik sisteminin belirleyici olduğu, siyasi faktörlerin ise önemli bir etkisinin olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yanık ve Türker (2012), çalışmalarında çevresel raporlama, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlamayı teorik açıdan incelemişlerdir. Çalışmada Novo Nordisk’in entegre raporundan esinlenerek entegre raporlamaya bir performans özet tablosu önerisinde bulunulmuştur. Öte yandan çalışma Türkiye’de entegre raporlamadan bahseden ilk araştırmalar arasındadır.

Ditlevsen vd., (2013), kurumsal iletişim çerçevesinde raporlama da entegrasyon sorununu ve kurumsal raporlamadaki fırsat ve zorlukları tartışmışlardır. Bu doğrultuda kurumsal raporlamayla ilgili son araştırmalar ve seçkin raporlama kurumları tarafından geliştirilen standartlardan, entegre raporlamanın ileriye giden yol olarak görüldüğü ve dolayısıyla işletmelerin paydaşlarına karşı sosyal meşruiyet kazanmalarında açık bir şekilde entegre bir stratejiyi benimsemeleri gerekliliği sonucuna varılmıştır.

Cheng vd.,(2014) entegre raporlamayı ve uluslararası entegre raporlama çerçevesini kavramsal açıdan inceleyerek entegre raporlamada gelecek araştırmalara yönelik 2013 yılında yayınlanan çerçeveden yola çıkarak önerilerde bulunmuşlardır. Bu kapsamda entegre raporlama alaka düzeyi, entegre raporlamada güvence, entegre raporlama uygulamaları, entegre raporlama ve sermaye piyasası alt başlıklarında araştırma sorularına ulaşılmıştır.

Kaya (2015), entegre raporlamanın şirketlere ve diğer ilgili taraflara faydalarını araştırmıştır. Entegre raporlamanın kavramsal açıdan incelendiği çalışmada gönüllük esasına dayalı uygulamanın birçok ülke ile birlikte Türkiye’de de zorunlu olabileceği öngörüsünde bulunulmuştur.

Gökten (2016), çalışmasının temel amacı entegre raporlamanın ilkesel olarak koyduğu çerçeveye dayanarak, entegre raporlamayı temel birleşenler açısından açıklamak ve özellikle uygulayıcılar için sistematik bir yol haritası önermektir. Bu doğrultuda çalışmada bir entegre rapor formatı önerisinde bulunulmuştur.

Saban vd., (2017), entegre raporlamayı kavramsal olarak açıklayarak IIRC tarafından yayınlanan uluslararası çerçevedeki kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri mevcut yayınlanmış raporlar üzerinden değerlendirmişlerdir. Çalışma ile entegre raporlamanın iyi planlanması gereken bir süreç ve ekip çalışması gerektirdiği bununla birlikte finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında standartların geliştirilmesinin entegre raporlamanın yaygınlaşmasına katkı sağlayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Dereköy (2018), çalışmasında çimento sektöründe yayınlanan entegre raporların uluslararası entegre raporlama çerçevesine uygunluğunu araştırmıştır. Bu kapsamda 9 işletmenin 2016 entegre raporlarını incelendiği çalışma ile raporların çerçeveye büyük oranda uyumlu olduğu ancak standart bir formatın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ömürbek ve Kılınç (2019), araştırmalarında muhasebe meslek mensuplarının entegre raporlamaya ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmek amacıyla Isparta, Antalya ve Burdur illerinde bulunan 328 meslek mensubuna anket çalışması gerçekleştirmiştir. Uygulanan anket neticesinde meslek mensuplarının entegre raporlama hakkında bilgi sahibi oldukları ve entegre raporlamaya ihtiyaç duydukları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kurt (2019), araştırmasında entegre düşünceyi ve bu düşünce yaklaşımının entegre raporlama ve denetimle olan ilişkisini kavramsal çerçevede incelemiştir.

Sultanoğlu ve Akdoğan (2020), uluslararası entegre raporlama çerçevesi içerik öğeleri kapsamında, dünyada ve Türkiye’de entegre raporlamayı uygulayan işletmelerin raporlarını karşılaştırmalı olarak incelenmişlerdir. Çalışma sonucunda uluslararası uygulamalara göre Türkiye’deki uygulamaların henüz yeterli düzeyde olmadığı, özellikle geleceğe yönelik bilgi sunumunun kısıtlı olduğu ve entegre rapor hazırlayan Türk işletmelerinin sayısının çok az olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, sürdürülebilirlik raporlarındaki bilgilerin bir kısmının entegre raporlarda kullanılabileceği fakat birtakım ek yeni bilgilere de ihtiyaç olduğunu tespit etmişlerdir.

Ünlütürk (2020), şirketlerin raporlama kapsamında hangi çerçeveleri kullandıkları, açıklamalarında finansal ve finansal olmayan bilgilerin hangilerini kullandıkları ve bu bilgiler arasında nasıl bir ilişki kurduklarını araştırmıştır. Bu kapsamda dört savunma sanayi şirketine ait raporları analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda şirketlerin finansal olmayan bilgi açıklamalarında iyi oldukları alanlarda daha fazla açıklama yaptıkları, aynı bilginin farklı başlıklarda birden çok kez raporlandığı bu durumun ise mükerrerliklere sebebiyet vereceği ve dolayısıyla şirketlerin entegre rapor hazırlayarak açıklayacakları bilgileri tek bir raporda bağlantılı olarak vermelerinin olumlu katkı sağlayacağı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Emir vd., (2021), çalışmalarında entegre raporlamanın bankacılık sektöründeki etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda 13 banka verisi üzerinden camels analizi, içerik analizi ve panel regresyon analizinin gerçekleştirildiği çalışmanın sonucunda entegre raporlama düzeyi ile sermaye yeterliliği ve karlılık arasında olumlu ilişki, yönetim kalitesi ile olumsuz bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

3. ENTEGRE RAPORLAMA

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC)’nin yayınladığı “Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi’ne (Integrated Reporting Framework-IRF)” göre entegre raporlama şu şekilde tanımlanmaktadır; “*Entegre düşünce biçimi üzerine inşa edilen ve bir kuruluş tarafından; zaman içinde değer yaratımı, korunması veya erozyonu hakkında bir entegre raporun ve değer yaratımı, korunması veya erozyonu sürecinin unsurları hakkındaki diğer ilgili bildirimlerin yayınlanmasıyla sonuçlanan bir süreçtir*” Aynı çerçeve entegre

raporu ise şöyle açıklamaktadır; “ Bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin, kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratımı, korunması veya erozyonu nasıl gerçekleştirdiğini kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir” (IIRC, 2021a:53).

Entegre raporlama, yatırımcıların ve diğer paydaşların bir kuruluşun gerçekte nasıl performans gösterdiğini anlamasını sağlayan bütünsel bir yaklaşımdır. Kararların ve eylemlerin uzun vadeli sonuçları üzerine odaklanır ve ekonomik, çevresel ve sosyal değer arasındaki bağlantıyı netleştirmektedir. Bir kuruluşun stratejisi, kurumsal yönetimi ve iş modeli arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Entegre raporlama aynı zamanda önemli finansal ve finansal olmayan fırsatların, risklerin ve performansın değer zinciri boyunca etkilerinin ve birbiriyle bağlantılarının bir analizini de vermektedir (Druckman ve Fries , 2010: 81).

Entegre raporlama ile bütün faaliyetlerin finansal bilgilerle bağlantısı kurularak işletme değerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Entegre raporlamada hem finansal raporlar, hem de kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarına yer verilerek işletmenin etkilediği/etkilendiği çevreye ilişkin bilgiler aktarılmaktadır (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 52).

4. REVİZE ENTEGRE RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Yatırımcıların, standart belirleyicilerin, muhasebe birliklerinin ve Birleşmiş Milletler (BM) temsilcilerinin katılımıyla Aralık 2009’da Sürdürülebilirlik için Muhasebe (A4S) forumu gerçekleştirilmiştir. Bu toplantıya katılan kuruluşlar, ekonomik sürdürülebilirliği teşvik etmek için 1997’de kurulan ve Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) tarafından desteklenen Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile işbirliğini açıklamışlardır. Bu işbirliği, Ağustos 2010’da resmen ilan edilen Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) olarak bilinen tamamen yeni bir organın oluşturulmasıyla sonuçlanmıştır (Owen, 2013: 344).

Kuruluş ilk olarak 2011 yılında bir tartışma metni yayınlamak üzere entegre raporlama çerçevesi için çalışmalara başlamıştır. IIRC Aralık 2013’te “Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi’nin ilk versiyonunu yayınlamıştır. Şubat 2020’de ise bir güncelleme süreci başlatmış ve güncellenen üç ana temasını belirlemiştir. Ocak 2021’de ise, entegre rapor için gerekli sorumluluk beyanının basitleştirilmesine odaklanan yeni çerçeveyi yayınlamıştır (<https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc>).

Gözden geçirilmiş yeni çerçeve 19 Ocak 2021’de kamuoyu ile paylaşılmıştır. Kurulun 2013 yılında yayınladığı ilk çerçevenin Türkçe çevirisi bulunmaktayken 2021 sürüm yeni çerçeve henüz sadece İngilizce metin olarak yayınlanmıştır. Bununla birlikte revize çerçeve 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemlerini kapsamakta olup erken dönem uygulamalarına da ağıttır.

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre hazırlanan bir entegre raporun amacı, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporları, finansal raporlar veya sürdürülebilirlik raporları gibi diğer raporlarda üretilen bilgilerin bir özeti olmaktan daha çok işletmenin gelecekteki değerini nasıl oluşturduğu hakkında sunulan bilgiler arasında açık bir bağlantı kurmaktır (Sultanoğlu ve Akdoğan, 2020:29).

4.1. Güncelleme Amacı ve Ana Temalardaki Değişiklikler

Uluslararası entegre raporlama çerçevesine ilişkin güncelleme çalışmaları Şubat 2020’de IIRC’nin resmi internet sitesinden duyurulmuştur. Kamuoyu ile paylaşılan revize çalışmasının ilk aşamasında kurul tarafından 3 ana konu teması yayınlanmıştır. Söz konusu ana temalar Şekil 1’de açıklanmıştır.

Şekil 1. Entegre Raporlama Çerçevesine İlişkin Revize Ana Temaları



Güncellenen entegre raporlama çerçevesinde belirlenmiş ana temalardan iş modeli ve entegre rapor için sorumluluk, doğrudan entegre raporlama çerçevesinde yapılacak değişikliğe yöneliktir. İleriye yönelik yol planı değişikliğinde ise; genişletilmiş güvence ve entegre raporlamada teknolojinin rolü gibi gelecek planlamasına yönelik konulara ilişkin paydaşlara sorular yöneltilerek daha çok kurumsal raporlamanın geleceğine ve IIRC'nin uzun vadeli stratejik planına odaklanılmıştır.

Revizeye yönelik yayınlanan "Tartışma Metni" ile 2021 sürüm çerçevesinde revize edilmesi gereken 22 konu tespit edilmiştir. Bunlardan yedisi önemli (1.derecede), on beş konu ise daha az önemli (2.derece) şeklinde gruplandırılmıştır (IIRC, 2021b:1-2). Yayınlanan yeni sürümdeki revizenin amacı; uygulayıcılar için çerçevede kavramların netleştirilmesi, kılavuzun basitleştirilmesi ve daha kaliteli entegre raporların üretilmesidir. Özetle, revizenin odak noktaları açıklık, basitlik ve kalitedir.

4.2. Entegre Raporlama ve İçindekiler Bölümüne İlişkin Değişiklikler

Entegre raporlamanın amacı ve entegre düşünceye yönelik açıklamaların yer aldığı "Entegre Raporlama Hakkında" bölümündeki değişiklik entegre raporlama uygulamalarında özellikle güvence ve sürdürülebilirlik standartlarına dikkat çekerek raporlamaya ilişkin etkinlikte standart kullanımının önemine vurgu yapılmıştır. Bu kapsamda bölüme "Entegre raporlama, gelişen kurumsal raporlama sisteminin bir parçasıdır. Bu sistem, tüm sermayelerle ilgili ölçüm ve açıklamaları, uygun düzenlemeleri ve etkili güvenciyi ele alan kapsamlı çerçeveler ve standartlarla etkinleştirilir" paragrafı eklenmiştir (IIRC, 2021a: 3).

Entegre raporlama çerçevesi içindekiler bölümünde ise bölüm sınıflandırması açısından değişiklikler Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1: Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi İçindekiler Karşılaştırması

Entegre Raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü (İlk Çerçeve)	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü (Revize Çerçeve)
Bölüm 1 : Giriş	Bölüm 1 : Giriş
1. Çerçevenin Kullanımı	1. Çerçevenin Kullanımı
1A. Entegre raporun tanımı	1A. Entegre raporun tanımı
1B. Çerçevenin Amacı	1B. Çerçevenin Amacı
1C. Entegre raporun amacı ve kullanıcıları	1C. Entegre raporun amacı ve kullanıcıları
1D. İlkelere dayalı bir yaklaşım	1D. İlkelere dayalı bir yaklaşım
1E. Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler	1E. Rapor biçimi ve diğer bilgilerle ilişkiler
1F. Çerçevenin Uygulanışı	1F. Çerçevenin Uygulanışı
1G. Bir entegre raporla ilgili sorumluluk	1G. Bir entegre raporla ilgili sorumluluk
2. Temel Kavramlar	2. Temel Kavramlar
2A. Giriş	2A. Giriş

2B. Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma	2B. Kuruluş ve diğerleri için değer yaratma, koruma veya tüketme (erozyon)
2C. Sermaye öğeleri	2C. Sermaye öğeleri
2D. Değer yaratma süreci	2D. Değer yaratma, koruma veya tüketme (erozyon)
Bölüm 2 : Entegre Rapor	Bölüm 2 : Entegre Rapor
<i>3. Kılavuz İlkeler</i>	<i>3. Kılavuz İlkeler</i>
3A. Stratejik odak ve geleceğe yönelim	3A. Stratejik odak ve geleceğe yönelim
3B. Bilgiler arası bağlantı	3B. Bilgiler arası bağlantı
3C. Paydaşlarla ilişkiler	3C. Paydaşlarla ilişkiler
3D. Önemlilik	3D. Önemlilik
3E. Kısa ve öz olma	3E. Kısa ve öz olma
3F. Güvenilirlik ve eksiksizlik	3F. Güvenilirlik ve eksiksizlik
3G. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik	3G. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik
<i>4. İçerik Öğeleri</i>	<i>4. İçerik Öğeleri</i>
4A. Kurumsal genel görünüm ve dış çevre	4A. Kurumsal genel görünüm ve dış çevre
4B. Kurumsal Yönetim	4B. Kurumsal Yönetim
4C. İş modeli	4C. İş modeli
4D. Riskler ve fırsatlar	4D. Riskler ve fırsatlar
4E. Strateji ve kaynak aktarımı	4E. Strateji ve kaynak aktarımı
4F. Performans	4F. Performans
4G. Genel görünüş	4G. Genel görünüş
4H. Hazırlık ve sunum temeli	4H. Hazırlık ve sunum temeli
4I. Genel raporlama ilkeleri	5. Genel raporlama ilkeleri
Sözlük	Sözlük
EK – Gereksinimlerin Özeti	EK – Gereksinimlerin Özeti

Kaynak:¹ IIRC, 2013: 3; IIRC, 2021a: 4 .

Tabloda da görüleceği gibi genel raporlama ilkeleri yeni çerçevede ayrı başlıkta açıklanmaktadır. Bir diğer değişiklik ise ilk sürüm çerçevesindeki kalıplaşmış **değer yaratımı (value creation)** kavramına ilişkindir. Bu noktada değer yaratımı kavramına ek olarak **değerin korunması veya erozyonu (aşınması)** kavramları ilave edilmiştir ve revize sadece içindekiler bölümüyle sınırlı tutulmayarak çerçevede değer yaratımı ifadesinin kullanıldığı tüm alanlara yapılmıştır. Dolayısıyla çerçeve ile entegre raporlamada ‘değer’ kavramı olgusuna daha kapsamlı bir yaklaşım getirilmektedir.

4.3. Sorumluluk ve Sorumluluk Beyanı Kapsamındaki Değişiklikler

Entegre raporun sorumluluğu ilk çerçevede sadece bir paragrafla açıklanırken yeni çerçevede bu bölüme ilişkin açıklamalar genişletilerek dört yeni paragraf eklenmiştir. Bu bölümde yapılan ana değişiklikler hem teknik çerçeve özellikleri hem de içerik açısından Tablo 2’de açıklanmıştır.

Tablo 2: Entegre Raporlama Çerçevesinde Sorumluluk Beyanı Açıklamalarına Yönelik Paragrafların Karşılaştırılması

Entegre Raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü
Paragraf 1.20’de açıklanmaktadır. (gereklilikler)	Paragraf 1.20, (gereklilikler) Paragraf 1.21, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.22, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.23, (teşvik edici açıklamalar) Paragraf 1.24 (teşvik edici açıklamalar)’te açıklanmaktadır

Hem ilk sürüm çerçevesinde hem de yeni yayımlanan revize sürüm çerçevesinde kalın ve italik yazı tipinin olduğu paragraflar bir entegre raporda olması gereken gereklilikleri ifade etmektedir. Bu

¹ Çerçevenin 2013 sürümü yayından kaldırılmıştır.

bakımdan yeni çerçevede bir entegre rapor sorumluluk beyanında yer alması gereken unsurlar paragraf 1.20’de kalın ve italik yazı tipi olarak açıklanmış ve diğer teşvik edilen uygulamalar 1.21 ve 1.24 arasındaki maddelerde açıklanmıştır. Özetle entegre raporda sorumluluk beyanına ilişkin gereksinimler ve buraya yönelik teşvik edici kılavuz açıklamaları birbirinden ayrıştırılarak açıklık sağlanmaktadır.

Revize sürüm çerçevede kurumsal yönetime ilişkin kuruluşa özgü modeller ve süreç açıklamalarının teşvik edilmesi kapsamında değişikliğe gidilmiştir. 2021 sürüm çerçevede teşvik edicilik amacı taşıyan bu değişikliklere ilişkin yeni eklenen paragraflar şunlardır;

- **Paragraf 1.21;** “Entegre raporun entegre raporlama çerçevesine uygun olarak sunulma derecesi, kalın italik yazıyla tanımlanan gereksinimlere göre değerlendirilir ve ek’te özetlenir” (IIRC,2021a:14). “Bir kuruluşun entegre raporlama çerçevesini benimseme sürecinde olduğu durumlarda, hangi şartların uygulanmadığını ve nedenlerini belirlemek yerindedir” (IIRC, 2021a:14).

Kurumsal yönetimde kuruluşa özgü modellere yönelik açıklama şu paragrafla açıklanmıştır;

- **Paragraf 1.22;** “Kuruluş 1.20 paragrafını uygularken, yetki alanının, kültürel ve yasal bağlamının, büyüklüğünün ve mülkiyet özelliklerinin bir işlevi olan kendi kurumsal yönetim yapısını dikkate alacaktır. Örneğin, bazı yetki alanları tek aşamalı bir yönetim kurulu gerektirirken, diğerleri iki aşamalı bir yönetim kurulu içinde denetim ve yürütme/yönetim işlevlerinin ayrılmasını gerektirir. İki aşamalı kurullar söz konusu olduğunda, sorumluluk beyanı genellikle kuruluşun stratejik yönünü denetlemekten sorumlu organ tarafından sağlanır. Kuruluşun stratejik yönünü denetlemekten sorumlu organın taahhüdü aracılığıyla entegre raporun bütünlüğünü teşvik etmek olan paragraf 1.20’nin amacını dikkate almak önemlidir” (IIRC, 2021a:14).

Entegre raporlamada süreç açıklamaları ve bunların sorumluluk beyanına ek olarak teşvik edilmesi amacıyla eklenen paragraflar ise şunlardır;

- **Paragraf 1.23 ;** “Yasal veya düzenleyici gerekliliklerin, üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanını engellediği durumlarda, entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için alınan önlemlerin açıklaması kullanıcılara önemli bilgiler sağlayabilir. Bu kapsamda entegre raporun hazırlanması ve sunulması için izlenen sürece ilişkin açıklamalar teşvik edilmektedir. Bu tür açıklamalar şunları içerebilir: • Temel sorumluluklar ve faaliyetler dahil olmak üzere ilgili sistemler, prosedürler ve kontroller • İlgili komiteler dahil olmak üzere, üst yönetimden sorumlu olanların rolü” (IIRC, 2021a:14).

- **Paragraf 1.24;** “Bu bilgiler entegre raporun bütünlüğünü sağlamak için alınan önlemleri gösterdiğinden, süreç açıklamaları, kurumsal yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanına ek olarak teşvik edilir” (IIRC, 2021a:14).

Entegre raporlamanın sorumluluğuna ilişkin yeni çerçevede gerekliliklerin açıklandığı 20. Paragrafa da ek bir düzenleme yapılmıştır. Bu yeni düzenlemede sorumluluk beyanına ilişkin açıklamalara yönelik engelleyici durumların açıkça belirtilmesinin bir gereklilik olduğu vurgulanmaktadır. Bir diğer ifade ile sorumluluk beyanına ilişkin açıklanan gerekliliklere bir yenisi daha eklenmiştir. Söz konusu paragraf açıklamasına getirilen yeni düzenleme şu şekildedir;

“Yasal veya düzenleyici gerekliliklerin, kurumsal yönetimden sorumlu olanların sorumluluk beyanını engellemesi durumunda, bu açıkça belirtilmelidir” (IIRC, 2021a: 14).

Entegre raporun sorumluluğu kapsamında kurumsal yönetime ilişkin tanımlamalarda ve modellerde açıklık sağlanmaktadır. Başlıca açıklanan konular; kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı, kapsamı ve kuruluşa özgü modellerdir. Kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı sözlük bölümünde açıklanmaktadır. Bu konudaki değişiklik Tablo 3’deki gibidir.

Tablo 3: Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanların Tanımına İlişkin Değişiklik

Entegre raporlama Çerçevesi 2013 Sürümü	Entegre Raporlama Çerçevesi 2021 Sürümü
<i>Kurumsal yönetim sorumluları:</i> Bir kuruluşun stratejik yönü ile hesap verebilirlik ve gözetim açısından yükümlülüklerini yönetmekten sorumlu kişi veya kurumlar (örneğin yönetim kurulu veya kayyum).	<i>Kurumsal yönetim sorumluları:</i> Bir kuruluşun stratejik yönünü ve hesap verebilirlik ve yönetim konusundaki yükümlülüklerini yönetmekten sorumlu olan kişi(ler) veya kuruluş(lar)dır. (Örneğin yönetim kurulu veya kayyum). Bazı kuruluşlar ve yetki alanları için, kurumsal yönetimden sorumlu olanlar üst yönetimi içerebilir.

Kaynak: IIRC, 2013:33 ; IIRC, 2021 :54.

Paydaşların görüşlerinden hareketle revize edilen konulardan biride kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı ve beklenen yönetim düzeyine açıklık getirmesidir. 2021 sürüm çerçevesinde kurumsal yönetimden sorumlu olan kişiler netleştirilirken aynı zamanda Uluslararası Denetim Standardı 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (International Standart on Auditing 260 – ISA 260) standardında yer alan üst yönetimden sorumlu olanların tanımına da uyum sağlanmaktadır.

Entegre raporlamada sorumluluk ile ilgili değişiklikler Tablo 4’de açıklanmaktadır.

Tablo 4: Entegre Raporlamanın Sorumluluğu Kapsamındaki Değişiklikler

Revize Konu Başlıkları	Revize Kapsamı	Revizenin Amacı	Yer Aldığı Paragraf
Sorumluluk beyanına yönelik açıklamalar	Gereklilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.20
Kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı	Gereklilik	Açıklık (Netleştirme)	Sözlük Bölümü
Kurumsal yönetimden sorumlu olanların kapsamı	Teşvik Edicilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.22
Kuruluşa özgü modeller	Teşvik Edicilik	Açıklık (Netleştirme)	Paragraf 1.22
Süreç açıklamaları	Teşvik Edicilik	Kalite	Paragraf 1.23 ve 1.24

4.4. İş Modeline İlişkin Değişiklikler

Kuruluşun özünü tanımlayan ve sürdürülebilir değere ilişkin süreçleri haritalandıran iş modelinin tanımı çerçevesinin en önemli düzenlemeleri arasında yer almaktadır (E&Y,2014: 4). Entegre raporlama çerçevesinde iş modeli şu şekilde tanımlanmaktadır;

“Bir kuruluşun girdileri, iş faaliyetleri yoluyla stratejik hedeflerini karşılamayı amaçlayan ve kısa, orta ve uzun vadede değer yaratan çıktı ve sonuçlara dönüştürmede kullandığı sistemdir” (IIRC, 2021a:53).

Revize çerçeve ile paragraf 4.19’da iş modeli kapsamında iki ana değişiklik yapılmaktadır. Değişikliğin birincisi sonuçların tanımının güçlendirilmesi, ikincisi ise sonuçlar ve çıktıların ayırımına yöneliktir. Söz konusu paragrafta yeni eklenen sonuç tanımı şu şekildedir;

“Bir entegre rapor, temel sonuçları açıklar. Sonuçlar, bir kuruluşun ticari faaliyetlerinin ve çıktılarının bir sonucu olarak sermaye öğeleri için iç ve dış (olumlu ve olumsuz) sonuçlardır” (IIRC, 2021a: 43).

Bu tanım ile sonuçların sadece çıktılarla değil iş faaliyetleri ile de bağlantısının kurulabileceği ve aynı zamanda sonuçların sadece olumlu etkisinden değil olumsuz etkisinden bahsedilebileceği vurgulanmaktadır. Diğer taraftan paragrafta çıktılar ve sonuçların net ayırımının yapılması amaçlanmakta ve sonuçların daha dengeli raporlanması örnekler yoluyla detaylandırılmaktadır. Söz konusu paragrafta eklenen madde;

“Bir otomotiv üreticisi, ana çıktı olarak içten yanmalı motorlu arabalar üretiyor. Olumlu sonuçlar arasında finansal sermayedeki artışlar (şirkete ve tedarik zinciri ortaklarına sağlanan karlar,

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

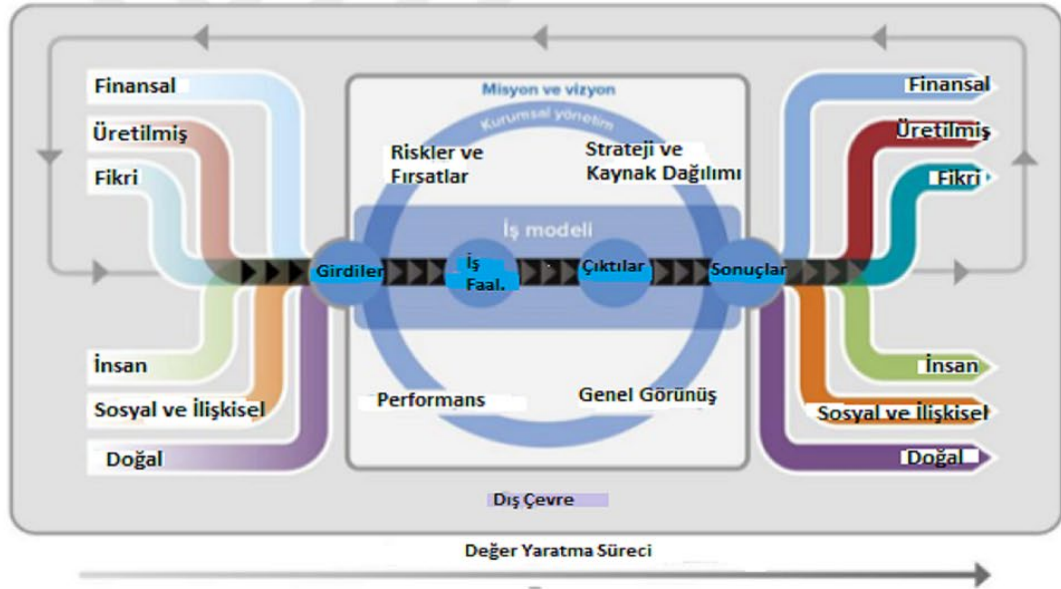
hissedar temettüleri ve yerel vergi katkıları yoluyla) ve geliştirilmiş sosyal ve ilişkisel sermayesi (memnun müşteriler ve kalite ve yeniliğe olan bağlılıkla desteklenen geliştirilmiş marka ve itibar yoluyla)

Olumsuz sonuçlar, doğal sermaye için olumsuz sonuçları (ürünle ilgili fosil yakıt tükenmesi ve hava kalitesinin azaltılması yoluyla) ve azaltılmış sosyal ve ilişkisel sermayesi (ürünle ilgili sağlık ve çevresel kaygıların işletme ruhsatına etkisi yoluyla) içerir” şeklindedir (IIRC,2021a: 43).

İş modeline ilişkin değişikliklerle çıktılar ve sonuçlar arasındaki net ayrımın ortaya çıkarılması ve sonuçların daha dengeli bir şekilde aktarılması amaçlanmaktadır. Diğer bir ifade ile şirketlerin sadece olumlu sonuçları aktarma eğiliminin dengelenmesinin önemi vurgulanmaktadır.

Entegre raporlama çerçevesinin revizyonu ile iş modeline ilişkin olarak yapılan bir diğer değişiklik değer yaratma sürecindeki görselin iyileştirilmesi kapsamındadır. Bir önceki sürümdeki şekil (Şekil 2) sonuçlar ve çıktılar arasında doğrudan bir ilişkiyi, sonuçlar ve iş faaliyetleri arasında yalnızca dolaylı bir ilişkiyi tasvir etmekte iken sonuçların kapsamı ile ilgili bir açıklamaya yer vermemektedir (IIRC, 2013: 13).

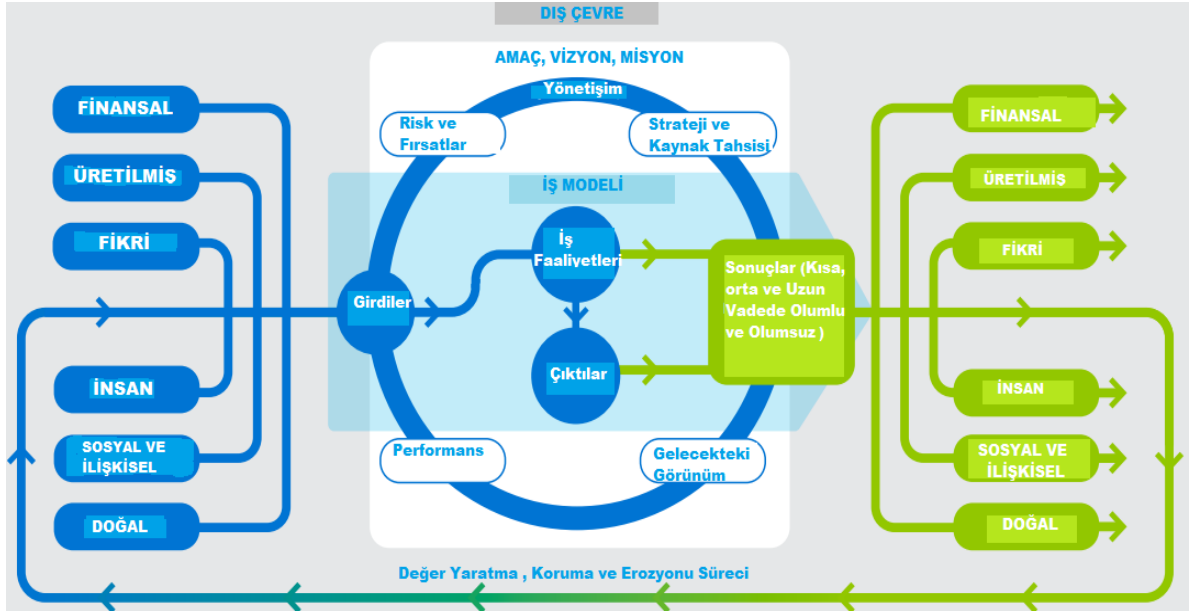
Şekil 2. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Değer Yaratma Süreci (2013 Sürümü)



Kaynak: International Integrated Reporting Council (IIRC), 2013:13. (Yayından kaldırılmış sürüm)

Yeni sürümde (Şekil 3) sonuçların iş faaliyetleri ile bağlantısı sağlanmakta ve olumlu ve olumsuz sonuç ayrımı görsele taşınarak buranın dengeli olarak raporlanmasının önemi vurgulanmaktadır (IIRC, 2021a: 22).

Şekil 3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Değer Yaratma, Koruma veya Erozyon Süreci (2021 Revize Sürüm)



Kaynak: International Integrated Reporting Council (IIRC), 2021:22.

5. ENTEGRE RAPORLAMAYI İLGİLENDİREN DİĞER DÜZENLEMELERE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

Entegre raporlamayı yakından ilgilendirilen ve güncel olarak tartışılan konuların başında entegre raporlamanın önemli bir bileşeni olarak sunulan finansal olmayan bilgilerin açıklanması ile ilgili sürdürülebilirlik raporlaması hakkındaki düzenlemeler gelmektedir.

Entegre raporlamada sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasına ilişkin uluslararası alanda standart üreten birçok kuruluş bulunmaktadır. Bunlara örnek gösterilebilecek kuruluşlar ve standart kapsamaları şu şekilde özetlenebilir (Barby, 2021:7);

- Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI); sürdürülebilirlik verilerinin açıklanmasında paydaş odaklı raporlama hakkındaki esasları belirlemektedir.
- Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project- CDP); küresel bir çevresel açıklama sistemini teşvik etmektedir.
- İklimle İlişkili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures- TCFD); iklimle ilgili raporlamalarla ilgilenecektir.
- Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board -SASB), yatırımcılar için finansal açıdan önemli raporlamaya odaklanmaktadır.
- Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC); yatırımcılarla ilgili çevresel, sosyal ve yönetim önlemlerini finansal bilgilerle entegre etmek için bir çerçeve belirlemektedir.

Günümüzde entegre rapor hazırlayan şirketler raporlama hakkında bilgiler sundukları bölümlerde başta IIRC'nin uluslararası entegre raporlama çerçevesi olmak üzere yukarıda belirtilen birçok sürdürülebilirlik standartlarını benimseyip uygunluk sağladıklarını açıklamaktadırlar. Ancak standartların ana odak noktaları açısından ayrışması küresel anlamda karşılaştırılabilirliği sağlayacak bir standart oluşturulması gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Bu kapsamdaki ihtiyaca yönelik hemen her kesimden gelen çağrılar sonucunda yakın zamanda düzenleyicilerin atmış oldukları bazı adımlar bulunmaktadır. Uluslararası alanda son dönemde meydana gelen başlıca önemli gelişmeler ve bu gelişmelerin içerikleri şu şekilde özetlenebilir;

- IIRC ve SASB'nin Değer Raporlama Kurumu (Value Creation Foundation)'nu kurarak birleşmeyi açıklaması,

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

Kasım 2020'de, IIRC ve SASB, 2021'in ortalarında birleşik bir kuruluş olan “Değer Raporlama Kurumu” altında birleşmeyi duyurmuşlardır. Değer Raporlama Kurumu'nun amacı, SASB ve IIRC'yi entegre raporlama çerçevesini koruyan, entegre düşünceyi savunan ve kurumsal değer yaratımı için sürdürülebilirlik açıklama standartlarını belirleyen güvenilir, uluslararası bir organizasyonda birleştirmek şeklinde belirlenmiştir. Bu birleşme amacından da anlaşılacağı üzere uluslararası entegre raporlama çerçevesi ile SASB Standartlarının birbirini tamamlaması ve entegre raporlamaya büyük ölçüde katkı sağlaması beklenmektedir. (<https://www.sasb.org/blog/answering-your-questions-about-the-value-reporting-foundation>). Şöyle ki; sektörel bazda standart üretiminde ihtisaslaşmış olan SASB entegre raporların karşılaştırılabilirliğine önemli katkılar sunarken entegre raporlama çerçevesi de SASB standartlarını kullanan şirketlere birbirini tamamlayan bir çerçevenin sunulması ve raporların hazırlanması aşamasında kolaylık sağlayabilmektedir.

IIRC'nin yeni sürüm çerçevede değer kavramı olgusunu değer aşınması (erozyonu) kapsamında genişletmesi ve ardından Değer Raporlama Kurumu oluşumunun ilan edilmesi ilerleyen dönemde değer raporlaması ve buna ilişkin standartların öneminin artacağını göstermektedir.

- *CDP, CDSB, GRI, SASB ve IIRC'nin İklimle İlgili Finansal Açıklama Standardı prototipini yayınlanması,*

Uluslararası öneme sahip beş çerçeve ve standart belirleyici kurum CDP, CDSB, GRI, SASB ve IIRC, daha kapsamlı bir kurumsal raporlama sistemi için birlikte çalışma taahhüdü ile bir araya gelmiştir (Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting, 2020: 2). Söz konusu kuruluşlar Eylül 2020'de ortak çalışma niyetlerini duyurduktan sonra kurumsal değer raporlanması kapsamında iklimle ilgili bir finansal açıklama standardı prototipini yayınlamışlardır. Üç bölümden oluşan prototip çerçevenin birinci bölümünde kapsamlı kurumsal raporlama sistemi açıklanmaktadır. İkinci bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçevesi'nin, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının uygunluğu incelenerek hem finansal raporlama standartlarının hem de sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklama standartlarının geliştirilmesinde ortak olan çerçeve bileşenleri belirlenmektedir. Üçüncü bölümde ise; her çerçeve ve standardın ilgili bileşenin iklimle ilgili bir finansal açıklama standardının geliştirilmesinde nasıl temel oluşturabileceği açıklanmaktadır (Reporting on Enterprise Value Illustrated with a Prototype Climate-Related Financial Disclosure Standard, 2020: 4).

- *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Kurumu (IFRS Foundation)'nun yayınladığı Sürdürülebilirlik Raporlaması için tartışma metni,*

UFRS Kurumu, son zamanlarda entegre raporlamada karmaşıklık düzeyini azaltmak ve sürdürülebilirlik raporlamasında daha fazla tutarlılık sağlamak için birkaç çağrıda bulunmuştur. Kurum küresel standart ihtiyacında rol almasına yönelik bu çağrılara örnek olarak Accountancy Europe, IFAC ve Euromedion gibi kuruluşları örnek göstermektedir (IFRS, 2020:7). UFRS Kurumu bu çağrılar doğrultusunda, Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (SSB) oluşturma ihtiyacını incelemek amacıyla Eylül 2020'de Sürdürülebilirlik Raporlaması hakkında bir danışma belgesi yayınlamıştır. Belgeye yanıt olarak, bu temaya olan ilgiyi gösteren 564 yorum mektubu gelmiştir. Kurumun yayınladığı danışma belgesine göre SSB Kurulu, UFRS Kurumu'nun yönetim yapısına dahil edilebilecek ve küresel sürdürülebilirlik standartlarını geliştirme hedefine sahip olabilecektir. Standartlar aşamalı olarak tanıtılacak ve içerdiği doğal riskler nedeniyle iklim konularına öncelik verilecektir. Risk alanları, halihazırda UFRS'nin kavramsal çerçevesinin bir parçasını oluşturan önemlilik ilkesi doğrultusunda belirlenecektir (Garvey vd., 2021:7).

UFRS Kurulu'nun Eylül 2021 sonunda SSB kurulunun kurulması ve standartların oluşturulması ile ilgili bir zaman çizelgesi duyurmayı hedeflediği tahmin edilmektedir. Bununla beraber muhtemelen Kasım 2021'de Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı COP 26 toplantısında SSB'nin oluşturulduğu ilan edilecektir (<https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/02/trustees-announce-next-steps-in-response-to-broad-demand-for-global-sustainability-standards/>). UFRS Kurumu'nun kendi bünyesinde bir kurul ile sürdürülebilirlik standartlarını oluşturmak için paydaşlarından görüş toplaması kurumun 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nu (IASB) bildirmesinden bu yana belki de en önemli gelişme olarak kaydedilmektedir.

6. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İLKELERİ UYUM ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)'nde değişiklik yapılmasına dair tebliğ 2/10/2020 tarihli ve 31262 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğ değişikliği (II-17.1.a) ile iki önemli düzenleme yapılmıştır. Bunlardan ilkinde; *Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi*, ikincisinde ise; gönüllü uygulamaya tabi olan bu ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin şirketlere “uy ya da açıkla” yaklaşımı düzenlenmektedir. Bu kapsamda şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY/ESG) konularına yönelik bilgilerini paylaşmaları, paylaşmamaları durumunda bunun nedeninin açıklanması istenmektedir. Söz konusu tebliğdeki sürdürülebilirlik ilkelerine ilişkin uy ya da açıkla yaklaşımını ifade eden madde şu şekildedir:

“Yıllık faaliyet raporlarında, sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanmıyor ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla çevresel ve sosyal risk yönetiminde meydana gelen etkilere ilişkin olarak açıklamaya yer verilir”(Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1),md:8) .

SPK ve Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Platformu'nun çok taraflı olarak geliştirdiği Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi; Birleşmiş Milletler (BM)'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinden (SKH) 12.ci kalkınma hedefi olan “Sorumlu Tüketim ve Üretim”in alt amacına uyumlu önemli bir adım olarak görülmektedir (Kutluca, 2020:1).

BM SKH 12. Kalkınma hedefi 12.6'nın amacı; *başta büyük, çok uluslu şirketler olmak üzere, şirketlerin, sürdürülebilirlik uygulamalarını kabul etmesini ve sürdürülebilirlik bilgisini raporlama süreçlerine dahil etmesini teşvik etmek* (BM Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri, 2020: md.12.6) olarak açıklanmaktadır.

Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi içeriği 4 ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar genel ilkeler, çevresel ilkeler, sosyal ilkeler ve kurumsal yönetim ilkeleridir. Ana bölümler ve alt bölümler Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 5. Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi İçerik Bölümleri

ANA BÖLÜMLER	ALT BÖLÜMLER
A. Genel İlkeler	A1. Strateji, politika ve hedefler
	A2. Uygulama/ İzleme
	A3. Raporlama
	A4. Doğrulama
B. Çevresel İlkeler	-
C. Sosyal İlkeler	C1. İnsan Hakları ve Çalışan Hakları
	C2.Paydaşlar, Uluslararası Standartlar ve İnisiyatifler
D. Kurumsal Yönetim İlkeleri	-

Genel ilkeler kapsamında raporlama ilkesi faaliyetlerin hangi BM SKH'leri ile ilişkili olduğunun açıklanması ile ilgili düzenlemeleri, doğrulama ilkesi ise sürdürülebilirlik performans ölçümlerinin bağımsız üçüncü taraflarca (bağımsız sürdürülebilirlik güvence sağlayıcılarınca) onaylanması durumunda kamuya açıklanması gerekliliğini ortaya koyan önemli düzenlemeler arasındadırlar (Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, 2020:2). Diğer bir deyişle doğrulama ilkesi ile sürdürülebilirliğe ilişkin nesnel verilerin üçüncü taraflarca doğrulanmasının, dolayısıyla gerçeğe aykırı veri paylaşımının engellenmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir.

Raporlamaya ilişkin olarak açıklanan düzenleme ile de SKH'lerin mevcut raporlara entegre edilmesi amaçlanmaktadır.

Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi ana ilkelerinden sosyal verilerin açıklanmasına yönelik olan ilkelere; insan ve çalışan hakları, paydaşlar, uluslararası standartlar ve inisiyatifler alt ilkeleri yer almaktadır. Bu kapsamda özellikle şirketlerin sürdürülebilirliğe ilişkin konularda paydaşların

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

önceliklerini dikkate alması teşvik edilmektedir. Yine raporların hazırlanmasında şirketlerin benimsediği uluslararası standartları açıklaması da sosyal ilkeler kapsamındaki düzenlemeler arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda IIRC'ye ve diğer sürdürülebilirlik raporlaması standartlarına yer verilmektedir. Söz konusu madde şu şekildedir;

“Benimsediği uluslararası raporlama standartlarını (Karbon Saydamlık Projesi (CDP), Küresel Raporlama Girişimi (GRI), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB), İklimle İlişkili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) vb.) kamuya açıklar” (Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, 2020:5).

Entegre ve sürdürülebilirlik raporları hazırlayan şirketler düzenledikleri raporlarında, “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” kapsamında açıklanması öngörülen bilgilere büyük ölçüde yer vermektedir. Bu kapsamda entegre rapor ve sürdürülebilirlik raporlaması hazırlayan şirketler söz konusu düzenlemeye hazır sayılabilirler. Ancak, raporların yayınlanma zamanında çeşitli sebeplerden dolayı farklılaşma olmaktadır. Söz konusu tebliğe göre şirketlerin bu bilgileri faaliyet raporu ile eşzamanlı olarak açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketler “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” ile uyumlu olarak açıklayacakları bilgileri faaliyet raporlarına ekleyebilecekleri gibi, bu bilgilere sürdürülebilirlik veya entegre rapor içerisinde yer vermeyi tercih etmeleri halinde bu raporlarını faaliyet raporları ile birlikte eş zamanlı olarak yayınlamaları ve faaliyet raporlarında da bu bilgilere atıfta bulunmaları gerekmektedir. Bu durumda "tek bir rapor" hazırlığı uygulamada şirketler açısından en pratik çözüm olarak görünmektedir. "Entegre Faaliyet Raporu", bu gerekliliği sağlayacak en uygun raporlama düzeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Özetle Entegre Faaliyet Raporu hazırlayan şirketler zaten bu gereklilikleri karşılamaktadırlar (https://www.dunya.com/kose-yazisi/spk-surdurulebilirlik-ilkeleri-uyum-cercevesi-neler-getiriyor/487360_2020).

SONUÇ

Kurumsal raporlamanın önemli bir parçası olan entegre raporlamaya ilişkin 2020 ve 2021 yıllarında mevcut birçok düzenleme ve gelişme olmaktadır. Bunlardan ilki; entegre raporlamada ana düzenleyici kuruluşun, 1 Ocak 2022 ve sonrası raporlama dönemi için geçerli olan revize edilmiş çerçeveyi yayınlanmasıdır. Entegre raporlama çerçevesindeki değişikliklerin amaçları, çerçevedeki tanımlamalara açıklık getirilmesi, çerçevenin basitleştirilmesi ve daha kaliteli raporların üretilmesi için dengeli bir raporlama gerçekleştirmektir. Bu kapsamda yeni sürüm çerçevedeki ana değişiklik konuları; entegre raporun sorumluluğu ve iş modeli olmuştur. Entegre raporun sorumluluğuna ilişkin kurumsal yönetimden sorumlu olanların tanımı ve kapsamı ile kuruluşa özgü modellere açıklık getirilmektedir. Bu bölümde kurumsal yönetim sorumlularının tanımı Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260'deki tanıma uyumlaştırılmıştır. İş modeli kapsamında ise sonuçların tanımı gözden geçirilerek sonuçların hem çıktılarla hem de iş faaliyetleri ile bağlantısı sağlanmaktadır. İş modeli kapsamında yapılan değişiklikler sonuçlar ve çıktılar net ayrımının sağlanması ve sonuçların kapsamının olumlu ve olumsuz olarak değerlendirilmesiyle dengeli bir raporlamanın sağlanması amaçlanmaktadır.

Entegre raporlamayı ilgilendiren diğer uluslararası düzenleme ve gelişmeler ise; finansal olmayan bilginin raporlanması konusundadır. Bu doğrultuda küresel anlamda standart üretici kuruluşlar kurumsal raporlamada kapsamlı bir çerçeve oluşturulması amacı ile birlikte bir prototip çerçeve yayınlamışlardır. Bu kuruluşlara ek olarak bir diğer düzenlemede; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu'nun bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Kurumu (SSB)'nu oluşturup sürdürülebilirlik standartları üretmeye yönelik bir danışma belgesi duyurmasıdır. Kurum 2021 Kasım ayında bu oluşumu resmi olarak duyurabileceğini açıklamıştır. Öte yandan bu durum kurumun 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu (IASB)'nu duyurmasından bu yana belki de en önemli gelişmedir. Oluşum sürecindeki kurulun amacı, uluslararası alanda tek bir standart seti ihtiyacını karşılamaktır. Söz konusu her iki gelişmenin ortak noktası ilk etapta iklimle ilgili finansal verilerinde açıklanmasını kapsamıdır. Bu durum ise sürdürülebilirlik standartlarındaki ortak çerçeve arayışının iklimle ilgili verinin finansal etkisinin raporlanması temelinde olacağını düşündürmektedir. Son olarak Türkiye'de ise; SPK tarafından Kurumsal Yönetim Tebliği'nde değişiklik yapılarak “uy ya da açıkla yaklaşımı” ile “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi” açıklanmıştır. Bu çerçeve düzenlemesi ile şirketlerin başta entegre raporlama çerçevesi olmak üzere benimsedikleri diğer standart ve çerçeveleri de raporlarında belirtmeleri gereği ortaya konulmaktadır. Bununla birlikte çerçevenin

halihazırda entegre rapor hazırlayarak gereklilikleri büyük ölçüde karşılayan şirketler için büyük bir kolaylık olabileceği ve düzenlemenin Türkiye’de entegre rapor uygulamalarını da arttırarak teşvik edici olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Barby, C.- Barker, R. - Cohen, R.- Eccles, R. G. - Heller, C.- Mayer, C.- Roche, B.- Serafeim, G.- Stroehle, J. - Younger, R.- Zochowski, T., (2021). “Measuring Purpose: An Integrated Framework”, *SSRN*, 1-9.

Cheng M- Green, W.- Conradie, P.- Konishi, N.- Romi, A. (2014). “The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities”, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 25:1, 91-119.

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

Druckman, P. ve Fries J., (2010). “Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting?”, Edt. Eccles, R.G.- Cheng, B.- Saltzman, D., *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*, The President and Fellows of Harvard College Cambridge, Massachusetts, 02138.

Ditlevsen, M.G.- Nielsen A.E.- Thomsen, C. (2013). “Corporate Reporting: An Integrated Approach to Legitimacy Claims”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, December , Vol. 9, No. 12, 1637-1643.

Emir, S- Aracı Karataş, Ö.N.- Kıymık, H. (2021). “Entegre Raporlama Anlayışının Camels Analizi ile Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (62), 259-284.

E&Y, (2014), *Integrated Reporting Tips for Organizations on Elevating Value*, 1-9.

Garvey, A.- Parte, L.- McNally, B.- Gonzalo-Angulo, J.A. (2021). “True and Fair Override: Accounting Expert Opinions, Explanations from Behavioural Theories, and Discussions for Sustainability Accounting”, *Sustainability* , 13(1928), 1-23.

Gençoğlu, Ü. G. ve Aytaç, A. (2016). “Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:72,51-66.

Global Indicator Framework for The Sustainable Development Goals and Targets of The 2030 Agenda for Sustainable Development, (2020), 1-21.

Gökten, S., (2016). “Entegre Raporlama Yaklaşımı İçin Uygulamaya Yönelik Bir Sistematik Bir Öneri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık, 18 (4), 741 – 765.

Jensen, J. C. ve Berg, N. (2011), “Determinants of Traditional Sustainability Reporting Versus Integrated Reporting. An Institutional Approach”, *Business Strategy and the Environment*, 299-316.

Kaya, H.P., (2015). “Entegre Raporlama Sisteminin Ortaya Çıkış Sebepleri ve Şirketlere Sağlayacağı Faydalar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Haziran, 113-130.

Kurt, E. S., (2019). “Entegre Düşünmek Nedir?”, *TİDE Academia Research*, Sayı:1, 109-129.

Kutluca, S. S. (2020).“SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi”, *TUYİD*, Aralık, 1-2.

Owen, G. (2013). “Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum”, *Accounting Education: An International Journal*, Vol. 22, No.4, 340–356.

Ömürbek, V., ve Kılınç, Z.,(2019). “Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesi: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2),157-182.

Reporting on Enterprise Value Illustrated with a Prototype Climate-Related Financial Disclosure Standard, 2020, CDP,CDSB,GRI, IIRC, SASB, December, 1-53.

Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesindeki Değişiklikler Üzerine Bir Değerlendirme

Saban, M., Vargün, H., Gürkan, S., (2017). “Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Aralık, 19(4), 915-936.

SPK, (2020), 2/10/2020 tarihli ve 31262 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-17.1.a).

SPK, (2020), Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi.

Sultanoğlu B. ve Akdoğan, N. (2020). “IIRC Çerçevesi Kapsamında Entegre Raporlardaki İçerik Öğelerinin Türkiye ve Uluslararası Karşılaştırılması ve Entegre Raporların Düzenlenmesinde Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Bilgilerin Kullanımı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22 (Özel Sayı),20-46.

Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting, 2020, CDP, CDSB,GRI, IIRC, SASB, 1-20. September.

Ünlütürk, A.Ç., (2020). Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Şirket Raporlarında Bir Arada Kullanılması: Savunma Sanayi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yanık, S., ve Türker, İ., (2012). “Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi* ,Ekim, No:47, 291-308.

IFRS Foundation, (2020), Consultation Paper on Sustainability Reporting, September.

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2013), INTERNATIONAL<IR> FRAMEWORK (Yayından kaldırılmış sürüm).

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2021a), INTERNATIONAL<IR> FRAMEWORK, January.

International Integrated Reporting Council (IIRC), (2021b), Treatment of Consultation Draft Feedback, Volume 3, January.

<https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc>. Erişim Tarihi: 12 .02.2021.

<https://www.sasb.org/blog/answering-your-questions-about-the-value-reporting-foundation>. Erişim Tarihi: 20.02.2021.

<https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/02/trustees-announce-next-steps-in-response-to-broad-demand-for-global-sustainability-standards/>. Erişim Tarihi: 20.02.2021.

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/spk-surdurulebilirlik-ilkeleri-uyum-cercevesi-neler-getiriyor/487360>. Erişim Tarihi: 21.02.2021.

COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMA UYGULAMALARINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER ÜZERİNE BİR İNCELEME*

Burak Ali ADANA

Arş. Gör., Mustafa Kemal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Hatay,
Turkey, E-mail: burakaliadana@gmail.com, Orcid ID: orcid.org/0000-0002-1740-8358

Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Prof. Dr., Mustafa Kemal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Hatay,
Turkey, E-mail: mozbirecikli@yahoo.com, Orcid ID: orcid.org/0000-0001-5539-4658

* Bu makale 23-25 Nisan 2021 tarihleri arasında düzenlenen VI. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINA YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER ÜZERİNE BİR İNCELEME

ÖZET

Covid-19 salgını sadece kişisel yaşamı etkilemekle kalmamış aynı zamanda kurumların ve işletmelerin işleyişinde de çok önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu dönemde Covid-19 salgınının yayılma hızını yavaşlatmak adına uygulanan kısıtlamalar özellikle çok uluslu işletmelerin üretim, pazarlama, satış ve dağıtım gibi neredeyse tüm süreçlerini etkilemektedir. Özellikle tedarik zinciri ve likidite problemleri, işletmelerin mevcut transfer fiyatlandırması uygulamalarının etkilenmesine yol açmaktadır. Covid-19 salgını sürecinde hükümetler, işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarında yaşadıkları sorunları azaltmak için bazı düzenlemeler yapmışlardır. Çalışmada, Covid-19 salgını sürecinde bazı hükümetlerin işletmelerin yükümlülüklerini yerine getirmelerinde yaşadıkları aksaklıkların azaltılması amacıyla transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik düzenlemeleri inceleme konusu edilmekte ve Türkiye'deki uygulamalara yönelik öneriler sunulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Covid-19, Yasal Düzenlemeler

JEL Sınıflandırma Kodları: M48, H25, F23

AN INVESTIGATION ON THE LEGAL REGULATIONS FOR TRANSFER PRICING PRACTICES DURING THE COVID-19 PANDEMIC

ABSTRACT

The Covid-19 pandemic has not only affected day to day life of people but also has led to very important changes in the functioning of institutions and businesses. In this period, restrictions applied to slow the spread of the coronavirus, affect almost all processes of multinational enterprises, such as production, marketing, sales and distribution. Especially, supply chain and liquidity problems cause transfer pricing practices to be affected. During the pandemic, some governments made some regulations in order to find solutions to the problems faced by businesses in transfer pricing practices. In this study, the regulations made by governments for transfer pricing practices during the Covid-19 pandemic in order to facilitate the process so that businesses do not experience disruption in fulfilling their obligations are examined. In this framework, the study aims to offer a suggestions in order to facilitate the transfer pricing process in Turkey.

Keywords: Transfer Pricing, Covid-19, Legal Regulations

JEL Classification Codes: M48, H25, F23

1. GİRİŞ

2019 yılının sonlarında hayatımıza giren ve etkisi günden güne artan Covid-19 salgınının etkilerini her alanda görmek mümkündür. Covid-19 salgınının insan sağlığına etkileriyle beraber özellikle ekonomik ve sosyal hayata olan etkileri sonucu hem sosyal hem de ekonomik alanda yeni normaller konuşulmakta ve neredeyse her alanda köklü değişimler görülmektedir.

Hükümetler Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak ve yayılmasını kontrol altına almak adına birçok önlem almaktadır. Bu önlemlerin başında hem insan hem de mal hareketliliğini azaltmak adına yapılan kısıtlamaları görmek mümkündür. Ülkelerin belirli ölçülerde dışa kapanması sonucu mal alımlarında kısıtlamalar meydana geldiği, böylece tedarik zincirinde aksaklıkların yaşanmaya başlandığı görülmektedir. Küreselleşme olgusunun bir sonucu olarak ülkelerin ekonomilerinin birbirine bağımlılığı ve etkileşimi göz önüne alındığında, tedarik zincirinde yaşanan aksaklıkların dünya genelinde sanayi ve ticareti etkilediğini söylemek mümkündür.

Yaşanan bu olumsuzluklarla birlikte işletmeler nakit tasarrufu sağlamaya ve likiditelerini artırmaya odaklanmaktadır. Bu dönemde, şirketler grubu içindeki kuruluşlara minimum karı garanti eden fiyatlandırma politikalarını uygulamak çok zor hale gelmektedir. Aynı zamanda lisanslı üreticiler ya da distribütörler gibi taraflar telif ve dağıtım haklarına ilişkin ödemelerini gerçekleştirebilecek yeterli kazancı sağlayamamaktadırlar. Bu durumun sonucunda başta merkez (ana şirket) olmak üzere tüm grup büyük bir riskin altına girmektedir (Vishwanathan, 2020).

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin iştirakleri ile yaptıkları mal ve hizmet alımlarında kullandıkları fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Özellikle grup içi şirketler arasında kar ve vergi yükü dağıtımı gibi konular açısından önemli bir yere sahiptir. Transfer fiyatlandırması, grup şirketler tarafından kar ve vergi yükünün dağıtımı gibi yasal olmayan amaçlarla bir manipülasyon aracı olarak da kullanılabilir. Bu bağlamda transfer fiyatlandırması, vergi otoriteleri ve işletmeler açısından kontrole tabi tutulması gereken bir kavram olarak karışımıza çıkmaktadır (Güney ve Bozkurt, 2011, ss:150-151).

Covid-19 salgını öncesinde transfer fiyatlandırması politikası olarak kullanılan emsal fiyat ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi uygulamaları Covid-19 salgını sürecinde devam ettirmek uygun olmayacaktır (Hayley, 2020). Bu bağlamda içinde bulunulan belirsizlik ortamında Covid-19 salgını öncesi transfer fiyatlandırması uygulamalarının Covid-19 salgını döneminde uygulanamayacağı otoriteler tarafından görülmüş ve bunun sonucu olarak bazı düzenlemeler getirilmiştir.

Bu çalışmada Covid-19 salgını sürecinde işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamaları bağlamında yaşadıkları sorunlar ile bazı ülkelerde hükümetlerin Covid-19 salgını sürecinde transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik yasal düzenlemeleri inceleme konusu edilmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de yürütülen transfer fiyatlandırması uygulamalarına yönelik yasal düzenleme önerileri sunulması amaçlanmaktadır.

2. METODOLOJİ

Çalışmada Covid-19 salgını sürecinde devletlerin yetkili kurumlarının transfer fiyatlandırması uygulamaları çerçevesinde yayımlanmış oldukları düzenlemelerin iş dünyasının ihtiyaçları ve gereklilikleri açısından değerlendirilmesi amacıyla sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemlerinden biri olan dökümantasyon tarama yöntemi ile yine nitel araştırma yöntemlerinden biri olan keşifsel araştırma modeli olarak İkincil Kaynaklardan Veri Toplanması yöntemi kullanılacaktır.

3. BULGULAR

Bu başlık altında, bilgilerine ulaşılabilen bazı ülkelerde Covid-19 salgını sürecinde transfer fiyatlandırması uygulamalarının yasal sürecinde yaşanan sorunların azaltılması amacıyla hükümetler tarafından alınan bazı önlemler sıralanmaktadır.

Çin Halk Cumhuriyeti Hong Kong Özel İdari Bölgesi Hükümeti Yurtiçi Gelir İdaresi 27 Mart 2020 tarihinde yayınladığı bir düzenlemeyle ülke bazlı rapor hazırlaması gereken kuruluşların rapor bildirim tarihleri için verilen sürenin uzatıldığını duyurmuştur. Önceki dönemlerde bildirim, ilgili

Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme

hesap dönemi bitiminden itibaren 3 ay içinde yapılması gerekmekteydi ancak Covid-19 salgınının etkileri göz önüne alınarak yapılan değişikliklerle birlikte; hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2019 ile 29 Şubat 2020 arasında olan kuruluşların ülke bazlı raporlarını 1 Haziran 2020 tarihinden önce verdikleri takdirde bildirimlerini zamanında yapmış olarak kabul edilecekleri açıklanmıştır (The Government of the Hong Kong, 2020).

Arjantin Hükümeti, Şubat 2020 tarihinde belirli transfer fiyatlandırması kurallarına uyum için önceden belirlenen yürürlük tarihini ertelemiş olmasına rağmen 31 Mart 2020’de Covid-19 salgınının etkilerine bağlı olarak vergi mükelleflerinin ve sorumlu tarafların vergi yükümlülüklerine uymalarını kolaylaştırmaya yönelik tedbirler aldığını açıklamıştır. Şubat ayındaki düzenlemede; hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2018 ile 31 Temmuz 2019 arasında olan kuruluşlar için yürürlük tarihini 20-24 Nisan 2020 tarihleri arasında belirlemişken; yeni düzenlemede hesap dönemi kapanış tarihi 31 Aralık 2018 ile 30 Eylül 2019 olarak genişletilmiş ve yürürlük tarihi 18-22 Mayıs 2020 tarihlerine ertelenmiştir (Boletín Oficial De La República Argentina, 2020).

Polonya Maliye Bakanlığı 27 Mart 2020 tarihinde, 2019 gelirleri için kurumlar vergisi ve diğer bazı vergilerin beyannamelerinin doldurulması ve ödemelerinin yapılmasıyla ilgili son tarihlerde değişiklikler içeren bir mevzuat yayımlamıştır. Bu mevzuatta 31 Aralık 2018’den sonra başlayan ve 31 Aralık 2019 tarihinden önce biten vergi yılları için geçerli olacak şekilde transfer fiyatlandırması beyanname formunun doldurulma süresi 30 Eylül 2020 tarihine kadar uzatılmıştır (Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, 2020).

Danimarka Vergilendirme Bakanı 31 Mart 2020 tarihinde, Covid-19 salgınının etkisiyle ortaya çıkan olağandışı durumlara karşı, özel durum yetkilerini kullanarak şirketlerin ve denetçilerin zorluklarla başa çıkmalarına yardımcı olmak adına tüm mükelleflerin vergi beyannamelerini verme sürelerini 1 Eylül 2020 tarihine kadar uzattığını açıklamıştır. Danimarka transfer fiyatlandırması kurallarına göre transfer fiyatlandırması belgelerinin hazırlanması için son tarihin vergi beyanamesinin verildiği son gün olduğu göz önüne alındığında, transfer fiyatlandırması belgelerinin hazırlanması gereken son tarihin de 1 Eylül 2020 tarihine kadar uzatıldığı anlaşılmaktadır (The Danish Ministry of Taxation, 2020; KPMG, 2020b).

Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, 2020 yılının Mart ayında, Covid-19 salgını sürecinin işletmeleri etkileyeceğinin farkında olduklarını ve sürecin ne kadar süreceğinin bilinmemesinin yanı sıra sektörler üzerine etkilerinde de farklılıklar görüleceğini belirterek, transfer fiyatlandırması uygulamalarında işletmeleri rahatlatmaya yönelik bilgilendirmeler yayımlamıştır. Bilgilendirmede, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının raporlaması ve uyumluluğuyla ilgili yaşanabilecek olası ihlaller durumunda, işletmelerin nasıl davranmaları gerektiğine yer verilmektedir. Normal şartlar altında peşin fiyatlandırma anlaşmaları hükümlerinde herhangi bir ihlal söz konusu olduğunda, işletmelerin bu ihlali Yurtiçi Gelir İdaresi ile görüşmeleri ve bu ihlallerin peşin fiyatlandırma anlaşması üzerindeki etkisini yıllık uyum raporlarını sunmadan önce açıklamaları gerekiyordu. Düzenlemeyle birlikte, işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarında meydana gelen ihlalleri Yurtiçi Gelir İdaresi ile görüşmeleri gerekmediği ve yaşanan ihlali yıllık uyum raporlarında ele almaları gerektiği belirtilmiştir. Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgını döneminde işletmelerin karşılaştıkları önemli belirsizliklerden kaynaklanan ihlallerin, yılsonundan daha erken bildirilmesinin sorun yaratabileceğini düşündükleri için bu kararı aldıklarını ifade etmektedir. Ayrıca Yurtiçi Gelir İdaresi, yapılan bu düzenleme kapsamında, yıllık uyum raporunda açıklanan bir peşin fiyatlandırma anlaşması ihlalini incelerken, Covid-19 salgınının işletme üzerindeki etkilerini göz önünde bulunduracaklarını da belirtmiştir (Inland Revenue Department of New Zealand Government, 2020a; KPMG, 2020c).

Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, yayımladığı bir başka bilgilendirmede, Covid-19 salgını sürecinde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında bazı zorlukların ortaya çıkabileceğinin farkında olduklarını belirtmenin yanı sıra işletmelerin karşılaştıkları koşul ve durumları belgelendirmelerinin önemini de vurgulamıştır. Yurtiçi Gelir İdaresi, işletmelerin, Covid-19 salgını kaynaklı yaşadıkları durumları belgelerken;

Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme

- Grup ve yerel işletme üzerindeki Covid-19 salgını ile alakalı önemli etkilerin niteliğini, süresini ve kapsamını belgelemek adına kanıtları belirlemelerini,
- Grup ve yerel işletmenin iş stratejilerindeki değişiklikler ya da ürün veya hizmetin özelliklerinde yapılan değişiklikler gibi Covid-19 salgınının etkilerine karşı verdikleri tepkileri belgelemelerini,
- Etkilenen dönem boyunca grup ve yerel işletme varlıklarında, risklerinde ve fonksiyonlarında meydana gelen değişiklikleri belirlemeleri ve açıklamaları, aynı zamanda bu değişikliklerin işletmenin Covid-19 salgınına maruz kalmasıyla ilişkisini açıklamalarını,
- Grup içi işlemlerde veya sözleşme şartlarında herhangi bir değişiklik varsa belirlenip açıklanmasını,
- Grup içi transfer fiyatlarında bir değişiklik varsa, Covid-19 salgını sürecinde bu yeni fiyatın neden emsallere uygun olarak kabul edilebileceğini destekleyen gerekçeleri belgelemelerini,
- Covid-19 salgınının grubun ve yerel kuruluşun karlılığı üzerindeki etkisini belirlemelerini beklediklerini ifade etmişlerdir.

İşletmelere sağlanan ücret yardımlarıyla ilgili de Yeni Zelanda Yurtiçi Gelir İdaresi, yardımların faydasının ülke dışına aktarılmaması gerektiğini, ayrıca bu yardımın, işletmelerin ücret ödemelerine destek amaçlı olduğunu ve herhangi bir rekabet veya pazar avantajı sağlamaları adına yapılmadığını ifade etmektedir (Inland Revenue Department of New Zealand Government, 2020b).

Malezya Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgınının ekonomik faaliyetlere etkisini göz önüne alarak, vergilerin beyanname ve ödeme tarihlerinde erteleme yaptığını duyurmuştur. 3 Nisan 2020 tarihinde sıkça sorulan sorular başlığı altında yayımlanan bilgilendirmelerden biri de transfer fiyatlandırması süreciyle ilgili olarak ülke bazlı raporların ve ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının teslim edilme tarihlerinin ertelendiğini belirtmektedir. Bilgilendirmede, son teslim tarihleri 31 Mart 2020 ve 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporların son teslim tarihlerinin 15 Mayıs 2020 tarihine ertelendiği ve bu erteleme için ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının teslim edilme tarihi için de geçerli olduğu ifade edilmektedir. Bu açıklamanın üzerinden kısa bir süre geçtikten sonra, Malezya Yurtiçi Gelir İdaresi 21 Nisan 2020 tarihinde sıkça sorulan sorular başlığı altında güncellenmiş bir metin yayınlamış ve bu metinde önceki erteleme için daha ileri bir tarihe ertelendiğine yer verilmiştir. Son yayımlanan bilgilendirmede;

- Asıl teslim tarihi 31 Mart 2020 olan ülke bazlı raporların son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 15 Mayıs 2020'ye
- Asıl teslim tarihi 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporların son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 31 Mayıs 2020'ye
- Asıl teslim tarihi 31 Mart 2020 veya 30 Nisan 2020 olan ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formlarının son güncellemeyle birlikte yeni teslim tarihlerinin 31 Mayıs 2020'ye

ertelendiği belirtilmiştir (Deloitte, 2020; Pwc, 2020; Inland Revenue Board of Malaysia, 2020).

Portekiz Hükümeti yayımladığı 21 Nisan 2020 tarihli ve 153/2020-XXII sayılı tebliğle birlikte Covid-19 salgınının etkileri sonucunda vergi yükümlülüklerinin gerçekleştirilmesinde yaşanabilecek olumsuzlukları önlemek amacıyla bir dizi düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler genel olarak bu istisnai dönemde yükümlülüklerin yerine getirilmesinde sıralı düzeni korumak, aynı zamanda şirketlerin işleyişinden ve vergiden ödün vermemek için vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde esneklikler içermektedir. Tebliğ, transfer fiyatlandırması açısından poliçeye ilişkin vergi dosyası hazırlama, teslim etme ve dokümantasyon sürecinin cezasız olarak 31 Ağustos 2020 tarihine ertelenmesi kararını içermektedir (República Portuguesa, 2020; KPMG, 2020a).

Nijerya'da transfer fiyatlandırması beyannamelerinin ilgili hesap yılı bitiminden sonra 6 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda hesap kapanış tarihi 31 Aralık 2019 olanlar için beyanname vermenin son günü 30 Haziran 2020 olmaktadır. Haziran ayında bu sürenin dolmasına günler kala Federal Yurtiçi Gelir İdaresi (Federal Inland Revenue Service) yayımladığı bir düzenlemeyle süreyi 1 ay uzatarak transfer fiyatlandırması beyannamelerinin sunulması için son günü

31 Temmuz 2020 olarak güncellenmiştir. Bu düzenleme işletmelerin gecikmelerden kaynaklanan, ilk etapta 10 milyon Nijerya Nairası ve gecikmenin devam ettiği her gün için 10.000 Nijerya Nairası para cezasını ödemelerini engellemesi açısından önemlidir (KPMG, 2020d).

Amerika Birleşik Devletleri yetkilileri 11 Mayıs 2020 tarihinde Ulusal Gelir İdaresi'nin internet sitesinde yayımladıkları bir bildiri ile karşılıklı anlaşma prosedürleri (mutual agreement procedure) ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları (advance pricing agreement) ile ilgili bazı prosedürlerde değişiklikler yapıldığını açıklamıştır. Bildiride, altında vergi mükellefinin imzası olmasını gerektiren herhangi bir belgenin, vergi mükellefinin imzasının taranmış ya da fotoğraflanmış bir görüntüsü veya şifreleme teknikleri kullanılarak oluşturulmuş dijital imzası ile sunulabileceği belirtilmektedir. Ayrıca belgelerin kağıt kopyalara gerek olmadan elektronik olarak dosyalanabileceği de bildiride yer almaktadır. Yapılan değişikliklerle ilgili soruları olan mükelleflerin, Anlaşma Yardım ve Yorum Ekibi (Treaty Assistant and Interpretation Team-TAIT) ya da Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma (Advance Pricing and Mutual Agreement-APMA) programı yöneticileri ile iletişime geçebilecekleri bildirilmiştir. Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma (APMA) programı ekonomik sıkıntı dönemlerinde transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması ve mevcut ekonomik koşulların belirli endüstriler üzerindeki etkileri gibi teknik konular da dahil olmak üzere anlaşma ortaklarıyla çeşitli maddi ve prosedürel konuları aktif olarak tartışmaktadır. Bu dönemde program yetkilileri vergi mükellefleriyle kendi durumlarına özgü konuları tartışacak ve gerektiği takdirde ilgili taraflarla toplantılar düzenleyecektir (Internal Revenue Service of the United States Government, 2020).

Panama Hükümeti Haziran 2020'de yayımladığı bildiri ile Covid-19 salgınının, ülke ekonomisi ve işletmeler üzerine olan etkisini göz önüne alarak, transfer fiyatlandırması raporunun sunulma tarihinin son gününü erteleme kararını açıklamıştır. Bildiride, Covid-19 salgınının, transfer fiyatlarının analizine ve özellikle karşılaştırılabilirlik analizine etki eden ekonomik koşulları da etkilediği belirtilmektedir. Bu bağlamda, ekonomik zorluklarla karşılaşan mükelleflerin, vergi idaresi tarafından talep edilmesi halinde sunabilmeleri adına Covid-19 salgınından kaynaklanan etkiyi belgelemeleri gerektiği belirtilmektedir. İşletmeler tarafından hazırlanan belgelerde, Covid-19 salgınının etkisinden bahsedilirken, satışlardaki düşüş, şirketin kapanması, iş sözleşmelerinin askıya alınması ve varlıkların atıl kapasitesi ile ilgili bilgilere yer verilmesinin, ileride karşılaşacakları denetim faaliyetlerinde işletmelere katkı sağlayacağı öngörülmektedir (International News Bulletin, 2020).

Avustralya Vergi Dairesi, istihdamı rahatlatmak adına hükümet tarafından işverenlere sağlanan işçi ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarında işlenmesine rehberlik etmesi amacıyla 2020 yılının Temmuz ayında bir bilgilendirme metni yayımlamıştır. Bilgilendirme metninde, ücret desteklerinin Avustralyalı kuruluş tarafından ödenen veya alınan transfer fiyatında bir değişikliğe neden olup olmadığı ve sağlanan hükümet desteklerinin faydasının ülke dışındaki ilişkili taraflara kaydırılıp kaydırılmadığı konularına yönelik transfer fiyatlandırması düzenlemeleri üzerindeki etkileri değerlendirilmektedir. Değerlendirmede, sağlanan hükümet desteklerinden ülke dışındaki ilişkili tarafların yararlanmamasını bekledikleri ve buna aykırı bir duruma rastlamadıkları için Avustralyalı kuruluşların destekleri almaya devam edecekleri belirtilmektedir. Metinde ayrıca ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarında nasıl işleneceğini gösteren küçük bir örneğe de yer verilmiştir. Metinde yer alan örnek şu şekildedir:

-Çok uluslu bir grubun Avustralyalı bir yan kuruluşu, ilişkili tarafa, karşılaştırılabilirlik analizine dayanan ve emsallere uygun olarak kabul edilen %10'luk bir kar marjıyla hizmet sunmaktadır. Avustralyalı yan kuruluş 60 doları ücret maliyeti ve 40 doları diğer işletme maliyeti olmak üzere toplamda 100 dolarlık bir maliyete sahiptir. Kuruluş 60 dolarlık ücret maliyetinin tamamı için hükümet desteği almaktadır. Örnekte, sağlanan ücret desteğinin Avustralyalı yan kuruluşun kar veya zarar tablosunda ilgili ücret giderlerinde bir indirim olarak sunulduğu ve uygulanan muhasebe politikasının örnekten farklı olabileceği fakat bu durumun transfer fiyatlandırması açısından sonucu değiştirmeyeceği belirtilmektedir. Örneğe ilişkin doğru ve yanlış hesaplama aşağıda gösterilmektedir:

Hesaplama 1: Doğru transfer fiyatlandırması işlemi

Bu hesaplama, ücret desteğinin, hizmetin maliyetini azaltmadığı doğru transfer fiyatı hesaplamasını göstermektedir.

Transfer fiyatının hesaplanması:

- Ücret maliyeti (60\$) + Diğer İşletme Maliyetleri (40\$) = Toplam Maliyet (100\$)
- Toplam Maliyet (100\$) + Kar (%10) = Transfer Fiyatı (110\$)

Bu durum Kar-Zarar tablosunda aşağıdaki şekilde hesaplanır:

- Gelir (Transfer Fiyatı) – Ücret maliyeti – Diğer İşletme Maliyetleri = Net Kar
- 110\$ - 0\$ (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti) – 40\$ = 70\$

Alınan ücret desteği, ülke dışındaki ilişkili tarafa sağlanan hizmetin transfer fiyatında bir düşüşe neden olmamalıdır. Yukarıda hesaplandığı gibi %10'luk kar marjı, 100\$'lık maliyet üzerinden hesaplanmalı ve hükümet desteği hizmet maliyetinde herhangi bir indirim unsuru olarak hesaplanmamalıdır.

Hesaplama 2: Yanlış transfer fiyatlandırması işlemi

Bu hesaplama, ücret desteğinin, hizmetin maliyetini azalttığı, yanlış transfer fiyatı hesaplamasını göstermektedir.

Transfer fiyatının hesaplanması:

- Ücret maliyeti (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti = 0) + Diğer İşletme Maliyetleri (40\$) = Toplam Maliyet (40\$)
- Toplam Maliyet (40\$) + Kar (%10) = Transfer Fiyatı (44\$)

Bu durum Kar-Zarar tablosunda aşağıdaki şekilde hesaplanır:

- Gelir (Transfer Fiyatı) – Ücret maliyeti – Diğer İşletme Maliyetleri = Net Kar
- 44\$ - 0\$ (60\$ ücret desteği ile karşılanan 60\$'lık ücret maliyeti) – 40\$ = 4\$

Transfer fiyatının hesaplanmasında, ücret desteğinin hizmet maliyetinde bir düşüşe neden olduğu ve Avustralyalı yan kuruluşun devlet yardımının faydalarını elinde tutmadığı bunun yerine desteği ülke dışındaki ilişkili tarafın yararına kullandığı görülmektedir.

Avustralya Hükümeti, Avustralyalı kuruluşların transfer fiyatlandırması işlemlerini doğru şekilde hesaplamaları ve sağlanan yardımların faydalarını ülke dışındaki ilişkili taraflarla paylaşmamaları gerektiğini ve bu şekilde hükümet yardımlarından faydalanmaya devam edeceklerini belirtmektedir (Australian Taxation Office, 2020).

Tayland Gelir İdaresi 9 Eylül 2020 tarihinde yayımladığı bir bildiri ile geç gönderilen bildirim formlarına uygulanan ceza miktarında indirim yapılacağını duyurdu. Gelir İdaresi'nin önceki uygulamasına göre; bir hesap dönemine ait finansal tablolarda 200 milyon Baht'tan az olmamak üzere gelir elde eden işletmelerin bildirim formlarının son gönderim tarihi 31 Ağustos 2020 olarak belirlenmişti. Bildirim formu gönderiminin gecikmesi durumunda ilgili işletmeye 200.000 Baht'a kadar para cezası verilmekteydi. Gelir İdaresi Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerine yardımcı olmak adına, gecikmiş fakat 30 Aralık 2020 tarihinden önce sunulan bildirim formlarına uygulanacak ceza miktarını 5.000 Baht olarak güncellemiştir. Ayrıca Gelir İdaresi, vergi mükellefleri açısından daha hızlı ve kolay olması adına bildirim formlarının e-dosyalama yoluyla excel formatında sisteme yüklenebilmesi için bir çevrimiçi portal geliştirdiğini belirtmektedir (The Revenue Department of Thailand, 2020).

Covid-19 salgınının etkilerinin giderek artmasıyla birlikte OECD, 18 Aralık 2020 tarihinde Covid-19 salgınının transfer fiyatlandırmasına etkileri hakkında bir kılavuz yayımlamıştır. Kılavuz, hem Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerinin rapor hazırlama hem de vergi idarelerinin, mükelleflerin transfer fiyatlandırması politikalarını değerlendirme süreçlerine rehberlik etmek

amacıyla yayımlanmıştır. Kılavuzda, karşılaştırılabilirlik analizi, kayıplar ve Covid-19 salgınına özgü maliyetlerin paylaşılması, devlet yardım programları ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları başlıkları altında emsallere uygunluk ilkesine ilişkin açıklayıcı yorumlar ve örnekler sunulmaktadır. Kılavuz, OECD'nin 2017 yılında, vergi idarelerine ve çok uluslu şirketlere yönelik hazırladığı transfer fiyatlandırması kılavuzunu geliştirme amacı taşımaktan ziyade Covid-19 salgınından dolayı ortaya çıkabilecek veya şiddetlenebilecek sorunlara çözümler üretme amacıyla yayımlanmıştır (OECD, 2020).

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 17 Aralık 2020 tarihinde yayımladığı bir genelgeyle 2019 hesap dönemi ile Ocak 2020 tarihinde biten özel hesap dönemine ilişkin ilk ülke bazlı raporun gönderilme süresinin 26 Şubat 2021 tarihine kadar uzatıldığını duyurmuştur. Genelgede, yapılan düzenlemenin Covid-19 salgını tedbirleri kapsamında yapıldığına dair bir ibare yer almamaktadır fakat genelgenin tarihi ve içeriği göz önüne alındığında düzenlemeyi Covid-19 salgınına yönelik bir tedbir olarak değerlendirmek mümkün olmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

Singapur Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgınından etkilenen vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması uygulamalarına rehberlik etmek adına "sık sorulan sorular" başlığı altında bir bilgilendirme metni yayımlamış ve yaşanan gelişmeler doğrultusunda bu soruları güncelleyeceğini ifade etmiştir. Kılavuzdaki sorular iki ana başlık altında toplanmıştır.

Birinci kısımda transfer fiyatlandırmasına yönelik sorulara yer verilmiş ve bu soruların cevaplarıyla aşağıdaki konular hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır:

- Covid-19 salgınından etkilenen işletmelerin, transfer fiyatlandırması işlemlerinin, emsallerine uygunluğunu kanıtlamaları için transfer fiyatlandırması belgelerinde hangi bilgileri sağlamaları gerektiği hakkında önerilerde bulunulmuştur. Bu konuda işletmelere, Covid-19 salgınının, buldukları sektöre ve işletmelerine nasıl etki ettiğine yönelik bir analiz sunmaları; işletme ile ilişkili tarafları arasındaki sözleşmelerde, Covid-19 salgını kaynaklı herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını kanıtlayan mevcut sözleşme düzenlemelerini paylaşmaları gibi çeşitli öneriler sunulmaktadır.
- Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak adına ve yıllık testlerin değişken sonuçlara yol açabileceği görüşünde olmaları halinde; işletmelere, genellikle üç yılı kapsayacak şekilde, dönem testi uygulayabilme şansı verilmiştir. Normal şartlar altında işletmelerin dönem testi uygulamadan önce Yurtiçi Gelir İdaresi'ne danışmaları ve izin almaları gerekmektedir. Covid-19 salgınının etkilerini azaltmak ve değişken sonuçların ortaya çıkmasını engellemek adına bir defaya mahsus böyle bir uygulamaya gidildiği belirtilmiştir.
- Covid-19 salgını sürecinde sağlanan devlet desteklerinin direkt ya da dolaylı olarak, işletmelerin transfer fiyatlandırması süreçlerine etkisi olacağından bahsedilmekte ve devlet desteği alan işletmelerin, desteklerden sağladığı faydaları transfer fiyatlandırması süreçlerinde nasıl ele alacakları konusunda önerilerde bulunulmaktadır. Alınan desteklerin, ilişkili tarafla olan işlemlerin fiyatlandırılması üzerindeki potansiyel etkilerine dikkat edilmesi ve ilişkili tarafla olan işlemlerde risk dağılımını değiştirmemesi gerektiği ifade edilmiştir.
- "Sınırlı riskli" distribütörlerin, Covid-19 salgınının etkisiyle 2020 yılında zarar eden grubun zararlarını paylaşıp paylaşamayacağı konusunda, herhangi bir piyasa riski, envanter riski veya başka herhangi bir özel risk üstlenip üstlenmediğine göre karar verileceği belirtilmiştir.
- Covid-19 salgınından etkilenen işletmelerin, emsallere uygun ücreti belirleme süreçlerinde, zarar eden benzer işlemleri kullanabilip kullanamayacakları hakkında bilgilendirme yapılmış ve karşılaştırılabilirlik analizinde tek yıllık verilerin aksine çok yıllık verileri kullanmaları önerilmiştir.

Bilgilendirme metninin ikinci kısmında, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik sorular aracılığıyla Covid-19 salgını sürecinde peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamalarına ilişkin konular hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır. Covid-19 salgını sürecinde yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunup bulunamayacakları ya da mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini talep edip edemeyecekleri hakkında bilgilendirmelere yer verilmiştir.

Bilgilendirmeye göre, işletmenin operasyonları ve ekonomik performansı Covid-19 salgınından önemli ölçüde etkilenmemişse; işletme, önceki uygulamalardan farklı hiçbir belgeye ihtiyaç duymadan yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunabilir ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini isteyebilir. İşletme, Covid-19 salgınından önemli ölçüde etkilenmişse, yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapmayı ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini, ancak ilgili taraflar arasında emsallere uygun transfer fiyatının belirlenmesini etkileyebilecek faktörlerin hareketlerindeki belirsizlik düzeyleri azaldığında değerlendirmelidir. Bilgilendirmede, inceleme sürecinde olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ya da mevcut peşin fiyatlandırma anlaşmaları varsa bu konularla ilgili yapmaları gerekenlere ilişkin bilgiler de yer almaktadır.

Yurtiçi Gelir İdaresi, Covid-19 salgını sürecine ilişkin daha fazla finansal veri elde ettikçe bu bilgilendirmeleri gözden geçireceklerini ve genişleteceklerini belirtmektedir (Inland Revenue Authority of Singapore, 2020).

Kanada Gelir İdaresi 5 Şubat 2021 tarihinde yaptığı duyuruyla artık vergi mükelleflerinin, peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde, Kanada Gelir İdaresi'nin karşılaştığı tahmini maliyetleri karşılamak adına ödediği "maliyet telafi ücretini" ödemek zorunda olmadıklarını belirtmiştir. Kanada Gelir İdaresi bu değişikliğin, peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamındaki maliyet paylaşım modelinin ve diğer vergi otoritelerinin uygulamalarının incelenmesi ile birlikte Covid-19 salgını sürecinde çevrimiçi uzaktan işbirliği araçlarını kullanma deneyiminin sonucunda yapıldığını belirtmektedir. Genel olarak 5 vergi yılını kapsayan ve ileriye dönük işlemlerde uygulanacak fiyatları düzenleyen anlaşmayı ifade eden peşin fiyatlandırma anlaşmaları, çift taraflı olarak yürütülen ve işlemlere dahil olan iki vergi otoritesinin müzakerelerini de içeren bir süreçtir. Önceki uygulamada Kanada Vergi İdaresi, karşı taraf vergi otoritesiyle görüşme yapmak için katıldığı seyahat masrafları gibi masraflar dahil olmak üzere bu gibi masrafların karşılanması adına vergi mükelleflerinden tahmini maliyet telafi ücreti talep etmekteydi. İdarenin, maliyet telafi ücretini iptal etmesinin daha fazla sayıda mükellefi peşin fiyatlandırma anlaşması yapmaya teşvik edeceği düşünülmektedir. Kanada Gelir İdaresi'nin, Covid-19 salgını sırasında sağlanan devlet yardımlarının, şirketler arası işlemler yoluyla yerleşik olmayan iştiraklerle paylaşılacağı yönündeki görüşü nedeniyle, gelecek yıllarda transfer fiyatlandırması işlemlerine yönelik denetim faaliyetlerinin artacağı öngörülmektedir (KPMG, 2021).

4. COVID-19 SALGINI SÜRECİNDE TÜRKİYE'DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARINA YÖNELİK ÖNERİLER

Covid-19 salgınının hala devam ediyor olması ve yarattığı etkilerin Covid-19 salgını süreci bittikten sonra da hemen hayatımızdan çıkmayacağı göz önüne alındığında, işletmelerin ve hükümetlerin bu süreci dinamik bir süreç olarak görmeleri ve buna göre hareket etmeleri gerektiği söylenebilir.

Transfer fiyatlandırması süreçleriyle ilgili çoğu hükümetin yaptığı başlıca değişikliğin, süreçle ilgili raporlamaların veya beyannamelerin düzenlenme ve bildirim tarihlerinin ertelenmesi olduğu görülmektedir.

Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamında, işletmelerin transfer fiyatlandırması süreçlerini daha uzun bir zaman aralığında yürütmeleri, hem işletmeler hem de hükümetler açısından fayda sağlayabilir.

Mali devlet otoritelerinin, bir yandan işletmelerin vergi yükümlülüklerine uyma sorumluluklarını yerine getirmelerine kolaylık sağlaması, diğer yandan da yanlış transfer fiyatlandırması uygulamalarından kaynaklanacak olası vergi kayıplarını önlemesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulamalarının raporlanması ve beyanına yönelik son bildirim tarihlerinde yapılacak bir erteleme işletmeler açısından büyük önem taşıyacaktır. Zira Covid-19 salgınının yarattığı olağanüstü durum, işletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede bazı zorluklarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. İşletmelerin karşılaştıkları bu sorunlardan dolayı sonraki dönemlerde cezai yaptırımlarla karşılaşmamaları adına bu husus önem taşımaktadır.

Transfer fiyatlandırması süreçlerine yönelik düzenlemeler yapan bazı ülkelerde, mükelleflere yardımcı olunması için, karşılaşılmaması en muhtemel sorunların yer aldığı “sıkça sorulan sorular” başlığı altında metinler yayınlanarak işletmelere transfer fiyatlandırması süreçlerinde yardımcı olduğu görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması sürecinde Covid-19 salgını kaynaklı olarak karşılaşılabilecek sorunlara yönelik vergi otoritesi tarafından yayımlanacak bir bilgilendirme metni, ortaya çıkabilecek farklı uygulamaları ve sorunları önleyebilir.

Ayrıca işletmelerin karşılaştıkları özel durumları çözebilmeleri için danışabilecekleri ve uzmanlardan oluşan bir yardım ekibinin, vergi idaresinin çatısı altında oluşturulması da bu süreçte yaşanacak sorunların doğru ve hızlı çözülmesine katkı sağlayabilir.

Transfer fiyatlandırması süreçlerinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının varlığı, ortaya çıkabilecek belirsizlikleri önleyerek, öngörülebilirliği artırmakla beraber hem işletme hem de vergi idaresi için daha güvenli bir süreç yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Bu özelliği ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının, Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamında işletmelere ve vergi otoritelerine yardımcı olacağını söylemek mümkündür. Bu bağlamda Türkiye vergi otoritesinin, peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmaya teşvik edici uygulamalara yönelmesi faydalı olabilir. Bu bağlamda vergi otoritesinin peşin fiyatlandırma anlaşması süreçlerini kolaylaştırarak ya da peşin fiyatlandırma anlaşması yapan işletmelere bazı vergisel avantajlar sağlayarak, işletmeleri peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmaya yönlendirmesi mümkün olabilir.

İş hacminin düşmesiyle birlikte yaşanabilecek olası iş kayıplarını önlemek adına işletmelere sağlanan ücret desteği, Covid-19 salgını sürecinde işletmeleri desteklemeye yönelik hükümetler tarafından yapılan önemli yardımlardan biridir. Bu yardımın amacı; işletmelere ticari çıkar sağlamak değil, çalışanların işten çıkarılmasının önlenmesi ve istihdamın korunmasıdır. Bu bağlamda işletmelerin, aldıkları ücret desteklerini nasıl değerlendirdiği ve bu desteğin faydalarını transfer fiyatlandırması yoluyla, ilişkili taraflarla paylaşıp paylaşmadığının denetimi büyük önem kazanmaktadır. Vergi idaresi, yapılan ücret desteklerinin transfer fiyatlandırması hesaplamasında nasıl değerlendirilmesi gerektiğini mükelleflere açıklayabilir ve vergi kaybına uğranılmaması için gerekli denetimlerin yapılacağını bildirebilir.

5. SONUÇ

Covid-19 salgınının hayatın birçok alanında olduğu gibi transfer fiyatlandırması uygulamalarını da etkilediği görülmektedir. Özellikle çok uluslu işletmelerin tedarik zinciri ve likidite konularında yaşadığı problemler, transfer fiyatlandırması uygulamalarında daha hassas davranılmasını gerektirmekte ve bazı düzenlemelere gidilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Hükümetlerin yayımladıkları düzenlemelerle, işletmelerin belge hazırlama ve bildirim sürelerini uzatma, elektronik belge kullanmaya yönelme, işletmelere transfer fiyatlandırması süreçlerinde destek olmak amacıyla birimler kurma gibi uygulamalara yöneldikleri görülmektedir. Covid-19 salgınının kısa vadede hayatımızdan çıkmayacağı düşünüldüğünde bu tür uygulamaların artacağını, hatta bu tür uygulamalar açısından yeni bir normal haline gelebileceğini söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

Australian Taxation Office (2020). Transfer Pricing Arrangements Ad JobKeeper Payments. <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Transfer-pricing/Transfer-pricing-arrangements-and-JobKeeper-payments/>, (Erişim Tarihi: 03.04.2021).

Boletín Oficial De La República Argentina (2020). Administración Federal De Ingresos Públicos. <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/227327/20200331>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme

- Deloitte (2020). Tax Espresso – Special Alert. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/my/Documents/tax/my-tax-espresso-mac2020-special-alert-extended-mco.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (2020), <https://dziennikustaw.gov.pl/D2020000056801.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.02.2021).
- Güney, Selami – Bozkurt, Ramazan (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:50, Nisan, ss: 149-166).
- Hayley, Anthony (2020), “Impact of Covid-19 on Transfer Pricing Policies”, <https://www.moore-global.com/intelligence/articles/october-2020/impact-of-covid-19-on-transfer-pricing-policies> (Erişim Tarihi: 08.02.2021).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/2. <https://www.gib.gov.tr/node/147738>, (Erişim Tarihi: 07.04.2021).
- Inland Revenue Authority of Singapore (2020). Transfer Pricing. <https://www.iras.gov.sg/irashome/COVID-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/Transfer-Pricing/>, (Erişim Tarihi: 05.04.2021).
- Inland Revenue Board of Malaysia (2020), http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/faq_1.pdf, (Erişim Tarihi, 21.03.2021).
- Inland Revenue Department of New Zealand Government (2020a). <https://www.ird.govt.nz/covid-19/international>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- Inland Revenue Department of New Zealand Government (2020b). <https://www.ird.govt.nz/international-tax/business/transfer-pricing/practice-issues/covid-19>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- Internal Revenue Service of the United States Government (2020). Competent Authority Filing Modifications and APMA APA Consultations. <https://www.irs.gov/businesses/competent-authority-filing-modifications-and-apma-apa-consultations>, (Erişim Tarihi: 17.02.2021).
- International News Bulletin (2020). https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/boletines-internacionales/2020/julio/international_news_bulletin_july_13th_to_17th__2020.pdf, (Erişim Tarihi: 27.03.2021).
- KPMG (2020a). Cumprimento De Obrigações Fiscais No Âmbito Da Pandemia COVID-19. <https://home.kpmg/pt/pt/home/insights/2020/05/cumprimento-obrigacoes-fiscais.html>, (Erişim Tarihi: 13.02.2021).
- KPMG (2020b). Denmark: Transfer Pricing Documentation, Extension of Deadline. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/04/tnf-denmark-transfer-pricing-documentation.html>, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).
- KPMG (2020c). New Zealand: Relief Relating to APAs, Response to Coronavirus. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-new-zealand-relief-relating-to-apas-response-to-coronavirus.html>, (Erişim Tarihi: 08.04.2021).
- KPMG (2020d). Tax Alert Issue No:6.9. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/tnf-nigeria-jun19-2020.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.02.2021).
- KPMG (2021). Canada: APA Cost Recovery Charges Canceled. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2021/02/tnf-canada-apa-cost-recovery-charges-cancelled.html>, (Erişim Tarihi: 28.03.2021).

Covid-19 Salgını Sürecinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarına Yönelik Yasal Düzenlemeler Üzerine Bir İnceleme

- OECD (2020). Guidance On The Transfer Pricing Implications Of The Covid-19 Pandemic. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic, (Erişim Tarihi: 19.02.2021).
- Pwc (2020). Taxavvy Covid-19 Special Edition Issue 30. Economic Stimulus Package and Movement Control Order – Summary of Tax Measures. <https://www.pwc.com/my/en/assets/publications/Taxavvy/2020/pwc-taxavvy-30-2020-covid-19-special-edition.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.03.2021).
- República Portuguesa Secretário De Estado Dos Assuntos Fiscais (2020), https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/Despachos_SEAF/Documents/Despacho_SEAF_153_2020_XXII.pdf, (Erişim Tarihi, 13.02.2021).
- The Danish Ministry of Taxation (2020). <https://www.skm.dk/aktuelt/presse-nyheder/pressemeddelelser/samtlige-oplysningsfrister-forlaenges-til-1-september/>, (Erişim Tarihi, 11.02.2021).
- The Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People’s Republic of China - Inland Revenue Department (2020). Country by Country Reporting - Notification Deadline. <https://www.ird.gov.hk/eng/ppr/archives/20032701.htm>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).
- The Revenue Department of Thailand (2020). https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/englishnews59_2563.pdf, (Erişim Tarihi, 15.04.2021).
- Vishwanathan, Ashwin (2020), “What Transfer Pricing May Look Like In A World Disrupted By Covid-19”, https://www.ey.com/en_in/tax/what-transfer-pricing-may-look-like-in-a-world-disrupted-by-covid-19, (Erişim Tarihi: 07.02.2021).

İŞGÖRENLERİN MOTİVASYONU İLE GİZLİ MALİYET İLİŞKİSİNİN TESPİTİ: BİR UYGULAMA¹

Ayşe ÇELİK

Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansal Yönetim Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, aysecelik0755@gmail.com, orcid: 0000 0003 0282 0558

Vesile ÖMÜRBEK

Prof.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,
vesileömrubek@sdu.edu.tr, orcid: [0000-0001-8647-1708](https://orcid.org/0000-0001-8647-1708)

¹ Bu çalışma Ayşe Çelik'in "İşgörenlerin Motivasyonu ile Gizli Maliyet İlişkisinin Tespiti: Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir. Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeler Koordinasyon Birimince Prof. Dr. Vesile ÖMÜRBEK tarafından yürütülen SYL-2018-6782 numaralı "İşgörenlerin Motivasyonu ile Gizli Maliyet İlişkisinin Tespiti: Bir Uygulama" başlıklı Yüksek Lisans Tez Projesi kapsamında desteklenmiştir.

İŞGÖRENLERİN MOTİVASYONU İLE GİZLİ MALİYET İLİŞKİSİNİN TESPİTİ: BİR UYGULAMA

ÖZET

İşletmelerin faaliyetlerinde başarılı olması için; maliyetlerin düşük seviyede olması, çalışanların motivasyonu ve işe bağlılıklarının yüksek olması gerekmektedir. Çalışanların motivasyon eksikliğinden kaynaklanan işteki aksamalar ve olumsuzlukların ise işletmeye bir maliyeti vardır. Ancak oluşan bu maliyet tipi gözle görülebilecek ve hesaplara dökülebilecek yapıda olmadığından önemsenmemektedir. Bu çalışmada, Manavgat Side Bölgesi'nde bulunan bir otel zincirindeki 400 çalışan ana kütle olarak belirlenmiştir. Bu çalışanlardan 257 kişiye anket uygulanmıştır. Çalışanların; motivasyon durumları, işteki aksaklıklar ve bu aksaklıkların maliyete etkisi hakkındaki görüşleri ile gizli maliyet ilişkisini belirleyebilmek için istatistiksel analiz tekniklerden; tanımlayıcı istatistikler, Tek Örneklem T Testi (One sample t test), Mann Whitney U Testi ve Kruskall Wallis Testi uygulanmıştır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre: işletmede çalışanların ve yöneticilerin motivasyonunun işteki verimlilik, performans gibi birçok faktörü etkileyerek iş kaybı, iş hataları, mesleki kaza, yaralanmalar ve aklen işte olmama gibi birçok durumu ortaya çıkardığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: *Çalışan Motivasyonu, Gizli Maliyet, Performans, Verimlilik*

JEL Sınıflandırma Kodları: M12, M40, M54

DETERMINING THE RELATIONSHIP BETWEEN EMPLOYEES' MOTIVATION AND HIDDEN COSTS: AN APPLICATION

ABSTRACT

For businesses to be successful in their activities; The costs should be low, the motivation of the employees and their commitment to the work should be high. Disruptions and negativities in the work caused by the lack of motivation of the employees have a cost to the business. However, this type of cost is ignored since it is not in a structure that can be seen and accounted for. In this study, 400 employees in a hotel chain in Manavgat Side Region were determined as the main mass. A questionnaire was applied to 257 of these employees. Employees; Statistical analysis techniques are used to determine the relationship between motivational situations, work disruptions and their views on the impact of these disruptions on costs, and hidden costs; descriptive statistics, One sample t test, Mann Whitney U Test and Kruskall Wallis Test were applied. According to the results obtained from the research: It has been seen that the motivation of the employees and managers in the enterprise affects many factors such as productivity and performance at work, resulting in many situations such as job loss, work errors, occupational accident, injuries and mental absence from work.

Keywords: *Employee Motivation, Hidden Cost, Performance, Efficiency*

JEL Classification Codes: M12, M40, M54

1. GİRİŞ

Günümüz rekabet koşullarında rekabetçi güç olabilme avantajı sağlamak için gerekli unsurların en önemlilerinden birisi maliyetlerin minimize edilmesidir. Hesaplanabilen maliyetler kayıt altına alınabilir ancak sektörden sektöre farklılık gösteren işletmelerde bulunan gizli maliyetlerin tespiti zordur. Gizli maliyet olarak da adlandırılan görünmeyen maliyetler, işletmelere kısa vadede büyük çapta zarar vermese de uzun vadede kar kaybına sebep olabilmektedir. Maliyet yönetimini en iyi şekilde yaptığını düşünen işletmelerde bile sayısız gizli maliyet bulunabilmektedir. Bu kayıpları en aza indirebilmek için gizli maliyet bilgisine sahip olunması gerekmektedir. İş yerindeki çalışma koşulları, çalışma ortamı, çalışanlar ve yöneticiler de bir gizli maliyet unsuru olabilir. Bu unsurlardan biri olan çalışanların motivasyon durumları da gizli maliyetin tespiti amacıyla incelemek önem arz etmektedir. Durum tespiti yapılarak iyileştirme ve önleme çalışmaları yapılabilir. Ancak öncelikle durumun kabul edilmesi farkındalığa sahip olunması gerekmektedir.

İşletmenin en önemli yapı taşı olan insanın hedefleri doğrultusunda etkin yarar sağlaması için kayda değer yollardan biri çalışanların motive edilmesini sağlamaktır. Çalışanların motivasyonunun yüksek olması, gizli maliyetleri azaltıp işletmenin başarısını artırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, değişen işletme yapıları ve artan rekabet koşullarında işletmenin yapıtaşlarından olan maliyetleri minimum seviyede tutmak adına gizli maliyetlerin önemini vurgulamaktır. Çalışmada, hizmet faaliyetinde bulunan otel işletmesi çalışanları seçilmiştir. Müşteri odaklı olan otel işletmesinin çalışanlarının iş yerindeki sosyal ve psikolojik durumlarını anlamaya yönelik sorular yöneltilmiştir. Bu veriler ışığında, SPSS programı ile analizler yapılmıştır.

2. ÇALIŞANLAR VE YÖNETİCİLER AÇISINDAN MOTİVASYONUN ÖNEMİ

İnsanlar bir şeyler yapmaya zorlanabilir ancak bir şey yapmak istemeye zorlanamaz, yapmak istemek için gerekli olan güç kişinin kendi içerisinde. Motivasyon içten gelen güç olarak belirtmektedir (Hagemann, 1997: 7). Motivasyon kavramı, hedefe yönelik davranışın başlatıldığı, harekete geçirildiği, yönlendirildiği ve sürdürüldüğü bilişsel karar verme süreci olarak tanımlanmaktadır (Buchanan ve Huczynski 2017: 283).

İş motivasyonu ise işin görülmesini sağlayan davranışı ortaya çıkaran ve bu davranışı şekillendiren iç ve dış güçler olmaktadır (Tetik ve Pala, 2009: 83). Motivasyonda üzerinde durulması gereken konu çalışanların davranışları ve bu davranışların nedenini bilmektir. Motivasyonun amacı çalışanların işte daha fazla aktif olmalarını sağlayacak istek ve arzularını doyurabilecek faktörleri tespit etmektir. Ancak güdülerin kaynağının tespiti zor olmaktadır. Bu nedenle işletmenin iç ve dış çevre şartlarını ve çalışan davranışlarını etkileyen temel faktörleri tespit ederek esnek bir motivasyon uygulamasına yer vermesi gerekmektedir (Durak, 1998: 19).

Özellikle hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde, finansal kazanç, müşteri memnuniyeti ve müşteri bağlılığı gibi birbirine bağlı unsurların temelinde, işletmenin çalışanları, çalışanların memnuniyeti ve motivasyonları yer almaktadır. Çalışanların motivasyonunun olması çalışanların işini zevkle yapması, müşterileri güler yüzle ve samimiyetle karşılamaları dolaylı olarak da müşteri memnuniyetinin üst seviyeye çıkarılması anlamına gelmektedir. (İnce ve Gençay: 2017: 123).

Yönetici için de önemli olan, çalışanları işletmenin amaçları doğrultusunda yönlendirmektir. Kendini işletmenin bir parçası olarak gören ve işletmeyi seven çalışanlar oluşturmak yöneticilerin tutumuna bağlı olmaktadır. Çalışanların motivasyonu üst seviyeye ulaştığında, yöneticinin bunu korumak için çaba harcaması ve moral durumunu gözetmesi gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için öncelikle çalışanları doğru ve güncel bilgilerle donatmak önem taşımaktadır. Çalışanların sadece yaptıkları işlere odaklanılmamalı ayrıca çalışanların kendi içsel durumları ile de ilgilenilmelidir (Kantar, 2008: 144). Çalışanın işinden tatmin olmaması çalışanın işe bağlılığını azaltmaktadır. Bu durumda çalışan işe karşı aidiyet duygusu oluşmadığında işi benimsemeyip işin ne ölçüde verimli sonuçlandığını önemsemeyebilir.

3. GİZLİ MALİYET

Bu bölümde maliyetlerden görünmeyen maliyet olarak da bilinen gizli maliyet kavramı incelenecektir.

3.1. Gizli Maliyetin Tanımı ve Önemi

Kararların uygulanması sürecinde maliyet bilgisinin önemi büyüktür. İşletmelerin maliyet sistemlerinde “normalleşmiş ve tanınmış”, “bilinen ve kesin kuralları olan”, “kurallara göre analiz edilen yapı” gibi özellikler gösteren görünür maliyetler vardır. Görünen maliyetler bu noktada sistemde yer alan maliyetler olarak ifade edilmektedir. Yöneticiler işletmenin sadece geçmiş maliyetleriyle değil gelecek ve görünmeyen maliyetleriyle de ilgilenmelidir. Gizli maliyetler sonuçlardan desteklenmektedir. Örneğin, üretim sürecindeki düşük kalite maliyetleri, kusurlu ürünlerin iade maliyetleri ve kontrol maliyetlerinin artmasıyla sonuçlanır. Aksaklıklar nedeniyle işletme bazı maliyetlere katlanır. Bu maliyetler ek bir çalışan maliyeti ya da maddi kaynak maliyeti olabilir. Buradan hareketle işletmeler normal faaliyeti dışında hesaplamalara dahil edilmeyen maliyetlere de katlanmak durumunda kalır (Taicu ve Roman, 2009: 1193). Gizli maliyetin tanımına bakıldığında, işletmelerin bilinen hesaplamalarının dışında kalan maliyetler, örgütlerin faaliyetleri esnasında maruz kalınan fakat öngörülemeyen veya son proje maliyetlerine katılmayan maliyetler olarak ifade edilmektedir (Yavan, 2013: 39). Gizli maliyet, işletmelerin maliyet sisteminde açıkça görünmeyen maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Taicu ve Roman, 2009: 1193). Gizli maliyetlerin fark edilmediği yönüne vurgu yapan bir başka tanımda ise gizli maliyet, değer katmayan ve şirket içinde fark edilemeyen maliyetler, kötü maliyet olarak adlandırılmaktadır (Bayıksel, 2009). Ayrıca Wood (2012: 5) gizli maliyetin gizli fabrika olarak da adlandırılabileceğini belirtir. Gizli fabrikayı her işletmenin maruz kaldığı ve ortaya çıkarılmayı bekleyen kayıp bütün, gizli maliyeti ise bu kayıp bütünün parasal değeri olarak ifade edilmektedir (Kaygusuz, 2012: 23). Ayrıca gizli maliyet başarısız olan bir sürecin uygulanmasıyla katlanılan maliyetlerin tümü olarak ifade edilmiştir. Buna ek olarak faaliyetlerle ilgili maliyetlerin belli bir dereceye kadar ölçülmesi zordur bundan dolayı maliyetler çoğu zaman dikkate alınmamakta veya bildirilmemektedir (Alston, 2017: 134).

Gizli maliyet ile ilgili ilk çalışmalar kalite konusunda 1974 yılında ISEOR (Socia- Economic Institute of Firms and Organizations) tarafından başlamış ardından sanayi şirketlerinde, kar amacı gütmeyen hizmet şirketlerinde, farklı büyüklükteki kamu kuruluşlarında ve Fransa'da çeşitli sektörlerde kamu araştırmaları projesinde sayısız araştırma yapılmıştır (Savall vd., 2008: xxi). Yapılan araştırmalarda genellikle gizli maliyetin ölçülemez ve kontrol edilemez olduğu yönüne vurgu yapıldığı görülmektedir (EPA, 1995: 13; Savall vd., 2008: 30; Alston, 2017: 130). Gizli maliyetleri tahmin etmek için herhangi bir oran seçmek zordur. Bu nedenle her durum veya her şirket özelinde gizli maliyetleri incelemek gerekmektedir (Oxenburgh ve Marlow, 2005: 209).

Tüm bu bilgiler ışığında işletmelerin görünür maliyetlerinin yanı sıra gizli maliyetlerinin de olduğu söylenebilir. Gizli maliyeti, işletme içinde fark edilmesi zor, kesin kurullarla sınırlandırılıp, tanımlanamayan, hesaplamaların dışında kalan maliyetler olarak tanımlanabilir. Bir organizasyon içerisinde önemsenmeyen ve fark edilmesi zor boşluklardan dolayı oluşan aksaklıklar da gizli maliyetler olabilir. İşletmelerdeki çalışanlar tarafından gizli maliyetlerin, maliyet olarak görülmemesi de ilgi ve bilgi eksikliğinden kaynaklanan bir gizli maliyetin varlığının göstergesi olabilir. Gizli maliyet bilgisinin tam olarak bilinmemesinin sorun teşkil ettiği söylenebilir.

Gizli maliyet farklı yerlerde ve farklı şekillerde görülebilir. Genel anlamda bazı çalışmalar tarafından ortaya konulmuş gizli maliyet kalemleriyle ilgili bilgilere aşağıdaki Tablo 1'de yer verilmektedir.

Tablo 1. Gizli Maliyetlerle İlgili Maliyet Kalemlerine İlişkin Bilgiler

Araştırmacılar	Gizli Maliyetlerle İlgili Maliyet Kalemleri	
Chen ve Tang (1992)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Verimlilik kaybı ❖ Üretimi telafi etmek için fazla mesai 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ İtibar kaybı maliyetleri ❖ Müşteri memnuniyetsizliği maliyetleri
Harry ve Schroeder (2000)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Geri teslim maliyeti ❖ Kayıp müşteri sadakatinin fırsat maliyeti 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Geçmişte düşük kalite nedeniyle kaybedilen satışlar ❖ Daha uzun çevrim süreleri nedeniyle ekstra stok
Giakatis vd., (2001)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Başarısızlığı önleme faaliyetleri ve ardışık kayıplar ❖ Başarısızlığı değerlendirme faaliyetleri ve ardışık kayıplar 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Üretim ekipmanının yetersizliği ❖ Fazla Kalite
Han ve Lee (2002)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tasarım değişiklikleri ❖ Daha uzun çevrim süresi ❖ İşletme maliyet artışı ❖ Marka imajı hasarı 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Fazla kalite ❖ Üretim planı değişikliği ❖ Gelir azalması
Chen ve Yang (2002)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ İnsan kaynakları, ekipman ve zaman kaybı ❖ Yetersiz kalite, teslimat, güvenilirlikten kaynaklanan maliyetler 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Teslimat Problemleri ❖ Siparişlerin Kaybolması ❖ Pazar Payını Kaybetme ❖ Azalan Kapasite
Alston (2017)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Keşif maliyeti ❖ Başlangıç maliyeti (ekipman ve insanlar gibi ek kaynaklar) ❖ Personel kaybı ❖ Personelin yeni sürece yeniden katlanması ❖ Personelin yeni sürece yeniden dahil edilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Verimlilik nedeniyle personelin yerinden edilmesi ❖ İletişimin bozulması ❖ Güven kaybı ❖ Yeni politika ve prosedürlerin gözden geçirilmesi
Oxenburgh ve Marlow (2005)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Fazla mesai ❖ Aşırı istihdam ❖ Eğitim ❖ Denetim ❖ Personel değişim oranı ❖ Garanti masrafları 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Boşa geçen zaman ❖ İş tekrarlama, ❖ Kaybedilen üretim zamanı ❖ Verimlilik azalışı ❖ Bakım, ürün ve tesis hasarı ❖ Ekipmanın aksama süresi

Kaynak: Yang, 2008: 179.

Sistemdeki işleyiş eksikliğinden kaynaklanan kayıplar, eksik olanların yerine çalışanlara ödenen ek ücretler, aşırı enerji tüketimi, ek hizmetler, atıklar gizli maliyete örnek gösterilebilir (Taicu ve Roman, 2009: 2). Tablo 1’de gösterilen gizli maliyet kalemlerinin yalnız süreç iyileştirme girişimlerinin uygulama maliyetine dahil edilmediği ve çoğu zaman hesaba katılmadığı belirtilmiştir.

3.2. Gizli Maliyetin Göstergeleri

Gizli maliyet daha önce de ifade edildiği gibi somut olarak görülemeyen, ölçülemeyen ancak hissedilen maliyetlerdir. Gizli maliyet işletmelerde birçok sebeple ortaya çıkabilmekte ve yapılan işin verimlilik ve performansını etkilemek gibi birçok sonuca sebebiyet verdiği söylenebilmektedir. Gizli maliyetin göstergeleri; devamsızlık, endüstriyel yaralanma ve kazalar, kalite ve kalitesizlik maliyetleri, personel devri, işteyken işte olmama durumu olarak ele alınmıştır.

3.2.1. Devamsızlık (Absenteeism)

Devamsızlık, çalışanların geçerli sebebi olmaksızın sık olarak işe gelmemesi olarak ifade edilmektedir (Özcan, 2011: 120).

Devamsızlığın yol açtığı gizli maliyetlerin ortadan kaldırılması için bir çözüm olarak şirketteki koruma, temizlik veya nakliye gibi bazı hizmetlerin dış kaynaklardan karşılanması olabilir. Bu şekilde, dışsallaştırılmış faaliyette ortaya çıkan işlev bozukluklarının yarattığı gizli maliyetler diğer hizmet veren şirkete aktarılır. Yine de, dış kaynaklardan yararlanmanın kendi riskleri vardır ve şirket için başka gizli maliyetler oluşturur. Görünür maliyetler ve gizli maliyetlerin bir kısmı önemli ölçüde azalsa da şirketin dış kaynak sağlayan firmanın etkinliğini izlemesi ve bilgi maliyetleri için para ödemesi gerektiğinden, diğer gizli maliyetler görünebilir (Criveanu ve Taicu, 2013: 29).

3.2.2. Endüstriyel Yaralanma ve Kazalar

İşletmelerde kazaların gerçek maliyetleri belirlenememektedir. İş kazaları ve meslek hastalıkları dolayısıyla ortaya çıkan zararın büyüklüğü, işyerindeki yöneticilerin tehlikeleri belirlememesi ve önceden kontrol edilecek risklerin tespit edilememesi halinde belirsizlik ortaya çıkmaktadır (Özkılıç, 2005: 1).

İşçilere teşvik veya motivasyon eksikliği gibi faktörler kaza nedeni olan operatörlerin ihmâl edilmesine katkıda bulunmaktadır. Aşağıdaki Tablo 2' de endüstriyel kazaların maliyet parametrelerine yer verilmektedir.

Tablo 2. Endüstriyel Kazaların Maliyet Parametreleri Tablosu

ENDÜSTRİYEL KAZALARIN MALİYET PARAMATRELERİ			
Doğrudan Maliyetler	Dolaylı Maliyetler	Ödeme Maliyetleri	Ölçülemeyen Maliyetler
1. Zarara Dönüşen Maliyet *Ürün, Makine ve Teçhizatların Zarar Görmesi *Hasarın Giderilmesi İçin Harcanan Süre *Çalışma Alanını Eski Haline Getirme	1. Kapasite Kaybı Maliyeti *Üretimin Yavaşlaması veya Durması *Yaralı İşçilerin Tahliyesi	1. İşçilik Maliyetleri *Yeni Bir Çalışanın Bordrosu. *Yaralanan İşçinin Değiştirildiği Ay *Yaralanan İşçi Sayısı *Yaralanan İşçiye Verilen ödemeler (Para Cinsinden) *Sigorta İadesi.	1. İtibari Maliyetler *Şirketin İtibarının Zedelenmesi *Müşterilerin Rekabetçi Tedarikçilere Dönüşmesi
2. Tıbbi Maliyet *Tedavi Maliyetleri *Taburcu Olma Ücretleri *Kaza Yerindeki Tedavi Ücreti *Kaza Sonrası İşlevsizleşen Tıbbi Ekipman	2. Müşteri Maliyetleri Kazadan Kaynaklı Gecikmelerden Dolayı; *Müşterinin Sözleşmeyi İptal Etmesi *Müşterinin Düşük Fiyat Talebi		2. Ahlaki Maliyetler *İşçinin Moral ve Motivasyon Azalışı *İşin Gecikmesi *İşçi İkamesi Zorluğu *İşçilerin İş Yeri Tehlikesinden Dolayı Zam Talebi *Psikolojik ve Duygusal Maliyet Olduğu İçin Sayısal Tahmin Zorluğu
3. Güvenlik Maliyeti *Güvenlik İhlalinden Kaynaklı Kazalarda; *Para Cezası veya Talepler	3. İşe Alım Maliyetleri *İşe Alım *Eğitim İçin Harcanan Zaman *Yaralı İşçinin Yerine Ek İşçi Maliyeti		
4. Sigorta Maliyetleri *Prim Artışı *Devamsızlık İzni *Kazanın Ciddiyeti -Hastanede Geçirilen Gün Sayısı *Olası Davalar	4. Çalışma Süresi *İş Yöneticilerinin Kazayı araştırması		
	5. Devam Eden Çalışma *Envanter Büyümesiyle Artan Maliyet		
	6. CEO Zaman Maliyeti *Pahalı ve Yanlış Kullanılan Zaman *Satışların Azalışı		

Kaynak: Gavius vd., (2009) yaptığı çalışma araştırmacı tarafından tablolaştırılmıştır.

Tablodaki endüstriyel yaralanmaların maliyetlerine ilaveten insan maliyetleri de örneğin yaralanan işçinin ve çevresindekilerin (aile, arkadaşlar, iş arkadaşları ve toplumun diğer üyeleri) yaşam kalitesindeki olumsuz değişimin değeri de ilave edilebilmektedir (Lebeau ve Duguay, 2013: 19). Yaşam kalitesini tanımlamak zor bir kavramdır, ancak burada sağlığın, psikolojik refahın ve yaralanmadan kaynaklanan aile ve sosyal etkileşimlerin azalması anlamına gelir. Bazı açılardan, yaşam kalitesi kayıpları, hanehalkı ve diğer çalışma dışı zaman dağıtımındaki değişikliklerle örtüşmektedir. Fakat aynı zamanda, tüm faaliyet alanlarındaki sınırlamalardan kaynaklanan depresyon, öfke ve acı duyguları tarafından engellilere yüklenen yükü de kapsayacak şekilde bu âlemin ötesine geçerler (Weil, 2001: 432).

3.2.3. Kalite ve Kalitesizlik Maliyetleri

Kalite maliyeti, kalitesiz mal üretimini önlemek için katlanılan maliyetler ve kalitesiz mal üretildiği için katlanmak zorunda kalınan maliyetlerin tümünü ifade etmektedir (Kartal vd., 2004: 382; Gürsoy, 1999: 341).

Başarısızlık kalite maliyetleri, gözlenebilen ve gizli kalite maliyetleri olarak iki grupta incelenebilir (Chen ve Yang, 2002: 67-68):

- ❖ **Gözlenebilen kalite maliyetleri:** Gözlenebilir kalite maliyetleri bir kuruluşun muhasebe kayıtlarından elde edilebilir maliyetlerdir (Chen ve Yang, 2002: 67-68). Yani işletmelerin somut çıktıda elde edebildikleri diğer bir deyişle ölçülebilen, kaydedilen maliyetler olarak da ifade edilebilir.
- ❖ **Gizli Kalite maliyetleri:** Gizli maliyet, şirket hesaplarına yeterince kaydedilmeyen arıza maliyetlerini veya bulunamayan başarısızlık maliyetlerini belirtmek için kullanılmaktadır. Gizli maliyetler, kusurların bir sonucu olarak ek üretim maliyetleri veya malzeme işleme süresi ve hurdaya alınmış ve yeniden işlenmiş parçalar için stok alanları ek maliyetler olarak ortaya çıkabilir. Bazı araştırmacılar, gizli kalite maliyetlerinin görünür maliyetlerin üç katından fazla olduğunu tahmin etmektedirler. Kalite başarısızlıkları önemli gizli maliyettir. (Murumkar vd., 2017: 8).

Kalitesizlik maliyetleri, işletmede oluşabilecek hatalar ve yapılan çalışmaların başarısız olması durumunda ortaya çıkan, hem müşteriyi hem de firmayı etkileyen maliyetlerdir. Kalitesizlik maliyetlerine; firmanın kayıpları, zaman kaybı, kaynak kaybı, hurda, yeniden işleme, değiştirme, prestij kaybı, müşteri kayıpları, fonksiyonel yetersizlikten kaynaklanan iş kazası riski, para kaybı, güven kaybı örnek olarak verilebilir (Şale, 2004: 238).

3.2.4. Personel Devri

Personel devri, çalışanların bir işletmede çalıştıktan sonra bu işletmedeki işlerinden ayrılmalarını ya da işletmedeki yönetim tarafından işten çıkarılmasını ifade etmektedir (Eren, 2010: 275).

İşletmeler açısından vasıflı çalışanları elde tutmak önemli bir sorun olmaktadır. Daha kârlı ve etkili organizasyonların başarısı, daha mutlu ve daha üretken çalışanlar ve daha memnun müşteriler anlamına gelmektedir. İşletmenin çalışanlarını kaybetmesi de maliyet oluşturmaktadır. Personel devrinin değeri; kaybedilen yetenekleri değiştirme maliyetinin, kaybedilen her çalışanın yıllık maaşının yüzde % 70 ile % 200'ü arasında değiştiği belirtilmiştir (Kaye ve Jordon, 2001: 6). Bir çalışan bir kuruluştan ayrıldığında üç tür maliyet ortaya çıkmaktadır. İlk olarak, reklam, her yeni çalışmanı işe alma, mülakat ve eğitim için doğrudan değiştirme masrafları vardır. İkincisi, yeni çalışanın hızlanıncaya kadar verimliliğin düşük olması, kalan çalışanların iş yükü, morali ve verimliliği, müşteri memnuniyetini de etkileyen dolaylı maliyetler olmaktadır. Son olarak, her yeni işe alım için harcanan zaman ve enerji, diğer organizasyonel ihtiyaçlar için mevcut olmadığından kaybedilen fırsat maliyetleridir (Ghere ve York-Barr, 2007: 22; Kaye ve Jordon, 2001: 6). Buradan hareketle en iyi çalışmanı bulup, işe alıp eğitmek bir yatırımı temsil ettiği düşünülürse bu yatırımın en önemli getirisi, bu çalışanları kaybetmemektir (Kaye ve Jordon, 2001: 6).

3.2.5. İşteyken İşte Olmama Durumu (Presenteeism)

Bir işletmede çalışanların işlerinin başında olmalarına rağmen, normalden daha düşük kapasitede çalışmaları ve yeterli performans göstermemeleri, işteyken işte olmama durumu (Presenteeism) olarak adlandırılmaktadır (Koopman, vd., 2002: 14). Önceden çalışanların işe gelmemesi veya geç gelmesi verimsizlik olarak düşünülse de günümüzde presenteeism işe devamsızlığa göre daha fazla verimsizliğe sebep olmaktadır (Çoban, 2015: 26). Hasta çalışırken kaç çalışanın işe katıldığı, hastalıklarına ilişkin ayrıntıları, kronik ve akut sağlık koşulları için hastalık başına üretkenlik kayıp saatlerinin kapsamı ve kronik sağlık koşulları nedeniyle çalışan başına yılda kaç saat kaybedildiğinin kayıtları tutulmadığı için bunlar gizli bir maliyettir (Quazi, 2013: 26).

İşteyken işte olmama halini işletmeler, işletmenin çalışanlarını üretkenlik karşılığı davranış türünü sürüklemesi olarak ele almaktadır (Karaeminoğulları, 2016: 505). Çalışanların gerekli olduğu halde

devamsızlık yapmama kaygısıyla iş yerinde bulunmaları performans açısından devamsızlıktan daha ağır sonuçlara sebep olabilmektedir. Bu durum çalışanın iş kazalarına sebep olması veya uygun olmayan kararlar alması olarak örneklendirilebilir. İşletmedeki yöneticilerin çalışanları üzerinde yüksek performans için sürekli baskı kurulması da çalışanların isteyken işte olmama durumuna sebep olmaktadır. Çalışanların günü kurtarma çabası da işletme açısından zararlara sebep olabilmektedir. İsteyken işte olmama kavramı, çalışanların bir makineden ziyade duyguları bulunan canlılar oldukları ve işletme yöneticilerinin insani değerleri ölçüt olarak alınmasının önemli bir konu olduğunu vurgulamaktadır.

3.3. İşletme Performansında Gizli Maliyet

ISESOR (Socia- Economic Institute of Firms and Organizations- Sosyo-Ekonomik Firma ve Kuruluşlar Enstitüsü) tarafından yürütülen araştırma çalışmaları, işlevsellik, gizli maliyetler ve işletmenin performansı arasındaki bağlantıları ortaya koymuştur (Savall vd., 2008: 7). Bu başlık altında gizli maliyetle performans ve işlevsizlik ilişkisi açıklanmaktadır.

3.3.1. Performans ve Gizli Maliyet

İşletmelerin performans ölçümü yapmaları, işlerin ne ölçüde etkin yapıldığı hakkında fikir verir. Performans ölçümü sırasında elde edilen verilerle işletmelerde problemlerin erken tanımlanması sağlanır. Aynı zamanda işletme faaliyetlerindeki beklenmeyen ve planlanmayan performans artışı, işletmede yönetimin farkında olması gereken bir şeylerin habercisi olmakta, oluşan gizli maliyet unsurlarını ortaya koyabilmektedir. İşletmelerde tüketici taleplerinin yeniden düzenlenmesi ve sınırlı kapasiteyle stratejik olarak yönetilmesi önemli gizli maliyet unsurlarını ortaya çıkartır (Sibson, 1994:57; Akt.: Yavan, 2013: 59).

Gizli maliyetler ve performans arasındaki ilişki; artan maliyet düşük performansı işaret ederken, düşük maliyet ise işletmenin performansının artmasını ifade eder. Gizli maliyetler sonuçlardan desteklenir. Üretim sürecindeki düşük kalite maliyeti, sonuç olarak kusurlu ürünlerin iade maliyeti veya kontrol maliyetlerinin artmasına sebep olur (Taicu ve Roman, 2009: 1193). Gizli performans, düşük verimliliğe ve böylece gizli maliyetlere yol açmaktadır (Conbere ve Heorhiadi, 2011: 7).

Maliyetler her işletmenin gündeminde ilk sırada yer almaktadır. Satışların azalması, hızla değişen müşteri istekleri, hammadde fiyatlarının artması bu durumu tetiklemektedir. İşletmelerin rekabet gücünü desteklemek için katlandıkları reklam, eğitim, pazarlama giderleri kaçınılmazdır. Fakat işletmelerin bu kalemlerde kısıntılara gitmekte ancak gizli maliyet faktörlerini dikkate alıp etkilerini en aza indirirlerse bu sıkıntılarla kolayca mücadele edebilirler. Bu tür maliyetleri dünyada fark edip etkilerinden kurtulan şirketler oldukça azdır. Örneğin Dünyada Nokia, Nucor, WakMart ve Zara bu alanda başarı sağlamış şirketlerdir. Türkiye’ de ise Efes Pilsen, Eti, Vestel ve Henkel gibi şirketler bu görünmeyen maliyetlerin etkisinden kurtulup rekabet avantajı sağlamışlardır (Bayıksel, 2009).

3.3.2. İşlevsizlik ve Gizli Maliyet

İşlevsizlik bir öğrenmeme halidir. Örgüt içinde ise kişilerin oluşan aksaklıklara çözüm üretmek yerine hatalarını görmezden gelerek olumlu sonuç beklentileridir. Çağdaş örgütsel yapılarda çalışanlara kendini ifade etme fırsatının verilmesiyle, örgütler öğrenen örgütler haline dönüştüklerinde ve çalışanların içsel motivasyonu sağlandığında işlevsizlikler azalacaktır. İşlevsizliklerin azalması, gizli maliyetleri önlemede önemli rol oynar. Yöneticilerin sorunları tespit etmek, çözüm seçeneklerini üst yöneticilere sunup denetimini geleneksel şekillerle yapması işlevsizliği ortadan kaldırmamakta ve işlevsizlik durumu, yöneticilerin tam ve güvenilir bilgiyi kullanıcılara uygun olarak sunmalarıyla düzelmektedir (Yüksel, 2017: 670-682).

İşletmelerde işlev bozukluklarının boyutlarını: uyum eğitimi, stratejik uygulama, çalışma koşulları, iletişim ve işbirliği koordinasyonu, zaman yönetimi, iş organizasyonu olarak altı gruba ayrılmıştır. Bu işlev bozuklukları görünmeyen maliyetlerle sonuçlanmaktadır (Savall vd., 2008: 30).

İşlevselliğin boyutları incelendiğinde işlevsizliğin aslında düşük performansa sebep olarak gizli maliyet göstergesi olabileceği ifade edilebilir. Gizli maliyet ve düşük performans, yapıların ve çalışanların davranışlarının ayarlanmamasının sonucu olan örgütsel işlev bozukluklarından kaynaklanmaktadır. Bu işlev bozukluklarında, yönetimin müşterileri ve çalışanları dikkatle dinlememesi

ve meydana gelen sorunların çözülmemesi sonucunda (Conbere ve Heorhiadi, 2011: 9) gizli maliyetlere sebep olmaktadır.

3.4. Gizli Maliyet Ve Motivasyon İlişkisi

Genellikle işlevsizlik, örgütsel yapılar ve personel davranışlarının etkileşim eksikliğinden gizli maliyetlere neden olmaktadır. Bireysel, grup, baskı grubu ve kültürel kategori şeklinde sınıflandırılan davranışlar ile fiziksel, teknolojik, organizasyonel, demografik ve zihinsel olarak sınıflandırılan yapılar arasındaki etkileşim gizli maliyete neden olan faktörleri oluşturur (Vilar, vd.,2007).

İşsel motivasyon üzerine yapılan araştırmalar, farklı model önermektedir. Önemli oranda bir davranışın beklenen hedefler veya ödüller ile açıklanamayacağını, bunun yerine devam etmekte olan bir faaliyete doğrudan müdahaleye bağlı olarak ortaya çıkan hedefler ve ödüller açısından açıklanacağını belirtmektedir. Buradan, ödüllendirme gizli maliyetlerden biri olmakla birlikte, dışsal ödüllerin de gerçekte olduklarından daha yaygın ve güçlü olduğu görülmektedir. Ancak uzun vadede, ödüllendirme daha önemli olabilir, o zaman dışsal ödüller insanın şimdi ne yaptığını ve gelecekte neler yapabileceğini anlamak için önemlidir (Lepper ve Greene,2015: 206).

Çağdaş örgütsel yapılarda çalışanlara kendini ifade etme fırsatının verilmesiyle, örgütler öğrenen örgütler haline dönüştüklerinde ve çalışanların işsel motivasyonu sağlandığında işlevsizlikler azalacaktır. İşlevsizliklerin azalması ise gizli maliyetleri önlemede önemli rol oynamaktadır (Yüksel, 2017: 670-682).

4. İŞGÖRENLERİN MOTİVASYONU İLE GİZLİ MALİYET İLİŞKİSİNİN TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Manavgat Side bölgesinde bulunan bir otel zincirindeki çalışanların motivasyona etki eden durumlarının gizli maliyetle ilişkisinin tespiti amaçlanmıştır. Bu bölümde yapılan bu araştırmayla ilgili olarak araştırmanın amacı, kapsamı ve sınırları, yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konular bulunmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışanların; yöneticileri, iş arkadaşları ve kendi işsel motivasyonlarının artış ve azalışları açısından işletme maliyetlerine etkisini araştırmak ve bir otel işletmesinde çalışanların motivasyonlarına bağlı olarak gizli maliyetlerin göstergeleri ile ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Buna bağlı olarak, otel işletmesindeki çalışanların motivasyon durumlarına yönelik anket sorularının gizli maliyetle ilişkisi tespit edilerek değerlendirilmektedir. Bu çerçevede araştırmanın alt amaçları şu şekildedir;

- ❖ Ankete katılan otel çalışanlarının demografik özelliklerinin belirlenmesi,
- ❖ Çalışan ve yöneticiler arasındaki ilişkinin belirlenmesi,
- ❖ Çalışanların iş arkadaşları ile ilişkilerinin belirlenmesi,
- ❖ Çalışanların çalışma koşullarına yönelik düşüncelerinin belirlenmesi,
- ❖ Çalışanların işsel motivasyonlarına yönelik önermelere katılım düzeylerinin belirlenmesi,
- ❖ Çalışan motivasyonundaki gizli maliyetleri artıran ve azaltan sebeplerin belirlenmesidir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Çalışmanın amacı, çalışanların motivasyonunun işletmenin gizli maliyetlerine etkisini belirlemektir. Bu bağlamda ilgili literatür ve benzer çalışmalar incelenerek işletme çalışanlarına yönelik bir anket formu oluşturulmuştur. Araştırmada, Manavgat Side bölgesinde bulunan bir otel zincirindeki otel işletmelerinde çalışan 400 kişi ana kütle olarak belirlenmiştir. Bu çalışanlardan 257 kişiye anket uygulanabilmıştır. Buna bağlı olarak geri dönüş oranı % 64 olarak tespit edilmiştir. Anket soruları, çalışan motivasyonunu etkileyen unsurları içermekte olup, çalışanların işteki aksaklıkların sebeplerinin tespiti ve bu aksaklıkların maliyetlere etkisi hakkındaki görüşlerini belirlemeye yöneliktir.

Gizli maliyet kavramının işletmeler ve çalışanlar tarafından yeterince bilinmediği düşünülerek, “gizli maliyet” söz öbeğine ankette açıkça yer verilememesi sınırlılık oluşturmuştur. Çalışmanın bir diğer sınırlılığı ise; kullanılan veriler, elde edilen bulgular ve sonuçların çalışma yapılan otellere ait olması nedeniyle genelleme yapılamayacak olmasıdır. Anketlerin yapılması sırasında bazı çalışanların

okuma yazma bilmemesi kısıtlılık oluşturmuştur. Otelde vardiyalı sistem uygulandığı için her çalışana ulaşmak mümkün olmamıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, istenilen verilerin objektif ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi açısından veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi tercih edilmiştir. İlgili literatür taranıp çalışmaya uygun olabilecek anket formları incelenmiştir. İncelenen anket formları, çalışmaya uygun hale getirilerek, araştırmaya uygun sorular oluşturulmuştur. Araştırma kapsamında Manavgat Side bölgesinde bulunan bir otel zincirinin 400 çalışanına elden ulaştırılmıştır ve 257 anket formu analize dâhil edilmiştir.

Toplanan veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) paket programı ile analiz edilmiştir. Anket sonuçları öncelikle SPSS (Statistical Package for Social Sciences) veri tabanına girilerek elde edilen sonuçlar, Microsoft Word programında tablolar haline getirilmiştir.

Çalışmada kullanılan istatistiksel analiz tekniklerinden; tanımlayıcı istatistikler, Tek Örneklem T Testi (One sample t test), Mann Whitney U Testi ve Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır. Çalışmada yapılan analizde ölçümün ne derecede tutarlı olduğunu Cronbach Alfa değeri göstermektedir. 0 ile 1 arasında bulunan bu değer (Kayış, 2014: 405);

- $0 \leq a < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.
- $0,40 \leq a < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür.
- $0,60 \leq a < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.
- $0,80 \leq a < 1$ ise ölçek yüksek derece güvenilirdir.

Tablo 3. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alfa değeri	Madde sayısı
0,928	55

Tablo 3'de görüldüğü gibi Cronbach's Alfa değeri 0,928 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre yapılan anket çalışmasının yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir. Ayrıca yapılan ankette güvenilirlik düzeyini düşüren ve analiz dışı bırakılması gereken bir maddeye rastlanmamıştır.

4.4. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu kısımda; çalışanların demografik özelliklerinin değerlendirilmesi, çalışanların performans durumlarına göre değerlendirmeleri ve hipotez testleri yapılacaktır.

4.4.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılan otel çalışanlarının yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, çalıştıkları birim, aylık gelirleri, ne zamandır işletmede çalıştıkları ve çalışanların yapısal özelliklerini belirlemeye yönelik sorular sorulmuştur ve cevapları aşağıdaki Tablo 4'de gösterilerek detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Tablo 4. Çalışanlara İlişkin Demografik Bilgiler

Demografik Bilgiler	Sayı	Dağılım Yüzdesi (%)	
Cinsiyet	Kadın	108	42,0
	Erkek	149	58,0
Medeni Durum	Evli	127	49,4
	Bekâr	126	49,0
	Cevapsız	4	1,6
Yaş Dağılımları	17-27	92	35,8
	28-38	97	37,7
	39-49	57	22,2
	50 ve üzeri	6	2,3

	Cevapsız	5	1,9
Öğrenim Durumu	İlk öğretim	88	34,2
	Lise	115	44,7
	Ön lisans	28	10,9
	Lisans	19	7,4
	Lisansüstü	2	0,8
	Cevapsız	5	1,9
İş Yerindeki Konum	Mevsimlik	185	72,0
	Kadrolu	36	14,0
	Cevapsız	36	14,0
Çalışılan Birim	Mutfak	59	23,0
	Ön Büro	25	9,7
	Restoran- Bar	57	22,2
	Kat Hizmetleri	57	22,2
	İdari Hizmetler	11	4,3
	Diğer Hizmetler	39	15,1
	Cevapsız	9	3,5
Aylık Gelir	1000 TL' den Az	5	1,9
	1001-2000 TL	192	74,7
	2001-3000 TL	45	17,5
	3001-4000 TL	12	4,7
	4001 TL' den Fazla	2	0,8
	Cevapsız	1	0,4
Çalışma Süresi	0-6 ay	118	45,9
	7-12 ay	84	32,9
	13-24 ay	9	3,5
	25-36 ay	7	2,7
	37 ay ve üzeri	29	11,3
	Cevapsız	10	3,9
Çalışanların Yapısal Özelliği	Heyecanlı	68	26,5
	Sabırsız	42	16,3
	Stresli	27	10,5
	Agresif	20	7,8
	Diğer	94	36,6
	Cevapsız	6	2,3
Toplam		257	100,0

Tablo 4'da çalışmaya katılan çalışanların demografik özellikleri aşağıda sıralanmaktadır.

- Cinsiyet dağılımına göre çalışanların çoğunluğunu erkekler oluşturmasına rağmen, kadın çalışanların oranı azımsanmayacak niteliktedir.
- Evli ve bekâr çalışanlar arasında dengeli bir dağılım söz konusudur.
- Çalışmaya katılan yaş grupları esas alınarak incelendiğinde; 28-38 yaş aralığında grubun %37,7 (97 kişi) oranla ilk sırada yer aldığı, görülmektedir.
- Çalışanların %78,9'u ilköğretim ve lise eğitimine sahiptir.
- Çalışanların kadro durumu tablosu incelendiğinde, %72'lik (185 kişi) oranını mevsimlik çalışanlar oluşturmakta, %14'ünü (36 kişi) ise kadrolu çalışanlar oluşturmaktadır.
- Araştırmaya katılan çalışanların çalıştıkları birime göre dağılımlarında, ilk sırada %23,0 ile mutfak bulunmaktadır. En az çalışana sahip olan idari hizmetler ise 4,3 oranına sahiptir.
- 12 ay ve daha az süre çalışan kişiler %78,8'ini oluşturmaktadır.

4.4.2. Ölçeğin Tanımlayıcı İstatistiklere Göre Değerlendirilmesi

Tablo 5’de, çalışanların düşüncesine göre, iş yerinde ortaya çıkan aksaklıklar için tamamlanmasına % 34,34 oranında olumsuz etkiye sahiptir. İş yerinde verimli çalışmayan kişilerin de toplam çalışanların ortalama %30,91’ini oluşturduğu görülmektedir. Bu durumda verimsiz çalışanların sorunlarını tespit edip sorunlarını gidermek işletme verimliliğini artıracaktır. Ayrıca iş yerinde meydana gelen aksaklıkların ortadan kaldırılması da verimliliği sağlayacaktır.

Tablo 5. Çalışanların İş Yerinde Verimsiz Çalışan Kişilerin Toplam Çalışana ve İş Yerinde Ortaya Çıkan Aksaklıkların İşin Tamamlanmasına Etki Eden Yüzdeler Dağılımının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	Ortalama (%)	Standart Sapma
İş yerinde ortaya çıkan aksaklıklar için tamamlanmasına yüzdeler olarak etkisi	34,34	32,98
İş yerinde verimli çalışmayan kişiler, toplam çalışanın yüzde kaçını oluşturduğu	30,91	32,42

Tablo 6’da çalışanların, işteki aksaklıkların sebeplerine ilişkin yargılara katılma düzeyleri sunulmuştur.

Tablo 6. Çalışanların İşteki Gecikme/ Aksaklıkların Sebebine Yönelik Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Gecikme ve Aksaklık Sebepleri	Ortalama	Standart Sapma
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar personel eksikliklerden kaynaklanmaktadır.	3,36	1,59
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kalifiye personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	3,35	1,53
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar teknik yetersizliklerden kaynaklanmaktadır.	3,13	1,31
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kişisel problemlerden/ psikolojik etkenlerden kaynaklanmaktadır.	2,99	1,51
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar beklenmeyen sorunlardan kaynaklanmaktadır.	2,91	1,42

Çalışanların aksaklık sebepleri ile ilgili yargılara verdikleri cevaplarla işletmedeki aksaklıklara katılım durumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Tablo 6’da çalışanların, işteki aksaklıklar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- Çalışmaya katkıda bulunan çalışanların, işletmedeki işte meydana gelen aksaklık sebebine ilişkin yargılar incelendiğinde, “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar personel eksikliklerden kaynaklanmaktadır” ve “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kalifiye personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır” yargıları yapılan anket sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak belirlenmiştir. Bu ise personelin çok çalıştığını ve işe yetişemediğini göstermektedir. İyi bir personel yönetimi ile işletmenin verimliliği artırılabilir.
- “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kişisel problemlerden/ psikolojik etkenlerden kaynaklanmaktadır” ve “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar beklenmeyen sorunlardan kaynaklanmaktadır” yargıları ise ankete katılan meslek mensuplarına göre en düşük katılım oranına sahip yargılar olarak açıklanmaktadır.

Tablo 7’de otel işletmesinde çalışanların, işletmede maliyetlerine etki eden bazı faktörlere ilişkin yargılara katılma düzeyleri sunulmuştur.

Tablo 7. Çalışanların İşletme Maliyetlerine Etki Eden Faktörlere İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

İşletme Maliyetlerine Etki Eden Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
İşletmedeki çalışan hataları işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,41	1,42
İşletmedeki çalışanların motivasyonlarının düşük olması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,32	1,38
İşletmedeki çalışanlar arasındaki uyumsuzluklar işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,29	1,38
İşletmedeki çalışanların kalifiye eleman olmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,24	1,47
İşletmede yöneticiler ile çalışanlar arasındaki uyumsuzluk işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,21	1,58
İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,21	1,42
İşletmede uygun olmayan çalışma koşulları işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,20	1,44
İşletmedeki gecikme/aksaklıklar ve beklenmeyen sorunlar işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,17	1,49
İşletmedeki hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,17	1,47

Tablo 7’de görüldüğü üzere, çalışanların işletmedeki maliyetleri artıran sebeplere katılım dereceleri birbirini yakın ortalamalarla takip etmektedir. “İşletmedeki hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır” ve “İşletmedeki gecikme/aksaklıklar ve beklenmeyen sorunlar işletme maliyetlerini artırmaktadır” (3,17) ifadesine, çalışanlar diğer önerme cümlelerine göre daha düşük düzeyde katılım göstermişlerdir. “İşletmedeki çalışan hataları işletme maliyetlerini artırmaktadır” (3,41) ifadesine ise daha yüksek oranda katılım göstermişlerdir.

Genel olarak tabloya bakıldığında, çalışanlara sunulan maliyete etki eden her önerme cümlesine katılım 3,17 ve 3,41 arasında birbirlerine yakın ortalamalara sahiptir. Bu açıdan işletme maliyetlerine çalışanlar, yönetim tutumu, çalışma ortamı, beklenmeyen sorunlar etki etmektedir.

Çalışanların iş ve iş yeri koşullarına yönelik sunulan önerme cümlelerine katılım düzeyleri Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Çalışanların İş ve İş Yeri Koşullarına İlişkin Katılım Düzeylerine Yönelik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

İş ve İş Yeri Koşullarına İlişkin Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
İş yeri koşullarının yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor.	3,22	1,46
İşletmedeki fiziksel ortam (sıcaklık, uzaklık, gürültü vb.) hata yapmamı artırır.	3,19	1,38
İş yükümün ağır olması hata yapmama neden olur.	3,08	1,39
Mesleki kaza veya yaralanma riski verimliliğimi olumsuz etkiliyor.	3,07	1,34
İşimde sık sık yapılan hatalarla uğraşmak zorunda kalıyorum.	3,03	1,49
İşletmenin çalışanlara verdiği konaklama, yemekhane, güvenlik, ulaşım, sağlık hizmetleri yeterlidir.	2,98	1,61
Çalışırken kullanılacak araç gereçler yetersiz kalıyor	2,89	1,46
Görevim dışındaki işleri de yapıyorum.	2,82	1,58
İş güvenliğinin yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor.	2,82	1,27

Ankete katılan çalışanlara göre, iş ve iş yeri koşullarına ilişkin yargılar incelendiğinde, “İş yeri koşullarının yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor” ve “İşletmedeki fiziksel ortam (sıcaklık, uzaklık, gürültü vb.) hata yapmamı artırır”. yargıları yapılan test sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak belirlenmiştir. “Görevim dışındaki işleri de yapıyorum” ve “İş güvenliğinin yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor” yargıları ise ankete katılan çalışanlara göre en düşük katılım oranına sahip yargılar olarak açıklanmaktadır. “İş güvenliğinin yetersizliği (2,82) ortalama ile, iş yeri koşullarının yetersizliğine göre (3,22) ortalama ile çalışanların motivasyonunu daha düşük düzeyde etkilediği görülmektedir. Bununla birlikte “Mesleki kaza veya yaralanma riski verimliliğimi olumsuz etkiliyor” ifadesi (3,07) ortalamayla çalışanlar kısmen kaza ve yaralanma riski taşıdıklarını belirterek verimliliklerini olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir.

4.4.3. Hipotez Testleri

Bu hipotezlerin analizinde Kruskal- Wallis testi uygulanmıştır. Kruskal- Wallis H Testi parametrik olmayan verilere sahip ikiden fazla grubun ölçümlerinin karşılaştırılarak anlamlı bir fark olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan bir yöntemdir (Baş, 2013: 202).

Aşağıda çalışanlara sunulan yargılar açısından çalışanların yaşları, görev yerleri, aylık gelirleri arasında anlamlı bir farklılığın varlığı **Kruskal-Wallis H** testine göre test edilmiştir. Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin analizleri aşağıda yer almaktadır.

H₁: “Çalışanların işteki gecikme ve aksaklıkların kişisel problemlerden kaynaklanmasına bakış açısı yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir” şeklinde oluşturulan hipotezin analiz sonuçları Tablo 9’de görülmektedir.

Tablo 9. Çalışanların İşteki Gecikme ve Aksaklıkların Kişisel Problemlerden Kaynaklanmasına Bakış Açısının Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Yaş Aralığı	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
17-27 yaş	92	139,27	9,861	0,020<0,05	Kabul
28-38 yaş	97	128,77			
39-49 yaş	57	101,83			
50 ve Üzeri	6	128,25			

Tablo 9’da “**H₁:** Çalışanların işteki gecikme ve aksaklıkların kişisel problemlerden kaynaklanmasına bakış açısının yaş gruplarına göre farklılık göstermektedir.” şeklinde oluşturulan hipotezin kabul edildiği görülmektedir. Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kişisel problemlerden/psikolojik etkenlerden kaynaklanmaktadır yargısına, çalışanların yaş grupları bağlamında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir (0,020<0,05). 17- 27 yaş grubunda yer alan çalışanlar işteki aksaklıkların kişisel problemlerden kaynaklanabileceğini diğer yaş gruplarına göre daha fazla katıldıklarını belirtmişlerdir.

H₂: “Çalışanların görev yerlerine göre işletmede oluşan maliyetlere bakış açılarında farklılık bulunmaktadır” şeklinde oluşturulan hipotezin analiz sonucu Tablo 10’da görülmektedir.

Tablo 10. İşletmede Oluşan Maliyetlerin Sebepleri İle Çalışanların Görevlerinin Karşılaştırılması

Görev	Mutfak		Ön Büro		Restoran-Bar		Kat Hizmetleri		İdari Hizmetler		Diğer Hizmetler		K ²	P	Sonuç
	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank			
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kalifiye personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır	58	129,71	26	87,67	57	112,66	57	124,60	10	149,45	39	148,91	15,364	0,009<0,05	Kabul
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar teknik yetersizliklerden kaynaklanmaktadır	58	126,72	26	89,31	57	117,46	57	124,54	10	139,85	39	147,77	11,988	0,035<0,05	Kabul
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kişisel problemlerden/psikolojik etkenlerden kaynaklanmaktadır	58	122,82	26	99,44	57	134,40	57	108,16	10	145,80	39	144,49	11,724	0,039<0,05	Kabul

Tablo 10’da “**H₂:** Çalışanların görev yerlerine göre işletmede oluşan maliyetlere bakış açılarında farklılık bulunmaktadır.” şeklinde oluşturulan hipotezin kabul edildiği görülmektedir. “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kalifiye personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır” ve “Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kişisel problemlerden/psikolojik etkenlerden kaynaklanmaktadır” yargılarına idari hizmet çalışanları en yüksek düzeyde katılım sağlamıştır.

Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar teknik yetersizliklerden kaynaklanmaktadır yargısına ise diğer hizmetlerde çalışanlar en yüksek katılımı sağlamıştır.

H₃: “Çalışanların görev yerlerine göre işletmedeki maliyet artırıcı unsurlara bakış açısında farklılık bulunmaktadır” şeklinde oluşturulan hipotezin analiz sonuçları Tablo 11’de görülmektedir.

Tablo 11. İşletmedeki Maliyeti Artıran Durumlar İle Çalışanların Görevlerinin Karşılaştırılması

Görev	Mutfak		Ön Büro		Restoran-Bar		Kat Hizmetleri		İdari Hizmetler		Diğer Hizmetler		K ²	P	Sonuç
	Değer Sorular	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N			
İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır	5 8	122,8 0	2 6	108,6 5	5 7	110,5 0	5 7	120,7 0	1 0	145,0 5	3 9	155,1 7	12,28 2	0,03 2	Kabul < 0,05
İşletmede uygun olmayan çalışma koşulları işletme maliyetlerini artırmaktadır	5 8	120,1 7	2 6	100,9 2	5 7	108,4 4	5 7	128,4 7	1 0	170,0 0	3 9	149,4 9	15,76 2	0,00 8	Kabul < 0,05
İşletmedeki gecikme/ aksaklıklar ve beklenmeyen sorunlar işletme maliyetlerini artırmaktadır	5 8	111,2 7	2 6	97,37 6	5 7	126,9 9	5 7	124,3 9	1 0	144,3 5	3 9	150,5 3	12,38 6	0,03 0	Kabul < 0,05
İşletmedeki hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır	5 8	117,0 8	2 6	139,2 7	5 7	103,9 2	5 7	122,7 4	1 0	161,8 0	3 9	142,4 2	12,39 3	0,03 0	Kabul < 0,05

Tablo 11’de “**H₃:** Çalışanların görev yerlerine göre işletmedeki maliyet artırıcı unsurlara bakış açısında farklılık bulunmaktadır.” şeklinde oluşturulan hipotezin kabul edildiği görülmektedir. Tablo 11 incelendiğinde

“İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır” ve “İşletmedeki gecikme/aksaklıklar ve beklenmeyen sorunlar işletme maliyetlerini artırmaktadır” ifadelerine en yüksek düzeyde katılım diğer hizmet çalışanları tarafından sağlanmıştır.

“İşletmede uygun olmayan çalışma koşulları işletme maliyetlerini artırmaktadır” ve “İşletmedeki hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır” yargılarına en yüksek düzeyde katılımı idari hizmet çalışanları sağlamıştır.

Aşağıda çalışanlara sunulan anketlerdeki ifadelere katılım düzeyi ile çalışanların aylık gelirleri arasındaki ilişkinin tespiti yapılmıştır.

H₄: “Çalışanların gelirlerine göre işletmedeki maliyet artırıcı unsurlara bakış açısında farklılık bulunmaktadır” şeklinde oluşturulan hipotezin analiz sonucu Tablo 12’de görülmektedir.

Tablo 12. İşletmede Maliyetleri Artıran Durumların Çalışanların Aylık Geliri ile Karşılaştırılması

Aylık Gelir	1000 TL’den Az		1001- 2000 TL		2001- 3000 TL		3001-4000 TL		4000 TL’den Fazla		K ²	P	Sonuç
	Değerler Sorular	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N	Mean Rank	N			
İşletmedeki çalışanların motivasyonlarının düşük olması işletme maliyetlerini artırmaktadır	5	128,00	92	120,18	45	148,96	12	179,50	2	162,50	12,540	0,014< 0,05	Kabul
İşletmede yöneticiler ile çalışanlar arasındaki uyumsuzluk işletme	5	157,30	92	119,30	45	150,60	12	174,08	2	168,50	13,489	0,009< 0,05	Kabul

maliyetlerini artırmaktadır.														
İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	5	157,40	92	120,34	45	147,48	12	169,08	2	169,50	10,787	0,029<0,05	Kabul	

Tablo 12’de “**H₄: Çalışanların gelirlerine göre işletmedeki maliyet artırıcı unsurlara bakış açısında farklılık bulunmaktadır.**” şeklinde oluşturulan hipotezin kabul edildiği görülmektedir.

“İşletmedeki çalışanların motivasyonlarının düşük olması işletme maliyetlerini artırmaktadır” ve “İşletmede yöneticiler ile çalışanlar arasındaki uyumsuzluk işletme maliyetlerini artırmaktadır” ifadelerine 3001- 4000 TL aralığında aylık gelire sahip olan çalışanlar tarafından en fazla katılım sağlanmıştır.

İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır yargısına 3001-4000 TL ve 4000 TL’den fazla aylık gelire sahip olan çalışanlar neredeyse birbirine eşit düzeyde en fazla katılımı sağlamışlardır.

İşletmede oluşan maliyetlerin sebeplerine yönelik oluşturulan önermeler Tablo 13’te detaylı olarak gösterilmektedir. Hipotezi test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmıştır. Test değeri 0,05 olarak orta değer -2- alınmıştır.

H₅: İşletmede maliyeti artıran önemli sebepler bulunmaktadır.

Tablo 13. Çalışanların İşletme Maliyetlerinin Sebeplerine İlişkin Önermelere Katılma Durumu

Maliyet Artıran Sebepler	Ortalama	Standart Sapma	T	P	Sonuç
İşletmedeki fiziksel ortam (sıcaklık, uzaklık, gürültü vb.) hata yapmamı artırır.	3,19	1,38	2,254	0,025<0,05	Kabul
Çalışma arkadaşlarımla aramdaki uyumsuzluk iş verimliliğini olumsuz etkiler.	3,19	1,48	2,142	0,033<0,05	Kabul
İşletmelerde yöneticiler ile çalışanlar arasındaki uyumsuzluk işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,20	1,44	2,239	0,026<0,05	Kabul
İşletmedeki çalışan hataları işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,21	1,58	2,171	0,031<0,05	Kabul
İşletmede yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,21	1,42	2,367	0,019<0,05	Kabul
İş yeri koşullarının yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor.	3,22	1,46	2,421	0,016<0,05	Kabul
İşletmedeki çalışanların kalifiye eleman olmaması işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,24	1,47	2,658	0,008<0,05	Kabul
İşletmedeki gecikme/aksaklıklar ve beklenmeyen sorunlar işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,29	1,38	3,479	0,001<0,05	Kabul
İşletmede uygun olmayan çalışma koşulları işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,32	1,38	3,749	0,000<0,05	Kabul
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar personel eksikliklerden kaynaklanmaktadır.	3,35	1,53	3,666	0,000<0,05	Kabul
Genellikle işteki gecikmeler/aksaklıklar kalifiye personel eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	3,36	1,59	3,642	0,000<0,05	Kabul
Yaptığım işte birden fazla kişiyle birlikte çalışmam gerekir.	3,36	1,44	4,096	0,000<0,05	Kabul
İşletmedeki hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır.	3,41	1,42	4,639	0,000<0,05	Kabul

Tablo 13’e göre yapılan çalışmada, çalışanların işletmedeki maliyetlerin sebeplerine ilişkin değerlendirmesi aşağıdaki şekildedir:

- İşletmedeki hatalar ve çalışanların yaptığı hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır. Çalışanlar işletmede oluşan hataların maliyeti artırdığı düşüncesine katılım sağlamışlardır
- Çalışanlar işletmedeki maliyet artıran sebepler olarak, işletmede beklenmeyen sorunlardan, kalifiye personel eksikliğinden, personel sayısının yetersizliğinden, çalışanların birbirleri ve yönetimdeki kişiler ile arasındaki uyumsuzluk, uygun

- olmayan çalışma koşulları işletmedeki çalışanların motivasyon durumlarını etkileyerek verimliliklerini düşürebilir, bu da işletme için maliyete sebep olur.
- Çalışanların yaptıkları işte birden fazla kişi ile çalışıyor olmalarına ve çalışma arkadaşlarıyla arasındaki uyumsuzluk iş verimliliğini olumsuz etkiler yargısına katılım sağlanmıştır. Buradan çalışanların birden fazla kişi ile çalışmaları birbirleri arasında uyum olmasını gerektirir. Uyumsuzluk oluşması durumunda çalışanların verimliliği azalır. Verimlilik azalışı ise işte gecikme ve aksaklığa sebep olarak maliyet oluşturur.
 - İşletmedeki fiziksel ortamın yetersizliği çalışanın hata yapmasına sebep olarak iş yeri koşullarının yetersizliği motivasyonunu olumsuz etkilemektedir. Bunun sonucunda “İşletmede uygun olmayan çalışma koşulları işletme maliyetlerini artırmaktadır” yargısına dayanarak çalışma ortamının uygunsuzluğu işletmenin maliyetlerini artırır denilebilir.
 - Çalışanlar, yöneticilerin çalışanlara adil davranmaması ve çalışanlar ile yöneticilerin arasındaki uyumsuzluk işletme maliyetlerini artırır düşüncesine katılım sağlamışlardır. İşletme içindeki bu tür sorunlar çalışanda şu şekilde etki edebilir. Örneğin, çalışanın işe gitmek istememesi, işe kendine adapte edememesi gibi sonuçlar doğurabilir.

5. SONUÇ

İşletmelerde çalışanlar ürün ve hizmetin tedarik edilmesinden müşterilere ulaştırılmasına kadar büyük katkı sağlamaktadırlar. Dolayısıyla çalışanlar arasında koordinasyonlu olarak iyi ilişkiler kurulması, işletmenin sürdürülebilirliği açısından önemlidir. Çünkü çalışanlar arasındaki bu koordinasyon, hatanın azaltılıp faaliyetlerin doğru zamanda yapılmasının önünü açmaktadır. Ancak çalışanlar arasında bir bütünlük sağlanamadığı zamanlarda çalışanların yaşadıkları psikolojik sıkıntılar ve daha özelden ifade etmek gerekirse motivasyon düşüklükleri çalışanların verimliliğini ve performansını etkilemektedir. Bu durum da işletme açısından ve çalışanlar açısından öngörülemez performans düşüklükleri ve çalışan faaliyetlerinin etkinliğinde azalmalara sebebiyet verebilmektedir. Aynı zamanda işletmede beklenmeyen sorunlar, kalifiye personel eksikliği, personel sayısının yetersizliği, çalışanların birbirleri ve yönetimdeki kişiler ile arasındaki uyumsuzluk, uygun olmayan çalışma koşulları gibi sebepler de işletmedeki çalışanların motivasyon durumlarını etkileyerek verimliliklerini düşürebilmektedir. Ayrıca bu motivasyon düşüklükleri işletmelerde çoğu zaman fark edilememekte ve ölçülememekte ancak maliyetleri artırıcı yönde etkisi olmaktadır.

Bu çalışmada çalışanların motivasyonu ve gizli maliyet ilişkisi ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Çalışanların motivasyonlarının çeşitli sebeplerle düşük olmasının maliyetleri etkilediği düşünüldüğünde araştırmanın gizli maliyet ve motivasyon ilişkisini ortaya çıkardığı görülmektedir. Bu çerçevede araştırma bulgularından hareketle elde edilen sonuçlar aşağıda verilmiştir:

Çalışanlar tarafından “İşletmedeki çalışanların motivasyonlarının düşük olması işletme maliyetlerini artırmaktadır” yargısına iyinin üzerinde katılım sağlanmıştır. Çalışanların bakış açısına göre motivasyon ve gizli maliyet ilişkisinin ters orantılı olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmaya katılan çalışanların iş yerinde ortaya çıkan aksaklıklara ilişkin bulguları değerlendirildiğinde, iş yerinde ortaya çıkan aksaklıklar işin tamamlanmasına % 34,34 oranında olumsuz etki etmektedir. Çalışanlar iş yerinde verimli çalışmayan kişilerin de toplam çalışanların %30,91’ini oluşturduğunu düşünmektedirler. Çalışanların bakış açısına göre, işletmedeki işte meydana gelen aksaklık sebeplerinin personel yetersizliği ve kalifiye personel eksikliğinden kaynaklandığını düşünmektedirler. Çalışanlar işte oluşan aksaklıkların beklenmeyen sorunların, kişisel problemlerin ve psikolojik etkenlerin daha az etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Çalışanların işletmedeki maliyetleri artıran sebeplere ilişkin bakış açıları incelendiğinde işletmedeki hatalar ve beklenmeyen sorunların maliyet artırmaya daha düşük katılım sağlarken işletmedeki çalışanların hatalarının maliyetleri daha çok artırdığını düşünmektedirler. Bu maliyet artıran durumların birbirine yakın ortalamalara sahip olmalarından dolayı işletme maliyetlerine çalışanların hataları, yönetimin tutumu, iş yeri ortamı ve beklenmedik sorunlar etki etmektedir.

Çalışanların iş yeri eğitimlerine yönelik düşüncelerine bakıldığında, iş yeri eğitimi iş hatalarını ve iş yerinde boşa geçen zamanı azalttığını düşünmektedirler. İş yükünün ağır olması hata yapmama neden olur yargısına en fazla katılım diğer hizmetlerde çalışanlar ve bu sırayı takip eden mutfak çalışanları olmuştur. İş güvenliğinin yetersizliği motivasyonumu olumsuz etkiliyor yargısına daha yüksek katılım sağlayan mutfak çalışanlarıdır.

Yapılan araştırmada çalışanların işteyken işte olmama durumlarına yönelik çalışanların fiziksel olarak iş yerinde olmaları ancak aklen iş yerinde olmamalarından ve kişisel sorunlarından dolayı iş yerindeki verimliliğine olumsuz etkide bulunduğu tespit edilmiştir. Fiziksel olarak iş yerinde olmam ancak aklen işyerinde olmamam verimliliğimi olumsuz etkiliyor yargısına en fazla katılım idari personel tarafından sağlanmıştır. İdari personelin aklen iş yerinde olmaması yönetim bölümünde oluşabilecek bazı hataların işletmenin karlılığını ve tüm çalışanları etkileyerek verimsizliğe sebep olmaktadır. Çalışanların kişisel duygu durumlarını işletme içine taşımalarından dolayı gizli maliyet oluşturdukları söylenebilir.

İşletmedeki çalışanların motivasyonunun düşük olması ve işletmedeki çalışanlar arasındaki uyumsuzluk ve çalışanların yaptığı hatalar işletme maliyetlerini artırmaktadır yargılarına daha yüksek düzeyde katılım sağlanırken işletmedeki aksaklıkların sebebinin beklenmedik sorunlardan kaynaklanmasına ve işletmedeki hataların maliyetlere sebep olduğuna ise çalışanlar daha düşük düzeyde katılım sağlamışlardır. Buradan çalışanların yüksek düzeyde katılım gösterdiği yargılar çalışanların işletmedeki duygu durumları ve sosyal çalışma ortamları dolayısı ile motivasyonları ile ilişkili olup işletmenin maliyetlerine etki ettiğini göstermektedir. Çalışanların bu durumları gizli maliyet göstergelerinden işteyken işte olmama (Presenteeism) durumuyla karşılaşmış motivasyonlarının düşmesine neden olmaktadır. Bu durum da ölçülemediğinden gizli kalmaktadır.

Çalışanların iş ve iş yeri koşullarına ilişkin yargılar incelendiğinde çalışanların işletmedeki fiziksel ortamdan (sıcaklık, uzaklık, gürültü) gibi ortamlar da daha çok hata yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışanlar iş güvenliğinin yetersiz olmasının iş yeri koşullarının yetersizliğine göre motivasyonlarını daha düşük düzeyde olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte çalışanların mesleki kaza ve yaralanma riski gibi durumlarla karşılaşma riski taşıdıklarını düşündüklerinde motivasyonlarının ve verimliliklerinin de buna bağlı olarak düştüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışanların yöneticisi ile olan ilişkisi ile ilgili durumlara katılım düzeyine ilişkin bulgular incelendiğinde çalışanların yöneticilerin tutumu ile ilgili, çalışanların işletmede kendilerini ilgilendiren kararlara katılma olanağı bulunduğu ve çalışanın görevleri ile ilgili bilgilendirmelerin doğru bir şekilde yöneticiler tarafından iletildiği saptanmıştır. Çalışanların, yönetimin denetlemeleri çok sık yapmasının hata yapmasına sebep olmadığını düşündüğü gibi yönetimin denetlemeleri yapmamasının da çalışanın hata yapmasında etkili olmadığını düşündükleri tespit edilmiştir. Bu nedenle iyi bir yönetim, çalışanların motivasyonu üzerinde etkili ve performansını geliştirmesine dolayısıyla işletmenin maliyetlerine etki etmektedir.

Çalışmaya katılan çalışanların çalışma arkadaşları ile olan iş ilişkilerine yönelik yargıları incelendiğinde, çalışma anında karşılaştıkları güçlüklerde çalışma arkadaşlarına rahatlıkla başvurdukları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca yaptıkları işlerde grup halinde çalışmanın çalışanları daha çok motive ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışanların işletmedeki hataların sebeplerine ilişkin görüşleri değerlendirildiğinde çalışanlar işletmede oluşan hataların maliyeti artırdığı düşüncesine katılım sağlamışlardır. Çalışanların yaptıkları işte birden fazla kişi ile çalışıyor olmalarına ve çalışma arkadaşlarını ile aramdaki uyumsuzluk iş verimliliğimi olumsuz etkiler yargısına en fazla katılım sağlanmıştır. İşletmedeki fiziksel ortamın yetersizliği çalışanın hata yapmasına sebep olmaktadır. İş yeri koşullarının yetersizliği motivasyonunu olumsuz etkilemektedir.

Çalışanlar, yönetimin performanslarına kötü etkilediğini, çalışma arkadaşlarını ve kendi performanslarının değerlendirilmediğini düşünmektedir. Bu nedenle iyi bir yönetim, çalışanların motivasyonu üzerinde etkili ve performansını geliştirmesine dolayısıyla işletmenin maliyetlerine etki etmektedir.

Genel anlamda bakıldığında işletmedeki hatalar ve kişisel problemlerden kaynaklı birçok sebebin çalışan motivasyonunu etkilediği ve bunla bağlantılı olarak da maliyetlerin arttığı görülmektedir. Dolayısıyla çalışanlar karşılaştıkları motivasyon düşüklüğünün maliyete sebep olduğunu ifade etmişlerdir. İşletmede oluşan beklenmeyen sorunlar, sağlıksız çalışma koşulları, çalışma araç gereçlerinin yetersizliği, çalışanların kişisel problemleri, yönetimin karar almada yetersizliği ve adaletsiz davranışları, yapılan işlere müdahalenin çok olması ya da denetimlerin olmaması gibi nedenler çalışanları iş yapmamaya sevk etmektedir.

Çalışmanın bulgularından elde edilen sonuçlara göre gizli maliyeti artıran durumlar; çalışan hataları, uygun olmayan/ yetersiz çalışma koşulları, beklenmedik sorunlar, kalifiye personel eksikliği, denetimlerin yapılmaması ya da çok sık denetim yapılması, düşük motivasyon, çalışan ve iş arkadaşları arasındaki uyumsuzluk, çalışan ve yönetici arasındaki uyumsuzluk, mesleki kaza ve yaralanma riski, kişisel sorunlar, aklen işte olmama durumu (presenteeism) olarak belirlenmiştir. Gizli maliyeti azaltan durumlar ise iş yeri eğitimi, işe uygun eleman, çalışanın memnuniyeti, yüksek motivasyon, yönetim ve çalışanlar arasındaki olumlu ilişkiler ve çalışan ve iş arkadaşları arasındaki olumlu ilişkiler olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın bulgularından hareketle verimsiz çalışanların sorunlarını tespit edip sorunlarını gidermek işletme verimliliğini artıracaktır. Ayrıca iş yerinde meydana gelen aksaklıkların ortadan kaldırılması da verimliliği sağlayarak gizli maliyetleri azaltacaktır.

KAYNAKÇA

- ALSTON, F., (2017), *Lean Implementation: Applications and Hidden Costs*, Taylor Francis Group.
- BAŞ, T., (2013), *Anket*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BAYIKSEL, Ş. Ö., (2009), *Kötü Maliyet Avcıları*, Erişim Tarihi: 10 Haziran 2018. <https://www.capital.com.tr/yonetim/liderlik/kotu-maliyet-avcilari>
- BUCHANAN, D. A., HUCZYNSKI A. A., (2017), *Organizational Behaviour*, Pearson, London.
- CHEN, Y.S., TANG, K., (1992), *A Pictorial Approach to Poor-Quality*, IEEE Transactions on Engineering Management, 39(2), 149–157.
- CHEN, C.C., YANG, C.C., (2002), *Cost-Effectiveness Based Performance Evaluation for Suppliers and Operations*, Quality Management Journal, 9(4), 59–73.
- CRIVEANU, M., ȚAICU, M. (2013). *Visible Costs And Hidden Costs In The Baking Industry*, Annals of the Constantin Brâncuși-University of Târgu Jiu-Economy Series, 2, 24-30.
- CONBERE, J., HEORHIADI, A. (2011). *Socio-Economic Approach To Management*, Od Practitioner, 43(1), 6-10.
- ÇOBAN, Ö., (2015), *Örgütlerde Presenteeism Sorunu, Örgütsel Davranışta Güncel Konular*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- DURAK, İ., (1998), *İşletmelerde Çalışan İnsanlardan Daha Fazla Yararlanma Aracı Olarak Motivasyon Süreci ve Bir Uygulama*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- EPA, (1995), *An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Environmental As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms*, Office of Pollution Prevention and Toxics, Washington.
- EREN, E., (2010), *Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi*, Beta Yayın, İstanbul.
- GAVIOUS, A., MIZRAHI, S., SHANI, Y., MINCHUK, Y. (2009), *The Costs Of Industrial Accidents For The Organization: Developing Methods And Tools For Evaluation And Cost-Benefit Analysis Of Investment In Safety*, Journal of Loss Prevention in the Process Industries, 22(4), 434-438.

- GHERE, G., YORK-BARR, J., (2007), Paraprofessional Turnover and Retention in Inclusive Programs, Remedial and Special Education, 28(1), 21–32. DOI:10.1177/07419325070280010301.
- GIAKATIS, G., ENKAWA, T., WASHITANI, K., (2001), Hidden Quality Costs and the Distinction Between Quality Cost and Quality Loss, Total Quality Management, 12(2), 179–190.
- GÜRSOY, C., T., (1999), Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yayın, İstanbul.
- HAGEMANN, G., (1997), Motivasyon El Kitabı, (Çev: Göktuğ Aksan), Rota Yayın, İstanbul.
- HAN, C., LEE, Y.H., (2002), Intelligent Integrated Plant Operation System for Six Sigma, Annual Reviews in Control, 27–43.
- HARRY, M.J., SCHROEDER, R., (2000), Six Sigma: The Breakthrough Management Strategy Revolutionizing the World's Top Corporations, New York.
- İNCE, C., GENÇAY, İ. C., (2017), İşgören Motivasyonu Sağlamada Kullanılan Araçlar: Uludağ Kış Otellerinde Bir Araştırma, Uluslararası Türk Dünyası Turizm Araştırmaları Dergisi, 2(2), 112-126.
- KANTAR, H., (2008), İşletmede Motivasyon, Kumsaati Yayın Dağıtım, İstanbul.
- KARAEMİNOĞULLARI, A. (2016). Üretkenlik Karşısı İş Davranışları Örgütlerde Davranışın Aydınlik ve Karanlık Yüzü, Nobel Yayınları, Ankara.
- KARTAL, A., SEVİM, A., GÜNDÜZ, E., (2004), Maliyet Muhasebesi, (Ed: Kerim Banar), Anadolu Üniversitesi Yayın No:1425, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 808, Eskişehir.
- KAYE, B., JORDAN-EVANS, S., (2001), Retaining Key Employees, Public Management, 83(1), 6-11.
- KAYIŞ, A., (2019), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, (Ed.Şeref KALAYCI), 6. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd.Şti, Ankara.
- KAYGUSUZ, S., (2012), Gizli Fabrika ve Gizli Kalite Maliyetleri, Paradoks Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi, 8 (1), 17-35.
- KOOPMAN, C., Pelletier , K. R., Murray, J. F., Sharda , C. E., Berger, M. L., Turpin, R. S., Bendel, T., (2002), Standford Presenteeism Scale: Health Status and Employee Productivity, Journal of Occupational and Environmental Medicine, 44(1), 14-20.
- LEBEAU, M., DUGUAY, P., (2013), The Costs of Occupational Injuries A Review of the Literature, IIRSSST, Motreal.
- LEPPER, M. R., GREENE, D., (Eds.), (2015), The Hidden Costs of Reward: New Perspectives on the Psychology of Human Motivation, Psychology Press.
- MURUMKAR, A., TELI, S.N., BHUSHI, U.M., DESHPANDE, A.S., (2017), Hidden Cost of Quality: A Review, Researchgate.
- OXENBURGH, M., MARLOW P., (2005), The Productivity Assessment Tool: Computer-Based Cost Benefit Analysis Model for the Economic Assessment of Occupational Health and Safety Interventions in the Workplace, Journal of Safety Research - ECON proceedings 36, 209 – 214.
- ÖZCAN, E. D., (2011), Kişilik Bakış Açısından Örgüt Yapısı ve İş Tatmini, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- ÖZKILIÇ, Ö., (2005), İş Sağlığı Ve Güvenliği, Yönetim Sistemleri ve Risk Değerlendirme Metodolojileri, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, http://egitim.druz.com.tr/upload/docs/26042012105841_vAq1THf-6-105841_risk-analizi-ozlem-ozkiliç-kitabi.pdf, Erişim Tarihi: 24.12.2019
- QUAZI, H., (2013), Presenteeism: The Invisible Cost to Organizations, Palgrave Macmillan.
- SAVALL, H., ZARDET, V., BONNET, M. (2008), Releasing the Untapped Potential of Enterprises Through Socio-economic Management, Geneva: International Labour Office, and Ecully, France.

- ŞALE, İ., (2004), ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim ve Sistemi ve Uygulamaları, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- TAICU, M., ROMAN, A., (2009), The Importance of Knowing The Enterprise's Hidden Costs, 1192-1196, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=52732E2F15FE08061AABE1455038FACD?doi=10.1.1.623.1829&rep=rep1&type=pdf>.
- TETİK, D., PALA, T., (2009), Turizm İşletmelerinde Motivasyon, (Ed: Zeyyat Sabuncuoğlu), MKM yayınları, Bursa.
- VILLAR, A. M., SEVERIANO FILHO, C., DA SILVA, P. C. P., ADISSI, P. J. (2007), The Occurrence Of Hidden Costs In Service Operations: Insights Observed In A Public Company Controlled By The Government, 19th International Conference On Production Research.
- WEIL, D., (2001), Valuing The Economic Consequences Of Work Injury And Illness: A Comparison Of Methods And Findings, American Journal Of Industrial Medicine, 40(4), 418–437. DOI:10.1002/ajim.1114.
- WOOD, D. C., (2012), Principles of Quality Costs: Financial Measures for Strategic Implementation of Quality Management, ASQ Quality Press,
- YANG, C.C., (2008), Improving the Definition and Quantification of Quality Costs, Total Quality Management Business Excellence, 19(3), 175-191.
- YAVAN, Ö., (2013), Gizli Maliyetlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle Analizi Üzerine Yönelik Bir Araştırma, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Zonguldak.
- YÜKSEL, A.H., (2017), Örgütsel Süreçlerde İşlev Bozukluğunun İşlevsiz Momentum Ve Abilene Paradoksu Ekseninde Tahlili, Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, 24, 669-685.

AİLE İŞLETMELERİNE ÖZGÜ HİLE BELİRTİLERİ VE ALINAN ÖNLEMLERİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA¹

Zeki DOĞAN

Prof. Dr. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
zekidogan7@hotmail.com, ORCID-ID: orcid.org/0000-0003-3328-7565

Azime Hasret CEYLAN

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve
Finansman Bilim Dalı, hasret.ceylan@ohu.edu.tr, ORCID-ID: orcid.org/0000-0002-2663-2159

¹ Bu çalışma, Azime Hasret CEYLAN' ın Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Zeki DOĞAN danışmanlığında hazırlanmış olan "Aile İşletmelerine Özgü Hile Belirtileri ve Alınan Önlemlerin Tespitine İlişkin Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

**AİLE İŞLETMELERİNE ÖZGÜ HİLE BELİRTİLERİ
VE ALINAN ÖNLEMLERİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

ÖZET

Hile, işletmenin bütününe yayılabilen, bütün işletmelerin en önemli sorunlarından biridir. Küreselleşme ile beraber ise ciddi boyutlara ulaşmıştır. Hile, parasal olarak yapılabileceği gibi, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar olarak işletmenin tüm faaliyetlerinde, iş birimlerinde ve muhasebe kalemlerinde meydana gelebilmektedir. Bu durum da hilenin kontrol edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu çalışmada, Niğde Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren 57 aile işletmesinin karşılaştıkları hile belirtileri ile ilgili görüşlerinin ve hilelerin önlenmesi için ne gibi önlemler aldıklarının tespit edilmesi amacıyla ankete dayalı yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Aile İşletmeleri, Hile, Hile Belirtileri, Hilenin Önlenmesi

**FRAUD SYMPTOMS SPECIFIC TO FAMILY BUSINESSES AND RESEARCH
TO DETERMINE THE MEASURES TAKEN**

ABSTRACT

Fraud is one of the most important problems of all businesses that can spread throughout the whole business. With globalization, it has reached serious dimensions. The fraud could be occurred in monetary terms as well as corruption and immoral behavior in all activities of the companies, in each department and accounting lines. This situation makes it difficult to control fraud. In this study, The results of the survey based on the survey were included in order to determine the opinions of the 57 family businesses registered to the Niğde Chamber of Commerce and Industry and operating in this province about the signs of fraud they encounter and what measures they take to prevent fraud.

Keywords: Family Business, Fraud, Fraud Symptoms, Fraud Prevention

1. GİRİŞ

Dünyanın hemen hemen her yerinde aile işletmeleri ülke ekonomisinde önemli bir yere sahiptir. Aile işletmeleri bu derece gerekli ve önemliken genel kanıya göre ömürleri kısa olmaktadır. Yapılan araştırmalarla bu durum incelenerek bazı sebepler ortaya konulmaktadır. Bunların bazıları her işletmenin başarısızlığına neden olacak sebeplerken bazıları da aile işletmelerine özgü problemler olmaktadır. Bu problemlerden biri de hile eylemidir. Kim tarafından yapılırsa yapılsın işletme sahipleri, çalışanları, yatırımcılar, devlet, işletme ile ticari ilişki içerisinde olanlar, işletmeye kredi verenler gibi birçok kesim hileden zarar görmektedirler. Son dönemlerde hile olaylarında meydana gelen artışlar nedeniyle, hile probleminin bahsetmek, işletmeleri bu konuda bilgilendirmek ve bilinçlendirmek, toplumsal açıdan da hile konusunda duyarlılık oluşturmak için çalışmalar önem kazanmıştır.

Hile genel olarak; çalışanların veya tepe yönetiminin genellikle kişisel menfaatleri için işletme kaynaklarını çeşitli yollarla gizlice kullanmaları olarak tanımlanmaktadır. Yapılan araştırmalar, hilelerin işletmeye verdikleri zararların tahminlerin çok üzerinde olduğunu göstermekte ve üzerinde ciddi bir şekilde durulması gereken bir konu olması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır (Çatıkkaş, 2011: 18).

Aile işletmelerinde gerçekleştirilen, ortaya çıkarılmayan ve çıkartılabilir dahi hukuki sürece aktarılamayan büyük ölçüde hileli işlemlerin gerçekleştirildiği tahmin edilmektedir. Bu hilelerin hukuki sürece aktarılamama nedeni faaliyetlerin büyük oranda kayıt dışı gerçekleştirilmesidir.

Bu çalışmada ise aile işletmeleri ve hile ile ilgili teorik açıklamalarda bulunulmuş ve aile işletmesi sahipleri ve çalışanları üzerinde bir anket uygulaması yapılarak aile işletmelerine özgü hile belirtileri ve hilelerin önlenmesi ile ilgili ne gibi önlemler alındığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. AİLE İŞLETMESİ

Aile işletmesi aralarında akrabalık bağı olan kişilerin bir araya gelerek kar amacıyla kurdukları mal veya hizmet ürettikleri sosyal örgütlerdir. Bu işletmeler, mirasın dağılmasını önlemek ve ailenin geçimini sağlamak amacıyla kurulan, yönetim kademelerinde aile bireylerinin olduğu ve kararların aile bireyleri tarafından alındığı, en az iki neslin işletmede yer aldığı işletmelerdir (Dinçay, 2016: 7; Karpuzoğlu, 2001: 19).

Bir işletmenin hissesinin durumu ne olursa olsun yönetim faaliyetlerinde bir ailenin ağırlığı var ise bu işletmelere aile işletmesi denilmektedir. Aile işletmelerinde yönetim faaliyetlerine ailenin ne kadar müdahale ettiği ne kadar söz sahibi olduğu önemli olmaktadır.

Aile işletmelerinde ortaklar arasında bir kan bağı vardır ve ailenin servetinin dağılmaması üzerine kurulmuş aile üyelerinin yönetim kademelerinde çalıştığı özel işletmelerdir. Bu nedenle bu tür işletmelerde, ailenin çıkarları ve geleceği önemlidir.

Kültürel ve sosyolojik olarak aile işletmelerinin önemi her geçen gün artmaktadır. Bu da ülke ekonomisi ve dünya ekonomisinde önemli paylarının olmasına neden olmaktadır. Dünyada ve Ülkemizde küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Aile işletmeleri ise KOBİ'lerin büyük kısmını oluşturmaktadır. Buldukları ülkelerin ekonomilerine işlerlik ve canlılık kazandırmaktadırlar.

Ülke ekonomilerini incelediğimiz zaman ortaya çıkan sonuçlar aile işletmelerinin ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. Yapılan araştırmalar ABD'deki tüm işletmelerin %90' ının, küçük işletmelerin ise % 60-70' inin aile işletmesi olduğunu göstermektedir. Dünyadaki bütün işletmeler incelendiğinde var olan işletmelerin %70' inden fazlasının aile işletmeleri olduğu görülmektedir (Kobal, 2014: 29). Aile işletmeleri hem ekonomiye kattıkları değer hem de istihdam açılarından önemlidirler. Finansal zorlukları kendilerine ait olan kaynakları kullanarak aşmaktadırlar. Prestij kaybetmemek için çalışmaktadırlar. Bu nedenlerle de dünya ekonomisi üzerinde de etkilidirler (Nakipoğlu, 2015: 41).

Aile işletmelerinin finans yapıları diğer işletme yapılarından farklılık göstermektedir. Bu nedenle de finansal yönetimleri zor olmaktadır. Aile üyesi çalışanların profesyonel olmayan davranış ve alışkanlıkları işletmenin finans yapısını önemli derecede etkilemektedir.

Aile işletmelerinde, işletme devamlılığı ve piyasa değerinin en yükseğe çıkarılması açısından, finansal yapının oluşturulmasında öz sermayenin güvenilirliğini korumak, kısa vadeli borç ile uzun vadeli borç arasındaki optimal bileşeni kurmak, yeterli karlılık sağlamak, likiditeyi korumak ve işletme

ortaklarının refahını, servetini bugünkü değerini maksimize etmek gerekmektedir (Nakıpoğlu, 2015: 41).

Aile işletmeleri işletme kasasını aile kasası gibi gördüğünden kasadan kontrolsüz şekilde para çekilmekte ve nakit sıkıntısına düşülebilmektedir. Özellikle ikinci kuşak harcamalarını daha bilinçsiz şekilde yapmaktadır. Aile üyeleri, yaşam standartlarını yükseltmek amacıyla mevcut bulunan kaynakları tüketerek işletmeyi zor duruma sokmaktadır. Genellikle ihtiyaç duyulan tüm giderlerin ödemeleri peşin ödemeyle karşılanmaktadır. Ekonomideki istikrarsız durum, piyasalarda meydana gelen tıkanıklık ve tahsilat yapamama gibi durumlar da nakit sıkıntısına yol açmaktadır.

Aile işletmelerinde karşılaşılan önemli bir sorun ise hile sorunudur. Tespit edilmesi ve ortaya çıkartılması çok zor olan birçok hile vardır ki, bu hilelerin boyutları için gerçek rakamlara ulaşmak zordur ve sadece tahmin edilebilmektedir. Aile işletmeleri de olumsuz bir imaj oluşturmamak ve işletme personelinin de aile üyelerinden olması gibi nedenlerle tespit edilen hileleri kendi aralarında halletmektedirler. Yapılmış olan hile, hilenin boyutları ve maliyeti gizli tutulmaktadır. Hile nedeniyle azalan ürün standartları ve aile işletmelerinde meydana gelen zararlar hilenin tespit edilmesi ve engellenmesi için birtakım önlemlerin alınmasını zorunlu kılmaktadır.

3. HİLE

Hile, insanlığın var olduğu ilk günden bugüne süregelen ve her zaman işletmelere ciddi tutarlarda zarar veren hatta iflas etmelerine neden olan ahlak dışı eylemdir. Her işletmede hile yapmak isteyen dürüst olmayan insanlar bulunabilmektedir. Bu nedenle hile riski her zaman mevcut olan bir durumdur (Erdem, 2014:3).

Hile kavramının herkes tarafından kabul görmüş tek bir tanımı bulunmamaktadır. Buna rağmen hilenin özünde, bir kişiyi veya işletmeyi zarara uğratacak şekilde, kişisel kazanç sağlamak amacıyla yapılan aldatma faaliyetleri yatmaktadır (Akdemir, 2010: 32). Hile; haksız menfaat sağlamak için yapılan aldatıcı ve sahtekâr davranışlar yapılması; aldatmak, gizlemek ve güvene zarar vermek ile sonuçlanan yasa dışı olan bir eylemdir. Bu eylemler fiziki veya şiddete bağlı olmayan eylemlerdir. Hile, şahsen veya işletmeler tarafından kişisel veya ticari bir avantaj sağlamak amacıyla, para almak, mülk edinmek veya hizmet sağlamak için yapılmaktadır (Erdem, 2014: 3). Genel olarak hile, komplo, zimmet, yolsuzluk, hırsızlık, sahtecilik, gizli anlaşmalar, rüşvet, güveni kötüye kullanma ve dolandırıcılık gibi kavramları içermektedir. Hile eyleminde çalışan, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasti olarak kullanmakta ve ele geçirerek haksız kazanç sağlamaktadır (Bozkurt, 2016: 60). Muhasebe biliminde ise hile; kasıtlı olarak bir işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının yanlış kullanılması veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması olarak ifade edilebilmektedir (Abdioğlu, 2007: 121). Tanımlardan da anlaşılacağı gibi hile, kasıt içeren bir eylemdir. Bu nedenle ortaya çıkarılması zordur. Hile, aldatma ve gizlemeyi içerisinde barındırır. Bu eylemlerin aynı anda oluşması da hilenin bulunmasını zorlaştırır.

Hile tanımlamaları farklı şekillerde yapılabilsede hilenin özellikleri aşağıda yer almaktadır (Bozkurt, 2016: 60):

- Hile, gizli sürdürülen bir faaliyettir,
 - Hile, hile yapan kişiye doğrudan veya dolaylı olarak fayda sağlama amacını taşımaktadır,
 - Kasıt unsuru bulunmaktadır,
 - Kurban aldatılmaktadır,
 - Hangi durumda olursa olsun hileye maruz kalan kişi ya da işletme zarar görmektedir.
- Hilenin işletmeye neden olabilecek zararları ise şu şekilde sıralanmaktadır (Akdemir, 2010: 34):
- Kişilerin itibarı olası ceza davaları ile zedelenebilmektedir.
 - Hile nedeniyle meydana gelebilecek zararlar, hilelerin araştırılması sırasında gerekli olan maliyetler, hukuki davalar vb. gibi maliyetler doğrudan finansal etki yapmaktadırlar.
 - Hile nedeniyle mevcut müşterilerin kaybedilmesi, yöneticilerin dikkatinin dağılması, yeni iş fırsatlarının kaybı ve işletmelerin değer kaybı dolaylı olarak maliyetlere neden olabilmektedir.
 - Hile, işletmenin itibarını zedelemektedir.
 - İşletme hisselerinin fiyatlarının düşmesine neden olmaktadır.
 - Yetenekli çalışanlara olumsuz etki etmektedir.

İşletmelerde hile ile ilgili güçlü önlemler alınsa da, hile her zaman var olabilecek bir eylemdir. Dürüst olmayan insanlar her yerde var olduklarından şirketin büyüklüğü ve etkili bir kontrol yapısı ne kadar güçlü olursa olsun hile her zaman olmaktadır. Ahlak kurallarına duyarlı olmayan, kendi çıkarlarını her şeyden önde olduğuna dair bir inanç taşıyan kişiler hile yapmaya uygundur. Bu durumda psikolojik yapıdan dolayı hile her zaman var olabilen bir yapı olmaktadır.

Çoğu aile işletmeleri uzman kişileri istihdam etmeye yetecek kadar mali güce sahip değildirler. Bu işletmelerde finansman, pazarlama, muhasebe gibi departmanların işleri mevcut personeller tarafından yürütülmektedir. Bu nedenlerle örf, adet, ahlak ve vefa her alanda olduğu gibi aile işletmelerinde de çok önemlidir. Bu özellikler işletme sahipleri, yöneticileri ve çalışanları arasında sağlam bir güven ortamı sağlamaktadır. Ayrıca samimiyet ve güven işletme içerisindeki problemlerin daha çabuk ve açık şekilde ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

Globalleşme, artan rekabet ortamı ve ekonomik krizler tüm işletmeler için hileyi artıran unsurlardır. Bununla beraber işletmenin faaliyet sektörü, nasıl yönetildiği ve işletme çalışanları işletmelerdeki hile üzerinde etkili olmaktadır. Hile sonucu elde edilecek fayda, hile için katlanılacak maliyetten fazla oldukça hile eylemi gerçekleşmeye devam edecektir. Bunu fayda-maliyet analizi olarak da açıklayabiliriz. Yani yarar maliyetten fazla oldukça hile eylemi gerçekleşecektir (Bozkurt, 2016:400).

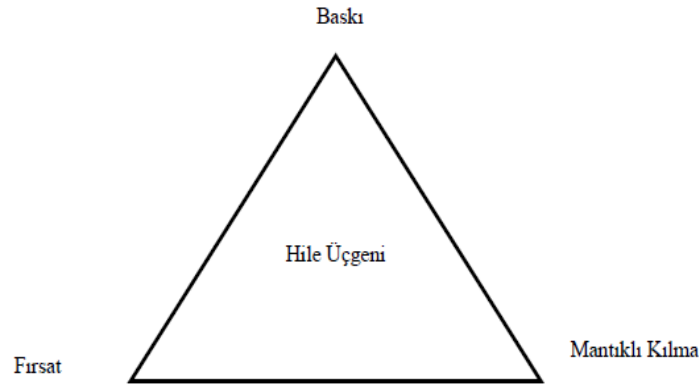
Hilenin gerçekleşmesi için, hile için riskin belirlenmesi, hilenin oluşması için teşvikler, baskı ve fırsatların değerlendirilmesi gibi faktörlerin bulunması gerekmektedir.

Hile, para ile ifade edilebildiği gibi yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar şeklinde de ifade edilebilmektedir. Hileyi oluşturan insanlar olduğundan dolayı, yapılmış olan ya da yapılabilecek olan bütün hile türlerini belirlemek oldukça zordur. Hilekâr, sistem açıklarını bularak hile yapmaya çalışmak isterken işletmeler de hilelerden korunmak amacıyla sistemler geliştirmeye çalışmaktadırlar.

Hile, aşamaları olan ve anlık olmayan bir durumdur. Hile yapmaya başlayan kişiler bu eylemi devam ettirmektedirler. Zamanla hilenin miktarı ve tutarı artarken yakalanmamanın vermiş olduğu cesaretle yapılan hileleri saklamak için gösterilen özen ve titizlik azalmaktadır. Ortaya çıkmadığı için devam eden, zaman içerisinde büyüyen ve önemli tutarlara ulaşan hileler bulunmaktadır.

Hilenin analiz edilebilmesi için temel hile unsurlarının bilinmesi gerekmektedir. Bu unsurlar Şekil 1’ de gösterilmiştir.

Şekil 1: Hile Üçgeni



Kaynak: Karabınar ve Akyel, 2009: 692.

Baskı, fırsat ve mantıklı kılma unsurları şu şekilde açıklanabilmektedir (Göçgüner, 2013: 13-14);

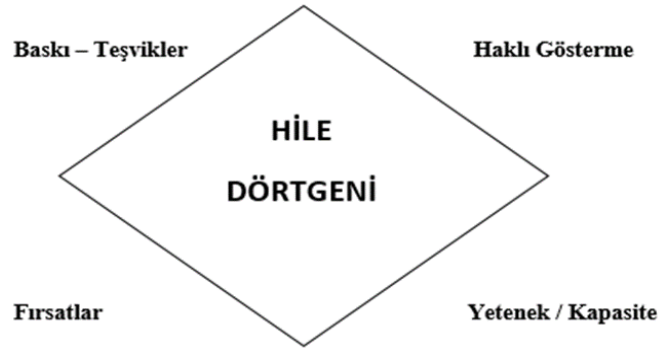
✓ **Baskı**, hilenin yapılması için motivasyon sağlayan unsurdur. Genellikle mali zorluklar nedeniyle oluşmaktadır. Açgözlülük, muhtaçlık, hızlı büyüme sağlamak, finansman ihtiyaçlarını karşılamak ve kötü performansı silmek de baskı unsurunun faktörleri arasında yer almaktadır.

✓ **Fırsat**, hilenin yapılması için imkân sağlayan durumlar ve ortamlardır. Dürüst olmayan hilekâr, hile yapabilmek için baskı unsurunu da taşıyorsa hile yapması hızlanmaktadır. Fırsat unsurunun ortadan kaldırılması önemlidir. Burada da görev yönetim kademesine düşmektedir.

✓ **Mantıklı kılma yani haklı gösterme unsuru**, hile yapanların kendilerini haklı görmelerini ifade etmektedir. Baskı ne kadar artar ortam ne kadar uygun olursa haklı gösterme unsuru da o kadar artmaktadır.

Hile üçgeni ile hileli finansal raporlama ortamı, hileli finansal raporlamanın diğer aktörleri olan işletmeler ve denetçiler gibi aktörler tarafından daha anlaşılır hale getirilmiştir. Ancak ilerleyen dönemlerde hile üçgeni teorisine yapılan çeşitli katkılarla hile dörtgeni adı altında yeni bir teori ortaya atılmıştır. Bu teori aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Uçma, 2010: 30).

Şekil 2: Hile Dörtgeni

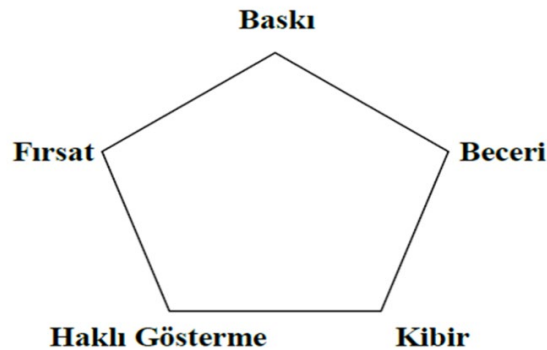


Kaynak: Uçma, 2010:30.

Wolfe ve Hermanson tarafından ortaya atılan hile dörtgeni teorisine göre hile unsurları; baskı ve teşvikler, fırsatlar, haklı gösterme ve yetenekler ile kapasite şeklindedir. Buradan anlaşılacağı gibi hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi için kişilerin yetenekleri ve kapasiteleri büyük önem taşımaktadır (Uçma, 2010: 30).

Marks, 2009 yılında, 1950-2000 yılları arasındaki işletmelerin özelliklerini karşılaştırarak işletmelerin buldukları çevrenin daha çok karmaşıklaştığını gözlemleyerek yeni bir model geliştirmiştir. Günümüz koşullarına klasik hile üçgeninde yer alan unsurların cevap vermede yetersiz kaldığını belirterek hile beşgeni teorisini ortaya atmıştır. Bu teori aşağıdaki şekilde gösterilmektedir (Gökten, 2018: 662).

Şekil 3: Hile Beşgeni



Kaynak: Gökten, 2018:662.

Şekil 3' te görüldüğü gibi hile üçgeninde bulunan üç unsura ek olarak beceri ve kibir unsurları eklenmiştir. Beceri, hile yapan kişinin işletmenin iç kontrol açıklarını lehine kullanarak hile yapabilme kabiliyeti olarak tanımlanmıştır. Kibir ise hile yapan kişinin kendisini diğer çalışanlardan daha üstün

görerek hile yapmayı kendisine hak olarak görmesidir. Kibir veya vicdan eksikliği, kurumsal politikaların ve prosedürlerin şahsen uygulanmadığına inanan kişi için kendini üstün görme ve hak sahibi olma veya aç gözlülük gibi tavırlara neden olmaktadır (Gökten, 2018: 662).

4. HİLE YAPANLARIN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Hile yapan kişileri tek bir tipe indirgemek çok zordur. Kişiler, dış görünüşlerinde dürüst gibi gözüktü de kişisel hayatında neler olup bittiğini kimse bilememektedir. Çaresiz kalan insanların her şeyi yapabilecek bir ruh haline sahip oldukları unutulmamalıdır.

Hile yapanların bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri taşıyanların hile yapabileceği kesin olmadığı gibi bu özellikleri taşımayanlar da hile yapmayacak değildir. Hile konusunu araştırmak için bu özellikler bir belirti niteliğinde kullanılabilir. Bu özellikler aşağıdaki şekilde belirtilmektedir (Yılmaz, 2013: 10-16; Bozkurt, 2016: 78-89; Erdem, 2014: 9-15).

- ✓ **Cinsiyet;** bazı araştırma kuruluşlarının yapmış oldukları araştırmalara göre doksanlı yılların başından bu yana erkeklerin kadınlara oranla daha fazla hile yaptıkları görülmektedir. Bu süre içerisinde kadınların hile yapma sıklıkları artsa da erkeklerin üstünlüğünün devam ettiği tespit edilmiştir. Bu durumun açıklaması da erkeklerin çoğunlukla işletmelerde konum olarak daha yüksek pozisyonlarda olmasına bağlanabilmektedir.
- ✓ **Medeni hali;** evli kişilerin bekâr kişilere oranla 3 kat daha fazla hile yaptıkları görülmüştür.
- ✓ **Eğitim durumu;** yapılan araştırmalara göre eğitim seviyesi arttıkça işletmeye verdiği zararın arttığı, eğitim seviyesi azaldıkça ise yapılan hilenin sayı olarak arttığı tespit edilmiştir. Eğitim seviyesi düşük olan çalışanın işletme içerisindeki konumu ve sorumlulukları daha az olmaktadır. Bu nedenle kaynaklara erişim imkânları daha kısıtlı olmaktadır. En çok hile yapan grubu oluşturmalarına rağmen, verdikleri zararın ortalamaları eğitimleri yüksek olanlara oranla daha azdır. Eğitim seviyesi iyi olanlar, almış oldukları eğitimin ve vizyonun genişliğinden, hileye daha az başvurmakta, ancak tutarlar ve zararlar açısından daha yüksek kapasitede hilelere sebep olmaktadır.
- ✓ **Zekâ düzeyi;** zekâ düzeyi ve hile yapma isteği birbirleri ile doğru orantılıdır. Zeki olduğunu iddia eden kişiler işletmenin güvenlik sistemlerine ve iç kontrol yapılarına hâkim olduklarından bu sistemleri ihlal ederek, delerek kendilerini tatmin ederler.
- ✓ **Benlik düzeyi;** bencil, menfaatçi, bulunduğu yeri beğenmeyen, kendine çok değer veren, diğer çalışanları aşağılayan, küçük gören, duygusuz, hastalık derecesinde yalancı, bozgunculuk ve manipülasyonda yetenekli, vicdan azabı çekmeyen, eylemleri nedeniyle sorumluluk kabul etmeyen kişiler hile yapmaya meyillidirler.
- ✓ **Risk alma düzeyi;** hile yapanlar, riski severler. Başarısız olmaktan ve yakalanmaktan korkmazlar.
- ✓ **Yaş dağılımı;** işletmelerde hile yapanlar yirmi beş yaş altında ve altmış yaş üzerinde ise hile yapma sıklığı düşmekte, 36-50 yaş arasında ise artmaktadır. 60 yaş üzerindekiilerin verdiği zarar diğer yaş aralıklarına göre daha fazladır.
- ✓ **İlgi düzeyleri;** yaptığı işe meraklı olan, işletme için yeni bir şeyler ortaya çıkarmak için istekli olanlar hileye eğilimlidirler.
- ✓ **Kurallara uyma;** kurallara uymamaya karşı bir eğilimi olanların daha çok hile yapma isteğine sahip oldukları görülmektedir. Bu kişiler kuralları vakit kaybı olarak gören, kendilerini haklı göstermeye çalışan, doğrudan sonuca ulaşmayı tercih eden kişiler hile eylemine daha yatkındırlar.
- ✓ **Çalışma koşulları;** iş yoğunluğundan şikâyetçi olan, sabahları işe ilk önce gelip akşamları en son çıkan, zorunlu olmadıkça izin kullanmayan kişiler hile yapmaya yatkındırlar.
- ✓ **Kişilik durumları;** hile yapanların hayatları incelendiğinde, maddi sorunlar, özel hayat, kumar, uyuşturucu bağımlılığı gibi sorunlar yaşadıkları bu nedenle baskı altında oldukları gözlenmiştir. Agresif, sinirli davranışlar sergilerler, yüz yüze gelmekten kaçarlar, uykusuzluk çekerler.
- ✓ **Yaşam koşulları;** lüks ve rahat bir yaşam sürme isteği hile yapma olasılığını artıran nedenlerin en önemlilerindedir. Kişinin yaşam kalitesinin nedensiz ve ani bir şekilde iyileşmesi hile eyleminin bir göstergesi olmaktadır.
- ✓ **İşletmedeki yerleri;** çalışan herkesin fırsat bulunca hile yapma olasılığı bulunmaktadır. Hile sayısı üst görevlere çıkıldıkça azalmakta ancak hilenin vermiş olduğu zarar artmaktadır. Hile

yapanlar genellikle güven duyulan kişilerdir. Alt kademe çalışanlarının yaptıkları hileler daha kısa bir sürede ortaya çıkarken üst kademe çalışanlarının yaptıkları ise daha uzun sürede ortaya çıkmaktadır.

- ✓ **İşletme dışı ilişkileri;** çalışan yapmayı planladığı hile ve yolsuzluklar için, işletme dışındaki kişilerle olan ilişkilerini samimi bir duruma getirerek hile için ortam sağlamaktadır.
- ✓ **Kişisel kazanç beklentileri;** işletme gelirlerinde artış olması, belirli oranlarda büyüme sağlanması ve buna benzer durumlarda ikramiye, ödül veya prim elde edilecek olması çalışanın hile yapma isteğini harekete geçirmektedir.
- ✓ **Gerçekçi olmayan beklentiler;** yöneticilerden, işletme sahiplerinin gerçekçi olmayan hedefleri talep etmesi, bunun için baskı yapması çalışanların hileli işlem yapmalarına neden olmaktadır. Hileli işlemler ile düzenlemeler yaparak hedefe ulaştığını göstermektedirler.

5. HİLE BELİRTİLERİ VE ALINABİLECEK ÖNLEMLER

5.1. Hile Belirtileri

Somut ve belirleyici kanıtların elde edilmesi hile eyleminin başlangıcında zor olmaktadır. Bu durumda da sadece kırmızı bayraklar diye adlandırılan hile belirtileri veya bazı göstergeler bulunmaktadır. Kırmızın bayrakların anlamı, gereken kanıtlar olmadan bazı şeylerin yanlış olabileceğini ortaya koyan göstergeler demektir. Bir erken uyarı sistemi olarak değerlendirilebilmektedir (Bozkurt, 2016: 130).

Kırmızı bayrakları aşağıdaki şekillerde belirtilebilmektedir:

Muhasebe İle İlgili Anormallikler: Muhasebede göze çarpan birtakım tuhafliklar hileyi çağrıştırmaktadır. Bu anormallikler sistemli bir biçimde tekrarlanıyorsa ve birden çok şüphe çeken durum var ise hilenin varlığı güçlenmektedir. Muhasebe ile ilgili anormallikler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Bayrakdar, 2019:58);

- ✓ Büyük miktarlarda nakit varlığı,
- ✓ Önemli miktarda kayıp envanter ve fiziksel aktifler,
- ✓ Suiistimale açık aktifler ile ilgili kayıtların yetersiz tutulması,
- ✓ İşlemlerin zamanında ve uygun şekilde belgelendirilmesindeki eksiklikler,
- ✓ Nakit, envanter, yatırım veya sabit varlıklarla ilgili noksan fiziksel koruma,
- ✓ Zamanında ve tam olarak kaydedilmiş işlemler ile miktarlar, muhasebeleştirme süreci, sınıflama veya varlık politikasına göre hatalı şekilde kaydedilmiş işlemler,
- ✓ Düşük miktarlarda, yüksek değerlerde veya yüksek taleplerde envanter özellikleri,
- ✓ Hamiline senetler, elmaslar, bilgisayar çipleri gibi kolay el değiştirilebilir aktifler,
- ✓ Düşük miktarlarda pazarlanabilirlik veya mülkiyet teşhisinde eksiklik olan sabit varlıklar,
- ✓ Yetkilendirilmemiş veya desteklendirilmemiş bakiyeler veya işlemler,
- ✓ Varlıkla ilgili, finansal sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- ✓ Kayıp belgeler,
- ✓ Orijinal belgeler yerine, fotokopi belgelerin olması,
- ✓ Uzlaşma üzerinde açıklanmamış maddeler bulunması,
- ✓ Analitik prosedürler veya araştırmalardan doğan, yönetimin ve çalışanların belirsiz, çelişkili veya makul olmayan cevapları,
- ✓ Varlıklara ait kayıtlar ile doğrulama yanıtları arasındaki olağan olmayan uyumsuzluklar.

Olağandışı Davranışlar: Hile yapan kişilerde zaman içerisinde bir değişim söz konusu olmaktadır. Hile yapmaya başlamış kişilerin çoğunda neredeyse aynı davranış biçimleri gözlenmektedir. Bu davranış biçimleri aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2016: 18):

- ✓ Suç,
- ✓ Korku,
- ✓ Stres,
- ✓ Davranış değişiklikleridir.

Hile eylemi kişilere genel olarak korku ve suçluluk gibi duyguları yaşatan, kişileri stres ortamına götüren bir eylemdir. Bu stres sonucunda da kişilerde olağan olmayan davranış bozuklukları oluşmaktadır. Bunlar (Bozkurt, 2016: 165; Pazarçeviren, 2005: 7):

- ✓ Uykusuzluk,
- ✓ Aşırı alkol, uyuşturucu veya tütün tüketimi,
- ✓ Sinirlilik,
- ✓ Aşırı şüphencilik,
- ✓ İşini kaybetme korkusu,
- ✓ Sakinleşememe,
- ✓ Hoşgörülü olamama,
- ✓ Şakalara karşı aşırı alingan olma,
- ✓ Hastalanmaktan korkma,
- ✓ Kişilerle göz temasından kaçınma,
- ✓ Yakın çalışma arkadaşları, ailesi ve işletme dışı arkadaş çevresinde utanma görüntüsü verme,
- ✓ Aşırı savunmacı ve tartışmacı görünme,
- ✓ Sabit fikirli görünerek tartışma ortamları yaratma,
- ✓ Psikologlara giderek itiraflarda bulunma,
- ✓ Saplantılı olma,
- ✓ Daima alarmdaymış gibi çalışma,
- ✓ Sakinken birden sinirlenme veya çok sinirliken aniden sakinleşme vb.

Yukarıda saydığımız davranış bozukluklarını yaşamayan, strese girmeyen çalışanları da görmek mümkün olmaktadır. Bu kişiler asosyal ve psikopat kişiler olarak adlandırılmaktadırlar. Hiçbir durumda suçluluk duymayan kişilerdir.

Analitik Anormallikler: Hacim, fiyat veya her ikisinin de karışımından oluşan ve anlamlandırılmayan ilişkiler, yöntemler bütünüdür. Bu anormalliklerin yaşandığı işletmelerde miktarlar ya da hacimler ya çok küçük ya da çok büyük durumdadır. Bu tarz işlemler çoğu zaman ya çok bilgisiz kişiler tarafından ya da alanında çok uzman olan kişiler tarafından yapılmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 201).

Belli başlı analitik anormallikler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2016: 152; Arzova, 2003: 123):

- ✓ Kayıp belgeler,
- ✓ Muhasebe belge ve işlemleri üzerinde oynanması ve ya değiştirilmesi,
- ✓ Orijinal belgelerin değil fotokopilerinin olması,
- ✓ Aynı ödemenin iki kere yapılması,
- ✓ Satıcı ve ya müşterilerin kayıtlarının genel isim ve ya adres şeklinde tutulması,
- ✓ Belgelerin düzensizliği,
- ✓ İşlemlerin zamanında ve tam olarak kayda alınmaması,
- ✓ Son dakika düzeltmeleri,
- ✓ Muhasebenin sınıflandırılmasında ve muhasebe dönemlerinde uygunsuz işlemler yapılması,
- ✓ Stok ve fiziki varlık kayıpları,
- ✓ İşletmenin banka hesapları arasında olağan olmayan transferler,
- ✓ Hareketsiz banka hesaplarının harekete geçirilmesi,
- ✓ Vadesi geçmiş hesaplardaki artışlar,
- ✓ Nakit işlemlerinin fazla sayıda olması,
- ✓ Hurdaların ve firelerin sayılarının artması,
- ✓ Kasa hesabındaki tutarın büyük olması,
- ✓ Alacak ve borç hesaplarındaki düzeltme kayıtları,
- ✓ Belirli kişilere yapılan yüklü ödemeler,
- ✓ Satın almaların yüksek oranda olması,
- ✓ Şüpheli alacakların artış göstermesi ve uzun zamandır bekliyor olması,
- ✓ Fatura desteği olan belgelerin eksikliği,
- ✓ İskonto tutarlarının tutarsız olması,
- ✓ Belgelerde yetkili kişilerin imzalarının bulunmaması,

- ✓ Dönem sonlarında oluşan satış iadelerinin artışı,
- ✓ Nakit veya kredili satışlardaki azalmalar,
- ✓ Hesaplar arasındaki tuhafliklar. Örneğin satışlar azalırken, stokların, borçların, alacakların artması, satışlar artarken nakit varlıkların azalması vb.
- ✓ Karmaşık hale getirilmiş muhasebe işlemleridir.

İç Kontrol Zayıflıkları: İşletmelerde iç kontrol yapısının zayıflığı, eksikliği ve ya önemli açıklar bulunması da hile belirtisi olarak kabul edilmektedir. İç kontrol, hile oluşumunu zorlaştırmakta ve ya önlemektedir. Hile yapıldığı durumda ise hilenin ortaya çıkartılmasında ve sorumlu olanın belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Doyrangöl, 2002: 48).

İç kontrol yapısının zayıflığı ile ilgili hile belirtileri şu şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt 2016: 147; Çatukkaş ve Çalış 2007: 200; Arzova 2003: 123):

- ✓ Ciro edilen ve ya iptal ettirilen çeklerin ay sonlarında gözden geçirilmemesi,
- ✓ Nakit ödemeyi ve tahsilatları yapan kişi ile bu işlemleri kayda alan kişinin aynı olması,
- ✓ Malzeme siparişi veren kişi ile malzemeyi alan ve bunun ödemesini yapan kişinin aynı olması,
- ✓ Muhasebe işlemlerinden bir ve ya iki kişinin sorumlu olması,
- ✓ Bilgisayar sistemlerindeki şifrelemenin yetersizliği ve sıklıkla değiştirilmemesi,
- ✓ Bağımsız kontrollerin eksik olması,
- ✓ Belge akış düzenlerindeki yetersizlikler,
- ✓ Muhasebe sistemlerindeki yetersizlikler,
- ✓ İş tanımlamalarının ve organizasyon şemasının yetersizliği,
- ✓ İç denetim bölümünün yetersizliği veya hiç olmaması,
- ✓ Yönetim kurula bağlı bir denetim komitesinin yetersizliği veya olmamasıdır.

Aşırı Yaşam Biçimleri: Mali baskı unsuru, hile yapmaya çalışan birçok işletme çalışanın en önemli nedenidir. Mali zorluklar içerisinde olan ya da aşırı yaşama biçimi olan kişiler gizli bir baskı altında olmaktadır (Bozkurt, 2016: 165-166).

Hile gerçekleştiğinde zimmete geçirilmiş olan varlık harcanmaya başlanmaktadır. Kişilerin yaşama biçimlerinde meydana gelen değişikliklerin dikkat çekici unsurları şu şekillerde olabilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 7).

- ✓ Pahalı ev ve araba edinimi,
- ✓ Yüksek tutarlı mücevherler, elbiseler alınması,
- ✓ Üst düzey sosyal kulüplere olunan üyelikler,
- ✓ Pahalı restoranlara gidilmesi, seyahatlere çıkılması vb. dir.

Yönetimle İle İlgili Anormallikler: İşletmelerde, özellikle yönetim düzeyinde yapılan hileleri sıradan denetim yöntemleri ile tespit etmek zor olmaktadır. İşletme performansları gözden geçirilerek işletme üzerinde oluşabilecek muhtemel baskıların önceden tahmin edilmesini ve bu baskılarla yüzleşmesini sağlar. Baskı altında olan bir işletmede hile yapılma olasılığı artmaktadır. Finansal tablo hilelerinin birçoğu tahmini kazancı tutturamamanın verdiği baskıdan, açgözlülüğten, hırstan ve aşırı beklenti içine girme isteğinden kaynaklanmaktadır. Yöneticilerin özellikleri ile ilgili anormallikler işletme yöneticilerinin hile riski içeren davranışlarını ortaya koyan belirtiler içermektedir. Yönetimdeki anormallikleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2016: 130-134):

- ✓ Yüksek tutarda kişisel borcu olan ve mali zorluklar içinde olan yöneticiler,
- ✓ Kötü alışkanlıklara meyilli yöneticiler,
- ✓ Sabıkalı yöneticiler,
- ✓ Dürüst olmayan ve ahlaki değerleri taşımayan yöneticiler,
- ✓ Üst düzeyde ve güvenilir yöneticiler,
- ✓ Mali başarıları işletme başarısına bağlı olan yöneticiler,
- ✓ Çalışanların düşünce ve yorumlarına gereken önemin verilmediği bir yönetim biçimi,
- ✓ Uzun yıllar izin kullanmamayı göze alarak işletmeden ayrı kalmak istemeyen yöneticiler,
- ✓ Düşük kalitedeki yönetim kadrosudur.

Örgüt Yapısı İle İlgili Anormallikler: Hile yapılabilme olasılığını ortaya koymaktadır. Bu anormallikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2016: 134-135):

- ✓ Yönetim kurulunun ve denetimin yetersiz kalitede olması,
- ✓ İşletme yapılarının karmaşık olması,
- ✓ İşletmedeki etik kuralların zayıf olması,
- ✓ Zorbalığa ve diktatörlüğe dayalı bir yönetim biçiminin varlığı,
- ✓ Örgüt yapılarının yönetimin veya denetimin etkinliğini azaltması (örneğin genel merkeze uzak ortamlarda bulunan fabrikalar, ofisler, depolar),
- ✓ İç denetim bölümünün etkili bir şekilde bulunmaması,
- ✓ Ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan şirketler ile olağan olmayan işlemler,
- ✓ Risk oranı yüksek olan bir sektörde faaliyetlerde bulunma,
- ✓ Eski teknolojide veya kullanılmayan varlıkların çok olması,
- ✓ Tepe yönetimlerinde sık sık değişimler meydana gelmesi vb. dir.

Üçüncü Kişilerle Olan İlişkilerde Anormallikler: İşletmelerin denetçilerinin sık sık değişmesi, yöneticilerin bağımsız denetçilere karşı sert tutumları, kamu kurumlarıyla yaşadıkları sorunlar ve yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırları, işletmelerin geçmişlerinde sermaye piyasası kuruluşları ve maliye idareleri ile ilgili sorunlar yaşamış olmaları gibi anormalliklerdir. Özellikle işletmelerin sıklıkla bağımsız denetçi değiştirmeleridir. Denetçilerin yapılan hileyi ortaya çıkarabilecek bir konuma gelmesi, işletme yönetimi ile derin görüş farklılıklarına sahip olması, herhangi bir hile olayını ortaya çıkartmaları sık sık değişmelerine neden olabilmektedir (Bozkurt, 2016: 132-137; Akdemir, 2012: 30).

İşletmelerde satın alma sürecinde oluşan hilelerdeki belirtilere şu şekilde sıralanabilmektedir (Bozkurt, 2016: 159-160):

- ✓ Yüksek fiyatlı alımlar sonucunda maliyetlerin artması,
- ✓ Kalitesiz mal alımı,
- ✓ Alınmayan mal ve hizmetler,
- ✓ Mal ve hizmetin gereksiz alımı,
- ✓ Usulsüz fiyat teklifleri alımı,
- ✓ Bazı ödemelerde prosedüre bağlı olmama,
- ✓ Satıcı listelerinde değişiklik yapılmaması,
- ✓ Muhasebe kayıtları ve tedarikçi beyanlarının birbirini tutmaması,
- ✓ Satın alma belgelerindeki oynamalar,
- ✓ Kişisel kullanım amacıyla mal ve ya hizmet alımı,
- ✓ Alınmamış hizmetin faturalanması,
- ✓ Eksik mal teslim alınması vb.

Şikayetler, Uyarılar ve İmalar: Hırsızlık eylemi, gizleme eylemi ve çalınanların harcanması aşamasında gelen şikayetler veya uyarılar gibi. İşletme çalışanlarından gelebildiği gibi işletme rakipleri ya da işletme dışındaki üçüncü kişiler tarafından da yapılabilmektedir. Hem işletme yönetimi hem de denetçiler tarafından dikkate alınmalıdırlar (Arzova, 2003: 124).

İşletme çalışanları veya diğer kişiler çeşitli nedenlerle şüphelenmelerine rağmen hile olayını ihbar etmekten kaçınabilmektedirler. Bunun nedenleri aşağıdaki şekillerde özetlenebilmektedir (Bozkurt, 2016: 163):

- ✓ Hile, bir cinayet ya da soygun durumu gibi emin olunma durumu net olmayan bir olaydır ve sadece belirtiler var olmaktadır. İşletmelerde sadece bir şüphe ile kişiler birbirlerini suçlamaktan kaçınmaktadırlar.
- ✓ Çalışanlar, ihbar sonrası ortaya çıkmaktan korkmaktadır ve bu nedenle sessiz kalmaktadır. Gammazlamak olarak toplumda adlandırılmış olan ihbar durumunun da iyi karşılanmayacağı düşünülmektedir.
- ✓ İşletmeler şikâyet ve uyarıların yapılmasını teşvik edici ve kolaylaştırıcı ortamlar yaratmamaktadırlar.

5.2. Alınabilecek Önlemler

Hile eylemi yapılmadan önce bu ihtimalin ortadan kaldırılması ya da etkilerinin azaltılması için kontrollerin uygulandığı aşamadır.

Her işletme için hileyi önlemek amacıyla yapılacak çalışmalar, hile eylemleri henüz uygulama aşamasına geçilmediğinden oluşturulacağı için büyük önem taşımaktadır. Hile gerçekleştirildikten sonra ortaya çıkartılması hem daha güç hem de daha maliyetli olmaktadır. Herkesin kendine özgü değerleri, etik kuralları vardır. Baskı ve uygun fırsatlar olduğu zaman bazı çalışanlar dürüst olmayan davranışlar sergileyebilmektedirler (Erdem, 2014: 21).

Hile yapmaya iten önemli bir neden hissedilen baskıdır. Çeşitli nedenlerle üzerinde baskı hisseden biri hile yapmayı tek çare olarak düşünebilmektedir. Baskıya neden olan durumların çözümüne uygun çeşitli programlar sunmak kişinin üzerindeki baskıyı azaltabilmektedir. Para, sağlık, aile ve kişisel konularda destek vermek baskıyı azaltmaya yardımcı olabilmektedir. İşletmelerde fırsat gördüğü an hile yapan işletme çalışanları asıl dikkat edilmesi gerekenlerdir. Hiledeki fırsat unsurunu en aza indirecek önlemler alınmalıdır. İşletmelerde fırsat yoksa hile yapılma olasılığı da azdır. Sıkı bir denetim, yakalanma olasılığını artırmaktadır. Ağır ceza politikaları da hile yapma isteğini azaltan etkenler arasında yer almaktadır.

Bir hile yapıldıktan sonra yapılan hileyi gizleme aşamasına geçilmektedir. Hilekâr, hilesini bir şekilde gizleme çabasına girmektedir ve genellikle bu gizleme alanı işletmelerin muhasebe sistemleri olmaktadır. Muhasebe sistemi güçsüz ve iç kontrol yapısı yetersiz olan işletmelerde gizlenme eylemi daha başarılı olmaktadır. Bu nedenle muhasebe sürecinin her aşaması izlenmeli ve belirtiler takip edilmelidir.

İşletmelerde yapılabilecek hilelerin önlenmesine yönelik uygulanabilecek düzenlemeler ve kullanılabilir araçlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Erdem, 2014: 21):

- ✓ Uyumlu bir üst yönetim oluşturmak,
- ✓ Yönetim kurulunda bir denetim komitesi seçmek ve bu komitenin, yönetim kademesinin gözlenmesi ve değerlemesinin yapılmasında etkin bir şekilde rol almasını sağlamak,
- ✓ Bağımsız denetim işletmeleri ile çalışmak,
- ✓ Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmak,
- ✓ İşletmedeki her çalışanın kabullenebileceği bir işletme ahlak politikası oluşturmak,
- ✓ Etkili bir insan kaynakları yönetimi oluşturarak dürüst kişilerin işe alınmasını sağlamak,
- ✓ İşletme içerisinde adil bir çalışma ortamı sağlamak,
- ✓ İşletme çalışanlarına yönelik yardım programları düzenlemek,
- ✓ İşletmedeki çalışanlara özellikle hile konusunda eğitimler vermek,
- ✓ Tavizsiz bir hile cezalandırma politikası oluşturmak,
- ✓ İşletme içinde bilgi akış düzeni (ihbar hatları) kurmak (Hotline),
- ✓ Hile politika ve işlemlerini içeren bir yönetmelik oluşturmaktır.

Bununla birlikte, hilenin önlenmesi için birçok unsur bulunmaktadır. Bunların başlıcaları aşağıdaki şekillerde ifade edilmektedir (Dinç ve Cengiz, 2014: 221-236; Bozkurt, 2016: 400-413):

- ✓ **İnsan Kaynakları Prosedürleri:** İşle alınacak kişilerin borç durumları, geçmiş yaşamları, referansları, adli sicil kayıtları, zararlı alışkanlıklarının araştırılması gibi ön değerlendirmeler, işletmelere gelecek konusunda fikir sağlamaktadır. Ayrıca, şirket tarafından oluşturulacak hileye yönelik bir eğitim politikası ile personele hile eğitimleri verilmesi, performans ve ücretlendirme programlarının değerlendirilmesi ve personelle işten ayrılma görüşmelerinin birebir yapılması ve bunun altında yatan nedenlerin değerlendirilmesi ileride yapılması muhtemel hileli işlemlerin azalmasında olumlu rol oynamaktadır.
- ✓ **Yetki Sınırları:** Çalışanların yetki seviyeleri onların sorumluluk seviyelerine eşit olduğu zaman hile daha az görülmekte, yetkileri gerekli sınırları aştığı zaman ise hile yapması kolaylaşmaktadır.
- ✓ **Olumlu Bir Çalışma Ortamının Oluşturulması:** İşletmede pozitif bir ortam oluşturulduğunda, çalışanların işletmeye bağlılıkları ve morali artmakta, hile yapılma olasılığı düşmektedir. İşletmedeki olumsuz davranışlara örnek şu şekilde örnekler verilebilmektedir; tepe yönetimin dürüst davranışlara itibar etmemesi, personel arası haksızlıklar ve ayrımlar yapılması, ücret ödemelerinin yetersiz olması, katı kurallar, zayıf terfi sistemi, katılımcı olmayan bir yönetim gibidir.

- ✓ **İşletme Etik Kurallarının Geliştirilmesi:** Personele, etik kültürünün aşılması, doğru ve yanlış konusundaki çizginin gösterilmesi işletmeye hile alanında olduğu kadar birçok alanda da avantaj sağlamaktadır.
- ✓ **Gözetim:** Teknolojinin gelişmesiyle beraber, kameralar, mikrofonlar gibi çeşitli izleme sistemleri ile birlikte, personelin ve işletmenin değerli varlıkları takip edilerek hilenin yapılma ihtimali de azalacaktır.
- ✓ **Sürpriz Denetimler:** Çalışanların haberi olmadan yapılan ani denetimler, personel üzerindeki baskıyı artırarak, kişilerin önceden hazırlanarak hile yapmalarını engellemekte ve hile olasılığını düşürmektedir.
- ✓ **Yasal Takibat:** Yasal yaptırımların, işletmede hile yaptığı kesinleşen personele sonuna kadar uygulanması ve hile yapmanın sonuçlarını diğer personelin de görmesi sağlanması hilenin yapılma olasılığını azaltmaktadır.
- ✓ **Düzenli Denetimler:** Denetimlerin düzenli şekilde yapılması, personele işletmede belirli aralıklarla denetimin yapıldığı bilincini vererek hileyi önlemektedir. Olası hileli finansal raporlamanın önlenmesi için iç denetim ve denetim komitesi, iç kontrolü etkin bir biçimde sağlayarak bunun önüne geçebilmektedir.
- ✓ **Çalışanlara Destek Programları:** Çalışanlara birçok konuda destek olunarak, hile tüçgeninin baskı unsurunu hafifletmek, yönetimlerce yapılması gereken önemli bir davranıştır. Örneğin, stres altındaki çalışanları izlemek, sorunları olan çalışanlara yakın davranmak gibi önlemler baskı unsurunu da hafifletmektedir.

Hile ile ilgili alınabilecek diğer önlemler ise şu şekilde sıralanabilmektedir:

- ✓ İşletmeler, yazılı kurallara sahip olmalıdır. Ancak bu kuralların var olması çalışanların bu kuralları anladığını ya da uyguladığını göstermemektedir. Etik davranışlar işletmede yerleşik hale gelmeli, öncelikle yöneticiler tarafından benimsenmeli daha sonra çalışanlar bu konuda teşvik edilmelidir.
- ✓ Güçlü bir değer sistemi ile bütünleşen, dürüstlük üzerine kurulu, bir kültür yapısı etkin bir hile karşıtı ortamın temel taşlarını oluşturmaktadır.
- ✓ Tüm suçlar için caydırıcı bir güç olan yakalanma korkusudur. Aile bağlarını kaybetme, küçük düşme ve hapse girme gibi korkular hileden caydırıcı olmaktadır. Bu nedenlerle hilenin ortaya çıkartılabileceği algısı tüm işletmelerde yaygınlaştırılmalıdır. Bu algıyı yaratmanın yolu da hileyi önleyici kontrollerin ve önlemlerin oluşturulması ve etkin bir şekilde uygulanmasıdır.
- ✓ İşletmelerin beklentileri ve olası bir hile karşısında takınacağı tutum tüm çalışanlara bildirilmelidir. Yapılan hile karşısında hilekâr için bir ceza durumu olmazsa bu çalışanlar için teşvik edici bir durum oluşturmaktadır. İşletmelerdeki çalışanlar hatalı davranışlar karşısında hoş görülü bir yaklaşım olmayacağını bilmelidirler.

Bahsettiğimiz hile önlemlerinin hiçbirisi bir diğerinin ikamesi olmamaktadır. Hileden etkin bir şekilde korunabilmek için hepsinin uygulanması gerekmektedir. Ancak bütün bu önlemler uygulansa bile hileden tamamen korunmanın mümkün olmadığı bilinmelidir. Hileden korunmak için tüm fırsatların ortadan kaldırılması çok zor hatta imkânsızdır.

6. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Hilelerin sebep ve sonuçlarıyla ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bazı çalışmalar kronolojik olarak aşağıda özetlenmiştir.

Akdemir, Ç. (2010) tarafından yapılan “*İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*” adlı çalışmada hile riskini azaltıcı kontrollerin Türk İşletmelerinde hangi seviyede uygulandığı araştırılmış ve uygulanan kontrollerin yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır.

Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015) tarafından yapılan “*Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma*” adlı çalışmada, işletme yöneticilerine hazırlanan bir anket ile hilenin tespiti ve önlenmesi konularında sorular yöneltilmiştir. Çalışma sonucunda, işletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi ile muhasebe hatalarının ve hile yapılması riskinin, baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının azaltılacağı tespit edilmiştir.

Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015) tarafından yapılan “*Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği*” adlı çalışmada, muhasebe meslek mensuplarına hazırlanan anket ile sorular yöneltilmiş ve kadınların erkeklere göre hile belirteçleri ile daha sık karşılaştıkları tespit edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bir diğer bulgu ise muhasebe meslek mensuplarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersizliğidir.

Tüm, K. (2015) tarafından yapılan “*Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma*” adlı çalışmada muhasebe hilelerinin önlenmesi ve/veya azaltılmasında iç kontrol sisteminin Antakya’ da faaliyet gösteren üretim işletmeleri açısından durumunu tespit etmek amacıyla Antakya Organize Sanayi Bölgesi’nde faaliyette bulunan üretim işletmelerinde yaptığı araştırma sonucunda iç kontrol uygulamasında önemli eksiklikler olduğu ve şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek olan hilelere açık olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

Tevfik, A.T. ve Delil, Y. (2017) tarafından yapılan “*Aile İşletmeleri Yönetimi ile Muhasebeciler Arasındaki Bilgi Asimetrisinin Vekâlet Maliyetine Etkisi: Nitel Bir Araştırma*” adlı çalışmada, aile işletmelerinde yaşanan sorunların hata olarak nitelendirildiği, kapsamlı bir denetim mekanizmasına rastlanmadığı, denetimlerin aile bireyleri veya daha önceden tanınan şirket sahibi ve yöneticilerle kan bağı ya da geçmişten gelen bir dostluk bulunan mali müşavirler tarafından yapıldığı, yaşanan hile ve hataların büyük bölümünün muhasebe hatası olduğu en yüksek oranın da kayıt hatası ve yanlış fatura düzenleme olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca aile işletmesi sahibi ve yöneticilerinin çoğu hile ile karşılaşmadıklarını belirterek yapılanların hata olduğunu çalışan ve yöneticinin kastı olmadığını belirttiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özçelik, H., Aracı Karataş, Ö.N. ve Keskin, S. (2017) tarafından yapılan “*Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*” adlı çalışmada Batı Anadolu Bölgesi’nde faaliyetlerine devam eden muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile ile ilgili algılarının tespit edilebilmesi amacıyla ankete dayalı bir çalışma yapılarak, ankette belirtilen ifadelerle katılma düzeylerinin; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvan ve mesleki deneyimlerine göre bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı E. (2018) tarafından yapılan “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*” adlı çalışmada Adana, Ankara, İstanbul ve Antalya illerinde faaliyetlerini sürdürmekte olan muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan ifadelerle katılım düzeylerinde cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvan ve çalışma sürelerine göre bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

Karahan, M. ve Çolak, M. (2019) tarafından yapılan “*Muhasebe Uygulamalarındaki Hata ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma*” adlı çalışmada Gaziantep ilinde üretim yapan işletmelerde hile yapılma gerekçesi olarak işletmedeki kontrol kontrollerin ve denetimlerin yetersiz olması ya da hiç olmaması sebep olarak gösterilmiştir. En çok karşılaşılan hile türlerinin ise borç ve giderlerin düşük gösterilmesi, gelir ve giderlerin farklı dönemlere kaydedilmesi ve karın olduğundan yüksek gösterildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019) tarafından yapılan “*İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma*” adlı çalışmada BİST İmalat Sektöründe bulunan işletmelere, iç kontrol sistemi ile meydana gelebilecek hilelerin önlenmesine yönelik bir anket sunulmuş ve araştırma sonucunda işletmede uygulanan etkin bir iç kontrol sisteminin meydana gelebilecek hilelerin önlenmesinde önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vardar, M.K. (2019) tarafından yapılan “*Hilenin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma*” adlı çalışmada hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde kullanılan en sık denetim tekniklerinin en etkin ilk üç yönteminin etik değerler, iç kontrol ve denetim komitesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019) tarafından yapılan “*Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*” adlı çalışmada muhasebe denetimi sırasında karşılaşılan ve muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi amacıyla anket çalışması yapılmış, çalışma sonucunda cinsiyete göre hata ve hile yapma oranında önemli oranda değişiklik bulunmadığı, hile yapma oranının tecrübe ve bilgiye dayalı olarak yaş

ilerledikçe arttığı, hata yapma oranının yıllar ilerledikçe tecrübeye dayalı olarak azaldığı, mesleğe yeni başlamış olanların hata yapmaya meyilli olduğu ve hile konusunda tecrübesiz ve bilgisiz oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

7. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI, YÖNTEMİ VE KISITLARI

Aile işletmelerine özgü hile belirtileri ve alınan önlemlerin tespitine ilişkin yapılan bu araştırmanın temel amacı, Niğde Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren aile işletmelerinin karşılaştıkları hile belirtileri ile ilgili görüşlerinin ve hilelerin önlenmesi için ne gibi önlemler aldıklarının tespit edilmesidir.

Yapılacak çalışma ile elde edinilmesi istenen, yukarıda belirtmiş olduğumuz temel amacın dışında diğer amaçlar ise;

- Ankete katılan aile işletmesi çalışanlarının demografik özelliklerinin tespit edilmesi,
- Aile işletmesi çalışanlarının hile belirtileri ile ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyinin tespit edilmesi,
- Aile işletmelerinde işletme çalışanlarının sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin tespit edilmesidir.

Araştırmada verilerin toplanması için anket yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda anket soruları, teorik bölümden yararlanarak, hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılar ile ilgili işletme yöneticilerinin görüşlerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

Çalışma yaparken karşılaşılan en önemli sorun Niğde Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletmelerin isimlerinin istenmesi ancak temin edilememesidir. İşletmeler ile şahsen görüşülerek aile işletmesi olanlar seçilmiştir. Bu aile işletmelerine konu ile ilgili hazırlanan anket, içinde bulunulan COVID-19 pandemisi nedeniyle e-mail yoluyla ve şahsen ulaştırılmıştır. Ayrıca anket yapılmak istenen kişilerin araştırma konusu hile belirtileri olmasından dolayı katılmak istememeleri, reddetmeleri ya da anketi doldurmak için süre isteyip anketi cevaplamamaları da bir diğer önemli sorun olmuştur. Bu nedenle evrenin tamamına ulaşmak imkansız olduğundan dolayı çalışmada örneklem seçimine gidilmiştir. Bu çalışmada örneklem seçiminde zengin bilgi ve deneyime sahip kişilere ve kritik bilgilere ulaşmak için amaçlı örneklem çeşitlerinden kartopu ve zincirleme örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bir aile işletmesine ulaşılarak onun yardımı ile ikinciye, ikincinin yardımı ile üçüncüye gidilerek örneklem büyüklüğü genişletilmiştir. Kişi sayısının çok olmasından ziyade kişilerden elde edilen bilgilerin kalitesi üzerine yoğunlaşmıştır. Bu nedenle bu araştırma için hazırlanan anket formu, yapılan çalışmaya uygun olduğu düşünülen aile işletmeleri sahipleri, yöneticileri, muhasebecileri ve çalışanlarına uygulanmıştır.

Aile işletmelerine yapılan anketin analizi, SPSS 22.0 (Statistical Package for Social Sciences) programından yararlanılarak yapılmıştır. SPSS veri tabanına öncelikle anket sonuçları girilmiştir. Anketin birinci bölümünde yer alan demografik özelliklerin frekansları ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Hile belirtilerine ilişkin yargıların ölçüldüğü 5'li Likert Ölçeği ile hazırlanmış 24 maddenin frekansları hesaplanmıştır.

Hipotezlerin test edilmesi için ise T-Testi (Independent-Samples T Test) ve Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) testlerinden faydalanılmıştır. Elde edilen sonuçlar anlamlı hale getirilmek için tablo şeklinde düzenlenmeye çalışılmıştır.

Bu araştırmadan elde edilen veriler esas alınarak test edilen hipotezler şunlardır:

H₁: Aile İşletmesi personelinin cinsiyetlerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₂: Aile İşletmesi personelinin yaşlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₃: Aile İşletmesi personelinin eğitim durumlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₄: Aile İşletmesi personelinin medeni hallerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₅: Aile İşletmesi personelinin işletmedeki pozisyonlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₆: Aile İşletmesi personelinin aylık gelir düzeylerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H₇: Aile İşletmesi personelinin çalışma sürelerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

8. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde araştırma bulguları analiz edilmiştir. Öncelikle araştırmaya katılanların demografik özellikleri sunulmuştur. Daha sonra ise anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar analiz edilmiştir. Ankette yer alan sorulara verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak, analiz sonuçları sunulmuştur.

Ankete katılan işletme personelinin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni hali, işletmedeki görevi, aylık gelir düzeyi ve çalışma sürelerini belirlemek amacıyla hazırlanan sorulara verilen cevaplar aşağıdaki şekillerde ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Tablo 1: Aile İşletmesi Personelinin Demografik Özelliklerinin Dağılımı

Aile İşletmesi Personelinin Cinsiyetleri	Sayı	Yüzde (%)
Kadın	13	23
Erkek	44	77
Aile İşletmesi Personelinin Yaşları	Sayı	Yüzde (%)
25 yaş altı	1	2
26-35 yaş	16	28
36-45 yaş	23	40
45 ve üzeri	17	30
Aile İşletmesi Personelinin Eğitim Durumları	Sayı	Yüzde (%)
Orta Öğretim ve Altı	8	14
Lise	17	30
Ön Lisans	8	14
Lisans	22	38
Yüksek Lisans	2	4
Aile İşletmesi Personelinin Medeni Halleri	Sayı	Yüzde (%)
Evli	48	84
Bekar	9	16
Aile İşletmesi Personelinin İşletmedeki Pozisyonu	Sayı	Yüzde (%)
İşletme Sahibi/Ortağı	29	51
Muhasebeci	20	35
Çalışan	8	14
Aile İşletmesi Personelinin Aylık Gelir Düzeyleri	Sayı	Yüzde (%)
3.000,00 TL ve Altı	8	14
3.001,00TL - 5.000,00 TL	27	47
5.001,00 TL ve Üstü	22	39
Aile İşletmesi Personelinin Çalışma Süreleri	Sayı	Yüzde (%)
0-5 Yıl	12	21
6-15 Yıl	28	49
16-25 Yıl	10	18
26 ve Üzeri Yıl	7	12

Tablo 1’ de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan aile işletmesi personelinin % 23’ünün kadın, yüzde %77’sinin ise erkeklerden oluştuğu; %2’sinin 25 yaş ve altı, %28’ inin 26-35 yaş arası, %40’ının 36-45 yaş arası ve %30’unun 46 yaş ve üzeri işletme personelinden oluştuğu; personelinin %14’ünün orta öğretim ve altı, %30’unun lise, %14’ünün ön lisans, %38’inin lisans ve %4’ünün de yüksek lisans düzeyinde eğitim aldıkları; %84’ünün evli, %16’sının da bekar olduğu; %51’inin işletme sahibi, %35’inin muhasebeci ve %14’ünün de işletme çalışanlarından oluştuğu; %14’ünün 3.000 TL ve altı, %47’sinin 3.000 TL - 5.000 TL arasında, %39’unun 5.000 TL ve üstü aylık gelire sahip olduğu;

%21'inin 5 yıl ve daha kısa, %49'unun 6-15 yıl arası, %18'inin 16-25 yıl arası, %12'sinin de 26 yıl ve üzerinde bir sürede çalışma hayatında yer aldıkları tespit edilmiştir.

Tablo 2'de aile işletmesi personelinin hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı şekilde sunulmuştur.

Tablo 2: Aile İşletmesi Personelinin Hile Belirtileri ve Hilenin Önlenmesine İlişkin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	O R T A L A M A
	Kesinlikle Katılıyorrum	Katılıyorrum	Ne Katılıyorrum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
İşletmemizde tüm alacak, borç, tahsilat, ödeme ve tüm bunların kayıtlarından tek kişi sorumludur.	21 (36,8)	29 (50,9)	1 (1,8)	5 (8,8)	1 (1,8)	4,12
İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız normal çalışma saatleri dışında da sıkça mesaiye kalır ve eve iş götürüp hafta sonları da çalışmaya devam eder.	3 (5,3)	7 (12,3)	6 (10,5)	33 (57,9)	8 (14,0)	2,37
İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız zaman zaman faturaları kaybeder.	3 (5,3)	1 (1,8)	5 (8,8)	23 (40,4)	25 (43,9)	1,84
İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız genelde izin kullanmak istemez ve tatil yapmaktan kaçınır.	1 (1,8)	5 (8,8)	10 (17,5)	23 (40,4)	18 (31,6)	2,09
İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız, normal şartlarda diğer departmanların görev tanımları içerisinde yer alan bir takım görevleri de (alıcı, satıcı ve bankalarla yapılan sözleşmeler, yönetimle ilgili yazışmalar gibi) kendisi üstlenmek ister.	6 (10,5)	5 (8,8)	8 (14,0)	23 (40,4)	15 (26,3)	2,37
İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız genelde aile üyeleri arasından seçilmektedir.	3 (5,3)	3 (5,3)	5 (8,8)	27 (47,4)	19 (33,3)	2,02
Muhasebeden sorumlu çalışmamız muhasebe konularındaki son gelişmeleri yeterince takip etmemektedir.	4 (7,0)	11 (19,3)	9 (15,8)	19 (33,3)	14 (24,6)	2,47
İşletmemiz muhasebe işlemlerinde alacak ve borçlarda dönem dönem düzeltme kayıtları yapılmaktadır.	8 (14,0)	27 (47,4)	11 (19,3)	9 (15,8)	2 (3,5)	3,53
İşletmemizde malzeme siparişi veren, malzemeyi alan ve ödemesini yapan kişi aynı kişidir.	25 (43,9)	22 (38,6)	5 (8,8)	3 (5,3)	2 (3,5)	4,14
İşletmemizde gider kalemlerinde ve alımlarda anormal artışlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	11 (19,3)	29 (50,9)	6 (10,5)	10 (17,5)	1 (1,8)	3,72
İşletmemizde uzun süre kullanılmayan dosyalar, belgeler ve programlar temizlenmektedir.	4 (7,0)	17 (29,8)	3 (5,3)	29 (50,9)	4 (7,0)	2,79
İşletmemizde sıklıkla yüksek düzeyde hizmet alımları yapılmaktadır.	3 (5,3)	9 (15,8)	10 (17,5)	27 (47,4)	8 (14,0)	2,51
İşletmemizde benzer tarihlerde bir satıcıya birden fazla ödeme yapıldığına rastlanmıştır.	4 (7,0)	10 (17,5)	1 (1,8)	22 (38,6)	20 (35,1)	2,23
İşletmemizde uygun olmayan ve gerçek olmayan kişilere ödeme yapılması durumuyla karşılaşılmıştır.	1 (1,8)	1 (1,8)	5 (8,8)	22 (38,6)	28 (49,1)	1,68
İşletmemizdeki çalışanlar zeki, risk almayı seven yetenekli kişilerdir.	22 (38,6)	23 (40,4)	9 (15,8)	2 (3,5)	1 (1,8)	4,11
İşletmede aile üyesi olanlara daha geniş hak ve yetkiler verilmektedir.	5 (8,8)	29 (50,9)	8 (14,0)	11 (19,3)	4 (7,0)	3,35
İşletmemizde ani denetimler uygulanmaktadır.	9 (15,8)	27 (47,4)	9 (15,8)	10 (17,5)	2 (3,5)	3,58

İşletmemizde haber verilmeden kasa ve stok sayımları ve kontrolleri yapılmaktadır.	15 (26,3)	28 (49,1)	4 (7,0)	7 (12,3)	3 (5,3)	3,79
İşletmemizde önemli noktalar, kameralar ile izlenmektedir.	35 (61,4)	19 (33,3)	1 (1,8)	0 (0,0)	2 (3,5)	4,49
İşletmemizde banka kayıtları ve muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır.	33 (57,9)	22 (38,6)	1 (1,8)	1 (1,8)	0 (0,0)	4,53
İşletmemizde iade ve kalite problemleri için kayıtlar bulunmaktadır.	20 (35,1)	30 (52,6)	3 (5,3)	3 (5,3)	1 (1,8)	4,14
İşletmede düzenli olarak toplantılar yapılmaktadır.	10 (17,5)	19 (33,3)	11 (19,3)	16 (28,1)	1 (1,8)	3,37
İşletmede karar alınırken aileden olan ve olmayan yöneticiler birlikte karar almaktadırlar.	7 (12,3)	13 (22,8)	8 (14,0)	23 (40,4)	6 (10,5)	2,86
İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri ile ilgili yeterli bilgi düzeyim vardır.	8 (14,0)	17 (29,8)	7 (12,3)	16 (28,1)	9 (15,8)	2,98

Aile işletmesi personelinin, hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılardan;

“İşletmemizde tüm alacak, borç, tahsilat, ödeme ve tüm bunların kayıtlarından tek kişi sorumludur.” yargısına (ortalama 4,12 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız normal çalışma saatleri dışında da sıkça mesaiye kalır ve eve iş götürüp hafta sonları da çalışmaya devam eder ” yargısına (ortalama 2,37 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız zaman zaman faturaları kaybeder.” yargısına (ortalama 1,84 ile) “Kesinlikle Katılmıyorum”,

“İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız genelde izin kullanmak istemez ve tatil yapmaktan kaçınır.” yargısına (ortalama 2,09 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız, normal şartlarda diğer departmanların görev tanımları içerisinde yer alan bir takım görevleri de (alıcı, satıcı ve bankalarla yapılan sözleşmeler, yönetimle ilgili yazışmalar gibi) kendisi üstlenmek ister.” yargısına (ortalama 2,37 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde muhasebeden sorumlu çalışmamız genelde aile üyeleri arasından seçilmektedir.” yargısına (ortalama 2,02 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebeden sorumlu çalışmamız muhasebe konularındaki son gelişmeleri yeterince takip etmemektedir.” yargısına (ortalama 2,47 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemiz muhasebe işlemlerinde alacak ve borçlarda dönem dönem düzeltme kayıtları yapılmaktadır.” yargısına (ortalama 3,53 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde malzeme siparişi veren, malzemeyi alan ve ödemesini yapan kişi aynı kişidir.” yargısına (ortalama 4,14 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İşletmemizde gider kalemlerinde ve alımlarda anormal artışlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.” yargısına (ortalama 3,72 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde uzun süre kullanılmayan dosyalar, belgeler ve programlar temizlenmektedir.” yargısına (ortalama 2,79 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde sıklıkla yüksek düzeyde hizmet alımları yapılmaktadır.” yargısına (ortalama 2,51 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde benzer tarihlerde bir satıcıya birden fazla ödeme yapıldığına rastlanmıştır.” yargısına (ortalama 2,23 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmemizde uygun olmayan ve gerçek olmayan kişilere ödeme yapılması durumuyla karşılaşmıştır.” yargısına (ortalama 1,68 ile) “Kesinlikle Katılmıyorum”,

“İşletmemizdeki çalışanlar zeki, risk almayı seven yetenekli kişilerdir.” yargısına (ortalama 4,11 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmede aile üyesi olanlara daha geniş hak ve yetkiler verilmektedir.” yargısına (ortalama 3,35 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde ani denetimler uygulanmaktadır.” yargısına (ortalama 3,58 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde haber verilmeden kasa ve stok sayımları ve kontrolleri yapılmaktadır.” yargısına (ortalama 3,79 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmemizde önemli noktalar, kameralar ile izlenmektedir.” yargısına (ortalama 4,49 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İşletmemizde banka kayıtları ve muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır.” yargısına (ortalama 4,53 ile) “Kesinlikle Katılıyorum”,

“İşletmemizde iade ve kalite problemleri için kayıtlar bulunmaktadır.” yargısına (ortalama 4,14 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmede düzenli olarak toplantılar yapılmaktadır.” yargısına (ortalama 3,37 ile) “Katılıyorum”,

“İşletmede karar alınırken aileden olan ve olmayan yöneticiler birlikte karar almaktadırlar.” yargısına (ortalama 2,86 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri ile ilgili yeterli bilgi düzeyim vardır.” yargısına (ortalama 2,98 ile) “Katılıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan aile işletmelerinin çoğunda; alacak, borç, tahsilat, ödeme gibi işlemlerin bir kişinin sorumluluğunda olduğu, muhasebe işlemlerinde alacak ve borçlarda dönem dönem düzeltme kayıtları yapıldığı, malzeme siparişi veren ve ödemesini yapan kişinin aynı olduğu, gider kalemlerinde ve alımlarda anormal artışlarla dönem dönem karşılaşıldığı görülmektedir.

Ankete katılan aile işletmesi personeli işletme çalışanlarını çalışkan, zeki ve risk almayı sevenler olarak nitelendirmekte, aynı zamanda işletmede aile üyesi olan personellerin daha geniş hak ve yetkilere sahip olduğunu düşündüğü ve işletmede kararların alınma aşamasında aileden olan ve olmayanların birlikte karar almadıkları görülmektedir.

Ankete katılan aile işletmelerinin çoğunda ani denetimler uygulandığı, haber verilmeden kasa ve stok sayımları yapıldığı, önemli noktaların kameralar ile izlendiği, banka kayıtları ve muhasebe kayıtlarının karşılaştırıldığı görülmektedir.

Bununla birlikte ankete katılan aile işletmesi personelinin cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim durumlarına, medeni hallerine, işletmedeki pozisyonlarına, aylık gelir düzeylerine ve çalışma sürelerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir fark olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla oluşturulan hipotezler, T-Testi (Independent-Samples T Test) ve Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) testlerinden faydalanılarak test edilmiştir. Bu testlerin analizi sonucu elde edilen bulgular Tablo 3’ te ayrıntılı şekilde sunulmuştur.

Tablo 3: Aile İşletmesi Personelinin Demografik Özelliklerine Göre Hile Belirtileri ve Hilenin Önlenmesine İlişkin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

		N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Cinsiyet	Kadın	13	3,02	0,35	0,84	0,773
	Erkek	44	2,83	0,33		
Yaş	25 yaş altı	1	3,46	.	2,480	0,041
	26-35	16	3,29	0,381		

	36-45	23	3,08	0,247		
	45 ve üzeri	17	3,02	0,371		
Eğitim	Orta Öğretim ve Altı	8	3,03	0,34	0,863	0,493
	Lise	17	3,23	0,41		
	Ön Lisans	8	3,19	0,20		
	Lisans	22	3,07	0,34		
	Yüksek Lisans	2	3,00	0,18		
Medeni Hal	Evli	48	3,14	0,33	0,017	0,898
	Bekar	9	3,04	0,43		
İşletmedeki Pozisyonu	İşletme Sahibi/Ortağı	29	3,12	0,38	0,174	0,840
	Muhasebeci	20	3,11	0,27		
	Çalışan	8	3,19	0,40		
Aylık Gelir Düzeyi	3.000,00 TL ve Altı	8	3,42	0,33	3,660	0,032
	3.001,00 TL-5.000,00 TL	27	3,08	0,33		
	5.001,00 TL ve Üstü	22	3,09	0,32		
Çalışma Süresi	0-5 yıl	12	3,31	0,26	3,120	0,034
	6-15 yıl	28	3,15	0,34		
	16-25 yıl	10	2,89	0,37		
	26 ve üzeri yıl	7	3,09	0,24		

Tablo 3' te görüldüğü gibi, aile işletmesi personelinin cinsiyetlerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farkın olup olmadığını belirlemek için uygulanan T-Testi (Independent-Samples T Test) analizi ile elde edilen ortalama puanlar; kadın işletme personeli için 3,02 puan, erkek işletme personeli için ise, 2,83 puandır. $P: 0,773$ değeri $p > 0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin cinsiyetlerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak bir fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Aile işletmesi personelinin yaşlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığını belirlebilmesi amacıyla yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; 0–25 yaş arasında olanlar için 3,46 puan, 26–35 yaş arasında olanlar için 3,29 puan, 36–45 yaş arasında olanlar için 3,08 puan ve 45 ve üzeri yaş arasında olanlar için ise, 3,02 puan olarak bulunmuştur. $F= 2,480$ ve $p=0,041$ değeri $p<0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin yaşlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olduğu tespit edilmiş ve bu nedenle H_2 hipotezi kabul edilmiştir.

Aile işletmesi personelinin eğitim durumlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığını belirlebilmesi amacıyla yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; orta öğretim ve altı mezunlar için 3,03 puan, lise mezunları için 3,23 puan, önlisans mezunları için 3,19 puan, lisans mezunları için 3,07 puan ve yüksek lisans mezunları için 3,00 puan olarak bulunmuştur. $F= 0,863$ ve $p= 0,493$ değeri $p>0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin eğitim durumlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_3 hipotezi reddedilmiştir.

Aile işletmesi personelinin medeni hallerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığını belirlebilmesi amacıyla oluşturulan hipotez ve uygulanan T-Testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu ortaya çıkan ortalama puanlar; evli işletme personeli için 3,14 puan, bekar işletme personeli için ise, 3,04 puan olarak bulunmuştur. $P: 0,898$ değeri $p > 0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin medeni hallerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak bir fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_4 hipotezi reddedilmiştir.

Aile işletmesi personelinin işletmedeki pozisyonlarına göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; işletme sahibi/ortağı için 3,12 puan, muhasebeci olanlar için 3,11 puan ve çalışanlar için 3,19 puan olarak bulunmuştur. $F= 0,174$ ve $p=0,840$ değeri $p>0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin işletmedeki pozisyonlarına göre

hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak bir fark olmadığı tespit edilmiş olup H_5 hipotezi reddedilmiştir.

Aile işletmesi personelinin aylık gelir düzeylerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığının belirlenebilmesi amacıyla yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; aylık gelir düzeyi 3.000,00 TL ve altı olanlar için 3,42, 3.001,00 TL – 5.000,00 TL arası olanlar için 3,08, 5.001,00 TL ve üstü olanlar için 3,09 puan olarak bulunmuştur. $F= 3,660$ ve $p=0,032$ değeri $p<0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin aylık gelir düzeylerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak bir fark olduğu tespit edilmiş ve bu nedenle H_6 hipotezi kabul edilmiştir.

Aile işletmesi personelinin çalışma sürelerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir fark olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; çalışma süresi 0-5 arası olanlar için 3,31 puan, 6-15 yıl arasında olanlar için 3,15 puan, 16-25 yıl arasında olanlar için 2,89 puan ve 26 yıl ve üzeri olanlar için 3,09 puan olarak bulunmuştur. $F= 3,120$ ve $p=0,034$ değeri $p<0,05$ olduğu için, aile işletmesi personelinin çalışma sürelerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olduğu tespit edilmiş ve bu nedenle H_7 hipotezi kabul edilmiştir.

Ankete katılan aile işletmesi personelinin aile işletmelerine özgü hile belirtileri ve hilelerin önlenmesi konusunda belirtmek istedikleri diğer düşüncelerinin tespit edilmesi amacıyla açık uçlu bir soru yöneltilmiş ve bu soruya vermiş oldukları cevaplar ise aşağıda sunulmuştur:

- Mizanın iş ortakları ve muhasebe ile ortak değerlendirildiği aylık toplantılar, günlük kasa ve stok takiplerinin yapılması gerektiğini belirtilmektedir.
- “Adalet eşitlik, eşitlik de adalet değildir.” ifadesini vurgulamaktadırlar.
- İş hayatında kimseye güvenilmemesi gerektiğini ve yapılan her hilenin mutlaka cezalandırılması gerektiğini dile getirmektedirler.
- İş hayatında duygusallığın ortadan kaldırılması gerektiğini düşünmektedirler.
- Aile işletmelerinde yetişen çocukların fikir sahibi olmaları ve yönetimde yer almaya başlamalarıyla ayrılıkların ortaya çıktığını belirtmektedirler.
- Aile işletmelerinde, aile üyesi olup çalışmadığı halde çalışan olarak gösterilip SGK ödemeleri yatırılanların tespitlerinin yapılması gerektiğini belirtmektedirler.

9. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Hile eylemi önemszenmesi gereken bir durumdur ve birçok işletme çalışanı hileye başvurmamaktadır. Ancak fırsatlar ve baskı unsuru bir araya geldiği takdirde hile eylemi olası duruma gelmektedir.

Hile her işletmenin sorunu olduğu gibi ülke ekonomilerinin belkemiğini oluşturan ve vazgeçilmezi olan aile işletmelerinde de bir sorun haline gelmiştir. Bu nedenle aile işletmelerinde karşılaşılan hile belirtilerini ve alınan/alınabilecek önlemleri tespit etmek amacıyla tarafımızca bölgesel nitelikte ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Ankete katılan aile işletmesi personelinin düşüncelerini tespit etmek için ankette aile işletmelerine özgü bazı hile belirtileri ve alınan önlemlere ilişkin yargılara yer verilmiştir. Bu yargılara, işletme personelinin katılma düzeyleri, verilen cevapların ortalamalarına göre yüksekte başlayarak aşağıda sunulmuştur.

1. Ankete katılan aile işletmelerinde karşılaşılan en önemli hile belirtileri;

- Malzeme siparişi veren, malzemeyi alan ve ödemesini yapan kişi aynı kişidir.
- Alacak, borç, tahsilat, ödeme ve tüm bunların kayıtları bir kişinin sorumluluğundadır.
- İşletme çalışanlarını çalışan, zeki ve risk almayı sevenler olarak nitelendirmektedir.
- Gider kalemlerinde ve alımlarda anormal artışlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.
- Muhasebe işlemlerinde alacak ve borçlarda dönem dönem düzeltme kayıtları yapılmaktadır.

2. Ankete katılan aile işletmelerinde hilelerin önlenmesi ile ilgili olarak da;

- Banka kayıtları ve muhasebe kayıtları karşılaştırılmaktadır.
- Önemli noktalar kameralar ile izlenmektedir.
- İfade ve kalite problemleri için kayıtlar bulunmaktadır.
- Haber verilmeden kasa ve stok sayımları yapılmaktadır.
- Ani denetimler uygulanmaktadır.
- İşletmede düzenli olarak toplantılar yapılmaktadır.
- İşletmede aile üyesi olan personel daha geniş hak ve yetkilere sahiptir. önlemlerinin alındığı görülmektedir.

Bununla beraber çalışmada, aile işletmesi personelinin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, medeni halleri, işletme içerisindeki görevleri, aylık gelir düzeyleri, çalışma sürelerine göre hile belirtileri ve hilenin önlenmesine ilişkin oluşturulan yargılara katılma düzeylerinde bir farkın olup olmadığının tespiti için hipotezlerin testinde T-Testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testlerinden yararlanılmıştır. Testlerin analizi sonucunda ise;

- Yaşlarına göre bir fark olduğu,
- Aylık gelir düzeylerine göre bir fark olduğu,
- Çalışma sürelerine göre bir fark olduğu,
- Cinsiyetlerine göre bir fark olmadığı,
- Eğitim durumlarına göre bir fark olmadığı,
- Medeni hallerine göre bir fark olmadığı,
- İşletmedeki pozisyonlarına göre bir fark olmadığı, tespit edilmiştir.

Çalışmanın teorik kısmındaki açıklamalar ve uygulama kısmında ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde konu ile ilgili yapılabilecek öneriler ise şunlardır;

- Aile işletmesi sahipleri yalnızca kendi yönetim işleri ile ilgili olanlar değil hem muhasebe hem de hileler ile ilgili kendini eğitmeli, araştırmalı ve muhasebe açıklarını inceleyerek nelerden kaynaklı aksaklıklar olduğunu ve bunların önlenmesi ile ilgili neler yapılabileceği konularında gerekli araştırmaları yapmaları işletmenin yararına olacaktır.
- Aile işletmesi sahibinin başarısında kişisel özellikleri önemli olmaktadır. Dürüst ve ahlaklı nitelikler taşıyanlar hilelerin önlenmesine ve azalmasına yardımcı olacaktır.
- Aile işletmesi sahibinin başarı ve güç unsurları sorumluluk düzeylerine olumlu yönde etki yapmaktadır. Bunlar; ceza yetkisine sahipliği, ekonomik açıdan güçlü olması, karizma sahibi olması, insan psikolojisinden iyi anlıyor olması, ahlaki değerlere önem vermesi, güvenilir ve sevilir olması gibi özelliklerdir. Bu özellikleri taşıyan aile işletme sahipleri hilelerin önlenmesinde etkili olacaktır.
- Aile işletmesi sahibi personel istihdamında bazı karakteristik özelliklere sahip personelin istihdamından kaçınmalıdır. İşe alınacak kişilerin borç durumları, geçmiş yaşamları ve referansları, adli sicil kayıtları ve zararlı alışkanlıklarının araştırılması gibi ön değerlendirmeler işletme sahipleri için gelecek konusunda fikir sahibi olmalarını sağlayabilecektir.
- Yeniliklere açık bir aile işletmesi sahibi her türlü teknolojiyi doğru olarak ve yerinde kullanabilmelidir. Ayrıca işletme sahibi kendisinin ve çalışanlarının teknolojik aletleri ve programları kullanabilmek amacıyla gerekli eğitimlerin alınmasına imkan vermelidir. Böylece yapılacak olan hilelerin daha kolay şekilde fark edilmesine yardımcı olacaktır.
- İşletme personellerini hile yapmaya iten belli başlı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar baskı, fırsat ve haklı görme unsurlarıdır. İşletme sahipleri baskı unsurlarını, kötü alışkanlıklara ve lüks düşkünlüğüne bakarak; fırsat unsurunu, çalışanlar izlenip değerlendirilerek; haklı gösterme unsurunu ise yanlış olan davranışları açık bir şekilde tanımlayarak çalışanların hile yapmasını haklı gösterecek hiçbir sebep bırakmayarak tespit edebilirler.
- İşletmede uygulanacak sıkı denetim sayesinde yakalanma olasılığı artacaktır. Bu durum da hile yapma olasılığını azaltabilecektir.

- İşletmede uyumlu bir üst yönetim oluşturulmalı, yönetim kurulunda bir komite (örneğin; denetim komitesi olarak adlandırılabilir.) seçilmeli ve bu komitenin yönetim kademesini gözlemesi ve değerlemesi için etkin bir şekilde rol alması sağlanarak hile yapılması önenebilecektir.
- İşletmede personelin kabullenebileceği bir işletme ahlak politikası oluşturulmalı ve öncelikler yönetim tarafından benimsenmeli daha sonra personel bu konuda teşvik edilmelidir.
- İşletme içerisinde adil bir çalışma ortamı sağlanması ve personele yönelik yardım programları düzenlenmesi ile hile yapma olasılığı azaltılabilecektir.
- İşletme sahibi personelinin yetki seviyelerini belirlemeli ve gereken sınırların aşılmasını sağlamalıdır. Yetki seviyeleri sorumluluk seviyelerini aştığı takdirde hile yapılması kolaylaşmaktadır.
- İşletmedeki katı kurallar, personel arası haksızlıklar ve ayırımlar, ücret ödemelerindeki yetersizlikler hile yapma olasılığını artırmaktadır. Bu nedenle işletme sahibi olumlu bir çalışma ortamı oluşturarak personelin işletmeye bağlılığını ve motivasyonunu artırmalı bu şekilde de hile yapma olasılığını düşürmelidir.
- Teknolojiden faydalanılarak kamera vb. izleme sistemleri kullanılarak personelin ve işletmenin değerli varlıkları izlendiğinde hile yapma olasılığı azaltılabilecektir.
- Kanunların sadeleştirilmesi ile kolay anlaşılabilirlik sağlanarak hilelerin önlenmesi sağlanabilecektir.
- Aile işletmesi sahipleri işletmede yapılan hilelerin ortaya çıkartılabilmesi için şikayet, uyarı ve ihbarların kolay yapılabilmesini sağlamalı, bu konuda teşvik edici olarak cesaretlendirici ortam oluşturmalıdır. Hilenin ortaya çıkartılabileceği algısı yaygınlaştırılmalıdır. Bu şekilde de yakalanma korkusu ile aile bağlarını kaybetme, küçük düşme ve hapse girme gibi korkular hileden caydırıcı olabilecektir.
- Hileler karşısında verilecek cezalar ağırlaştırılarak caydırıcı olunabilecek ve hile yapma olasılığı en düşük seviyeye indirilebilecektir.

Bu çalışmada elde edilen bulgular ve bu bulgular doğrultusunda yapılan öneriler Niğde ilinde faaliyetlerini sürdürmekte olan aile işletmeleri çalışanlarından elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu nedenlerle elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Elde edilen bulguları genelleştirilebilmek için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde de yapılması gerekmektedir. Yapılacak olan çalışmalar, bu kapsamda ele alınırsa, literatürdeki önemli bir açık giderilmiş olacak ve her geçen gün önemi artan aile işletmeleri ve hile, hilenin önlenmesi konularının önemi değişik boyutlar ile analiz edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22, 119-138.

Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arzova, S. B. (2003). İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi'. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 20, 118-126.

Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1, 69-89.

Bayrakdar, M. (2019), *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile*. Alfa Basım Yayım ve Dağıtım, İstanbul.

Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. *Denetim Dergisi*, Kamu İç Denetçileri Derneği,8, 18-30.

Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2007). İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,9(2), 187-210.

Dinçay, İ.H. (2016). *Aile Şirketlerinin Kurumsallaşma Süreci ve İnsan Kaynakları Yönetimine Dair Bir Alan Araştırması: Yurtbay Seramik A.Ş. Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 221-236.

Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.

Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.

Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 60, 2-7.

Erdem, Z. (2014). *Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1, 145-169.

Gökten, O. P. (2018). Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3, 655-669.

Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, *1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*, <http://www.sbekongre.sakarya.edu.tr/kongre1/Bildiri/691-704.pdf>, 01 Eylül 2020' de alınmıştır.

Karahan, M. Ve Çolak, M. (2019). Muhasebe Uygulamalarındaki Hata ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(3), 2290-2305.

Karpuzoğlu, E. (2001). Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma. *Hayat Yayıncılık*, İstanbul.

Kobal, K. E. (2014). *Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma Sürecinde İkinci Kuşağın Yaşadığı Sorunlar Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Nakipoğlu, N. (2015). *Aile İşletmelerinde Kuşak Çatışmalarının Finansal Yapıya Etkileri: İtalyan-Türk Aile İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özçelik, H., Aracı Karataş, Ö.N. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29),197-214.

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

Tayman, M. Ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(3), 455-477.

Tevfik, A. T. ve Yılmaz, D. (2017). Aile İşletmeleri Yönetimi ile Muhasebeciler Arasındaki Bilgi Asimetrisinin Vekâlet Maliyetine Etkisi: Nitel Bir Araştırma. *Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 1(6), 32-46.

Tüm, K. (2015), “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1(1), 105-128.

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (Sem) Uygulaması*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.

Vardar, M.K. (2019). *Hilenin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yılmaz, K. (2013). *İşletmelerde Hile, Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.74.

GM(1,1) MODELİ İLE KONAKLAMA VE TESİS SAYILARI AÇISINDAN TAHMİNLENEN İLLERİN ENTROPİ TABANLI MOORA YÖNTEMİNE GÖRE SIRALANMASI

Ali ŞİMŞEK

Öğr. Gör., Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Isparta MYO, Lojistik Programı,
alisimsek@isparta.edu.tr

GM(1,1) MODELİ İLE KONAKLAMA VE TESİS SAYILARI AÇISINDAN TAHMİNLENEN İLLERİN ENTROPİ TABANLI MOORA YÖNTEMİNE GÖRE SIRALANMASI

ÖZET

Bu çalışma için iki temel amaç belirlenmiştir. Birinci amaç, illerin 2010-2019 yılları arasındaki konaklama ve tesis sayıları temel alınarak 2020-2023 yıllarındaki durumlarının tahmin edilmesidir. İkinci amaç, illerin 2020-2023 yıllarına ait verilerinin ortalama değerlerinin ağırlıklandırılarak sıralanmasıdır. Çalışmanın en önemli tarafı, bir karar verme probleminin çözümü için tahminlemeye, ağırlıklandırmaya ve sıralamaya dayanan bir model önerisi sunmasıdır. Bu amaçlar doğrultusunda 7 kriter (tesise geliş sayısı, geceleme sayısı, ortalama kalış sayısı, doluluk oranı, toplam tesis sayısı, toplam oda sayısı, toplam yatak sayısı) ve 75 ilden oluşan bir karar verme problemi belirlenmiştir. 2010-2019 yılları arasındaki orijinal veriler temelinde yapılan tahminlere göre bir karar matrisi oluşturulmuştur. Entropi yöntemine göre en önemli kriter doluluk oranı kriteri ve en az önem verilen kriterler toplam yatak sayısı ile toplam oda sayısı olarak belirlenmiştir. MOORA yöntemi ile yapılan çözüm sonucunda 2020-2023 yılları arasında Antalya, İstanbul ve Muğla'nın en iyi iller olarak ilk üç sırada yer alması beklenmektedir. Bu çalışma sonucunda elde edilen bulguların, hem işverenlerin hem de kanun koyucuların gelecekte alacakları kararlara temel oluşturabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: GM(1,1), Entropi, MOORA, Turizm.

JEL Sınıflandırma Kodları: C13, C44, Z32.

RANKING OF THE PROVINCES PREDICTED IN TERMS OF ACCOMMODATION AND FACILITIES WITH GM(1,1) MODEL ACCORDING TO ENTROPY BASED MOORA

ABSTRACT

Two main objectives have been set for this study. The first purpose is to estimate the status of the provinces in 2020-2023 based on the number of accommodations and facilities between 2010 and 2019. The second purpose is to weight the average values of the data of the provinces for the years 2020-2023. The most important aspect of the study is that it proposes a model based on forecasting, weighting and sorting to solve a decision-making problem. For these purposes, a decision-making problem consisting of 7 criteria (number of arrivals, number of overnight stays, average number of stays, occupancy rate, total number of facilities, total number of rooms, total number of beds) and 75 provinces were determined. A decision matrix was created based on estimates based on original data between 2010 and 2019. According to the entropy method, the most important criterion is the occupancy rate criterion and the least important criteria are the total number of beds and the total number of rooms. As a result of the solution made by MOORA method, Antalya, Istanbul and Mugla are expected to rank in the top three as the best provinces between 2020 and 2023. It is thought that the findings of this study may form the basis for future decisions by both employers and legislators.

Keywords: GM(1,1), Entropy, MOORA, Tourism.

JEL Classification Codes: C13, C44, Z32.

1. GİRİŞ

Tarih boyunca insanlar; ticaret, dini inanç, ekonomik kazanç, savaş, göç vb. durumlar amacıyla seyahat etmişlerdir. Turizm, yirminci yüzyılın en önemli sektörlerinden birisine dönüşmüştür. Tarihçiler; turizmin ortaya çıkışını İngiltere’de sanayi devrimi sırasında orta sınıfın yükselmesi ve nispeten ucuz ulaşım ile başladığını öne sürmektedirler. Uluslararası turizmin büyümesi ve gelişmesinde ise, Dünya Savaşı’ndan sonra ticari havayolu endüstrisinin oluşması ile 1950’lerden sonra jet uçağının geliştirilmesi etkili olmuştur. Uluslararası turizm ülkelerde sadece yeni istihdam olanakları sağlamakla kalmamış, aynı zamanda döviz kazanma aracı olarak da kullanılabilir hale gelmiştir. Günümüzde ise turizmin, ekonomik ve sosyal önemi daha da artmıştır. Son yıllarda sanayileşmiş ülkelerin çoğunda bile hizmet sektörünün en hızlı büyüyen ekonomik sektörlerden biri olduğu görülmektedir (Theobald, 2005: 5).

Küreselleşmeye bağlı olarak, öncelikle ulaşım ve bilişim alanlarındaki gelişmeler ile insanların harcanabilir gelirlerinin artması vb. gibi durumlar sonucunda, turizm dünyanın en büyük sektörlerinden biri haline dönüşmüştür (Erkan vd., 2013: 63). Turizmin küreselleşmesinde kültürel, politik ve ekonomik boyutlar etkili olmuştur (Hudson, 2008: 4). Turizm potansiyeline sahip ülkeler gelirlerinin artması için bazı politikalar uygulamaktadırlar. Bu politikalar sayesinde ise ülkeler turizme bir hareketlilik kazandırarak gelirlerini yükseltmektedirler (Karaatlı, 2016: 63). İnsanların turizm faaliyetleri içinde genellikle yer almayı arzu etmeleri, turizm sektörünün de genişlemesine olumlu yönde etki etmektedir (Bulut ve Yıldırım, 2018: 2). Turizmin çok yönlü ve aktörlü bir sektör haline gelmesi, bulunduğu ve geliştiği bölgedeki birçok sektörü de pozitif yönlü bir şekilde etkilemektedir (Selçuk vd., 2020: 12). Örneğin; işsizliğin azalması, yeni iş kollarının açılması vb. gibi durumlar başta olmak üzere, birçok alanda/sektörde olumlu gelişmeler görülebilmektedir (Köşker ve Unur, 2017: 127; Güllü ve Yılmaz, 2020: 503). Ancak turizm sektörünün gelişmesi olumlu bir şekilde kontrol edilemez ise geri dönüşü uzun zaman alacak ve/veya mümkün olmayan olumsuz durumlar oluşabilecektir (Yurtsal, 2019: 62).

Konaklama ve tesis sayılarının tahminlenmesine yönelik bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde GM(1,1) Modeli, Entropi yöntemi ve MOORA yöntemi hakkında bilgiler verilmektedir. İkinci bölümde araştırma sorusu ile uygulamada kullanılan illerin 2010-2019 yılları arasındaki konaklama ve tesis sayıları verilmiştir. Son bölümde ise tahmin edilen veriler, karar matrisi, önem ağırlık değerleri ve sıralama sonuçları ile ilgili veriler tablolastırılarak gösterilmektedir. Bu çalışmanın iki temel amacı bulunmaktadır. Birinci amacı, illerin 2010-2019 yılları arasındaki konaklama ve tesis sayıları temelinde 2020-2023 yıllarındaki değerlerinin tahmin edilmesidir. İkinci amacı ise, illerin 2020-2023 yıllarına ait verilerin ortalama değerlerine göre sıralanmasıdır. Çalışmanın en önemli yönü, bir karar verme probleminin çözümü için tahmin edilmesine, önem ağırlık değerlerinin belirlenmesine ve sıralanmaya dayanan bir model önerisi ortaya koymasıdır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu bölümünde GM(1,1) modeli (*tahmin etme*), Entropi (*önem ağırlık değerlerinin belirlenmesi*) ve MOORA (*sıralama*) yöntemleri açıklanmıştır.

2.1. GM(1,1) MODELİ

GM(1,1) modelinin çözümü için altı temel aşamanın uygulanması gerekmektedir. Bunlar (Julang, 1982; 288-294; 1989: 1-24; Liu ve Lin, 2006: 199-216):

Birinci Aşama: Ham veri seti ($X^{(0)}$), negatif olmayan orijinal veri setidir. Ham veri seti, Eşitlik (1)’de yer almaktadır.

$$X^{(0)} = \{x^{(0)}(1), x^{(0)}(2), \dots, x^{(0)}(n)\} \quad (1)$$

İkinci Aşama: Eşitlik (1)’de gösterilen orijinal veri setine ($x^{(0)}(k) \geq 0$; $k = 1, 2, \dots, n$), birinci dereceden birikim üretim işlemi (Accumulated Generating Operation; AGO) uygulanarak (1-AGO) Eşitlik (2)’de gösterilen $X^{(1)}$ dizini ile Eşitlik (3)’te gösterilen $x^{(1)}(k)$ dizini elde edilmektedir.

$$X^{(1)} = \{x^{(1)}(1), x^{(1)}(2), \dots, x^{(1)}(n)\} \quad (2)$$

$$x^{(1)}(k) = \sum_{i=1}^k x^{(0)}(i) \quad (3)$$

Üçüncü Aşama: İkinci aşamada elde edilen $X^{(1)}$ dizinine Eşitlik (4)'te gösterilen dizin kullanılarak $Z^{(1)}$ ardışık ortalama dizini ($k = 1, 2, \dots, n$) elde edilmektedir.

$$Z^{(1)} = \{z^{(1)}(1), z^{(1)}(2), \dots, z^{(1)}(n)\} \quad (4)$$

Eşitlik (4)'teki dizin kullanılarak elde edilen $Z^{(1)}$ ardışık ortalama dizinine Eşitlik (5) uygulanarak $z^{(1)}(k)$ dizini ($k = 2, 3, \dots, n$) belirlenmektedir.

$$z^{(1)}(k) = 0.5 \cdot x^{(1)}(k) + 0.5 \cdot x^{(1)}(k-1) \quad (5)$$

Dördüncü Aşama: Bu aşamada, \hat{a} vektörü ($\hat{a} = [a, b]^T$) elde edilmektedir. \hat{a} vektörünün hesaplanması için En Küçük Kareler Yöntemi (The Least Squares Method; LS; EKKY) temelinde $x^{(0)}(k) + az^{(1)}(k) = b$ denklemi kullanılmaktadır. Bu eşitlikteki (k) zaman, (a) gelişme katsayısı ve (b) sürücü katsayısı olarak ifade edilmektedir. \hat{a} vektörünün elde edilmesi için, Y ve B matrisleri oluşturulduktan sonra Eşitlik (6) kullanılmaktadır.

$$Y = \begin{bmatrix} x^{(0)}(2) \\ x^{(0)}(3) \\ \vdots \\ x^{(0)}(n) \end{bmatrix}; B = \begin{bmatrix} -z^{(1)}(2) & 1 \\ -z^{(1)}(3) & 1 \\ \vdots & \vdots \\ -z^{(1)}(n) & 1 \end{bmatrix}$$

$$\hat{a} = [B^T B]^{-1} B^T Y \quad (6)$$

Beşinci Aşama: İlk dört aşamada, $X^{(0)}$ negatif olmayan ham veri seti, $X^{(1)}$ birinci dereceden birikim üretim işlemi dizini ve $z^{(1)}(k)$ ardışık ortalama dizini hesaplandıktan sonra \hat{a} vektörü elde edilmiştir. Bu aşamada ise, \hat{a} vektörünün elde edilmesinde kullanılan Eşitlik (6)'da ki dizinin ($[a, b]^T = [B^T B]^{-1} B^T Y$) birinci dereceden türevi alınarak sırasıyla Eşitlik (7), (8) ve (9) hesaplanmaktadır.

$$\frac{dx^{(1)}}{dt} + ax^{(1)} = b \quad (7)$$

$$x^{(1)}(t) = \left[x^{(1)}(0) - \frac{b}{a} \right] e^{-at} + \frac{b}{a} \quad (8)$$

$$\hat{x}^{(1)}(k+1) = \left[x^{(1)}(1) - \frac{b}{a} \right] e^{-ak} + \frac{b}{a} \quad (9)$$

Altıncı Aşama: Bu aşamada Eşitlik (9)'da hesaplanan değerlere Eşitlik (10) dizini kullanılarak ($k = 1, 2, \dots, n$), tahmini değerler (ters birikim üretme işlemi) elde edilmektedir.

$$\hat{x}^{(0)}(k+1) = a^{(1)} \hat{x}^{(1)}(k+1); \hat{x}^{(1)}(k+1) - \hat{x}^{(1)}(k); \left[x^{(0)}(1) - \frac{b}{a} \right] e^{-ak} \cdot (1 - e^a) \quad (10)$$

Eşitlik (10)'un elde edilen tahmini değerlerin tutarlı olup olmadığının belirlenmesi için Eşitlik (11)'deki yarı-düzensizlik (p) değerinin, Eşitlik (12)'deki yarı-üssellik (σ) değerinin ve Eşitlik (13)'teki ortalama mutlak hata yüzdesi (Mean Absolute Percentage Error; MAPE) değerinin hesaplanması gerekmektedir.

$$p(k) = \frac{x^{(0)}(k)}{x^{(1)}(k-1)} \quad (11)$$

$$\sigma^{(1)}(k) = \frac{x^{(1)}(k)}{x^{(1)}(k-1)} \quad (12)$$

Eşitlik (11) dizini kullanılarak hesaplanan yarı-düzensizlik değerinin $[0; 0.5]$ aralığında ($k > 3$) ve Eşitlik (12) dizini kullanılarak elde edilen yarı-üssellik değerinin $[1; 1.5]$ aralığında ($k > 3$) olması

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

gerekmektedir. Bu aralık değerlerinin hesaplanmasında Chen vd. (2005: 708)'ne göre veri setinde kullanılan tahmini değişkenlerin 2'den az olmaması ($k > 2$) gerektiği vurgulanmaktadır.

Hesaplanan değerlerin istenilen aralıklar arasında olduğu belirlendikten sonra Eşitlik (13)'te gösterilen MAPE değeri elde edilmektedir (Huang, 2012: 195).

$$MAPE = \frac{1}{n} \sum_{k=1}^n \left| \frac{x^{(0)}(k) - \hat{x}^{(0)}(k)}{x^{(0)}(k)} \right| \cdot 100\% \quad (13)$$

Hesaplanan MAPE değeri %50'den aşağı çıkması durumunda elde edilen tahmini değerlerin yorumlanabilir olduğu kabul edilmektedir. MAPE değerinin aralıkları; %9.9 ve altında yüksek düzeyde güvenilir bir tahmin, %10-%19.9 arasında iyi düzeyde bir tahmin, %20-%49.9 arasında yeterli düzeyde bir tahmin ve %50 ve üstünde elde edilirse zayıf bir tahmin şeklindedir (Zhao vd., 2012: 528). GM(1,1) modeliyle birlikte kullanılan yöntemlerle ilgili literatürde yapılmış çalışmaların bazıları Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: GM(1,1) Modeliyle Birlikte Kullanılan Yöntemlerle İlgili Yapılmış Bazı Çalışmalar

Yazar (Yıl)	Yöntem	Konu	Temel Uygulama Alanı
Geng vd. (2020)	Entropi	Bir ülkedeki illerin turizm sektörü açısından değerlendirilmesi	Tahminleme Ağırlıklandırma
Nguyen (2020)	DEA	İnşaat sektöründeki olası şirket birlikteliklerinin değerlendirilmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme
Zhuo vd. (2020a)	Entropi	İllerin spor ve konaklama alanına göre değerlendirilmesi	Tahminleme Ağırlıklandırma
Zhuo vd. (2020b)	Entropi	Bir ülkedeki spor sektörünün değerlendirilmesi	Tahminleme Ağırlıklandırma
Nguyen ve Nguyen (2019)	DEA	Turizm sektöründe faaliyet gösteren otellerin değerlendirilmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme
Nguyen ve Tran (2018a)	DEA	İlaç sektöründeki olası şirket birlikteliklerinin değerlendirilmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme
Nguyen ve Tran (2018b)	DEA	Lojistik sektöründeki olası şirket (liman) birlikteliklerinin değerlendirilmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme
Wang vd. (2017)	DEA	Yeşil lojistik firmaları açısından tedarikçi seçimi değerlendirmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme
Wang vd. (2017)	DEA	Bir ülkedeki tekstil ve konfeksiyon alanındaki işletmelerin değerlendirilmesi	Tahminleme Etkinlik/Değerlendirme

2.2. ENTROPİ YÖNTEMİ

Shannon (1951: 50)'a göre Entropi, belirli bir anlamda, dilde bir metnin her harfi için ortalama olarak ne kadar bilgi üretildiğini ölçen istatistiksel bir parametredir. Bir karar verme probleminde kriterlerin ağırlıklandırılması için kullanılan Entropi yönteminin çözümü beş temel aşamadan oluşmaktadır. Bunlar (Shannon, 1948: 392-403; 1951: 50-64; Lotfi ve Fallahnejad, 2010: 55-56; Li vd., 2011: 2087; Wang ve Zhan, 2012: 50):

Birinci Aşama: Bu aşamada karar matrisi oluşturulmaktadır. Karar matrisi, X ; alternatif sayısı, m ve kriter sayısı n şeklinde ifade edilmektedir. Karar matrisindeki kriterler, fayda ($i = 1, \dots, m; j = 1, \dots, n$) ve maliyet ($i = 1, \dots, m; j = 1, \dots, n$) indekslerine göre Eşitlik (14) ve Eşitlik (15) ile normalize edilir.

$$r_{ij} = x_{ij} / \max_{ij} \quad (14)$$

$$r_{ij} = \min_{ij} / x_{ij} \quad (15)$$

$$X = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{bmatrix}$$

İkinci Aşama: Karar matrisi Eşitlik (16) kullanılarak normalize edilir. P_{ij} ve i . alternatifinin j . kriterlerine göre performans derecesi, X_{ij} şeklindedir.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

$$P_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum_{i=1}^m x_{ij}}, \forall i, j \quad (16)$$

Üçüncü Aşama: Bu aşamada, Entropi değeri Eşitlik (17) kullanılarak hesaplanmaktadır. Entropi değerinin 0-1 ($0 \leq E_j \leq 1$) arasında olması gerekmektedir. Bu değer hesaplanmadan önce Entropi katsayısı (k) değeri belirlenmelidir.

$$k = 1/\ln(m); E_j = -k \sum_{i=1}^m P_{ij} \ln P_{ij}, \forall j \quad (17)$$

Dördüncü Aşama: Entropi değeri hesaplandıktan sonra Eşitlik (18) kullanılarak bilginin farklılaşma derecesi (d_j) hesaplanmaktadır.

$$d_j = 1 - E_j, \forall j \quad (18)$$

Beşinci Aşama: Entropi yönteminin son aşamasında kriterlerin ağırlıkları/değerleri (w_j) Eşitlik (19) kullanılarak hesaplanmaktadır. j. kriterin yani problemdeki her bir kriterin değeri aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır. Hesaplanan kriterlerin değerleri toplamı 1'e eşit olması gerekmektedir ($w_1 + w_2 + w_3 + w_j + \dots + w_n = 1$).

$$w_j = \frac{d_j}{\sum_{j=1}^n d_j}, \forall j \quad (19)$$

Temel uygulama alanı “ağırlıklandırma ve sıralama” olan Entropi ile birlikte kullanılan yöntemlerle ilgili literatürde yapılmış çalışmaların bazıları Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Entropi ile Birlikte Kullanılan Yöntemlerle İlgili Yapılmış Bazı Çalışmalar

Yazar (Yıl)	Yöntem	Konu
Acer ve Kalender (2020)	TOPSIS	Antrepoların değerlendirilmesi
Güllü ve Yılmaz (2020)	EDAS	Seyahat ve Turizm Rekabet Endeksi temelinde ülkelerin değerlendirilmesi
Karaca vd. (2020)	WASPAS	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Akın (2019)	CRITIC ROV	Bir üretim işletmesi için en uygun ürünün seçimi probleminin değerlendirilmesi
Andria vd. (2019)	Bulanık Entropi DEA	Bir bölgedeki turizm destinasyonlarının değerlendirilmesi
Ece (2019)	TOPSIS	İşletmelerin performans açısından değerlendirilmesi
Gezen (2019)	WASPAS	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Gu vd. (2019)	TOPSIS	Bir bölgedeki turizm destinasyonlarının değerlendirilmesi
Işık (2019)	ARAS	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Kaplanoğlu (2019)	MAUT	İşletmelerin performans açısından değerlendirilmesi
Kıracı ve Asker (2019)	TOPSIS	Leasing sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin değerlendirilmesi
Özdağoğlu ve Keleş (2019)	Gri Entropi ROV	Borsada işlem gören spor kulüplerinin finansal açıdan değerlendirilmesi
Ulutaş (2019)	EDAS	Lojistik işletmelerinin değerlendirilmesi
Gök-Kısa ve Perçin (2018)	VIKOR	Bilişim teknolojisi sektöründeki bilgisayar donanım alanında faaliyet gösteren işletmelerin değerlendirilmesi
Ömürbek vd. (2018)	MAUT COPRAS; SAW	Havacılık Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin değerlendirilmesi
Özdağoğlu (2018)	Gri Entropi EATWIOS	Borsada faaliyet gösteren sınai alanındaki işletmelerin değerlendirilmesi
Ural vd. (2018)	WASPAS	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Akçakanat vd. (2017)	WASPAS	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Ömürbek ve Balcı (2017)	COPRAS	Havacılık Sektörünün performans açısından değerlendirilmesi

Yazar (Yıl)	Yöntem	Konu
Sarı (2017)	VIKOR	İşgörenlerin değerlendirilmesi
Karaathlı (2016)	Gri İlişkisel Analiz	Türkiye'nin turizm sektörünün değerlendirilmesi
Tunca vd. (2016)	MAUT	Petrol ihraç eden ülkelerin değerlendirilmesi
Alp vd. (2015)	MAUT	İşletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik açısından değerlendirilmesi
Zhang vd. (2011)	TOPSIS	Bir bölgedeki turizm destinasyonlarının değerlendirilmesi

2.3. MOORA YÖNTEMİ

MOORA (Multi – Objective Optimization by Ratio Analysis) yöntemi literatüre Brauers ve Zavadskas (2006) tarafından kazandırılmıştır. Bu yöntem, farklı öngörülerin gruplandırılmasına dayanmaktadır (Özkan, 2020: 217). Bu yöntemde ilk olarak, Eşitlik (20)'deki gibi alternatiflerin ($j = 1, 2, 3, \dots, m$) satırları ve kriterlerin ($i = 1, 2, 3, \dots, n$) sütunları oluşturduğu bir karar matrisi ($x_{ij} = i.$ niteliğin/amacın $j.$ alternatife tepkisi) meydana getirilmesi gerekmektedir (Kracka vd., 2010: 352; Önay, 2014: 246).

$$x_{ij} = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{bmatrix} \quad (20)$$

MOORA yöntemi; (i) oran sistemi, (ii) referans noktası ve (iii) tam çarpım yaklaşımı olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bunlar (Brauers ve Zavadskas, 2006: 445-469; Brauers ve Ginevicius, 2009: 123-124; Brauers ve Zavadskas, 2010: 78-79; Brauers, 2013: 42-44; Stanujkic vd., 2013: 219; Baležentis ve Baležentis, 2014: 210-211):

Oran Sistemi Yaklaşımı: Bu yaklaşım, iki aşamada çözümlenmektedir. Birinci aşama için Eşitlik (21)'deki dizin ($x_{ij}^* = i.$ amaçla ilgili $j.$ alternatifin tepkisi/yanıtının normalize edilmesini temsil eden boyutsuz sayı; $x_{ij} = i.$ amaçla ilgili $j.$ alternatifin tepkisi/yanıtı; $i = 1, 2, 3, \dots, n$ 'kriterlerin sayısı'; $j = 1, 2, 3, \dots, m$ 'alternatiflerin sayısı') kullanılarak karar matrisi normalize edilmektedir.

$$x_{ij}^* = \frac{x_{ij}}{\sqrt{\sum_{j=1}^m x_{ij}^2}} \quad (21)$$

İkinci aşamada, Eşitlik (22)'deki dizin ($y_j^* =$ tüm amaçlara göre normalleştirilmiş $j.$ alternatifin değerlendirilmesi; $i = 1, 2, 3, \dots, g$ kriterlerin maksimize edilmesi; $i = g+1, g+2, g+3, \dots, n$ kriterlerin minimize edilmesi) kullanılarak nihai sonuç elde edilir.

$$y_j^* = \sum_{i=1}^g x_{ij}^* - \sum_{i=g+1}^n x_{ij}^* \quad (22)$$

Referans Noktası Yaklaşımı: Bu yaklaşımın diğer yaklaşımdan farklı olarak, kriterlerin alternatifleri farklı oranlarda etkilediği kabul edilmektedir. Referans noktası yaklaşımı, iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada Eşitlik (21) dizini kullanılmaktadır. İkinci aşamada ise, her bir kriterin alternatifleri etkileme değerleri/oranları (**önem katsayısı- \ddot{y}_j^***) Eşitlik (23)'teki dizin ($\ddot{y}_j^* =$ tüm amaçlara göre normalleştirilmiş $j.$ alternatifin değerlendirilmesi; $s_i = i.$ amacın önem katsayısı; $x_{ij}^* =$ normalize $j.$ alternatifle ilgili $i.$ nitelik; $i = 1, 2, 3, \dots, g$ kriterlerin maksimize edilmesi; $i = g+1, g+2, g+3, \dots, n$ kriterlerin minimize edilmesi) kullanılarak elde edilmektedir.

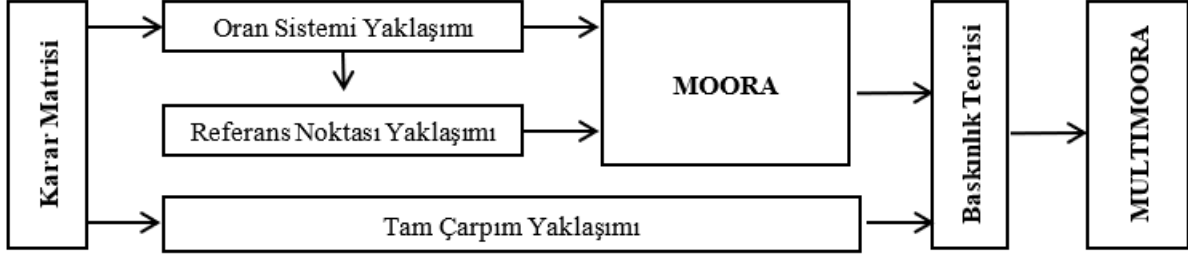
$$\ddot{y}_j^* = \sum_{i=1}^{i=g} s_i x_{ij}^* - \sum_{i=g+1}^{i=n} s_i x_{ij}^* \quad (23)$$

Tam Çarpım Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, her bir alternatifin maksimizasyon amaçlı olarak verileri çarpılır ve minimize amaçlı olarak veriler çarpım değerlerine bölünmektedir. Bu işlem Eşitlik (24)'te gösterilmektedir.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

$$U_i = \frac{A_i}{B_i}; A_i = \prod_{g=1}^j x_{gj}; B_i = \prod_{k=j+1}^n x_{kj} \quad (24)$$

Alternatiflerin Nihai Sıralanması: Oran sistemi, referans noktası ve tam çarpım yaklaşımı kullanılarak hesaplanan alternatiflerin sıralama değerleri, baskınlık teorisi kullanılarak alternatiflerin nihai sıralaması yapılmaktadır. Bu nihai sıralama durumu MULTIMOORA olarak adlandırılmaktadır. Bu nihai sıralamanın süreci Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: MULTIMOORA Yönteminin Genel Yapısı

Kaynak: Baležentis ve Baležentis (2014): 211.

Temel uygulama alanı “sıralama” olan MOORA ile birlikte kullanılan yöntemlerle ilgili literatürde yapılmış bazı çalışmalar Tablo 3’te gösterilmektedir.

Tablo 3: MOORA ile Birlikte Kullanılan Yöntemlerle İlgili Yapılmış Bazı Çalışmalar

Yazar (Yıl)	Yöntem	Konu
Selçuk vd. (2020)	SWARA	Doğal alanların ve bu doğal alanlarla birlikte tehlikede olabilecek yerlerin değerlendirilmesi
Çakır ve Bilge (2019)	SWARA	Banka müşteri ve banka yöneticileri temelinde en uygun bankanın belirlenmesi
Dincer ve Yüksel (2019)	Bulanık DEMATEL Bulanık MOORA	Avrupa turizm endüstrisinin geliştirilmesine yönelik stratejilerin değerlendirilmesi
Karayel vd. (2018)	AHP VIKOR	Bir imalat işletmesi için en uygun malzeme taşıma sistemi seçiminin değerlendirilmesi
Ömürbek ve Eren (2016)	PROMETHEE COPRAS	Gıda sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin yıllar itibarıyla finansal analizinin değerlendirilmesi
Özbek ve Erol (2016)	AHP BAT; COPRAS	Depo yeri seçimi probleminin değerlendirilmesi
Sezen Akar ve Çakır (2016)	Bulanık AHP	Lojistik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin personel seçimi probleminin değerlendirilmesi
Şimşek vd. (2015)	TOPSIS	Bir otel işletmesi için en uygun tedarikçinin belirlenmesine yönelik problemin değerlendirilmesi
Uygurtürk (2015)	Bulanık MOORA	Bankacılık sektörünün performans açısından değerlendirilmesi
Yıldırım ve Öney (2013)	Bulanık AHP	Bulut teknolojisi üzerine faaliyet gösteren işletmelerin değerlendirilmesi

3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

Bu bölümde, “araştırma sorusu” ve “orijinal veri seti” hakkında bilgi verilmiştir. Bu çalışma için belirlenen temel araştırma sorusu, “Türkiye’deki illerin 2010-2019 yılları arasındaki konaklama (tesise geliş sayısı, geceleme, ortalama kalış süresi, doluluk oranı) ve tesis sayıları (toplam tesis sayısı, toplam oda sayısı, toplam yatak sayısı) temelinde 2020-2023 yılları arasındaki turizm geleceklere nasıl olacaktır?” şeklindedir. Temel araştırma sorusu kapsamında üç alt soru oluşturulmuştur. Bunlar:

- GM(1,1) modeli temelinde tahmin edilecek olan tesise geliş sayısındaki, gecelemedeki, ortalama kalış süresindeki, doluluk oranındaki, toplam tesis sayısındaki, toplam oda sayısındaki ve toplam yatak sayısındaki değişimler nasıl gerçekleşecektir?
- Entropi yöntemi ile 2020-2023 yılları arasındaki tahmin edilen tesise geliş sayısına, geceleme, ortalama kalış süresine, doluluk oranına, toplam tesis sayısına, toplam oda sayısına ve toplam yatak sayısına ait önem katsayı değerleri nasıl gerçekleşecektir?

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

c) MOORA yöntemine göre Türkiye'deki illerin, 2020-2023 yılları arasındaki tahmini tesise geliş sayısı, geceleme, ortalama kalış süresi, doluluk oranı, toplam tesis sayısı, toplam oda sayısı ve toplam yatak sayısı temelinde, sıralaması nasıl gerçekleşecektir?

Çalışmanın amacına uygun olarak temel/alt araştırma sorularının yanıtlanması için orijinal veriler T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı'na (KTB) ait Turizm İstatistikleri kısmından elde edilmiştir (KTB, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html>, 16.11.2020). Konaklama kriterleri; tesise geliş sayısı, geceleme, ortalama kalış süresi ile doluluk oranıdır (KTB, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, 16.11.2020). Tesis sayıları kriterleri; toplam tesis sayısı, toplam oda sayısı ile toplam yatak sayısıdır (KTB, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201140/yillik-istatistikler.html>, 16.11.2020). Orijinal veri setine ait bu değerler Tablo 4 ile Tablo 10 arasında gösterilmektedir. Tablolarda yer alan illerin kodlanması için illerin isimleri alfabetik olarak sıralanmıştır. Örnek olarak; A₁: Adana, A₂: Adıyaman, A₃: Afyonkarahisar, ..., A₇₆: Yalova, A₇₇: Yozgat, A₇₈: Zonguldak şeklindedir. Ayrıca orijinal veri setinde Bayburt, Kilis ve Siirt illerine ait bazı verilerin eksik olması nedeniyle Tablo 4 ile 10 arasında 78 ilin konaklama ve tesis sayılarına yer verilmiştir. Tablo 4'te 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait tesise geliş sayıları (gelen müşteri sayısı/yıl) gösterilmektedir.

Tablo 4: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Tesise Geliş Sayısına Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	307.432	322.804	324.175	415.794	458.006	540.306	576.863	685.784	722.695	746.714
A ₂	52.340	50.328	59.522	67.262	68.277	51.530	53.827	76.455	98.158	114.954
A ₃	240.918	250.668	264.841	371.901	382.205	433.544	468.741	518.821	585.647	591.988
A ₄	4.318	11.987	18.536	38.001	23.494	10.024	29.062	47.855	57.844	47.653
A ₅	87.789	70.045	81.746	85.400	94.518	108.169	105.506	101.635	111.649	120.998
A ₆	27.389	61.001	64.143	61.271	59.562	63.246	83.561	112.905	129.170	124.430
A ₇	1.370.326	1.644.528	1.769.454	1.709.556	1.657.617	1.643.621	1.614.943	2.146.073	2.446.238	2.568.591
A ₈	10.952.694	11.726.601	12.786.923	13.794.072	14.657.471	14.513.510	11.328.410	13.852.873	16.615.773	19.137.309
A ₉	10.381	16.039	42.276	36.287	25.313	24.393	26.173	32.410	26.067	28.288
A ₁₀	85.321	90.905	85.837	56.799	63.048	69.131	73.971	69.163	79.815	93.884
A ₁₁	703.282	906.109	1.077.784	1.135.494	1.170.672	1.264.021	1.223.751	1.463.182	1.566.340	1.617.822
A ₁₂	423.236	542.024	491.119	486.071	517.400	520.638	413.082	556.973	639.858	686.859
A ₁₃	33.210	35.314	28.794	32.177	15.353	24.876	27.134	54.853	51.879	55.561
A ₁₄	56.299	61.533	40.927	133.309	89.416	60.307	79.620	99.052	111.617	96.130
A ₁₅	22.425	26.984	27.051	31.076	33.230	31.663	43.026	50.028	49.688	51.633
A ₁₆	6.829	5.349	15.580	17.282	14.853	22.550	36.749	37.161	31.518	23.867
A ₁₇	18.268	20.510	36.971	25.526	27.604	31.827	22.844	41.236	50.244	66.565
A ₁₈	196.083	211.138	235.463	263.950	229.479	275.513	262.195	230.456	279.057	330.665
A ₁₉	12.394	14.430	17.784	12.019	33.348	35.118	47.787	29.839	36.288	48.734
A ₂₀	462.725	554.623	592.021	669.625	697.875	818.976	738.771	930.756	999.148	1.025.680
A ₂₁	306.567	444.890	439.757	489.508	507.299	550.060	415.805	479.753	521.815	589.140
A ₂₂	22.907	27.575	25.720	24.929	29.517	44.673	40.123	42.609	39.305	38.305
A ₂₃	68.120	70.176	72.637	74.182	83.937	80.363	56.725	60.462	52.957	52.798
A ₂₄	893.513	1.061.242	941.321	824.396	795.554	833.891	477.398	587.683	777.375	833.329
A ₂₅	218.195	226.043	199.694	225.882	239.606	212.813	163.403	262.770	351.917	424.717
A ₂₆	41.212	51.577	55.660	92.512	85.743	96.130	87.154	67.652	73.557	71.946
A ₂₇	121.932	136.566	115.374	132.024	160.071	173.323	137.381	191.302	228.046	237.521
A ₂₈	47.460	61.434	68.008	72.804	76.079	76.316	98.289	142.430	167.608	179.614
A ₂₉	16.071	26.132	36.676	36.196	44.446	59.544	64.591	72.630	87.272	90.903
A ₃₀	166.831	151.760	162.899	184.390	184.674	182.361	174.089	179.313	182.127	186.496
A ₃₁	171.438	194.100	195.001	204.643	200.863	259.628	322.553	335.518	427.459	473.508
A ₃₂	264.346	342.655	441.521	458.577	400.737	366.112	380.861	640.926	670.971	725.108
A ₃₃	40.218	72.271	69.093	74.997	76.067	89.692	82.979	124.753	129.170	121.313
A ₃₄	1.011	10.028	15.184	20.712	18.800	21.232	21.523	21.685	21.792	30.187
A ₃₅	9.774	37.825	41.328	35.963	13.705	28.065	14.500	45.457	45.371	36.546
A ₃₆	232.822	213.290	201.910	227.273	254.921	280.570	285.653	352.546	397.458	410.165
A ₃₇	52.478	41.098	71.595	53.315	56.784	26.080	29.587	31.025	21.068	19.506
A ₃₈	93.874	79.493	102.927	102.866	104.596	114.847	136.222	149.831	155.877	207.250
A ₃₉	4.641.209	5.588.545	6.157.578	6.314.969	7.048.722	7.969.371	7.015.399	7.823.925	9.013.444	10.297.170
A ₄₀	1.305.486	1.668.356	1.876.734	1.728.975	1.794.228	2.099.569	1.899.276	1.882.062	2.395.446	2.811.511
A ₄₁	50.874	62.253	62.846	70.980	93.768	147.382	147.798	205.976	244.432	220.065
A ₄₂	65.308	79.408	72.292	80.363	105.044	92.268	134.594	111.918	150.960	154.390
A ₄₃	13.023	17.592	24.521	34.770	41.856	48.417	45.993	54.640	59.693	66.031
A ₄₄	55.931	53.760	54.146	42.938	50.796	60.972	55.457	70.414	109.926	138.697
A ₄₅	43.713	39.003	56.167	62.014	63.571	63.690	61.096	44.511	66.088	73.955
A ₄₆	154.999	208.793	232.603	228.754	261.637	250.417	233.848	293.307	275.033	305.250
A ₄₇	1.396	163	3.406	1.673	2.718	5.172	6.374	21.574	28.082	22.407

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₄₈	9.544	10.230	22.268	20.030	25.202	39.726	60.650	41.688	40.439	41.150
A ₄₉	13.095	27.091	29.517	55.444	58.764	92.787	79.246	79.112	69.870	69.988
A ₅₀	156.639	215.096	240.364	292.737	280.640	320.618	370.043	431.704	428.762	457.767
A ₅₁	408.696	414.231	409.852	444.384	461.409	483.014	466.092	551.403	616.159	700.942
A ₅₂	72.352	72.168	78.795	84.304	88.988	87.093	82.414	88.256	94.016	90.902
A ₅₃	104.031	116.313	118.549	112.331	130.245	153.143	156.420	195.823	201.112	193.309
A ₅₄	116.053	128.258	112.519	135.426	145.873	166.752	206.963	275.214	270.639	250.255
A ₅₅	110.668	104.012	109.812	149.333	190.521	103.618	93.087	118.513	189.663	206.873
A ₅₆	246.840	283.513	300.946	355.218	366.222	369.902	454.509	567.628	590.544	622.442
A ₅₇	2.533.635	2.477.016	2.489.086	2.686.304	3.016.624	3.411.274	2.488.887	2.083.647	2.713.132	2.976.098
A ₅₈	48.031	35.382	38.979	43.920	40.308	26.269	19.674	39.261	39.550	46.757
A ₅₉	776.635	791.903	757.357	783.944	906.164	761.709	389.229	608.598	1.018.744	1.171.816
A ₆₀	15.271	18.686	23.128	32.733	26.498	27.526	25.385	33.442	51.028	56.377
A ₆₁	79.617	112.943	154.873	178.629	180.603	207.927	188.481	245.816	228.068	284.504
A ₆₂	13.762	21.316	25.016	26.682	23.556	29.551	30.100	29.487	26.645	31.763
A ₆₃	17.864	43.274	57.332	64.134	71.465	77.547	54.077	46.929	63.404	86.197
A ₆₄	14.090	94.942	132.835	152.728	172.117	227.073	208.016	198.026	212.486	255.611
A ₆₅	87.862	136.148	148.922	152.430	224.019	227.541	279.142	324.471	342.148	340.975
A ₆₆	16.676	22.971	28.482	31.250	34.561	51.842	47.993	49.647	48.467	45.544
A ₆₇	62.203	69.576	72.726	73.583	78.682	97.569	121.092	73.890	94.391	114.566
A ₆₈	95.115	120.750	151.841	180.863	187.784	185.827	163.924	210.253	307.824	272.766
A ₆₉	4.745	14.862	33.774	67.542	62.337	52.561	57.192	81.577	93.444	106.792
A ₇₀	47.424	73.378	98.498	107.411	134.712	144.548	162.846	161.524	178.666	179.836
A ₇₁	62.969	68.624	73.160	71.942	84.512	83.018	70.902	65.190	60.927	85.404
A ₇₂	178.954	233.574	307.671	257.022	283.751	650.171	285.003	401.932	393.941	432.172
A ₇₃	2.628	12.148	13.813	19.624	19.935	22.525	16.423	24.550	27.967	30.657
A ₇₄	34.201	37.737	35.826	27.991	39.229	49.328	46.338	69.675	64.995	61.371
A ₇₅	105.352	109.982	82.448	94.556	136.393	136.656	165.048	176.261	147.858	148.250
A ₇₆	46.725	58.653	56.800	77.435	103.893	93.589	106.452	101.898	103.574	102.480
A ₇₇	35.362	31.251	43.564	49.392	76.406	91.127	71.342	95.438	99.484	89.800
A ₇₈	60.185	65.966	72.954	109.634	118.264	95.512	101.896	109.308	105.295	121.353

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, 16.11.2020.

Tablo 5'te 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait geceleme sayıları (geceleyen müşteri sayısı/yıl) gösterilmektedir.

Tablo 5: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Geceleme Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	467.541	496.910	550.013	679.495	749.805	845.234	903.047	1.103.662	1.191.228	1.187.797
A ₂	57.349	64.930	74.194	79.686	85.830	62.292	70.879	111.867	134.069	153.615
A ₃	466.253	524.973	594.670	854.650	852.000	835.561	1.102.923	1.223.319	1.339.118	1.327.635
A ₄	5.885	22.485	22.441	48.686	29.869	16.875	111.601	65.176	82.186	74.101
A ₅	111.299	99.666	120.243	135.964	144.667	158.343	159.882	159.030	182.570	188.206
A ₆	31.948	88.559	95.307	90.555	89.971	95.112	117.669	163.412	185.986	173.062
A ₇	2.268.833	2.762.341	3.023.431	2.978.118	2.798.446	2.823.652	2.863.505	3.680.849	4.138.965	4.246.438
A ₈	55.890.858	57.814.566	68.037.703	66.376.698	70.346.343	70.527.186	56.600.604	56.096.822	73.689.106	82.397.274
A ₉	10.421	16.124	42.952	39.060	28.029	36.201	32.034	78.946	69.525	71.512
A ₁₀	109.192	111.649	113.239	100.476	106.072	116.159	125.647	109.951	123.127	136.940
A ₁₁	2.492.448	2.967.153	3.468.684	3.731.733	3.598.371	3.593.211	3.094.939	3.919.732	4.748.056	4.325.977
A ₁₂	848.939	1.055.144	1.020.991	960.467	1.011.667	988.791	797.481	1.095.767	1.206.584	1.244.285
A ₁₃	43.543	45.281	43.052	42.361	31.294	34.877	41.795	81.671	82.549	88.826
A ₁₄	77.957	76.192	61.790	178.047	117.291	70.362	108.142	155.605	177.991	156.720
A ₁₅	38.470	52.350	54.456	66.061	66.260	63.922	77.901	78.987	72.197	74.911
A ₁₆	8.308	6.664	18.029	21.752	18.100	31.247	44.197	46.713	41.250	32.787
A ₁₇	28.725	24.730	52.566	39.738	42.573	42.327	30.502	61.433	65.069	80.522
A ₁₈	345.003	383.615	425.981	468.609	407.963	480.733	489.457	423.365	490.147	551.708
A ₁₉	17.711	20.203	26.811	23.033	45.512	48.701	61.480	47.596	57.273	80.359
A ₂₀	819.167	1.037.045	1.070.337	1.218.061	1.210.378	1.395.855	1.310.398	1.665.646	1.786.284	1.874.187
A ₂₁	446.030	625.506	602.738	677.097	692.653	796.945	639.932	743.425	850.521	864.894
A ₂₂	27.242	35.421	33.986	32.045	41.631	64.013	57.847	74.536	69.896	65.573
A ₂₃	98.211	111.923	121.128	99.489	115.318	116.254	92.603	102.127	90.482	90.698
A ₂₄	1.013.427	1.258.432	1.090.137	1.039.942	977.323	994.598	699.288	844.748	1.018.769	1.107.002
A ₂₅	317.799	321.657	277.482	333.082	346.302	311.799	257.773	417.965	540.587	621.992
A ₂₆	59.485	77.041	83.071	155.363	145.950	167.559	153.881	125.207	146.071	120.724
A ₂₇	170.658	187.846	155.298	174.500	211.468	226.443	184.637	263.420	306.162	318.488
A ₂₈	71.232	95.391	107.676	105.432	107.420	112.420	139.295	222.461	266.460	275.163
A ₂₉	30.662	46.095	48.451	48.635	52.101	69.207	77.260	113.798	131.814	118.771
A ₃₀	273.725	249.110	269.790	310.726	315.998	316.415	338.809	316.117	312.323	322.585
A ₃₁	260.184	301.792	313.850	339.530	323.402	394.115	517.682	546.396	658.952	708.629
A ₃₂	387.924	502.424	653.894	680.904	629.004	573.712	588.142	947.103	985.500	1.087.601
A ₃₃	73.172	109.575	125.302	111.065	112.899	141.112	117.876	185.184	184.406	176.010

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₃₄	1.810	22.136	27.200	35.069	31.465	32.256	33.886	41.811	38.632	49.373
A ₃₅	17.687	49.568	43.681	37.644	27.275	49.361	29.314	55.101	54.634	40.994
A ₃₆	409.778	392.751	383.957	425.228	443.770	461.554	479.161	567.567	613.176	637.831
A ₃₇	63.821	62.396	80.922	61.941	68.236	31.308	36.179	41.848	26.706	28.428
A ₃₈	130.801	123.972	150.664	148.629	160.272	173.120	209.354	225.979	228.950	306.449
A ₃₉	10.058.536	12.063.087	13.929.713	14.106.080	15.878.012	17.556.684	15.356.017	17.448.895	20.983.823	23.933.798
A ₄₀	3.324.841	4.221.591	4.259.904	4.490.603	4.589.268	4.786.233	4.256.175	4.159.930	5.257.991	6.079.662
A ₄₁	75.619	96.021	95.275	135.815	148.074	220.435	247.709	342.079	379.999	368.602
A ₄₂	90.808	106.284	93.779	101.403	130.028	127.185	164.511	138.951	212.280	206.329
A ₄₃	17.121	30.165	42.477	72.185	79.756	76.058	74.494	79.525	86.595	91.220
A ₄₄	82.397	88.006	98.826	91.696	78.288	101.970	82.508	189.992	247.298	283.837
A ₄₅	86.220	56.309	110.636	122.334	126.293	128.932	98.367	77.358	107.188	114.511
A ₄₆	221.860	315.092	340.642	338.233	374.324	364.439	415.863	453.298	453.644	520.369
A ₄₇	2.131	366	5.636	2.617	3.942	6.575	14.863	27.027	37.347	31.154
A ₄₈	18.449	23.008	40.522	35.239	43.643	68.941	104.817	70.251	69.214	69.799
A ₄₉	17.494	32.188	38.152	70.732	75.490	118.843	107.639	126.641	112.405	103.697
A ₅₀	363.040	477.421	535.395	575.204	546.464	592.685	666.508	809.824	806.251	855.761
A ₅₁	561.095	571.782	586.467	643.506	686.192	678.470	714.362	815.535	862.928	990.509
A ₅₂	108.585	111.289	130.644	145.507	151.881	138.640	131.123	147.937	154.844	145.767
A ₅₃	138.476	172.177	179.659	175.323	191.174	221.972	221.767	295.989	296.947	281.565
A ₅₄	191.386	207.630	183.054	238.038	243.481	288.743	346.077	416.901	422.972	389.096
A ₅₅	166.069	161.096	169.581	229.940	300.492	166.669	158.181	180.370	299.662	306.029
A ₅₆	426.394	502.792	529.464	608.274	603.305	623.152	781.842	1.050.196	1.128.151	1.171.073
A ₅₇	11.166.418	11.205.263	12.113.483	13.098.440	14.156.549	14.746.646	11.518.236	7.818.309	9.778.180	10.679.006
A ₅₈	77.271	51.240	54.157	58.681	61.875	64.186	67.232	66.039	62.733	76.061
A ₅₉	1.444.314	1.548.168	1.570.609	1.645.397	1.704.799	1.416.093	744.139	1.040.244	1.763.782	2.116.475
A ₆₀	25.530	27.364	39.142	47.880	39.086	38.534	32.351	43.464	65.273	75.704
A ₆₁	101.499	149.479	220.359	228.157	231.105	278.640	238.338	361.384	343.088	424.008
A ₆₂	24.181	37.585	45.661	49.971	55.069	54.831	55.761	56.899	47.318	45.602
A ₆₃	29.682	61.107	88.511	93.274	92.941	110.260	82.180	75.634	106.265	141.487
A ₆₄	23.751	184.257	244.964	256.279	312.775	368.414	371.903	350.680	380.644	468.371
A ₆₅	150.861	212.236	219.607	223.432	296.227	319.978	410.390	516.508	491.819	507.836
A ₆₆	27.514	40.329	46.511	47.078	48.141	71.283	67.943	77.213	76.419	72.328
A ₆₇	106.156	121.207	118.438	125.015	125.498	127.404	153.194	99.372	133.315	166.438
A ₆₈	123.981	171.010	221.290	268.126	296.366	288.999	260.819	316.587	469.018	416.367
A ₆₉	5.387	21.549	47.119	98.511	85.869	90.297	78.073	133.157	138.964	162.270
A ₇₀	104.118	158.307	213.727	226.120	290.792	293.032	296.914	294.438	333.924	362.774
A ₇₁	75.088	90.633	92.206	84.735	113.190	109.008	95.828	107.631	104.978	138.229
A ₇₂	289.281	430.436	453.501	401.907	488.614	1.145.310	517.906	743.395	779.388	882.496
A ₇₃	5.385	17.991	28.579	32.023	31.150	32.925	23.061	35.147	37.960	40.304
A ₇₄	56.250	63.091	56.063	47.937	61.558	69.055	70.243	108.366	109.939	102.427
A ₇₅	146.586	174.679	132.384	139.591	212.852	211.234	196.348	335.622	267.310	291.889
A ₇₆	90.657	111.719	114.764	155.425	208.526	207.525	207.844	203.687	208.770	214.654
A ₇₇	40.429	37.759	50.801	67.153	85.282	102.343	113.220	183.161	172.919	146.855
A ₇₈	95.185	104.156	117.411	157.752	179.088	143.899	159.615	162.439	152.529	192.429

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, 16.11.2020.

Tablo 6'da 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait ortalama kalış süresi (günlük müşteri sayısı/yıl) gösterilmektedir.

Tablo 6: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Ortalama Kalış Süresine Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	1,52	1,54	1,70	1,63	1,64	1,56	1,57	1,61	1,65	1,59
A ₂	1,10	1,29	1,25	1,18	1,26	1,21	1,32	1,46	1,37	1,34
A ₃	1,94	2,09	2,25	2,30	2,23	1,93	2,35	2,36	2,29	2,24
A ₄	1,36	1,88	1,21	1,28	1,27	1,68	3,84	1,36	1,42	1,56
A ₅	1,27	1,42	1,47	1,59	1,53	1,46	1,52	1,56	1,64	1,56
A ₆	1,17	1,45	1,49	1,48	1,51	1,50	1,41	1,45	1,44	1,39
A ₇	1,66	1,68	1,71	1,74	1,69	1,72	1,77	1,72	1,69	1,65
A ₈	5,10	4,93	5,32	4,81	4,80	4,86	5,00	4,05	4,43	4,31
A ₉	1,00	1,01	1,02	1,08	1,11	1,48	1,22	2,44	2,67	2,53
A ₁₀	1,28	1,23	1,32	1,77	1,68	1,68	1,70	1,59	1,54	1,46
A ₁₁	3,54	3,27	3,22	3,29	3,07	2,84	2,53	2,68	3,03	2,67
A ₁₂	2,01	1,95	2,08	1,98	1,96	1,90	1,93	1,97	1,89	1,81
A ₁₃	1,31	1,28	1,50	1,32	2,04	1,40	1,54	1,49	1,59	1,60
A ₁₄	1,38	1,24	1,51	1,34	1,31	1,17	1,36	1,57	1,59	1,63
A ₁₅	1,72	1,94	2,01	2,13	1,99	2,02	1,81	1,58	1,45	1,45
A ₁₆	1,22	1,25	1,16	1,26	1,22	1,39	1,20	1,26	1,31	1,37
A ₁₇	1,57	1,21	1,42	1,56	1,54	1,33	1,34	1,49	1,30	1,21
A ₁₈	1,76	1,82	1,81	1,78	1,78	1,74	1,87	1,84	1,76	1,67

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁₉	1,43	1,40	1,51	1,92	1,36	1,39	1,29	1,60	1,58	1,65
A ₂₀	1,77	1,87	1,81	1,82	1,73	1,70	1,77	1,79	1,79	1,83
A ₂₁	1,45	1,41	1,37	1,38	1,37	1,45	1,54	1,55	1,63	1,47
A ₂₂	1,19	1,28	1,32	1,29	1,41	1,43	1,44	1,75	1,78	1,71
A ₂₃	1,44	1,59	1,67	1,34	1,37	1,45	1,63	1,69	1,71	1,72
A ₂₄	1,13	1,19	1,16	1,26	1,23	1,19	1,46	1,44	1,31	1,33
A ₂₅	1,46	1,42	1,39	1,47	1,45	1,47	1,58	1,59	1,54	1,46
A ₂₆	1,44	1,49	1,49	1,68	1,70	1,74	1,77	1,85	1,99	1,68
A ₂₇	1,40	1,38	1,35	1,32	1,32	1,31	1,34	1,38	1,34	1,34
A ₂₈	1,50	1,55	1,58	1,45	1,41	1,47	1,42	1,56	1,59	1,53
A ₂₉	1,91	1,76	1,32	1,34	1,17	1,16	1,20	1,57	1,51	1,31
A ₃₀	1,64	1,64	1,66	1,69	1,71	1,74	1,95	1,76	1,71	1,73
A ₃₁	1,52	1,55	1,61	1,66	1,61	1,52	1,60	1,63	1,54	1,50
A ₃₂	1,47	1,47	1,48	1,48	1,57	1,57	1,54	1,48	1,47	1,50
A ₃₃	1,82	1,52	1,81	1,48	1,48	1,57	1,42	1,48	1,43	1,45
A ₃₄	1,79	2,21	1,79	1,69	1,67	1,52	1,57	1,93	1,77	1,64
A ₃₅	1,81	1,31	1,06	1,05	1,99	1,76	2,02	1,21	1,20	1,12
A ₃₆	1,76	1,84	1,90	1,87	1,74	1,65	1,68	1,61	1,54	1,56
A ₃₇	1,22	1,52	1,13	1,16	1,20	1,20	1,22	1,35	1,27	1,46
A ₃₈	1,39	1,56	1,46	1,44	1,53	1,51	1,54	1,51	1,47	1,48
A ₃₉	2,17	2,16	2,26	2,23	2,25	2,20	2,19	2,23	2,33	2,32
A ₄₀	2,55	2,53	2,27	2,60	2,56	2,28	2,24	2,21	2,19	2,16
A ₄₁	1,49	1,54	1,52	1,91	1,58	1,50	1,68	1,66	1,55	1,67
A ₄₂	1,39	1,34	1,30	1,26	1,24	1,38	1,22	1,24	1,41	1,34
A ₄₃	1,31	1,71	1,73	2,08	1,91	1,57	1,62	1,46	1,45	1,38
A ₄₄	1,47	1,64	1,83	2,14	1,54	1,67	1,49	2,70	2,25	2,05
A ₄₅	1,97	1,44	1,97	1,97	1,99	2,02	1,61	1,74	1,62	1,55
A ₄₆	1,43	1,51	1,46	1,48	1,43	1,46	1,78	1,55	1,65	1,70
A ₄₇	1,53	2,25	1,65	1,56	1,45	1,27	2,33	1,25	1,33	1,39
A ₄₈	1,93	2,25	1,82	1,76	1,73	1,74	1,73	1,69	1,71	1,70
A ₄₉	1,34	1,19	1,29	1,28	1,28	1,28	1,36	1,60	1,61	1,48
A ₅₀	2,32	2,22	2,23	1,96	1,95	1,85	1,80	1,88	1,88	1,87
A ₅₁	1,37	1,38	1,43	1,45	1,49	1,40	1,53	1,48	1,40	1,41
A ₅₂	1,50	1,54	1,66	1,73	1,71	1,59	1,59	1,68	1,65	1,60
A ₅₃	1,33	1,48	1,52	1,56	1,47	1,45	1,42	1,51	1,48	1,46
A ₅₄	1,65	1,62	1,63	1,76	1,67	1,73	1,67	1,51	1,56	1,55
A ₅₅	1,50	1,55	1,54	1,54	1,58	1,61	1,70	1,52	1,58	1,48
A ₅₆	1,73	1,77	1,76	1,71	1,65	1,68	1,72	1,85	1,91	1,88
A ₅₇	4,41	4,52	4,87	4,88	4,69	4,32	4,63	3,75	3,60	3,59
A ₅₈	1,61	1,45	1,39	1,34	1,54	2,44	3,42	1,68	1,59	1,63
A ₅₉	1,86	1,95	2,07	2,10	1,88	1,86	1,91	1,71	1,73	1,81
A ₆₀	1,67	1,46	1,69	1,46	1,48	1,40	1,27	1,30	1,28	1,34
A ₆₁	1,27	1,32	1,42	1,28	1,28	1,34	1,26	1,47	1,50	1,49
A ₆₂	1,76	1,76	1,83	1,87	2,34	1,86	1,85	1,93	1,78	1,44
A ₆₃	1,66	1,41	1,54	1,45	1,30	1,42	1,52	1,61	1,68	1,64
A ₆₄	1,69	1,94	1,84	1,68	1,82	1,62	1,79	1,77	1,79	1,83
A ₆₅	1,72	1,56	1,47	1,47	1,32	1,41	1,47	1,59	1,44	1,49
A ₆₆	1,65	1,76	1,63	1,51	1,39	1,38	1,42	1,56	1,58	1,59
A ₆₇	1,71	1,74	1,63	1,70	1,60	1,31	1,27	1,34	1,41	1,45
A ₆₈	1,30	1,42	1,46	1,48	1,58	1,56	1,59	1,51	1,52	1,53
A ₆₉	1,14	1,45	1,40	1,46	1,38	1,72	1,37	1,63	1,49	1,52
A ₇₀	2,20	2,16	2,17	2,11	2,16	2,03	1,82	1,82	1,87	2,02
A ₇₁	1,19	1,32	1,26	1,18	1,34	1,31	1,35	1,65	1,72	1,62
A ₇₂	1,62	1,84	1,47	1,56	1,72	1,76	1,82	1,85	1,98	2,04
A ₇₃	2,05	1,48	2,07	1,63	1,56	1,46	1,40	1,43	1,36	1,31
A ₇₄	1,64	1,67	1,56	1,71	1,57	1,40	1,52	1,56	1,69	1,67
A ₇₅	1,39	1,59	1,61	1,48	1,56	1,55	1,19	1,90	1,81	1,97
A ₇₆	1,94	1,90	2,02	2,01	2,01	2,22	1,95	2,00	2,02	2,09
A ₇₇	1,14	1,21	1,17	1,36	1,12	1,12	1,59	1,92	1,74	1,64
A ₇₈	1,58	1,58	1,61	1,44	1,51	1,51	1,57	1,49	1,45	1,59

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, 16.11.2020.

Tablo 7’de 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait doluluk oranı gösterilmektedir.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Tablo 7: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Doluluk Oranına Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	35,32	36,28	37,08	37,44	35,49	37,05	36,03	42,28	45,62	45,85
A ₂	32,04	27,95	24,36	24,94	26,72	19,00	20,15	28,77	34,48	38,96
A ₃	38,30	43,58	45,26	48,72	45,31	43,51	48,73	54,80	51,18	49,26
A ₄	3,34	9,27	8,71	18,41	12,28	6,59	29,12	25,20	31,78	27,41
A ₅	30,88	27,66	28,51	27,08	28,58	28,07	32,14	32,55	34,56	34,87
A ₆	14,84	31,07	30,00	29,23	31,14	30,27	30,82	37,87	41,66	37,30
A ₇	31,59	37,08	39,04	37,73	35,14	34,71	31,51	37,74	41,24	42,44
A ₈	58,54	58,41	63,22	61,13	59,71	59,55	46,77	61,64	67,27	69,84
A ₉	16,33	25,39	44,43	36,40	28,87	28,05	27,13	42,17	37,14	38,05
A ₁₀	31,56	31,24	31,71	29,19	31,01	30,43	30,27	25,05	28,64	32,84
A ₁₁	42,95	47,89	54,13	56,98	56,61	54,50	42,76	54,45	64,75	59,99
A ₁₂	35,01	41,87	40,90	36,52	38,76	35,44	26,61	42,91	45,02	45,73
A ₁₃	23,07	24,00	23,67	22,75	19,07	22,33	22,68	34,72	35,50	37,79
A ₁₄	26,87	22,86	18,82	47,64	40,99	24,01	24,75	40,10	45,21	40,42
A ₁₅	22,86	27,32	28,34	34,47	31,02	29,92	35,18	35,68	30,62	31,77
A ₁₆	40,65	32,60	36,76	44,47	37,01	23,65	25,66	25,54	26,83	24,35
A ₁₇	24,36	19,30	43,50	22,73	22,08	14,89	10,10	21,94	22,66	25,80
A ₁₈	37,11	40,91	41,32	34,77	39,89	47,19	46,25	46,87	48,53	48,62
A ₁₉	28,05	31,99	35,60	27,56	37,00	39,34	46,24	42,51	48,06	48,25
A ₂₀	39,02	40,93	39,44	36,78	39,71	42,93	38,08	46,28	48,24	48,46
A ₂₁	31,41	40,87	39,84	41,23	40,08	44,18	34,43	38,27	42,71	42,02
A ₂₂	35,71	46,43	44,43	42,01	39,47	49,68	42,23	40,15	39,84	33,67
A ₂₃	27,27	28,33	31,83	28,79	33,08	26,90	25,76	29,33	25,98	26,04
A ₂₄	48,71	59,89	49,28	45,10	49,53	44,91	30,31	43,51	54,06	59,31
A ₂₅	46,51	43,65	39,34	44,19	39,88	32,09	24,78	32,18	39,24	40,72
A ₂₆	26,75	29,21	24,97	35,21	33,86	37,26	36,28	32,51	35,82	27,01
A ₂₇	28,67	30,91	26,20	23,43	26,38	27,38	23,81	34,23	38,66	39,69
A ₂₈	35,25	41,42	40,80	37,66	35,97	27,08	24,99	31,95	34,20	34,49
A ₂₉	26,01	26,30	23,66	21,88	23,53	28,55	22,20	30,13	34,90	31,45
A ₃₀	38,11	33,46	30,64	36,10	37,23	36,21	38,64	40,48	37,48	36,23
A ₃₁	34,35	36,57	38,05	38,22	33,84	32,22	37,16	36,31	44,84	44,84
A ₃₂	31,12	37,69	44,57	45,66	38,46	29,21	30,53	40,07	44,24	43,37
A ₃₃	21,96	32,88	36,38	34,46	32,64	38,09	26,11	35,56	34,32	33,52
A ₃₄	3,47	42,41	42,23	42,89	35,62	28,60	29,96	40,26	27,96	26,07
A ₃₅	19,15	45,64	36,28	32,64	24,84	42,80	25,35	51,19	50,76	37,73
A ₃₆	40,88	35,14	33,08	33,75	31,49	30,27	29,93	33,33	36,59	36,27
A ₃₇	30,30	29,89	40,27	30,91	34,05	40,08	36,61	35,23	27,48	29,25
A ₃₈	36,17	33,43	33,66	31,12	35,38	38,38	38,32	40,78	34,54	38,18
A ₃₉	44,77	50,29	53,94	50,59	50,17	49,83	41,87	51,12	57,26	62,29
A ₄₀	39,58	49,02	46,67	46,79	47,17	46,53	39,80	44,98	50,29	53,61
A ₄₁	25,48	29,26	32,30	43,00	34,87	34,81	27,83	26,78	29,37	27,91
A ₄₂	34,53	38,34	38,18	42,05	54,07	52,96	55,40	43,19	49,64	45,01
A ₄₃	25,49	35,62	28,83	38,33	33,31	31,76	27,64	29,38	31,99	30,15
A ₄₄	20,80	22,94	23,45	28,26	25,04	19,27	14,76	27,89	32,96	34,10
A ₄₅	25,01	28,24	38,87	37,92	38,90	39,37	37,53	35,71	31,40	32,20
A ₄₆	27,39	31,32	33,25	32,44	30,55	31,99	37,95	35,94	36,67	42,71
A ₄₇	8,59	1,47	22,65	10,54	25,14	28,15	33,04	30,33	35,29	29,43
A ₄₈	21,82	21,76	22,56	18,64	25,54	28,66	33,46	33,24	30,57	29,07
A ₄₉	13,62	32,48	25,96	36,14	37,40	38,35	35,14	38,03	34,89	29,13
A ₅₀	32,59	41,31	39,68	40,30	29,76	36,29	37,96	29,70	29,40	30,08
A ₅₁	45,14	41,10	41,17	40,56	39,55	37,97	34,26	36,99	38,04	43,46
A ₅₂	24,09	26,30	30,27	32,12	32,27	34,81	32,98	35,46	37,04	34,18
A ₅₃	29,76	33,91	33,32	29,20	26,20	27,00	26,73	35,27	35,43	33,61
A ₅₄	31,49	39,89	40,14	42,92	38,03	37,91	38,08	39,35	39,03	35,57
A ₅₅	38,04	28,35	22,48	28,93	36,92	21,63	19,84	24,79	38,37	39,96
A ₅₆	25,09	31,07	27,49	30,81	30,94	32,01	31,75	36,74	38,96	38,99
A ₅₇	50,53	53,65	55,28	54,72	53,49	54,94	41,60	52,34	56,20	60,86
A ₅₈	46,12	33,83	35,66	38,74	40,85	51,03	44,92	28,69	25,35	27,25
A ₅₉	50,14	51,34	47,39	45,67	47,23	39,92	23,37	34,55	48,80	54,23
A ₆₀	29,14	31,24	42,22	40,99	33,60	27,28	22,84	25,85	31,98	28,77
A ₆₁	24,00	31,11	34,42	32,39	30,42	35,66	30,76	36,86	35,53	38,21
A ₆₂	55,21	32,18	38,99	38,77	36,01	35,85	36,36	36,91	24,43	26,34
A ₆₃	9,09	21,24	29,75	29,92	25,00	30,66	25,32	30,54	33,38	29,55
A ₆₄	4,57	35,52	42,36	37,67	40,88	52,06	53,03	48,21	46,42	47,60
A ₆₅	30,64	35,06	36,18	34,11	31,74	32,32	34,69	35,86	34,36	35,06
A ₆₆	40,86	35,19	32,79	27,68	28,30	39,69	32,87	34,37	34,46	33,14

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₆₇	49,72	56,76	47,02	52,61	52,82	47,76	54,98	32,74	29,24	29,19
A ₆₈	28,91	33,38	34,45	41,71	37,35	34,78	31,24	40,54	56,60	52,75
A ₆₉	8,34	33,36	36,26	38,98	34,90	36,70	31,65	54,88	39,84	37,63
A ₇₀	24,49	23,99	26,71	27,20	30,64	29,53	28,23	30,84	30,30	32,29
A ₇₁	29,39	33,24	31,90	30,34	35,12	33,82	35,60	36,04	30,39	33,52
A ₇₂	27,72	40,74	40,54	36,05	38,07	40,02	32,87	32,92	34,41	35,69
A ₇₃	31,14	23,93	37,91	36,73	32,57	34,43	24,05	37,26	40,25	41,80
A ₇₄	36,01	40,39	35,96	35,88	27,47	27,58	26,34	30,95	28,67	25,90
A ₇₅	33,97	41,66	27,96	22,56	34,86	34,41	31,61	45,70	38,67	46,30
A ₇₆	35,47	42,79	37,42	38,95	42,89	42,68	42,63	41,66	41,44	42,00
A ₇₇	30,94	28,90	27,25	29,67	37,21	44,65	32,91	38,91	37,26	30,37
A ₇₈	27,08	27,80	23,44	25,01	28,38	24,95	28,82	29,43	26,38	33,28

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, 16.11.2020.

Tablo 8’de 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait toplam tesis sayıları gösterilmektedir.

Tablo 8: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Toplam Tesis Sayısına Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	46	49	53	52	58	64	59	59	55	50
A ₂	7	9	12	15	19	18	18	17	17	16
A ₃	28	27	29	30	29	29	33	32	35	34
A ₄	5	7	8	10	14	14	25	24	28	32
A ₅	16	14	16	17	15	15	19	18	17	16
A ₆	14	17	19	18	16	17	21	22	22	21
A ₇	164	174	189	193	186	189	201	206	211	198
A ₈	815	847	855	870	898	889	909	896	888	883
A ₉	3	4	5	5	4	5	10	12	13	12
A ₁₀	13	15	14	16	17	13	15	17	20	18
A ₁₁	94	94	87	95	103	109	109	103	104	101
A ₁₂	78	82	79	85	93	102	108	107	109	106
A ₁₃	6	6	7	8	7	10	10	10	11	13
A ₁₄	7	7	9	14	11	6	9	8	10	11
A ₁₅	5	5	5	6	6	6	7	8	8	8
A ₁₆	2	3	4	5	4	5	5	5	3	3
A ₁₇	5	12	13	13	15	14	12	12	10	10
A ₁₈	25	24	26	28	28	29	30	32	34	32
A ₁₉	2	2	3	4	5	7	13	14	17	18
A ₂₀	67	74	73	78	82	83	95	108	115	112
A ₂₁	58	65	63	71	68	76	93	96	96	93
A ₂₂	2	3	3	5	6	6	9	9	8	9
A ₂₃	12	14	11	9	7	9	9	10	10	9
A ₂₄	28	32	35	42	39	43	52	52	50	47
A ₂₅	18	21	26	26	28	34	38	38	37	35
A ₂₆	11	12	14	17	16	17	18	20	22	19
A ₂₇	27	30	32	25	25	28	29	28	32	33
A ₂₈	9	10	11	13	18	16	19	19	23	23
A ₂₉	5	9	9	8	8	11	14	14	15	13
A ₃₀	17	17	17	15	16	16	23	25	25	26
A ₃₁	19	19	27	30	34	35	41	37	35	38
A ₃₂	40	47	53	55	62	64	66	68	64	61
A ₃₃	17	22	19	19	21	26	31	31	35	36
A ₃₄	3	3	3	4	6	7	7	6	7	7
A ₃₅	3	4	5	7	6	5	6	7	7	6
A ₃₆	38	48	53	55	53	54	60	59	60	59
A ₃₇	7	8	8	9	6	4	4	5	5	5
A ₃₈	15	12	13	12	14	17	18	20	24	24
A ₃₉	475	492	532	599	658	705	731	736	747	712
A ₄₀	181	177	187	204	229	245	265	278	270	258
A ₄₁	11	17	18	23	28	42	54	53	52	53
A ₄₂	19	18	19	21	24	25	32	34	36	32
A ₄₃	6	6	7	5	8	8	8	8	9	9
A ₄₄	13	13	12	15	19	24	31	30	33	34
A ₄₅	9	10	11	19	19	19	21	24	24	26
A ₄₆	25	26	28	33	31	29	29	28	26	25
A ₄₇	1	1	1	1	3	1	1	3	3	4

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₄₈	3	4	8	9	8	10	12	14	14	15
A ₄₉	3	3	5	5	5	4	5	5	5	5
A ₅₀	35	43	46	49	53	59	63	69	62	60
A ₅₁	27	36	33	41	45	45	47	45	44	42
A ₅₂	9	8	9	10	12	13	16	18	18	14
A ₅₃	15	17	17	16	16	17	16	16	17	17
A ₅₄	18	18	13	17	22	26	29	31	32	32
A ₅₅	21	22	24	25	27	34	39	36	37	32
A ₅₆	69	75	77	85	81	84	96	101	95	93
A ₅₇	535	527	507	493	508	503	506	496	505	487
A ₅₈	7	7	7	7	7	8	17	16	17	14
A ₅₉	55	54	61	73	83	90	106	104	114	121
A ₆₀	4	4	5	5	6	7	7	7	8	7
A ₆₁	23	25	29	33	33	35	47	44	46	43
A ₆₂	3	5	5	4	5	6	6	6	5	5
A ₆₃	17	18	21	19	19	20	19	24	25	21
A ₆₄	20	21	18	20	23	28	29	26	30	26
A ₆₅	24	25	26	27	28	32	31	35	41	36
A ₆₆	9	11	11	13	13	11	13	12	12	11
A ₆₇	12	10	11	10	11	13	16	17	20	19
A ₆₈	13	15	16	19	19	18	21	22	24	21
A ₆₉	4	4	5	4	5	4	3	5	8	8
A ₇₀	19	21	22	23	25	25	27	31	29	31
A ₇₁	8	9	10	10	12	14	17	17	19	19
A ₇₂	38	39	44	44	47	56	75	84	96	89
A ₇₃	4	5	5	5	5	10	11	6	7	6
A ₇₄	11	11	10	11	11	11	14	14	15	14
A ₇₅	12	21	24	18	16	22	25	24	28	30
A ₇₆	12	11	13	13	16	13	15	16	17	17
A ₇₇	6	6	6	5	7	7	11	10	10	12
A ₇₈	15	19	16	17	15	15	15	17	18	18

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201140/yillik-istatistikler.html>, 16.11.2020.

Tablo 9’da 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait toplam oda sayıları gösterilmektedir.

Tablo 9: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Toplam Oda Sayısına Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	3.563	4.140	3.816	4.218	4.428	4.796	4.502	4.635	4.474	4.145
A ₂	555	681	949	1.059	1.264	1.123	1.110	949	1.012	949
A ₃	5.424	6.762	7.676	6.499	8.818	8.015	9.362	9.066	7.881	5.769
A ₄	316	427	448	595	819	758	1.018	951	1.125	1.227
A ₅	996	792	948	946	753	731	964	948	802	790
A ₆	310	452	647	599	460	513	662	663	685	663
A ₇	12.399	13.259	14.336	15.422	14.468	14.946	15.693	15.922	16.144	15.305
A ₈	169.726	183.619	192.256	204.041	218.641	225.329	233.526	230.568	230.939	233.322
A ₉	238	270	330	225	176	189	298	357	380	333
A ₁₀	614	639	592	732	755	618	684	773	1.144	1.181
A ₁₁	12.337	12.658	12.235	15.058	16.885	18.982	18.619	17.206	17.598	16.292
A ₁₂	4.578	5.138	4.543	5.311	6.932	7.562	6.555	6.566	6.666	6.093
A ₁₃	282	282	381	471	356	531	456	392	421	438
A ₁₄	442	442	722	1.042	878	524	751	551	664	700
A ₁₅	247	279	280	325	320	320	331	355	355	355
A ₁₆	91	139	195	257	181	255	248	248	177	177
A ₁₇	301	609	714	791	873	679	610	600	474	474
A ₁₈	2.174	2.144	2.210	2.160	2.500	2.610	2.740	2.980	3.154	2.925
A ₁₉	90	90	118	172	204	269	393	402	449	473
A ₂₀	5.260	5.999	6.199	6.717	7.522	7.675	8.295	9.201	9.128	9.217
A ₂₁	2.815	3.114	3.223	3.589	3.693	4.175	4.217	4.000	4.137	3.838
A ₂₂	109	149	149	234	274	198	325	346	331	371
A ₂₃	903	954	826	606	411	515	515	561	561	515
A ₂₄	3.209	3.534	3.699	4.297	4.372	4.514	4.817	4.230	4.190	4.059
A ₂₅	1.364	1.564	2.073	2.018	2.088	2.721	2.994	2.912	2.749	2.641
A ₂₆	380	629	596	807	828	906	917	952	984	873
A ₂₇	1.203	1.622	1.677	1.179	1.111	1.262	1.284	1.279	1.972	1.978
A ₂₈	641	711	766	759	1.033	972	1.083	1.127	1.285	1.285
A ₂₉	251	489	485	448	457	524	600	600	608	554
A ₃₀	2.080	1.936	2.069	1.506	1.942	1.962	2.143	2.352	2.352	2.267

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₃₁	1.429	1.288	1.825	2.056	2.133	2.324	2.743	2.431	2.491	2.600
A ₃₂	2.588	3.325	4.174	4.629	5.296	5.259	5.416	5.235	5.355	4.909
A ₃₃	667	805	720	681	796	922	1.097	1.010	1.206	1.211
A ₃₄	97	97	102	126	233	304	289	252	291	301
A ₃₅	125	163	221	316	258	208	254	294	294	373
A ₃₆	3.258	3.688	4.162	4.167	4.090	4.199	4.255	4.273	4.127	3.908
A ₃₇	341	418	434	502	284	176	204	244	244	244
A ₃₈	903	678	851	766	818	939	947	1.105	1.144	1.177
A ₃₉	47.209	49.695	54.559	63.849	67.695	70.646	73.315	72.476	71.927	71.040
A ₄₀	19.534	17.860	18.460	19.403	21.761	22.873	23.569	24.518	24.289	23.649
A ₄₁	722	883	911	1.200	1.524	1.881	2.224	2.165	2.140	2.042
A ₄₂	396	354	360	552	678	650	804	835	989	814
A ₄₃	305	305	408	256	490	490	490	413	525	525
A ₄₄	697	727	623	787	1.144	1.257	1.266	1.199	1.402	1.441
A ₄₅	353	368	538	745	623	619	591	841	841	974
A ₄₆	1.965	2.008	2.274	2.720	2.603	2.158	2.318	2.243	2.133	2.114
A ₄₇	32	32	32	32	148	32	32	147	147	195
A ₄₈	287	347	622	681	649	745	1.043	1.249	1.047	1.153
A ₄₉	376	376	475	475	475	402	446	446	478	478
A ₅₀	1.999	3.173	3.397	3.627	4.357	4.693	5.029	5.195	4.919	4.351
A ₅₁	2.326	4.060	4.046	5.173	5.202	5.029	5.282	4.596	3.988	3.688
A ₅₂	680	517	548	581	741	721	904	1.019	1.117	823
A ₅₃	1.165	1.263	1.277	1.225	1.387	1.475	1.231	1.231	1.265	1.265
A ₅₄	1.011	1.011	633	862	1.267	1.477	1.715	1.890	2.146	2.137
A ₅₅	1.548	1.618	1.927	1.948	1.533	1.919	2.070	1.984	2.091	1.938
A ₅₆	9.270	9.881	8.931	9.581	6.281	8.711	9.928	10.441	9.859	9.954
A ₅₇	61.601	59.817	59.884	60.767	64.242	64.681	64.693	64.015	63.356	60.542
A ₅₈	278	278	278	332	420	375	556	534	562	523
A ₅₉	4.737	4.851	5.463	6.434	6.822	6.904	5.946	5.857	6.199	6.485
A ₆₀	532	532	572	814	886	498	689	689	770	580
A ₆₁	1.023	1.240	1.376	1.637	1.569	1.676	2.157	2.054	2.094	1.871
A ₆₂	240	365	362	310	352	444	444	432	439	439
A ₆₃	796	813	923	764	758	979	962	1.323	1.393	1.188
A ₆₄	1.714	1.848	1.703	1.934	2.252	2.804	2.885	2.792	3.354	2.769
A ₆₅	1.292	1.482	1.807	2.031	2.065	2.295	2.111	2.309	2.654	2.477
A ₆₆	257	341	290	470	470	509	576	451	450	387
A ₆₇	763	694	853	805	860	952	1.142	1.099	1.313	1.219
A ₆₈	1.113	1.538	1.545	1.735	1.604	1.491	1.488	1.515	1.533	1.005
A ₆₉	474	473	493	540	697	559	475	570	791	791
A ₇₀	1.056	1.489	1.496	1.595	1.772	1.802	1.881	2.087	1.951	1.977
A ₇₁	372	365	397	398	507	685	695	760	837	873
A ₇₂	2.077	2.090	2.645	2.659	2.967	3.396	4.563	5.259	6.062	5.733
A ₇₃	216	234	234	230	148	248	268	163	187	160
A ₇₄	645	669	627	1.050	982	943	1.099	1.057	1.077	957
A ₇₅	914	1.553	1.753	1.259	1.135	1.633	1.646	1.667	1.573	1.566
A ₇₆	636	595	935	917	1.728	1.419	1.760	1.836	1.753	1.474
A ₇₇	710	710	569	307	732	732	1.035	1.018	623	688
A ₇₈	647	999	854	1.038	981	1.029	1.009	1.118	1.143	1.143

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201140/yillik-istatistikler.html>, 16.11.2020.

Tablo 10'da 2010-2019 yılları arasındaki 78 ile ait toplam yatak sayıları gösterilmektedir.

Tablo 10: İllerin 2010-2019 Yılları Arasındaki Toplam Yatak Sayısına Ait Orijinal Veri Seti

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A ₁	7.276	8.493	7.730	8.528	8.956	9.739	9.105	9.407	9.081	8.399
A ₂	1.131	1.377	1.919	2.130	2.542	2.244	2.218	1.882	2.008	1.882
A ₃	12.445	16.054	18.280	14.878	19.524	17.493	20.693	19.639	16.850	11.904
A ₄	609	831	869	1.181	1.625	1.485	1.964	1.813	2.151	2.375
A ₅	2.070	1.630	1.959	1.937	1.509	1.435	1.918	1.910	1.616	1.592
A ₆	638	909	1.354	1.258	897	1.009	1.322	1.325	1.365	1.321
A ₇	25.843	27.494	29.555	31.850	29.235	30.231	31.603	31.942	32.427	30.737
A ₈	363.900	394.073	413.356	439.593	468.776	488.126	507.518	497.676	497.629	503.562
A ₉	484	534	654	414	338	340	520	629	675	590
A ₁₀	1.214	1.238	1.162	1.474	1.533	1.227	1.361	1.518	2.266	2.359
A ₁₁	26.210	26.570	25.400	31.499	35.007	40.212	39.117	35.901	37.537	35.095
A ₁₂	9.326	10.489	9.248	10.830	14.248	15.578	13.408	13.415	13.580	12.307
A ₁₃	582	582	771	985	750	1.081	940	780	815	866

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
A14	921	921	1.497	2.057	1.762	1.067	1.523	1.095	1.321	1.413
A15	461	525	527	617	607	607	629	677	677	677
A16	184	280	382	519	367	515	508	508	374	374
A17	605	1.184	1.364	1.564	1.720	1.316	1.204	1.209	957	957
A18	4.531	4.514	4.654	4.577	5.441	5.599	5.877	6.422	6.769	6.248
A19	173	173	229	337	415	549	753	758	862	902
A20	10.734	12.244	12.515	13.596	15.322	15.724	17.039	18.840	18.718	19.383
A21	5.602	6.197	6.628	7.328	7.508	8.543	8.614	8.234	8.533	7.875
A22	209	297	297	449	529	387	629	683	653	731
A23	1.835	1.920	1.672	1.201	786	994	994	1.086	1.086	994
A24	6.472	7.228	7.623	8.856	8.920	9.176	9.694	8.496	8.413	8.127
A25	2.694	3.075	4.024	3.838	4.008	5.247	5.807	5.687	5.490	5.260
A26	770	1.313	1.238	1.669	1.731	1.860	1.882	1.916	1.986	1.767
A27	2.378	3.047	3.230	2.497	2.360	2.477	2.510	2.544	4.050	4.083
A28	1.551	1.674	1.784	1.544	2.095	1.980	2.201	2.297	2.672	2.668
A29	504	893	902	830	848	1.004	1.131	1.164	1.191	1.083
A30	4.491	4.129	4.406	3.039	4.007	4.009	4.380	4.836	4.836	4.654
A31	2.813	2.561	3.627	4.046	4.194	4.625	5.480	4.839	4.877	5.170
A32	5.224	6.686	8.385	9.259	10.536	10.552	14.022	10.465	10.755	9.896
A33	1.295	1.615	1.429	1.325	1.615	1.851	2.197	2.001	2.390	2.374
A34	180	177	173	221	450	607	582	512	576	594
A35	253	329	435	612	506	406	489	577	577	646
A36	7.602	7.574	8.607	8.658	8.490	8.716	8.786	8.813	8.797	7.990
A37	681	836	857	993	540	324	380	460	460	460
A38	1.808	1.369	1.707	1.541	1.655	1.890	1.912	2.246	2.346	2.378
A39	97.628	102.299	112.000	130.543	138.017	143.782	149.234	147.426	146.328	143.178
A40	43.503	39.009	39.704	41.691	46.734	48.581	50.273	51.456	50.545	49.023
A41	1.406	1.710	1.745	2.398	3.114	3.739	4.385	4.292	4.242	4.050
A42	700	614	626	1.058	1.321	1.264	1.551	1.602	1.910	1.544
A43	633	633	836	516	959	959	957	829	1.018	1.065
A44	1.423	1.489	1.235	1.590	2.369	2.616	2.584	2.450	2.873	2.967
A45	884	743	1.079	1.458	1.229	1.221	1.150	1.650	1.650	1.940
A46	4.051	4.069	4.608	5.575	5.232	4.325	4.716	4.557	4.320	4.260
A47	68	68	68	68	296	64	64	294	294	374
A48	578	698	1.256	1.342	1.270	1.457	2.107	2.519	2.061	2.456
A49	770	770	955	971	971	837	925	925	989	989
A50	4.019	6.422	6.848	7.174	8.659	9.423	10.106	10.596	10.019	8.894
A51	4.746	8.360	8.373	10.795	10.804	10.438	10.940	9.560	7.986	7.390
A52	1.438	1.036	1.107	1.185	1.498	1.419	1.780	2.060	2.428	1.778
A53	2.216	2.392	2.446	2.439	2.777	2.941	2.451	2.451	2.513	2.513
A54	2.312	2.198	1.319	1.781	2.588	2.976	3.450	3.795	4.314	4.296
A55	3.197	3.345	4.030	4.067	3.119	3.881	4.182	4.047	4.265	4.006
A56	19.698	20.957	19.017	20.303	13.369	18.332	20.844	22.097	20.699	20.917
A57	134.706	130.602	129.554	131.190	138.603	140.017	139.995	138.955	137.225	130.162
A58	568	568	568	694	887	769	1.102	1.049	1.096	1.087
A59	10.118	10.356	11.509	13.650	14.479	14.650	12.530	12.320	12.985	13.580
A60	1.088	1.088	1.168	1.816	1.963	1.017	1.580	1.580	1.732	1.352
A61	2.008	2.440	2.714	3.208	3.139	3.335	4.364	4.118	4.134	3.738
A62	470	724	718	611	699	879	879	851	875	875
A63	1.602	1.614	1.833	1.550	1.536	1.974	1.937	2.701	2.863	2.443
A64	3.806	4.058	3.787	4.287	4.659	5.813	5.995	5.740	6.899	5.669
A65	2.562	2.930	3.664	4.148	4.170	4.625	4.249	4.697	5.374	5.017
A66	572	694	578	942	942	1.024	1.156	898	889	759
A67	1.572	1.477	1.804	1.693	1.807	1.997	2.274	2.194	2.670	2.530
A68	2.310	3.218	3.197	3.545	3.251	3.002	3.005	3.059	3.062	2.023
A69	981	963	985	1.082	1.404	1.158	990	1.124	1.564	1.564
A70	2.071	2.956	2.960	3.158	3.538	3.598	3.819	4.221	3.949	4.033
A71	759	736	800	763	967	1.325	1.371	1.497	1.651	1.663
A72	4.210	4.205	5.339	5.428	6.065	6.944	9.363	10.786	12.746	11.974
A73	446	468	468	460	296	551	591	341	389	320
A74	1.263	1.311	1.254	2.307	2.165	2.077	2.389	2.305	2.345	2.105
A75	1.847	3.145	3.596	2.600	2.350	3.218	3.248	3.288	3.235	3.221
A76	1.478	1.290	1.973	1.922	4.282	3.664	4.404	4.470	3.952	3.046
A77	1.546	1.550	1.344	620	1.492	1.492	2.188	2.155	1.335	1.440
A78	1.260	2.000	1.728	2.132	2.007	2.113	2.073	2.305	2.348	2.348

Kaynak: KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201140/yillik-istatistikler.html>, 16.11.2020.

4. BULGULAR

Bu bölümde tahminleme, ağırlıklandırma ve sıralamaya dayanan bir model önerisinin çözümü hakkında bilgiler verilmiştir. Bu model önerisi çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Tahminleme için GM(1,1) modeli kullanılmıştır. Ağırlıklandırma için Entropi yöntemi tercih edilmiştir. Son olarak illerin sıralanması için MOORA yöntemi kullanılmıştır.

İllerin tesise geliş sayısı, geceleme, ortalama kalış süresi, doluluk oranı, toplam tesis sayısı, toplam oda sayısı, toplam yatak sayısı orijinal verileri temel alınarak elde edilen tahmini değerler ile bu tahmini değerlerin ortalama değerleri Tablo 11 ile 17 arasında gösterilmektedir. Tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. Ayrıca bu tahmini değerlerin tutarlı olup olmadığının belirlenmesi için Eşitlik (11), (12) ve (13)'teki dizin değerleri hesaplanmıştır. Eşitlik (13)'teki dizin kullanılarak elde edilen değerler ($p=1-MAPE$) Tablo 11 ile Tablo 17 arasında gösterilmektedir. Tablo 11'de illerin 2020-2023 yılları arasındaki tesise geliş sayısına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 11: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Tesise Geliş Sayısına Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	886.372	988.659	1.102.750	1.230.007	1.051.947	0,96	0,24-0,23	1,24-1,23
A ₂	111.691	123.294	136.102	150.241	130.332	0,85	0,15-0,19	1,15-1,19
A ₃	695.297	770.405	853.628	945.840	816.293	0,95	0,24-0,22	1,24-1,22
A ₄	63.388	74.124	86.680	101.362	81.388	0,66	0,27-0,35	1,27-1,35
A ₅	128.102	135.495	143.315	151.586	139.625	0,96	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₆	146.368	165.421	186.954	211.290	177.508	0,89	0,25-0,27	1,25-1,27
A ₇	2.563.335	2.726.804	2.900.699	3.085.683	2.819.130	0,92	0,16-0,19	1,16-1,19
A ₈	17.840.360	18.685.837	19.571.383	20.498.896	19.149.119	0,92	0,14-0,15	1,14-1,15
A ₉	28.064	27.962	27.860	27.758	27.911	0,81	0,17-0,18	1,17-1,18
A ₁₀	78.645	79.222	79.803	80.389	79.515	0,87	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₁₁	1.741.785	1.861.140	1.988.673	2.124.946	1.929.136	0,97	0,20-0,20	1,20-1,20
A ₁₂	641.039	664.249	688.298	713.219	676.701	0,92	0,14-0,16	1,14-1,16
A ₁₃	59.612	66.697	74.623	83.491	71.106	0,72	0,16-0,28	1,16-1,28
A ₁₄	109.858	115.622	121.689	128.073	118.811	0,78	0,18-0,19	1,18-1,19
A ₁₅	59.443	65.311	71.759	78.844	68.839	0,95	0,25-0,23	1,25-1,23
A ₁₆	39.407	44.091	49.332	55.195	47.006	0,69	0,45-0,31	1,45-1,31
A ₁₇	64.424	73.720	84.359	96.532	79.759	0,86	0,14-0,22	1,14-1,22
A ₁₈	309.729	321.702	334.137	347.053	328.155	0,93	0,19-0,14	1,19-1,14
A ₁₉	54.651	61.802	69.888	79.032	66.343	0,75	0,38-0,17	1,38-1,17
A ₂₀	1.133.049	1.225.794	1.326.132	1.434.682	1.279.914	0,97	0,19-0,21	1,19-1,21
A ₂₁	555.924	569.654	583.723	598.139	576.860	0,94	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₂₂	46.122	48.904	51.855	54.983	50.466	0,89	0,23-0,20	1,23-1,20
A ₂₃	53.974	51.725	49.570	47.505	50.694	0,91	0,13-0,12	1,13-1,12
A ₂₄	607.017	576.682	547.863	520.485	563.012	0,86	0,09-0,10	1,09-1,10
A ₂₅	393.617	432.545	475.323	522.332	455.954	0,83	0,12-0,18	1,12-1,18
A ₂₆	82.349	83.744	85.162	86.604	84.465	0,83	0,21-0,13	1,21-1,13
A ₂₇	252.462	275.508	300.658	328.105	289.183	0,92	0,16-0,20	1,16-1,20
A ₂₈	210.573	247.458	290.804	341.743	272.644	0,90	0,24-0,28	1,24-1,28
A ₂₉	111.587	128.969	149.059	172.277	140.473	0,94	0,29-0,26	1,29-1,26
A ₃₀	191.195	194.320	197.496	200.725	195.934	0,96	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₃₁	529.995	606.480	694.003	794.157	656.159	0,93	0,26-0,22	1,26-1,22
A ₃₂	759.998	835.254	917.962	1.008.860	880.519	0,87	0,17-0,24	1,17-1,24
A ₃₃	141.416	154.539	168.880	184.552	162.347	0,93	0,20-0,25	1,20-1,25
A ₃₄	30.113	32.788	35.700	38.870	34.368	0,90	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₃₅	35.886	36.458	37.039	37.629	36.753	0,61	0,09-0,25	1,09-1,25
A ₃₆	458.537	505.471	557.208	614.242	533.865	0,96	0,20-0,21	1,20-1,21
A ₃₇	20.201	17.876	15.819	13.998	16.974	0,79	0,10-0,09	1,10-1,09
A ₃₈	211.086	235.344	262.389	292.543	250.340	0,95	0,23-0,20	1,23-1,20
A ₃₉	10.391.410	11.139.327	11.941.075	12.800.529	11.568.085	0,96	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₄₀	2.651.883	2.808.115	2.973.552	3.148.736	2.895.572	0,93	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₄₁	310.603	370.096	440.985	525.451	411.784	0,87	0,30-0,32	1,30-1,32
A ₄₂	172.083	189.810	209.363	230.930	200.546	0,91	0,27-0,18	1,27-1,18
A ₄₃	78.273	88.646	100.392	113.696	95.252	0,89	0,26-0,24	1,26-1,24
A ₄₄	136.967	160.900	189.013	222.039	177.230	0,85	0,17-0,19	1,17-1,19
A ₄₅	70.407	73.028	75.748	78.568	74.438	0,88	0,19-0,11	1,19-1,11
A ₄₆	309.723	322.519	335.843	349.719	329.451	0,96	0,17-0,19	1,17-1,19
A ₄₇	61.149	85.988	120.919	170.039	109.524	-1,46	0,44-1,03	1,44-2,03

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₄₈	56.651	63.112	70.310	78.329	67.101	0,74	0,48-0,22	1,48-1,22
A ₄₉	92.582	100.369	108.813	117.966	104.932	0,77	0,29-0,22	1,29-1,22
A ₅₀	522.993	574.085	630.167	691.728	604.743	0,96	0,25-0,23	1,25-1,23
A ₅₁	700.106	750.016	803.485	860.765	778.593	0,96	0,18-0,18	1,18-1,18
A ₅₂	95.636	97.904	100.225	102.601	99.091	0,97	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₅₃	225.429	244.712	265.645	288.368	256.038	0,94	0,21-0,22	1,21-1,22
A ₅₄	320.082	359.019	402.692	451.678	383.368	0,91	0,26-0,27	1,26-1,27
A ₅₅	189.048	201.197	214.127	227.887	208.065	0,79	0,12-0,14	1,12-1,14
A ₅₆	713.349	794.059	883.900	983.906	843.803	0,96	0,24-0,24	1,24-1,24
A ₅₇	2.781.604	2.797.308	2.813.101	2.828.983	2.805.249	0,91	0,15-0,11	1,15-1,11
A ₅₈	38.282	38.613	38.947	39.284	38.782	0,81	0,08-0,16	1,08-1,16
A ₅₉	942.925	975.723	1.009.662	1.044.782	993.273	0,77	0,08-0,12	1,08-1,12
A ₆₀	58.694	66.967	76.407	87.176	72.311	0,87	0,18-0,20	1,18-1,20
A ₆₁	299.130	326.493	356.359	388.957	342.734	0,92	0,21-0,22	1,21-1,22
A ₆₂	32.235	33.394	34.595	35.839	34.016	0,94	0,22-0,17	1,22-1,17
A ₆₃	74.860	77.627	80.498	83.474	79.115	0,84	0,16-0,12	1,16-1,12
A ₆₄	277.363	302.415	329.729	359.510	317.254	0,91	0,26-0,20	1,26-1,20
A ₆₅	423.813	478.185	539.532	608.749	512.570	0,93	0,29-0,26	1,29-1,26
A ₆₆	57.709	62.242	67.132	72.406	64.872	0,89	0,26-0,21	1,26-1,21
A ₆₇	114.430	120.700	127.315	134.292	124.184	0,90	0,27-0,13	1,27-1,13
A ₆₈	309.888	341.225	375.731	413.727	360.143	0,90	0,18-0,19	1,18-1,19
A ₆₉	124.408	144.134	166.988	193.466	157.249	0,77	0,24-0,28	1,24-1,28
A ₇₀	213.330	233.852	256.347	281.007	246.134	0,93	0,27-0,21	1,27-1,21
A ₇₁	74.016	74.070	74.124	74.178	74.097	0,91	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₇₂	476.886	505.228	535.253	567.063	521.108	0,84	0,15-0,18	1,15-1,18
A ₇₃	33.093	36.540	40.346	44.548	38.632	0,90	0,18-0,23	1,18-1,23
A ₇₄	75.085	82.609	90.888	99.996	87.145	0,89	0,21-0,26	1,21-1,26
A ₇₅	180.998	192.933	205.655	219.217	199.701	0,87	0,25-0,21	1,25-1,21
A ₇₆	121.252	129.134	137.529	146.469	133.596	0,90	0,24-0,19	1,24-1,19
A ₇₇	117.437	130.100	144.129	159.671	137.834	0,84	0,22-0,24	1,22-1,24
A ₇₈	126.106	132.267	138.728	145.506	135.652	0,90	0,20-0,18	1,20-1,18

Tablo 4'teki orijinal tesise geliş sayıları temel alınarak Tablo 11'deki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik ve yarı-üssellik değeri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. MAPE değerleri incelendiğinde ise sadece 1 ilin (A₄₇: Kırıkkale) değeri istenilen aralıklar arasında çıkmamıştır. Diğer 77 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 12'si yeterli düzeyde, 23'ü iyi düzeyde ve 42'si yüksek düzeydedir. Tablo 12'de illerin 2020-2023 yılları arasındaki geceleme sayısına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 12: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Gecelemeye Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	1.423.186	1.586.923	1.769.499	1.973.079	1.688.172	0,96	0,24-0,24	1,24-1,24
A ₂	157.209	176.797	198.827	223.601	189.108	0,85	0,17-0,23	1,17-1,23
A ₃	1.599.721	1.783.784	1.989.026	2.217.883	1.897.604	0,92	0,27-0,23	1,27-1,23
A ₄	105.261	122.013	141.432	163.942	133.162	0,59	0,76-0,25	1,76-1,25
A ₅	205.028	218.890	233.689	249.488	226.773	0,96	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₆	205.027	229.732	257.412	288.429	245.150	0,89	0,24-0,27	1,24-1,27
A ₇	4.309.834	4.570.498	4.846.928	5.140.077	4.716.834	0,92	0,17-0,19	1,17-1,19
A ₈	74.089.999	75.647.377	77.237.491	78.861.030	76.458.974	0,91	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₉	88.043	101.743	117.575	135.870	110.808	0,75	0,19-0,39	1,19-1,39
A ₁₀	131.133	134.469	137.891	141.399	136.223	0,95	0,19-0,14	1,19-1,14
A ₁₁	4.552.993	4.747.611	4.950.547	5.162.158	4.853.327	0,94	0,16-0,17	1,16-1,17
A ₁₂	1.169.611	1.197.386	1.225.821	1.254.930	1.211.937	0,93	0,14-0,16	1,14-1,16
A ₁₃	98.046	112.220	128.443	147.010	121.430	0,78	0,17-0,29	1,17-1,29
A ₁₄	182.150	198.151	215.558	234.494	207.589	0,77	0,19-0,23	1,19-1,23
A ₁₅	83.155	86.810	90.625	94.608	88.799	0,94	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₁₆	52.407	59.183	66.834	75.476	63.475	0,68	0,42-0,31	1,42-1,31
A ₁₇	80.102	89.340	99.642	111.132	95.054	0,84	0,13-0,24	1,13-1,24
A ₁₈	533.857	550.861	568.406	586.510	559.908	0,94	0,19-0,14	1,19-1,14
A ₁₉	87.795	101.215	116.687	134.525	110.056	0,84	0,34-0,20	1,34-1,20
A ₂₀	2.029.389	2.196.763	2.377.941	2.574.062	2.294.539	0,96	0,19-0,21	1,19-1,21
A ₂₁	883.291	920.884	960.078	1.000.939	941.298	0,95	0,17-0,17	1,17-1,17
A ₂₂	84.275	93.048	102.735	113.429	98.372	0,89	0,25-0,26	1,25-1,26

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₂₃	89.429	86.748	84.147	81.625	85.487	0,94	0,14-0,14	1,14-1,14
A ₂₄	873.091	849.639	826.816	804.606	838.538	0,90	0,11-0,12	1,11-1,12
A ₂₅	608.163	674.534	748.149	829.797	715.161	0,85	0,14-0,19	1,14-1,19
A ₂₆	154.517	159.898	165.466	171.228	162.777	0,80	0,22-0,15	1,22-1,15
A ₂₇	339.628	370.892	405.035	442.320	389.469	0,92	0,16-0,20	1,16-1,20
A ₂₈	326.909	387.214	458.645	543.253	429.005	0,87	0,23-0,30	1,23-1,30
A ₂₉	155.227	180.818	210.628	245.352	198.006	0,90	0,26-0,31	1,26-1,31
A ₃₀	343.707	351.965	360.422	369.082	356.294	0,95	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₃₁	804.987	912.749	1.034.937	1.173.481	981.538	0,94	0,27-0,22	1,27-1,22
A ₃₂	1.134.671	1.245.042	1.366.149	1.499.037	1.311.225	0,89	0,17-0,24	1,17-1,24
A ₃₃	198.424	213.480	229.679	247.108	222.173	0,91	0,18-0,23	1,18-1,23
A ₃₄	49.951	53.965	58.302	62.986	56.301	0,93	0,23-0,23	1,23-1,23
A ₃₅	46.305	46.989	47.684	48.389	47.342	0,80	0,13-0,22	1,13-1,22
A ₃₆	681.030	730.104	782.714	839.116	758.241	0,97	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₃₇	24.914	22.006	19.437	17.169	20.881	0,84	0,10-0,10	1,10-1,10
A ₃₈	312.793	347.840	386.814	430.155	369.401	0,95	0,24-0,21	1,24-1,21
A ₃₉	24.137.393	26.062.654	28.141.479	30.386.116	27.181.910	0,95	0,18-0,18	1,18-1,18
A ₄₀	5.552.584	5.751.619	5.957.788	6.171.348	5.858.335	0,94	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₄₁	508.059	606.910	724.993	866.052	676.504	0,90	0,32-0,34	1,32-1,34
A ₄₂	231.435	257.206	285.847	317.677	273.041	0,91	0,25-0,17	1,25-1,17
A ₄₃	105.012	114.183	124.155	134.998	119.587	0,85	0,23-0,20	1,23-1,20
A ₄₄	304.793	374.365	459.817	564.775	425.938	0,77	0,15-0,30	1,15-1,30
A ₄₅	112.860	114.590	116.347	118.131	115.482	0,81	0,16-0,11	1,16-1,11
A ₄₆	532.853	566.597	602.478	640.631	585.640	0,97	0,21-0,19	1,21-1,19
A ₄₇	74.567	102.961	142.168	196.304	129.000	-0,63	0,70-0,75	1,70-1,75
A ₄₈	94.357	104.179	115.024	126.998	110.140	0,78	0,46-0,21	1,46-1,21
A ₄₉	146.197	162.573	180.783	201.032	172.646	0,77	0,31-0,27	1,31-1,27
A ₅₀	933.598	1.007.295	1.086.809	1.172.600	1.050.075	0,96	0,22-0,22	1,22-1,22
A ₅₁	1.005.388	1.076.169	1.151.932	1.233.030	1.116.630	0,97	0,19-0,18	1,19-1,18
A ₅₂	156.151	159.710	163.351	167.074	161.571	0,95	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₅₃	328.556	355.517	384.691	416.259	371.256	0,94	0,21-0,23	1,21-1,23
A ₅₄	490.961	543.821	602.372	667.226	576.095	0,93	0,26-0,25	1,26-1,25
A ₅₅	289.134	306.402	324.701	344.094	316.083	0,80	0,13-0,13	1,13-1,13
A ₅₆	1.364.306	1.544.260	1.747.950	1.978.507	1.658.756	0,93	0,24-0,26	1,24-1,26
A ₅₇	10.038.185	9.743.889	9.458.222	9.180.930	9.605.307	0,88	0,15-0,09	1,15-1,09
A ₅₈	75.294	78.237	81.294	84.471	79.824	0,96	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₅₉	1.570.826	1.584.321	1.597.932	1.611.659	1.591.184	0,77	0,08-0,10	1,08-1,10
A ₆₀	72.957	80.979	89.883	99.766	85.896	0,84	0,15-0,17	1,15-1,17
A ₆₁	452.679	504.280	561.762	625.797	536.129	0,91	0,20-0,25	1,20-1,25
A ₆₂	53.889	54.741	55.607	56.486	55.181	0,90	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₆₃	125.811	133.529	141.722	150.416	137.870	0,86	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₆₄	496.978	543.142	593.593	648.730	570.611	0,93	0,27-0,20	1,27-1,20
A ₆₅	632.611	716.654	811.862	919.718	770.211	0,93	0,29-0,28	1,29-1,28
A ₆₆	88.217	95.370	103.102	111.462	99.538	0,92	0,24-0,22	1,24-1,22
A ₆₇	148.176	152.188	156.309	160.541	154.304	0,92	0,21-0,11	1,21-1,11
A ₆₈	479.992	530.636	586.624	648.519	561.443	0,90	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₆₉	192.817	224.942	262.420	306.142	246.580	0,77	0,22-0,31	1,22-1,31
A ₇₀	396.641	428.482	462.878	500.036	447.009	0,94	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₇₁	127.716	133.233	138.987	144.990	136.232	0,93	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₇₂	976.296	1.063.806	1.159.161	1.263.062	1.115.581	0,85	0,16-0,20	1,16-1,20
A ₇₃	41.693	44.347	47.170	50.173	45.846	0,88	0,16-0,21	1,16-1,21
A ₇₄	122.695	135.923	150.578	166.813	144.002	0,88	0,20-0,26	1,20-1,26
A ₇₅	341.470	375.859	413.712	455.378	396.605	0,87	0,19-0,28	1,19-1,28
A ₇₆	250.070	267.242	285.593	305.204	277.027	0,89	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₇₇	219.671	256.036	298.420	347.821	280.487	0,85	0,30-0,37	1,30-1,37
A ₇₈	191.395	200.661	210.376	220.561	205.748	0,91	0,20-0,17	1,20-1,17

Tablo 5'deki orijinal geceleme sayıları temel alınarak Tablo 12'teki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik ve yarı-üssellik değeri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. MAPE değerleri incelendiğinde ise sadece 2 ilin (A₄: Ağrı; A₄₇: Kırıkkale) değeri istenilen aralıklar arasında çıkmamıştır. Diğer 76 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 10'u yeterli düzeyde, 24'ü iyi düzeyde ve 42'si yüksek düzeydedir. Tablo 13'te illerin 2020-2023 yılları arasındaki ortalama kalış süresine ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Tablo 13: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Ortalama Kalış Süresine Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	1,60	1,60	1,60	1,60	1,60	0,98	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₂	1,40	1,42	1,44	1,46	1,43	0,97	0,18-0,17	1,18-1,17
A ₃	2,31	2,32	2,34	2,36	2,33	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₄	1,88	1,92	1,95	1,99	1,94	0,75	0,44-0,11	1,44-1,11
A ₅	1,61	1,63	1,64	1,66	1,63	0,98	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₆	1,41	1,40	1,40	1,39	1,40	0,98	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₇	1,70	1,70	1,69	1,69	1,69	0,99	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₈	4,21	4,12	4,02	3,93	4,07	0,96	0,17-0,12	1,17-1,12
A ₉	3,16	3,68	4,28	4,98	4,03	0,88	0,18-0,31	1,18-1,31
A ₁₀	1,65	1,67	1,69	1,71	1,68	0,91	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₁₁	2,58	2,51	2,44	2,37	2,47	0,96	0,13-0,12	1,13-1,12
A ₁₂	1,84	1,83	1,81	1,79	1,82	0,98	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₁₃	1,64	1,67	1,69	1,72	1,68	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₁₄	1,63	1,67	1,72	1,77	1,70	0,94	0,17-0,17	1,17-1,17
A ₁₅	1,46	1,40	1,34	1,29	1,37	0,94	0,15-0,12	1,15-1,12
A ₁₆	1,35	1,37	1,38	1,40	1,37	0,96	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₁₇	1,32	1,31	1,30	1,29	1,31	0,93	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₁₈	1,74	1,73	1,72	1,71	1,73	0,98	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₁₉	1,56	1,57	1,58	1,59	1,58	0,92	0,14-0,15	1,14-1,15
A ₂₀	1,77	1,77	1,76	1,76	1,76	0,98	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₂₁	1,59	1,62	1,65	1,68	1,64	0,97	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂₂	1,86	1,95	2,04	2,13	1,99	0,96	0,18-0,19	1,18-1,19
A ₂₃	1,72	1,75	1,78	1,81	1,76	0,94	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂₄	1,42	1,45	1,48	1,51	1,47	0,96	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₂₅	1,57	1,58	1,60	1,62	1,59	0,98	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂₆	1,93	1,98	2,03	2,08	2,01	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂₇	1,34	1,34	1,34	1,34	1,34	0,99	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₂₈	1,52	1,53	1,53	1,53	1,53	0,96	0,16-0,15	1,16-1,15
A ₂₉	1,30	1,29	1,27	1,26	1,28	0,89	0,14-0,16	1,14-1,16
A ₃₀	1,81	1,82	1,84	1,86	1,83	0,98	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₃₁	1,54	1,53	1,52	1,52	1,53	0,98	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₃₂	1,51	1,51	1,51	1,51	1,51	0,98	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₃₃	1,40	1,37	1,35	1,33	1,36	0,96	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₃₄	1,59	1,56	1,53	1,50	1,54	0,92	0,15-0,16	1,15-1,16
A ₃₅	1,42	1,42	1,42	1,42	1,42	0,78	0,23-0,11	1,23-1,11
A ₃₆	1,49	1,45	1,41	1,37	1,43	0,98	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₃₇	1,33	1,34	1,35	1,36	1,35	0,93	0,16-0,16	1,16-1,16
A ₃₈	1,49	1,48	1,48	1,48	1,48	0,98	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₃₉	2,31	2,32	2,34	2,35	2,33	0,98	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₄₀	2,12	2,07	2,03	1,99	2,05	0,97	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₄₁	1,64	1,65	1,65	1,66	1,65	0,95	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₄₂	1,32	1,33	1,33	1,34	1,33	0,96	0,15-0,14	1,15-1,14
A ₄₃	1,38	1,33	1,28	1,24	1,31	0,94	0,16-0,12	1,16-1,12
A ₄₄	2,28	2,36	2,45	2,54	2,41	0,87	0,14-0,23	1,14-1,23
A ₄₅	1,66	1,64	1,61	1,59	1,63	0,91	0,14-0,13	1,14-1,13
A ₄₆	1,72	1,75	1,79	1,82	1,77	0,96	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₄₇	1,28	1,23	1,17	1,12	1,20	0,86	0,24-0,10	1,24-1,10
A ₄₈	1,57	1,53	1,49	1,45	1,51	0,96	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₄₉	1,63	1,69	1,74	1,81	1,72	0,96	0,18-0,18	1,18-1,18
A ₅₀	1,73	1,69	1,65	1,61	1,67	0,96	0,14-0,13	1,14-1,13
A ₅₁	1,45	1,46	1,46	1,46	1,46	0,98	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₅₂	1,64	1,64	1,64	1,64	1,64	0,97	0,16-0,15	1,16-1,15
A ₅₃	1,45	1,45	1,44	1,43	1,44	0,98	0,16-0,15	1,16-1,15
A ₅₄	1,56	1,55	1,53	1,52	1,54	0,97	0,17-0,13	1,17-1,13
A ₅₅	1,56	1,56	1,56	1,56	1,56	0,97	0,18-0,14	1,18-1,14
A ₅₆	1,88	1,90	1,92	1,95	1,91	0,97	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₅₇	3,58	3,45	3,33	3,21	3,39	0,95	0,17-0,12	1,17-1,12
A ₅₈	2,12	2,19	2,25	2,32	2,22	0,79	0,35-0,13	1,35-1,13
A ₅₉	1,70	1,67	1,63	1,60	1,65	0,97	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₆₀	1,23	1,20	1,17	1,13	1,18	0,96	0,14-0,12	1,14-1,12
A ₆₁	1,49	1,51	1,54	1,56	1,52	0,96	0,16-0,16	1,16-1,16
A ₆₂	1,71	1,69	1,66	1,63	1,67	0,93	0,16-0,15	1,16-1,15
A ₆₃	1,67	1,71	1,74	1,78	1,73	0,96	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₆₄	1,75	1,74	1,74	1,73	1,74	0,97	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₆₅	1,47	1,47	1,47	1,47	1,47	0,97	0,16-0,15	1,16-1,15

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₆₆	1,47	1,46	1,45	1,43	1,45	0,94	0,15-0,14	1,15-1,14
A ₆₇	1,26	1,22	1,18	1,14	1,20	0,94	0,13-0,12	1,13-1,12
A ₆₈	1,57	1,58	1,60	1,61	1,59	0,98	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₆₉	1,56	1,58	1,60	1,61	1,59	0,95	0,16-0,16	1,16-1,16
A ₇₀	1,82	1,79	1,75	1,72	1,77	0,97	0,14-0,12	1,14-1,12
A ₇₁	1,74	1,82	1,90	1,98	1,86	0,94	0,18-0,18	1,18-1,18
A ₇₂	2,05	2,11	2,17	2,24	2,14	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₇₃	1,26	1,22	1,18	1,13	1,20	0,95	0,14-0,12	1,14-1,12
A ₇₄	1,59	1,59	1,59	1,59	1,59	0,95	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₇₅	1,87	1,93	1,98	2,04	1,95	0,91	0,13-0,18	1,13-1,18
A ₇₆	2,08	2,09	2,10	2,12	2,10	0,98	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₇₇	1,90	2,01	2,14	2,27	2,08	0,90	0,22-0,22	1,22-1,22
A ₇₈	1,50	1,50	1,49	1,48	1,49	0,97	0,17-0,14	1,17-1,14

Tablo 6'daki orijinal ortalama kalış süresi temel alınarak Tablo 13'teki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. 78 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 3'ü yeterli düzeyde, 4'ü iyi düzeyde ve 71'i yüksek düzeydedir. Tablo 14'te illerin 2020-2023 yılları arasındaki doluluk oranına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 14: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Doluluk Oranına Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	46,03	47,56	49,14	50,78	48,38	0,95	0,16-0,17	1,16-1,17
A ₂	35,08	36,99	39,00	41,12	38,05	0,86	0,13-0,16	1,13-1,16
A ₃	52,64	53,67	54,73	55,80	54,21	0,96	0,18-0,17	1,18-1,17
A ₄	37,49	43,66	50,84	59,21	47,80	0,69	0,50-0,29	1,50-1,29
A ₅	36,00	37,26	38,56	39,91	37,93	0,97	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₆	40,36	42,00	43,70	45,48	42,88	0,94	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₇	39,59	40,05	40,51	40,98	40,28	0,94	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₈	64,95	65,81	66,69	67,57	66,25	0,94	0,13-0,15	1,13-1,15
A ₉	37,62	38,36	39,11	39,88	38,74	0,85	0,15-0,20	1,15-1,20
A ₁₀	29,04	28,85	28,65	28,46	28,75	0,95	0,16-0,12	1,16-1,12
A ₁₁	60,05	61,21	62,39	63,58	61,81	0,93	0,14-0,15	1,14-1,15
A ₁₂	41,95	42,50	43,06	43,63	42,78	0,89	0,12-0,17	1,12-1,17
A ₁₃	39,24	42,55	46,13	50,01	44,48	0,87	0,17-0,22	1,17-1,22
A ₁₄	44,58	47,20	49,97	52,90	48,66	0,77	0,14-0,19	1,14-1,19
A ₁₅	34,17	34,71	35,27	35,83	34,99	0,94	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₁₆	22,60	21,29	20,07	18,91	20,72	0,89	0,12-0,11	1,12-1,11
A ₁₇	18,20	17,46	16,75	16,07	17,12	0,70	0,07-0,14	1,07-1,14
A ₁₈	51,19	52,84	54,55	56,31	53,73	0,95	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₁₉	52,77	56,02	59,47	63,13	57,85	0,94	0,23-0,17	1,23-1,17
A ₂₀	49,03	50,53	52,08	53,67	51,33	0,95	0,16-0,17	1,16-1,17
A ₂₁	40,54	40,57	40,60	40,63	40,58	0,95	0,14-0,14	1,14-1,14
A ₂₂	36,91	35,98	35,08	34,20	35,54	0,95	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₂₃	25,84	25,36	24,88	24,41	25,12	0,95	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₂₄	47,45	47,26	47,07	46,88	47,17	0,86	0,10-0,13	1,10-1,13
A ₂₅	32,91	32,11	31,32	30,56	31,73	0,87	0,10-0,12	1,10-1,12
A ₂₆	34,09	34,42	34,76	35,11	34,59	0,90	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₂₇	39,30	41,57	43,98	46,52	42,84	0,89	0,15-0,18	1,15-1,18
A ₂₈	28,37	27,34	26,35	25,40	26,87	0,90	0,11-0,13	1,11-1,13
A ₂₉	33,53	35,08	36,70	38,40	35,93	0,91	0,15-0,18	1,15-1,18
A ₃₀	39,76	40,51	41,27	42,05	40,90	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₃₁	42,89	43,96	45,06	46,18	44,52	0,92	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₃₂	39,54	39,59	39,64	39,68	39,61	0,88	0,13-0,16	1,13-1,16
A ₃₃	33,11	32,98	32,85	32,72	32,92	0,93	0,13-0,16	1,13-1,16
A ₃₄	26,14	24,70	23,34	22,05	24,06	0,92	0,13-0,16	1,13-1,16
A ₃₅	43,20	44,21	45,24	46,29	44,73	0,79	0,13-0,23	1,13-1,23
A ₃₆	34,44	34,67	34,90	35,14	34,79	0,95	0,15-0,14	1,15-1,14
A ₃₇	31,49	31,06	30,64	30,22	30,85	0,90	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₃₈	39,70	40,50	41,32	42,15	40,92	0,96	0,18-0,17	1,18-1,17
A ₃₉	56,55	57,53	58,54	59,56	58,04	0,93	0,14-0,15	1,14-1,15
A ₄₀	48,82	49,15	49,49	49,82	49,32	0,95	0,14-0,14	1,14-1,14
A ₄₁	27,76	27,03	26,32	25,63	26,69	0,91	0,14-0,12	1,14-1,12
A ₄₂	51,73	52,85	53,99	55,16	53,43	0,90	0,21-0,14	1,21-1,14

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₄₃	28,97	28,43	27,89	27,37	28,16	0,94	0,14-0,13	1,14-1,13
A ₄₄	31,58	33,04	34,57	36,17	33,84	0,83	0,11-0,18	1,11-1,18
A ₄₅	34,63	34,44	34,26	34,08	34,35	0,91	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₄₆	41,18	42,63	44,14	45,70	43,41	0,95	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₄₇	42,34	47,58	53,48	60,11	50,88	-0,09	0,34-0,23	1,34-1,23
A ₄₈	34,98	36,89	38,90	41,02	37,95	0,92	0,24-0,19	1,24-1,19
A ₄₉	35,34	35,57	35,82	36,06	35,70	0,91	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₅₀	28,07	26,90	25,78	24,71	26,36	0,94	0,17-0,12	1,17-1,12
A ₅₁	38,17	37,96	37,75	37,55	37,86	0,96	0,14-0,13	1,14-1,13
A ₅₂	37,87	38,99	40,14	41,33	39,58	0,96	0,18-0,17	1,18-1,17
A ₅₃	32,81	33,15	33,49	33,84	33,32	0,90	0,15-0,17	1,15-1,17
A ₅₄	36,75	36,32	35,89	35,47	36,11	0,97	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₅₅	35,79	37,38	39,04	40,78	38,25	0,80	0,11-0,13	1,11-1,13
A ₅₆	40,44	42,12	43,87	45,69	43,03	0,96	0,18-0,18	1,18-1,18
A ₅₇	54,99	55,25	55,52	55,79	55,39	0,94	0,13-0,14	1,13-1,14
A ₅₈	31,23	30,33	29,45	28,60	29,90	0,84	0,18-0,10	1,18-1,10
A ₅₉	40,81	40,28	39,75	39,24	40,02	0,82	0,08-0,11	1,08-1,11
A ₆₀	25,24	24,16	23,12	22,13	23,66	0,87	0,11-0,11	1,11-1,11
A ₆₁	37,54	38,32	39,11	39,92	38,72	0,96	0,16-0,17	1,16-1,17
A ₆₂	28,88	27,97	27,09	26,24	27,54	0,90	0,15-0,14	1,15-1,14
A ₆₃	32,30	33,16	34,04	34,95	33,61	0,91	0,17-0,18	1,17-1,18
A ₆₄	52,77	54,55	56,39	58,29	55,50	0,93	0,25-0,18	1,25-1,18
A ₆₅	34,46	34,48	34,49	34,51	34,48	0,97	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₆₆	34,43	34,68	34,94	35,21	34,82	0,93	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₆₇	31,17	29,07	27,12	25,29	28,16	0,88	0,18-0,09	1,18-1,09
A ₆₈	53,65	56,97	60,49	64,24	58,84	0,89	0,15-0,17	1,15-1,17
A ₆₉	43,07	44,13	45,21	46,31	44,68	0,91	0,17-0,25	1,17-1,25
A ₇₀	33,07	34,00	34,96	35,94	34,49	0,97	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₇₁	34,03	34,17	34,31	34,46	34,24	0,95	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₇₂	32,75	32,01	31,28	30,57	31,65	0,96	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₇₃	40,76	42,23	43,74	45,31	43,01	0,88	0,12-0,17	1,12-1,17
A ₇₄	23,76	22,57	21,43	20,36	22,03	0,93	0,13-0,13	1,13-1,13
A ₇₅	45,13	47,31	49,59	51,99	48,50	0,86	0,16-0,20	1,16-1,20
A ₇₆	42,56	42,81	43,05	43,29	42,93	0,97	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₇₇	38,13	38,99	39,88	40,78	39,44	0,89	0,17-0,17	1,17-1,17
A ₇₈	31,09	31,88	32,68	33,51	32,29	0,94	0,18-0,16	1,18-1,16

Tablo 7'deki doluluk oranları temel alınarak Tablo 14'teki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik ve yarı-üssellik değeri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. MAPE değerleri incelendiğinde ise sadece 1 ilin (A₄₇: Kırıkkale) değeri istenilen aralıklar arasında çıkmamıştır. Diğer 77 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 5'i yeterli düzeyde, 21'i iyi düzeyde ve 51'i yüksek düzeydedir. Tablo 15'de illerin 2020-2023 yılları arasındaki tesis sayısına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 15: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Tesis Sayısına Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	57	58	58	59	58	0,94	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₂	19	20	21	22	21	0,87	0,23-0,17	1,23-1,17
A ₃	36	37	38	39	37	0,97	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₄	41	49	59	71	55	0,90	0,43-0,29	1,43-1,29
A ₅	18	18	18	19	18	0,94	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₆	23	23	24	25	24	0,94	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₇	211	215	219	223	217	0,97	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₈	907	912	918	923	915	0,99	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₉	16	19	23	27	21	0,82	0,38-0,33	1,38-1,33
A ₁₀	19	19	20	21	20	0,93	0,17-0,17	1,17-1,17
A ₁₁	109	111	113	114	112	0,96	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₁₂	118	123	128	134	126	0,96	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₁₃	14	15	16	18	16	0,94	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₁₄	10	10	10	10	10	0,82	0,17-0,13	1,17-1,13
A ₁₅	9	10	10	11	10	0,96	0,21-0,20	1,21-1,20
A ₁₆	4	4	4	4	4	0,81	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₁₇	11	10	10	10	10	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁₈	35	36	38	39	37	0,98	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₁₉	28	35	45	56	41	0,76	0,57-0,39	1,57-1,39
A ₂₀	124	133	142	151	138	0,97	0,21-0,20	1,21-1,20
A ₂₁	106	113	120	127	116	0,95	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₂₂	11	13	14	16	14	0,85	0,36-0,26	1,36-1,26
A ₂₃	8	8	8	7	8	0,88	0,15-0,14	1,15-1,14
A ₂₄	56	58	61	65	60	0,94	0,24-0,19	1,24-1,19
A ₂₅	42	45	48	51	46	0,93	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₂₆	23	24	25	27	25	0,95	0,21-0,19	1,21-1,19
A ₂₇	31	32	32	32	32	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₂₈	27	29	32	36	31	0,93	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₂₉	16	17	19	20	18	0,90	0,28-0,22	1,28-1,22
A ₃₀	29	31	33	36	32	0,91	0,23-0,21	1,23-1,21
A ₃₁	43	46	48	51	47	0,91	0,25-0,18	1,25-1,18
A ₃₂	70	72	74	77	73	0,94	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₃₃	40	44	48	53	46	0,94	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₃₄	9	9	10	11	10	0,84	0,27-0,18	1,27-1,18
A ₃₅	7	7	8	8	7	0,89	0,20-0,19	1,20-1,19
A ₃₆	63	64	66	67	65	0,97	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₃₇	4	3	3	3	3	0,85	0,10-0,11	1,10-1,11
A ₃₈	27	30	33	37	32	0,95	0,22-0,20	1,22-1,20
A ₃₉	818	856	895	937	877	0,95	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₄₀	301	317	334	351	326	0,95	0,22-0,19	1,22-1,19
A ₄₁	71	81	93	106	88	0,83	0,39-0,27	1,39-1,27
A ₄₂	40	44	47	52	46	0,94	0,25-0,22	1,25-1,22
A ₄₃	10	10	11	11	11	0,93	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₄₄	43	49	55	63	52	0,91	0,32-0,24	1,32-1,24
A ₄₅	30	33	36	40	35	0,90	0,24-0,22	1,24-1,22
A ₄₆	27	26	26	26	26	0,94	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₄₇	4	5	6	8	6	0,70	0,13-0,33	1,13-1,33
A ₄₈	18	20	23	26	22	0,88	0,29-0,26	1,29-1,26
A ₄₉	5	5	6	6	6	0,90	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₅₀	70	74	77	81	76	0,94	0,22-0,20	1,22-1,20
A ₅₁	48	49	50	51	49	0,93	0,21-0,16	1,21-1,16
A ₅₂	20	21	23	25	22	0,90	0,26-0,23	1,26-1,23
A ₅₃	0	0	0	0	0	0,10	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₅₄	39	43	47	52	45	0,90	0,25-0,22	1,25-1,22
A ₅₅	40	43	45	48	44	0,91	0,25-0,19	1,25-1,19
A ₅₆	102	106	109	113	108	0,96	0,20-0,18	1,20-1,18
A ₅₇	490	488	485	482	486	0,99	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₅₈	20	22	25	29	24	0,82	0,40-0,27	1,40-1,27
A ₅₉	139	152	167	183	160	0,96	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₆₀	9	9	10	10	9	0,93	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₆₁	52	55	59	63	57	0,94	0,26-0,20	1,26-1,20
A ₆₂	6	6	6	6	6	0,91	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₆₃	24	24	25	26	25	0,94	0,17-0,18	1,17-1,18
A ₆₄	31	33	34	36	33	0,92	0,22-0,16	1,22-1,16
A ₆₅	41	44	46	49	45	0,96	0,19-0,18	1,19-1,18
A ₆₆	12	12	12	12	12	0,94	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₆₇	22	25	27	30	26	0,93	0,24-0,20	1,24-1,20
A ₆₈	24	26	27	28	26	0,95	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₆₉	8	9	9	10	9	0,80	0,12-0,17	1,12-1,17
A ₇₀	33	35	37	39	36	0,98	0,20-0,19	1,20-1,19
A ₇₁	23	25	28	30	26	0,96	0,27-0,21	1,27-1,21
A ₇₂	112	126	143	161	135	0,92	0,28-0,24	1,28-1,24
A ₇₃	8	8	9	9	9	0,79	0,32-0,13	1,32-1,13
A ₇₄	16	16	17	18	17	0,94	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₇₅	30	31	33	35	32	0,90	0,22-0,17	1,22-1,17
A ₇₆	18	19	20	21	20	0,95	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₇₇	13	15	16	18	16	0,91	0,30-0,21	1,30-1,21
A ₇₈	17	17	17	17	17	0,93	0,15-0,15	1,15-1,15

Tablo 8'deki orijinal toplam tesis sayısı temel alınarak Tablo 15'deki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

hesaplamalar sonucu yarı-düzensellik ve yarı-üssellik değeri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. MAPE değerleri incelendiğinde ise sadece 1 ilin (A₅₃: Malatya) değeri istenilen aralıklar arasında çıkmamıştır. Diğer 77 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 4'ü yeterli düzeyde, 17'si iyi düzeyde ve 56'sı yüksek düzeydedir. Tablo 16'da illerin 2020-2023 yılları arasındaki oda sayısına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 16: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Oda Sayısına Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensellik	yarı-üssellik
A ₁	4.588	4.638	4.688	4.738	4.663	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂	1.079	1.093	1.108	1.122	1.101	0,89	0,20-0,14	1,20-1,14
A ₃	7.938	7.974	8.011	8.047	7.993	0,89	0,22-0,17	1,22-1,17
A ₄	1.440	1.626	1.836	2.073	1.744	0,92	0,30-0,22	1,30-1,22
A ₅	834	830	827	823	828	0,91	0,19-0,15	1,19-1,15
A ₆	709	735	763	791	750	0,90	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₇	16.392	16.676	16.966	17.260	16.823	0,97	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₈	249.623	256.869	264.325	271.997	260.704	0,97	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₉	363	382	401	422	392	0,81	0,21-0,21	1,21-1,21
A ₁₀	1.192	1.303	1.424	1.556	1.369	0,88	0,17-0,17	1,17-1,17
A ₁₁	19.192	19.875	20.582	21.314	20.241	0,92	0,21-0,16	1,21-1,16
A ₁₂	7.161	7.386	7.618	7.858	7.506	0,91	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₁₃	470	482	495	508	489	0,89	0,20-0,14	1,20-1,14
A ₁₄	678	674	670	667	672	0,81	0,19-0,11	1,19-1,11
A ₁₅	377	388	400	413	394	0,98	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₁₆	220	222	224	226	223	0,83	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₁₇	516	493	472	451	483	0,90	0,15-0,13	1,15-1,13
A ₁₈	3.309	3.477	3.654	3.840	3.570	0,97	0,20-0,18	1,20-1,18
A ₁₉	646	769	917	1.092	856	0,86	0,42-0,30	1,42-1,30
A ₂₀	10.264	10.874	11.521	12.206	11.216	0,98	0,21-0,19	1,21-1,19
A ₂₁	4.362	4.492	4.625	4.763	4.560	0,95	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₂₂	431	478	531	590	508	0,87	0,29-0,24	1,29-1,24
A ₂₃	397	366	338	312	353	0,84	0,12-0,12	1,12-1,12
A ₂₄	4.503	4.569	4.636	4.703	4.603	0,93	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₂₅	3.200	3.391	3.593	3.808	3.498	0,91	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₂₆	1.048	1.099	1.153	1.209	1.127	0,92	0,22-0,19	1,22-1,19
A ₂₇	1.760	1.823	1.888	1.955	1.856	0,82	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₂₈	1.441	1.555	1.679	1.812	1.622	0,96	0,22-0,19	1,22-1,19
A ₂₉	624	646	668	691	657	0,94	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₃₀	2.426	2.509	2.595	2.684	2.553	0,93	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₃₁	2.961	3.146	3.342	3.551	3.250	0,92	0,25-0,18	1,25-1,18
A ₃₂	5.768	5.977	6.194	6.419	6.090	0,92	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₃₃	1.330	1.431	1.540	1.658	1.490	0,94	0,24-0,18	1,24-1,18
A ₃₄	380	425	476	533	454	0,78	0,30-0,20	1,30-1,20
A ₃₅	360	384	410	437	398	0,89	0,20-0,19	1,20-1,19
A ₃₆	4.190	4.210	4.229	4.248	4.219	0,97	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₃₇	169	152	136	122	145	0,81	0,09-0,10	1,09-1,10
A ₃₈	1.283	1.370	1.464	1.564	1.420	0,96	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₃₉	79.727	82.836	86.066	89.423	84.513	0,94	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₄₀	26.386	27.434	28.523	29.656	28.000	0,96	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₄₁	2.673	2.951	3.259	3.598	3.120	0,87	0,31-0,23	1,31-1,23
A ₄₂	1.088	1.204	1.333	1.476	1.275	0,88	0,27-0,22	1,27-1,22
A ₄₃	572	606	642	680	625	0,87	0,22-0,15	1,22-1,15
A ₄₄	1.670	1.826	1.996	2.182	1.918	0,90	0,24-0,18	1,24-1,18
A ₄₅	1.022	1.114	1.214	1.322	1.168	0,90	0,18-0,22	1,18-1,22
A ₄₆	2.189	2.170	2.152	2.133	2.161	0,94	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₄₇	225	283	357	451	329	0,54	0,10-0,43	1,10-1,43
A ₄₈	1.428	1.600	1.792	2.007	1.707	0,87	0,31-0,29	1,31-1,29
A ₄₉	478	484	490	496	487	0,94	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₅₀	5.412	5.672	5.945	6.231	5.815	0,92	0,24-0,20	1,24-1,20
A ₅₁	4.360	4.321	4.282	4.244	4.302	0,89	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₅₂	1.139	1.234	1.338	1.450	1.290	0,90	0,24-0,22	1,24-1,22
A ₅₃	1.277	1.274	1.271	1.269	1.273	0,96	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₅₄	2.662	3.033	3.456	3.937	3.272	0,87	0,27-0,24	1,27-1,24
A ₅₅	2.096	2.140	2.185	2.230	2.163	0,94	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₅₆	10.041	10.202	10.365	10.530	10.285	0,91	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₅₇	64.112	64.451	64.793	65.137	64.623	0,98	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₅₈	651	710	775	847	746	0,91	0,28-0,21	1,28-1,21

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₅₉	6.657	6.774	6.893	7.014	6.835	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₆₀	697	702	708	713	705	0,85	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₆₁	2.276	2.406	2.543	2.687	2.478	0,93	0,25-0,19	1,25-1,19
A ₆₂	475	492	510	529	501	0,94	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₆₃	1.420	1.525	1.639	1.760	1.586	0,90	0,19-0,22	1,19-1,22
A ₆₄	3.478	3.732	4.004	4.296	3.878	0,92	0,24-0,18	1,24-1,18
A ₆₅	2.774	2.928	3.090	3.262	3.013	0,95	0,19-0,18	1,19-1,18
A ₆₆	495	507	520	533	514	0,86	0,25-0,15	1,25-1,15
A ₆₇	1.403	1.508	1.622	1.744	1.569	0,95	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₆₈	1.292	1.256	1.220	1.186	1.238	0,92	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₆₉	790	837	887	940	864	0,90	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₇₀	2.170	2.259	2.352	2.449	2.307	0,97	0,20-0,19	1,20-1,19
A ₇₁	1.014	1.130	1.261	1.406	1.203	0,93	0,26-0,22	1,26-1,22
A ₇₂	7.262	8.304	9.496	10.859	8.980	0,93	0,29-0,26	1,29-1,26
A ₇₃	174	168	162	157	165	0,87	0,20-0,10	1,20-1,10
A ₇₄	1.160	1.211	1.264	1.319	1.238	0,89	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₇₅	1.605	1.620	1.635	1.650	1.627	0,91	0,20-0,17	1,20-1,17
A ₇₆	2.055	2.230	2.421	2.629	2.334	0,81	0,28-0,23	1,28-1,23
A ₇₇	863	897	933	970	916	0,75	0,28-0,21	1,28-1,21
A ₇₈	1.179	1.211	1.243	1.277	1.227	0,96	0,18-0,17	1,18-1,17

Tablo 9'daki orijinal toplam oda sayısı temel alınarak Tablo 16'daki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. 78 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 3'ü yeterli düzeyde, 27'si iyi düzeyde ve 48'si yüksek düzeydedir. Tablo 17'de illerin 2020-2023 yılları arasındaki yatak sayısına ait tahmini değerleri ile bu değerlerin ortalamaları gösterilmektedir.

Tablo 17: İllerin 2020-2023 Yılları Arasındaki Yatak Sayısına Ait Tahmini Değerler

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₁	9.284	9.380	9.476	9.573	9.428	0,96	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₂	2.135	2.158	2.182	2.206	2.170	0,89	0,20-0,14	1,20-1,14
A ₃	16.493	16.346	16.199	16.054	16.273	0,88	0,21-0,16	1,21-1,16
A ₄	2.756	3.102	3.492	3.930	3.320	0,92	0,30-0,21	1,30-1,21
A ₅	1.656	1.643	1.630	1.617	1.636	0,91	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₆	1.395	1.440	1.486	1.534	1.464	0,89	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₇	32.592	33.017	33.448	33.884	33.235	0,97	0,18-0,16	1,18-1,16
A ₈	540.054	556.094	572.610	589.617	564.594	0,97	0,20-0,16	1,20-1,16
A ₉	610	630	650	672	640	0,81	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₁₀	2.376	2.598	2.841	3.107	2.731	0,88	0,17-0,16	1,17-1,16
A ₁₁	40.985	42.571	44.218	45.929	43.426	0,92	0,21-0,16	1,21-1,16
A ₁₂	14.572	15.017	15.476	15.949	15.254	0,91	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₁₃	924	942	960	979	951	0,88	0,20-0,14	1,20-1,14
A ₁₄	1.351	1.340	1.330	1.319	1.335	0,81	0,19-0,11	1,19-1,11
A ₁₅	720	744	768	793	756	0,97	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₁₆	461	469	476	484	472	0,83	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₁₇	1.041	1.000	961	924	982	0,90	0,16-0,13	1,16-1,13
A ₁₈	7.133	7.508	7.904	8.320	7.716	0,96	0,20-0,18	1,20-1,18
A ₁₉	1.223	1.448	1.715	2.032	1.604	0,85	0,40-0,29	1,40-1,29
A ₂₀	21.384	22.736	24.174	25.703	23.499	0,98	0,21-0,19	1,21-1,19
A ₂₁	9.007	9.295	9.592	9.899	9.448	0,95	0,21-0,16	1,21-1,16
A ₂₂	849	944	1.049	1.166	1.002	0,88	0,29-0,24	1,29-1,24
A ₂₃	741	678	621	568	652	0,83	0,12-0,12	1,12-1,12
A ₂₄	8.985	9.085	9.186	9.289	9.136	0,93	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₂₅	6.354	6.760	7.191	7.649	6.988	0,91	0,25-0,20	1,25-1,20
A ₂₆	2.106	2.199	2.296	2.398	2.250	0,92	0,22-0,18	1,22-1,18
A ₂₇	3.684	3.851	4.025	4.208	3.942	0,83	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₂₈	2.887	3.086	3.299	3.527	3.200	0,95	0,21-0,18	1,21-1,18
A ₂₉	1.236	1.290	1.346	1.405	1.319	0,94	0,23-0,19	1,23-1,19
A ₃₀	4.920	5.069	5.221	5.379	5.147	0,93	0,18-0,17	1,18-1,17
A ₃₁	5.868	6.234	6.623	7.037	6.441	0,92	0,25-0,18	1,25-1,18
A ₃₂	12.154	12.632	13.128	13.644	12.890	0,90	0,28-0,16	1,28-1,16
A ₃₃	2.621	2.816	3.024	3.249	2.928	0,93	0,24-0,18	1,24-1,18

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	2020T	2021T	2022T	2023T	Ort.	p değeri	yarı-düzensizlik	yarı-üssellik
A ₃₄	773	872	984	1.110	935	0,74	0,32-0,21	1,32-1,21
A ₃₅	655	690	727	767	710	0,90	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₃₆	8.724	8.771	8.818	8.866	8.795	0,97	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₃₇	307	272	242	214	259	0,79	0,09-0,10	1,09-1,10
A ₃₈	2.613	2.796	2.991	3.200	2.900	0,96	0,19-0,19	1,19-1,19
A ₃₉	161.068	167.050	173.253	179.686	170.264	0,94	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₄₀	54.526	56.369	58.275	60.245	57.354	0,96	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₄₁	5.312	5.868	6.482	7.160	6.206	0,86	0,31-0,23	1,31-1,23
A ₄₂	2.114	2.350	2.612	2.903	2.494	0,85	0,28-0,22	1,28-1,22
A ₄₃	1.126	1.189	1.257	1.328	1.225	0,88	0,21-0,15	1,21-1,15
A ₄₄	3.440	3.764	4.119	4.508	3.958	0,89	0,24-0,18	1,24-1,18
A ₄₅	2.011	2.191	2.386	2.598	2.296	0,90	0,17-0,21	1,17-1,21
A ₄₆	4.422	4.382	4.343	4.303	4.363	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₄₇	434	541	675	842	623	0,54	0,10-0,42	1,10-1,42
A ₄₈	2.952	3.328	3.752	4.230	3.565	0,87	0,32-0,29	1,32-1,29
A ₄₉	997	1.012	1.028	1.043	1.020	0,95	0,18-0,15	1,18-1,15
A ₅₀	11.047	11.608	12.197	12.817	11.917	0,92	0,24-0,20	1,24-1,20
A ₅₁	8.866	8.763	8.661	8.560	8.712	0,88	0,20-0,15	1,20-1,15
A ₅₂	2.437	2.668	2.920	3.197	2.805	0,91	0,23-0,22	1,23-1,22
A ₅₃	2.578	2.584	2.591	2.597	2.587	0,95	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₅₄	5.274	5.976	6.770	7.671	6.423	0,87	0,26-0,23	1,26-1,23
A ₅₅	4.258	4.338	4.420	4.503	4.379	0,94	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₅₆	21.040	21.340	21.645	21.954	21.494	0,91	0,19-0,17	1,19-1,17
A ₅₇	138.284	138.923	139.564	140.208	139.245	0,98	0,17-0,15	1,17-1,15
A ₅₈	1.296	1.410	1.534	1.669	1.477	0,92	0,27-0,20	1,27-1,20
A ₅₉	13.932	14.152	14.374	14.601	14.265	0,93	0,17-0,14	1,17-1,14
A ₆₀	1.630	1.663	1.696	1.730	1.680	0,83	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₆₁	4.560	4.827	5.109	5.407	4.976	0,93	0,26-0,19	1,26-1,19
A ₆₂	944	979	1.015	1.053	998	0,94	0,21-0,17	1,21-1,17
A ₆₃	2.936	3.168	3.418	3.688	3.302	0,90	0,19-0,22	1,19-1,22
A ₆₄	7.008	7.452	7.925	8.428	7.703	0,93	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₆₅	5.630	5.948	6.283	6.638	6.125	0,94	0,19-0,18	1,19-1,18
A ₆₆	977	999	1.021	1.044	1.010	0,85	0,24-0,15	1,24-1,15
A ₆₇	2.828	3.025	3.236	3.462	3.138	0,96	0,22-0,17	1,22-1,17
A ₆₈	2.565	2.481	2.400	2.321	2.442	0,92	0,16-0,14	1,16-1,14
A ₆₉	1.563	1.650	1.743	1.840	1.699	0,91	0,15-0,15	1,15-1,15
A ₇₀	4.437	4.636	4.845	5.064	4.746	0,97	0,21-0,19	1,21-1,19
A ₇₁	2.008	2.244	2.507	2.801	2.390	0,93	0,26-0,22	1,26-1,22
A ₇₂	15.258	17.533	20.147	23.151	19.022	0,93	0,29-0,26	1,29-1,26
A ₇₃	374	364	354	344	359	0,85	0,22-0,10	1,22-1,10
A ₇₄	2.584	2.716	2.854	3.000	2.789	0,87	0,23-0,18	1,23-1,18
A ₇₅	3.231	3.258	3.285	3.312	3.272	0,92	0,19-0,16	1,19-1,16
A ₇₆	4.705	5.082	5.490	5.931	5.302	0,72	0,30-0,24	1,30-1,24
A ₇₇	1.790	1.853	1.917	1.984	1.886	0,75	0,27-0,21	1,27-1,21
A ₇₈	2.441	2.513	2.587	2.663	2.551	0,96	0,18-0,17	1,18-1,17

Tablo 10'daki orijinal toplam yatak sayısı temel alınarak Tablo 17'deki tahmini değerlerin elde edilmesi için Eşitlik (1) ile Eşitlik (10) arasındaki dizinler kullanılmıştır. 78 ilin tahmin değerlerinin tutarlı olup olmadığı için yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu yarı-düzensizlik, yarı-üssellik ve MAPE değerleri istenilen aralıklar arasında çıkmıştır. 78 ilin MAPE değerleri incelendiğinde; 5'i yeterli düzeyde, 27'si iyi düzeyde ve 46'sı yüksek düzeydedir. Tablo 11 ve 17 arasındaki sonuçlar incelendiğinde ortalama kalış süresi, toplam oda sayısı ile toplam yatak sayısına ait tüm tahminler tutarlıdır. Ancak tesise geliş sayısı, geceleme sayısı, doluluk oranı ve toplam tesis sayısına ait tahminlerde üç ilin tutarlı olmadığı tespit edilmiştir. Karar matrisinin oluşturulmasında bu üç il (A₄:Ağrı; A₄₇:Kırıkkale; A₅₃:Malatya) çıkartılarak 75 il ve 7 kriter üzerinden bir karar matrisi elde edilmiştir. Oluşturulan karar matrisi Tablo 18'de gösterilmektedir.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Tablo 18: Karar Matrisi

Alt.	Tesise Geliş	Geceleme	Ortalama Kalış	Doluluk Oranı	Tesis Sayısı	Oda Sayısı	Yatak Sayısı
	Sayısı	Sayısı (n)	Süresi	Oran (%)	Adet (n)	Adet (n)	Adet (n)
	Kişi Sayısı (n)	Kalma Sayısı (n)	Ort. Sayı (n)	Oran (%)	Adet (n)	Adet (n)	Adet (n)
	C ₁	C ₂	C ₃	C ₄	C ₅	C ₆	C ₇
A ₁	1.051.947	1.688.172	1,60	48,38	58	4.663	9.428
A ₂	130.332	189.108	1,43	38,05	21	1.101	2.170
A ₃	816.293	1.897.604	2,33	54,21	37	7.993	16.273
A ₅	139.625	226.773	1,63	37,93	18	828	1.636
A ₆	177.508	245.150	1,40	42,88	24	750	1.464
A ₇	2.819.130	4.716.834	1,69	40,28	217	16.823	33.235
A ₈	19.149.119	76.458.974	4,07	66,25	915	260.704	564.594
A ₉	27.911	110.808	4,03	38,74	21	392	640
A ₁₀	79.515	136.223	1,68	28,75	20	1.369	2.731
A ₁₁	1.929.136	4.853.327	2,47	61,81	112	20.241	43.426
A ₁₂	676.701	1.211.937	1,82	42,78	126	7.506	15.254
A ₁₃	71.106	121.430	1,68	44,48	16	489	951
A ₁₄	118.811	207.589	1,70	48,66	10	672	1.335
A ₁₅	68.839	88.799	1,37	34,99	10	394	756
A ₁₆	47.006	63.475	1,37	20,72	4	223	472
A ₁₇	79.759	95.054	1,31	17,12	10	483	982
A ₁₈	328.155	559.908	1,73	53,73	37	3.570	7.716
A ₁₉	66.343	110.056	1,58	57,85	41	856	1.604
A ₂₀	1.279.914	2.294.539	1,76	51,33	138	11.216	23.499
A ₂₁	576.860	941.298	1,64	40,58	116	4.560	9.448
A ₂₂	50.466	98.372	1,99	35,54	14	508	1.002
A ₂₃	50.694	85.487	1,76	25,12	8	353	652
A ₂₄	563.012	838.538	1,47	47,17	60	4.603	9.136
A ₂₅	455.954	715.161	1,59	31,73	46	3.498	6.988
A ₂₆	84.465	162.777	2,01	34,59	25	1.127	2.250
A ₂₇	289.183	389.469	1,34	42,84	32	1.856	3.942
A ₂₈	272.644	429.005	1,53	26,87	31	1.622	3.200
A ₂₉	140.473	198.006	1,28	35,93	18	657	1.319
A ₃₀	195.934	356.294	1,83	40,90	32	2.553	5.147
A ₃₁	656.159	981.538	1,53	44,52	47	3.250	6.441
A ₃₂	880.519	1.311.225	1,51	39,61	73	6.090	12.890
A ₃₃	162.347	222.173	1,36	32,92	46	1.490	2.928
A ₃₄	34.368	56.301	1,54	24,06	10	454	935
A ₃₅	36.753	47.342	1,42	44,73	7	398	710
A ₃₆	533.865	758.241	1,43	34,79	65	4.219	8.795
A ₃₇	16.974	20.881	1,35	30,85	3	145	259
A ₃₈	250.340	369.401	1,48	40,920	32	1.420	2.900
A ₃₉	11.568.085	27.181.910	2,33	58,04	877	84.513	170.264
A ₄₀	2.895.572	5.858.335	2,05	49,32	326	28.000	57.354
A ₄₁	411.784	676.504	1,65	26,69	88	3.120	6.206
A ₄₂	200.546	273.041	1,33	53,43	46	1.275	2.494
A ₄₃	95.252	119.587	1,31	28,16	11	625	1.225
A ₄₄	177.230	425.938	2,41	33,84	52	1.918	3.958
A ₄₅	74.438	115.482	1,63	34,35	35	1.168	2.296
A ₄₆	329.451	585.640	1,77	43,41	26	2.161	4.363
A ₄₈	67.101	110.140	1,51	37,95	22	1.707	3.565
A ₄₉	104.932	172.646	1,72	35,70	6	487	1.020
A ₅₀	604.743	1.050.075	1,67	26,36	76	5.815	11.917
A ₅₁	778.593	1.116.630	1,46	37,86	49	4.302	8.712
A ₅₂	99.091	161.571	1,64	39,58	22	1.290	2.805
A ₅₄	383.368	576.095	1,54	36,11	45	3.272	6.423
A ₅₅	208.065	316.083	1,56	38,25	44	2.163	4.379
A ₅₆	843.803	1.658.756	1,91	43,03	108	10.285	21.494
A ₅₇	2.805.249	9.605.307	3,39	55,39	486	64.623	139.245
A ₅₈	38.782	79.824	2,22	29,90	24	746	1.477
A ₅₉	993.273	1.591.184	1,65	40,02	160	6.835	14.265
A ₆₀	72.311	85.896	1,18	23,66	9	705	1.680
A ₆₁	342.734	536.129	1,52	38,72	57	2.478	4.976
A ₆₂	34.016	55.181	1,67	27,54	6	501	998
A ₆₃	79.115	137.870	1,73	33,61	25	1.586	3.302
A ₆₄	317.254	570.611	1,74	55,50	33	3.878	7.703
A ₆₅	512.570	770.211	1,47	34,48	45	3.013	6.125
A ₆₆	64.872	99.538	1,45	34,82	12	514	1.010

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	Tesise Geliş Sayısı	Geceleme	Ortalama Kalış Süresi	Doluluk Oranı	Tesis Sayısı	Oda Sayısı	Yatak Sayısı
	Kişi Sayısı (n) C ₁	Kalma Sayısı (n) C ₂	Ort. Sayı (n) C ₃	Oran (%) C ₄	Adet (n) C ₅	Adet (n) C ₆	Adet (n) C ₇
A ₆₇	124.184	154.304	1,20	28,16	26	1.569	3.138
A ₆₈	360.143	561.443	1,59	58,84	26	1.238	2.442
A ₆₉	157.249	246.580	1,59	44,68	9	864	1.699
A ₇₀	246.134	447.009	1,77	34,49	36	2.307	4.746
A ₇₁	74.097	136.232	1,86	34,24	26	1.203	2.390
A ₇₂	521.108	1.115.581	2,14	31,65	135	8.980	19.022
A ₇₃	38.632	45.846	1,20	43,01	9	165	359
A ₇₄	87.145	144.002	1,59	22,03	17	1.238	2.789
A ₇₅	199.701	396.605	1,95	48,50	32	1.627	3.272
A ₇₆	133.596	277.027	2,10	42,93	20	2.334	5.302
A ₇₇	137.834	280.487	2,08	39,44	16	916	1.886
A ₇₈	135.652	205.748	1,49	32,29	17	1.227	2.551

Bu karar matrisi hem ağırlıklandırma hem de sıralama için kullanılacaktır. Oluşturulan karar matrisi temelinde Entropi yöntemine göre kriterlerin önem ağırlık değerleri elde edilmiş ve Tablo 19’da gösterilmektedir.

Tablo 19: Entropi Yöntemine Göre Kriterlerin Önem Ağırlık Değerleri

Kriterler	C ₁	C ₂	C ₃	C ₄	C ₅	C ₆	C ₇
Önem Ağırlık Değerleri	0,075	0,071	0,222	0,379	0,118	0,068	0,068

Tablo 18’deki verilere Eşitlik (14) ile Eşitlik (19) arasındaki dizinler uygulanarak Tablo 19’daki önem ağırlık değerleri hesaplanmaktadır. Bu sonuca göre 2020-2023 yılları arasında en çok önem verilen kriter %37,9 ile doluluk oranı (C₄) olmuştur. Diğer kriterlerin önem ağırlık değerleri ise; %22,2 ile ortalama kalış süresi (C₃), %11,8 ile toplam tesis sayısı (C₅), %7,5 tesise geliş sayısı (C₁), %7,1 geceleme sayısı (C₂) ve %6,8 toplam yatak sayısı (C₇) ile %6,8 toplam oda sayısı (C₆) şeklindedir.

MOORA yöntemi çözümü için (i) oran, (ii) referans ve (iii) tam çarpım yaklaşımları kullanılmıştır. Bu yaklaşımların çözümü temelinde Tablo 18’deki veriler ile Eşitlik (20) dizini kullanılarak karar matrisi oluşturulmuştur. Oran yaklaşımı için Eşitlik (21) ile Eşitlik (22) dizinleri kullanılarak illerin sıralaması yapılmıştır. Referans yaklaşımı için Eşitlik (21) ile Eşitlik (23) dizinleri kullanılarak illerin sıralaması yapılmıştır. Bu yaklaşım için Entropi yönetimi çözümünde elde edilen ve Tablo 19’da gösterilen önem ağırlık değerleri kullanılmıştır. Tam çarpım yaklaşımı için Eşitlik (21) ile Eşitlik (24) dizinleri kullanılarak illerin sıralaması yapılmıştır. Son olarak ise bu üç yaklaşımdan elde edilen sonuçlar MULTIMOORA yönteminin baskınlık teorisi temelinde iller sıralanmaktadır. İllerin sıralanması için tercih edilen MOORA yöntemi temelinde Entropi yöntemi kullanılarak elde edilen çözüm Tablo 20’de gösterilmektedir.

Tablo 20: Entropi Tabanlı MOORA Yöntemine Göre İllerin Sıralama Sonuçları

Alt.	Oran	Referans	Tam Çarpım	MULTIMOORA	Alt.	Oran	Referans	Tam Çarpım	MULTIMOORA
A ₁	8	9	14	8	A ₄₀	4	4	4	4
A ₂	47	47	47	47	A ₄₁	23	23	21	23
A ₃	10	8	10	10	A ₄₂	38	38	39	38
A ₅	44	44	51	44	A ₄₃	54	53	61	53 ve 54
A ₆	39	39	46	39	A ₄₄	35	33	30	33
A ₇	5	6	6	6	A ₄₅	58	60	52	58 ve 60
A ₈	1	1	1	1	A ₄₆	26	25	28	25 ve 26
A ₉	68	62	63	68	A ₄₈	61	64	49	64
A ₁₀	56	57	53	56 ve 57	A ₄₉	50	50	62	50
A ₁₁	6	5	5	5	A ₅₀	16	17	16	16
A ₁₂	14	14	11	14	A ₅₁	13	13	17	13
A ₁₃	59	59	60	59	A ₅₂	51	52	42	51 ve 52
A ₁₄	48	48	58	48	A ₅₄	24	24	26	24
A ₁₅	65	63	67	63	A ₅₅	37	37	32	37
A ₁₆	70	70	74	70	A ₅₆	11	10	8	11
A ₁₇	60	58	68	58 ve 60	A ₅₇	3	3	3	3

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Alt.	Oran	Referans	Tam Çarpım	MULTIMOORA	Alt.	Oran	Referans	Tam Çarpım	MULTIMOORA
A ₁₈	28	28	24	28	A ₅₈	69	69	59	69
A ₁₉	62	65	54	62	A ₅₉	9	11	9	9
A ₂₀	7	7	7	7	A ₆₀	63	61	66	61
A ₂₁	18	18	15	18	A ₆₁	27	29	27	27
A ₂₂	66	67	64	66	A ₆₂	74	74	71	74
A ₂₃	67	68	69	67	A ₆₃	55	55	44	55
A ₂₄	19	19	18	19	A ₆₄	29	27	23	29
A ₂₅	22	22	22	22	A ₆₅	21	21	25	21
A ₂₆	52	51	48	51 ve 52	A ₆₆	64	66	65	65
A ₂₇	30	30	33	30	A ₆₇	49	49	43	49
A ₂₈	31	32	37	31 ve 32	A ₆₈	25	26	34	25 ve 26
A ₂₉	45	45	57	45	A ₆₉	40	43	55	40 ve 43
A ₃₀	36	36	31	36	A ₇₀	32	31	29	31 ve 32
A ₃₁	15	16	20	15	A ₇₁	57	56	50	56 ve 57
A ₃₂	12	12	13	12	A ₇₂	17	15	12	17
A ₃₃	43	42	40	40 ve 43	A ₇₃	71	71	73	71
A ₃₄	72	73	70	73	A ₇₄	53	54	56	53 ve 54
A ₃₅	73	72	72	72	A ₇₅	34	35	35	35
A ₃₆	20	20	19	20	A ₇₆	42	41	36	42
A ₃₇	75	75	75	75	A ₇₇	41	40	41	41
A ₃₈	33	34	38	34	A ₇₈	46	46	45	46
A ₃₉	2	2	2	2					

Elde edilen sonuçlara göre en iyi iller (kırmızı renkte) A₈ (Antalya), A₃₉ (İstanbul), A₅₇ (Muğla), A₄₀ (İzmir) ve A₁₁ (Aydın) şeklinde sıralanmaktadır. Son beş sırada yer alan iller (turuncu renkte) ise A₇₃ (Tunceli), A₃₅ (Hakkâri), A₃₄ (Gümüşhane), A₆₂ (Osmaniye) ve A₃₇ (Iğdır) şeklinde olacağı öngörülmektedir.

5. SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde GM(1,1) Modeli, Entropi ve MOORA yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde araştırma sorusu ile çözümde kullanılan 75 ilin 2010-2019 yılları arasındaki konaklama ve tesis sayıları (bu veriler KTB'ye ait Turizm İstatistikleri kısmından elde edilmiştir) verilmiştir. Bayburt, Kilis ve Siirt illerine ait verilerdeki eksiklik olması ile Ağrı, Kırıkkale ve Malatya illerine ait MAPE değerlerinin uygun aralıkta çıkmaması nedeniyle karar matrisindeki illerden çıkarılmıştır. Son bölümde ise tahmin edilen veriler, karar matrisi, önem ağırlık değerleri ve sıralama sonuçları yer almıştır. Çalışma için tahminleme, ağırlıklandırma ve sıralamaya dayanan bir model önerisi sunulmuştur. Bu model önerisi çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Bu model önerisinde tahminleme için GM(1,1) modeli, ağırlıklandırma için Entropi yöntemi ve illerin sıralanması için MOORA yöntemi kullanılmıştır.

Bu çalışma için iki temel amaç belirlenmiştir. Birinci amaç, illerin konaklama ve tesis sayıları temelinde gelecek değerlerinin tahmin edilmesidir. İkinci amaç, illerin tahmin edilen konaklama ve tesis sayılarının ağırlıklandırılarak MOORA yöntemi ile sıralanmasıdır. İllerin 2019 yılındaki tesise geliş sayısı, 2010 yılındaki tesise geliş sayısına göre %88,46 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama tesise geliş sayısı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama tesise geliş sayısına göre %49,56 oranında artacağı öngörülmektedir. İllerin 2019 yılındaki geceleme sayısı, 2010 yılındaki geceleme sayısına göre %62,07 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama geceleme sayısı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama geceleme sayısına göre %30,05 oranında artacağı düşünülmektedir. İllerin 2019 yılındaki ortalama kalış süresi, 2010 yılındaki ortalama kalış süresine göre %0,89 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama kalış süresi, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama kalış süresine göre %1,86 oranında artacağı öngörülmektedir. İllerin 2019 yılındaki doluluk oranı, 2010 yılındaki doluluk oranına göre %24,66 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama doluluk oranı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama doluluk oranına göre %11,31 şeklinde artacağı düşünülmektedir. İllerin 2019 yılındaki tesis sayısı, 2010 yılındaki tesis sayısına göre %35,01 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama tesis sayısı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama tesis sayısına göre %30,06 oranında artacağı

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

öngörülmektedir. İllerin 2019 yılındaki oda sayısı, 2010 yılındaki oda sayısına göre %34,53 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama oda sayısı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama oda sayısına göre %24,59 oranında artacağı düşünülmektedir. İllerin 2019 yılındaki yatak sayısı, 2010 yılındaki yatak sayısına göre %32,88 oranında artmıştır. Yapılan tahminleme sonucunda 2020-2023 yılları arasındaki ortalama yatak sayısı, 2010-2019 yılları arasındaki ortalama yatak sayısına göre %23,98 oranında artacağı öngörülmektedir. Yapılan tahminlemeler sonucu gelecekte sadece ortalama kalış süresinde bir önceki döneme göre daha çok artacağı tespit edilmiştir. Diğer kriterlere bakıldığında ise gelecekteki artış oranının bir önceki dönem artış oranından daha düşük olacağı tahmin edilmektedir.

Oluşturulan karar matrisi temelinde Entropi yöntemine göre kriterlerin önem ağırlık değerleri hesaplanmıştır. 2020-2023 yılları arasında en çok önem verilen kriter %37,9 ile doluluk oranı, %22,2 ile ortalama kalış süresi, %11,8 ile toplam tesis sayısı, %7,5 tesise geliş sayısı, %7,1 geceleme sayısı ve %6,8 toplam yatak sayısı ile %6,8 toplam oda sayısı şeklindedir. Bu sonuca göre illerin konaklama ve tesis sayılarına göre en çok önem verilen kriter doluluk oranı olarak tespit edilmiştir. 2010-2019 yılları arası ortalama doluluk oranı en yüksek 10 il; Antalya, Aydın, Muğla, İstanbul, Denizli, Afyonkarahisar, İzmir, Karabük, Sivas ve Nevşehir şeklindedir. Ortalama doluluk oranları %22,74 ile %60,51 arasında değişmektedir. 2020-2023 yılları arası ortalama doluluk oranı en yüksek illerin; Antalya, Aydın, Şanlıurfa, İstanbul, Burdur, Sakarya, Muğla, Afyonkarahisar, Bolu ve Karabük olacağı tahmin edilmektedir. Ortalama doluluk oranlarının ise %17,12 ile %66,25 arasında değişeceği öngörülmektedir. İllerdeki turizm faaliyetinde bulunan işletmelerin ileride en çok dikkat etmesi gereken durumların otellerin doluluk oranları ile müşterilerin ortalama kalış süresine dikkat etmeleri gerektiği önerilmektedir.

İlgili literatür incelendiğinde tahmin ve ağırlıklandırmaya dayalı yapılmış bazı çalışmalar mevcuttur (Geng vd., 2020; Zhou vd., 2020a; 2020b). Bu çalışmalarda sadece yıllara göre tahminleme yapıldıktan sonra yıllar itibariyle kriterlerin önem ağırlık değerlerindeki değişimler belirlenmiştir.

MOORA yöntemi çözümü için (i) oran, (ii) referans ve (iii) tam çarpım yaklaşımları kullanılmıştır. Bu yaklaşım için Entropi yönetimi kullanılarak elde edilen sonuçlara göre MULTIMOORA yönteminin baskınlık teorisi temelinde iller sıralanmıştır. En iyi illerin sıralaması Antalya, İstanbul, Muğla, İzmir ve Aydın şeklindedir. Son beş sırada yer alan illerin ise Tunceli, Hakkâri, Gümüşhane, Osmaniye ve Iğdır şeklinde olacağı öngörülmektedir.

2020-23 yılları arası en iyi iller sıralamasında birinci sırada yer alacağı tahmin Antalya iline ait tesise geliş sayısının, geceleme sayısının, ortalama kalış süresinin, doluluk oranının, tesis sayısının, oda sayısının ve yatak sayısının artacağı, ortalama kalış süresinin ise azalacağı öngörülmektedir. Bu ildeki tesislere gelen kişi sayısı yaklaşık %38 oranında artarken ortalama kalış süresinin ise yaklaşık %15 oranında düşeceği tahmin edilmektedir. Bu durum temelinde tesislerdeki ilgili personel sayısının artırılması gerektiği önerilmektedir.

İstanbul iline ait tesise geliş sayısının, geceleme sayısının, ortalama kalış süresinin, ortalama kalış süresinin, doluluk oranının, tesis sayısının, oda sayısının ve yatak sayısının artacağı tahmin edilmektedir. Bu ildeki tesise geliş sayısının yaklaşık %61 ve tesis sayısının %37 oranında artacağı öngörülmektedir. Turizmin hem bu alandaki personel sayısına hem de bu alanda yapılacak yatırımlara pozitif yönlü etki edeceği düşünülmektedir.

Muğla iline ait tesise geliş sayısının, oda sayısının ve yatak sayısının artacağı, geceleme sayısının, ortalama kalış süresinin ve tesis sayısının azalacağı öngörülmektedir. Bu ildeki tesise geliş sayısının %4,38 oranında artacağı ama tesis sayısının %4,04 oranında azalacağı tahmin edilmektedir. Bu durumda ildeki işletme yöneticilerin turizm işletmelerini daha verimli ve etkin kullanması gerektiği önerilmektedir.

Antalya ilinde olduğu gibi İzmir ve Aydın illerine ait tesise geliş sayısının, geceleme sayısının, ortalama kalış süresinin, doluluk oranının, tesis sayısının, oda sayısının ve yatak sayısının artacağı, ortalama kalış süresinin ise azalacağı öngörülmektedir. Bu illerdeki tesislere gelen kişi sayısı yaklaşık

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

%49 ve %59 oranında artarken ortalama kalış süresinin ise yaklaşık %15 ve %22 oranında düşeceği tahmin edilmektedir. Bu durum temelinde turizm işletmelerindeki ilgili personel sayısının ve/veya kalifiyesinin artırılması gerektiği önerilmektedir.

Sonuç olarak, turizm işletmelerindeki ilgili personel sayısının ve/veya kalifiyesinin artırılması, bu alandaki personel sayısına hem de bu alanda yapılacak yatırımlara pozitif yönlü etki edebileceği ve işletme yöneticilerin turizm işletmelerini daha verimli ve etkin kullanması gerektiği önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acer, A. & Kalender, S. (2020). “Antrepoların Performansının Entropi ve TOPSIS Yöntemiyle Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (65): 1-20.
- Akçakanat, Ö., Eren, H., Aksoy, E. & Ömürbek, V. (2017). “Bankacılık Sektöründe Entropi ve WASPAS Yöntemleri ile Performans Değerlendirmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2): 285-300.
- Akın, N. G. (2019). “Makine Seçimi Probleminde Entropi - ROV ve CRITIC - ROV Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (62): 20-39.
- Alp, İ., Öztel, A. & Köse, M. (2015). “Entropi Tabanlı MAUT Yöntemi ile Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansı Ölçümü: Bir Vaka Çalışması”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2): 65-81.
- Andria, J., di Tollo, G. & Pesenti, R. (2021). “Fuzzy Multi-Criteria Decision-Making: An Entropy-Based Approach to Assess Tourism Sustainability”, *Tourism Economics*, 27(1): 168–186.
- Baležentis, T. & Baležentis, A. (2014). “A Survey on Development and Applications of the Multi-criteria Decision Making Method MULTIMOORA”, *Journal of Multi-Criteria Decision Analysis*, 21(3-4): 209-222.
- Bilgin Sarı, E. (2017). “Toplam Verimli Bakım Uygulayan Bir İşletmede Bakım Personelinin Performans Değerleme Puanlarının Entropi Tabanlı VIKOR Sıralaması ile Karşılaştırılması”, *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(3): 59-78.
- Brauers, W. K. M. & Ginevicius, R. (2009). “Robustness in Regional Development Studies: The Case of Lithuania”, *Journal of Business Economics and Management*, 10(2): 121-140.
- Brauers, W. K. M. & Zavadskas, E. K. (2006). “The MOORA Method and its Application to Privatization in a Transition Economy”, *Control and Cybernetics*, 35(2): 445-469.
- Brauers, W. K. M. & Zavadskas, E. K. (2010). “Robustness in the MULTIMOORA Model: The Example of Tanzania”, *Transformations in Business & Economics*, 9-3(21): 67-83.
- Brauers, W. K. M. (2013). “Multi-Objective Seaport Planning by MOORA Decision Making”, *Annals of Operations Research*, 206(1): 39-58.
- Bulut, İ. & Yıldırım, M. (2018). “Yakakent’in Turizm Potansiyeli”, *Studies of The Ottoman Domain (Osmanlı Hakimiyet Sahası Çalışmaları)*, 8(15): 1-24.
- Chen, S.-W., Li, Z.-G. & Zhou, S.-X. (2005). “Application Of Non-Equal Interval GM(1,1) Model in Oil Monitoring of Internal Combustion Engine”, *Journal of Central South University of Technology*, 12(6): 705-708.
- Çakır, E. & Bilge, E. (2019). “Bütünleşik SWARA - MOORA Yöntemi ile Kurumsal Müşterilerin Banka Tercihlerinin Belirlenmesi: Aydın İlinde Bir Uygulama”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(6): 269-289.
- Dinçer, H. & Yüksel, S. (2019). “Selecting Investment Strategies for European Tourism Industry Using the Hybrid Decision Making Approach Based on Interval Type-2 Fuzzy Sets”, *Journal of Intelligent and Fuzzy Systems*, 37(1): 1343-1356.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

- Ece, N. (2019). "Holding Şirketlerinin Finansal Performans Sıralamasının Entropi Tabanlı TOPSIS Yöntemleri ile İncelenmesi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(1): 63-73.
- Erkan, Ç., Tutar, F., Tutar, E. & Eren, M. (2013). "Yeşil Ekonomi ve Turizm", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1): 62-72.
- Geng, Y., Wei, Z., Zhang, H. & Maimaituerxun, M. (2020). "Analysis and Prediction of the Coupling Coordination Relationship between Tourism and Air Environment: Yangtze River Economic Zone in China as Example", *Discrete Dynamics in Nature and Society*, 2020(1406978): 1-15.
- Gezen, A. (2019). "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Katılım Bankalarının Entropi ve WASPAS Yöntemleri ile Performans Analizi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84): 213-232.
- Gök Kısa, C. A. & Perçin, S. (2018). "Bütünleşik Entropi Ağırlık-VIKOR Yöntemi ile Bilişim Teknolojisi Sektöründe Performans Ölçümü", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 14(14): 1-14.
- Gu, T., Ren, P., Jin, M. & Wang, H. (2019). "Tourism Destination Competitiveness Evaluation in Sichuan Province Using TOPSIS Model Based on Information Entropy Weights", *Discrete & Continuous Dynamical Systems - S*, 12(4&5): 771-782.
- Güllü, K. & Yılmaz, M. (2020). "Determination Of Destination Competitiveness Of The Selected Mediterranean Destinations By Entropy Based EDAS Method", *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (48): 486-509.
- Huang, Y.-L. (2012). "Forecasting The Demand for Health Tourism in Asian Countries Using A GM(1,1)-Alpha Model", *Tourism and Hospitality Management*, 18(2): 171-181.
- Hudson, S. (2008). *Tourism and Hospitality Marketing*. London: SAGE Publications Ltd.
- Işık, O. (2019). "Türk Mevduat Bankacılığı Sektörünün Finansal Performanslarının Entropi Tabanlı ARAS Yöntemi Kullanılarak Değerlendirilmesi", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(1): 90-99.
- Julang, D. (1982). "Control Problems of Grey Systems", *Systems & Control Letters*, 1(5): 288-294.
- Julang, D. (1989). "Introduction To Grey System Theory", *The Journal of Grey System*, 1(1): 1-24.
- Kaplanoğlu, E. (2019). "Entropi Tabanlı MAUT Yöntemiyle Performans Ölçümü: MKEK Fabrikalarının Sıralanması", *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1): 7-18.
- Karaatlı, M. (2016). "Entropi-Gri İlişkisel Analiz Yöntemleri ile Bütünleşik Bir Yaklaşım: Turizm Sektöründe Uygulama", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1): 63-77.
- Karayel, S., Atmaca, E., Yalçın, C. & Erol, B. (2018). "VIKOR ve MOORA Yöntemleri ile Malzeme Taşıma Sistemi Seçimi", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (18. EYİ Özel Sayısı): 695-708.
- Kıracı, K. & Asker, V. (2019). "Hava Aracı Leasing Şirketlerinin Performans Analizi: Entropi Temelli TOPSIS Uygulaması", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (24): 17-28.
- Köşker, H. & Unur, K. (2017). "Turizm Lisans Öğrencilerinin Turizm Sektöründe Çalışma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma", *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 14(2): 126-141.
- Kracka, M., Brauers, W. K. M. & Zavadskas, E. K. (2010). "Ranking Heating Losses in a Building by Applying the MULTIMOORA", *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 21(4): 352-359.
- KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-201140/yillik-istatistikler.html>, (Erişim Tarihi: 16.11.2020).

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

- KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-208783/yillik-il-ilce-konaklama-tablolari.html>, (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
- KTB, 2020, <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html>, (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
- Li, X., Wang, K., Liu, L., Xin, J., Yang, H. & Gao, C. (2011). “Application Of the Entropy Weight and TOPSIS Method in Safety Evaluation of Coal Mines”, *Procedia Engineering*, 26: 2085-2091.
- Liu, S. & Lin, Y. (2006). *Grey Information: Theory and Practical Applications*. London: Springer.
- Lotfi, F. H. & Fallahnejad, R. (2010). “Imprecise Shannon’s Entropy and Multi Attribute Decision Making”, *Entropy*, 12(1): 53-62.
- Nguyen, H.-K. (2020). “Combining DEA and ARIMA Models for Partner Selection in the Supply Chain of Vietnam’s Construction Industry”, *Mathematics*, 8(6): 1-20.
- Nguyen, N. T. & Nguyen, L. X. T. (2019). “Applying DEA Model to Measure the Efficiency of Hospitality Sector: The Case of Vietnam”, *International Journal of Analysis and Applications*, 17(6): 994-1018.
- Nguyen, N. T. & Tran, T. T. (2018a). “A Study of the Strategic Alliance for Vietnam Domestic Pharmaceutical Industry: A Dynamic Integration of a Hybrid DEA and GM (1,1) Approach”, *Journal of Grey System*, 30(4): 134-151.
- Nguyen, N. T. & Tran, T. T. (2018b). “Raising Opportunities in Strategic Alliance by Evaluating Efficiency of Logistics Companies in Vietnam: A Case of Cat Lai Port”, *Neural Computing and Applications*, 31: 7963–7974.
- Ömürbek, N. & Akçakaya, E. (2018). “FORBES 2000 Listesinde Yeralan Havacılık Sektöründeki Şirketlerin Entropi, MAUT, COPRAS ve SAW Yöntemleri ile Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1): 257-278.
- Ömürbek, N. & Balcı, H. (2017). “Entropi Temelli COPRAS Yöntemi ile Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’nin Havayolu Taşımacılığının Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 8(18): 13-25.
- Ömürbek, N. & Eren, H. (2016). “Promethee, Moora ve Copras Yöntemleri ile Oran Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi”, *Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16): 174-187.
- Önay, O. (2014). *Çok Kriterli Karar Verme Teknikleri*. içinde B. F. Yıldırım ve E. Önder (Ed.), *MOORA* (ss. 245-257), 1. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Özbek, A. & Erol, E. (2016). “COPRAS ve MOORA Yöntemlerinin Depo Yeri Seçim Problemine Uygulanması”, *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 2(1): 23-42.
- Özdağoğlu, A. & Keleş, M. (2019). “Spor Yönetimi Açısından Gri Entropi Tabanlı ROV Yöntemi ile 4 Büyük Futbol Kulübünün Finansal Performans Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (35): 107-123.
- Özdağoğlu, A. (2018). “BİST Sınai İşletmelerinin Gri Entropi-EATWIOS Bütünleşik Yaklaşımı ile Performans Değerlendirmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 19(2): 271-299.
- Özkan, Ö. (2020). *Örnek Uygulamalarla Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri*. içinde Murat Atan ve Şenol Altan (Ed.), *MOORA Yöntemi* (ss. 217-228), 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi Yayıncılık.
- Selçuk, O., Karakaş, H. & Çetin, E. İ. (2020). “Antalya İlinde Turizme Açık Doğal Alanların Tehlike Düzeylerinin Bütünleşik SWARA-MOORA Yöntemi ile Belirlenmesi”, *Coğrafya Dergisi*, (41): 1-15.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

- Sezen Akar, G. & Çakır, E. (2016). “Lojistik Sektöründe Bütünleştirilmiş Bulanık AHP - MOORA Yaklaşımı ile Personel Seçimi”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(2): 185-199.
- Shannon, C. E. (1948). “A Mathematical Theory of Communication”, *The Bell System Technical Journal*, 27(3): 392-403.
- Shannon, C. E. (1951). “Prediction And Entropy of Printed English”, *The Bell System Technical Journal*, 30(1): 50-64.
- Stanujkic, D., Dordevic, B. & Dordevic, M. (2013). “Comparative Analysis of Some Prominent MCDM Methods: A Case of Ranking Serbian Banks”, *Serbian Journal of Management*, 8(2): 213-241.
- Şimşek, A., Çatır, O. & Ömürbek, N. (2015). “TOPSIS ve MOORA Yöntemleri ile Tedarikçi Seçimi: Turizm Sektöründe Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(33): 133-161.
- Theobald, W. F. (2005). *Global Tourism*. in William F. Theobald (Ed.), *Clarification and Meaning: Issues of Understanding (The Meaning, Scope, and Measurement of Travel and Tourism)* (p. 1-24), 3rd Edition, United States of America: Elsevier-Science.
- Tunca, M., Ömürbek, N., Cömert, H. & Aksoy, E. (2016). “OPEC Ülkelerinin Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinden Entropi ve MAUT ile Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 7(14): 1-12.
- Ulutaş, A. (2019). “Entropi Tabanlı EDAS Yöntemi ile Lojistik Firmalarının Performans Analizi”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (23): 53-66.
- Ural, M., Demireli, E. & Güler Özçalık, S. (2018). “Kamu Bankalarında Performans Analizi: Entropi ve WASPAS Yöntemleri ile Bir Uygulama”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (31): 129-141.
- Uygurtürk, H. (2015). “Bankaların İnternet Şubelerinin Bulanık MOORA Yöntemi ile Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11(25): 115-128.
- Wang, C.-N., Ho, H.-X., Luo, S.-H. & Lin, T.-F. (2017). “An Integrated Approach to Evaluating and Selecting Green Logistics Providers for Sustainable Development”, *Sustainability*, 9(2): 1-21.
- Wang, C.-N., Nguyen, H.-K. & Liao, R.-Y. (2017). “Partner Selection in Supply Chain of Vietnam’s Textile and Apparel Industry: The Application of a Hybrid DEA and GM (1,1) Approach”, *Mathematical Problems in Engineering*, 2017(7826840): 1-16.
- Wang, Z. & Zhan, W. (2012). “Dynamic Engineering Multi-Criteria Decision Making Model Optimized by Entropy Weight for Evaluating Bid”, *Systems Engineering Procedia*, 5: 49-54.
- Yıldırım, B. & Önay, O. (2018). “Bulut Teknolojisi Firmalarının Bulanık AHP – MOORA Yöntemi Kullanılarak Sıralanması”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 24(75): 59-81.
- Yurtsal, K. (2019). “Türkiye’de Sürdürülebilir Turizm”, *Sivas Interdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, (4): 61-70.
- Zhang, H., Gu, C.-L., Gu, L.-W. & Zhang, Y. (2011). “The Evaluation of Tourism Destination Competitiveness by TOPSIS & Information Entropy – A Case in The Yangtze River Delta of China”, *Tourism Management*, 32(2): 443-451.
- Zhao, Z., Wang, J., Zhao, J. & Su, Z. (2012). “Using A Grey Model Optimized by Differential Evolution Algorithm to Forecast The Per Capita Annual Net Income of Rural Households in China”, *Omega*, 40(5): 525-532.

GM(1,1) Modeli ile Konaklama ve Tesis Sayıları Açısından Tahminlenen İllerin Entropi Tabanlı Moora Yöntemine Göre Sıralanması

Zhuo, L., Guan, X. & Ye, S. (2020a). "Prediction Analysis of the Coordinated Development of the Sports and Pension Industries: Taking 11 Provinces and Cities in the Yangtze River Economic Belt of China as an Example", *Sustainability*, 12(6): 1-18.

Zhuo, L., Guan, X. & Ye, S. (2020b). "Quantitative Evaluation and Prediction Analysis of the Healthy and Sustainable Development of China's Sports Industry", *Sustainability*, 12(6): 1-16.

MUHASEBE ETİĞİNE İLİŞKİN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ

MURAT ERDOĞAN

Dr. Öğr. Üyesi, Akdeniz Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, muraterdogan@akdeniz.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0002-4506-0731>

MUHASEBE ETİĞİNE İLİŞKİN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ

ÖZET

Muhasebe etiği, işletmeler açısından önem taşıyan ayrıca çoğu kez anlaşılabilirliği tartışılan buna bağlı olarak da endişe yaratan konulardan biridir. Muhasebe uygulamaları düzgün ve güvenilir şekilde gerçekleştirilmesinin yanında muhasebe meslek mensuplarının da meslek etiği ilkelerine uyarak faaliyet göstermeleri önem taşımaktadır. Muhasebe verileri ile ilgili tüm taraflara doğru bilgiyi ulaştırmak, herhangi bir tarafın çıkarları doğrultusunda hareket etmemek muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları içinde yer almaktadır. Çalışmada Yüksek Öğretim Kurulu tez veri tabanında kayıtlı olan ve lisansüstü tez çalışma dönemi 2006-2021 yılları arasında olan muhasebe etiği konusunda yapılmış lisansüstü tez çalışmalarının incelenerek, çalışmaların odak noktalarının değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, lisansüstü tez çalışmalarının ortaya koyduğu genel sonucun, muhasebe meslek etiğine tarafların önem verdiği, olabildiğince uygun davranmaya çalıştığı fakat bazı durumlarda etik davranışlardan uzaklaştığı bu noktada muhasebe etiği eğitiminin önemli olduğu sonucu göze çarpmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe Etiği, Lisansüstü Tez Çalışmaları

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41

ANALYSIS OF GRAUDATE THESIS ON ACCOUNTİNG ETHICS

ABSTRACT

Accounting ethics is one of the issues that is important for businesses and that is often discussed in terms of clarity, and accordingly, it is one of the issues that cause concern. In addition to the proper and reliable implementation of accounting practices, it is important for professional accountants to operate in accordance with the principles of professional ethics. It is among the responsibilities of professional accountants to convey the correct information to all parties related to accounting data and not to act in the interests of any party. In the study, it is aimed to evaluate the focal points of the studies by examining the postgraduate thesis studies on accounting ethics, which are registered in the thesis database of the Council of Higher Education and whose postgraduate thesis study period is between 2006-2021. In line with this purpose, the general conclusion of the graduate thesis studies is that the parties attach importance to the ethics of accounting profession, try to act as appropriate as possible, but in some cases, the ethical behavior is far from ethical behavior, and the conclusion that accounting ethics education is important.

Keywords: Ethics, Accounting Ethics, Graduate Thesis Studies

JEL Classification Codes:

1. GİRİŞ

Etik sözcüğü bireylerin veya grupların doğru veya yanlış, iyi veya kötü algısına ilişkin tüm formları içerisinde barındıran bir kavramdır. Bu algı çerçevesinde etik prensipler şekillenir ve bireyler belirledikleri etik prensiplere bağlı olarak karar ve davranışlarını sergilerler (Duska, Duska ve Kury, 2018). Buna göre etik, bireylerin veya grupların ahlaki ilkelerini, insan davranışını ve iyi ile kötüyü ayırt etme çabalarını içermektedir (Brinkman, 2002). Türk Dil Kurumu, etik kavramını “*Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü*” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2021).

Etik, “*insan eylemlerini ahlaki bakımdan değerli veya değersiz kılanın*” ne olduğunu araştıran ve sorgulayan, davranışlara yansıtma yetisini içinde barındıran felsefi bir anlayıştır (Gözener, 2008; Bilen ve Yılmaz, 2014). Bu anlayış kapsamında etik davranış doğru ve yanlış davranış kavramlarını geliştirmeyi, savunmayı ve önermeyi kapsayan, bireylerin arzuları ve motivasyonlarının farklılaştığı koşullarda bile değişmeyen bir davranış bütünüdür (Mintz ve Morris, 2017).

Bireylerin sahip olduğu etik değerler, sağlıklı toplumsal ilişkilerin oluşturulmasını sağlamaktadır. Ayrıca bireylerin sahip olduğu meslek grupları da mesleki etik değerler üzerine inşaa edilmiş davranış biçimi sergiler. Mesleki etik, kişisel değerlerden ziyade meslek kuruluşlarınca belirlenmiş davranışlar çerçevesinde hareket etmeye zorlayan ilkeler bütünüdür (Gür, 2018).

2. MUHASEBE ETİĞİ KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

Muhasebe meslek mensupları, mesleki etiğin sorgulanmasına neden olan olayların ortaya çıkması ile birlikte, özellikle denetçilerin bağımsızlığı dâhil olmak üzere mesleğin mevcut durumuna ilişkin endişelerini dile getirmektedirler (Davidson ve Emby, 1996; Lowe ve Pany, 1995). Muhasebe mesleği de dâhil olmak üzere farklı mesleklerdeki etik gereklilikleri mesleklerle bir takım kısıtlamaları da beraberinde getirmektedir (Bonu ve Kitindi, 2004).

İş etiği kavramı, iş alanına dönük uygulamaların kabul edilebilir olup olmadığı ve yapılan eylemlerin yasal olup olmadığına bakılmaksızın etik olduğu için “doğru” veya etik dışı olduğu için “yanlış” olarak değerlendirir (Onyebuchi, 2011).

Muhasebe uygulamaları insanların ve işletmelerin ekonomik işlemlerini izlemelerine yardımcı olmak için geliştirilmiş bir zanaattır. Diğer bir ifade ile muhasebe, insanlara işlerinin mali bir resmini vermektedir (Duska, Duska&Ragatz, 2011). Muhasebe mesleği, yüksek standartları ve etik ilkeleri olan bir meslektir. Bu açıdan ele alındığında muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının, davranışlarının etkilerini değerlendirebilmesi için ahlaki yargıları uygulama konusunda etik bir anlayışa ve yeteneğe sahip olmaları elzemdir. Elias (2002) bu anlayış ve yeteneğin muhasebe etiği açısından önem arz ettiğini aksi halde etik olmayan davranışların muhasebecinin itibarını ve güvenilirliğini azaltacağını, muhasebecinin rolüne zarar vereceğini bu kapsamda da bir muhasebecinin kredibilitésinin azalması çalışanı olduğu işletmenin kredibilitésinin de azalmasına neden olacağını ifade etmiştir (Hyvatti, 2019: 10). Arthur Andersen ¹ 1932 yılında etik konusu üzerine katıldığı bir konferansta “*Muhasebe meslek mensuplarının, raporlarının bütünlüğünü korumak için muhakeme ve eylemde mutlak bağımsızlık konusunda ısrar etmelidir. Bu bağımsızlık konumunu korumanın gerekliliği, belirli davranış standartlarını gösterir. Halkın muhasebecilerin raporlarının bütünlüğüne olan güveni sarsılırsa, muhasebe meslek mensuplarının değeri ortadan kalkmış olur.*” ifadesi muhasebe meslek mensuplarının etik konusundaki sorumluluklarını ve etik dışı eylemler neticesinde toplum tarafından mesleğe ve meslek mensuplarına bakış açılarının değişeceğinin en çarpıcı ifadesi olarak gözler önüne serilmektedir (Duska, Duska ve Ragatz, 2011).

¹ Ne ilginçtir ki Arthur Anderson’un kurmuş olduğu bağımsız denetim şirketi Enron olayı ile çarpıcı bir suiistimalin parçası olmuştur. Bakınız Enron Olayı.

Son yıllarda yaşanan mali skandallarla birlikte birçok piyasa aktörü mali kayıplarla yüzleşmek zorunda kalmıştır. Etiğin kötüye kullanımından kaynaklanan skandallar tüm dikkatleri muhasebe etiğine çekmiştir (Çelikdemir ve Karabay, 2018:63). Özellikle Enron skandalı sonrası muhasebe bilimi ve alt boyutlarındaki uygulamalar ciddi eleştirilere maruz kalmış bu kapsamda meslek mensupları eleştirilerin odak noktası haline gelmiştir. Bunun en büyük sebebinin de yaşanan skandalların ortaya çıkarılmaması ve/veya bu skandallardan çıkar sağlayan meslek mensuplarının var olmasından kaynaklanmıştır. Örnek olarak Enron olayında şirketin finans yöneticilerinin çeşitli dolandırıcılık planlarını tasarladıkları ve bunları eyleme geçirdikleri, Enron şirketini denetleyen ve “Big Five” (Büyük Beşli) olarak dünyanın önde gelen denetim şirketlerinden bir olan Arthur Enderson şirketinin, Enron’un dolandırıcılık uygulamalarına göz yumması ve dolandırıcılık ile ilgili belgeleri kasıtlı olarak yok etmesi verilebilir (McPhail ve Walters, 2009: 19).

Yaşanılan mali skandalların bir sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe temel ilkelerini uygulamanın yanında etik ilkelere uygun bir şekilde çalışmalarını sürdürmelerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Ayrıca işletmeler ve işletmelerde uygulanan muhasebe süreçlerine bakıldığında, işletmelerin bazılarında süreçlere ilişkin alınan kararların etik sorunlar içerdiği, bu sorunların işletmelerle bağlantılı ilgililerin veya paydaşların çıkar çatışmalarına sebebiyet verdiği görülmektedir. İşletmelerde ortaya çıkan etik problemler işletmeye olan güvenin, kurumsal imajın ve memnuniyetin azalmasına sebebiyet vermektedir (Jaijaram, 2017).

Muhasebede ve muhasebe mesleğinde etik kavramının daha iyi yerleşebilmesi ve uygulanabilmesi için yapılan akademik çalışmaların önemi çok büyüktür. Muhasebe etiği konusunda yapılan akademik çalışmalar neticesinde muhasebe ilgilileri ve muhasebe meslek mensup mensupları etik hakkında daha fazla bilgi sahibi olabilmektedir. Daha fazla bilgi sahibi olunması sayesinde de muhasebe etiği konusundaki farkındalık düzeyi daha da artmaktadır. Muhasebe etiği konusunda yapılan akademik çalışmalar içinde, lisansüstü tezler en fazla derinlemesine araştırma yapılan ve göreceli olarak daha çok bilgi sunabilen yayınlar olarak ön plana çıkmaktadır. Lisansüstü tez çalışmalarının muhasebe etiği konusundaki öneminden ötürü bu çalışmanın uygulama kısmında muhasebe etiğine ilişkin yapılmış olan lisansüstü tez çalışmaları incelenmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmada muhasebe etiği kavramına ilişkin yapılan lisansüstü tez çalışmaları değerlendirilerek, son dönemlerde öne çıkan muhasebe etiği kavramının ve muhasebe uygulamalarına yansımalarının öneminin vurgulanması amaçlanmaktadır.

3.1 Araştırma Örnekleme

YÖK Ulusal Tez Merkezi’nden elde edilen verilere göre Türkiye’de muhasebe etiği konusunda 2006-2021 yılları arasında 13 adet tez yapılmıştır. Bu çalışmada YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanında yer alan ve “muhasebe etiği” kavramının tez adı, konu, dizin ve özet kısmında taratılması sonucunda belirlenen 13 adet lisansüstü tez incelenmiştir. Toplam tez sayısının 12 adedi yüksek lisans tez çalışması iken 1 tanesi doktora tez çalışmasıdır.

3.2 Araştırma Bulguları

YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanında kayıtlı olan muhasebe etiğine ilişkin hazırlanan tezlerin dağılımı tablo 1’de belirtilmektedir. Tablo 1’de belirtilen tezlerde “muhasebe etiği” kavramı, tez adında, dizinde, özette veya konu kısmında geçmektedir. Sadece tez “muhasebe etiği” kavramının tez başlıklarında geçtiği tez sayısı 6, kavramın özet kısmında geçtiği tez sayısı ise 7’dir.

Tablo 1. Muhasebe etiği konusunda yapılan lisansüstü tezlerin yıllara göre dağılımı

Yıllar	Sayısı	Türü	Yüzde (%)
2006	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2007	2 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	15,38462
2008	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2010	2 adet	1 Yüksek Lisans Tezi 1 Doktora Tezi	15,38462
2013	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2014	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2015	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2016	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2017	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2018	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
2021	1 adet	1 Yüksek Lisans Tezi	7,692308
Toplam	13 adet	12 Yüksek Lisans Tezi 1 Doktora Tezi	100

Muhasebe etiği konusunda Yüksek Öğretim Kurulu tez veri tabanında kayıtlı olan ve lisansüstü tez çalışma dönemi 2006-2021 yılları arasında gerçekleşen, lisansüstü tez çalışmalarının yapıldığı çalışma alanları incelendiğinde 10 tane lisansüstü tezin konusunun işletme alanı olduğu, 2 tane lisansüstü tezin konusunun eğitim ve öğretim olduğu ve 1 tane lisansüstü tezin konusunun maliye olduğu görülmektedir. Tablo 1’de yer alan değerler incelendiğinde muhasebe etiği kavramına ilişkin yapılan ilk tez çalışmasının 2006 yılında yüksek lisans tezi olarak yapıldığı, konuya ilişkin ilk doktora tez çalışmasının ise 2010 yılında gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ayrıca yıllar itibariyle muhasebe alanında yapılan tezlerin konuları itibariyle muhasebe etiğine ilişkin yapılan tez çalışmalarının nispeten düşük sayılarda gerçekleşmiş olması dikkat çekmektedir. Yıllar itibariyle muhasebe etiği kavramına ilişkin lisansüstü tez yapılma yüzdesi 2007 ve 2010 yıllarında yaklaşık %15,38 iken diğer yıllarda yaklaşık %7.69 seviyesindedir.

Tablo 2. Muhasebe etiğine ilişkin yapılan lisansüstü tezlerin üniversitelere göre dağılımı

Üniversiteler	Doktora	Yüksek Lisans	Toplam
Trakya Üniversitesi	0	1	1
Gazi Üniversitesi	0	1	1
Muğla Üniversitesi	0	1	1
Kocaeli Üniversitesi	0	1	1
Selçuk Üniversitesi	0	1	1
Akdeniz Üniversitesi	1	0	1
Süleyman Demirel Üniversitesi	0	1	1
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	0	1	1
Sakarya Üniversitesi	0	1	1
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	0	1	1
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	0	1	1
Fırat Üniversitesi	0	1	1
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	0	1	1

Muhasebe etiğine ilişkin yapılan lisansüstü tez çalışmalarının 13 tanesi de farklı üniversitelerde yapılmıştır. Konuya ilişkin yapılan ve 1 adet olan doktora tez çalışması Akdeniz üniversitesinde gerçekleştirilmiştir. 2006 yılında ilk defa konuya ilişkin yapılan yüksek lisans tez çalışması Trakya üniversitesinde yapılırken, 2021 yılında konuya ilişkin son olarak yapılan yüksek lisans tez çalışması ise Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesinde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3. 2006-2021 Yılları Arasında Yapılmış olan Muhasebe Etiği Kavramının Yer Aldığı Lisansüstü Çalışmaların Özet Bilgileri

Yazarların Adı Soyadı	Türü	Tez Adı	Amacı	Yöntemi	Sonuç
Altuk, V.E. (2006)	Yüksek Lisans Tezi	Türkiye’de Muhasebe Etiği Eğitimi	Çalışmada muhasebe ve etik arasındaki ilişki ele alınarak muhasebe etik eğitimi alma düzeyinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Muhasebede eğitim düzeyinin tespitine yönelik İşletme öğrencilerine anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre incelenen örneklem bazında etik eğitiminin yetersiz olduğu tespit edilmiştir.
İnam, B. (2007)	Yüksek Lisans Tezi	Denetim mesleğinde etik, bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu sonrası gelişmeler	Çalışmada bağımsızlık ve etik kavramları, skandallar, uluslararası ve yerel yaklaşımlar ele alınarak, bağımsız denetim hizmeti alan işletmelerin incelenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada bağımsız denetim hizmeti alan işletmeler anket yöntemi ile araştırılmaktadır.	Elde edilen sonuçlara göre denetçi ile denetlenen arasındaki ilişkilerin bazı ifadelerde bağımsızlığa dair şüphe uyandırmaktadır.
Uçma, T. (2007)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması	Çalışmada muhasebe meslek mensubu olmak isteyen bireylerin etik değer anlayışının belirlenmesi ve etik ilkelere duyarlılık düzeyinin artırılması amaçlanmaktadır.	Çalışmada, Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümü öğrencilerine anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilerde etik duyarlılık bilincinin olduğu fakat eğitimle desteklenmesi gerektiği görülmektedir.
Özkaya, N. İ. (2008)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe Etiği ve bir uygulama	Çalışmada etik, meslek etiği, muhasebe ve muhasebe meslek etiği kavramları ele alınarak muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarının incelenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada amaca dönük olarak muhasebe meslek mensuplarına anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği ile kamuoyunu aydınlatma arasında kuvvetli ilişki algılamadıkları görülmektedir.
Kabadayı, N. (2010)	Yüksek Lisans Tezi	Kazanç Yönetimi Konusunda etik değer anlayışının araştırılması	Çalışmada kazanç yönetimine ilişkin üst yönetimce verilen kararlar karşısında belirlenen ilgililerin etik yargı farklılıklarının tespitinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Bir işletmede çalışan muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler, muhasebe eğitimi veren öğretim üyeleri, iç ve dış denetçiler üzerinde anket çalışması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre ankete katılan örneklem grubunun mesleklerinde etik yargı davranışına karşı hassas olduğu görülmektedir.
Angay Kutluk, F. (2010)	Doktora Tezi	Davranışsal Muhasebe çerçevesinde etik konusunun değerlendirilmesi	Çalışmada davranışsal muhasebe konusu ele alınarak, davranışsal muhasebe çerçevesinde etik konusunu, etik	Antalya’da serbest muhasebesi ve mali müşavirler odasına kayıtlı SM ve SMM’ler üzerine anket uygulaması yapılmıştır.	Genel olarak sonuçlar değerlendirildiğinde meslek üyeleri toplumun etik standartlarına uyulması gerektiği görüşüne sahiptir.

Muhasebe Etiğine İlişkin Lisansüstü Tez Çalışmalarının İncelenmesi

			gelişim düzeyini ve muhasebede etik eğitimi konusunu muhasebe mesleği açısından incelenmesi amaçlanmaktadır.		
Şahin Dağlı, S. (2013)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşleri üzerine Isparta İlinde bir uygulama	Çalışmada belirlenen meslek mensuplarının etik davranış anlayışlarının, davranış durumlarının ve etik hakkındaki görüşlerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada, Isparta il ve ilçelerinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının kimi zamanlarda baskı altında çalıştıkları, meslek mensubu ile çalışan taraflarında etik bilincine sahip olması ve etik konusunda gerekli eğitimlerin ve denetimlerin yapılması gerektiği görülmektedir.
Alagöz, H. (2014)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe etiği ve bir uygulama	Çalışmada muhasebe mesleğinde etik kavramının etkisinin, etik ve etik dışı davranmayı etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada, Çanakkale ilinde bulunan SM, SMM ve YMM'ler üzerinde anket yöntemi uygulanmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre, meslek mensuplarının etik davranışlara ilişkin tutum ve görüşlerini etkileyen çeşitli faktörlerin olduğu tespit edilmiştir.
Uzun, M. (2015)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi: Sakarya İli Örneği	Çalışmada muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.	Sakarya ilinde bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre, vergi ödemelerine ilişkin, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine aykırı hareket etmedikleri ve mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmedikleri görülmektedir.
Göçerdir, T. (2016)	Yüksek Lisans Tezi	Kazanç yönetimi ekseninde etik değer algı analizi	Çalışmada kazanç yönetimi ve etik değer ilişkisinin tespitinin yapılması ve kazanç yönetimine ilişkin öğrencilerin etik algı farklılıklarının belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada Çukurova Üniversitesi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Cumhuriyet Üniversitesi ve 19 Mayıs Üniversitesi işletme bölümü öğrencileri üzerine anket uygulaması yapılmıştır.	Çalışmada kazanç yönetimine ilişkin oluşturulan çeşitli senaryolar ile belirlenen faktörler kapsamında (eğitim, cinsiyet, kariyer planı vd.) anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir.
Şahin, Ş. (2017)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe meslek mensupları ve muhasebe dersi alan öğrenciler üzerinde ahlaki gelişim ve muhasebe etiği ile ilgili bir araştırma	Çalışmada muhasebe meslek mensupları ve muhasebe dersi alan öğrencilerin etik ve muhasebe etiği ile ilgili görüşlerinin ortaya konması amaçlanmaktadır.	Antalya'da serbest muhasebeci ve mali müşavir odası'na kayıtlı olup halen mesleğini icra eden SMMM ve Akdeniz Üniversitesi İİBF öğrencisi olup muhasebe dersi alan öğrenciler üzerinde anket uygulaması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre, örneklem grubunun her ikisinin de ahlaki gelişim düzeylerinin düşük olduğu ve bu durumu etkileyen çeşitli faktörlerin olabileceği tespit edilmiştir.

Yılmaz, S. (2018)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe etiğine bakış açılarının değerlendirilmesi: Munzur Üniversitesi ve Fırat Üniversitesi'nde bir uygulama	Çalışmada muhasebe eğitimi alan öğrencilerin meslek etiğine bakış açılarının değerlendirilmesi ve etik dışı davranışlara karşı tutumlarının belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Munzur Üniversitesi ve Fırat Üniversitesi'nde muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde anket çalışması yapılmıştır.	Elde edilen sonuçlara göre, muhasebe ve vergi uygulamaları bölüm öğrencilerinin meslek etiği kurallarına daha hassas yaklaştıkları görülmektedir.
Tatlıyer, E. (2021)	Yüksek Lisans Tezi	Muhasebe etiği eğitimi: Meslek etiği ve vergi açısından değerlendirilmesi	Çalışmada, vergi ahlakı ve meslek etiği kavramları ele alınarak muhasebe etik eğitimi ile meslek mensubu davranışlarının ilişkisi incelenmektedir.	Çalışmada muhasebe etik kurallarının ve etik eğitiminin vergi ahlakına olumlu ve yeter seviyede olmadığı görüşüne ilişkin araştırma grupları bazında değerlendirmeler yapılmıştır.	Çalışmada literatür incelemesi sonucunda vergi kaçırma ve vergi kaçırma davranışlarının etik eğitimi sonucunda azaltılabileceğine ilişkin çok sayıda kaynak belirtilmektedir.

Tablo 3'de yer alan 2006-2021 yılları arasında yapılmış olan ve muhasebe etiği konusunu temel alan yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları incelendiğinde, muhasebe etiği kavramının ve muhasebe etik eğitimlerinin etkili olduğu görüşü ortaya konmaktadır. Yapılan çalışmaların çoğunlukla muhasebe meslek mensuplarına odaklandıkları akabinde geleceğinin muhasebe meslek mensubu olarak nitelendirilebilecek üniversite öğrencileri üzerine yapıldığı görülmektedir. Yapılan çalışmalardan sadece biri diğer tez çalışmalarında farklı olarak bağımsız denetim işletmesinden hizmet alan işletmeleri etik davranış açısından incelemiştir. Çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe meslek etiğine tarafların önem verdiği, olabildiğince uygun davranmaya çalıştığı fakat bazı durumlarda etik davranışlardan uzaklaştığı bu noktada muhasebe etiği eğitiminin önemli olduğu sonucu göze çarpmaktadır.

4. SONUÇ

Son dönemlerde piyasalarda yaşanan skandallar, gerek işletmeleri gerekse yatırımcılar, kredi verenler, kamu otoriteleri vb. gibi dış paydaşları ciddi zararlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Dolayısıyla taraflar arasında etik kavramı ve etik davranışlara ilişkin uygulamalar dikkat çekmektedir. Muhasebe mesleği de etik davranışların sergilenmesi gerekliliğini taşıyan öncelikli meslek gruplarından biridir. Gerek bireyler de gerekse işletmelerde muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarının yeterli veya olması gerektiği konusuna ilişkin endişeler olmaktadır. Bu endişelerin çoğu, serbest muhasebeci veya denetçilerin denetim işinin yürütülmesinde tarafsızlık ve bağımsızlığı sürdürme yetenekleriyle ilgilidir (Bonu ve Kitindi,2004)

Ortaya çıkan endişeler, yaşanan kayıplar ve belirsizlikler dikkatlerin muhasebe etiğine yönelmesine neden olurken, etik kavramının ve iş etiği kavramının içeriğinin ne olması gerektiği ve etkin bir şekilde nasıl uygulanabileceği soruları akademik çalışmaların odak noktası olmaktadır. Bu çalışmada derinlemesine araştırma yapma imkânı veren lisansüstü tez çalışmaları muhasebe etiği açısından incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca dönük olarak muhasebe etiği konusunu çalışmalarında odak noktası alan, YÖK tez merkezine kayıtlı lisansüstü tez çalışmaları ele alınmıştır. İncelenen yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları değerlendirildiğinde muhasebe meslek etiğinin önemine vurgu yapıldığı ve çalışmalarda yer alan örneklemeler üzerinden yapılan analiz sonuçlarında muhasebe meslek etiğinden zaman zaman uzaklaşılmasının tespit edildiği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Alagöz, G. (2014), “Muhasebe Etiği Ve Bir Uygulama”, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Altuk, V. E. (2006), “Türkiye' De Muhasebe Etiği Eğitimi”, Trakya Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Bilen, A - Yılmaz, Y. (2013), “Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etikle İlgili Çalışmalar”, Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2 (6) , 57-72.
- Bonu, N.S - Kitindi, E.G. (2004), "Accounting Ethics", Jeffrey, C. (Ed.) Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol. 9), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 129-146.
- Brinkmann, J. (2002), “Marketing Ethics As Professional Ethics: Concepts, Approaches, And Typologies”, Journal Of Business Ethics, 41(1/2), 159-177.
- Çelikdemir, N. Ç - Karabay, M. E. (2018). The emerging role of managerial and accounting ethics for creating a corporate ethical structure in organizations. In Regulations and Applications of Ethics in Business Practice (pp. 63-75). Springer, Singapore.
- Dağlı, Ş. S. (2013), “Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama”, Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Duska, R. F - Duska, B. S - Kury, K. W. (2018), “Accounting Ethics”, John Wiley & Sons.
- Duska, R - Duska, B.S - Ragatz, J. (2011), “Accounting Ethics”. Wiley-Blackwell, Second Edition, United Kingdom.
- Göçerdir, T. (2016),,, “Kazanç Yönetimi Ekseninde Etik Değer Algı Analizi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi”, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Gözener, E. (2008) “Etik Ve İşletme Etiği Üzerine”, Eğitim Dergisi E-Eğitim, Bilim Ve Sanat Dergisi, Mayıs Sayı:19, pp. 1037-1785.
- Gür, E. (2018), “Muhasebe Meslek Etiği”, Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi, 8 (2) , 371-407.
- Hyvatti, E.N. (2019), “Interpretation of Accounting Ethics Among Finnish Accountants”, Tallinn University of Technology, Scholl of Business and Governance.
- İnam, B. (2007), “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık Ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, Gazi Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Jaijairam, P. (2017), “Ethics İn Accounting”, Journal Of Finance And Accountancy, 23, 1-13.
- Kabadayı, N. (2010), “Kazanç Yönetimi Konusunda Etik Değer Anlayışının Araştırılması”, Selçuk Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.
- Kutlk, A.F. (2010), “Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi”, Akdeniz Üniversitesi, SBE, Doktora Tezi.
- McPhail, K - Walters, D. (2009), “Accounting and Business Ethics: An introduction”, Routledge Taylor&Francis Group, New York.
- Mintz, S.M - Morris, R.E. (2017), “Ethical Obligations and Decision Making in Accounting”, McGraw-Hill Education, 4th Edition, New York.
- Onyebuchi, V. N. (2011), “Ethics in Accounting”, International Journal Of Business And Social Science, 2(10).
- Özkaya, İ. N. (2008), “Muhasebe Etiği Ve Bir Uygulama”, Kocaeli Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

Muhasebe Etiğine İlişkin Lisansüstü Tez Çalışmalarının İncelenmesi

Şahin, Ş. (2017), “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerinde Ahlaki Gelişim Ve Muhasebe Etiği Tutumları İle İlgili Bir Araştırma”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

Tatlıyer, E.(2021), “Muhasebe Etiği Eğitimi: Meslek Etiği Ve Vergi Açısından Değerlendirilmesi”, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

Uçma, T. (2007), “Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi Ve Muğla Üniversitesi Uygulaması”, Muğla Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

Uzun, M. (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği”, Sakarya Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

Yılmaz, S. (2018), “Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Etiğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Munzur Üniversitesi Ve Fırat Üniversitesi'nde Bir Uygulama”, Fırat Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi.

COVID-19 PANDEMİSİ DÖNEMİNDE SINIRLI DENETİM YAPTIRAN ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN GÖRÜŞ TÜRLERİNİN ARAŞTIRILMASI

Ahmet Fethi DURMUŞ

Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
ahmet.durmus@inonu.edu.tr

Recep GÜNEŞ

Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
recep.gunes@inonu.edu.tr

Hamza KAYA

İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Doktora Öğrencisi,
hkayacan72@gmail.com

COVID-19 PANDEMİSİ DÖNEMİNDE SINIRLI DENETİM YAPTIRAN ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN GÖRÜŞ TÜRLERİNİN ARAŞTIRILMASI

ÖZET

2019 yılında Covid-19'un ortaya çıkması ve 2020 yılının Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından pandemi olarak ilan edilmesiyle ülkemiz ve diğer bazı dünya ülkeleri virüsün yayılım hızını azaltmak için sosyal hayattan iş hayatına kadar bir takım kısıtlamalar getirmişlerdir. Kısıtlamaların etkisiyle milyonlarca insan işsiz kalmış finansal sıkıntı yaşayan haneler harcamalarını yavaşlatmış, üreticiler üretimlerini askıya almış şirketlerde nakit akışı düşmüş ve şirketlerin geleceği ile ilgili belirsizlikler oluşmuştur. Söz konusu bu etki ve belirsizliklerin, işletmelerin sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen denetim görüşleri üzerinde nasıl bir etkide bulunduğu önemli bir konu haline almıştır. Bu bağlamda, çalışmanın amacı Covid-19 pandemisinin sınırlı bağımsız denetim yaptıran şirketlerin denetim raporlarında verilen görüş türlerinde bir değişiklik yapıp yapmadığını ortaya koymak olarak belirlenmiştir.

Çalışmada, BİST 100'de faaliyet gösteren işletmelerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen görüşler için nitel analiz tekniklerinden içerik analizi kullanılmıştır. Araştırma, Türkiye'de Covid-19 pandemisinin başladığı yıl olan 2020 yılı ile önceki yıl olan 2019 yılı ile sınırlandırılmıştır. Çalışma kapsamında toplamda 256 adet ara dönem sınırlı denetim raporu incelenmiş, yapılan incelemelerde ilgili ara dönemlerde sadece olumlu ve şartlı sonuçların olduğu tespit edilmiştir. Covid-19 pandemisinin BİST 100'de yer alan şirketlerden sadece bir şirketin sınırlı denetim raporlarındaki görüşler üzerinde bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Covid-19, BİST 100, Sınırlı Bağımsız Denetim, SBDS 2400, SBDS 2410

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M42

INVESTIGATION OF THE TYPES OF OPINIONS IN THE AUDIT REPORTS OF COMPANIES PERFORMING REVIEW OF FINANCIAL STATEMENT DURING THE COVID-19 PANDEMIC PERIOD

ABSTRACT

With the emergence of Covid-19 in 2019 and declaring it as a pandemic by the World Health Organization (WHO) in 2020, our country and some other world countries have imposed some restrictions from social life to business life in order to reduce the spread of the virus. With the unemployment of millions of people due to the restrictions, households experiencing financial difficulties slowed their spending, producers suspended their production, companies' cash flow decreased and uncertainties about the future of companies emerged. The effects of these effects and uncertainties on the opinions of the companies in the limited independent audit reports are important. In this context, the aim of the study is to reveal whether the Covid-19 pandemic caused a change in the types of opinions given in the audit reports of companies that had limited independent audits.

In the study, content analysis, one of the qualitative analysis techniques, was applied for the opinions given in the review of financial statement of the enterprises operating in ISE 100. Research is limited to 2019 and 2020. Within the scope of the study, a total of 256 the review of financial statement were examined and it was determined that there were only positive and conditional results in the relevant interim periods. It has been determined that the Covid-19 pandemic has an effect on the opinions in the review of financial statement of only one company among the companies included in ISE 100.

Keywords: Covid-19, ISE 100 (BIST 100), Review of Financial Statement, ISRE 2400, ISRE 2410

JEL Classification Codes: M40, M42

1. GİRİŞ

Covid-19 pandemisi, 2019 yılının sonlarına doğru ortaya çıkarak bütün dünyada yayılım göstermiştir. 11 Mart 2020'de Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından Covid-19'un bir pandemi olduğu açıklanmış ve Türkiye'de mart ayı içerisinde ilk vaka tespit edilmiştir. Covid-19 pandemisi her ne kadar kamu sağlığını tehdit eden bir durum gibi gözükse de işletmeleri, sektörleri ve dolayısıyla ülke ekonomilerini doğrudan ve dolaylı olarak derinden etkilemiştir/etkilemektedir. Pandemiye yavaşlatmak amacı ile ülkemizde ve diğer birçok ülkede seyahatler kısıtlanmış, karantina tedbirleri alınmış ve pandeminin ekonomik etkisini azaltacak çeşitli düzenlemeler yapılmış ve halen yapılmaya devam etmektedir. Böylece pandeminin etkisi bazı sektörlerde daha fazla hissedilirken bazı sektörlerde daha az hissedilir olmuştur.

Finansal raporlar, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya sunulduğu raporlardır. Söz konusu bu raporlar denetçiler tarafından ara dönemlerde ve dönem sonlarında belirlenmiş kural ve standartlara göre denetlenmektedir. Ara dönemlerde yayımlanan raporların sınırlı denetimle denetlenmesiyle elde edilen sonuçlar sınırlı denetim raporu olarak adlandırılırken dönem sonlarında yapılan raporlamaların denetlenmesi ise bağımsız denetim raporu olarak adlandırılmaktadır. Denetim raporlarında elde edilen sonuçlar dört farklı görüşle raporlanabilmektedir. Bu görüşler “olumlu sonuç”, “sınırlı olumlu (şartlı) sonuç”, “olumsuz sonuç” ve “sonuç bildirmekten kaçınma” şeklinde olmaktadır. Finansal tablolar, finansal raporlama çerçevesine göre (TMS/TFRS) doğru ve dürüst bir biçimde yansıtılmışsa sınırlı denetim raporuna “olumlu” görüş bildirilirken, finansal tablolar önemli yanlışlık içeriyor fakat bu önemli yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisi yaygın değilse “şartlı sonuç”, finansal tablolar önemli yanlışlık içeriyor ve etkisi de finansal tablolar üzerinde yaygınsa “olumsuz sonuç” bildirilir. Ayrıca finansal tablolar ile ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edilememişse, bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkisi de önemli ve yaygınsa denetçi, sonuç bildirmekten kaçınır.

Böylece ekonomik hayatı derinden etkileyen pandeminin, işletmelerin finansal tablolarını ve dolayısıyla sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen görüşleri nasıl etkileyeceğini ortaya koymak önemli bir konu haline gelmiştir. Çalışmanın temel amacı, COVID-19 pandemisinin işletmelerin sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen görüşler üzerinde etkilerini incelemektir. Bu kapsamda, öncelikle bağımsız denetim üzerinde durulmuş, devamında ara dönem finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi ve standartları ele alınmıştır. Son olarak, COVID-19 pandemisinin sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen görüşler üzerindeki etkisinin araştırılması kapsamında; BİST 100'de faaliyet gösteren işletmelerin sınırlı bağımsız denetim raporları içerik analizi kullanılarak incelenmiştir.

Covid-19 pandemisinin birçok işletme ve sektör üzerinde olumsuz yönde bir etkisinin olduğu birçok çalışma ile ortaya konulmuştur. Ortaya çıkan bu etkinin işletmelerin sınırlı denetim raporlarındaki görüşleri üzerinde de bir etkisinin olup olmadığı akademik bir merak konusunu oluşturmuştur. Literatürde Covid-19 pandemisinin sınırlı denetim raporlarının görüşleri üzerindeki etkisi üzerine herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olmaması bu çalışmayı önemli kılmakta ve literatürdeki söz konusu boşluk bu çalışmayla doldurulmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Covid-19 pandemisinin işletmelerin ve sektörlerin üzerindeki etkisi, yerli ve yabancı literatürde geniş bir şekilde ele alınmıştır. Bu çalışmada literatürdeki belli başlı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim sürecine olan etkilerini araştıran Adana ve Özbirecikli (2020), bağımsız denetim raporlarında pandeminin etkilerine nasıl yer verildiğini de araştırmışlardır. Çalışma sonucunda pandeminin, bağımsız denetim sürecine önemli etkilerinin olduğu ve denetçilerin bazı raporlarda şartlı görüş verdiği ve görüş vermekten kaçındığı tespit edilmiştir.

Köse ve Ağdeniz (2020), Covid-19 pandemisinin “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı”nın uygulama sürecine etkilerini BİST’te faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporları üzerinden incelemişlerdir. Çalışmada, pandeminin işletmelerin sürekliliğine etkilerinin

raporlarda yer verilip verilmediği araştırılmış sonuçta denetim raporlarında Covid-19 ile ilgili bir bilgilendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. Pandeminin finansal raporlama üzerindeki olası etkilerini ele alan Cavlak (2020) ise çalışmasında, BİST 100 Endeksin'de faaliyet gösteren işletmelerin Covid-19 pandemisi sürecinde yayımladıkları ilk finansal raporlar olan ara dönem finansal raporları incelemiştir. Çalışma sonucunda finansal raporlarda işletmelerin büyük bir kısmı Covid-19 hakkında en az bir başlık altında değerlendirmelerde buldukları, fakat söz konusu değerlendirmeler finansal raporlar için önem arz eden başlıklarda (işletmenin sürekliliği, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları) çok az yer aldığı tespit edilmiştir.

Covid-19 pandemisinin sektörler üzerindeki etkisi de yapılan birçok çalışmada ele alınmıştır. Göker ve diğerleri (2020) çalışmalarında Covid-19 pandemisinin BİST 100 sektör endeks getirileri üzerindeki etkisini inceleyerek en yüksek kaybın Turizm, Taşımacılık ve Spor sektörlerinde olduğunu tespit etmişlerdir. Kılıç (2020) yaptığı çalışmada, Covid-19 pandemisinin Borsa İstanbul sektör getirileri üzerindeki etkisini olay etüdü yöntemiyle incelemiştir. Çalışma sonucunda, endekslerin çoğunda negatif anormal getirilere rastlandığı ve ayrıca sektör bazında en yüksek negatif getirilerin turizm ve tekstil sektörlerinde olduğu ve pozitif getirinin ise ticaret sektöründe olduğu tespit edilmiştir. Tayar ve diğerleri (2020) tarafından yapılan çalışmada Covid-19 pandemisinin BİST'teki sektörel etkilerini incelemiştir. Çalışmanın tahmin modelleri sonucunda Covid-19 pandemisinin Teknoloji, Sınai, Mali, Ulaştırma ve Elektrik Sektör Endeksleri üzerinde görece yüksek düzeyde anlamlı ve olumsuz etkilere sahip olduğu ve diğer taraftan incelenen on sektörden Ticaret Sektörü hariç farklı anlamlılık düzeyinde olumsuz etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Bayraktar (2020) tarafından yapılan çalışmada ise Covid-19 pandemisinin BİST 100'de işlem gören İmalat Sektörü üzerindeki etkisi araştırılmış, bu sektörün hisse senetlerinin pandemiden önceki süreçten daha çok getiri sağladığı tespit edilmiştir.

Yabancı literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında ise Sansa (2020) Çin ve ABD ülkeleri için 1 Mart 2020 - 25 Mart 2020 tarihleri arasındaki dönemde Covid-19'un finansal piyasalar üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışma sonucunda Covid-19 vakaları ile finansal piyasalar arasında önemli ölçüde pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Mazur ve diğerleri (2020) tarafından yapılan çalışmada Covid-19 pandemisinin S&P 1500 firmaları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda Covid-19'un etkisiyle doğal gaz, gıda, sağlık ve yazılım şirketleri yüksek pozitif getiri sağladığı, buna karşılık petrol, gayrimenkul, eğlence ve konaklama sektörlerindeki öz sermaye değerlerinin önemli ölçüde düştüğü tespit edilmiştir.

3. GENEL OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM

Latince kökenli bir kelime olan (audine, audit) denetim; duymak, dikkatlice dinlemek, onaylamak gibi anlamlara gelmektedir (Woolf, 1985: 1; Demir ve Arslan, 2019: 64). Denetim, Türk Dil Kurumu online sözlüğünde “denetleme” kavramı ile eş anlamlı olup “*bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” şeklinde tanımlanmaktadır. Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesinin yapmış olduğu tanıma göre denetim; “*Ekonomik faaliyet ve savların önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk düzeyini araştırmak ve neticeleri ilgili kişilere iletmek gayesiyle tarafsızca kanıt toplama sürecidir*” şeklinde ifade edilmiştir (Güredin, 1998: 5). Özetle denetim, şirket yönetiminin şirketin faaliyetleri sonucundaki finansal iddialarını yansıtan tabloların doğruluğunu/ uygunluğunu tespit etme çalışması şeklinde ifade edilmektedir (Demir ve Arslan, 2019: 64). Denetim sürecini yürüten kişiye de denetçi denilmektedir.

Denetim türleri kapsamına, yapılış nedenine, uygulama zamanına, denetçinin statüsüne ve yapılma amacına göre beş türde incelenmektedir. Kapsamına göre, genel ve özel denetim; yapılış nedenine göre, zorunlu ve isteğe bağlı denetim; uygulama zamanına göre, sürekli, sınırlı (ara dönem) ve son denetim; denetçinin statüsüne göre, kamusal, iç ve bağımsız denetim; yapılma amacına göre ise finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim şeklinde türlere ayrılmaktadır (Gürbüz, 1995: 11). Bu çalışmanın konusu gereğince bu çalışmada sadece bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim türleri üzerinde durulacaktır.

Bağımsız denetim, finansal tablo ve bilgilerin doğru yansıtılıp yansıtılmadığını nesnel bir şekilde belirleyen ve bunu rapor eden faaliyet olarak ifade edilir (Erdoğan, 2002: 59). Bağımsız denetimin tanımı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ’de; “*işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” şeklinde geçmektedir (SPK, Seri: X, No: 22, Md.4/b).

Türkiye’de bağımsız denetim ilk olarak 1960’lı yıllarda bankalar ve yurtdışı fon sağlayanların talebi üzerine yurtdışında yerleşik bağımsız denetim firmaları tarafından yapılmaya başlanmıştır. 1970’li yıllardan itibaren ise uluslararası denetim firmalarının Türkiye’deki üye firmaları tarafından yapılmaya başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576).

2011 yılında dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türk Ticaret Kanunu değiştirilmiştir. 6102 sayılı TTK ile muhasebe ve denetim alanına yönelik düzenleme ve gözetleme yetkisi olan “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK’nin kurulmasıyla Türkiye’de gerek finansal raporlamada gerekse de bağımsız denetimde yeni bir dönem başlamıştır. KGK’ye, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi verilmiştir. Bu çerçevede “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC)” alt kurullarından olan “Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB)” tarafından yayımlanan bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar, KGK tarafından yayımlanan “Türkiye Denetim Standartları’nın (TDS)” temel yapısını oluşturmaktadır (Güredin ve Adiloğlu, 2018: 17, 20).

Uluslararası standartlarla uyumlu TDS’ler ilk olarak 2 Ekim 2013 tarihinde “Kalite Kontrol Standardı” ile yayımlanmaya başlamıştır. Uluslararası standartlarda meydana gelen değişiklikler nedeniyle TDS’lerde güncellemeler yapılmaktadır. En son yapılan güncellemeye göre 01.01.2021-31.12.2021 hesap döneminin denetiminde uygulanacak olan denetim standartları yürürlüğe girdikleri yıllar ile birlikte aşağıda sıralanmıştır (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10256/TDS-2021-Seti>):

- Etik Kurallar (2015)
- Kalite Kontrol Standartları(KKS), 1 Standart, (2013)
- Bağımsız Denetim Standartları(BDS), 37 Standart, (2013, 2017)
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları(SBDS), 2 Standart, (2014, 2018)
- Güvence Denetimi Standartları(GDS), 4 Standart, (2014, 2015)
- İlgili Hizmetler Standartları(İHS), 2 Standart (2014, 2018)
- Faizsiz Finans Denetim Standartları(FFDS), 7 Standart (2019-2021)

TTK’ye göre bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin bir takım şartlara sahip olması gerekmektedir. Bunlar; aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 ölçüt olup, art arda iki hesap döneminde söz konusu üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 26 Mayıs 2018 tarihinde ilgili Kararla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin ölçütler yeniden belirlenmiş ve 2018 yılı için bağımsız denetim kapsamı genişletilmiştir. İlgili düzenlemeye göre; 2018 yılı için bu ölçütler; aktif toplamı en az 35 milyon TL, yıllık net satış hasılatı en az 70 milyon TL ve çalışan sayısı en az 175 kişi olarak belirlenmiştir. Herhangi bir ölçüte bağlı olmayıp Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemesi ve denetiminde olan şirketler (yatırım kuruluşları, varlık kiralama şirketleri vd) de bağımsız denetime tabidirler (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>).

Bağımsız denetim, uygulamada; sürekli bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve özel bağımsız denetim şeklinde üç kısma ayrılmaktadır. Sürekli bağımsız denetim, KGK’dan yetki almış bir denetim şirketinin, bir işletmenin 31.12.20X0 tarihli finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin yaptığı denetimdir. Sınırlı bağımsız

denetim ise bir işletmenin ara döneminde (31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül) yapılan denetimdir. Sınırlı bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sürekli bağımsız denetime göre sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır (Uyar, 2015: 15, 20). Bu çalışmanın amacına uygun olarak burada sadece sınırlı bağımsız denetime değinilecektir.

3.1. Sınırlı Bağımsız Denetim ve Standartları (SBDS)

Sınırlı bağımsız denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklıkların düzenledikleri ara dönem finansal tablolarının sürekli denetime göre sınırlı denetimidir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de inceleme olarak da isimlendirilen sınırlı bağımsız denetimi; “*ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” şeklinde ifade edilmektedir (SPK, Seri: X, No: 22). Sınırlı bağımsız denetimi sürekli bağımsız denetimden farklı olarak makul güvence sağlamaz ve tüm denetim tekniklerini kullanmaz (Atabay ve Dinç, 2019: 24).

İlgili Tebliğ’de, ara dönem finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi kapsamında olan işletmeler; yatırım kuruluşları, yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmelerdir (SPK, Seri: X, No: 22).

Sınırlı denetim, işletmelerin sürekli denetimini yerine getiren denetçi ya da denetim kuruluşları tarafından yürütülebileceği gibi farklı denetim kuruluşları tarafından da yürütülebilir. KGK tarafından IFAC’ın alt kurullarından olan IAASB’nin yayımladığı Uluslararası Denetim Standartları doğrultusunda, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları kapsamında, iki standart yayımlanmıştır. Bu standartlar; “SBDS 2400: Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi ve SBDS 2410: Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi” aşağıda ele alınmıştır.

3.1.1. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2400)

KGK, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu’nun (IAASB) “SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi” başlıklı standardını mevzuatımıza dahil etmiştir. Bu standart 30.12.2018 tarihli ve 31350 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Aynı zamanda bir sınırlı güvence denetimi olan bu standart; “*işletmenin tarihi finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini (sınırlı denetimini) yürütmek üzere görevlendirilmiş, ancak finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş bir denetçinin sorumluluklarını ve sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriğini*” düzenlemektedir. Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda hedef kullanıcıların güven düzeyini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçi, bu standart hükümlerine uygun bir şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin bildireceği sonuca dayanak oluşturan yeterli ve uygun kanıtları elde etmek için öncelikle (başta) sorgulama yapar ve analitik prosedürleri uygular (SBDS 2400, Paragraf: 1, 5-7).

SBDS 2400’te; bu standardın kapsamı, uygulama alanı, yürürlük tarihi, amaçları ve tanımlarından sonra aşağıdaki bölümler yer almaktadır (SBDS 2400):

- Sınırlı Denetimin Bu SBDS’ye Uygun Olarak Yürütülmesi,
- Etik Hükümler,
- Mesleki Şüphencilik ve Mesleki Muhakeme,
- Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol,
- Müşteri İlişkinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi,
- Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- Sınırlı Denetimin Yürütülmesi,

- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar,
- Yazılı Beyanlar,
- Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi,
- Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması,
- Denetçi Raporu,
- Belgelendirme,

bölümleri yer almaktadır. Bu standardın ekinde ise yürütülecek sınırlı bağımsız denetime ilişkin sözleşme örneği ve denetçi raporu örneklerine yer verilmiştir.

3.1.2. Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2410)

KGK, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu'nun (IAASB) "SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi" başlıklı standardını mevzuatımıza dahil etmiştir. Bu standart, 01.10.2014 tarihli ve 29136 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu standart, işletmenin bağımsız denetimini üstlenen bir denetçinin aynı zamanda işletmenin ara dönem finansal bilgilerinin sınırlı denetimini de yapması durumunda uyması gereken ve bu konuda rehberlik sağlayan denetim standardıdır. Sınırlı denetim, işletmenin bir yıllık hesap döneminden ziyade ara dönemlere ait tam veya özet finansal tabloların incelenmesini ifade eder (SBDS 2410, Paragraf: 1-2). Sınırlı denetimin amacı, "*denetçinin, sınırlı denetime dayanarak ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir sonuç bildirmesini sağlamaktır*" şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca denetçi bu amaç doğrultusunda, ara dönem finansal bilgilerde önemli bir yanlışlık tespit etmesi durumunda, uygun olmayan bir sonuç bildirme riskini orta düzeye indirme maksadıyla sorgulamalar yapar ve analitik prosedürler (trend analizi ve regresyon analizi gibi oran analizleri ile istatistiksel teknikler) ile diğer sınırlı denetim prosedürlerini uygulayarak sınırlı güvence sağlar (SBDS 2410, paragraf 7; SPK, Seri: X, No: 22, md: 6(2)). Bu denetim türünde, genellikle muhasebe kayıtlarının teftiş, gözlem ve mutabakat aracılığıyla test edilmesi gerekmez. Ayrıca hukuki ihtilaflar ve tazminatlarla ilgili bilgilerin doğrulanması da gerekmez (SPK, Seri: X, No: 22, md: 6(2,6)).

Sınırlı denetim ve bağımsız denetim, amaçları yönünden birbirlerinden önemli ölçüde ayrılmaktadırlar. Sınırlı denetimde amaç, finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bütün önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında bir görüş verilmesine dayanak sağlamak değildir. Ayrıca bağımsız denetimden farklı olarak finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek için tasarlanmaz (SBDS 2410, Paragraf: 8-9).

Sınırlı denetimin uygulama süreci, yıllık bağımsız denetimin bir parçası olarak; müşteri kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması, denetimin planlanması, bu planın uygulanması ve raporlamanın yapılması olmak üzere beş aşamadan oluşur. Fakat sınırlı denetim, yıllık bağımsız denetimin içinde olduğundan dolayı müşteri kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması zaten yıllık bağımsız denetimi için başta yapılmış olmaktadır (Uyar, 2015: 21).

Aşağıda Tablo 1'de bağımsız denetim standartları ile sınırlı bağımsız denetim standartlarının benzer ve farklı yönlerinin bir karşılaştırılması verilmiştir.

Tablo-1: Bağımsız Denetim Standartları İle Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

Kriter	BDS	SBDS 2400	SBDS 2410
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	<u>Ara</u> Finansal Tablolar
Örnek Denetim Konusu	Finansal Durum Tablosu, K/Z Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Dipnotlar, Faaliyet Raporu	Finansal Durum Tablosu, K/Z Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Dipnotlar, Faaliyet Raporu	Finansal Durum Tablosu, K/Z Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Dipnotlar
Güvence Düzeyi	Makul Güvence	Sınırlı Güvence	Sınırlı Güvence
Sözleşme Öncesi Risk Değerleme	Var	Var	Yok
Sözleşme Şekli/Zamanı	Yazılı/Yıl İçinde En Erken	Yazılı/Yıl İçinde	Yazılı/Yıl İçinde
Sözleşme Onay Makamı	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Yönetim Kurulu
Denetim Süresi	1 Hesap Dönemi	1 Hesap Dönemi	1 Hesap Döneminden Kısa
Belgeleme	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
Denetim Teknikleri	Fiziki Savım, Belge İnceleme, Gözlem, Sorgulama, Doğrulama, Yeniden Hesaplama, Yeniden Uygulama, Analitik Prosedürler	Sorgulama ve Analitik Prosedürler	Sorgulama ve Analitik Prosedürler
Sınanan İddialar	Tamlık, Gerçekleşme, Var Olma, Sahiplik, Değerleme, Sunum, Açıklama	Tamlık, Gerçekleşme, Değerleme, Sunum, Açıklama	Tamlık, Gerçekleşme, Değerleme, Sunum, Açıklama
Bilanço Sonrası Olaylar	Dikkat Edilir	Dikkat Edilir	Dikkat Edilmez
Rapor Tarihi	Olağan Genel Kuruldan 15 Gün Öncesi	Olağan Genel Kuruldan 15 Gün Öncesi	Dönem Sonundan İtibaren 60 Gün İçinde
KGK'ye Bildirim	Sözleşme ve Raporların Bildirimi Zorunlu	Sözleşme ve Raporların Bildirimi Zorunlu	Sözleşme ve Raporların Bildirimi Zorunlu
Belgelerin Dosyalanması	Rapor Tarihinden İtibaren 60 Gün İçinde	Rapor Tarihinden İtibaren 60 Gün İçinde	Rapor Tarihinden İtibaren 60 Gün İçinde

Kaynak: (Atabay ve Dinç, 2019: 31-33).

Tablo incelendiğinde genel olarak BDS'lerin SBDS 2400 ile benzer SBDS 2410 ile farklı olduğu görülmektedir.

3.1.3 Sınırlı Bağımsız Denetim Raporlamasında Görüş Türleri

Denetçi, sınırlı denetim sonucunda elde ettiği yargıyı sınırlı denetim raporu ile kamuya açıklar. Sınırlı denetimde elde edilen sonuç dört farklı görüşle raporlanabilir. Bu görüşler, “olumlu sonuç”, “sınırlı olumlu (şartlı) sonuç”, “olumsuz sonuç” ve “sonuç bildirmekten kaçınma” şeklindedir (Uyar, 2015: 26; SBDS 2400, Paragraf: 76).

Denetçi, sınırlı denetim raporu tarihine kadar ortaya çıkan ve ara dönem finansal bilgilerde düzeltme ya da açıklama yapılmasını gerektirebilecek bütün olayların yönetim tarafından belirlenip belirlenmediğini ve ayrıca yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamının değerlendirmesini değiştirip değiştirmediğini sorgular. Yine denetçi, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanacak ara dönem finansal bilgilerde önemli bir düzeltmenin yapılmasına ihtiyaç duyulup duyulmaması hakkında şüphe uyandıran bir durumun dikkatini çekmesi halinde, sınırlı denetim raporunda bir sonuç bildirebilmesini sağlayacak ilave sorgulamalar yapar ya da başka prosedürler uygular (SBDS 2410, Paragraf: 26-27 ve 29).

Sınırlı denetim raporunda olumlu sonuç bildirme şartı SBDS 2400 standardında; “denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği sonucuna

varabilmek için sınırlı güvence elde ettiğinde, bir bütün olarak finansal tablolar hakkında olumlu sonuç bildirir.” şeklinde ifade edilmektedir. (SBDS 2400, Paragraf: 73). Aksi durumda olumlu sonuç dışındaki görüşler raporlanır.

Bağımsız denetimin olumlu denetim raporunun görüş paragrafında “ekteki mali tablolar 31.12.20XX tarihinde A işletmesinin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışların uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine göre (TMS/TFRS) doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır” şeklinde bir ifade kullanılırken, sınırlı bağımsız denetimde ise “finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığına dair herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir” şeklinde bir ifade kullanılmaktadır (Uyar, 2015: 26). Bu ifadelerle bağımsız denetim makul bir güvence sağlarken sınırlı bağımsız denetim sınırlı güvence sağlamaktadır.

Finansal tablolar önemli yanlışlık içeriyor fakat bu önemli yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisi yaygın değilse “şartlı sonuç”, finansal tablolar önemli yanlışlık içeriyor ve etkisi de finansal tablolar üzerinde yaygınsa “olumsuz sonuç” bildirilir (SBDS 2400, Paragraf: 77). Ayrıca finansal tablolar ile ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edilememişse, bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkisi de önemli ve yaygınsa denetçi, sonuç bildirmekten kaçınır (SBDS 2400, Paragraf: 81).

4. COVID-19 PANDEMİSİ DÖNEMİNDE SINIRLI DENETİM YAPTIRAN ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN GÖRÜŞ TÜRLERİNİN ARAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında BİST 100 endeksinde yer alan sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin sınırlı bağımsız denetim raporlarında verilen görüş türleri incelenmiştir. İnceleme, Türkiye’de Covid-19 pandemisinin başladığı yıl olan 2020 yılı ile önceki yıl olan 2019 yılı ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu yılların ara dönem sınırlı bağımsız denetim raporları “www.kap.gov.tr” adresi aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışma kapsamında toplamda 256 adet ara dönem sınırlı denetim raporu incelenmiştir. Şirketlerin incelenen söz konusu raporları ve bu raporlarda verilen görüşler, şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler baz alınarak aşağıda gösterilmiştir.

4.1. Mali Kuruluşlar Sektöründe Yer Alan Şirketler

BİST’te yer alan sektörlerden Mali Kuruluşlar sektörü birçok alt sektörü kendi içerisinde barındırmaktadır. Bunlar; “Bankalar, Sigorta Şirketleri, Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketleri, Holdingler ve Yatırım Şirketleri, Diğer Mali Kuruluşlar, Aracı Kurumlar, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları ve Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları” gibi sektörlerdir. Bu çalışmanın amacına uygun olarak bu alt sektörlerden sadece BİST 100’de yer alanları ele alınacaktır. Bu sektörler de; “Bankalar, Sigorta Şirketleri, Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketleri, Holdingler ve Yatırım Şirketleri, Aracı Kurumlar ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları”ndan oluşmaktadır.

Covid-19 pandemisinin oluşturduğu ekonomik belirsizlikler ile talep yönlü azalmaların etkileri ve bunlara bağlı olarak yatırımlardaki azalmalar, Mali Kuruluşlar sektöründe oluşturduğu etki olumsuz yönde olmuştur (Tayar vd., 2020: 311).

4.1.1. Bankacılık Sektöründe Yer Alan Şirketler

Dünyada ve ülkemizde Covid-19 pandemisinin ortaya çıkmasıyla ticari faaliyetlere belli önlem ve sınırlamalar getirildi. Bu sınırlı faaliyetlerin reel sektörle eşgüdümlü bir şekilde hareket eden bankacılık sektörüne etkisi kaçınılmaz olmuştur. Bu etkinin yönü ve şiddeti ile ilgili gerek yerli ve gerekse yabancı literatürde birçok çalışma yer almaktadır. Covid-19 pandemisinin BİST’te yer alan bankacılık sektörüne etkisi bazı çalışmalarda (Kandil Göker vd., 2020; Kılıç, 2020) olumlu, bazı çalışmalarda ise (Keleş, 2020; Öztürk vd., 2020; Tayar vd., 2020; Baur ve Trench, 2020) olumsuz yönde olduğu sonucuna varılmıştır. Çin’de yapılan bir çalışmada (Ramelli ve Wagner, 2020) ise en kötü etkilenen sektörler arasında yer almıştır.

BİST 100 endeksine kote olan bankacılık sektöründe faaliyet gösteren toplam 9 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Bankacılık Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı			2020 Yılı		
	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek
1 AKBANK T.A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
2 ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
3 ŞEKERBANK T.A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
4 TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
5 TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
6 TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
7 TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
8 TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
9 YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde bankacılık sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu ve şartlı sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Bankalardan ikisinin sınırlı denetim raporlarındaki görüşler olumlu iken geriye kalan yedi bankanın söz konusu raporlarındaki görüşler şartlıdır. Raporlarında şartlı görüş bildirilen şirketlerin söz konusu raporları incelendiğinde Covid-19 ile ilgili bir ifadeye rastlanılmamıştır. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar bankacılık sektörü üzerinde gerek olumlu ve gerekse olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.1.2. Banka Dışı Finansal Sektörde Yer Alan Şirketler

BİST 100 endeksinde yer alan banka dışı finansal sektörler toplamda 5 sektörden oluşmaktadır. Bunlar; “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı”, “Holdingle ve Yatırım Şirketleri”, “Sigorta Şirketleri”, “Finansal Kiralama ve Faktoring” ve “Aracı Kurumlar” şeklindedir. Bu sektörlerde yer alan şirketlere ait sınırlı denetim raporu görüşleri Tablo 3’te ele alınmıştır.

Dünyada ve ülkemizde Covid-19 pandemisinin etkisi birçok sektörde olduğu gibi gayrimenkul yatırım ortaklığı sektörü üzerinde de olumsuz yönde olduğu daha önce yapılan çalışmalarda (Mazur vd., 2020; Xiong vd., 2020; Öztürk vd., 2020; Baur ve Trench, 2020, 2020) tespit edilmiştir. BİST 100 endeksine kote olan gayrimenkul yatırım ortaklığı sektöründe faaliyet gösteren toplam 7 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 3’te gösterilmiştir. Tablo 3’teki şirketlerden 5 numaralı şirket dışında kalan şirketler ara dönem sınırlı denetim raporlarını sadece ikinci çeyrekte (6 aylık) oluşturmuşlardır.

Tablo 3: Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı			2020 Yılı		
	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek
1 AKİŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
2 ALARKO GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
3 EMLAK KONUT GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-

Covid-19 Pandemisi Döneminde Sınırlı Denetim Yaptıran Şirketlerin Denetim Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Araştırılması

4	HALK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
5	İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
6	ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
7	TORUNLAR GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-

Tablo incelendiğinde gayrimenkul yatırım ortaklığı sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar gayrimenkul yatırım ortaklığı sektörü üzerinde olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

BİST 100 endeksinde banka dışı finansal sektörde yer alan sektörlerin başlığı altında; “Holdingle ve Yatırım Şirketleri” 14 şirket, “Sigorta Şirketleri” 2 şirket, “Finansal Kiralama ve Faktoring” ve “Aracı Kurumlar” da ise birer şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 4’te gösterilmiştir.

Covid-19 pandemisinden olumsuz yönde etkilenen diğer bir sektör mali sektörden holdingler ve yatırım şirketleri olmuştur (BBC, 2020). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 14 şirket bulunmaktadır. Pandemiden olumsuz yönde etkilenen diğer bir sektör de sigortacılık sektörüdür (Öztürk vd., 2020; Ramelli ve Wagner, 2020). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 2 şirket bulunmaktadır.

Yapılan araştırmaların bazılarında pandemiden olumlu yönde (Öztürk vd., 2020) etkilendiği bazılarında ise olumsuz yönde (KOBİ-EFOR, 2020) etkilendiği belirtilen sektörün finansal kiralama ve faktoring sektörü olduğu ifade edilmiştir. Aracı kurumlar sektörünün ise bu pandemiden olumlu yönde (Ünal, 2020) etkilendiği sonucuna varılmıştır. BİST 100’de bu sektörlerde faaliyet gösteren birer şirket bulunmaktadır. Bu dört sektöre ait şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4: Mali Kuruluşların (BİST 100) Diğer Sektörlerinde Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

SEKTÖRLER ve ŞİRKETLER		2019 Yılı	2020 Yılı
		2. Çeyrek	2. Çeyrek
HOLDİNGLER VE YATIRIM ŞİRKETLERİ			
1	AG ANADOLU GRUBU HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	ALARKO HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	BERA HOLDİNG A.Ş.	Şartlı	Şartlı
4	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
5	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SINAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
6	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
7	GSD HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
8	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
9	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
10	NET HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
11	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
12	TEKFEN HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
13	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
14	VERUSA HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
SİGORTA ŞİRKETLERİ			
1	AKSİGORTA A.Ş.	Olumlu	Olumlu

2	TÜRKİYE SİGORTA A.Ş.	Olumlu	Olumlu
FİNANSAL KİRALAMA ve FAKTORİNG			
1	İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	Olumlu	Olumlu
ARACI KURUMLAR			
1	İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo yer alan dört sektörün şirketlerinin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu ve şartlı sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Bu şirketlerin sınırlı denetim raporlarına verilen görüşler incelendiğinde sadece 1 şirketin sınırlı denetim raporu dışında diğer şirketlerin söz konusu raporlarına verilen görüş olumludur. Raporunda şartlı görüş bildirilen şirketin söz konusu raporu incelendiğinde Covid-19 ile ilgili bir ifadeye rastlanılmamıştır. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar söz konusu dört sektör üzerinde gerek olumlu ve gerekse olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.2. İmalat Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19 pandemisinin ortaya çıkmasıyla ülkeler tarafından uygulanan önlem ve sınırlamalar imalat sektöründe olumsuz sonuçların görülmesine neden olmuştur. Bu olumsuz sonuçların nedeni olarak da şirketlerde çalışan sayısını azaltıcı tedbirlerin uygulanmasının üretime olan olumsuz etkisi ve bunun yanında ürünlere azalan talebe bağlı olarak arz yönlü azalışın da olabileceği söylenebilir (Tayar vd., 2020). İmalat sektöründe Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında yaşanan daralmanın ardından Temmuz ve Ağustos aylarında ortaya çıkan olumlu sonuçlarla sektör büyüme performansı sergilemiştir (BLOOMBERGHT, 2020; Bayraktar, 2020: 3424; He vd., 2020).

Bayraktar (2020) tarafından imalat sektörüyle ilgili yapılan çalışmada, BİST 100 de işlem gören imalat sektörünün pandemiden önceki süreçten daha fazla getiri sağladığı sonucuna varılmıştır. Böylece BİST bazında imalat sektörünün, pandeminin olumsuz etkilerini giderdiği ve toparlandığı ifade edilmiştir.

Genel olarak imalat sektöründe durum bu iken imalat sektörünün alt sektörlerinde pandeminin etkisi farklılık göstermektedir. Yapılan çalışmalarda pandeminin etkisi gıda ve içecek sektörü üzerinde olumlu (Kandil Göker vd., 2020; Ünal, 2020; Baur ve Trench, 2020, 2020); tekstil ve deri sektörü üzerinde olumsuz (Kılıç, 2020; Kandil Göker vd., 2020; Tayar vd., 2020; Ünal, 2020); kağıt sektörü üzerinde olumlu (Öztürk vd., 2020; KAP, 2020); kimya ilaç petrol lastik ve plastik ürünleri sektörü üzerinde olumlu (Kandil Göker vd., 2020); taş ve toprağa dayalı ürünler sektörü üzerinde olumsuz (TURKRATING, 2020); ana metal sanayi sektörü üzerinde olumsuz (Öztürk vd., 2020); metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları sektörü üzerinde ise olumsuz (Kılıç, 2020; Ramelli ve Wagner, 2020; Öztürk vd., 2020) sonuçların olduğu tespit edilmiştir.

BİST İmalat Sektörü kendi içerisinde; “gıda, içecek ve tütün”, “tekstil, giyim eşyası ve deri”, “orman ürünleri ve mobilya”, “kağıt ve kağıt ürünleri, basım ve yayın”, “kimya, ilaç, petrol, lastik ve plastik ürünler”, “taş ve toprağa dayalı”, “ana metal sanayi”, “metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları” ve “diğer imalat sanayii” olmak üzere 9 alt sektörden oluşmaktadır. BİST 100’de “orman ürünleri ve mobilya” ile “diğer imalat sanayii” sektörleri dışında kalan diğer yedi sektörde yer alan 40 şirketin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: İmalat Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

SEKTÖRLER ve ŞİRKETLER	2019 Yılı	2020 Yılı	
	2. Çeyrek	2. Çeyrek	
GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN			
1	ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4	PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Covid-19 Pandemisi Döneminde Sınırlı Denetim Yaptıran Şirketlerin Denetim Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Araştırılması

5	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
6	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
TEKSTİL, GİYİM EŞYASI VE DERİ			
1	KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN			
1	KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
KİMYA İLAÇ PETROL LASTİK VE PLASTİK ÜRÜNLERİ			
1	AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	AYGAZ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4	BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
5	BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
6	DEVA HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
7	EGE GÜBRE SANAYİİ A.Ş.	Olumlu	Şartlı
8	GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu
9	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	Şartlı	Şartlı
10	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu
11	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	Olumlu	Olumlu
12	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
13	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI			
1	AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	BURSA ÇİMENTO FABRİKASI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4	KONYA ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
5	OYAK ÇİMENTO FABRİKALARI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
ANA METAL SANAYİ			
1	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	Olumlu	Olumlu
5	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
METAL EŞYA MAKİNE ELEKTRİKLİ CİHAZLAR ve ULAŞIM ARAÇLARI			
1	ARÇELİK A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3	FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4	KARSAN OTOMOTİV SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Şartlı ¹
5	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
6	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
7	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
8	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu

¹ **Şartlı Sonucun Dayanağı:** “Şirket, 2018 ve 2019 yılları içinde sermaye artışlarına katılmak suretiyle Industria Italiana Autobus‘da (“İIA”) bulunan yatırım tutarını 26.927 bin TL‘den 78.635 bin TL‘ye çıkartmıştır. Son olarak 24 Şubat 2020 tarihinde yaptığı 125 bin TL tutarındaki sermaye ödemesi ile toplam yatırım tutarını 78.760 bin TL‘ye çıkartmış ve İIA‘nın %28,59‘luk hisse alımı tamamlamıştır. *TFRS 3 ‘ün gerektirdiği doğrultuda alıma konu olan şirketin değerinin belirlenmesi ve satın alım fiyatının ilgili bilanço kalemlerine dağıtılması için bağımsız bir değerlendirme kuruluşu çalışmalarına başlamış ancak ilgili çalışma, Covid-19 virüsünün küresel salgın olarak tüm dünyayı etkisi altına almasına bağlı olarak ara dönem çalışmalarına yetişmemiştir. Bu nedenle 78.760 bin TL‘lik geçici şerefiye tutarı finansal tablolarda, finansal yatırımlar kalemi altında gösterilmeye devam edilmiştir.* Değerleme çalışmasının bu yıl sonuna kadar bitmesi beklenmekte olup, gerekli düzeltmelerin 31 Aralık 2020 finansal tablolarına yansıtılması hedeflenmektedir (Dipnot 5).”

Tablo yer alan yedi sektörün şirketlerinin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu ve şartlı sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş 2 şirket dışında benzerdir, değişmemiştir. 2019 yılının ara dönem sınırlı denetim raporlarında olumlu görüş bildirilen ve 2020 yılının söz konusu raporlarında şartlı görüş bildirilen şirketlerden biri kimya ilaç petrol lastik ve plastik ürünleri sektöründe yer alan “Ege Gübre Sanayii A.Ş.” iken diğeri ise metal eşya makine elektrikli cihazlar ve ulaşım araçları sektöründe yer alan “Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.”dir. Pandemi döneminde “Ege Gübre Sanayii A.Ş.”nin sınırlı denetim raporunda şartlı görüşün bildirilmesi, şirket birleşmeleri nedeniyle varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir yükümlülüklerinin birleşme tarihinde gerçeğe uygun değerleri tespit edilmediği içindir. Dolayısıyla verilen şartlı görüşün Covid-19 pandemisi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Fakat pandemi döneminde “Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.”nin sınırlı denetim raporunda şartlı görüşün bildirilmesi Dipnot 1’de de belirtildiği üzere Covid-19’un etkisi nedeniyledir. Bu etki geçici bir etki olması dolayısıyla şirketin bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

Tüm bu şirketlerin sınırlı denetim raporlarına verilen görüşler incelendiğinde sadece 1 şirketin sınırlı denetim raporu dışında diğer şirketlerin söz konusu raporlarına verilen görüş olumludur. Raporunda şartlı görüş bildirilen şirketin söz konusu raporu incelendiğinde Covid-19 ile ilgili bir ifadeye rastlanılmamıştır. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar söz konusu yedi sektör üzerinde gerek olumlu ve gerekse olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde 1 şirket dışında bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.3. Enerji (Elektrik) Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19 pandemisinin ortaya çıkmasıyla ülkeler tarafından uygulanan önlem ve sınırlamalar enerji (elektrik) sektöründe de olumsuz etkilerin (Tayar vd., 2020; Ramelli ve Wagner, 2020; He vd., 2020) görülmesine neden olmuştur. Bu olumsuz etkilerin nedeni olarak da üretim ve hizmet faaliyetlerinin kısıtlanması sonucunda enerji kullanımında yaşanan azalmaların olduğu söylenebilir (Tayar vd., 2020). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 4 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Enerji (Elektrik) Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2 ENERJİSA ENERJİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3 ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4 ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde enerji (elektrik) sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar enerji (elektrik) sektörü üzerinde olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.4. Teknoloji Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19 pandemisinin ortaya çıkmasıyla etkilenen bir diğer sektör teknoloji sektörü olmuştur. Bu etkinin yönü ve şiddeti ile ilgili gerek yerli ve gerekse yabancı literatürde birçok çalışma yer almaktadır. Covid-19 pandemisinin teknoloji sektörüne etkisi bazı çalışmalarda (Öztürk vd., 2020; Demir, 2020; Mazur vd., 2020; He vd., 2020; Liu vd., 2020) olumlu, bazı çalışmalarda ise (Tayar vd., 2020) olumsuz yönde olduğu sonucuna varılmıştır.

Tayar ve diğerleri (2020) tarafından yapılan çalışmada pandeminin etkisiyle teknoloji sektöründe gerçekleşen olumsuzluk; “aslında evden çalışma, uzaktan eğitim ve buna benzer teknoloji ürünlerine olan talebin artması ile Teknoloji sektöründe olumsuz bir tablonun oluşması

beklenmeyebilir. Bu olumsuz sonucun nedeni olarak Borsa İstanbul sektöründeki hisse ağırlıklarında daha çok donanımla ve askeri teknoloji ile ilgili şirketlerinin bulunmasının olduğu ve önceki cümlede bahsi geçen artan taleplerin ise yazılımsal ürünlere olduğu söylenebilir. Ek olarak Teknoloji sektörünün de, finansal piyasalardaki düşüş trendinden etkilenmesi de neden olarak ortaya atılabilir” şeklinde açıklanmıştır (Tayar vd., 2020). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 5 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: Teknoloji Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 ALCATEL LUCENT TELETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2 ASEL SAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
3 İNDEKS BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ MÜHENDİSLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
4 LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu
5 NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde teknoloji sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar teknoloji sektörü üzerinde gerek olumlu gerekse olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.5. Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe Yer Alan Şirketler

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından Covid-19’un pandemi olarak ilan edilmesiyle insan sağlığının yanında uluslararası ticaret, ülke ekonomileri ve finansal piyasalar önemli derecede etkilenmiştir. Pandeminin oluşturmuş olduğu bu etki genel olarak olumsuz olsa da bazı sektörler pandemiden olumlu bir biçimde etkilenmiştir. İşte pandemiden olumlu bir biçimde etkilenen (Kılıç, 2020; Tayar vd., 2020; Öztürk vd., 2020; Şenol, 2020; Demir, 2020) sektörlerden biri de ticaret sektörü olmuştur. Pandemi nedeniyle oluşan belirsizlikle beraber marketlere ve gıda ürünlerine olan aşırı talep özellikle perakende ticareti yapan marketlere olan ilgiyi artırmış (Kılıç, 2020: 71) ve ayrıca kısıtlamalara rağmen sektörde faaliyet gösteren şirketlerin satışlarına çevrimiçinden devam etmiş olmaları da (Tayar vd., 2020: 313) ticaret sektörünün pandemiden olumlu etkilenmesinin bir nedeni olabileceği düşünülmektedir. BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 7 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Toptan ve Perakende Ticaret Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı			2020 Yılı		
	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek
1 BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
2 BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
3 DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
4 MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
5 MİGROS TİCARET A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
6 SELÇUK ECZA DEPOSU TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-
7 ŞOK MARKETLER TİCARET A.Ş.	-	Olumlu	-	-	Olumlu	-

Tablo incelendiğinde toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak BİST 100 toptan ve perakende ticaret sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.6. Ulaştırma Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19 pandemisinin ortaya çıkmasıyla en çok etkilenen sektörlerden bir diğeri ulaştırma sektörü olmuştur. Bu etkinin yönü ve şiddeti ile ilgili gerek yerli ve gerekse yabancı literatürde birçok çalışma yer almaktadır. Covid-19 pandemisinin ulaştırma sektörüne etkisinin olumsuz yönde olduğu sonucuna yapılan yerli ve yabancı çalışmalardan (Öztürk vd., 2020; Tayar vd., 2020; Ünal, 2020; Ramelli ve Wagner, 2020; Alfaro vd., 2020; Shen vd., 2020; Xiong vd., 2020; Kasare, 2020; Şenol, 2020; He vd., 2020; Liu vd., 2020) ulaşılmıştır.

Pandemisinin ortaya çıkmasıyla havayolu ulaşımı başta olmak üzere kara, deniz ve demir yolu ulaşımının belirli bir süreliğine durdurulması (Şenol, 2020: 94), uluslararası, şehirlerarası ve şehir içi ulaşımın kısıtlanması ve ayrıca sokağa çıkma kısıtlamalarının uzun bir sürece yayılması ulaştırma sektörünün olumsuz etkilenmesine sebep olarak gösterilebilir (Tayar vd., 2020: 313). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 2 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Ulaştırma Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2 TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde ulaştırma sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak Covid-19 pandemisinin en çok etkilediği ulaştırma sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.7. Haberleşme Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19 pandemisinin sektörler üzerindeki etkisi genel olarak olumsuz olsa da bazı sektörler bu pandemiden olumlu bir biçimde etkilenmiştir. Olumlu etkilenen (Ünal, 2020; Demir, 2020; Ramelli ve Wagner, 2020; Baur ve Trench, 2020, 2020) sektörlerden bir diğeri haberleşme sektörüdür.

Pandemi nedeniyle bireylerin yüz yüze iletişimde ciddi oranda düşüş yaşanmış, teknolojinin sunmuş olduğu imkanlarla bireylerin iletişim ortamları da değişmiştir. Bu teknoloji sayesinde eğitimden sağlığa, iş görüşmelerinden devlet yöneticilerin görüşmelerine tüm görüşmeler, toplantılar internet vasıtasıyla gerçekleşmeye başlamıştır. Böylece Covid-19 pandemisi sürecinde haberleşme sektörünün önemi gitgide artış göstermiştir (Baştürk ve Eken, 2020: 24). BİST 100’de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 2 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Haberleşme Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu
2 TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak BİST 100 haberleşme sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.8. Sağlık Sektöründe Yer Alan Şirketler

Covid-19'un etkilediği sektörlerden bir diğeri sağlık sektörüdür. Pandeminin etkisi yapılan yerli ve yabancı çalışmaların sonucuna göre bazılarında olumlu yönde olduğu (Ünal, 2020; Şenol, 2020; Ramelli ve Wagner, 2020; Baur ve Trench, 2020, 2020; He vd., 2020) bazılarında ise olumsuz yönde olduğu (Alfaro vd., 2020) tespit edilmiştir. BİST 100'de bu sektörde faaliyet gösteren toplam tek bir şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Sağlık Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 MLP SAĞLIK HİZMETLERİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo incelendiğinde sağlık sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak BİST 100 sağlık sektöründe yer alan şirketin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.9. Madencilik Sektöründe Yer Alan Şirketler

Yapılan yerli ve yabancı çalışmalarda Covid-19 pandemisinden olumsuz yönde etkilenen (Çelebi ve Öztürk, 2020; Alfaro vd., 2020; Laing, 2020; Demir, 2020; He vd., 2020) sektörlerden bir diğeri madencilik sektörü olduğu tespit edilmiştir. BİST 100'de bu sektörde faaliyet gösteren toplam 3 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11: Madencilik Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı			2020 Yılı		
	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek
1 İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
2 KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı
3 KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Şartlı

Tablo incelendiğinde madencilik sektöründe yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece şartlı sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Söz konusu raporlar incelendiğinde Covid-19 ile ilgili bir ifadeye rastlanılmamıştır. Sonuç olarak Covid-19 pandemisi her ne kadar madencilik sektörü üzerinde olumsuz bir etkide bulursa da ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

4.10. Gayrimenkul Faaliyetleri ve İnşaat Sektörlerinde Yer Alan Şirketler

Pandeminin etkisiyle günlük hayatta yaşanan önemli kısıtlar pek çok sektörde olduğu gibi gayrimenkul ve inşaat sektörü üzerinde de kısıtlayıcı bir etki oluşturmuştur. Yapılan araştırmalarda pandeminin hem gayrimenkul sektörü üzerinde (AA, 2020; Xiong vd., 2020; Mazur vd., 2020) hem de inşaat sektörü üzerinde (AA, 2020; Alfaro vd., 2020; Xiong vd., 2020; Lemerle, 2020) olumsuz etkide bulunduğu tespit edilmiştir. BİST 100’de bu sektörlerde faaliyet gösteren birer şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin, ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen denetim görüşleri Tablo 10’da ve Tablo 13’te gösterilmiştir.

Tablo 12: Gayrimenkul Faaliyetleri Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 İHLAS GAYRİMENKUL PROJE GELİŞTİRME VE TİCARET A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablo 13: İnşaat Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Sınırlı Denetim Raporlarındaki Görüşler

ŞİRKET ADI	2019 Yılı	2020 Yılı
	2. Çeyrek	2. Çeyrek
1 ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	Olumlu	Olumlu

Tablolar incelendiğinde gayrimenkul faaliyetleri ve inşaat sektörlerinde yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş benzerdir, değişmemiştir. Sonuç olarak BİST 100 gayrimenkul faaliyetleri ve inşaat sektörlerinde yer alan şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında verilen görüşlerde bir değişiklik tespit edilmemiştir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Muhasebe bilgilerinin temel amacı, işletmenin paydaşlarına faydalı bilgiler sağlamaktır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, bu tür bilgilerin en önemli kullanıcılarıdır. Borsadaki şirketler, paydaşları ile iletişimin ana araçlarından biri olarak finansal tabloları kullanırlar. Yatırımcılar, mevcut muhasebe bilgileri aracılığıyla gelecekteki performansını tahmin ederler. Ekonomide zaman zaman yaşanan değişikliklerde ve kriz dönemlerinde, yatırımcıların yatırım kararı almak için zamanında bilgiye başvurmaları gerekir. Çünkü yatırımcılar güncel olmayan bilgilere güvenip yatırım kararları almaları durumunda yatırım kararları uygunsuz ve etkisiz olacaktır. Bu nedenle ara dönem finansal tabloların ve bu tablolarda verilen görüş türü, alınacak yatırım kararlarında yatırımcılar için önemli olmaktadır. Böylece karar vericiler ve yatırımcıların şirketin performansı ve finansal durumu hakkında güncel bilgileri edinmelerine ve buna bağlı olarak, yıllık finansal tabloları ve bağımsız denetimi beklemek yerine daha önce aldıkları kararları değerlendirmelerine yardımcı olmaktadır.

Covid-19 pandemisi, denetçilerin çalışmasına ve kanıt toplamasına etki ederek zorluk çekmelerine ve dolayısıyla denetçilerin denetim raporlarında verecekleri görüşlere etki ederek önceki dönem verilen görüşten farklı görüşler vermelerine neden olabilmektedir.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından Covid-19’un pandemi olarak ilan edilmesiyle dünyada ve ülkemizde ticari faaliyetlere belli önlem ve kısıtlamalar getirildi. Covid-19 pandemisi insan sağlığının yanında uluslararası ticaret, ülke ekonomileri ve finansal piyasaları önemli derecede etkilemiştir. Pandeminin oluşturmuş olduğu bu etki genel olarak olumsuz olsa da bazı sektörler de pandemiden olumlu bir biçimde etkilenmiştir. Daha önce yapılan yerli ve yabancı çalışmalarda bazı sektörler; “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı”, “Holdingle ve Yatırım Şirketleri”, “Sigorta Şirketleri”, “Taş ve Toprağa Dayalı”, “Ana Metal Sanayi”, “metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları”, “Enerji”, “Ulaştırma”, “Madencilik” ve “Gayrimenkul Faaliyetleri” olumsuz etkilenirken, bazıları ise; “Bankacılık”, “Aracı Kurumlar”, “Gıda ve İçecek”, “Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın”, “Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler”, “Toptan ve Perakende Ticaret” ve

“Haberleşme” olumlu etkilenmiştir. Diğer bazı sektörler de, yapılan yerli ve yabancı çalışmaların bazılarında olumlu, bazılarında ise olumsuz etkilendiği tespit edilmiştir. Bunlar; “Finansal Kiralama ve Faktoring”, “Teknoloji” ve “Sağlık” sektörleridir.

BİST 100 endeksinde yer alan bu sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin ara dönem sınırlı denetim raporlarında görüş türlerinden sadece olumlu ve şartlı sonuçların verildiği görülmektedir. Buna göre, 2019 yılında ara dönem sınırlı denetim raporlarına verilen görüş ile Covid-19 dönemi olan 2020 yılında söz konusu raporlarda verilen görüş BİST 100 şirketlerinden olan 2 şirket dışında benzerdir, değişmemiştir. 2019 yılının ara dönem finansal tabloların sınırlı denetim raporlarında olumlu görüş bildirilen ve 2020 yılının söz konusu raporlarında şartlı görüş bildirilen şirketlerden biri Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünleri Sektörü’nde yer alan “Ege Gübre Sanayii A.Ş.” iken diğeri ise Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları Sektörü’nde yer alan “Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.”dir. Pandemi döneminde “Ege Gübre Sanayii A.Ş.”nin sınırlı denetim raporunda şartlı görüşün bildirilmesinin nedeni; şirket birleşmeleri nedeniyle varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir yükümlülüklerinin birleşme tarihinde gerçeğe uygun değerleri tespit edilmediği içindir. Dolayısıyla verilen şartlı görüşün Covid-19 pandemisi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Fakat pandemi döneminde “Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.”nin sınırlı denetim raporunda şartlı görüşün bildirilmesi yukarıda Dipnot 1’de de belirtildiği üzere Covid-19’un etkisi nedeniyledir. Bu etki geçici bir etki olması dolayısıyla şirketin bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir.

Literatürde bağımsız denetim raporları görüşleri üzerine araştırma yapan Adana ve Özbirecikli çalışmalarında bu çalışmanın sonuçlarında olduğu gibi denetçilerin bazı raporlara şartlı görüş verdiği tespit edilmiştir. Ayrıca denetçilerin şartlı görüş vermeleri dışında görüş vermekten kaçındıkları da tespit edilmiştir.

Sonuç olarak BİST 100 endeksinde yer alan sektörlerde faaliyet gösteren şirketler Covid-19 pandemisinden olumsuz bir şekilde etkilense de ara dönem finansal tabloların sınırlı denetim raporlarında verilen görüş türlerinde genel olarak bir değişiklik tespit edilmemiştir. Covid-19 nedeniyle bir şirketin sınırlı denetim raporunda verilen görüş türü olumlu görüşten şartlı görüşe dönüşse de dönem sonunda bağımsız denetim raporunda bu görüş olumluya dönmüştür. Bu çalışma sadece BİST 100 endeksinde yer alan sektörler üzerinde yapılmıştır. İlerleyen çalışmalarda evren genişletilerek BİST’te yer alan tüm sektörler çalışmalara konu edilebilir.

KAYNAKLAR

- AA. (2020). Kovid-19 Sonrası Çöken İnşaat Sektöründe Toparlanma Sancılı Olacak. Erişim adresi: <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/kovid-19-sonrasi-coken-insaat-sektorunde-toparlanma-sancili-olacak/1846003>
- Adana, B., A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 2080-2093.
- Alfaro, L., Chari, A., Greenland, A. N. and Schott, P. K. (2020). *Aggregate and Firm-Level Stock Returns During Pandemics, in Real Time* (NBER Working Paper No.26950).
- Atabay, E. ve Dinç, E. (2019). Türkiye Denetim Standartlarında Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (57), 19-36.
- Baştürk, E. ve Eken, İ. (2020). Covid-19 Sürecinde Telekomünikasyon Şirketlerinin Reklam Kampanyaları: Evde Kal Kampanyasının Göstergibilimsel Analizi. *Uluslararası Halkla İlişkiler ve Reklam Çalışmaları Dergisi*, 3(2), 24-55.
- Baur, D. G. ve Trench, A. (2020). Covid-19 Infection of Australian Companies. Erişim adresi: <https://ssrn.com/abstract=3609110> veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3609110>
- Bayraktar, A. (2020). COVID 19 Pandemisinin Finansal Etkileri: BİST İmalat Sektörü Uygulaması. *Turkish Studies*, 15(8), 3415-3427.

- BBC. (2020). Türkiye’de Hangi Sektörler Koronavirüs Dönemini En Az Hasarla Atlatabilir?. Erişim Adresi: <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-52410078> (02.04.2021)
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (21), 571-592.
- BLOOMBERGHT. (2020). Türkiye İmalat Sektörü PMI Verilerinde Yavaşlama Devam Ediyor. Erişim Adresi: <https://www.bloomberght.com/turkiye-imalat-sektoru-pmi-verilerinde-yavaslama-devam-ediyor-2271870> (Erişim Tarihi: 03.04.2021)
- Çelebi, M. N. ve Öztürk, H. G. (2020). COVID-19: Korona Virüsün Dünya Madenciliğine Etkileri, *MTA Doğal Kaynaklar ve Ekonomi Bülteni*, 29, 177-182.
- Demir, M. ve Arslan, Ö. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye’deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 19(57), 61-82.
- Demir, Z. (2020). Covid-19’un BİST 100’deki Şirketlerin Mali Tabloları Üzerindeki Etkisinin Oran Yöntemi İle Analizi. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 408-438.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1998). *Denetim*, 8. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. ve Adiloğlu, B. (2018). Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 7-21.
- He, P., Sun, Y., Zhang, Y. & Li, Tao. (2020). COVID-19’s Impact on Stock Prices Across Different Sectors—An Event Study Based on the Chinese Stock Market, *Emerging Markets Finance and Trade*, 56(10), 2198-2212.
- Kandil Göker, İ. E., Eren, B. S. ve Karaca, S. S. (2020). The Impact of the COVID-19 (Coronavirus) on The Borsa Istanbul Sector Index Returns: An Event Study. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, Special Issue, 14-41.
- KAP. (2020). BIST 100 Şirketlerinin Ara Dönem Finansal Raporları. Erişim Adresi: www.kap.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.02.2021)
- Kasare, K. S. (2020). Effects of Coronavirus Disease (COVID-19) on Tourism Industry of India. *Studies in Indian Place Names*, 40(35), 362-365.
- Keleş, E. (2020). COVID-19 ve BİST-30 Endeksi Üzerine Kısa Dönemli Etkileri. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 42(1), 91-105.
- KGK, Türkiye Denetim Standartları (TDS) Çevrimiçi: <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>
- KGK, Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2021 Seti (Son Hali) Çevrimiçi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/STANDA RT%20TABLO%20SON%20HAL%C4%B0.pdf
- KOBİ-EFOR. (2020). ‘Bankacılık Dışı Finans Sektörü’ İkinci Yarıda İyimser TOPARLANMA ve Dijitalleşme İvmelendi. Erişim Adresi: <https://www.kobi-efor.com.tr/finans/bankacilik-disi-finans-sektoru-ikinci-yarida-iyimsertoparlanma-h10535.html> (Erişim Tarihi: 01.04.2021)
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri, *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161), 69-94.
- Kılıç, Y. (2020). Borsa İstanbul’da COVID-19 (Koronavirüs) Etkisi. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 5(1), 66-77.

- Laing, T. (2020). The Economic Impact of The Coronavirus 2019 (Covid-2019): Implications for The Mining Industry. *The Extractive Industries and Society*, 7(2): 580–582.
- Lemerle, M. (2020). Küresel iflaslar: Büyük çaplı şirket iflaslarında rekor seviye. Allianz Ekonomik Araştırmalar, Erişim adresi: https://www.eulerhermes.com/content/dam/onemarketing/ehndbx/common/tr_TR/documents/buyuk_capli_sirket_iflaslarinda_rekor_seviye.pdf,
- Liu, H., Wang, Y., He, D. ve Wang, C. (2020). Short term response of Chinese stock markets to the outbreak of Covid-19, *Applied Economics*, doi: 10.1080/00036846.2020.1776837
- Mazur, M., Dang, M. ve Vega, M. (2020). COVID-19 and The March 2020 Stock Market Crash. Evidence from S&P1500. *Finance Research Letters*, 101690.
- Öztürk, Ö., Şişman, M.Y., Uslu, H., ve Çıtak, F. (2020). Effect of COVID-19 Outbreak on Turkish Stock Market: A Sectoral-Level Analysis. *Hitit University Journal of Social Sciences Institute*, 13(1), 56-68.
- Ramelli, S. ve Wagner, A. (2020). What the Stock Market Tells Us About The Consequences of COVID19. In Baldwin, R. and Weder di Mauro, B. (Eds.), *Mitigating the COVID Economic Crisis: Act Fast and Do Whatever* (pp. 63-71). London: CERP Press.
- Resmi Gazete. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf> (27.03.2021)
- SBDS 2400, Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/SBDS_2400.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2021)
- SBDS 2410, Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/SBDS_2410.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2021)
- Shen, H., Fu, M., Pan, H., Yu, Z. and Chen, Y. (2020). The Impact of The COVID-19 Pandemic on Firm Performance. *Emerging Markets Finance and Trade*, 56(10), 2213-2230.
- Şenol, Z. (2020). Covid-19 Krizi ve Finansal Piyasalar, Toğuç, N. (Editör), *Para ve Finans* içinde (s.75- 124). Ankara: İksad Publishing House.
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (Erişim Tarihi: 27.03.2021)
- Tayar, T., Gümüştekin, E., Dayan, K. ve Mandi, E. (2020). Covid-19 Krizinin Türkiye'deki Sektörler Üzerinde Etkileri: Borsa İstanbul Sektör Endeksleri Araştırması. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Salgın Hastalıklar Özel Sayısı, 293- 320.
- TTK. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.html>
- TURKRATING. (2020). Sektör Raporları. Erişim Adresi: <http://turkrating.com/files/uploads/cimento-sektoru-nisan-2020-8261.pdf> (03.04.2021)
- Ünal, S. (2020). Covid-19 Salgınında Borsa İstanbul Şirketlerinin Fiyatlamalarının Etkinliği. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 5(Özel Sayı), 13-31.
- Uyar, S. (2015). Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi). *Mali Çözüm Dergisi*, 130, 15-39.
- Woolf, E. (1985). *Auditing Today*, 3. Baskı, USA.

Covid-19 Pandemisi Döneminde Sınırlı Denetim Yaptıran Şirketlerin Denetim Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Araştırılması

Xiong, H., Wu, Z., Hou, F. ve Zhang, J. (2020). Which Firm-Specific Characteristics Affect The Market Reaction Of Chinese Listed Companies To The COVID-19 Pandemic?. *Emerging Markets Finance and Trade*, 56(10), 2231-2242.

SAĞLIK KURUMLARINDA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE SOSYAL SORUMLULUK MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİYE TEORİK BİR BAKIŞ

İrem TANYILDIZI

Dr. Fırat Üniversitesi Strateji Geliştirme Başkanlığı

itanyildizi@firat.edu.tr Orcid ID:0000-0003-1069-1004

Özcan DEMİR

Doç.Dr. Fırat Üniversitesi İ.İ.B.F işletme Bölümü Öğretim Üyesi

odemir@firat.edu.tr Orcid ID:0000-0001-9382-6781

SAĞLIK KURUMLARINDA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE SOSYAL SORUMLULUK MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİYE TEORİK BİR BAKIŞ

Özet

Kurumsal sosyal sorumluluk; işletmelerin ya da kurumların çalışanlarını, paydaşlarını, çevrelerini ve toplumu düşünerek ekonomik, yasal, ahlaki ve gönüllü faaliyetlerde bulunmasıdır. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin toplumla paylaşılmasını sağlayan aracı unsur ise muhasebe fonksiyonu olup bu kapsamda sosyal sorumluluk muhasebesi olarak da ifade edilmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunan ve gerçekleştirdikleri faaliyetleri toplumla paylaşan işletmeler gibi ülkelerin, gelişmişlik düzeyinde belirleyici olan ve GSYH'lerinden kaynak ayırdıkları sağlık kurumlarının da paydaşlarına, çevreye ve topluma yönelik kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunması ve bu faaliyetleri toplumla paylaşması beklenmektedir. Ancak bu alanda yapılan çalışmalar incelendiğinde sosyal faaliyetlerde bulunan sağlık kurumlarının raporlama aracından çok sosyal medya araçlarını kullanması ya da yıllık raporları arasında bu bilgilere yer vermesi bu beklentilerin tam olarak karşılanmadığını göstermekte ve konunun önemini artırmaktadır. Bu çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk ve sosyal sorumluluk muhasebesi kavramlarının; tanımı, bu kavramlar arasındaki ilişki teorik olarak anlatılmaya çalışılmış ve sağlık kurumlarındaki yeri ve önemi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Kurumları, Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Sosyal Sorumluluk Muhasebesi.

A THEORETICAL OVERVIEW OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND SOCIAL RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN HEALTH INSTITUTIONS

Abstract

Corporate social responsibility is the conduct of economic, legal, moral and voluntary activities by enterprises or institutions considering their employees, stakeholders, environment and society. The intermediary element that allows corporate social responsibility activities to be shared with the society is the accounting function, which is also expressed as social responsibility accounting in this context. Like businesses that engage in corporate social responsibility activities and share their activities with the society, healthcare institutions which are important for countries' development and share a proportionate amount from their gross domestic products are expected to also engage in corporate social responsibility activities for their stakeholders, the environment and society. However, when the studies in this subject matter is examined, it was revealed that the healthcare institutions who engage in social activities mostly use social media tools instead of reporting tools and only provide minimum amount of information in their annual reports which shows that these expectations have not been fully realized, and increases the importance of the subject matter at hand. In this study, the concepts of corporate social responsibility and social responsibility accounting; definition, the relationship between these concepts were tried to be explained theoretically and its place and importance in health institutions were emphasized.

Key Words: Health Institutions, Corporate Social Responsibility, Social Responsibility Accounting.

1. GİRİŞ

İşletmelerin temel kurulma amaçları kâr elde etmek ve toplumun ihtiyacı olan ürün ve hizmetleri sunmak iken zaman içerisinde toplum işletmelerden ekonomik amaçlarını gerçekleştirmelerinin yanında sosyal ve gönüllü faaliyetlerde de bulunmalarını bekler olmuştur.

Zaman içerisinde daha da bilinçlenen bireylerin sağlıklarını ve çevrelerini koruma istekleri artmış, bu artış işletmelerden beklentilerinin de artmasına neden olmuştur. Bireyler işletmelerden ihtiyacı olan ürün ve hizmetlerin sunulmasının yanında kaynakları verimli kullanmasını, yasalara uymasını, etik ilkelere ve ahlak kurallarına göre hareket etmesini, toplumun refahını artıracak gönüllü faaliyetlerde bulunmasını beklemektedir. Bireylerin işletmelerden bu tarzdaki beklentileri yönetim alanında kurumsal sosyal sorumluluk kavramını gündeme getirmiştir. Kurumsal sosyal sorumluluk, ilk başlarda özel sektör işletmeleri için önemli bir kavram olarak düşünülse de zaman içinde kamu kurum ve kuruluşlarını da kapsayan bir kavrama dönüşmüştür. Özellikle işletmelerin hitap ettikleri müşteri ya da tüketicilerin bilinçlenmesi ve bunun sonucu olarak sunulan ürün ve hizmetlerin sorgulanmaya başlanması ile kurumsal sosyal sorumluluk kavramının her geçen gün önemi artmıştır. Bu doğrultuda topluma yönelik faaliyetlerde bulunan işletmelerin hem kurumsal sosyal sorumluluk hem de muhasebenin şeffaflık, hesap verebilirlik ve açıklık kavramlarının gereği olarak gerçekleştirilen faaliyetleri raporlaması ve toplumla paylaşması beklenmektedir.

Sağlık kurumları hem tam kamusal hem de yarı kamusal hizmet sunan kurumlardır. Bu kurumlar hastalıkların önlenmesi, teşhis edilmesi, tedavi edilmesi, kişilerin rehabilite edilmesi, çalışanlara ve topluma yönelik eğitim sunulması ve ilgili konularda araştırma yapılması hizmetlerini sunmaktadır. Sağlık kurumları, sundukları hizmetler sonucunda toplumun sağlık düzeyinin ve sağlık bilincinin artması ile pozitif dışsallıklara; çevreye yönelik koruyucu faaliyetlerin gerçekleştirilememesi veya hastalıkların önlenememesi ile birlikte hastalığın yayılması durumunda negatif dışsallıklara neden olabilirler. Bireylerin sağlık kurumlarından hem kişisel hem de toplumsal beklentileri vardır. Hastalık şikayeti olan bir birey bu şikayetinden kurtulmak isterken bir başka birey negatif dışsallıkların ortadan kaldırılmasını, pozitif dışsallıkların yaygınlaştırılmasını, sağlık kurumlarının topluma ve çevreye karşı duyarlı olmasını ayrıca paydaşlarına ve çalışanlarına karşı sorumlu davranmasını bekleyebilmektedir. Sağlık kurumları hastalıkların önlenmesini, teşhis ve tedavi edilmesini sağlayan, rehabilite ihtiyacı duyan kişileri topluma alıştırarak, enerji tüketen, kaynak kullanan, atık üreten, birçok farklı alanda personel istihdam eden ve tüm topluma hizmet eden kurumlardır. Doğal olarak çevreye, topluma, çalışanlarına, hizmet sundukları kişilere karşı sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukların yerine getirilemediği durumlarda toplumsal refahta azalma ihtimali söz konusu olmaktadır. Sağlık kurumlarının da diğer işletmeler gibi kurumsal sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi ve bunu sosyal sorumluluk raporları aracılığıyla toplumla paylaşması beklenmektedir.

Bu çalışmada sağlık kurumlarında kurumsal sosyal sorumluluk ve sosyal sorumluluk muhasebesi arasındaki ilişki teorik olarak ele alınmaktadır. Bu kapsamda öncelikle kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımları, kurumsal sosyal sorumluluk unsurları, devamında sosyal sorumluluk muhasebesi ve sağlık kurumlarında kurumsal sosyal sorumluluk ve sosyal sorumluluk muhasebesi arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmaktadır.

2. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

Türk Dil Kurumu'na göre sorumluluk; "Kişinin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi." şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2021). Kişiler gerçekleştirdikleri davranışların ya da olayların sonuçlarından mesul olmaktadır. Kişiler gibi kurumlar ya da işletmeler de gerçekleştirdikleri faaliyetlerden mesul olmakta ve kurumların ya da işletmelerin de gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarını üstlenmesi beklenmektedir. Sosyal sorumluluk, işletmenin sosyal yani iç ve dış çevresindeki kurum, kuruluş, grup ve kişilere yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin davranış tarzı ile ilgilidir (Şimşek vd., 2015: 363). Ortaya çıkan sonuçlar olumlu ya da olumsuz olabilir. İşletmelerden, olumlu sonuçlardan kendine pay çıkardığı gibi olumsuz sonuçlardan da pay çıkarması ve olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak için kendini sorumlu hissetmesi beklenmektedir.

Kurumsal sosyal sorumluluk ise işletmelerin sosyal, çevresel ve ekonomik kaygılarını değerlerine, kültürlerine, karar alma süreçlerine, stratejilerine ve operasyonlarına şeffaf ve etik bir şekilde entegre etmek için kullandıkları yaklaşımı ifade etmektedir (Waniak-Michalak vd., 2016: 256).

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, H. R. Bowen tarafından 1953 yılında yayımlanan “İş Adamının Sosyal Sorumlulukları (Social Responsibilities of the Businessman)” kitabında yer almış ve dikkatleri üzerine çekmiştir. Bu kitap, alanda yapılan klasik akademik yayınlardan modern akademik yayınlara bir geçiş olarak düşünülmüştür. Bowen’e göre işletmeler, topluma ürün ve hizmet sunarken gerçekleştirdikleri faaliyetlerde toplumun değer yargılarını göz önüne almalıdır ve toplumun değer yargılarıyla uyumlu faaliyetlerde bulunmalıdır. Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin çevresi ile ilgili bir karar alırken ilgili oldukları çevreyi de düşünerek hareket etmesini ifade etmektedir (Marens, 2008: 852). Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin öncelikli olarak faaliyette buldukları çevre olmak üzere işletme çalışanlarından topluma tüm iç ve dış paydaşların nezdinde saygın bir işletme olmak, onların hayat standartlarını yükseltmek ve ülkenin ekonomisine katkıda bulunmak için hem yasal hem de etik sorumlulukların yerine getirilerek işletme itibarının, imajının artırılması ve işletmenin sürdürülebilirliğinin sağlanması çabasıdır (Daştan ve Bellikli, 2015: 179-180). Özetle basit bir tanımlama yapılacak olursa kurumsal sosyal sorumluluk, kurumların çalışan ve toplum üzerindeki olumlu etkilerini artırmak ve olumsuz etkilerini en aza indirmek anlamına gelmektedir (Homayoun vd., 2015: 179).

Günümüzde artık tüketiciler eskiye nazaran daha bilinçli ve seçicidir. Teknolojinin ilerlemesi ile birlikte iletişim alanında yaşanan yenilikler bireylerin işletmeleri daha yakından takip edebilmelerini sağlamıştır. Böylece bireyler, işletmelerle ilgili olumlu ya da olumsuz düşüncelerini daha aktif ve etkin bir şekilde ifade edebilmekte ve işletmeleri baskı altında tutabilmektedir. Toplum işletmelerden ürün ve hizmet üretmelerinin yanında ürün ve hizmetlerin üretimi ve sunumunda toplumsal sorunları göz önünde bulundurarak hareket etmesini, toplumun refah düzeyinin artırılması yönünde çaba harcamasını ve daha yaşanabilir bir toplum ve çevre oluşturulmasına katkıda bulunmasını beklemektedir. Sadece kâr elde etmek amacıyla hareket eden ve bu amaç doğrultusunda toplumu ve çevreyi düşünmeyen, topluma ve çevreye zarar veren faaliyetlerde bulunan işletmeler artık müşteriler tarafından tercih edilmemektedir. Bu nedenle işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğa verdikleri önem de her geçen gün artmaktadır (Süzen, 2017: 262). Bu kapsamda işletme yöneticileri sosyal yönden toplumsal baskılara karşı en az üç farklı tepkide bulunarak cevap vermeye çalışmaktadır (Şimşek vd., 2015: 374):

- ✓ İşletmenin sosyal sorumluluk konusunda bilinçli ve duyarlı olduğu izlenimini yaymaya çalışmak: Bu durum aslında sosyal sorumluluğun ruhu ile bağdaşmamaktadır. Çünkü işletmeler, bu kapsamda yaptıkları yardım ya da faaliyetleri duyurmaya veya ispatlamaya çalışmaktadırlar. Örneğin sel felaketine maruz kalan halka yardım yapan bir işletmenin bu durumu reklam aracı olarak kullanması gibi.
- ✓ İyi vatandaş-işletme rolü oynamak: İşletmelerin eğitim, sağlık veya ekolojik denge ile ilgili toplum yararına girişimlerde bulunması bu duruma örnek olarak verilebilir.
- ✓ Sosyal yönden sorumlu bir işletme gibi davranmak: İşletme yöneticilerinin kendinden beklenenden ziyade kendi içinden gelerek sosyal faaliyetlerde bulunmasını ifade etmektedir. Örneğin işletmelerin kültür, sanat, spor, eğitim, sağlık vb. alanlarda gönüllü faaliyetlerde bulunması gibi.

Kurumsal sosyal sorumluluğun işletmelere sağladığı bazı avantajlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Pettenella, 2010; Şimşek vd., 2015: 375):

- ✓ Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin maliyetlerine doğrudan etki ederek maliyetlerin azalmasını,
- ✓ Çalışanların verimliliğinin ve performansının artmasını,
- ✓ İşletmeye sağladığı prestij ve itibarla yönetim riskinin azalmasını,
- ✓ İşletmenin rekabet avantajı kazanmasını,
- ✓ İşletme tarafından iyi bir sosyal çevre oluşturulmasının sonucu olarak işletmenin toplum tarafından benimsenmesini,

- ✓ İşletmenin toplumsal sorunlara duyarlı olmasının sonucu olarak toplumsal sorunlarla ilgili fikirlerine başvurulmasını ve işletmenin toplumsal sorunların çözüm sürecinde yer almasını ve böylece toplumun önemli bir parçası haline gelmesini,
- ✓ İşletmenin ekolojik yapıya duyarlı faaliyetlerde bulunmasının sonucu olarak çevre dostu bir işletme olarak anılmasını, sağlayabilir.

Kurumsal sosyal sorumluluğun işletmelere sağladığı avantajlar yanında bazı dezavantajlar da söz konusudur. Bunlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Şimşek vd., 2015: 375):

- ✓ Sosyal faaliyetlerde bulunan işletmeler bunun sonucu olarak bir maliyete katlanabilirler. Bu maliyeti de ürün ve hizmetlere yansıtılmaları durumunda ürün ve hizmetlerin fiyatları artabilir ve pazar kaybı ile karşı karşıya kalabilirler.
- ✓ Sosyal sorumlulukların yerine getirilmesi için mevcut personele ek başka personellere de ihtiyaç duyulabilir. Bu durum istihdam açısından olumlu fakat maliyet açısından olumsuz bir durum yaratabilir.
- ✓ İşletmenin iç ve dış paydaşlarının sosyal sorumluluk faaliyetlerine olması gerekenden fazla ilgi ve önem göstermesi işletme amaç ve hedeflerinden uzaklaşılmasına neden olabilir.

2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları

Teknolojinin, iletişimin, erişimin ve ulaşımın gelişmesi ile birlikte işletmelerin ve kişilerin kurumsal sosyal sorumluluk kavramına bakış açısı da değişmiştir. Alan yazında kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımları olarak klasik yaklaşım ve modern yaklaşım yer almaktadır.

2.1.1. Klasik Yaklaşım

Klasik yaklaşım Adam Smith'in "Ulusların Serveti" adlı eseri ile hayat bulmuştur. Adam Smith'e göre işletme yöneticileri, kendi bireysel çıkarlarının peşinden koşmaktadır. Bu tarzda bir girişimcilik, görünmez el kavramı ile toplumdaki her kesime fayda sağlamaktadır. Bu yaklaşıma göre, bireyler ve kurumlar kendi menfaatleri için emek sarf ederken görünmez el olarak tabir edilen kuvvet de toplumsal gelişime fayda sağlamaktadır. Bu düşünceye göre ekonomi kendi haline bırakılmalıdır ve ekonomiye müdahale edilmemelidir. Bu sayede arz ve talebin kesişim noktasında piyasa fiyatı belirlenmiş olacak, üretim faktörleri rasyonel bir şekilde belirlenecek ve sonuç olarak toplum refahı artacaktır. Klasik yaklaşımda yer alan bir diğer görüş Kâr Maksimizasyonu Yaklaşımı'dır. Bu yaklaşıma göre, işletme faaliyetlerini yerine getirirken gerçekleştirdiği faaliyetleri ekonomik bir değer olarak görmektedir. İşletme, performansını da yine ortaya koyduğu bu ekonomik değer üzerinden ölçmektedir. Kâr Maksimizasyonu Yaklaşımı'na göre işletme, sınırları kesin olarak belirlenmiş sosyal, yasal ve ekonomik çevrede bu sınırların dışına çıkmayarak politikalarını bağımsız bir şekilde belirlemeli ve bu sınırların içinde faaliyetlerini yerine getirirken tek amacı kâr elde etmek olmalıdır. Friedman'ın Hissedarlar Modeli ise klasik yaklaşımın bir başka görüşüdür. Hissedarlar Modeli'ne göre işletmelerin tek bir amacı vardır. Bu amaç ise kıt kaynakları etkili ve verimli bir şekilde kullanarak işletmenin amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek, topluma ürün ve hizmet sunmak ve bunun sonucunda kâr elde etmektir. Bu görüşe göre bu şekilde çalışan bir işletmenin topluma karşı olan sorumluluğunu yerine getirdiği ifade edilmektedir. Friedman'a göre var olan yasal ve ahlaki kurallar içerisinde topluma sunulacak en iyi hizmet şekli de budur. Friedman, yöneticilerin işletme adına sosyal sorumluluk faaliyetleri ile ilgili karar alamayacaklarını, bir sosyal sorumluluk faaliyetinin gerçekleştirilmesi durumunda ise bu faaliyetin işletmenin değil kişilerin sosyal sorumluluğu olacağını belirtmiştir (Karatepe, 2011: 86-88).

Klasik yaklaşıma göre işletmeler genel olarak mevcut ya da elde edecekleri gelirlerini sosyal sorumluluk faaliyetlerine ayırırlarsa gerçekleştirecekleri proje yatırımlarında azalmalar, maliyetlerin tüketici fiyatlarına yansıtılması sonucu olarak da tüketici fiyatlarında artmalar meydana gelecektir. Bu tür faaliyetler ise işletmenin gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına ve ekonomiye olumlu bir katkıda bulunmamasına neden olacaktır. Sonuç olarak tüketiciler ve toplum bu durumdan fayda görmeyecektir. Klasik düşünürlere göre aşağıdaki hususlar söz konusu düşünceleri desteklemektedir (Şimşek vd., 2015: 373):

- ✓ İşletmelerin maksimum kâr elde etmesi toplumsal kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanıldığını göstermektedir.

- ✓ İşletmeler ekonomik amaçlarla kurulurlar, ekonomik birimlerdir ve kâr elde etmeye çalışırlar. İşletmelerin sosyal faaliyetlerde bulunması beklenemez.
- ✓ İşletmeler bireysel ve toplumsal yaşam ile ilgili değer yargıları üzerinde etkili olan birimlerdir. Bu nedenle çok fazla güçlenmeleri sınırlanmalıdır.

2.1.2. Modern Yaklaşım

Sosyal sorumluluk kavramı ile kâr elde etmek arasında gizli bir anlaşmazlık vardır. Geleneksel bakış açısına göre işletmelerin tek amacı vardır o da kâr elde etmektir. Elde edilen kâr ya da kazancın sosyal sorumluluk faaliyetlerine harcanması ile hissedarların ve işletmenin kazancının azalacağı düşünülmektedir. Klasik bakış açısına göre işletmenin, kaynaklarını işletmenin amaçları dışında kullanması yani kâr ya da kazanç getirmeyen faaliyetlerde kullanması etik bulunmamaktadır. Çünkü kaynakların bu şekilde kullanılması hissedarlar tarafından, onaylanmamaktadır ve yasal olarak kabul edilmemektedir. Bununla beraber son on yılda bu görüş ile ilgili bakış açısı değişmiştir. İşletmeler için kârın gerekli bir koşul ama yeterli bir koşul olmadığı düşünülmektedir. Özellikle büyük işletmelerin kârın yanında dikkate alması gereken, toplum tarafından takdir edilecek başka hedefleri olması gerektiği düşünülmektedir (Brandão vd., 2013: 392).

Geleneksel iktisat teorisinin ticari faaliyetlerin tek amacı olarak önerdiği kâr maksimizasyonu kuralı, günümüzde gözlemediğimiz birçok şirket türünün davranışını açıklamamaktadır. Bu yaklaşımın hala birçok destekçisi olmasına rağmen, işletme yöneticileri ekonomik olmayan amaçların önemini giderek daha fazla kabul etmekte, bunları şirketlerin misyonunun bir parçası olarak ilan etmekte ve uygulanmasının sorumluluğunu üstlenmektedir (Waniak-Michalak vd., 2016: 276). İşletme yöneticileri tarafından işletmenin varoluş gerekçesini ifade eden misyon kavramının dışında, gelecekte olmak istediği noktayı ifade eden vizyon kavramında veya stratejik amaçlar altında da ekonomik olmayan hedeflere yer verilmeye çalışılmaktadır.

Modern yaklaşım, klasik yaklaşım olarak ifade edilen sosyal sorumluluk yaklaşımının bazı eksikliklerinden ve yetersizliklerinden dolayı çevreyi esas alan bir sosyal sorumluluk yaklaşımı olarak ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, mikroekonomiden makroekonomiye geçerek işletmenin topluma sağladığı yararlar ile neden olduğu zararların ayrı olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Yani işletmenin iç ve dış çevresi dışında tüm toplumu göz önüne alarak faaliyetlerde bulunması gerektiğini belirtmektedir. Modern ekonomik görüş, işletmelerin birincil sosyal sorumluluğunun klasik ekonomik yaklaşımın ifade ettiği gibi kâr elde etmek olduğunu kabul etmektedir. Bununla beraber, toplumsal sorunların dikkate alınması ve toplum refahının korunması, sürdürülmesi ve geliştirilmesi, mali işlemlerin performans sonuçlarının ölçülmesi ve gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrol edilmesi gerektiğini de sosyal sorumluluklar arasında saymaktadır (Karatepe, 2011: 88).

Modern yaklaşım ile işletmelere örgütsel amaçlarının çok ötesinde birtakım farklı toplumsal amaçlar yüklenmektedir. Bu anlayışa göre herhangi bir işletme su kaynaklarına zehirli atıklarını bırakmamalı, ekolojik dengeyi olumsuz etkileyecek faaliyetlerden kaçınmalı, sosyal sorumluluk konusunda iç ve dış paydaşlarını bilinçlendirecek faaliyetlerde bulunmalı, hizmet içi ve hizmet dışı eğitim imkanlarını geliştirmeli, çalışanlarının tüm sorunlarına karşı duyarlı olmalı ve çalışanlarına karşı hassas davranmalıdır (Şimşek vd., 2015: 373).

2.2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Unsurları

Kurumsal sosyal sorumluluk Carroll'a göre ekonomik, yasal, etik ve hayırsever yani gönüllü sosyal sorumluluklardan oluşmaktadır. İşletmeler kâr elde etmek için kurulmaktadır ve bu kapsamda faaliyetlerini yasal mevzuatlara uygun bir şekilde gerçekleştirmektedir. Elbette tüm bu tür sorumluluklar bir ölçüde her zaman var olmuştur ancak etik ve hayırseverlik işlevleri son yıllarda önemli bir yer edinmiştir (Carroll, 1991: 40). Söz konusu bu unsurlar aşağıda alt başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.2.1. Ekonomik Sorumluluklar

Geçmişten günümüze ticari işletmeler topluma mal ve hizmet sunmak, kâr elde etmek için kurulan ekonomik varlıklar olarak ifade edilmiştir. Kâr elde etmek girişimciler için öncelikli amaç olarak belirlenmiştir. Bu nedenle işletmelerin temel işlevi tüketicilerin ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri istenilen zamanda, istenilen yerde ve istenilen şekilde sunmak ve bunun sonucunda makul

bir kâr elde etmektir. Belirli bir dönemden sonra klasik görüşü savunanlar kâr fikrini değiştirerek makul kazancı maksimum kazanca dönüştürme fikrini benimsemişlerdir. O dönemden beri maksimum kazanç fikri işletmelerin kalıcı değeri haline gelmiştir. Carroll'a göre işletmelerin ekonomik sorumlulukları Carroll piramidinde tabanda yer alır ve diğer tüm ticari sorumluluklar ekonomik sorumluluklara dayanır. Çünkü gerek işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi, gerek iç ve dış paydaşlara karşı sorumlulukların yerine getirilmesi ekonomik sorumlulukların yerine getirilmesi ile mümkün olur. Ekonomik sorumlulukların yerine getirilmemesi diğer sorumlulukları tartışmalı hale getirir. Ekonomik sorumluluklar kapsamında işletmelerin (Carroll, 1991: 40-41);

- ✓ Hisse başına kazançlarını artıracak şekilde faaliyetlerde bulunmaları,
- ✓ Şartlar ve imkanlar dahilinde kâr elde etmeye kararlı olmaları,
- ✓ Rekabet avantajı elde etmeye çalışmaları ve bunu geliştirerek sürdürmeleri,
- ✓ Çalışanların verimliliğini artırmaya çalışmaları,
- ✓ Başarılı olmanın ölçütünü sürekli kâr elde etmek olarak belirlemeleri, önemlidir.

2.2.2. Yasal Sorumluluklar

Toplum yalnızca kâr amacıyla faaliyet göstermesi için işletmelere izin vermemiştir. Toplum tarafından, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından ilan edilen yasal mevzuata uyması da beklenmektedir. Yasal sorumluluklar, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken bağlayıcı bir kural olarak dikkate alınması gereken sorumluluklardır. Yasalara uygun hareket etmeyen işletmelerin toplum tarafından çok fazla desteklenmeyeceği aşikârdır. Yasal sorumluluklar kapsamında işletmelerin (Carroll, 1991: 40-41);

- ✓ Devletin ve hukukun belirlediği mevzuata uygun olarak hareket etmesi,
- ✓ İşletme ile ilgili yasal düzenlemelere uyması,
- ✓ Kanunlara saygı gösteren kurumsal bir vatandaş olmaya özen göstermesi,
- ✓ Yasal sorumluluklarını yerine getiren başarılı bir firma olarak tanınması,
- ✓ En azından asgari yasal gereklilikleri karşılayan mal ve hizmetler sunması, önemlidir.

2.2.3. Etik Sorumluluklar

Ekonomik ve yasal sorumluluklar, hakkaniyet ve adaletle ilgili etik normları içermektedir. Etik sorumluluklar, yasalarla düzenlenmemiş olup toplum tarafından beklenen veya yasaklanan faaliyetleri ve uygulamaları kapsamaktadır. Etik sorumluluklar, işletmeler tarafından dikkate alınması gereken ve toplum tarafından işletmelerden uyması beklenen yazılı olmayan kurallardır. Etik sorumluluklar kapsamında işletmelerin (Carroll, 1991: 41);

- ✓ Toplumun örf, adet, gelenek, görenek ve etik normlarına uygun faaliyetlerde bulunması,
- ✓ Toplum tarafından kabul edilen yeni veya gelişen etik/ahlaki ilkeleri tanınması ve bunlara saygı duyması,
- ✓ Amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken etik ilkelere taviz vermemesi,
- ✓ İyi bir kurumsal vatandaş olarak anılmasının, ahlaki veya etik olarak bekleneni yapmak olduğunun önemini anlaması,
- ✓ Kurumsal dürüstlük ve etik davranışın salt yasalara ve düzenlemelere uymanın ötesine geçtiğini bilmesi, önemlidir.

2.2.4. Hayırsever (Gönüllü) Sorumluluklar

Hayırseverlik, toplumun işletmelerin iyi kurumsal vatandaşlar olması beklentisine yanıt veren kurumsal eylemleri kapsar. Hayırseverlik sanata, eğitime veya topluma yönelik işletmenin finansal kaynaklarının veya yönetim sürecinin ticari katkılarına içerir. Toplum işletmelerin paraları, tesisleri ve çalışanlarının zamanları ile insani yardım programlarına veya amaçlarına katkıda bulunmalarını ister, ancak istenen seviyeyi sağlamazlarsa işletmeleri etik dışı olarak görmez. Bu nedenle hayırseverlik işletmeler açısından daha isteğe bağlı veya gönüllüdür. Hayırsever sorumluluklar kapsamında işletmelerin (Carroll, 1991: 41-42);

- ✓ Yöneticileri ve çalışanları tarafından toplumun beklediği gönüllü faaliyetlere katılmasının ya da bu faaliyetleri desteklemesinin önemini anlaşılması,
- ✓ Kültür, sanat, spor vb. faaliyetlerde bulunması,

- ✓ Yöneticilerinin ve çalışanlarının yerel topluluklarda gönüllü ve hayırsever faaliyetlere katılması,
- ✓ Eğitimi desteklemesi ve eğitim kurumlarına yardımlarda bulunması,
- ✓ Bir topluluğun yaşam kalitesini ve hayat standardını artıran projelere gönüllü olarak destekte bulunması, önemlidir.

Özetle işletmenin kurumsal sosyal sorumluluğu işletmenin; ekonomik, yasal, etik ve hayırsever sorumluluklarını aynı anda yerine getirmesini gerektirir. Daha pragmatik ve yönetsel terimlerle ifade edilecek olursa kurumsal sosyal sorumluluğu benimseyen işletmeler kâr elde etmeye, yasalara uymaya, etik olmaya ve iyi bir kurumsal vatandaş olmaya çalışmalıdır (Carroll, 1991: 43).

3. SOSYAL SORUMLULUK MUHASEBESİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde sosyal sorumluluk; ‘Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade etmektedir.’ (<https://www.gib.gov.tr>, 2021).

İlk başlarda mali olayları kaydeden, sınıflandıran ve raporlayan muhasebe, meydana gelen gelişmeler doğrultusunda yeni görevler üstlenmiştir. Bu görevlerden biri de şeffaflık, hesap verebilirlik, karşılaştırılabilirlik ve güvenilirlik ilkeleri doğrultusunda kurumsal sosyal sorumluluk kavramına katkıda bulunmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler sosyal sorumluluk muhasebesi adı altında raporlanabilmektedir (Doğan, 2018: 101).

Sosyal sorumluluk muhasebesi, muhasebe dalının sosyal muhasebe ya da sosyal raporlama olarak adlandırılması ve bu kapsamda gerçekleştirilen faaliyetlerin parayla ifade edilip edilmediğine bakılmaksızın sadece ilgili kesimlerle değil tüm toplumla paylaşılmasıdır. Sosyal sorumluluk muhasebesi, işletmeler tarafından faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için katılan maliyetlerden toplumun bilgilendirilmesi yoluyla sosyal fayda sağlanması ile ilgilidir (Rajasekaran ve Lalitha, 2011: 6). İşletmeler kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında maliyete katlanarak gerçekleştirdikleri faaliyetleri, raporlar aracılığıyla toplumla paylaşarak toplum nezdinde imajını ve itibarını artırarak sosyal fayda sağlayabilir.

Sosyal sorumluluk muhasebesi, işletmenin bilgilerine ihtiyaç duyan ilgili kişi, kurum ya da işletmeleri bilgilendirmek ve etkilemek amacıyla bilgilerin niceliksel ve niteliksel olarak işletmeler tarafından gönüllü olarak paylaşılması ve açıklanmasıdır (Akbaba, 2014: 516).

Sosyal sorumluluk muhasebesi, finansal tablolara dayalı olarak kurumsal sosyal sorumluluk performansının iyileştirilmesiyle ilgili kurumsal sosyal sorumluluk risk yönetimi ve faaliyetlerinin durumunu belirlemek, ölçmek ve sunmak için kullanılan bir süreçtir. Bu sayede hem dış hem de iç paydaşlar, risk olarak kurumsal sosyal sorumluluk sorunları ile tanımlanan olguların farkında olarak değerlendirmeler yapabilir ve kararlar alabilirler. Sürdürülebilir muhasebe terimini kullanan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na göre kurumsal sosyal sorumluluk muhasebesi, kurumsal faaliyetlerin doğal çevre ve sosyal paydaşlar topluluğu üzerindeki etkilerini finansal olarak ölçmek için tasarlanmış metodolojilere uygulanır. Araştırmacıların çoğu sosyal muhasebeyi, bir işletmenin ekonomik olmayan bir etkiye sahip olduğu bireylerin çevresel, sosyal ve etik kaygılarını ve değerlerini ele alan, çok çeşitli dış paydaşlara kurumsal hesap verebilirliği ve şeffaflığı artırmayı amaçlayan bir mekanizma olarak algılar (O' Dwyer, 2006: 220). Sosyal sorumluluk muhasebesi, yararlanıcılara bilgi vermeyi, yönetim için geri bildirim sağlamayı ve çevresel projeleri iyileştirmeyi içermelidir (Homayoun vd., 2015: 186).

Jaglińska (1984), sosyal muhasebenin hedeflerini üç gruba ayırmıştır:

- ✓ Sosyal fayda ile sosyal sorumluluğun maliyeti arasındaki farkın belirlenmesi ve ölçülmesi,
- ✓ Şirket politikasının bir yandan etik normlar sistemine, diğer yandan toplumsal beklentilere uygun olup olmadığının kontrol edilmesi,
- ✓ Kurumsal sosyal sorumluluk sonuçlarının raporlanması.

Bazı işletmeler, kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları hakkında ilgili tarafları bilgilendirmek için yıllık olarak hazırladıkları faaliyet raporları içerisinde veya çeşitli formatlarda kurumsal sosyal sorumluluk raporları hazırlamaya başlamışlardır. Ancak bu raporlar; uygulamalar hakkında nicel bilgiler içermeyen, faaliyetlerin mali boyutunun veya parasal ifadesinin yer almadığı, faaliyetlerin işletme performansı üzerindeki etkisinin analiz edilmediği raporlar şeklindedir. Sosyal muhasebe ve sosyal raporlama kavramı, işletmelerin çıkar gruplarını veya doğal çevreyi korumak amacıyla yürüttükleri faaliyetlerin parasal nitelikte olması ve bu faaliyetlerin muhasebe disiplini çerçevesinde ele alınması gerekliliği nedeniyle ortaya çıkmıştır (Yazan, 2015: 24). Sosyal sorumluluk muhasebesi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler, nitel olarak ifade edilirken etkileri nicel olarak ifade edilebilir veya bu etkinlikler veya faaliyetler belirlenmiş göstergeler aracılığıyla ölçülebilir.

Sürdürülebilir kalkınma anlayışı doğrultusunda paydaşlarının güvenini kazanarak piyasada iyi bir itibar kazanmayı hedefleyen işletmeler, faaliyetlerinin toplum, çevre ve ekonomi üzerindeki etkilerini belirler, izler ve raporlar. 1990'ların ortalarında John Elkington tarafından geliştirilen "Triple Bottom Line" (üçlü bilanço, üç boyutlu raporlama veya üçlü sonuç) olarak tanımlanan kavram (<https://ekoik.com>, 2021), işletmelerin finansal raporlara ek olarak sosyal ve çevresel raporlar hazırlama gereksinimleri doğrultusunda ortaya çıkmıştır. Böylece işletmeler ekonomik, sosyal ve çevresel sorumluluklarını birlikte sunmaya başlamıştır. Günümüzde işletmelerin başarısı sadece kâr elde edip etmediği ile değil topluma ve çevreye sağladığı faydalar ile birlikte ölçülmektedir. Üçlü bilanço, iş performansını ölçmek için ekonomik, sosyal ve çevresel parametrelerin kullanımı anlayışına dayalı olarak sadece hissedarlara değil aynı zamanda paydaşlara ve tüm topluma karşı da sorumlu olmanın gereğini vurgulamaktadır. Üçlü bilanço; insan, evren ve kâr olmak üzere üç boyuta odaklanır ve yalnızca kârı hedefleyen işletmelerin toplumu ve çevreyi göz ardı ederek başarılı olamayacağına inanır (Arslan ve Kısacık, 2017: 18-19).

Sosyal sorumluluk muhasebesi kapsamında sunulan bilgiler önemli (uygulanan sosyal sorumluluk stratejisinin en önemli yönleri hakkında bilgi veren), eksiksiz (şirketin tüm faaliyet alanlarını dikkate alan) ve zaman içinde karşılaştırılabilir olmalıdır. Ayrıca bu tür raporların içeriğinin, şirketin gerçek durumunu doğru bir şekilde yansıtan finansal raporlarla bütünleşik olması gerektiği sıklıkla öne sürülür (Waniak-Michalak vd., 2016: 260). Bu kapsamda operasyonel bir araç olarak sosyal sorumluluk muhasebesi, kuruluşların ekonomik eylemlerinin sosyal ve çevresel etkilerinin iletilmesi sürecinde özel bir rol oynamakta ve muhasebe politikalarında değişiklikler gerektirmektedir (Wildowicz-Giegiel, 2014: 96). Bu değişiklik ise sosyal sorumluluk raporlarının finansal raporlarla bir arada sunulması konusudur. Bu durum ise muhasebe standartları ile yönlendirilen geleneksel finansal bilgi ve sosyal sorumluluk raporlaması ile ilave edilen bilgiyi destekleyecek yeni bir yaklaşıma gereksinim duyulduğunu ve yeni düzenlemelerin yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır (Slater ve Gilbert, 2004).

Bir işletmenin mali durumu, sosyal sorumluluk faaliyetlerini gerçekleştirmesinde önemli bir unsurdur. Bu nedenle muhasebe, yönetimin ihtiyaç duyduğu finansal bilgiyi ürettiği ve işletme paydaşlarının işletme ile ilgili karar almasına yardımcı olduğu için işletmelerde önemli bir konuya hizmet etmektedir. Muhasebe aracılığıyla kamuya doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir finansal bilgi sunulması kurumsal sosyal sorumluluğun yerine getirilmesinde büyük önem taşımaktadır. İşletmeler için muhasebenin önemi sağladığı çevresel, sosyal ve ekonomik bilgilerden dolayı yani sunduğu finansal ve finansal olmayan bilgilerden dolayı daha da artmaktadır. Muhasebe fonksiyonunun bu sorumluluğunu yerine getirmesi için muhasebe alanında çalışanların sosyal sorumluluğun farkında olması ve faaliyetlerini bu bilinç ile gerçekleştirmesi gerekmektedir (Demir, 2013: 214).

Muhasebenin sosyal sorumluluğu ve kurumsal sosyal sorumluluk arasında ortak bir amaç söz konusudur. Muhasebenin sosyal sorumluluğunun ve kurumsal sosyal sorumluluğun merkezinde hem iç ve dış paydaşlar hem de toplum vardır. Her iki kavramın ortak amaçları; yapılan işlemlerde ve faaliyetlerde gerçeğe ilişkin verilere ve beyanlara yer vermek, toplumun menfaatlerini işletmenin menfaatlerinden üstün tutmak, hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışı ile iş, işlem ve faaliyetleri raporlamak ve bu faaliyetleri toplumla paylaşmaktır (Doğan, 2018: 104).

Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin raporlanmasında muhasebenin ya da sorumluluk kapsamında sosyal sorumluluk muhasebesinin bu kadar önemli olmasının nedeni ise kurumsal sosyal sorumluluk ile muhasebe arasındaki ilişkidir. Carroll'ın (1991) ifade ettiği kurumsal sosyal

sorumluluğun temel boyutları ekonomik, yasal, ahlaki ve gönüllü sorumluluklardır. Muhasebenin temel fonksiyonları ise yine bu unsurlar üzerine kuruludur. Kurumsal sosyal sorumluluğun temel boyutları ile muhasebenin temel fonksiyonlarını bir çatı altında düşünürsek; muhasebe, işletmelerin faaliyetleri sonucunda oluşan bilgileri kaydedip, sınıflandırıp, özetleyip, analiz ederek temel sorumluluğu olan ekonomik sorumluluğa katkı sağlamaktadır. Muhasebe, işletme faaliyetlerinin ilgili yasal mevzuatlara uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlayarak işletmenin topluma ve devlete karşı olan yasal sorumluluğunu yerine getirmektedir. Son olarak muhasebe, işletme ile ilgili bilgileri ve faaliyet sonuçlarını işletme ile ilgili taraflara ve topluma doğru ve zamanında aktararak ahlaki sorumluluğa ve tüm bu faaliyetlerin yerine getirilmesiyle toplumun beklentilerine cevap vererek toplum tarafından işletmenin imajının artırılması açısından hayırseverlik sorumluluğuna katkı sağlamaktadır (Köroğlu ve Ersöz, 2015: 124). Muhasebenin kurumsal sosyal sorumluluğa katkısı (Doğan, 2018: 104):

- ✓ Muhasebenin ekonomik sorumluluklara katkısı,
- ✓ Muhasebenin hukuki sorumluluklara katkısı,
- ✓ Muhasebenin ahlaki sorumluluklara katkısı,
- ✓ Muhasebenin gönüllü sorumluluklara katkısı olmak üzere dört açıdan incelenebilir.

3.1. Muhasebenin Ekonomik Sorumluluklara Katkısı

İşletmeler, toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri mevcut kaynakları verimli ve etkili bir şekilde kullanarak üretmek ve sunmak, bu faaliyetlerin sonucu olarak kâr elde etmek gibi ekonomik sorumluluklara sahiptir. Bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde muhasebe aracılığıyla elde edilen bilgilerin yeri büyüktür (Demir, 2013: 217).

İşletmenin temel faaliyetlerinden biri olan muhasebe; bilgi ve belgelerin toplanarak belli ilkeler çerçevesinde kaydedilmesi, kaydedilen bilgilerin sınıflandırılması, bu bilgilerin raporlanarak, analiz edilmesi ve yorumlanması sorumluluğunu yerine getirmektedir. Bütün bu işlemlerin gerçekleştirilmesinde doğru bilgi ve verilere ulaşmak önemlidir. Elde edilen bu bilgiler ve raporlar sayesinde işletmeler devlete karşı yerine getirmesi gerekli olan vergi sorumluluğunu eksiksiz yerine getirebilir, sermaye piyasalarının ihtiyacı olan doğru bilgileri verebilir, yatırımcılar, hissedarlar, finans ve kredi kurumlarının doğru kararlar almasına yardımcı olabilir. Sayılan bu ve benzeri nedenlerle, muhasebenin sosyal sorumluluğu özellikle işletmenin ekonomik sorumluluğuna büyük katkıda bulunmaktadır (Doğan, 2018: 104).

3.2. Muhasebenin Hukuki Sorumluluklara Katkısı

Muhasebe meslek mensubu, işletmenin sahip olduğu yasal hakları ve yerine getirmesi gerekli olan yasal yükümlülükleri iyi bilmelidir. İşletmenin faaliyetlerinin ilgili yasal mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesinde, hazırlanan raporların ilgili mevzuatlara aykırı olmamasında ve işletmelerin devlete ödemesi gereken vergilerin ilgili mevzuatlara göre doğru hesaplanmasında muhasebenin önemli bir rolü bulunmaktadır (Demir, 2013: 218). İşletmelerin sosyal sorumluluklarının gereklerinden biri de devlete ödemek zorunda oldukları verginin hem kendi hem de toplum yararına olduğunun farkında olmasıdır. Muhasebe ve muhasebe mesleğini icra edenlerin vergilerin tam olarak ödenmesi konusunda işletmeleri yönlendirmesi ve işletmelere yardımcı olması hem ulusal ekonomi hem de toplumun menfaatleri açısından önemlidir (Özkol vd., 2005: 142). Hukuki yaptırımlar ve yasal sorumluluklar işletmelerin topluma ve hukuka aykırı faaliyetlerde bulunmasını engelleyen bağlayıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmakta ve işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında yerine getirdiği faaliyetlerin topluma ve çevreye zarar verecek boyutunun cezalandırılmasının önünü açmaktadır.

3.3. Muhasebenin Ahlaki Sorumluluklara Katkısı

TDK'ye göre ahlak; "Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları." olarak ifade edilmektedir (TDK, 2021). Kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri gibi işletmelerden beklenen davranış biçimleri de söz konusudur. Bu kapsamda işletmelerin toplumun gelenek, görenek, örf, adet ve kültürüne uygun faaliyetlerde bulunması önemlidir. Ayrıca gerçekleştirdiği faaliyetleri doğru, açık, anlaşılır bir şekilde iç ve dış paydaşlarıyla ve toplumla paylaşması ahlaki sorumluluğunun gereğidir. İşletmeler bu sorumluluklarını muhasebe aracılığıyla hazırladıkları raporlar sayesinde yerine getirmektedir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen finansal

veya finansal olmayan faaliyetler konusunda toplumun bilgilendirilmesi muhasebenin ahlaki sorumluluklara katkısı olarak değerlendirilebilir.

3.4.Muhasebenin Gönüllü Sorumluluklara Katkısı

İşletmelerin içinde buldukları toplumun şartlarının iyileştirilmesine ve geliştirilmesine katkı sağlamaya yönelik sorumlulukları bulunmaktadır. Toplum bazı faaliyetleri ve davranışları işletmelerden beklemektedir fakat işletmelerin bu faaliyetleri ve davranışları toplumun beklentilerine cevap olarak kendini zorunlu hissederek yapmasındansa gönüllü olarak yapması önemlidir. Toplum tarafından beklenen bu faaliyetlerin ya da davranışların işletmeler tarafından yerine getirilmemesi toplum tarafından etik dışı olarak değerlendirilmemektedir. Buna karşın işletmelerin gönüllü ve isteğe bağlı biçimde içinde yaşadıkları topluma, sağlığa, eğitime, kültüre, sanata, spora ve çevreye yapacakları katkılar arzu edilen davranışlar olarak ifade edilmektedir (Palacı, 2020: 126). İşletmeler tarafından gerçekleştirilen gönüllü faaliyetlerin işletmelere sağlayacağı imaj ve itibar yanında ek maliyetleri de söz konusudur. Bu doğrultuda, muhasebe fonksiyonu tarafından faaliyetlerin fayda-maliyet analizleri yapılarak alternatifler arasından işletme için en uygun ve uygulanabilir olan faaliyet ortaya koyulmaktadır. Bu sayede muhasebe, maliyet-fayda analizleri ile gönüllü sorumluluklara katkıda bulunmaktadır (Doğan, 2018: 105).

4. SAĞLIK KURUMLARINDA KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK VE SOSYAL SORUMLULUK MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Sağlık sektörü; sağlık üzerinde dolaylı, doğrudan veya büyük etkisi olan çeşitli mal ve hizmetleri üretmek, tedarik etmek, talep etmek ve tüketmek için birçok farklı üretim ve hizmet alanında kurulmuş sistem ve alt sistemler ile bu sistem ve alt sistemlerde yer alan kişi, kurum, kuruluş, statü, ürün vb. tümünü ifade etmek için kullanılan genel ve kapsayıcı bir kavramdır. Sağlık sektörü kapsamında mal ve hizmetlere yönelik arz ve talep sistemleri, bunlara bağlı alt sistemler ile değiştirilmesi hiç olmazsa kısa vadede mümkün olmayan bağlayıcı kısıtlar, belirleyiciler ve durumlar söz konusudur. Günümüzde sağlık hizmetleri; önleme, tarama, teşhis, tedavi ve tedavi sonrası “sağlık” çıktıları, ürünleri, hizmetleri ve sonuçları oluşturan tüm kişi, kuruluş, ürün ve hizmetlerin ortak bir sağlık hizmeti üretimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özetle sağlık hizmetleri, sağlık hizmetleri arz ve talebinin oluşumunu ve bunun gerçekleştiği düzenleri/süreçleri/yapıları/sistemi ifade etmektedir. Sağlık sisteminin görevini istenilen kalite ve biçimde yerine getirebilmesi için gereken ön şartlar ise (Sargutan, 2005: 400-404):

- ✓ Finansman,
- ✓ Yasal mevzuat,
- ✓ Hizmet sunumunu gerçekleştirecek personel ve
- ✓ Yardımcı hizmetlerin gerçekleştirilmesini sağlayan unsurlardır.

Günümüzde sağlık kurumları ve sağlık işletmeleri sadece ekonomik ve teknik kurumlar olarak değil aynı zamanda sosyal kurumlar olarak da görülmeye başlanmıştır (Cengiz ve Özgünay, 2018: 369). Kamu ya da özel tüm kurumların iki temel amacı vardır; topluma hizmet etmek ve gelir elde etmek. Kurulma amaçları öncelikli olarak topluma hizmet etmek olan kamu kurumları dışındaki diğer tüm kurumların öncelikli amacı ise kâr odaklıdır. Bunun yanında ikincil amaçları topluma hizmet etmektir. Hastaneler sermaye sahipliğine göre kamu ve özel hastaneler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Buna bağlı olarak kamu ve özel hastanelerin öncelikli amaçları farklılık gösterebilmektedir. Özel hastanelerin öncelikli amaçları kâr elde etmektir. Bunu gerçekleştirmek ve artırmak için de müşterilerin memnuniyet düzeyini artırmayı, ekonomik, etkin ve verimli çalışmayı ve gelirlerini artırabilecek şekilde büyümeyi amaç edinmektedirler. Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı işletmelerin tüm bu amaç ve hedeflerini gerçekleştirmelerine yardımcı olabilecek bir unsurdur. Toplumda yer alan tüm diğer kurumlar gibi sağlık sektöründe faaliyet gösteren ve misyonu sağlık hizmeti vermek olan hastanelerin de sosyal faaliyetlerde bulunmaları bir gerekliliktir ve toplum tarafından da beklenmektedir. Kaliteli sağlık hizmeti sunmak bir hastanenin yerine getirmesi gereken temel bir sorumluluk iken hastaneler topluma katkı sağlamak için farklı sosyal sorumluluk faaliyetleri de yerine getirebilir. Bu sayede hastaneler ekonomik bir gereklilik olan büyüme ile topluma karşı sorumluluklarını yerine getirme arasında bir denge kurabilir (Savaş ve Suvacı, 2018).

Yeşiltaş ve Erdem (2017: 122) araştırmalarında kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin, hem kamu hem de özel hastaneler tarafından toplum sağlığını iyileştirmeyi ve geliştirmeyi misyon edinmiş tüm sağlık kuruluşları için uygulanması zaruri etkinlikler haline geldiğini vurgulamışlardır. Bu kapsamda sağlık kurumlarının çevreyi, toplumu, iç ve dış paydaşlarını düşünerek sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunması ve gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri paydaşlarının ötesinde tüm toplumla paylaşması beklenmektedir.

Sağlık hizmetleri açısından kurumsal sosyal sorumluluk kavramı, hastanelerin ve diğer kuruluşların kaliteli sağlık hizmetini, hakkı olan herkese ulaştırmak gibi konularda faydalı bir şeyler yapmasını gerektiren etik bir zorunluluk olduğu anlamını taşır. Sosyal sorumluluğu uygulamak kolay değildir çünkü bazı paydaşların çıkarlarının tatmin edilmesi çoğu sağlık sisteminin temel amacına uymayabilir. Sağlık kuruluşlarının yönetiminde bazı zorluklara yol açabilen bu paradoksa rağmen, birçok hastane (kâr amacı güden ve gütmeyen) yönetim kararlarında açık müdahaleler yoluyla sosyal sorumluluk kavramına yer vermiştir (Brandão vd., 2013: 392). Örneğin özel hastanelerde sosyal sorumluluk faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin hedeflenmesi bir maliyet gerektirebilir. Bu maliyet ise elde edilen kârın azalmasına neden olabilir. Bu durum ise bazı sağlık hizmet sunucuları tarafından onaylanmayabilir. Kamu hastanelerinde ise kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında faaliyet gösterilmesinin kararlaştırılması, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik bütçe kalemlerinin tanımlanmasına, mevcut personelin iş yükünün artmasına ya da yeni personel istihdam edilmesine neden olabilir. Bu durumda yine bazı sağlık hizmet sunucuları tarafından onaylanmayabilir.

Ülkemizde ve tüm dünyada sağlık çalışanları hakkaniyet, eşitlik, insan hakları kavramları doğrultusunda mesleklerini dürüstçe sürdürmenin yanında toplum sağlığının geliştirilmesi, refahın artırılması, kaynakların etkili ve verimli biçimde kullanılması, halk sağlığının desteklenmesi konularında da topluma karşı sorumluluk taşımaktadırlar. Hastalar arasında demografik niteliklerine göre ayırım yapmamak, dezavantajlı grupların sağlığa erişimini desteklemek ve bu konularda eğitimler vermek, toplulukları desteklemek ve gerektiği durumlarda savunuculuk yapmak sağlık profesyonellerinin etik ilkeleri açısından sorumlulukları kapsamında yer almaktadır (Palacı, 2020: 65-66).

Sağlık kurumları kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde pasif ve aktif sosyal sorumluluğa sahiptir. Oldukça basit bir ifadeyle pasif sosyal sorumluluk, hastanelerin yalnızca sosyal ve piyasa hedeflerini yasalara (ulusal ve uluslararası) ve genel etik standartlara uygun olarak yerine getirmesidir. İnsan haklarına saygı, sosyal sorumluluğun paradigmasıdır ve herhangi bir sağlık kuruluşunun hedefi olmalıdır. İşyerinde ayrımcı olmayan politikalar veya mahremiyet haklarının korunması bu tür sorumlu davranışlara örnektir. Pasif sosyal sorumluluklar yasal davranış, çevreye zarar vermeme veya sağlık hizmeti sunumuna dahil olan tüm paydaşların çıkarlarının korunması gibi hususları da içermektedir (Brandão vd., 2013: 393). Aktif sosyal sorumluluk ise kuruluşların yani hastanelerin, yalnızca yasalara veya genel etik ilkelere bağlı kalmayıp, yararlı (yardım görevleri dışında) bir şeyler yapmasını, tüm paydaşların çıkarları ve değerlerinin dikkate alınması gerektiğini ifade eder (Hardwig, 2010).

Pasif sosyal sorumluluklar (Brandão vd., 2013: 393):

- ✓ İstihdam yaratmak ve istihdamı teşvik etmek,
- ✓ Tüm hissedarların (kamu hastanelerinde devlet) yatırımlarını korumak,
- ✓ Tüm paydaşların çıkarlarını korumak,
- ✓ İnsan haklarına saygılı olmak,
- ✓ Çevreye verilecek her türlü zarardan kaçınmak,
- ✓ Kanunlara uymak.

Aktif sosyal sorumluluklar (Brandão vd., 2013: 393):

- ✓ Etik davranış kurallarını ve etik ilkeleri uygulamak,
- ✓ Tersine ayrımcılık politikalarını teşvik etmek,
- ✓ Yönetim kararlarında hesap verebilir olmak, performans ölçümünü gerçekleştirmek ve gerçekleştirilen faaliyetlerde şeffaf olmak,
- ✓ Hayvan çıkarlarını korumak (yani araştırmalarda),
- ✓ Çevrenin korunmasına aktif olarak katkıda bulunmak,

- ✓ Ulusal veya uluslararası dayanışma programlarına katılmak.

Dünya nüfusu her geçen gün artmaktadır. Bu duruma paralel olarak kaynak ve enerji tüketimi de her geçen gün artarak ekolojik dengeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Bu ve benzeri durumlar sağlık kurumlarının da yönetim ve yatırım kararlarında çevre sağlığına dost, doğal ve ekonomik ürünler ile uygun teknolojiler kullanmaları gerektiğini göstermektedir. Dünyada ve ülkemizde bu unsurları uygulayan ve bu teknolojileri sistemlerine entegre eden sağlık kurumları yeşil hastane olarak ifade edilmekte ve sayıları da her geçen gün artmaktadır. Günümüzde kaynakları ekonomik ve verimli kullanarak, ilgili yasalara uyan, toplumun etik ilkelerine uygun davranışlarda bulunan ve kendi kaynaklarından fedakarlık ederek toplumun refahını artırmaya çalışan, kurumsal sosyal sorumluluğu benimseyen sağlık kurumları giderek yaygınlaşmaktadır (Gedük, 2017: 137).

Sağlık kurumlarında kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunmak kadar bu faaliyetlere raporlarda yer vermek de önemlidir. Özellikle iç ve dış paydaşların ve toplumun hesap verebilirlik ve şeffaflık kapsamında bu faaliyetlerden haberdar olması gerekmektedir. Yapılan faaliyetlerin raporlanmasını sağlayacak araç ise muhasebedir. Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında yapılan faaliyetler sosyal sorumluluk muhasebesi kapsamında raporlanabilmektedir. Bazı kurumlar bu faaliyetlerine yıllık raporlarında yer verirken bazı kurumlar ise web sitelerinde tanımladıkları başlıklar altında bu faaliyetlerine yer vermektedir. Alan yazında bu faaliyetlerin raporlanmasında Triple Bottom Line Reporting (Üç Boyutlu Raporlama) formatının yani üçlü bilançonun kullanılması önerilmektedir. Sağlık kurumları da hem finansal hem sosyal hem de topluma yönelik faaliyetlerini bu formata uygun olarak raporlayabilir.

Üç boyutlu raporlama ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetlerin muhasebe aracılığıyla raporlanması olarak ifade edilir. Teorik olarak üç boyutlu raporlama tripod gibidir ve sağladığı bilgiler panoramik bir fotoğraf makinasındaki görüntü gibidir. Formatı işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetleri hakkında rapor vermektir (Yanık ve Türker, 2012: 299).

GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu da raporlama konusunda gerek üretim sektöründe gerek hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalara yol göstermektedir. Kılavuza göre raporlarda kuruluşun genel standart bildirimleri ve özel standart bildirimleri yer almalıdır. İşletmeler tarafından genel standart bildirimlerin tanımlanması gerekmektedir. Genel standart bildirimler; strateji ve analiz, kurumsal profil, tanımlanan öncelikli unsurlar ve çerçeveler, paydaş katılımı, rapor profili, yönetim, etik değerler ve dürüstlüktür. Özel standart bildirimler ise üç kategoriye ayrılmaktadır. Bu kategoriler; ekonomik, çevresel ve sosyal kategorilerdir. Öncelikli unsurlar kuruluşun belirgin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini ortaya koyan, paydaşlar ve toplum üzerinde, paydaşlar ve toplum tarafından alınan kararlarda etkili olan unsurlardır (<https://surdurulebilirlik.garantibbva.com.tr>, 2021).

Aydemir (2012) çalışmasında, belirlediği sağlık grubu hastanesi tarafından gerçekleştirilen sosyal sorumluluk faaliyetlerini incelemiş ve Türkiye’de faaliyet gösteren hastanelere örnek olması için incelediği hastaneye ait kurumsal sosyal sorumluluk raporu hazırlamıştır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmeler tarafından raporlanması konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde işletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkilerinin analiz edildiği raporların yaygın bir şekilde kullanılmamasının nedenleri arasında en önemli unsur düzenleme eksikliğidir. Söz konusu düzenlemelerin olduğu gelişmekte olan ülkelerde ise işletmelerin bu raporları hazırlamamasının nedeni olarak düzenlemelerin caydırıcı bir niteliğinin bulunmaması yani katı düzenlemelerin olmaması ve bunun sonucu olarak da işletmelerin kendilerini bu raporları hazırlamak konusunda zorunlu hissetmemesi sayılmaktadır. Diğer bir neden ise nitelikli muhasebe personeli eksikliğidir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen çevresel ve sosyal faaliyetlerin maliyetlerini hesaplayıp maliyet-fayda analizlerini ortaya koyacak ve ilgili raporlara entegre edecek muhasebe personeli sayısı azdır. Esasında bu raporların hazırlanmasında muhasebe personelinin yanında hukuk, mühendislik ve sosyoloji alanında da personele ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca bu faaliyetlerin analiz edilmesinin işletmelere ek maliyetleri bulunmaktadır. Bu raporların kendilerine bir fayda sağlamayacağından emin olan işletmeler bu raporları hazırlamak konusunda da güdülenmemektedir (Başar ve Başar, 2006: 217-218).

Kurumsal sosyal sorumluluk performansının çıktısı olan sosyal raporların işletmelere sağlayacağı faydalar aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Soysal, 2019: 53-54):

- ✓ Kurumun gerçekleştirdiği faaliyetlerin geniş bir kesime iletilmesini sağlar.
- ✓ Kurumun devam eden bir projesi söz konusu ise proje ile ilgili toplumun farkındalığını ve desteğini artırır.
- ✓ Kurumun iç ve dış paydaşlarıyla iletişiminin artmasını sağlar.
- ✓ Kurumun iç ve dış paydaşlarına yönetim sürecinde ve alınacak kararlarda söz hakkı verir.
- ✓ Kurum paylaştığı raporlarla hesap verebilir, şeffaf ve açık bir kurum olarak tanınır.
- ✓ Kurumun imaj ve itibarının artmasını sağlar.
- ✓ Kurumun faaliyetlerinin kurumsal olarak ifade edilmesini sağlar.

Kurumsal sosyal sorumluluk performansının çıktısı olan sosyal sorumluluk raporları sayesinde sağlık kurumları muhasebe aracılığıyla maliyet-fayda analizleri ile gerçekleştirilecek faaliyetlerin uygun olup olmadığına karar verebilir veya gerçekleştirdiği faaliyetlerin ekonomik boyutunu ölçebilir. Sağlık kurumları, muhasebe sayesinde çevreye ve topluma karşı gerçekleştirilen faaliyetlerin olumsuz sonuçlarının olması durumunda yasal mevzuatlar çerçevesinde bu durumun işletmeye maddi veya manevi külfetini hesaplayabilir. Ayrıca sağlık kurumları muhasebenin iletişim aracı olma özelliğini kullanarak yaptığı faaliyetler konusunda toplumu bilgilendirerek imaj ve itibarını artırabilir.

Duff (2016) tarafından yapılan çalışmada Birleşik Krallık'ta yer alan 20 profesyonel muhasebe firmasının kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması incelenmiştir. Bu firmaların meşruiyetlerini, statülerini ve itibarlarını dış dünyaya iletmeye istekli ve bilgiyi yoğun bir şekilde kullanan firmalar olduğu tespit edilmiştir. Profesyonel firmaların bu tarzdaki faaliyetlerinin imajlarını ve entelektüel sermayelerini artırmalarına olanak tanıdığı belirtilmiştir. Yapılan çalışmaya göre firmaların kurumsal sosyal sorumluluğu paylaşmak için çeşitli medya araçları kullandıkları tespit edilmiştir. Ayrıca kurumsal sosyal sorumluluğun firmaların belirli pazarlarda faaliyet göstermesi için firmalara siyasi güven veya meşruiyet sağladığı belirlenmiştir. Buna karşılık, aktif bir kurumsal sosyal sorumluluk söyleminin teşvik edilmesinin, firmanın itibarının ve hizmetlerinin hem öneminin hem de algılanan kalitesinin artmasına olanak tanıdığı belirtilmiştir. Kurumsal sosyal sorumluluğun, firmanın sosyal değerlendirmelerinin önemli bir öncülü olduğu ve sonuç olarak bilgiye dayalı muhasebe endüstrisi için büyük önem taşıdığı ifade edilmiştir.

5. SONUÇ

Küreselleşmenin sonucu olarak toplumun, yönetime ve işletmelerin amaçlarına bakış açısının değişmesiyle birlikte işletmeler çağın gereklerine ve toplumun beklentilerine cevap vermek zorunda kendilerini hissetmeye başlamışlardır. Toplumun işletmelerden beklentileri artmış ve mevcut faaliyetlerinin yerine getirilmesinin ötesine geçmiştir.

İnsan sağlığına yönelik faaliyet gösteren ve birbirleriyle rakip olan sağlık kurumlarının da mevcut hizmetlerinin yanında toplumun beklentilerine uygun faaliyetlerde bulunması toplum tarafından beklenmektedir. Hem işletme amaçları arasında hem de sağlık hizmetlerinin sınıflandırılmasında sosyal sorumluluk faaliyetlerine yer verilmiştir. Koruyucu sağlık hizmetleri kapsamında gerçekleştirilen çevreye yönelik ve kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri bir nevi sosyal sorumluluk düşüncesinin bir sonucu olarak düşünülebilir. Ayrıca kişilerin rehabilitasyon hizmetleri kapsamında topluma ve işe alıştırılması süreçleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri de bu kapsamda değerlendirilebilir. Çünkü bu faaliyetler toplum refahını artırıcı faaliyetler kapsamındadır.

İşlemeler, nüfusun her geçen gün artmasıyla birlikte doğal kaynakların azaldığının bilincinde olarak mevcut kaynakları etkili ve verimli kullanılmalıdır. Yapılacak faaliyetler planlanmalı, uygulanmalı, kontrol edilmeli ve gerekli durumlarda önlemler alınmalıdır. Yani PUKÖ çevrimi faaliyetlere entegre edilmelidir. Bir faaliyetin sonucu toplum için olumsuz ise gerekli önlemler alınmalıdır ya da o faaliyet gerçekleştirilmemelidir. Sağlık kurumları çok fazla enerji tüketen ve çok fazla atık üreten kurumlar olarak bilinmektedir. Sağlık kurumlarının çevreye ve topluma karşı duyarlı olarak atıkları azaltması, çevre kirliliğini önlemesi, enerji tasarrufunda bulunması, topluma ve çevreye karşı koruyucu sağlık hizmetlerini yaygınlaştırması, dezavantajlı grupların işe ve topluma alıştırılması sürecinde aktif rol alması, sağlığa zararlı alışkanlıkların önlenmesi kapsamında eğitimler düzenlemesi,

sağlık okuryazarlığını artırıcı faaliyetlerde bulunması, gönüllü faaliyetler kapsamında eğitim, kültür, sanat, spor faaliyetlerini desteklemesi veya sponsor olması vb. beklenmektedir. Bu doğrultuda gerçekleştirilecek faaliyetler kurumsal sosyal sorumluluğun unsurları olan ekonomik, yasal, etik ve gönüllü sorumluluklar kapsamında değerlendirilebilir. Sağlık kurumları, kurumsal sosyal sorumluluk piramidinin ilki olan ekonomik sorumluluklarını insan hayatı söz konusu olduğu için kâr odaklı değil de yaşam odaklı gerçekleştirmelidir. İnsanların sağlığını geri kazanması, hastalıklara yakalanmaması ya da hastalıktan kurtulması için faaliyetler gerçekleştirilmeli ve bu doğrultuda ürün ve hizmetler sunulmalıdır. Gerçekleştirilen iş ve işlemlere, kullanılan ürün ve tüketilen hizmetlere yönelik ilgili dokümanlar, faturalar vb. düzenlenmelidir. Ayrıca muhasebenin gereği olarak sağlık kurumları tarafından ilgili tablolar ve defterler hazırlanmalı ve ilgili taraflarla paylaşılmalıdır. Kurumsal sosyal sorumluluğun ikinci basamağı olan yasal sorumluluklarla ilgili olarak sağlık kurumları yaptığı iş ve işlemlerde ilgili mevzuatlara ve yasal düzenlemelere uymalıdır. Yasal düzenlemelere uymanın işletmelere faydası ise ödenmesi gereken vergilerin doğru olarak hesaplanmasına temel oluşturmasıdır. Bu sayede sağlık kurumları devlete karşı sorumluluğunu eksiksiz olarak yerine getirecektir. Ayrıca sağlık kurumlarına gerçekleştirilen bazı faaliyetlerin teşvik edilmesi yönünde devlet tarafından vergi indirimleri uygulanabilir. Kurumsal sosyal sorumluluğun üçüncü basamağı ise etik sorumluluklardır. Sağlık kurumları çalışanlarının ve yöneticilerinin toplumun değer yargılarına ve normlarına uygun olarak hareket etmesi toplum için önemlidir. Etik ilkelere uygun olarak davranmanın sonucu gerçekleştirilen faaliyetlerin toplum tarafından desteklenmesidir. Kurumsal sosyal sorumluluğun son basamağı ise gönüllü sorumluluklardır. Bu kapsamda sağlık kurumlarından topluma faydalarını düşünerek eğitime destek vermesi, sponsor olması, kültür, sanat ve spor faaliyetlerinde bulunması, toplumu sağlığın geliştirilmesi konularında bilgilendirmesi, koruyucu sağlık hizmetlerini yaygınlaştırması beklenmektedir. Ayrıca sağlık kurumunun çevre kirliliği, tıbbi atıklar, radyolojik kirlilikler, enerji kullanımı, hijyen ve temizlik eksikliğinden kaynaklanan olumsuzluklara karşı duyarlı olması kurumsal sosyal sorumluluğunun gereğidir. Bu konuda çevresel maliyetlerin hesaplanması, raporlanması ve yasal bir alt yapıyla desteklenmesi ise sosyal sorumluluk muhasebesinin bir sonucudur.

Sağlık kurumlarının gerek finansal gerekse finansal olmayan faaliyetlerini ilgili çıkar gruplarıyla paylaşmasını sağlayan işletme fonksiyonu ise muhasebedir. Sosyal sorumluluk muhasebesi ise sadece ilgili tarafları değil tüm toplumu bilgilendirmeyi amaç edinmektedir. Bu kapsamda sağlık gibi herkesi ilgilendiren bir alanda sağlık kurumlarının da sosyal sorumluluk muhasebesi bakış açısıyla gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili tüm toplumu bilgilendirmesi gerekmektedir. Muhasebe biriminde kullanılan sistemlerin sosyal ve çevresel verileri analiz edecek şekilde çağın gerekleriyle uyumlu olması ve muhasebe birimi çalışanlarının da sosyal sorumluluk konusunda bilinç düzeyinin yüksek olması beklenmektedir. Sağlık kurumları hem finansal (ekonomik) hem finansal olmayan (çevre ve sosyal) faaliyetlerini entegre raporlar ya da üçlü bilanço aracılığıyla paydaşlarıyla paylaşabilir. Niteliksel ifadelerden ziyade niceliksel ifadeler kullanılmaya çalışılmalıdır. Bu konuda alan yazında, raporlarda endekse ya da belirli bir para birimine dayalı ifadelerin yer alması gerektiği ifade edilmektedir. Bazı sosyal faaliyetlerin toplum üzerindeki etkisi mali olarak ölçülememektedir. Bu durumda uygun performans göstergeleri tanımlanmalı ve faaliyetlerin sonuçları performans göstergeleri aracılığıyla ölçülmelidir.

Sonuç olarak kurumsal sosyal sorumluluk bilincine sahip olan ve bu bilince muhasebe faaliyetlerinde yer veren sağlık kurumları, toplum tarafından takdir edilebilir, faaliyetleri desteklenebilir, kurum itibarı, algılanan kalite, müşteri memnuniyeti ve sadakati artabilir, güvenilir bir sağlık kurumu olarak tanınarak sunduğu ürün ve hizmetler tercih edilebilir. Ayrıca sağlık kurumları bu faaliyetleri raporlamasının sonucu olarak maliyet avantajı ve verimlilik artışı sağladığı alanları rahatlıkla tespit edebilir.

KAYNAKÇA

Akbaba, Ayşe Nur Buyruk (2014), "Turizm İşletmelerinde Sosyal Sorumluluk Muhasebesi", Koç, Erdoğan – Abdioğlu, Hasan – Kılıç, Recep (Ed), Balıkesir University Bandırma Faculty of Economics and Administrative Sciences Bialystok University of Finance and Management 9th International Conference: New Perspectives In Tourism and Hospitality içinde (ss. 508-537), 25-27 September, Burhaniye, Turkey

- Arslan, Mihriban Coşkun - Kısacık, Harun (2017), ‘‘The Corporate Sustainability Solution: Triple Bottom Line’’, *The Journal of Accounting and Finance*, ss. 18-34.
- Aydemir, Ebru (2012), *Hastanelerde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması: Bir Vak’a Çalışması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Başar, A. Banu - Başar, Mehmet (2006), ‘‘Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye’deki Durumu’’, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 2. s. 213-230.
- Brandão, C. - Rego, G. - Duarte, I. - Nunes, R. (2013), ‘‘Social Responsibility: A New Paradigm of Hospital Governance?’’, *Health Care Analysis*, 21(4), pp. 390-402.
- Carroll, A. B. (1991), ‘‘The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward The Moral Management of Organizational Stakeholders’’, *Business Horizons*, 34(4), pp. 39-48.
- Cengiz, Ebru - Özgünay, Pelin (2018), ‘‘Sosyal Sorumluluk Kavramının Sağlık Kuruluşlarında İncelenmesi’’, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 68, Nisan, ss. 368-379.
- Daştan, Abdulkерim – Bellikli, Uğur (2015), ‘‘Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe Etkileşimi: Türkiye’de Kurumsal Yönetim Endeksine Dâhil İşletmelerde Bir Araştırma’’, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 10, S. 1, ss. 177-208.
- Demir, Berna (2013), ‘‘Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe’’, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, C. 2, S. 3, ss. 225-233.
- Doğan, Saime (2018), ‘‘Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu’’, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 1, ss. 100-107.
- Duff, Angus (2016), ‘‘Corporate Social Responsibility Reporting in Professional Accounting Firms’’, *The British Accounting Review*, 48(1), pp. 74-86.
- Gedük, Ebru Aydemir (2017), ‘‘Hastanelerde Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Önemi’’, *Sağlık Bilimleri ve Meslekleri Dergisi*, C. 4, S. 2, ss. 136-141.
- Hardwig, J. (2010), ‘‘The Stockholder: A Lesson For Business Ethics From Bioethics?’’ *Journal of Business Ethics*, 91, 329–341, (Aktaran C., Brandão - G., Rego - I., Duarte - R., Nunes, Social Responsibility: A New Paradigm of Hospital Governance?, *Health Care Analysis*, 21(4), 2013, pp. 390-402).
- Homayoun, Saeid - Rezaee, Zabihollah - Ahmadi, Zahra (2015), ‘‘Corporate Social Responsibility and Its Relevance To Accounting’’, *Journal of Sustainable Development*, Vol. 8, No. 9, pp. 178-189.
- <https://ekoiq.com/2013/11/27/uclu-bilancio-sistemi/>, Erişim Tarihi: 25.06.20121.
- <https://surdurulebilirlik.garantibbva.com.tr/media/1059/turkish-g4-part-one.pdf>, Erişim Tarihi: 20.07.2021
- <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh1.html>, Erişim Tarihi: 23.06.2021.
- Jaglińska, Z. (1984), ‘‘Rachunkowość Odpowiedzialności Społecznej Przedsiębiorstw Kapitalistycznych [Accounting of Corporate Social Responsibility of Capital Enterprises]’’, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, No. 7: 15-21, (Aktaran Halina, Waniak-Michalak – Magorzata, Macuda – Joanna, *Krasodomskac, Corporate Social Responsibility and Accounting in Poland: A Literature Review*, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 15, No. 2, 2016, pp. 255-303).
- Karatepe, Fulya (2011), *İşletmelerde İş Etiği ve Sosyal Sorumluluk: İlaç Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Köroğlu, Çağrı - Ersöz, Hüseyin Önlem (2015), ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarında Kurumsal Sosyal Sorumluluk Muhasebe İlişkisi/The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Accounting With The Perspective of Professional Accountants’’, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol. 1, No. 3, pp. 123-153.

- Marens, R. (2008), "The Hollowing Out of Corporate Social Responsibility", *McGeorge Law Review*, Vol. 39, pp. 853-876, (Aktaran Çağrı Koroğlu - Hüseyin Önlem, Ersöz, Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarında Kurumsal Sosyal Sorumluluk Muhasebe İlişkisi/The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Accounting With The Perspective of Professional Accountants, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol. 1, No. 3, 2015, pp. 123-153).
- O' Dwyer, B. (2006), *Theoretical and Practical Contributions of Social Accounting to Corporate Social Responsibility*. In: Allouche, J. (Ed.), *Corporate Social Responsibility. Concepts, Accountability and Reporting*, Volume 1, New York: Palgrave Macmillan, (Aktaran Anna Wildowicz-Giegiel, *The Evolution and The New Frontiers of Social Responsibility Accounting, Problems of Management In The 21st Century*, Vol. 9, No. 1, 2014, pp. 95-102).
- Özkol, Erdal - Çelik, Muhsin - Gönen, Seçkin (2005), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27, ss. 134-145.
- Palacı, Havva (2020), *Özel Hastanelerde Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının İncelenmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.
- Pettenella, D., (2010), *CSR: What It Is, What Issues It Incorporates? What Costs/Benefits of Implementation?* In: *United Nations Economic Commission for Europe, UNECE Workshop on Corporate Social Responsibility*, Belgrade, Serbia, 13-14 April, Belgrad: UNECE, (Aktaran N., Albu - C. N., Albu - M. M., Gîrbînă - M. I. Sandu, *The Implications of Corporate Social Responsibility On The Accounting Profession: The Case of Romania*, *Amfiteatru Economic*, Vol. XII, No. 29, 2011, pp. 221-234).
- Rajasekaran, V. - Lalitha, R. (2011), *Financial Accounting*, Pearson Education India Publish (Aktaran Akbaba, Ayşe Nur Buyruk, "Turizm İşletmelerinde Sosyal Sorumluluk Muhasebesi", Koç, Erdoğan – Abdioğlu, Hasan – Kılıç, Recep (Ed), *Balıkesir University Bandırma Faculty of Economics and Administrative Sciences Bialystok University of Finance and Management 9th International Conference: New Perspectives In Tourism and Hospitality*, 2014, içinde (ss. 508-537), 25-27 September, Burhaniye, Turkey).
- Sargutan, A. Erdal (2005), "Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı", *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, C. 8, S. 3, ss. 400-428.
- Savaş, Ayla Topuz - Suvacı, Bahar (2018), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Açısından Zincir Hastanelerin Web Sayfalarının Analizi", *IV. Sağlık İletişimi Sempozyumu (SİS 2018)*, Alanya.
- Slater A. – Gilbert, S. (2004), "The Evolution of Business Reporting: Make Room for Sustainability Disclosure", *Environmental Quality Management Autumn*: 41-48, (Aktaran Banu, Başar-Mehmet, Başar, *Sosyal Sorumluluk Raporlaması ve Türkiye'deki Durumu*, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 6, S. 2, 2006, ss. 213-203).
- Soysal, Begüm (2019), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk İletişiminde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasının Etkinliği: Türkiye'deki Şirketler Üzerine Bir Araştırma*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Süzen, E. (2017), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Kurumlara Olan Katkıları Üzerine Bir Uygulama", Vol. 3, Issue. 15; pp. 261-269 (ISSN:2149-8598).
- Şimşek, M. Şerif – Çelik, Adnan – Akgemci, Tahir (2015), *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*, 9. Baskı, Eğitim Yayınevi, Konya.
- Türk Dil Kurumu, (2021), <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 20.05.2021.
- Waniak-Michalak, Halina - Macuda, Magorzata - Krasodomskac, Joanna (2016), "Corporate Social Responsibility and Accounting in Poland: A Literature Review", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 15, No. 2, pp. 255-303.

- Wildowicz-Giegiel, Anna (2014), ‘‘The Evolution and The New Frontiers of Social Responsibility Accounting’’, Problems of Management in the 21st Century, Vol. 9, No. 1, pp. 95-102.
- Yanık, Serhat - Türker, İpek (2012), ‘‘Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)’’, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (47), ss. 291-308.
- Yazan, Ömer (2015), Muhasebe Bilgi Kalitesi Açısından Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Trabzon.
- Yeşiltaş, Aysun - Erdem, Ramazan (2017), ‘‘Hastanelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerine Yönelik İçerik Analizi’’, Mersin Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi, C. 10, S. 2, ss. 113-124.

REGRESYON ANALİZLERİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VE ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK ÇALIŞMALARDA KULLANIMI: BİR ALAN YAZIN TARAMASI

Süleyman ŞAHİN

Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü,
suleymansahin@ibu.edu.tr., Orcid No: 0000-0001-9621-430X

Hakan BİLEN

Doktora Öğrencisi, Bolu Abant İzzet baysal Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Sosyal
Bilimler, İşletme Programı, bilenhakan14@gmail.com., Orcid No: 0000-0002-9482-9519

REGRESYON ANALİZLERİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VE ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK ÇALIŞMALARDA KULLANIMI: BİR ALAN YAZIN TARAMASI

Öz

Günümüz işletmelerinin uluslararası pazarlarda küreselleşme sürecinde faaliyet göstermeleri, finansal tablolardan elde edilen bilgiye olan ihtiyacı artırmıştır. Nitekim bu durum, muhasebe biliminin, eğitiminin, mesleğinin ve muhasebe meslek mensuplarının önem kazanmasını sağlamıştır. Bu çalışmada muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik başarılarını, muhasebe mesleğini seçmelerini etkileyen faktörleri inceleyen çalışmalar ile muhasebe meslek mensuplarının iş tatminini, performansını ve başarısını etkileyen faktörleri inceleyen, regresyon analizi kullanılan çalışmalar incelenmiştir. Bu doğrultuda ilgili alanlarda yerli ve yabancı literatürde yapılmış çalışmalar derlenerek muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kariyer süreçlerine yönelik objektif bilgiler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Regresyon Analizi, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Kariyeri, İş Tatmini, İş Performansı,

THE USE OF REGRESSION ANALYSIS IN STUDIES OF ACCOUNTING PROFESSIONALS AND STUDENTS: A FIELD REVIEW

Abstract

The fact that today's businesses operate in international markets in the globalization process has increased the need for information obtained from financial statements. As a matter of fact, this situation has made accounting science, education, profession and accounting professionals gain importance. In this study, studies that examine the success of accounting students in accounting courses and the factors that affect their choice of accounting profession, and the studies that examine the factors affecting the job satisfaction, performance and success of accounting professionals, using regression analysis were examined. In this direction, by compiling the studies conducted in the relevant fields in the domestic and foreign literature, objective information about the career processes of accounting professionals and students who receive accounting education is presented.

Key Words: Regression Analysis, Accounting Profession, Accounting Career, Job Satisfaction, Job Performance,

1. GİRİŞ

Küreselleşme olgusu günümüz sosyal, kültürel ve ekonomik hayatını etkileyen en önemli olgulardan birisidir. Küreselleşen dünyada, işletmelerin tüm ülkelerde tek bir pazar gibi faaliyet göstermeleri çok uluslu şirketlerin varlığını artırmıştır. Uluslararası yatırımlarda meydana gelen artış, küresel anlamda finansal piyasaların önem kazanmasını sağlamıştır. Bu artışla birlikte küresel sermayenin tüm ülkelerde yaygınlaşması iş dünyasında karşılaştırılabilir, şeffaf ve evrensel bir finansal raporlama sistemine olan ihtiyacı artırmıştır (Erdoğan ve Dinç, 2009: 154; Türker, 2018: 206). Nitekim bu ihtiyaç doğrultusunda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IFAC) tarafından, Uluslararası Muhasebe Standartları hazırlanmıştır (Güneş vd., 2012: 62). Bununla birlikte, bilişim ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin muhasebe uygulamalarını da etkisi altına alması, muhasebe uygulamalarının internet gücüne dayalı, eskisinden daha hızlı, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamıştır (Hacırüstemoğlu, 2009: 22).

Muhasebe uygulamaları alanında yaşanan bu gelişim ve ilerlemeler, muhasebe mesleğinin, muhasebe eğitiminin ve bu mesleği ifa eden muhasebe meslek mensuplarının öneminin artmasına neden olmuştur. Nitekim muhasebe meslek mensupları, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikli olaylar doğrultusunda finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun bilgiyi üretirken aynı zamanda sosyal sorumluluk duygusuyla hareket etmelidirler. Zira muhasebe meslek mensupları tarafından üretilen bilgilerin bilerek veya bilmeyerek hatalı bir şekilde elde edilmesi, ekonomik kaynakların dağılımını ve muhasebe meslek mensuplarına duyulan güveni olumsuz bir şekilde etkileyecektir (Ayboğa, 2003: 332).

Küreselleşmeyle birlikte işletmelerin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermeye başlamaları günümüz işletme faaliyetlerinin karmaşık bir hal almasına ve beraberinde muhasebe meslek mensupları tarafından üretilen bilgiye duyulan ihtiyacın artmasına neden olmuştur. Bununla birlikte vergi mevzuatında yaşanan değişiklikler ve mükelleflerin beklentileri de muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü artırmanın yanı sıra sürekli olarak kendilerini geliştirmelerini de gerektirmektedir (Aydemir, 2015: 72). Muhasebe meslek mensupları görevlerini ifa ederken mükellefler, yasalar, meslektaşlar, çalışma ortamı, sosyal çevre gibi faktörlerden dolayı çeşitli sorunlarla karşılaşabilmektedir. Bu sorunlar kimi zaman performans düşüklüğü, mükellefe veya devlete verilen hizmet kalitesinde düşme veya meslekten ayrılma ile sonuçlanırken kimi zaman muhasebe mesleğine aykırı işlemler yapma gibi durumlarla sonuçlanmaktadır (Gündüz ve Özen, 2016: 68). Özellikle, 21. yüzyılın başlarında Enron, Parmalat, Xerox gibi şirketlerde meydana gelen muhasebe skandallarında şirketlerin muhasebe birimi çalışanlarının ve bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirilen hileli finansal işlemlerde yardımcı rol üstlenmesi muhasebe mesleğine ve muhasebe meslek mensuplarına duyulan güveni zedelemiştir (Türel, 2011: 9-12). Bu bağlamda muhasebe eğitimi alan öğrencilere muhasebe ile ilgili teknik bilginin yanı sıra meslek etiği ve ahlaki ile ilgili gerekli eğitimlerin de verilmesi muhasebe mesleğinin itibarı açısından oldukça önemlidir.

Regresyon analizi, aralarında sebep sonuç ilişkisi bulunan iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Altunışık vd., 2010: 231). Nakip (2013: 332)'e göre regresyon analizi, iki değişken arasında birlikte bir değişim olup olmadığını göstermektedir. Bir bağımlı değişken ile bir bağımsız değişken arasındaki ilişki inceleniyorsa tek değişkenli regresyon analizi, bir bağımlı değişken ile birden fazla bağımsız değişken arasındaki ilişki inceleniyorsa çok değişkenli regresyon analizi yöntemlerinden yararlanır (Altunışık vd., 2010: 231-237).

Mühendislik, tıp, psikoloji, pazarlama, finans vb. birçok alanda yapılan çalışmalarda istatistiksel veri analiz yöntemi olarak kullanılan regresyon analizi, muhasebe alanında yapılan birçok çalışmada da analiz yöntemi olarak kullanılmaktadır. Nitekim bu çalışmada Türkiye literatüründe ve yabancı literatürde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik başarılarını, muhasebe mesleğini, muhasebe kariyerini seçmelerini etkileyen faktörleri inceleyen çalışmalar ile muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini, iş performansı, iş başarısına yönelik yapılan ve regresyon analizi yöntemi kullanılan çalışmalar incelenmiştir. İncelenen çalışmaların sıralamasında kronolojik tarih baz alınmıştır. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kariyer süreçleri ile ilgili objektif kararlar vermelerinin yanı sıra bu alanda çalışmalar yapacak olan araştırmacılara, akademisyenlere ve öğrencilere bütünlük bir kaynak oluşturmak amaçlanmıştır.

2. REGRESYON ANALİZİ VE KULLANILAN BAZI YÖNTEMLER/MODELLER

Birçok alanda yaygın olarak kullanılmakta olan regresyon analizi, aralarında sebep–sonuç ilişkisi bulunan iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen ve bu ilişkiyi modellemek için kullanılan istatistiksel bir analiz yöntemidir (Vural, 2007: 2).

Bu yöntem, herhangi bir bağımlı değişkenin bir veya birden fazla bağımsız–açıklayıcı değişkenle arasındaki ilişkinin ($Y=a+bx$) biçiminde matematiksel bir fonksiyon olarak yazılmasıdır. Regresyon denklemi yardımıyla bağımsız–açıklayıcı değişkenlerin çeşitli değerlerine karşılık gelen bağımlı değişkenin ulaşacağı değer tahmin edilmeye çalışılır. Regresyon analizi, tek bağımsız değişken varsa; “Basit Regresyon Analizi”, birden çok bağımsız değişken varsa; “Çoklu Regresyon Analizi” olmak üzere iki grupta ele alınır. Fonksiyon tipine göre ise “Doğrusal Regresyon Analizi” ve “Doğrusal Olmayan Regresyon Analizi” olmak üzere iki grupta toplanır (Orhunbilge, 2017: 2).

Regresyon analizinde birçok yöntem/model kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları kısaca şöyle ifade edebiliriz:

Basit regresyon modeli, cevap aranan (bağımlı) değişken ile bir tane bağımsız (açıklayıcı) değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi ifade eder. Şayet tek bir bağımlı değişken ve birden fazla bağımsız değişken arasındaki doğrusal olan veya olmayan bir ilişkinin belirlenmesi istenirse, bu tarz bir ilişki çoklu doğrusal regresyon analizi ile incelenir kullanılmaktadır (Arı ve Önder, 2013).

Lojistik regresyon yöntemi, iki ya da daha fazla sınıfta ifade edilebilen kesikli verilerde bağımsız değişken (Y) için istatistiksel bir model oluşturma tekniğidir. Bağımlı değişkenin kesikli olduğu durumlar için Lojistik ya da Probit regresyon yöntemleri kullanılmaktadır (Arı ve Önder, 2013).

Probit regresyon modeli, lojistik regresyona alternatif olarak bir veya daha fazla açıklayıcı değişkenin kategorik bir yanıt değişkeni (sağ, ölü; çalışıyor, çalışmıyor, ürün satıldı veya satılmadı vb.) üzerindeki etkisini bulmak için kullanılan bir modeldir. Hem lojistik hem de Probit regresyon analizi birbirlerine oldukça benzer ve elde edilen olasılık tahminleri birbirlerine yakın değerdedir. Lojistik regresyon analizinde log–odds (olabilirlik oranları) kullanılırken, Probit modelinde kümülatif normal dağılım kullanılmaktadır, Temel olarak Probit birikimli standart normal dağılımın tersidir (Topcu, 2008: 207).

Poisson regresyon modeli, Araştırmadan elde edilen verilerin ölçeğinin sürekli yapıda olmadığı, kategorik veriye sahip olduğu durumlarda doğrusal regresyon modelleri kullanılarak yapılacak analizler etkisiz, tutarsız ve güvenilir sonuçlar verebilir. Özellikle, sayma ölçeğinde elde edilen veriler için kullanılacak en etkin modellerden biri Poisson regresyon modelidir (Deniz, 2005: 60).

Negatif Binom regresyon modeli, Poisson regresyonun özel bir durumudur. Bu iki model arasındaki seçim kararı, kestirimi elde edilen d katsayısının istatistiksel anlamlılığı yönünden belirlenir. Eğer d (yayımlar parametresi), sıfırdan önemli derecede farklı değilse (istatistiksel olarak önemli değilse), Negatif Binom regresyonu Poisson regresyonuna dönüşür. Bununla beraber, d önemli derecede sıfırdan farklı ise, Negatif Binom regresyonu tercih edilmelidir (Aktaş ve Saraçbaşı, 2005). Negatif Binom modeli, regresyonunun uygulandığı veri kümesinde değerlerin çoğunun sıfır olmasından dolayı dağılım sağa çarpıktır. Bu durum, doğrusal regresyon kullanımında kuramsal olarak hatalı olan negatif parametre tahminlerini beraberinde getirmektedir (Cox, 1983: 271).

Temel bileşenler regresyon yöntemi, her doğrusal regresyon modelinin bir dik açıklayıcı değişkenler kümesine dayanarak yeniden açıklanması temeli üzerine yapılandırılmış olup, açıklayıcı değişkenler arasında çoklu bağlantı olduğu durumlarda uygulanmaktadır (Özkan, 2009: 3). Çünkü çoklu regresyon analizinde, değişkenler arasında bir ya da daha fazla doğrusal ilişki olması halinde çoklu bağlantı sorunu ortaya çıkmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışma, muhasebe literatürü dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu doğrultuda Türkiye literatüründe ve yabancı literatürde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik başarılarını, muhasebe mesleğini, muhasebe kariyerini seçmelerini etkileyen faktörleri inceleyen çalışmalar ile muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini, iş performansı, iş başarısına yönelik olarak yapılan ve regresyon analizi yöntemi kullanılan çalışmalar incelenmiştir. Bu doğrultuda ilgili

çalışmaların elde edilmesinde arama motorları ve veri tabanlarından yararlanılmıştır. İlgili çalışmalar, muhasebe mesleği (accounting profession), muhasebe kariyeri (accounting career), iş tatmini (job satisfaction), iş performansı (job performance), regresyon analizi (regression analysis) anahtar kelimeleri aracılığıyla belirlenmiş ve incelenmiştir. Çalışmaların özellikle güncel yayınlar olmasına dikkat edilmiş ve incelenen çalışmaların sıralamasında kronolojik tarihe dikkate alınmıştır

4. YAPILAN ÇALIŞMALARA YÖNELİK ALAN YAZIN TARAMASI

Harun (2020), Endonezya’da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin kariyer seçimini ve nitelikli bir muhasebeci olmalarını etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu bağlamda Endonezya’da faaliyet gösteren devlet üniversiteleri ve özel üniversitelerde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan 374 öğrenciye anket çalışması uygulanmıştır. Çalışmada uygulanan analiz sonuçları neticesinde elde edilen bulgulara göre muhasebe mesleğinin kişilere meslekte ilerleme fırsatı vermesinin, muhasebe mesleği seçiminde olumlu bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte muhasebe mesleğinin kişilere sunduğu kazanç durumu ile muhasebe mesleğine yönelik kişisel algıların meslek seçiminde bir etkisi olmadığı da çalışmada tespit edilen diğer önemli sonuçlardır.

Abdelmoula (2020) dışsal iş memnuniyeti faktörlerinin (şirket politikaları, çalışanların iş arkadaşları ve amirleriyle olan ilişkileri, iş güvenliği, maaş, çalışma koşulları) muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıkları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu doğrultuda Tunus’ta çalışan 140 muhasebe meslek mensubuna anket çalışması uygulanmış ve elde edilen veriler analize tabi tutulmuştur. Çalışmada uygulanan korelasyon analizi sonuçlarına göre şirket politikaları, muhasebe meslek mensuplarının iş arkadaşları ve amirleriyle olan ilişkileri, iş güvenliği ve çalışma koşulları ile muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıkları arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca regresyon analizi sonuçlarına göre şirket politikaları, çalışma koşulları, muhasebe meslek mensuplarının iş arkadaşları ve amirleriyle olan ilişkileri muhasebe meslek mensuplarının duygusal ve normatif bağlılıkları üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

Nguyen (2020) yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarının iş tatminini etkileyen faktörleri incelemiştir. Bu doğrultuda Vietnam’da çalışan 200 muhasebe meslek mensubuna anket çalışması uygulanmış, 145 muhasebe meslek mensubundan elde edilen veriler analiz edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre muhasebe meslek mensuplarının maaşlarının, başarıları neticesinde çalıştıkları kurumdan maddi ve manevi anlamda aldıkları ödül ve terfilerin, çalışma koşullarının iş tatmini üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte iletişim ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin muhasebe uygulamalarını da etkilediği, dolayısıyla işletmelerin bu gelişmeleri dikkate alarak personel seçimini gerçekleştirmeleri gerekliliği de belirtilmiştir.

Hasim vd., (2020) Endonezya’da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe mesleğine yönelik algılarını etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu doğrultuda, Endonezya’da UNISDA ve UNISLA üniversitelerinde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan 115 öğrenciye anket uygulanmıştır. Çalışmada uygulanan analiz sonuçlarına göre öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik algıları yüksek maaş, refah seviyesindeki artış gibi finansal ödüller ile öğrencinin rol model aldığı aile, arkadaş gibi sosyal değerleri etrafında şekillenmektedir. Dolayısıyla bu iki faktör öğrencilerin kariyer seçimi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Bununla birlikte çalışmada muhasebe mesleğinin çalışma ortamının meslek seçiminde herhangi bir etkiye sahip olmadığı belirtilmiştir.

Demir ve Temelli (2019) muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin, muhasebe eğitime yönelik motivasyon ve beklentilerinin, eğitim aldıkları bölüme olan ilgileri üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu doğrultuda, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü ve Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Programı öğrencilerine yönelik anket çalışması uygulanmıştır. 146 öğrenciden elde edilen veriler öğrencilerin muhasebe eğitime yönelik motivasyonlarının ve beklentilerinin, eğitim gördükleri bölüme yönelik ilgileri üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla regresyon analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre, muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin motivasyon ve beklentilerinin öğrenim gördükleri bölüme olan ilgileri üzerinde olumlu bir etkisi olduğu belirtilmiştir.

Apalı ve Acun (2019) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin doğayı koruma bilinçlerinin yeşil muhasebeye yönelik algıları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Anket yönteminin kullanıldığı çalışmaya Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Hikmet Tolunay Meslek Yüksekokulu ve Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nda öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan 138 ön lisans öğrencisi katılım göstermiştir. Çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin doğayı koruma bilinçlerinin yeşil muhasebe ile ilgili olumlu yaklaşımlar üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca yeşil muhasebe uygulamalarının biyoçeşitliliğin sürdürülmesinde, su kullanımı ve tasarrufu yönetiminde, işletme maliyetlerinin düşürülmesinde katkıları olacağı belirlenmiştir.

Cengiz ve Tekin (2019) muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinde strese neden olan faktörlerle muhasebe derslerine yönelik tutumlarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencileri çalışmanın evrenini oluşturmaktadır. 238 öğrencinin katılımıyla elde edilen verilere t testleri, tek yönlü varyans analizi, korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin gelecek kaygıları, derse yönelik olumlu tutum düzeylerini; öğrencilerin sosyal çevreleri ve derslerle ilgili olarak stres yaşamaları derse yönelik tutumlarını ve öğrencilerin sosyal çevreleri ve derslerin zorluğu nedenleriyle yaşadıkları stres derse yönelik tutumlarını olumsuz etkilemektedir.

Durgut ve Pehlivan (2019) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe alanına yönelme nedenlerini, kariyer beklentilerini ve meslek seçimini etkileyen faktörlerle olan ilişkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın evrenini Giresun Üniversitesi Muhasebe ve Vergi bölümünde öğrenim gören öğrenciler oluşturmaktadır. Çalışmada; kariyer beklentisi, itibar/prestij, maaş, çalışma ortamı ve iş güvenliği gibi faktörlerin meslek seçimini etkileyen önemli faktörler olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, gerçekleştirilen regresyon analizi sonuçlarına göre öğrencilerin kariyer seçimini etkileyen faktörlere verdikleri puanların iş seçim tercihlerini etkilediği tespit edilmiştir.

Temelli (2019) Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe derslerinde teknoloji kullanımına yönelik algılarının derse odaklanma ve derse olan ilgileri üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. 164 öğrencinin katılım gösterdiği anket çalışması neticesinde elde edilen verilerin analiz sonuçlarına göre muhasebe derslerinde teknoloji kullanımının öğrencilerin derse olan ilgisini artırdığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte özellikle muhasebe ve finans derslerinde çeşitli problem ve formül anlatımlarında öğretim elemanı kalitesine de vurgu yapılmıştır. Öğretim elemanları tarafından teknolojinin yoğun bir şekilde kullanımının öğrencilerin derse olan ilgisini ve beraberinde akademik başarısını artıracığı belirtilmiştir.

SrIREJEKI vd., (2019) Endonezya'da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin kariyer süreçlerini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 439 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada geçerlilik ve güvenilirlik analizleri, tanımlayıcı analizler, lojistik regresyon analizi gibi analiz yöntemlerinden yararlanılmıştır. Çalışmada, regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe mesleğinin bireylere iyi bir kariyer gelişimi ve bireylerin refah seviyesini yükseltecek finansal özgürlük sunmasının muhasebe alanında kariyer yapma düşüncesini olumlu anlamda etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Kılınçarslan ve Küçüksüleymanoğlu (2019) muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıklarının iş tatmini üzerine etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bursa İl'inde faaliyet gösteren 342 muhasebe meslek mensubunun katılım gösterdiği çalışmada çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada; örgütsel bağlılığın alt boyutları olan duygusal, devam ve normatif bağlılığın dışsal tatmin üzerinde anlamlı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte duygusal ve devam bağlılığının içsel tatmini pozitif anlamda etkilediği ancak normatif bağlılığın içsel tatmin üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı belirtilmiştir.

Tekin ve Deniz (2019) kontrol odağının muhasebe meslek mensuplarının iş stresi, iş performansı ve iş tatmini üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Kolayda ve kartopu örnekleme yöntemlerinin kullanıldığı çalışmada 178 muhasebe meslek mensubuna anket çalışması uygulanmıştır. Elde edilen verilerin analizinde faktör analizi, tanımlayıcı istatistiksel analizler, geçerlilik ve güvenilirlik analizleri, hipotezlerin test edilmesinde t testi, korelasyon analizi ve regresyon

analizi yöntemlerinden yararlanılmıştır. Çalışmada uygulanan basit doğrusal regresyon analizi sonuçlarına göre iç kontrol odaklılığın iş tatmini üzerinde pozitif, iş stresi üzerinde ise negatif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Yine çalışmaya göre dış kontrol odaklılığı iş tatmini üzerinde negatif, iş stresi üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Mosuin vd., (2019) muhasebe sistemlerinin kabul seviyesinin muhasebe meslek mensuplarının motivasyonlarına, performanslarına ve iş memnuniyetine olan etkilerini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın verilerini Malezya’da kamu sektöründe muhasebe meslek mensubu olarak çalışan 202 meslek mensubundan anket yöntemi aracılığıyla elde edilen veriler oluşturmaktadır. Çalışmada gerçekleştirilen regresyon analizi sonuçlarına göre; muhasebe sistemlerinin kabul seviyesinin muhasebe meslek mensuplarının motivasyonları, iş tatmini ve iş performansı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının çalışma koşullarının iyileştirilmesinin, meslek mensuplarına kurum içi eğitimler düzenlenmesinin ve teknolojik imkânlar sunulmasının muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini ve performanslarının üst düzeye çıkarılmasında etkili olduğu belirtilmiştir.

Arif vd., (2019) Pakistan’da öğrenim gören öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmelerini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Anket yöntemi kullanılan çalışmada, Pakistan’da sekiz farklı bölümde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan 300 öğrenci katılım göstermiştir. Çalışmada öğrencilerin öz yeterliliği, sosyal ve ekonomik çevresi, akademik süreç boyunca aldıkları desteklerin muhasebe ile ilgili kariyer yapma düşüncelerini olumlu yönde etkilediği belirtilmiştir. Bununla birlikte cinsiyet ve ailenin gelir seviyesi gibi demografik değişkenlerin kariyer süreci üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Shan vd., (2019) Malezya’da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin “iç denetçi” mesleğine yönelik bakış açılarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 198 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre öğrencilerin mesleğe yönelik bireysel bilgilerinin iç denetçi mesleğine yönelik algıları üzerinde olumlu ve güçlü bir etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte öğrencilerin öğrenim görülen bölüm ve aile, arkadaş çevrelerinin de nispeten meslek seçimini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Aksu ve Tursun (2018) Adıyaman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin motivasyon ve beklentilerinin akademik başarıları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Veri toplama yöntemi olarak anket yönteminin uygulandığı çalışmaya 124 öğrenci katılım göstermiştir. Çalışmada, öğrencilerin motivasyon ve mesleki beklentilerinin akademik başarılarını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca, öğrencilerin motivasyon ve beklenti seviyelerinin yükseltilmesi için ders dışı çeşitli etkinliklerin yapılmasının gerekliliği de vurgulanmıştır.

Özdemir vd., (2018) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin matematiğe yönelik algılarını ve bu algıların muhasebedeki akademik başarı üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın verilerini, On dokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde öğrenim gören sadece genel muhasebe dersini almış 122 öğrencinin geri dönüşüyle elde edilen anket formları oluşturmaktadır. Çalışmada uygulanan lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre bağımsız değişkenlerin (cinsiyet, lise öğrenim türü, mezun olunan lise, üniversite memnuniyeti, bölüm memnuniyeti, muhasebe ile ilgili derslerin sıklığı, muhasebenin akademik kariyerdeki önemi, muhasebeyi matematiksel bir ders olarak görme, matematiği sevme) muhasebe başarısı üzerindeki etkisinin %22,2 ve %30,8 seviyelerinde olduğu tespit edilmiştir.

Temelli ve Çınar (2018), Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin maliyet muhasebesi dersine bakış açıları ile ders başarıları arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Anket yönteminin uygulandığı, 126 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada, t testi, anova testi, regresyon ve korelasyon analiz yöntemleri kullanılmıştır. Yapılan analizler neticesinde öğrencilerin maliyet muhasebesi dersine yönelik tutumlarında öğrenim gördükleri bölümün, mezun oldukları lise türünün, ailelerinin aylık gelirlerinin, ebeveynlerinin öğrenim durumlarının etkili olduğu ve öğrencilerin derse yönelik tutumların ders başarısını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Bekoe vd., (2018) Gana'da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan işletme bölümü öğrencilerinin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Gana'da çeşitli üniversitelerde öğrenim gören 457 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada veriler anket yöntemi aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışmada uygulanan lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre öğrencilerin kişisel yeteneklerinin ve aile, arkadaş, rol model alınan kişiler gibi sosyal çevreleri ile etkileşimlerinin muhasebe mesleğini yönelik tutumlarını olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte çalışmada muhasebe mesleğinin çalışma koşulları ve mesleğin çekiciliğinin öğrencilerin meslek algıları üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı belirtilmiştir. Çalışmada sosyal çevrenin meslek tercihinin etkilemesinden yola çıkılarak, Gana ve Çin kültürünün bu doğrultuda benzer özellikler sergilediği belirtilmiştir.

Herawati vd., (2018) Bali'de öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin finansal kararlarını ve davranışlarını etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bali'de çeşitli üniversitelerde öğrenim gören 518 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yönteminden yararlanılmıştır. Çalışmada, verilerin normal dağılıp dağılmadığını belirlemek amacıyla Kolmogorov-Simrnov testi uygulanmıştır. Çalışmada uygulanan çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre bireylerin finansal okuryazarlık, finansal öz yeterlilik ve sosyal-ekonomik durumlarının finansal davranışları üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Büyükyılmaz vd., (2018) muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılıklarının iş tatmini üzerine etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde çalışan 573 muhasebe meslek mensubunun katılım gösterdiği çalışmada veriler anket yöntemi aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışmada geçerlilik ve güvenilirlik analizi, faktör analizi tanımlayıcı istatistiksel analizler ile birlikte hipotezlerin test edilmesi için çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılıklarının içsel ve dışsal iş tatmini olumlu ve pozitif bir şekilde etkilediği tespit edilmiştir.

Gör (2017), Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe eğitimine yönelik algılarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Çalışmada kadınların erkeklere oranla muhasebe mesleğine ilgi düzeylerinin daha yüksek olduğu, 20 -22 yaş aralığında yer alan öğrencilerin muhasebe eğitimini devam ettirme isteklerinin daha yüksek olduğu ve çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre öğrencilerin bireysel özelliklerinin muhasebeye yönelik algılarının belirlenmesinde önemli bir etken olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çarıkçı (2017a), Süleyman Demirel Üniversitesinde öğrenim gören, muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe alanına yönelik tutumlarını belirlemek ve bu tutumların muhasebe alanında çalışma niyetlerine etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. 960 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada, öğrencilerin bireysel özelliklerinin muhasebe alanında çalışmayı etkileyen en önemli faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca ticaret lisesi mezunu öğrencilerin diğer lise mezunlarına göre muhasebe alanına olan ilgilerinin daha yüksek olduğu belirtilmiştir.

Çarıkçı (2017b) muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerine yaptığı bir başka çalışmada, öğrencilerin muhasebe bölümünü seçmelerinde etkili olan faktörlerin (bilinç dışı, meslek lisesi, mesleğin cazibesi) motivasyonları üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada demografik özelliklerin (cinsiyet ve yaş) motivasyon üzerinde anlamlı bir farklılığa neden olmadığı ve yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe mesleği ile ilgili motivasyonu etkileyen en önemli unsurun muhasebe mesleğinin cazibesi olduğu belirlenmiştir.

Erduru vd., (2017), muhasebe meslek mensuplarının iş hayatında yaşadıkları mesleki tükenmişliğin, iş tatmini üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışma evrenini Adana Hacı Sabancı Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe birimlerinde çalışan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Çalışmada demografik özelliklere yönelik frekans analizleri, güvenilirlik ve geçerlik analizleri, tanımlayıcı analizler ve çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışmada mesleki tükenmişliğin iş tatminini %7 oranında etkilediği, mesleki tükenmişliğin alt boyutları olan "kişisel başarıda düşme hissi" ve "duygusuzlaşma" boyutlarının iş tatminini etkilemediği sadece "duygusal tükenme" boyutunun iş tatminini negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Karakas vd., (2017), muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerinin mesleki bağlılığa ve iş tatminine olan etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışma kapsamında Bartın ilinde muhasebe mesleğini icra eden 208 meslek mensubuna anket uygulaması gerçekleştirilmiş, 174 meslek mensubunun geri dönüşü sağlanmıştır. Elde edilen verilerin analizi amacıyla çalışmada geçerlik ve güvenilirlik analizleri, tanımlayıcı analizler, korelasyon ve regresyon analizleri uygulanmıştır. Çalışmada korelasyon analizi sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının içsel ve dışsal iş tatminleri ile mesleki bağlılıkları arasında anlamlı ve pozitif ilişki tespit edilmiştir. Bununla birlikte çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerinin iş tatmini vasıtasıyla mesleki bağlılıklarını artırdığı belirtilmiştir.

Ng vd., (2017), Malezya’da öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe mesleğine ve muhasebe kariyerine yönelik algılarını incelemek için bir çalışma yapmışlardır. Anket yönteminin uygulandığı çalışmaya 306 öğrenci katılım göstermiştir. Elde edilen verilerin analizinde geçerlilik ve güvenilirlik analizi, frekans analizi, tanımlayıcı analizler, korelasyon analizi ve çoklu regresyon analizi gibi analiz yöntemlerinden yararlanılmıştır. Çalışmada uygulanan çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre kişilerin içsel motivasyon unsurları (muhasebe mesleğine ilgi duyma, mesleği ilginç bulma vb.) ve muhasebe ile ilgili kişisel farkındalığın, muhasebe mesleğinin seçimini ve muhasebe alanında kariyer yapma düşüncesini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Hai (2017), Vietnam’da faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan bağımlı muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. 365 bağımlı meslek mensubunun katılım gösterdiği çalışmanın verileri anket yöntemi aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışmada işletmelerin maaş politikalarının, oryantasyon ve eğitim faaliyetlerinin, muhasebe meslek mensuplarının üstleriyle olan ilişkilerinin, muhasebenin özünü temel alan niteliksel özelliklerinin muhasebe meslek mensuplarının iş tatminini pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada elde edilen sonuçlara göre çalışma ortamı ve muhasebe meslek mensuplarının iş arkadaşlarıyla olan ilişkilerinin iş tatminine yönelik herhangi bir etkisi tespit edilememiştir.

Akyatan ve Kutluk (2015), muhasebe dersi alan üniversite öğrencilerinin etik karar verme süreçlerinde etkili olan faktörlerin ahlaki yaklaşımlarla ilişkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu doğrultuda Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme ve Maliye bölümlerinde öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan öğrencilere anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışmada güvenilirlik ve geçerlilik analizleri, varyans analizi ve hiyerarşik çoklu regresyon analizi yöntemi uygulanmıştır. Veriler üzerinde gerçekleştirilen analizlerde, kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre etik bakış açılarının daha olumlu olduğu, “muhasebede etik” dersi alan öğrencilerin bu dersi almayan öğrencilere oranla etik değerlere daha bağlı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Dursun vd., (2015), muhasebe meslek mensuplarının kişilik-iş uyumunun, iş- yaşam doyumu ve tükenmişlik düzeyi üzerine etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Trabzon İl’inde faaliyet gösteren 141 muhasebe meslek mensubuna uygulanan anket yöntemi ile elde edilen verilerin analizinde frekans analizi, korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışmaya göre kişilikleri ile yapmış oldukları meslekleri uyumlu olan bireylerin iş doyumu ve tatmini de yüksek olmaktadır. Çalışmada ayrıca meslek seçiminde kariyer planlamasının önemine yer verilmiş, meslek seçiminde bireysel özelliklerin dikkate alınması gerekliliği belirtilmiştir.

Wen vd., (2015), Çin’de öğrenim gören ve muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe mesleğini seçmelerini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 288 öğrencinin katılım gösterdiği anket çalışması ile elde edilen veriler SPSS-19 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Çalışmada uygulanan lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe mesleğinin kişilere sağladığı sosyal statü ve iş fırsatlarının mesleğin seçiminde olumlu bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte muhasebe mesleğinin kişilere sağladığı gelir, mesleğin çekiciliği, bağımsız çalışma ortamı, meslek ile ilgili aile, arkadaş, rol model gibi kişilerin telkininin muhasebe mesleğinin seçiminde kişiler üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dibabe vd., (2015), Bahir Dar Üniversitesinde öğrenim gören işletme bölümü öğrencilerinin muhasebe mesleğini seçmelerini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 197 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi uygulanmıştır.

Çalışmada uygulanan lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre bireylerin içsel faktörlerinin (yetenek, yaratıcılık, vb.) ile muhasebe alanında kariyer yapma düşüncesini olumlu ve anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca muhasebe mesleğinin çalışma koşulları, kazanç durumu, bireylere yasal sorumluluklar yüklemesi, bireylere sağladığı deneyim fırsatlarının da muhasebe alanında kariyer yapma düşüncesini olumlu bir şekilde etkilediği belirtilmiştir.

Kaplanoğlu (2014), muhasebe meslek mensuplarında iş yüküne veya farklı değişkenlere bağlı olarak ortaya çıkan mesleki stresin nedenlerini belirlemek ve bu nedenlerin mesleki sonuçlarla ilişkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu doğrultuda, Manisa İl'inde faaliyet gösteren 319 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışma kapsamında gerçekleştirilen regresyon analizi sonuçlarına göre işe bağlı gerginlikler ile nitel aşırı rol yükü arasında; iş tatmini ile rol çatışması, rol belirsizliği arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Ancak iş değiştirme niyeti ile hiçbir faktör arasında anlamlı ilişki tespit edilememiştir.

Buky Folami vd., (2014), muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıklarını etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu doğrultuda Amerika Birleşik Devletleri'nde ulusal ve uluslararası ölçekte faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan muhasebe meslek mensuplarına anket çalışması uygulanmış ve 503 adet anket çalışma kapsamında analize tabi tutulmuştur. Çalışmada elde edilen bulgulara göre işletmelerde uygulanan kural ve prosedürlerin muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıklarının olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmaya göre örgüt yapılarındaki hiyerarşik esneklik ise muhasebe meslek mensuplarının örgütsel bağlılıkları üzerinde negatif etkiye sahiptir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının kurum içerisinde çalıştıkları süre arttıkça örgütsel bağlılıkları da aynı şekilde artış göstermektedir.

Mustapha ve Hassan (2012), Malezya'da öğrenim gören üniversite öğrencilerinin muhasebe mesleğine yönelik algılarını incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 103 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmada özellikle mezun olma aşamasında olan öğrencilerin algılarının incelenmesindeki nedenin, bu öğrencilerin muhasebe bilgi düzeylerinin yüksek olması ve kariyer seçiminde daha bilinçli hareket etmeleri olarak belirtilmiştir. Çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe mesleğinin uzun yıllar ifa edilebilecek bir meslek olması ve bu süreçte kişilere deneyim ve tecrübe katarak alanında söz sahibi ve güvenilir bir meslek mensubu olma gibi fırsatlar vermesinin muhasebe mesleği üzerindeki algıları olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Çalışmada ayrıca yapılacak çalışmalara yol göstermesi açısından, kişilerin kültürel özellikleri ve akademik başarısı gibi faktörlerin muhasebe mesleği üzerindeki etkilerinin de incelenebileceği belirtilmiştir.

Öztürk vd., (2011), muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin iş bağlılıkları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Bu doğrultuda Ankara ilinde bağımsız muhasebeci olarak faaliyet gösteren 462 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik seviyesi ile işe bağlılıkları arasında ters bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada gerçekleştirilen regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının kişisel başarıda düşme hissini artmasının işe bağlılık düzeyini düşürdüğü saptanmıştır.

Chen ve Silverthone (2008), kontrol odağının muhasebe meslek mensuplarının iş stresi, iş performansı ve iş tatmini üzerindeki etkisini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmanın verilerini Tayvan'da çeşitli işletmelerde bağımlı muhasebeci olarak çalışan 209 muhasebe meslek mensubunun geri dönüşüyle elde edilen anket formları oluşturmaktadır. Çalışmada uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre dâhili kontrol odağı muhasebe meslek mensuplarının iş stresi üzerinde negatif, iş performansı üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Harici kontrol odağı ise muhasebe meslek mensuplarının iş stresini artırırken, iş performansını ve iş tatminini olumsuz yönde etkilemektedir. Çalışmada ayrıca, kullanılan değişkenlerin değiştirilerek farklı meslekler için de çalışmalar yapılabileceği veya farklı ülkelerde yapılacak muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışmaların sonuçları genelleştirebileceği belirtilmiştir.

Sugahara vd., (2008), Avustralya'da öğrenim gören işletme bölümü öğrencilerinin muhasebe derslerini seçmelerini etkileyen faktörleri incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 114 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada veriler anket yöntemi aracılığıyla elde edilmiştir. Çalışmada uygulanan

lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre muhasebenin kişilere sağladığı entelektüel bakış açısı, kişileri yaratıcı bir şekilde düşünmeye teşvik etmesi, muhasebenin iş hayatında birçok farklı alanda çalışma olanakları sunması ve muhasebenin sayısal işlemlere dayalı dikkat isteyen bir bilim dalı olmasının kişilerin muhasebe derslerini seçmelerinde olumlu etkisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca Avustralya kökenli öğrencilerin Çin ve diğer Asya kökenli öğrencilere göre yaratıcılık seviyelerinin daha yüksek olduğu, dolayısıyla muhasebe dışında yaratıcılıklarını kullanabilecekleri alanlara yönelme eğilimlerinin yüksek olduğu belirtilmiştir.

Tan ve Laswad (2006), Yeni Zelanda’da öğrenim gören üniversite öğrencilerinin muhasebe mesleğine yönelik algılarını planlı davranış modeli çerçevesinde incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. 1422 öğrencinin katılım gösterdiği çalışmada, öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik algılarının belirlenmesinde kişisel tutumlarının, aile, arkadaş, üniversitesi hocası gibi rol model alınan referans gruplarının ve muhasebe mesleğinin fonksiyonel özelliklerinin olumlu etkisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışma da ayrıca Yeni Zelandalı öğrencilerin, Yeni Zelanda’da öğrenim gören yabancı öğrencilere göre muhasebe mesleğinin çalışanlara sunduğu aylık kazanç, geniş çalışma olanağı ve gelecekte maddi anlamda belli bir refah seviyesine ulaşma gibi imkânlara daha olumlu baktığı belirtilmiştir. Bununla birlikte Yeni Zelanda’da öğrenim gören yabancı öğrencilerin, Yeni Zelandalı öğrencilere göre muhasebe mesleğini sıkıcı bir meslek olarak nitelendirdiği de çalışmada tespit edilen sonuçlar arasındadır.

5. SONUÇ

Çalışmada muhasebe eğitimi alan üniversite öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik başarılarını, muhasebe bilimine yönelik kariyer süreçlerini ve muhasebe mesleğini seçmelerini etkileyen faktörler ile muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini, iş performansı ve başarısını etkileyen faktörleri konu edinen 20 yerli, 20 yabancı çalışma incelenmiştir. İncelenen çalışmalarda özellikle regresyon analizi yöntemi kullanılan çalışmalar tercih edilmiştir. İncelenen çalışmalarda da görülebileceği üzere kişiler meslek seçiminde çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Bu bazen mesleğe yönelik maddi beklentiler olabileceği gibi bazen de aile, arkadaş, rol model gibi kişinin sosyal çevresi olmaktadır. Bununla birlikte muhasebe mesleği seçimini etkileyen faktörler kültürlere ülkelere, bölgelere göre de farklılık göstermektedir. Aynı ülkede yapılan iki çalışmadan birinde muhasebe mesleğinin bireylere sunduğu geniş iş olanağı meslek seçiminde olumlu bir etken iken bir diğer çalışmada mesleğin kişiye sunduğu kazanç meslek seçiminde önemli bir faktör olabilmektedir. Benzer şekilde muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini, iş performansını ve iş başarısını etkileyen faktörlerin de kültürlere, ülkelere, bölgelere göre farklılık gösterdiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim meslekler her ülkede aynı değeri görmemektedir. Bununla birlikte ülkelerin yasal ve politik düzenleri mesleklere olan ilgiyi ve beraberinde o meslekteki başarıyı da etkileyebilmektedir. Nitekim muhasebe meslek mensuplarının verecekleri kararlarda mükellef, devlet ve amirleri arasında kalması çok görünen bir durumdur.

Bu çalışma, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ve muhasebe meslek mensuplarının kariyer süreçlerine yönelik objektif bilgiler sunmaktadır. Farklı mesleklere veya sektörlere yönelik olarak yapılacak derleme çalışmaları da ilgili alanlara yönelik objektif bakış açıları kazandıracaktır.

Kaynakça

- Abdelmoula, L. (2020), “The Impact of Extrinsic Job Satisfaction Factors on the Organizational Commitment of Accounting Professionals in Tunisia”. *Management Science Letters*. 10: ss. 3003-3008.
- Aksu, İ., Tursun, M. (2018), “Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Motivasyon ve Beklenti Düzeylerinin Akademik Başarılarına Etkisi”. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. 9 (2): ss. 17-31.
- Aktaş, A., Saraçbaşı, O., (2005), *Negatif Binom Regresyon Modeli*, VIII. Ulusal Biyoistatistik Kongresi, 20-22 Eylül 2005, Bursa, ss. 124 – 129.
- Akyatan, A., Kutluk, F.A. (2015), “Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Etik Karar Alma Sürecini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 1 (4): ss. 42-66.

- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2010), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı. Altıncı Baskı. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Apalı, A., Acun, Ö. (2019), “Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerde Yeşili Koruma Bilincinin Yeşil Muhasebe Üzerindeki Etkisinin Araştırılması”. Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi. 1 (1): ss. 18-36.
- Arı, A., Önder, H. (2013), “Farklı Veri Yapılarında kullanılabilir Regresyon Modelleri”, Anadolu Tarım Bilim Dergisi, 28 (3): ss. 168-174
- Arif, S., Iqbal, J., Khalil, U. (2019), “Factors Influencing Students’ Choices of Academic Career in Pakistan”. FWU Journal of Social Sciences. 13 (1): ss. 35-47.
- Ayboğa, H., (2003) “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 18(1): ss. 327-359.
- Aydemir, O. (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar Ve Beklentiler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 67: ss. 71-84.
- Bekoe, R. A., Owusu, G. M. Y., Ofori, C. G., Essel-Anderson, A., Welbeck, E. E. (2018), “Attitudes Towards Accounting and Intention to Major in Accounting: a Logistic Regression Analysis”. Journal of Accounting in Emerging Economies. 8 (4): ss. 459- 475.
- Buky Folami, L., Asare, K., Kwesiga, E., Bline, D. (2014), "The Impact of Job Satisfaction and Organizational Context Variables on Organizational Commitment." International Journal of Business & Public Administration. 11 (2): ss. 1- 18.
- Bulutoding, L., Majid, J., Suwandi, M., Salam, S. (2020), “Analysis of Factors Affect the Understanding of International Financial Reporting Standard (IFRS) of Accounting Students of Higher Education in Makassar”. International Journal of English Literature and Social Sciences. 5 (2): ss. 427- 433.
- Büyükyılmaz, O., Vargün, H., Uygurtürk, H. (2018), “Mesleki Bağlılığın İştatmini Üzerindeki Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 9 (17): ss. 53- 71.
- Cengiz, S., Tekin, B. (2019), “Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerde Strese Neden Olan Faktörlerle Derse Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkinin Araştırılması”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 81: ss. 183- 212.
- Chen, J.-C., Silverthorne, C. (2008), “The Impact of Locus of Control on Job Stress, Job Performance and Job Satisfaction in Taiwan”. Leadership&Organization Development Journal. 29 (7): ss. 572-582.
- Çarıkçı, O. (2017a), “Muhasebe Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Yönelik Tutumlarının Sektörde Çalışma Niyetine Etkisi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 76: ss. 221-238.
- Çarıkçı, O. (2017b), “Muhasebe Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Motivasyonları ve Muhasebe Bölümünü Tercihlerinin İrdelenmesi”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 22 (4): ss. 1223-1233.
- Cox, R., (1983), Some Remarks on Overdispersion. Biometrika,70: ss. 269-274.
- Demir, İ., Temelli, F. (2019), “Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Motivasyon ve Beklentilerinin Değerlendirilmesi: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Örneği”. Erzurum Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 9: ss. 33-50.
- Deniz, Ö. (2005), Poisson Regresyon Analizi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1: ss. 59-72.
- Dibabe, T. M., Wubie, A. W., Wondmagegn, G. A. (2015), “Factors that Affect Students’ Career Choice in Accounting: A Case of Bahir Dar University Students”. Research Journal of Finance and Accounting. 6 (5): ss. 146-153.

- Durgut, M., Pehlivan, M. (2019), "Muhasebe Öğrencilerinin Meslek Seçimini Etkileyen Faktörlerin Analizi". Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi. 9 (17): ss. 103- 118.
- Dursun, S., Kaya, U., İştar Işıklı, E. (2015), "Kişilik- İş Uyumunun Duygusal Tükenmişlik İle İş ve Yaşam Doyumu Üzerindeki Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Uygulama". Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi. 5 (9): ss. 55-69.
- Erdoğan, M., Dinç, E. (2009), "Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. 43: ss. 154-169.
- Erduru, İ., Deran, A., Uzun, E. (2017), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmiřliđinin İş Tatmini Üzerine Etkilerinin Değerlendirilmesi: Adana Hacı Sabancı Organize Bölgesinde Bir Araştırma". Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi. 10 (2): ss. 158- 176.
- Gör, Y. (2017), "Farklı Eğitim Programındaki Öğrencilerin Finansal Muhasebe Dersine İlişkin Algılarına Yönelik Bir Uygulama: Çankırı Örneği". Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi. Özel Sayı. ss. 351- 368.
- Gündüz, M., Özen, E. (2016), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Mesleki Memnuniyetlerinin Analizi: Uşak İli Örneği". Muhasebe ve Finansman Dergisi. 70: ss. 67- 90.
- Güneş, R., Durmuş, A. F., Solak, B. (2012), "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi". Akademik Yaklaşımlar Dergisi. 3(2): ss. 57-66.
- Hacırüstemoğlu, R. (2009), "Türkiye’de Muhasebe Eğitimi İçin On Yıllık Hedefler". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 11(3): ss. 19-32.
- Hai, P. T. (2017), "The Research of Factors Affecting the Job Satisfaction of Auditors in Auditing Firms: Empirical Evidence in Vietnam". International Journal of Economic Research. 14 (9): ss. 315-328.
- Harun, A. (2020), "Analysis of Accounting Student Perceptions towards the Desire for a Career as Qualified Accountants: Case Study on Higher Education in Medan". Research Journal of Finance and Accounting. 11 (2): ss. 95-104.
- Hasim, F., Darmayanti, N., Dientri, A. M. (2020), "Analysis of Factors that Influence Accounting Students Choose Career As A Public Accountant". Journal of Auditing, Finance and Forensic Accounting. 8 (1): ss. 19- 26.
- Herawati, N. T., Candiasa, I M., Yadnyana, I K., Suharsono, N. (2018), "Factors That Influence Financial Behavior Among Accounting Students in Bali". International Journal of Business Administration. 9 (3): ss. 30-38.
- Kaplanoğlu, E. (2014), "Mesleki Stresin Temel Nedenleri Ve Muhtemel Sonuçları: Manisa İlindeki SMMM’ler Üzerine Bir Araştırma". Muhasebe ve Finansman Dergisi. 64: ss. 131- 150.
- Karakaş, A., Saban, M., Aslan, A. (2017), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özelliklerinin İş Tatmini ve Mesleki Bağlılıklarına Etkisi". Mali Çözüm Dergisi. ss. 41-62.
- Kılınçarslan, T. B., Küçüksüleymanoğlu, R. (2019), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Örgütsel Bağlılıklarının İş Tatmini Üzerindeki Etkisi". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 21 (4): ss. 1078-1090.
- Mosuin, E., Mat, T. Z. T., Ghani, E. K., Alzeban, A., Gunardi, A. (2019), "Accountants’ Acceptance of Accrual Accounting Systems in the Public Sector and its Influence on Motivation, Satisfaction and Performance". Management Science Letters. 9: ss. 695-712.
- Mustapha, M., Hassan, M. H. A. (2012), "Accounting Students’ Perception on Pursuing Professional Examination". International Journal of Education. 4 (4): ss. 1-15.

- Nakip, M. (2013), Pazarlama Araştırmalarına Giriş (SPSS Uygulamalı), Dördüncü Baskı. Seçkin Yayıncılık.
- Ng, Y.-H., Lai, S.-P., Su, Z.-P., Yap, J.-Y., Teoh, H.-Q., Lee, H. (2017), "Factors Influencing Accounting Students' Career Paths". Journal of Management Development. 36 (3): ss. 319- 329.
- Nguyen, D. H. (2020), "An Analysis of Underlying Constructs Affecting the Job Satisfaction Amongst Accountants". Management Science Letters. 10: ss. 1069- 1076.
- Özarıcı, Ö. (1996), Farklı Not Sistemlerinde Öğrencinin Başarılı Olma Olasılığının Probit Regresyon Analiziyle Değerlendirilmesi, Osmangazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Özdemir, F. S., Bulut, E., Ünal, İ. H. (2018), "Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Matematiğe Bakış Açısı ve Akademik Başarıları". Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 11 (4): 143-161.
- Özkan, K. (2009), Toprağın Tarla Kapasitesi Değişiminin Toprak Türüne Göre Temel Bileşenler Regresyon Analizi İle Modellenmesi Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi Seri: A, Sayı: 2, Issn: 1302-7085, ss. 1-9.
- Öztürk, V., Koçyiğit, S. Çil, B., Emine Ç. (2011), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği". Doğu Üniversitesi Dergisi. 12 (1): ss. 84- 98.
- Shan, T. Y., Rou, W. J., N., Radha K. (2019), "Factors Influencing Accounting Students in UCSI University in Choosing Internal Audit as Their Career Options". Proceedings of the 2019 2nd International Conference on E-Business, Information Management and Computer Science.
- Srيرهجي, K., Supeno, S., Faturahman, A. (2019), "Understanding the Intentions of Accounting Students to Pursue Career as a Professional Accountant". Binus Business Review. 10 (1): ss. 11- 19.
- Sugahara, S., Boland, G., Cilloni, A. (2008), "Factors Influencing Students' Choice of an Accounting Major in Australia". Accounting Education: an International Journal. 17: ss. 37-54.
- Tan, L. M., Laswad, F.(2006), "Students' Beliefs, Attitudes and Intentions to Major in Accounting". Accounting Education: an International Journal. 15 (2): ss. 167- 187.
- Tekin, B., Deniz, B. (2019), "Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Stresi, İş Performansı ve İş Tatmini Düzeyleri Üzerinde Kontrol Odağı Etkili Bir Faktör mü?". Muhasebe ve Finansman Dergisi. 84: ss. 65- 94.
- Temelli, F. (2019), "Öğrencilerin Muhasebe Derslerinde Teknoloji Kullanımına Yönelik Tutumlarının, Derse Odaklanma ve İlgileri Üzerine Etkisinin Faktör Analizi ve Yapısal Eşitlik Modeli ile İncelenmesi: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi İİBF Örneği", Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8 (4): ss. 3651-3667.
- Temelli, F., Çınar, Ö. (2018), "İİBF Öğrencilerinin Maliyet Muhasebesi Dersine Yönelik Başarı ve Tutumları Arasındaki İlişki: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi'nde Bir Uygulama". Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 6 (4): ss. 559- 567.
- Topcu, Y. (2008), Çiftçilerin Tarımsal Destekleme Politikalarından Faydalanma İstekliliğinde Etkili Faktörlerin Analizi: Erzurum İli Örneği. Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, 21(2), ss. 205–212
- Türel, A. (2011), Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Türker, M. (2018), "Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 20(1): ss. 202-235.
- Vural, A. (2007), Aykırı Değerlerin Regresyon Modellerine Etkileri ve Sağlam Kestiriciler. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Wen, L., Hao, Q., Bu, D. (2015), "Understanding the Intentions of Accounting Students in China to Pursue Certified Public Accountant Designation". *Accounting Education: an International Journal*. 24 (4): ss. 341-359.

İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN ULUSLARARASI GÜVENCE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE RAPORLANMASI*

Gülşen CAN

Dr. Gülşen Can, İç Denetçi, BOTAŞ

Recep GÜNEŞ

Prof. Dr. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Malatya

* Bu makale, Dr. Gülşen Can'ın "İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi Ve Raporlanması" konulu doktora tezinin teorik kısmından oluşturulmuştur.

İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN ULUSLARARASI GÜVENCE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE RAPORLANMASI

ÖZET

Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle finansal raporlama ve denetim sistemlerinin artan önemi, işletmelerin bu sistemleri gerçekçi bir yaklaşımla ele almalarını gerekli kılmaktadır. Finansal tabloları doğru ve tam okuyabilmek için bütünlük, adil ve şeffaf bir yöntem üzerinde durulması amacıyla çıkarılan uluslararası standartlar, tüm sermaye piyasası yatırımcıları tarafından alınacak yatırım kararlarını etkileyecektir. Günümüze kadar işletmeleri tanıma amacıyla tarihi finansal bilgiler üzerinde durulmuş olmakla birlikte, işletme varlıklarının değerini doğrudan etkileyebilecek ileriye dönük finansal pozisyonları belirleyen tahminlere giderek daha fazla talep olmaktadır.

Bu çalışma, uluslararası denetim ve güvence standartlarını belirleyen çeşitli kuruluşların yayımladığı uluslararası denetim ve güvence standartları ile düzenlemeleri ışığında, ileriye yönelik finansal bilgi, uluslararası güvence uygulamaları hakkında farkındalığının artırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle güvence hizmetlerine ve ileriye dönük finansal bilgi kavramlarına değinilmiş, çeşitli uluslararası güvence standartlarına ait yaklaşımlar incelenmiş neticede uluslararası güvence standartları ile proforma mali tabloların güvence denetimi irdelenmiştir.

Sonuç olarak güvence denetim uygulamaları arttıkça, ileriye yönelik finansal bilginin kullanıcı muhakemesini etkileme düzeyini artıracığı ve karar alma süreçlerini kolaylaştırıcı rol üstleneceği düşünülmektedir. Ülkelerarası artan ekonomik iş birlikleri, yabancı sermaye akımının hızlanması, çok uluslu veya yabancı sermayeli şirketlerin konsolidasyon işlemlerinin uyumlaştırılması kısacası uluslararası piyasaların dili ile konuşabilmek adına bu tarz güvence hizmetlerinin Türkiye’de bilinirliğinin artırılması ve kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Güvence Standartları, Proforma Finansal Tablolar

JEL Sınıflandırma Kodları: M 42, M 49

ANALYSIS AND REPORTING OF FORWARD LOOKING FINANCIAL INFORMATION IN TERMS OF INTERNATIONAL ASSURANCE APPLICATIONS

ABSTRACT

In recent years, the increasing importance of financial reporting and auditing systems with the effect of globalization makes it necessary for businesses to deal with these systems with a realistic approach. International standards, which were issued to focus on an integrated, fair and transparent method in order to read the financial statements accurately and completely, will affect the investment decisions to be made by all capital market investors. Although historical financial information has been emphasized for the purpose of recognizing businesses, there is an increasing demand for forecasts that determine the future financial positions that can directly affect the value of business assets.

In this study, it is aimed to increase awareness about prospective financial information and international assurance practices in the light of international audit and assurance standards and regulations published by various institutions that set international audit and assurance standards. For this purpose, first of all, assurance services and the concepts of forward-looking financial information are mentioned, approaches to various international assurance standards are examined, and finally, the assurance audit of international assurance standards and pro forma financial statements are examined.

As a result, as assurance audit practices increase, it is thought that prospective financial information will increase the level of influencing user judgment and play a role in facilitating decision-making processes. Increasing international economic cooperation, accelerating the flow of foreign capital, harmonization of the consolidation processes of multinational or foreign capital companies, in short, in order to speak the language of international markets, the awareness of such assurance services in Turkey and their use should be expanded.

Keywords: Prospective Financial Information, Assurance Standards, Proforma Financial Statements

JEL Classification Codes: M 42, M 49

1. GİRİŞ

Günümüzde yatırım kararları alınırken tarihi finansal tablo bilgilerinin yanında geleceğe yönelik bilgiler de önem kazanmıştır. Bir yatırım kararının uygulanması ve sonucunun alınması gelecekte gerçekleşeceğine göre, gerçekleşme zaman kesitinde, olacaklara yönelik bilgilerin yatırım kararında göz önünde tutulması başarı için bir zorunluluktur. Yatırımların kalitesi aslında işletmelerin gelecekte kazanç yaratabilme kabiliyetlerine bağlı olup, bu kazancın olasılığının incelenmesi, yatırımcılar, girişimciler, kredi kuruluşları, finansal raporları hazırlayan muhasebeciler ve yorumlayan uzmanlar için önem taşımaktadır (Davey, 2001: 23).

Bu kapsamda işletmelerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması ve firma hakkında sağlıklı kararların alınması için işletme tarafından üretilmiş doğru ve güvenilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç “şeffaflık” kavramını ön plana çıkartmaktadır. İşletmelerde şeffaflığın sağlanarak ilgili taraflara güvence verilebilmesi iki koşula bağlıdır. Bunlar, finansal tabloların belirli standartlara göre hazırlanması ve bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesidir.

Bağımsız denetim şirketlerinin sadece bağımsız denetim hizmeti sunmadıkları görülmektedir. Türkiye’de yayınlanan şeffaflık raporları; bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerinin yaklaşık yüzde yirmilik bir kısmının bağımsız denetimden elde edilirken; diğer kısmının ise bağımsız denetim dışı hizmetlerden oluştuğunu ortaya koymaktadır. Bu hizmetlerden bir tanesi de, güvence hizmetleridir. Güvence hizmetleri; tarihi finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da finansal tablo kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Yanık ve Can, 2016: 128).

2. GÜVENCE HİZMETLERİNE GENEL BAKIŞ

Sermaye piyasalarının ve teknolojinin gelişmesi ile günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak güvence hizmeti olarak adlandırılan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan hizmetler ortaya çıkmıştır. Bu hizmetler finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da bilgi kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Altıntaş, 2011:15). Bu amaca hizmet etmek üzere yapılan güvence hizmetlerini; karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini artıran bağımsız profesyonel hizmetler olarak tanımlamak mümkündür. Bu hizmetler; genel olarak, tarihi finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da finansal tablo kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Yanık ve Can, 2016: 131).

2.1. Güvence Hizmetlerinin Tanımı ve Unsurları

Güvence denetimi ise “sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetimin konusunu oluşturan bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirmesinin bir çıktısı) ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmeyi amaçladığı denetim” olarak ifade edilmiştir (KGK, GDS 3000:8).

Güvence hizmetlerini oluşturan beş temel unsur bulunmaktadır. AICPA ve IFAC açısından güvence sözleşmelerinin belirlenmiş unsurları; a) uygulayıcı, sorumlu taraf ve kullanıcıları içeren üçlü taraf ilişkisi, b) konu, c) ölçüt, d) kanıt ve e) güvence sözleşmesine uygun biçimde yapılan yazılı güvence raporudur (Dinç ve Atabay, 2016: 1531).

2.1.1. Üçlü Taraf İlişkisi

Üçlü taraf ilişkisi (three party relationship), güvence sözleşmelerinin unsurlarından biridir. Güvence sözleşmeleri; uygulayıcı (practitioner), sorumlu taraf (responsible party) ve amaçlanan kullanıcılar (intended users) olmak üzere üç ayrı tarafı içermektedir (Arens, vd. 2006:10).

a. Uygulayıcı

Bu kavram UDS ve ISRE’de, sadece tarihi finansal bilgileri içeren sözleşmelerin incelenmesini ve denetimini yapan kişiler için kullanılan “denetçi” kavramından daha geniş bir anlama sahiptir. Güvence hizmetleri denetçiler tarafından verilebileceği gibi diğer profesyoneller tarafından da verilebilir. Güvence kavramı birçok alanda kullanılan bir kavramdır ve her alanda denetçi unvanına

sahip uzmanlar olmayabilir. Dolayısıyla, bu hizmet denetçi dışındaki diğer uzman kişiler tarafından da verilebilmektedir (Atabay, 2018: 41).

b. Sorumlu Taraf

GDS 3000'de tanım olarak sorumlu taraf; dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır. Güvence sözleşmelerindeki sorumlu taraflar, birey veya bir kuruluşun temsilcisi olarak dava konusundan sorumlu olan kişi veya kişilerdir. Örneğin, finansal beyanların hazırlanmasından veya iç kontrolün işlemesi ve yürütülmesinden yönetim sorumludur (KGK GDS 3000:9).

c. Kullanıcılar

Uygulayıcının hazırladığı güvence raporunu kullanacak olan kişi ya da kurumlardır. Bunlar işletmelerin hazırladıkları finansal ya da finansal olmayan raporları kullanarak karar verecek olan taraflardır (Dinç ve Atabay, 2016:1531).

2.1.2. Konu

Güvence sözleşmelerinde, yönetim beyanları ve belgeler, yönetim politikaları, performansı, sistem ve süreçleri, uyum durumu, uygunluk beyanı, veri performans belirteçleri ve yönetimin tüm raporları güvence konusu edilebilir (LMBA. "LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2", 2013:8). Güvence hizmetleri çok çeşitli konularda verilmekte olup aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Gülten, 2014:1).

Finansal tablolarda yer alan finansal performansa veya finansal varlıklara ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; cironun tespiti, alacakların gerçekte var olup olmadığı, sürdürülebilirlik raporu gibi),

- Finansal olmayan performanslara ve durumlara ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; etkinlik, verimlilik, müşteri sayısı, müşteri sadakat derecesi gibi)
- Sistem ve süreçlere ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; iç kontrol sistemi bilişim sistemi, kalite güvence sistemi, pazarlama sistemi gibi),
- Davranışlara, davranış kalıplarına ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; kurumsallaşma derecesi, kurumsal yönetim, kurum kültürü, etik ilkelere uyum, insan kaynakları politikaları gibi).

2.1.3. Ölçüt

Ölçüt, güvence raporunun oluşturulması için uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Hangi konuya ilişkin güvence talep ediliyorsa, o konunun hazırlanmasında temel alınan kurallar ölçütlerdir. Örneğin, finansal bilgiler üzerine rapor hazırlanması istenmişse, uygulayıcının temel alacağı kriter, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri veya Muhasebe Standartları olacaktır. Güvence raporlarının oluşturulmasında uygulayıcılar, mutlaka gerek otoriteler tarafından belirlenmiş gerekse yasa ve yönetmelikler tarafından düzenlenmiş ölçütleri kullanmak zorundadırlar. Uygulayıcı sözleşmenin kabulünden önce güvence konusunun ölçülmesi ve değerlendirilmesi için ölçütün uygunluğunu değerlendirmelidir (Atabay, 2018:43).

2.1.4. Kanıt

Denetim kanıtı denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir (KGK BDS 500:5).

Uygulayıcının elde edeceği kanıt, görüş oluşturmaya yetecek nicelik ve nitelikte olmalıdır. Yeterli nicelikteki kanıtın elde edilmesinde uygulayıcı mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır. Kanıtın nicel olarak yeterli olması, incelenecek hesap kaleminin önemlilik ve risk unsurları ile kanıtın elde edilme maliyetine bağlıdır (Atabay, 2018:43).

Uygulayıcı, güvence hizmeti konusuna ilişkin beyanın önemli aksaklıklar içermediğine dair yeterli ve uygun kanıt (evidence) toplamak için, güvence sözleşmelerine ilişkin çalışmaları mesleki şüphecilik yaklaşımı ile planlar ve gerçekleştirir. Güvence sözleşmesini planlarken ve

gerçekleştirirken, (özellikle de kanıt toplama işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken) önemliliği, sözleşme riskini ve kanıtın nicelik ve niteliğini dikkate alır (Altıntaş, 2011:26).

Denetçi bir denetim görüşüne ulaşabilmek için her denetim alanında farklı denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtı elde eder. Denetim tekniklerinin birbirlerine bir üstünlüğü söz konusu değildir. Denetlenen objeye veya denetim alanına uygunluğu ve gerekli miktarda olması yeter koşuldur. Bunlardan sadece analitik incelemeler tek başına bir denetim kanıtı olamazlar. Analitik incelemeler sonucunda elde edilen bulguların denetim kanıtı olarak kullanılabilmesi için diğer bulgular ile desteklenmesi ve analitik inceleme sonuçlarını haklı çıkarması gerekir. Ancak denetim bulgularını kaynaklarına göre iç/dış kaynaklardan elde edilenler şeklinde sınıflandığında dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin (örneğin; müşterilerden elde edilen doğrulama) iç kaynaklardan elde edilene üstünlüğü kabul edilir.

2.1.5. Güvence Raporu

Denetçi, güvence konusu ile ilgili denetim çalışmalarını tamamladıktan ve rapor öncesi ek çalışmaları yerine getirdikten sonra denetim görüşü oluşturulur ve denetim raporu düzenlenir. Denetçinin “güvence konusunda elde ettiği görüşü açık bir ifade ile beyan ettiği yazılı rapora güvence raporu” denir (Atabay, 2018:45).

ISAE 3000 standardına göre güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (KGK GDS 3000:23).

- (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- (b) Muhatap,
- (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetimin konusunu oluşturan bilgilere ve -uygun hallerde- dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama, (Denetçinin ulaştığı sonuç, uygun tarafın yaptığı bir beyan kullanılarak ifade edilmiş ise; söz konusu beyan güvence raporu ile birlikte sunulur, güvence raporunda tekrar gösterilir veya hedef kullanıcılara sunulacak bir kaynakta referans olarak gösterilir.)
- (ç) Geçerli kıstasların tanımlanması,
- (d) Uygun olması durumunda, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın tanımı,
- (e) Geçerli kıstasların belirli bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetimin konusunu oluşturan bilgilerin başka amaçlara uygun olmayabileceğine yöneltecek bir ifade,
- (f) Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını tanımlayan bir ifade,
- (g) Denetimin GDS 3000 veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda, söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade,
- (ğ) Denetçinin şirketinin, Kalite Kontrol Standartları (KKS) 1’i veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- (h) Denetçinin, KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- (ı) Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti.

Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde ise, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir:

(i) Denetçinin ulaştığı sonuç:

(i) Uygun hallerde- denetçinin ulaştığı sonuç, okunacağı bağlam açısından hedeflenen kullanıcıları bilgilendirir.

(ii) Makul güvence denetiminde sonuç, olumlu bir ifade şekli kullanılarak bildirilir.

(iii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin denetimin konusunu oluşturan bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini düşünmesine yol açacak bir husus ya da hususların olup olmadığını bildirecek şekilde ifade edilir.

(iv) (ii) veya (iii) paragraflarında yer alan sonuç, dayanak denetim konusu için uygun ifade şekli kullanılarak denetim şartlarındaki geçerli kıstaslar uyarınca aşağıdaki gibi ifade edilir:

a. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,

b. Denetimin konusunu oluşturan bilgiler, geçerli kıstaslar veya

c. Uygun tarafın verdiği beyan.

(v) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:

a. Olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan hususlar

b. Olumlu sonuç dışındaki sonuç

(j) Denetçinin imzası,

(k) Güvence raporunun tarihi: Güvence raporu denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olan kanıtları elde ettiği tarihten itibaren geçerlidir.

(l) Denetçinin adresi.

Güvence raporunda görüş, sözleşme türüne göre farklı şekillerde ifade edilir (Altıntaş, 2011:29). Beyan temelli sözleşmelerde, uygulayıcı görüşünü iki şekilde ifade edebilir:

1) Sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak (Örneğin: “Görüşümüze göre, sorumlu tarafın iç kontrollerin etkin olduğuna dair beyanı, tüm önemli yönleriyle, XYZ ölçütüne dayanarak, gerçeği yansıtmaktadır.”)

2) Doğrudan konu ve ölçüte dayanarak (Örneğin: Görüşümüze göre, iç kontroller, XYZ ölçütüne dayanarak, tüm önemli yönleriyle, etkindir.) Özellikle doğrudan raporlama sözleşmesinde, meslek mensubunun görüşü doğrudan konu ve ölçüte dayanarak ifade edilir.

Güvence denetimi raporu hazırlama sürecinde gerek işletme içi gerek işletme dışı bazı kısıtlarla karşılaşmaktadır. Güvence denetimi raporlarının verimliliğini de etkileyen bu hususlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Rapor düzenlenmesine ilişkin talep eksikliği,
- Maliyet,
- Müşterinin hazırlanan raporların güvence seviyesini anlamlandırılmaması,
- Raporun sınırlı kullanımı alanı,
- Yasal mevzuat ile ilgili konular,
- Yeterli raporlama standardının olmaması,
- Rapor konusunun netliği hususunda zorluk,
- Diğer sebepler (uzmanlık alanı dışında denetim vs.).

3. İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ VE STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE RAPORLAMA YAPILMASI

Yakın zamana kadar finansal planlama ile ilgili çalışmaların kapsamı daha dar olarak gerçekleştirilmekteydi. Fon ihtiyaçlarının karşılanması için kısa veya uzun vadeli nakit durumuna ilişkin bilgiler, kısmi hesaplamalar yoluyla rutin olarak yenileme işlemlerinin yapılması şeklinde ortaya çıkıyor ve işletmelerin finans yönetiminde olası bir çıkmaza girmemesi için, kaynaklar ile kullanımlar arasındaki ilişkinin en verimli ve gerçekçi şekilde belirlenmesi hayati önem taşımaktaydı. Ancak kaynaklar ve kullanımlar arasındaki bu ilişkinin proaktif olarak düzenlenebilmesi, finansal öngörü çalışmalarının detaylı olarak yapılması ve belirlenen standartlar çerçevesinde raporlanmasını zorunlu kılmaktadır.

3.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgi ile İlgili Genel Esaslar

Özellikle uzun vadeli stratejik kararlar alınırken gerekli kaynakların iç kaynak veya dış kaynak kullanımı seçenekleri ile sağlanmalı ve en iyi şekilde analiz edilmelidir. Bu noktada işletmeler alternatif kaynakları değerlendirilirken, sermaye artırımına giderek iç kaynak temini veya uzun vadeli borçlanma ile dış kaynak temini gibi, doğru ve zamanında elde edilen bilgiler ışığında hareket etmelidirler. Bu nedenle uzun vadeli kaynak kullanımı halinde, işletmelerin gelecek dönemlere ait öngörü, tahmin gibi ileriye yönelik finansal bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Bahse konu ihtiyacın karşılanması amacıyla, kullanılacak çeşitli finansal analiz teknikleri ile proforma finansal tablolar hazırlanmaktadır.

3.1.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgi Kavramı

“İleriye yönelik finansal bilgiler (İYFB) gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan finansal bilgiler” anlamına gelir. İleriye yönelik finansal bilgiler bir tahmin veya projeksiyon (öngörü) olabilir; veya bu ikisinin bir birleşimi olabilir. Örneğin, bir yıllık tahmin artı beş yıllık bir projeksiyon gibi her ikisinin bileşimi şeklinde olabilir (KGK GDS 3400:5).

Finansal öngörü ise, geleceğe ilişkin finansal bilgilerin mantıksal değerlendirmesi ve geleceğe dönük tespitlerin bugünden yapılması yoluyla ortaya çıkacak fon gereksinimlerini belirlemeye yönelik faaliyetleri kapsayan bir süreçtir. Finansal öngörü, planların sağlıklı ve gerçekçi olması açısından önem taşımaktadır (Karabulak, 2009:19).

Projeksiyon veya öngörü 3400 nolu Güvence denetim standartlarında aşağıdaki gibi açıklanmıştır. (GDS 3400:4);

(a) “Kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara” veya

(b) “En iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımların bir bileşimine” dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir.

Tahmin ise, yönetimin bilgilerin hazırlandığı tarih itibarıyla gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetlerle (en iyi tahmine dayalı varsayımlar) ve yönetimin meydana gelmesini beklediği geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir (GDS, 3400:5).

İşletmeler yoğun rekabet ortamında var olma mücadelesini devam ettirebilmek, büyümeyi sağlamak ve gelecekte karşılaşılabileceği muhtemel risklerden korunmak için çeşitli planlar yaparlar. Bu planlardan finansal planlama; tahmin edilen fon ihtiyaçlarının karşılanması için uygun olarak hazırlanan düzenlemeleri içeren ve finansman ve tedarik fonksiyonlarını belirleyen ve kontrol eden bir süreç olarak tanımlanmıştır. Ayrıca finansal planlamanın kapsamına giren hususlar aşağıda sıralanmıştır (Brealey, Meyers ve Marcus, 1997:496);

- Firma içi yatırım ve finansman tercihlerinin analizinin yapılması,
- Şimdi alınan kararların gelecekteki sonuçların tahmininin yapılması,
- Hangi alternatiflerin uygulanacağına karar verilmesi,
- Finansal planlamada saptanmış amaçlar yönündeki performansın ölçülmesi.

Tüm finansal planlama süreçlerinde olduğu gibi, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayanağını oluşturan varsayımların belirlenmesi, bilgilerin hazırlanması ve ilgili alanlarda kullanımında sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bir yönetim aracı olarak kullanılabilen ve yönetimin gözetiminde hazırlanan proforma finansal tablolar ile hem işletme hakkında en güncel ve net bilgi kamuoyu ile paylaşılmış olur hem de işletme ile ilgili taraflara güven verilerek dış kaynak tedariki kolaylaştırılmaktadır. Özellikle yöneticiler, olası pazar fırsatlarını değerlendirmek veya gözden geçirmek, hukuki davalarda muhtemel sorunlarını önlemek, şeffaf ve doğru raporlama yapabilmek için İYFB'yi kullanmak isterler.

İYFB çalışmaları sadece ticari organizasyonlarının tahminlerinde değil devletlerin gelir tahminlerinde de kullanılmaktadır. Gelir tahminleri, faaliyetlerin uygulanabilir ve sürdürülebilir olması amacıyla harcama programlarının düşmesi gereken taban çizgisini gösterdiği için devlet bütçelerinin geliştirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Örneğin, oldukça karmaşık bir tahmin modeli, tarihsel verilere uygulandığında mükemmel bir uyum sağlayabilir ancak önümüzdeki bütçe döngüsünde belirli bir ideolojik tercihe uygun model varsayımları kullanma fırsatını da ortaya koyabilir. Buna karşılık, yalnızca önceki yılın gerçekleştirmelerini kullanan basit bir tahmin şeffaftır ve bu nedenle manipülasyonu zordur. Ancak bazı planların gerçekten alınabilir ve uygulanabilir olup olmadığı konusunda ek tartışmalar oluşturarak öngörü hataları üretebilir. Devlet gelir tahminleri genellikle öngörülen ekonomik koşulları ve devlet vergi gelirlerini birbirine bağlayan nedensel bir modelden oluşur. Nedensel modelin karmaşıklığı bölgelere göre değişmekle birlikte ekonomi, vergi tabanı ve vergi geliri arasındaki ilişkiyi belirlemeyi içerir. Thompson ve Gates, işletme tahminleri literatüründen hareketle, devlet gelir artışı belirlemeye yönelik basitleştirilmiş bir yaklaşımın uygulanmasını önermektedir. Buna göre geçmiş büyüme oranlarının basit ortalaması, beklenen büyüme oranlarının en iyi tahmincisidir. Bununla birlikte öngörme literatürünün önemli kısmı, tahmin edilecek değişkenin karmaşık nedensel modellemesi denenerek katma değeri sorgular ve basit modellerin daha iyi olmasa da iyi sonuç verdiğini ve tahmin sonucuna müdahale etmenin daha az eğilimli olduğunu önermektedir (Mikesel, John ve Justin, 2014:188).

Yapılan tahminler, yakın vadeli bütçe döngüsünde yer alacak politikaların belirlenmesinde hangi varsayımların kullanılacağına dair politik bir pazarlığın başlangıcını temsil etmektedir. Bu noktada yapılan tahminlerde, siyasi ideoloji veya belki de doğrudan siyasi bir müdahalenin, bir tahmin hatası kaynağı olarak belirlenmesi söz konusudur (Mikesel, John ve Justin, 2014:190).

Günümüzde özellikle kullanıcı taraflar arttıkça İYFB tahmin açıklamalarına olan ihtiyacın artması, bu tür bilgilerin güvenilirliği ve denetlenebilirliği hakkında bir takım endişeler doğurmuştur. Bu endişeler, denetlenmiş finansal bilgilerle iletilen mesajlara ilişkin farklı finansal rapor kullanıcıları gruplarının algılarındaki farklılıklar ve muhtemel denetim hatalarının profesyonel olarak kabul edilmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

3.1.2. İleriye Yönelik Finansal Bilginin Kullanım Amaçları

FASB tarafından yapılan bir çalışmada, proforma finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerde ne tür bir finansal bilgi talep ettikleri sorulmuştur. Katılımcıların çoğunluğu, daha “ileriye dönük” bilgi istediklerini; yani işletmenin eğilimlerini, piyasa trendlerini, üretecekleri ürünlerini ve piyasa rekabetini değerlendirmelerine yardımcı olacak bilgiler istediklerini belirtmişlerdir. Aynı katılımcı grubu, tarihi bilgilerin daha az önemli olduğunu ve sonuçta gelecekteki finansal bilgilere odaklanmanın büyümeye etkisinin daha fazla olacağını vurgulamışlardır. Aslında hazırlanan proforma finansal tablolardan elde edilen deneyimler, işletmeyi sektörel bazda yönlendirmek ve kıyaslama yapmak için pusula olarak kullanılabilir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, Course Material, 2019:8)

İleriye yönelik finansal bilgiler ışığında hazırlanan proforma finansal tablolar, hem işletme yönetimi hem de ilgili üçüncü taraflar (devlet, dış kaynak sağlayıcıları, pay sahipleri gibi) için büyük önem ifade etmektedir. Bahsedilen bu tarafların ihtiyaçları doğrultusunda İYFB kapsamı belirlenir. Bu kapsam doğrultusunda İYFB, genel ve özel kullanım amaçlı olarak hazırlanabilir.

Özel kullanım ifadesi, yalnızca sorumlu tarafça veya doğrudan sorumlu tarafla müzakere eden taraflarca kullanılacağı durumları ifade eder. Esas olarak İYFB eğer işletme departmanlarında belli bir amaçla kullanım veya yönetimin izniyle üçüncü taraflarca kullanım doğrultusunda talep edilmişse özel

amaçlı kullanımdan söz edilir. Örneğin dış finansman amaçlı banka kredisi talebinde, iç veya dış denetim kaynağı olarak veya düzenleme ve denetleme otoritelerince gerekli yasal prosedürlerin uygulanması süreçlerinde kullanımlarda ya da işletme içi karar alma süreçlerine destek amacıyla hazırlanan İYFB, özel amaçlı kullanım kapsamındadır. Hazırlanacak İYFB'nin içeriğini bu kullanım hedeflerinin gereklilikleri belirlemektedir.

Genel kullanım ifadesi, doğrudan sorumlu tarafla müzakere etmeyen kişiler tarafından kullanılacağı anlamına gelir. Genel kullanım amaçlı İYFB ise, işletme dışındaki kullanıcılara işletme planlarının finansal sonuçlarını göstererek, yatırım yapma ve karar alma aşamalarında yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu durumda işletme kendinden bağımsız olan taraflara bilgi sunmakta ve bunun sorumluluğunu üstlenmektedir (Tamer, 2013:43). Hazırlanan İYFB, işletmeyle ilgili genel bilgilerle hazırlanmış olup özellikli tahminlere yer verilmemektedir. Örneğin halka arz işlemlerinde hazırlanan İYFB, genel amaçlı kullanım kapsamındadır.

3.1.3. İYF Bilginin Kullanıldığı Proforma Finansal Tabloların Hazırlanma Süreci

Bugün bir işletmenin sağlıklı büyümesi, gelecekteki değişikliklerin öngörülmesine ve bu öngörülere göre gerekli kararların alınmasına, çalışmaların buna uygun olarak planlanmasına büyük ölçüde bağlı duruma gelmiştir (Manav, 1990:13). Buna göre işletmeler faaliyetlerine uygun olarak hem mevcut yükümlülüklerini yerine getirebilmek üzere gerekli nakit yönetimini hem de alternatif yatırım seçeneklerini hayata geçirmek üzere gerekli gelir ihtiyacını değerlendirebilmek amacıyla İYFB çalışmaları yaparlar.

Esas itibarıyla işletmelerin finansal durumlarını (varlık ve kaynaklarını), faaliyet sonuçlarını, finansal performanslarını, gelişme yönlerini saptamak, geleceğe dönük tahminlerde bulunmak, iç ve dış kullanıcı tarafların ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak ve izlenecek politikalara katkıda bulunacak veri ve ipuçlarını sağlamak amacıyla proforma finansal tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolar, sorumlu tarafın bilgi ve inancının en iyisini, bir işletmenin tahmini finansal durumunu ve süreç sonuçlarını sunan olası finansal tablolarıdır. Var olması beklenen şartlar ve yapılması gereken işlemin gidişatı hakkındaki varsayımlara dayanırlar.

Sorumlu taraflar, temel varsayımlardan sorumlu olanlardır. Sorumlu taraf genellikle yönetim olmasına rağmen, üçüncü bir taraf olabilir. Örneğin, bir müşteri büyük bir kredi için bir bankayla pazarlık yapıyorsa, banka kullanılacak varsayımları şart koşabilir. Buna göre, bu durumda, banka sorumlu tarafı temsil eder.

Finansal tabloların, kullanıcılarının kararlarını yararlı olabilmeleri, işletmenin finansal durumunu göstermeleri ve finansal durumdaki değişimlerle finansal performansı hakkında bilgi sağlayabilmeleri için, her biri olayın farklı yönlerini gösterdiklerinden, birlikte hazırlanmaları ve sunulmaları yerinde olur. Tek bir tablo, işletmenin finansal durumunu ve performansını değerlendirme, geleceğe ilişkin sağlıklı kararlar alma açısından yeterli olamaz (Akgüç, 2013:5).

3.2. İYFB'nin Denetimine Yardımcı Uluslararası Rehberler

İYFB'nin denetimine yardımcı uluslararası rehberler genel hatlarıyla incelendiğinde İngiltere merkezli uygulamaların ilke bazlı yani özün önceliğine odaklanarak esnek bir yapıda olduğu görülmektedir. ABD uygulamaları ise küresel çapta uygulamalarda kullanılan uluslararası denetim standartlarına göre daha kapsamlı incelendiği anlaşılmıştır. Bu hususlar dikkate alınarak aşağıda yer alan bölümde uluslararası güvence denetimi uygulamalarının genel bilgiler dışındaki özellikli durumlarına dikkat çekilmek istenmiştir.

3.2.1. Uluslararası Güvence Denetimi Standartlarında İYFB Denetimine İlişkin Bazı Hususlar

GDS 3400 standardında, denetçinin denetim konusunu ele alırken dikkat etmesi gereken hususlar belirtilmiştir (Yanık ve Öztürk, 2016:138). Bunlar sırasıyla şu şekilde sıralanabilir;

- Etik gereklilikler ve kalite kontrol,
- Denetimin kabulü ve devam ettirilmesi,
- Denetimin planlanması, önemlilik ve güvence denetimi riski,
- İnceleme prosedürlerinin uygulanması ve kanıt toplama,

- İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ilişkin rapor.

GDS 3420 standardında, denetçinin sorumluluğunun niteliğinden bahsedilirken “Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır.” denilmektedir (GDS 3400:5).

İYFB'nin düzenlenmesi mahiyeti bakımından öznel ve spekülatifdir. Bu sebeple denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder (GDS 3420:4):

- İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı yöntemin en iyi tahmine dayalı varsayımlarının makul olup olmadığı ve hipoteze dayalı varsayımların kullanılması durumunda, bu varsayımların bilginin amacıyla tutarlılık gösterip göstermediği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tüm önemli varsayımlar hakkında yeterince açıklama yapıp yapılmadığı ve
- İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihî finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı.

Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alır. Kapsanan dönem uzadıkça varsayımlar daha spekülatif hale geldiğinden, bu dönemin uzaması, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarda bulunma kabiliyetini azaltır. Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı döneme ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgili bazı faktörler aşağıda yer almaktadır (GDS 3400:7)

Faaliyet döngüsü: Örneğin; büyük bir inşaat projesinde, projeyi tamamlamak için gereken süre kapsanan dönemi belirleyebilir.

- Varsayımların güvenilirlik derecesi: Örneğin; işletmenin piyasaya yeni bir ürün sunması durumunda, kapsanan dönem kısa olabilir ve hatta aylar veya haftalar şeklinde daha kısa bölümlere ayrılabilir.
- Kullanıcıların ihtiyaçları: Örneğin; ileriye yönelik finansal bilgiler, geri ödeme amacıyla yeterli fonun oluşturulmasında gerekli olan dönem için, yapılan bir kredi başvurusuyla bağlantılı olarak hazırlanabilir.

Denetçi inceleme prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alır GDS 3400:7):

- Önemli yanlışlık ihtimali,
- Önceki denetimler ve hizmetler sırasında elde edilen bilgiler,
- Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanması konusundaki yeterliği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin yönetimin muhakemesinden etkilenme düzeyi,
- Dayanak verilerin güvenilirliği ve yeterliliği.

Denetçi elde edilen verilerin uygun bir dayanaktan elde edilip edilmediğini belirlerken aşağıdaki gibi bir kanıt olması durumunda, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenmemiş olarak sayılma riski doğabilir (GDS 3400:8):

- Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde ederken uygun olmayan bir kaynağın kullanılması.
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan yanlış bir şekilde elde edilmesi.
- Düzeltmelerle ilgili olarak muhasebe politikalarının yanlış uygulanması veya düzeltmelerin işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılığının sağlanamaması.
- Geçerli kıstasların zorunlu kıldığı bir düzeltmenin yapılamaması.
- Geçerli kıstaslara uygun olmayan bir düzeltmenin yapılması.
- Proforma finansal bilgiler kapsamında yapılan hesaplamalarda matematiksel hata ve yazım hataları.
- Yetersiz, yanlış veya eksik bırakılan açıklamalar.

Denetçi tarafından verilen ilgili güvence denetim raporuna ilişkin olumlu görüş dışındaki olumsuz görüş, sınırlı olumlu görüş veya görüş vermekten kaçınma hallerinde; mütalaa edilen İYFB'nin belirlenen kıstaslarda düzenlenip düzenlenmediğinin sonucu direkt etkilediğini söylemek her koşulda mümkün değildir. Bu durumda dikkate alınması gereken husus muhtemel etkidir. Örneğin; işletmenin idarecileri ile yönetim kuruluna verilen ücretlere ait bilginin, denetçi ile paylaşılması sonucunda işletmenin finansal durumu ile ilgili sınırlı olumlu görüş verilmiş olabilir. Söz konusu durumdan yola çıkılarak görüş verilen güvence raporuna, kullanılan finansal tablolar dayanak teşkil ediyorsa, nihai sınırlı olumlu görüşün işletmenin proforma bilanço ve gelir tablosunun mevcut dayanaklara göre düzenlenip düzenlenmemesi hususunda bir önemi olmadığı söylenebilir (GDS 3420:30).

Denetçi olumlu bir görüş verirken yeterli kanıt elde etme imkânına sahipken, olumsuz görüş verirken daha kısıtlı bir çerçevede çalışmaktadır. Genel olarak, pozitif güvence raporuna negatif güvence raporundan daha fazla tahmin güvenilirliği eklendiği belirtilmiştir (Schelluch ve Gay, 2006:675).

Özellikle denetçi tarafından denetim raporuna ilişkin varsayımların olumsuz görüş verecek nitelikte olduğunun değerlendirilmesi, olumlu görüş verme sürecine göre daha zor olabileceği kabul edilir. Bu sebeple denetçinin olumsuz bir güvence görüşü vermesi durumunda, aşağıdaki hususları göz önüne alarak açıklama yapması beklenir (Schelluch ve Gay, 2006:658):

- Doğası gereği, bütün varsayımlar bağımsız kanıtlama niteliğine sahip değildir.
- Varsayımların makul olup olmadığı şu anda mevcut olan bilgiler üzerinde değerlendirilir.
- Tüm beklentilerin, niyetlerin ve yönetim planlarının bir tahminde yansıtıldığından ve mevcut koşulların değişen koşullara bağlı olarak değişmeyeceğinden emin olunamaz.

3.2.2. AICPA Düzenlemelerinde İYFB Denetimine İlişkin Bazı Hususlar

Birçok hususta uluslararası güvence denetim standartları ile örtüşen AICPA düzenlemeleri, daha ayrıntılı ve özellikli durumları açıklayarak çizilen kavramsal çerçevenin dışına çıkmıştır.

AICPA tarafından, finansal tahminlerden oluşan proforma finansal tablolar genellikle tarihi finansal tablolarla aynı muhasebe esasına göre (örneğin tahakkuk esasına göre) GAAP'a uygun olarak sunulur veya İYFB tahminleri başka bir kapsamlı muhasebe esasına göre de hazırlanabilir, denilmiştir. Kullanılan temel muhasebe esasları, finansal tabloların nihai kullanımına bağlıdır. Eğer özel bir sunum için hazırlanacaksa, farklı muhasebe esasının kullanıldığı bilgisi verilmelidir. Örneğin bir gayrimenkul ortaklığı için proforma finansal tablolar hazırlanıyorsa, gelir vergisi esasları daha uygun bir format olabilir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, 2019:11).

Farklı bir muhasebe esasları veya ilkesi kullanılıyorsa, bu işlemin yapıldığına dair faaliyet sonuçları ve finansal durumun etkisi ile ilgili bir açıklama yapılmalıdır. Örneğin; finansal bilgi tahminlerinde stokları muhasebeleştirme yöntemi, tarihi finansal tablolarda kullanılan FIFO yöntemi yerine LIFO yöntemi kullanılmıştır. Eğer bu yöntem kullanılırsa tahmini vergi öncesi gelir XX \$ artacak, vergi karşılığı artacak, diğer işletme sermayesi XX \$ azalacak, net gelir ve öz kaynaklar artacaktır (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, 2019:12).

Zaman zaman standart güvence denetimi raporunda değişiklik gerektiren bazı durumlar olabilir. Bahse konu durumlara aşağıda birkaç örnek verilmiştir (AT-C Section 301, Financial Forecasts and Projections, 2019:1488):

Bir maddenin vurgulanması: Bazen denetçi finansal tablolarla ilgili bir konuyu vurgulamak isteyebilir. Bu sebeple açıklayıcı yorumlar veya diğer bilgilendirici materyaller gibi eklemek istediği diğer bilgileri ve yorumları raporunun ayrı bir paragrafında sunabilir.

Değerlendirmenin kısmen başka bir denetçinin raporuna dayanması: Birden fazla denetçi incelemeye dâhil olduğunda, bu durum için genellikle tarihi finansal tabloların incelenmesiyle ilgili kılavuz uygulanır. Asıl denetçi raporunda, başka bir denetçinin raporuna kısmen dayanak göstererek

İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Raporlanması

başvurmaya karar verdiğinde, bu durumu inceleme kapsamını belirlerken açıklamalı ve diğer denetçinin raporuna atıfta bulunmalıdır. Bu tür bir referans, incelemenin gerçekleştirilmesindeki sorumluluk alanını gösterir.

Tarihi finansal bilgilerle karşılaştırma yapılması; İleriye yönelik düzenlenen finansal tablolar geleceğin bir tahmini de olsa, tarihi finansal tablolara dayandırılarak hazırlanabileceğinden, belirlenen öngörüler veya tahminlerin tarihi finansal tabloların arılaştırılması gerekir.

İnceleme, fizibilite veya iş edinim çalışması gibi daha büyük bir sözleşmenin parçası olması durumunda, denetçi bu gibi durumlarda, tüm sözleşmeyi tanımlamak için proforma finansal tabloların incelenmesi hakkındaki raporun genişletilmesini uygun görebilir.

Yukarıda bahsedilen durumların meydana getirdiği sonuçlar itibariyle, denetçinin hazırladığı raporda görüşe ilişkin değişiklik yapılması zorunlu değildir. Ancak bazı durumlarda denetçi oluşan koşullara göre görüş değişikliğine gidebilir. Bahsedilen koşullara bağlı değişiklik bildirimleri tablo 1’de gösterilmektedir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements: Performance and Usage, 2019:64).

Tablo 1. Denetçinin Görüş Değişikliğine Gittiği Durumlar

Koşulların Açıklaması	Değişiklik Bildirimi
Potansiyel finansal tablolar AICPA sunum esaslarından çıkarılmıştır.	Kaldırılma nedenine bağlı olarak nitelikli veya olumsuz görüş.
Proforma finansal tablolar, önemli varsayımları açıklamakta başarısız kalmıştır.	Olumsuz görüş ve rapordaki önemli varsayımları açıklama.
Bir veya daha fazla önemli varsayım, tahmin veya projeksiyon için makul bir temel sağlamamaktadır.	Olumsuz görüş.
Bir veya daha fazla önemli varsayım, verilen kesin olmayan varsayımlar için makul bir temel sağlamamaktadır.	Olumsuz görüş.
İnceleme, gerekli görülen bir veya daha fazla prosedürün uygulanmasını engelleyen şartlardan etkilenmektedir.	Görüşü vermeyi reddetme ve rapordaki kapsam sınırlamasını tanımlama.

Denetçi ayrıca, ilgili açıklamalar dâhil, muhtemel finansal bilgilerin, süreç içerisinde aşağıdakilerden herhangi biri nedeniyle revize edilip edilmemesi gerektiğine de karar vermelidir. Yapılan düzeltme işlemlerinden sonra hâlâ hariç durumlar, önleyici durumlar vb. gibi özellikli hususlar var ise ek olarak açıklayıcı rapor düzenlenebilir (AT-C Section 305, Financial Forecasts and Projections, 2019:1923):

- Matematiksel hatalar,
- Mantıksız veya dâhili olarak tutarsız varsayımlar,
- Uygunsuz veya eksik sunum,
- Yetersiz açıklama.

Denetçi inceleme ve gözden geçirme prosedürlerine geçmeden önce, esas sözleşmede belirtilen amaca uygun olarak, birleşme ile ilgili sözleşmeleri, konuya ilişkin yönetim kurulu toplantı tutanaklarını okuyarak ve işletmede çalışan görevlilerle görüşmeler yaparak işletmelere ait gerekli bilgileri edinmeye çalışır. Burada denetçi, gerekli prosedürleri gerçekleştirmek için bu konularda yeterli bilgiyi elde edip edemeyeceğini düşünmelidir. Eğer bir başka denetçi, proforma finansal bilginin sunulduğu en son yıllık veya ara dönem için bir denetim veya inceleme yaptıysa, hazırlanan raporlardan da işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının anlaşılması yoluna gidilebilir.

Denetçinin bu çalışma kapsamında edinmeyi düşünebileceği kanıt örnekleri, satın alma, birleşme veya takas anlaşmaları, değerlendirme raporları, borç anlaşmaları, iş sözleşmeleri, yönetim kurulunun faaliyetleri ve mevcut, önerilen mevzuat veya düzenleyici faaliyetlerdir. Ayrıca aşağıda belirtilen hususlar da göz önüne alınabilir (AT-C Section 310, Financial Forecasts and Projections, 2019:2002):

- Bir işletme birleşmesinde edinilen işletmenin her bir önemli kurucu parçasına ilişkin bilgi edinme prosedürleri,
- Her bir işletmeye ilişkin muhasebe ilkeleri ve takip edilen finansal raporlama uygulamaları,
- İşletmeler arasında yapılan işlemler,
- Beklenmedik durumlara ilişkin önemli varsayımlar,
- İşletmeye, devralan veya elden çıkaran işletmeye ait diğer faktörler,
- Yapılan özellikli işlemle ilgili sektör uygulamaları ile yasal ve düzenleyici mevzuatın gerekleri.

Finansal analistler tarafından finansal tahminlere ilişkin GAAP ile IFRS arasındaki karşılaştırmalara dayalı “Yabancı Özel İhraç Edenler için Analist Tahmin Hataları” adlı bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, finansal analistlerin ileriye yönelik kazanç tahmini doğruluğunun kullanılan raporlama standartlarından etkilenip etkilenmediği araştırılmıştır. Satışlar, olağanüstü kalemlerden önceki gelir, net gelir, varlıkların getirisi ve/veya hisse başına kazançlardaki ortalama 3 yıllık yüzde değişim incelendiğinde, elde edilen sonuçlar tahmin doğruluğundaki farklılıkların finansal raporlama için kullanılan muhasebe standartları ile anlamlı bir şekilde ilişkili olmadığını göstermiştir. Tahmin doğruluğunun kullanılan muhasebe sistemine bağlı olmadığını tespitinden de önemlisi, analist doğruluğundaki farkın daha ziyade US GAAP ve UFRS'yi kullanmayı seçen şirketlerin özelliklerinde farklılıklar olduğunu göstermektedir. Yani işletmelerin hukuk, muhasebe ve eğitim sistemlerinin gücü, denetim altyapısı vb. gibi çevresel faktörlerin, tahmin doğrulamada raporlama standardındaki detaylarla ilgili endişeleri geçersiz kıldığını ortaya çıkmıştır. Ancak tahmin yapılırken, gönüllü veya zorunlu olarak ilgili standartları kullanmanın yüksek kaliteli finansal raporlama bilgisine imkân verdiği öngörüsünü oluşturmuştur (Jategaonkar, Lovata, ve Gregory 2014:11).

3.3. Güvence Denetim Süreci

Güvence denetimi, üçüncü taraflarca finansal ve finansal olmayan bilgi kalitesi ve güvenilirliği teyit edilerek bir işletmeye duyulan güveni artıran bir denetim faaliyeti olması sebebiyle, güvence denetimi isteyen işletmeler ile denetim yapan denetçiler arasında çeşitli işlemler yürütüldüğü bir süreçten oluşur. Bu süreçte, denetçi mevcut standartlara uygun faaliyetler yürütür ve bir güvence raporu hazırlar. Bu süreç beş aşamadan oluşur: Başlangıç, planlama, yürütme, tamamlama ve dokümantasyon (Arslan ve Demirkan, 2017:137).

1. Başlangıç aşaması: Güvence denetimi talep eden işletme olarak tanımlanan müşteri, denetimde kullanılan düzenlemeler, hedeflenen denetim alanı ile beklentilerini de içeren güvence denetimi talebini yetkili bir denetim firmasına iletir. Talebin iletilmesi üzerine, talebi kabul eden denetçi sektör, işletme ve talep edilen işlerin süreçleri ile ilgili bilgileri toplar. Denetçi, denetim sürecinde bağımsızlığına ilişkin ihtilaf ve bağımsızlık kontrolü yapar. Bu kontrolden sonra teklif formunu hazırlar ve bu şartlara bağlı olarak süreç başlatılır.

2. Planlama Aşaması: Güvence sözleşmesinin hazırlanmasından sonra, güvence denetiminin süresi, kapsamı, kim tarafından ve nasıl yürütüleceği hakkında bir planlama yapılmalıdır. Sözleşme koşulları, denetim konusu ve denetçi tarafından kullanılacak kriterler bu süreçte büyük önem taşımaktadır. Bu aşamada, denetimin kapsamı açıkça tanımlanmalıdır.

3.Yürütme Aşaması: Bu aşama denetim prosedürlerinin uygulanması ile ilgilidir. Araştırma, gözlem, onay, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama gibi kanıt toplama teknikleri kullanılır. Varsayımlarla ilgili yeterli bilgi kaynağının olup olmadığı dikkate alınır. Denetçinin bakabileceği dış kaynaklara örnekler; kamu ve özel sektör yayınları, ekonomik tahminler, mevcut ya da önerilen mevzuat ve değişen teknoloji raporlarıdır. İç kaynaklara örnekler; bütçeler, iş sözleşmeleri, patentler, telif sözleşmeleri ve kayıtları, satış kayıtları, borç sözleşmeleri ve işletme planlarını içeren yönetim kurulu faaliyetleridir.

4.Tamamlama Aşaması: Denetçi, işletme yönetiminden yazılı beyanlar isteyerek denetimi tamamlar. Buna binaen yürütülen işlemleri belgeleyerek güvence raporunu hazırlar ve müşteri işletmeye sunar.

5.Dokümantasyon Aşaması: Denetçi, denetim sırasında gerçekleştirilen prosedürleri belgeler. Bu belgeler çalışma kâğıtları şeklindedir, içerikleri ve şekilleri farklı faktörlere bağlı olarak değişebilir. Çalışma kâğıtları arasında denetçilerin adı ve soyadı, tarihi, denetimin amacı ve kapsamı bulunur. İçerik, yürütülen prosedürlerin sonuçlarından, kanıtlardan ve değerlendirmelerden oluşur.

Denetim sonunda denetçi, denetim sırasında toplanan delilleri kullanarak işletmeyle ilgili görüşlerini ifade eder (Arslan ve Demirkan, 2017:138).

3.3.1. Güvence Denetimi Kıstasları

Özellikle Türkiye’de mevcut kaynakların sınırlılığı göz önüne alındığında, denetçinin İYFB analizini doğru yapabilmesi ve işletmeye bir bütün olarak yaklaşabilmesi için bilgilendirilmeye ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Genel olarak İYFB’ne ilişkin inceleme yapılırken denetçi, tablo 2’de bazı örnekleri verilen kıstaslar belirleyerek raporlama sürecinde standartlaşma sürecine girebilir.

Tablo 2. Raporlama Sürecinde Denetçinin Oluşturduğu Kıstaslara Örnekler

	Düşünce Beyanı	Uygunluk Faktörü
1	Güvencenin Kapsamı	Denetçi tarafından sağlanan güvencenin kapsamı açıkça belirtilmiştir. Denetçi tarafından sağlanan güvencenin kapsamı net değildir.
2	Varsayımların Temeli	Tahmin, varsayımlar temelinde uygun bir şekilde hazırlanmıştır. Tahmin, varsayımlar temelinde uygun şekilde hazırlanmamıştır.
3	Makul Varsayımlar	Varsayımlar, tahminin hazırlanması için makuldür. Varsayımlar, tahminin hazırlanması için makul değildir.
4	Önemli Yanlılıklar	Kullanıcılar, tahminlerde önemli bir yanılsızlık olmadığına dair kesin güvenceye sahip olabilirler. Kullanıcılar, tahminlerde önemli bir yanılsızlık olmadığına dair hiçbir güvence veremezler.
5	Öngörü sağlama	Kullanıcılar, tüm önemli yönlerden bu öngörünün sağlanacağı konusunda kesin güvenceye sahip olabilirler. Kullanıcılar, tüm önemli yönlerden bu öngörünün sağlanacağı konusunda kesin güvenceye sahip olamazlar.
6	Varsayımları Onaylama	Denetçi varsayımları onaylamıştır. Denetçi varsayımları onaylamamıştır.
7	Muhasebe Standartları	Tahmin, geçerli muhasebe standartlarına uygundur. Tahmin, geçerli muhasebe standartlarına uygun değildir.
8	Önemli Hatalar	Tahmin önemli hatalar içermektedir. Tahmin önemli hatalar içermemektedir.
9	Varsayımları Gözden Geçirme	Denetçi varsayımları gözden geçirmiştir. Denetçi varsayımları gözden geçirmemiştir.
10	Doğru ve Makul	Tahmini doğru ve makul bir bakış açısı sunar. Tahmini doğru ve makul bir bakış açısı sunmaz.
11	Denetçi Memnuniyeti	Denetçi tahminlerden memnundur. Denetçi tahminlerden memnun değildir.
	Sorumluluk Faktörü	
12	Temel Varsayımlar	Yönetim, öngörünün temelindeki varsayımlardan sorumludur. Denetçi, öngörünün temelindeki varsayımlardan sorumludur.
13	Denetim Kalitesi ve Hesap Verilebilirlik	Ortaklar, denetçileri işlerinin kalitesinden sorumlu tutabilirler. Ortaklar, denetçileri işlerinin kalitesinden sorumlu tutamazlar.
	Beklenti Faktörü	
14	İyi Yönetim	İşletme iyi yönetilmiştir. İşletme iyi yönetilmemiştir.
15	Faaliyetin Devamlılığı	İşletme gelecek yıl faaliyete devam edecektir. İşletme gelecek yıl faaliyete son verecektir.

(Schelluch, ve Gay, 2006:661).

Genelde tarihi bilgilerden türetilen İYFB’ler, destekleyici varsayımlarla hazırlanırlar. Denetçi, işletmenin finansal tablolarını ve ilgili varsayımlarla hazırlanma koşullarını tanıırken finansal ve

finansal olmayan hususları gözden geçirmesi gerekmektedir. Varsayımların doğrulanması aşamasında dikkat edilecek hususlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- İşletmenin tabi olduğu yerel ve küresel raporlama standartları ile bunlara ilişkin mevzuatlar,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre özgü uygulamalar,
- Varsayımlarda kullanılan ekonomik göstergeler,
- Pazar eğilimleri ve rekabet koşulları,
- Satış tahminleri ile brüt satış karı,
- Satışların maliyeti,
- Hisse başına kazanç ve sulandırılmış kazanç,
- Sektördeki inovasyonlar çerçevesinde satış ve pazarlama hedefleri,
- Gelir ve gider tahakkuku işlemleri,
- Faydalı ömür tahmini ile amortisman ayırma işlemleri,
- Karşılık ayırma sürecinin belirlenmesi,
- Stok tespit ve değerlendirme süreci,
- Duran varlık tespit ve değerlendirme süreci,
- Finansal varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlendirme işlemleri ile finansal durumdaki önemli değişiklikler,
- Yabancı para varlık, yükümlülük, değerlendirme işlemleri,
- Teminat ve garantilere ilişkin işlemler,
- Ertelenmiş vergi sürecine ilişkin değerlendirmeler,
- Devam eden yatırımlara ilişkin değerlendirmeler,
- Yabancı kaynak finansman olanakları,
- Sermaye, vergi, kar payı ve temettü işlemleri,
- Önemli muhasebe politikalarının incelenmesi,
- Potansiyel kapasite kısıtlamaları (üretim ve dağıtım tesis kapasiteleri, tedarik zinciri yönetimi, personel düzeyi),
- Finansal tablolara yazılmayan, erken yazılan veya ertelenen olaylara ilişkin tespit işlemleri,
- Önemli ve olağandışı karmaşık faaliyetler ile durdurulan faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme süreci,
- Mevcut ve/veya muhtemel davalara ilişkin incelemeler,
- Özellikle hesap dönemi sonunda fiktif kayıt olup olmadığına dair incelemeler,
- Dönem içinde yapılan muhasebe politikası değişiklikleri,
- Finansal tabloların ilgili taraflara sunumu,
- İşletme iç kontrol noktalarından oluşan kurumsal risk analizi,
- Makul en kötü durum senaryosu.

Denetçi bahsedilen hususları incelerken, işletme için belirlediği temel performans göstergeler (KPI'lar-Key Performance Indicators) üzerinde yoğunlaşarak daha sonraki ilerleme düzeylerinin tespitinde, bu kontrol noktalarından gözlem yapabilir. İYFB incelemesinde “yukarıdan aşağıya” olarak tarif edilebilen hassasiyet kontrolü de yapılmalıdır. Bu kontrol, genellikle KPI'ların analitik incelemesi yoluyla, olası tutarsızlıkları ve potansiyel varsayımlarda ve/veya finansal tahmin modeli çalışmalarında değişiklik yapılması gereken beklenmedik eğilimleri nihai gerçek performanslarla karşılaştırarak yapılmaktadır. Ayrıca daha sonraki doğrulama çalışmaları sürecinde sadece KPI'lar değil aynı zamanda kilit muhasebe politikaları ve alternatif performans ölçütleri (APM) açıklamaları da yardımcı olacaktır (ICAEW PFI 2018:26).

Denetçi birçok farklı sektörden denetim yapma imkânına sahip olabilir. Ancak aşağıdaki gibi birtakım unsurlar denetçinin özel beceri ve bilgiye sahip olmasını veya bu konularda bir uzmandan destek almasını gerektirebilir. Örneğin (Varıcı, 2014:106);

- Belirli iş veya sektördeki (maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar vb.) varlık, yükümlülük veya öz kaynak bileşenlerinin temel niteliği.

- Yüksek derecede bir tahmin belirsizliği.
- Karışık hesaplamalar ve özel modellerin yer alması, örneğin, gözle görülür bir piyasanın olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değer tahmin edilmesi durumları örnek verilebilir.
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili mevcut finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı, örneğin tahmin gerektiren bir durum için farklı yorumlamaların olabileceği bir yapının finansal raporlama çerçevesinde bulunması.
- Denetçinin değerlendirilen risklere karşılık verirken gerçekleştirme niyetinde olduğu prosedürler.

Bazı durumlarda, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi belirsizliklerle ilgili özel açıklamalar gerektirebilir. Örneğin bazı uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde şunlar tanımlanabilir (Varıcı, 2014:108);

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerini belirlemek için gerekli olan varsayımların ve önemli bir düzeltme gerektirebilecek riskleri barındıran tahmin belirsizliğinin kaynaklarının açıklanması. Bu gereklilikler şu ifade ile anılabilir: "Tahmin belirsizliğinin temel kaynakları" veya "Kritik muhasebe tahminleri".
- Olası sonuç aralıklarının ve bu aralıkların belirlenmesi için kullanılan tahminlerin açıklanması. İşletmenin finansal durum ve performansı açısından gerçeğe uygun değer tahmininin önemine dair bilgilerin açıklanması.
- Maruz kalınan riskler ve ortaya çıkma şekilleri, işletmenin amaçları, riski yönetmek için kullanılan politika ve prosedürler, risk yönetiminde kullanılan metotlar gibi niteliksel açıklamalar ile bu niteliksel açıklamalar ile önceki dönemdeki açıklamalar arasında bir farklılık varsa bu farklılıkların açıklanması.

Yukarıda sayılan hususlar dışında denetçi raporlama çalışmasında kullandığı tahmin modelini oluştururken, erken finansal sıkıntı belirtilerini ölçmek için bazı göstergeleri kullanabilir. Bunlardan bazıları aşağıda sayılmıştır:

- Beklenenden daha fazla borçlanma yapılması,
- Kâr marjındaki düşüş,
- Hammadde ve işçilik maliyetlerindeki artış,
- Kilit müşteri veya tedarikçiyle yaşanan bir olumsuzluk,
- Tabii olunan mevzuat ve düzenlemelerdeki değişiklikler,
- Planlanmamış bir satın alma veya elden çıkarma gerçekleşmesi,
- Nakit girişlerindeki gecikmeler,
- Borçlu veya alacaklı ödeme profilindeki değişiklikler,
- Çeşitli genel gider kategorilerinde artış,
- Ardışık finansal dönemlerde zarar açıklanması,
- Hisse senedi temettüsünün askıya alınması,
- Yıllık nakit temettü ödemelerinin azaltılması,
- Tahvil derecelendirme notunun düşmesi.

Ayrıca işletme yönetiminin sorumluluğunda olan kurumsal risk analizi neticesinde ortaya konulan makul en kötü durum senaryosu oluşturulmaktadır. Bu kapsamda oluşturulan eylem planında, gerekli ve mevcut fonlar arasında boşluk payı bırakılarak çalışma sermayesinin devam ettirilmesi işletme lehinedir.

4. SONUÇ

Genellikle gelişmiş ülkelerde geniş uygulama alanı bulan ileriye yönelik finansal bilgi raporlama hizmetleri, Türkiye’de son zamanlarda tarihi finansal bilgilere ek olarak özel bir denetim türü şeklinde talep görmektedir. Bu talebe yönelik güvence sözleşmeleri kapsamında ulusal bir düzenleme olarak özellikle Kamu Gözetimi Kurumu tarafından uluslararası güvence ve denetim standartlarıyla paralel içerikle standartlar yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar, ileriye yönelik bilgiler üzerine düzenlenen bağımsız güvence raporlarının gerek meslek mensupları tarafından

hazırlanma aşamasında gerek kullanıcılar tarafından bilginin anlamlandırılmasında kolaylaştırıcı olarak hizmet etmektedir. Ancak teoride yayımlanan standartların anlaşılması ve uygulama güçlükleriyle karşılaşmaktadır. Bunun ötesinde işletme sahipleri ve yöneticileri tarafından, ileriye yönelik finansal bilginin gerekliliği konusunda boşlukların olduğu, özellikle denetim olgusuna vergi odaklı yaklaşıldığı görülmektedir. İşletmelerde mevcut iç kontroller ile ileriye yönelik finansal kontrollerin işletmeye faydalarının ve öneminin, işletmenin sahipleri ve yöneticilerine hatalı kararlar almayı önlemede yararlı olacağı anlatılmalıdır. İleriye yönelik finansal bilgilere ait bütün sorumluluğun işletme yönetimine ait olması, bu bilgilerin sonuçlarının doğuracağı risk ve belirsizlikleri üstlendikleri anlamında da gelmektedir. Burada anlatılması gereken ilgili standartların yayımlanmasına ve tarafların talep ettikleri bilgilerin niteliğinin değişmesine müteakip, işletmelerden çeşitli konulardaki güvence hizmetlerine ilişkin bağımsız güvence raporu talebi olabileceği ve raporlama düzeyinde bu taleplere hazırlıklı olunması gereğidir. Bu doğrultuda işletme sahip ve yöneticileri, meslek mensupları, bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin hem uluslararası finansal raporlama sistemleri, hem uluslararası güvence ve denetim standartları hem de ulusal yasal mevzuat sistemlerine yönelik eğitim, konferans, sempozyum ve özel rehberler gibi gerekli hazırlıkları yaparak standart uygulamalarına aşına olmaları önerilmektedir. Bu konulardaki bilgi düzeyinin artırılması ve uygulamaların yaygınlaştırılması için çalışmaların gecikmeden başlatılması önemlidir.

Türkiye’de denetim denince vergi denetimi akla geldiğinden, bağımsız denetimin zorunluluğunun yaygınlaştırılmaya çalışıldığı günümüzde, güvence denetimi hizmetleri alınması, eğitimleri ve uygulamalarının muhasebe sistemlerine uygulanması işletmelere ek maliyet getirecektir. Bu durumun dezavantajı, finansal raporlama sistemlerindeki herhangi bir değişikliğin çok maliyetli olacağı ve faydalarından daha ağır basacağına inanılarak beklenen faydaların sağlanamamasıdır. Ancak uzun vadede işletmelerin bu sisteme uyum sağlama zorunluluğuna takiben öngörülerin doğruluğu ile raporlama kalitesi artacağı ve ileriye yönelik finansal bilgi edinme maliyetlerinin düşeceği tahmin edilmektedir. Ayrıca ulusal finansal bilginin uluslararası bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi ve uyumu belki de bu tür uyumlaşma çabalarının en önemli getirisidir. Belirtilmesi gereken olumlu bir husus da, ileriye yönelik finansal bilgilerini içeren finansal tabloları denetimden geçmiş bir işletme bu durumu, işletme dışı taraflara karşı etkin bir koz olarak kullanabilecektir.

Yapılan çalışmalarda hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin bağımsız güvence raporlarında, denetçinin değerlendirmelerinin sübjektif yapısının azaltılması, standartlar ve denetim anlayışı çerçevesinde, işletme yönetimlerine yapılan raporların kalitesini artırması beklenir. Örneğin, uygulanan değerlendirme yöntemlerindeki matematiksel hatalar, gereğinden fazla iyimser tahminler, işletme muhasebe politikalarının dışına çıkılarak yapılan varsayımlar, özellikle işletmenin kritik finansal bilgilerini belirleyememe, sektör verilerine aşına olamama, denetçinin mesleki tecrübesizliği gibi çeşitli sebeplerle uygulama kaynaklı eksik veya hatalı ileriye yönelik finansal bilgiyi ortaya çıkarabilir. Çoğunlukla denetçinin mesleki yargılarından oluşan bu sapmaların sınırlandırılmasına çalışılmalıdır.

Mevcut uygulamalara ek olarak aşağıdaki hususların da çalışmalara eklenmesi önerilmektedir:

- ✓ İleriye yönelik finansal bilgi, hazırlanan finansal raporlamalarda tarihi finansal tabloların yanına ek bir kolon açılarak taraflara ek bilgi verilebilir.
- ✓ İşletmelerde ileriye yönelik finansal bilgi hazırlanmasına yönelik prosedür oluşturulabilir.
- ✓ Denetim uygulayıcıları için, en iyi uygulama örnekleri belirlenerek kolaylaştırıcı denetim rehberleri yayımlanabilir.
- ✓ Kar tahminleri, standart bir bilgi olarak raporlarda yer alabilir.
- ✓ Bütünleşik raporlama kapsamında ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanımı yaygınlaştırılabilir.
- ✓ Hazırlanan varsayımlar ve proforma finansal tablolara ilişkin sonradan gerçekleşmelerle karşılaştırmalar yapılarak sapma unsurları belirlenebilir.
- ✓ Sektörlere özgü çalışmalar yapılırken denetim ekipleri olarak uzmanlaşma sağlanabilir ve sektörel kilit performans göstergeler belirlenebilir.

✓ Denetçi bahsedilen hususları incelerken, işletme için belirlediği temel performans göstergeler üzerinde yoğunlaşarak daha sonraki raporlama faaliyetlerinde bu kontrol noktalarından gözlem yapabilir.

✓ Denetim yapılan işletmenin kurumsal yönetim, etik, rüşvet, hile ve yolsuzlukla mücadele ve oluşturulan kontrollerin izlenmesine ilişkin yönetimin yaklaşımı, bir değerlendirme noktası olarak belirlenebilir.

İşletme personeli tarafından iç raporlama sistemlerinde hazırlanan proforma finansal bilgiler, genellikle önceki yıllara ait verilerden yola çıkılarak çeşitli finansal göstergelerden elde edilen belli oranlarda tutar artışları şeklinde yapılmaktadır. Hangi finansal göstergelerin kullanılacağı, yatırım termin ve tutarları, varsayımlarda geçerli kıstaslara göre ölçüt kullanılıp kullanılmadığı gibi sorular, kaliteli ileriye yönelik finansal bilgi raporlanabilmesi için incelenme ve doğrulama prosedürleri gerektirmektedir. İşte bu noktada uluslararası güvence standartları uygulama ve rehberleri yol gösterici bir rol üstlenmektedir. Güvenilir finansal bilgi üretilmesini amaçlayan bu uygulamalar, ülkeden ülkeye farklılık gösterse de ortak noktaları, yapılan incelemelerin belli prosedür ve genel geçer kıstaslar ışığında yapılmasının kabul edildiğidir. Kısıtlayıcı faktörlerle karşılaşılması durumunda, bu faktörlere ilişkin kontrol alıcı eylemler üzerinde durulmuştur. Kimi ülkenin finansal piyasaları esnek, kimi ülkelerin ise katı çizgilerle belirlenmiş kurallara sahiptir. Küresel uygulamalara bakıldığında, ABD’de güvence standartlarının kapsamlı bir şekilde hazırlanarak ayrıntılandırıldığı görülmüştür. Türkiye’de ise vergisel denetimin zorunlu olması, işletmelerin sahip ve yöneticilerinin bu konu üzerinde yoğunlaşmasına, diğer denetim türlerine aşina olamamaları ve ekstra maliyetlerden kaçınmalarına sebep olmaktadır. En sık karşılaşılan ileriye yönelik finansal bilgiye ilişkin özel güvence denetimi raporları; işletmeye yeni hissedar katılımı, yabancı kaynak temini, yeni bir iş alanına geçiş, yurt içi/yurt dışı hibe, teşvik kullanımı, özel finansal hesaplara ilişkin ileriye yönelik incelemeler, kurumsal yönetim anlayışının gerekleri ve halka arz işlemleri gibi konular üzerine düzenlenmektedir. Uygulamalar arttıkça, ileriye yönelik finansal bilginin kullanıcı muhakemesini etkileme düzeyini arttıracak ve karar alma süreçlerini kolaylaştırıcı rol üstleneceği düşünülmektedir. Ülkelerarası artan ekonomik iş birlikleri, yabancı sermaye akımının hızlanması, çok uluslu veya yabancı sermayeli şirketlerin konsolidasyon işlemlerinin uyumlaştırılması kısacası uluslararası piyasaların dili ile konuşabilmek adına bu tarz güvence hizmetlerinin Türkiye’de bilinirliğinin artırılması ve kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akgüç, Öztin, “Mali Tablolar Analizi” Arayış Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Altıntaş, N. N. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Arens, Alvin A., Randal J.Elder, Mark S. Beasley: Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11.bs., Prentice Hall, 2006.

Arslan, C. M. ve Demirkan, S., “Auditing And Assurance Services”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2017, Özel Sayı.

Atabay, Esra. “Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçülenmesi” Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 324, İstanbul, 2018.

AT-C Section 301, Financial Forecasts and Projections, Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-00301.pdf>

AT-C Section 305, Prospective Financial Information. Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-c-00305.pdf>

AT-C Section 310, Reporting on ProForma Financial Information, Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-c-00310.pdf>

İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Raporlanması

- Brealey, Richard A.; Meyers, Stewart C.; Marcus, Alan J. Çev:Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı, İşletme Finansmanın Temelleri. İstanbul McGraw-Hill-Literatür Yayıncılık, 1997 Birinci Basım.
- Davey, A. Working with prospective financial information, Corporate Finance Guideline. London: ICAEW Corporate Finance Faculty, 2001.
- Dinç, Engin ve Atabay, Esra. “Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2016, Sayı:21, No:5 s.1527-1541.
- ICAEW PFI 2018 <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/corporate-finance/corporate-finance-faculty/prospective-financial-information/consultation-paper-on-pfi-2019.ashx?fromSearch=1> Erişim tarihi 12.07.2019.
- Jategaonkar, Shrikant P.; Lovata, Linda Sierra and Gregory E., “U.S. GAAP versus IFRS: Analyst Forecast Errors for Foreign Private Issuers”, JAFR Vol II, 2014.
- Karabulak, E., “Kobilerde Stratejik Bakış Açısından Rasyolar Yöntemiyle Finansal Öngörü ve Bir İmalat İşletmesinde Uygulama” Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (SBF) Anabilim Dalı, 2009.
- KGK. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/G%20C3%9CVENCE%20DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/GDS3000_5_11_2015.pdf Erişim tarihi 24.10.2018.
- KGK, BDS 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_500.pdf Erişim tarihi 26.10.2018.
- KGK. GDS 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı.
- KGK. GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri.
- LMBA. “LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2”, 2013, s.26, http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA_Third_Party_Audit_Guidance_v2FINAL.pdf Erişim Tarihi 25.10.2018.
- MANAV, Cevat, “Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama” Desen Kâğıtçılık Matbaacılık, 1. Baskı, Ankara, 1990.
- Mikesell, L; John, Ross and M, Justin, Public Administration Review, Vol. 74, Iss. 2, pp. 188–203. 2014 by The American Society for Public Administration. DOI: 10.1111/puar.12166.
- Prospective Financial Statements:Performance and Usage, Course Material (#6845/QAS6845), Professional Education Services, LP. <https://www.mypesce.com/!PDFdocs/6845TEXT.PDF> Erişim tarihi 16.09.2019.
- Schelluch, P. and Gay, G. “Assurance Provided By Auditors’ Reports On Prospective Financial Information: Implications For The Expectation Gap” Accounting and Finance 46, 2006.
- Tamer, Ö.Ö, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi” Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (SBF) Anabilim Dalı, 2013.
- Varıcı, İdris, “Muhasebe ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri”, Ankara SMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014-2.
- Yanık, Serap ve Öztürk, Can. “Türkiye Denetim Ve Güvence Standartları Kapsamında İleriye Yönelik Finansal Bilgiye İlişkin Güvence Raporlarının GDS 3400 Açısından İncelenmesi” Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2016, 18 (1).

KREDİ TAHSİS ETME YETKİSİNE SAHİP BANKA ÇALIŞANLARININ İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELERİ*

Sade KORKMAZ

Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Finans ve Bankacılık ABD, Sade.Korkmaz@isbank.com.tr

Özen AKÇAKANAT

Dr. Öğretim Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, ozenakcakanat@sdu.edu.tr

* Bu çalışma, Özen AKÇAKANAT'ın danışmanlığında Sade KORKMAZ tarafından hazırlanan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

KREDİ TAHSİS ETME YETKİSİNE SAHİP BANKA ÇALIŞANLARININ İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELERİ

ÖZ

Bankacılık sisteminde olası hile ve hataların önlenmesi veya meydana gelmesi durumunda bunun olumsuz etkisinin azaltılabilmesi adına iç kontrol sistemi önemli bir rol oynamaktadır. Bankaların kredi kullandırımı ile ilgili uymaları gereken kanunlar ve kendi iç mevzuatları mevcuttur. Bu kurallar bütünü temelde bankanın alacağı riskin makul ve sağlıklı olması adınadır. Bu kurallara ne denli uyulduğu ise hem bankaların onay sistemlerince hem de iç sistemler tarafından denetlenmektedir. Bu çalışmada, kredi tahsis etme yetkisine sahip olan banka çalışanlarının, görev yaptıkları bankalarda iç kontrol sistemi bileşenlerine yönelik algılamaları araştırılmıştır. Banka çalışanlarının algılamalarının çeşitli değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği de bu çalışmada araştırılan bir başka husustur. Çalışmada veriler anket tekniği kullanılarak toplanmıştır. Bu kapsamda oluşturulan elektronik anket formu, kamu ve özel banka çalışanlarına gönderilmiştir. 314 adet geçerli veri üzerinden çalışmanın analizleri gerçekleştirilmiştir. Çalışmada geliştirilen 15 hipotez, verilerin normallik varsayımını sağlaması sebebi ile bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü varyans analizi ile test edilmiştir. Analiz sonuçları değerlendirildiğinde banka çalışanları, görev yaptıkları kurumun iç kontrol sistemi bileşenlerinin etkin bir şekilde uygulandığı görüşünde oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca çalışmada geliştirilen 6 hipotez tamamen desteklenirken, 5 hipotezin kısmen desteklendiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kredi Tahsisi, İç Kontrol, Banka Çalışanları

JEL Sınıflandırması: M42, G21

EVALUATIONS OF BANK EMPLOYEES WHO HAVE THE AUTHORITY TO ALLOCATE CREDITS ON THE COMPONENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM

ABSTRACT

The internal control system plays an important role in the prevention of possible fraud and errors or in reducing its impact in case it occurs in the banking system. In this study, the perceptions of bank employees who are authorized to allocate loans towards the internal control system components of the institution they work for were investigated. Another issue investigated in this study is whether the perceptions of bank employees differ according to various variables. In the study, data were collected using the questionnaire technique. The electronic questionnaire form created in this context was sent to public and private bank employees. Analysis of the study was carried out on 314 valid data. The 15 hypotheses developed in the study were tested with the independent sample t-test and one-way analysis of variance, since the data provided the assumption of normality. When the results of the analysis are evaluated, it is understood that the bank employees are of the opinion that the internal control system components of the institution they work for are effectively implemented. In addition, while 6 hypotheses developed in the study were fully supported, 5 hypotheses were partially supported.

Key Words: Credit Allocation, Internal Control, Bank Employees

JEL Classification: M42, G21

1. GİRİŞ

Dünya hızla değişmekte ve her yeni gün bilim ve teknoloji alanlarında farklı yenilikleri ve ihtiyaçları karşımıza çıkarmaktadır. Bu değişim ve gelişim sürecinde alışkanlıklar, yaşam standardı, kişilerin talepleri, süreçler, üretim şekilleri ile kapasiteleri ve işlem adetleri gibi alışageldiğimiz birçok durum farklılaşmaktadır.

1940'lı yıllardan sonra değişim süreci hızlanmış, işletmeler yeni teknolojiler ve yeni sektörlerle büyük bir değişime girmiştir. Bazı işletmelerin yönetim birimleri bu süreçte gerekli olan kontrol mekanizmasını kuramamış, işlem sayılarının giderek artması ve işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi bu duruma yol açmıştır. 1970'li yıllardan sonra yaşanan mali skandallar büyük maddi kayıplara neden olmuştur. Kontrol yetersizliği sonucu meydana gelmiş olan bu skandallar neticesinde uluslararası standartların var olması gerektiği ortaya çıkmış ve iç kontrolle ilgili birtakım düzenlemeler oluşturulmuştur. Zamanla iç kontrol sistemleri ile ilgili standartlar yayımlanmış, dünya genelinde kabul görmüş ve evrilerek bugünkü şeklini almıştır.

Bankalar ülkelerin finansal sisteminin temel yapı taşı olarak kabul edilir. Bankacılık sisteminde yaşanan dalgalanma tüm ekonomiyi etkilemektedir. Yaşanan krizlerin yaygınlaşması ve kayıpların giderek daha büyük hale gelmesi, bankacılık sektöründe kontrol mekanizmasının ne denli önemli olduğunu ortaya koymuştur. Etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol sistemi ile maruz kalılabilecek riskler en aza indirilebilecektir.

Türkiye'de de bankaların olası risklere karşı korunabilmesi adına başta Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından olmak üzere çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bankacılık Kanunu'nun 29. maddesine göre bankalar risklerini izlemek, kontrol etmek, faaliyetlerinin kapsamına ve yapısına uygun kontrol ve denetim sistemi kurmak zorundadır.

Bankalar riskin minimize edilmesi adına hem kendi iç mevzuatlarını oluştururlar hem de yasal kurallara uygun hareket ederler. Riski öngören önleyici kontrollerin yanı sıra, oluşmuş olan hata ve noksanlıkları ortaya çıkaran tespit edici kontroller de gerçekleştirilir. Yetki ve onay sistemi, muhasebe hareketleri, varlıkların fiziki olarak korunması, tahsis edilen kredilerin tüm süreçlerinin uygunluğu bankanın ilgili birimlerince denetlenir.

Bu çalışmanın, kredi tahsis etme yetkisine sahip olan banka çalışanlarının, görev yaptıkları bankalarda iç kontrol sistemi bileşenlerine yönelik algularını ve kredi tahsis sürecindeki iç kontrolü ortaya koymasından literatüre ve uygulamaya katkı sağlaması ve bankaların zayıf iç kontrol bileşenlerini ortaya çıkarmaları noktasında yol gösterici olması beklenmektedir. Bu bağlamda, çalışmada öncelikli olarak bankacılıkta iç kontrol ile kredilerin kontrolü kavramlarına ve literatür araştırmasına yer verilmiştir. Uygulama bölümünde ise, araştırmanın metodolojisi, analiz sonuçları ve sonuçların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

2. BANKACILIKTA İÇ KONTROL VE KREDİLERİN KONTROLÜ

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)'ya göre iç kontrol, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin, mali raporlamanın güvenilirliğinin, yasa ve mevzuata uyumun sağlanması için makul güvence vermek üzere tasarlanan, kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrol, bir işletmenin muhasebe ve finansal bilgilerinin güvenilirliğini sağlamaya yardımcı olmak için uygulanan süreç ve prosedürlerin temelini temsil eder. Ek olarak, iç kontroller hesap verebilirliği teşvik eder ve çalışanların varlıkları kötüye kullanma veya sahtekarlık yapma riskini azaltır. Bir işletmenin iç kontrolünde eksiklikler olduğunda, maddi bir zayıflıkla karşılaşma olasılığı artar (Nasir vd., 2021:1). Basel, iç kontrolü; yönetim kurulu, icra kurulu ve tüm çalışanlar tarafından yürütülen bir süreç olarak ele almış ve bankacılık sisteminde işleyiş sürecinde uygulanan prosedür ve politikalar olarak tanımlamıştır (BIS, 1998). Bankalarda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekliliğinin temel nedeni, banka varlıklarının daha çok nakit ve/veya nakde çevrilebilir kıymetlerden oluşmasıdır. Etkin bir kontrol sistemi ile hata ve düzensizliklerin ortaya çıkma ihtimali azalacaktır. Bankanın her bölüm ve departmanında gerçekleşme

olasılığı bulunan her türlü hata ve düzensizliğin gözlemlenmesi ve kontrolü, denetim ve iç kontrol faaliyetleri ile doğrudan bağlantılıdır (Özten ve Karğın, 2012:134). 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 29. maddesinde, iç kontrole ilişkin şu ifade yer almaktadır: "Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usûl ve esaslar kurulca belirlenir."

Bankalarda krediler, bankaların yarattıkları fonları kullandıkları ve bilançonun aktifini oluşturan en önemli kalemlerden biridir. Kredi, bir kişiye ya da kuruma bir miktar paranın bir süreliğine karşılıklı anlaşılabilir bir gelir karşılığında verilmesidir (Hazar ve Babuşçu, 2017:150). Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Hakkında Yönetmelik madde 3'te kredi riski, banka müşterisinin yapılan sözleşme gereklerine uymayarak, yükümlülüğünü kısmen veya tamamen zamanında yerine getirememesinden dolayı bankanın karşılaştığı durum olarak tanımlanmıştır. BDDK'nın yayınlamış olduğu Bankaların Kredi Yönetimine İlişkin Rehber'e göre; kredi yönetim faaliyetleri iç sistemler kapsamındaki birimler tarafından düzenli olarak incelemeye tabi tutulur. Kredi süreçlerinin bankanın kredi politikalarına ve prosedürlerine uygun olarak sürdürüldüğünün, kredilerin yönetim kurulunca belirlenen usul ve esaslar dâhilinde verildiğinin ve kredilerin vade, miktar ve niteliklerinin üst düzey yönetime doğru olarak rapor edildiğinin belirlenmesine yönelik düzenli olarak denetim ve kontroller yapılır (BDDK, 2016).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada kredi tahsis etme yetkisine sahip olan banka çalışanlarının, görev yaptıkları bankalarda iç kontrol sistemi bileşenlerine yönelik algılarını ve kredi tahsis sürecindeki iç kontrol sistemini ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda yerli ve yabancı literatürde iç kontrol, bankalarda iç kontrolün etkisi, iç kontrol sistemi bileşenleri, iç kontrol sistemi etkinliği konularında yapılan çalışmalar taranmış olup, bu çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

İbiş ve Çatıkkaş (2012) çalışmalarında, iç kontrol sistemini çeşitli yönleri ile ele almış ve açıklamışlardır. Çalışmada, yasal düzenlemeler incelenmiş ve genel hatları ile açıklanmıştır. Çalışma sonucunda, sağlıklı işleyen bir iç kontrol yapısına sahip olmanın işletmelere sağladığı faydalar ifade edilmiştir. Bu faydalar arasında, işletmelerde finansal kayıpların, suiistimallerin ve hilelerin olma olasılığının azalması ve işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı bir biçimde sürdürmesi sayılmaktadır.

Özten ve Karğın (2012) iç kontrol ve denetim kavramlarını açıklayarak, ülkemizdeki uygulamaları değerlendirmiş ve krediler kontrol sürecinin muhasebe sürecine yansımalarını ele almışlardır. Ayrıca çalışmada, iç kontrol sisteminin bankaların muhasebe işlemleri, operasyonel işlemler ve kredi işlemlerinde nasıl etkili olduğunu, işleyiş süreçlerini ve sonuçlara nasıl yansıdığını ortaya koymaya çalışmışlardır.

Gül ve Kaban (2015) müfettişlerin iç kontrol sistemi hakkındaki düşüncelerinden hareketle, bankaların iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin uyum ve koordinasyonu ile iç denetim sisteminin danışmanlık fonksiyonunu değerlendirmişlerdir. Çalışmada bir bankanın müfettişlerine anket uygulanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birbiri ile kısmen koordinasyon içinde olduğu, söz konusu sistemler arasında kısmi mahiyette bir sinerji bulunduğu ve iç denetim sistemi tarafından yönetime, iç kontrol faaliyetleri ile ilgili kısmi bir danışmanlık hizmetinin sağlandığı tespit edilmiştir.

Akmeşe vd. (2017) iç kontrol sistemi uygulamasına yönelik bir araştırma yapmış ve banka çalışanlarının iç kontrol sistemi uygulamasına yönelik değerlendirmeleri incelenmiştir. Bu kapsamda banka çalışanlarına anket uygulanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol sistemi ile bankadaki hizmet ömrü, yaş ve cinsiyet değişkeni arasında anlamlı ilişki bulunmuştur.

Akduru ve Ayriçay (2020) çalışmalarında, bankalarda iç kontrol sistemini oluşturan unsurların ve uygulamada karşılaşılan problemlerin incelenmesini ve sorunlara yönelik çözüm önerileri getirmeyi

amaçlamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, uygulamada karşılaşılan sorunlar banka, kontrolör ve hukuki /teknik düzenlemelerden kaynaklı sorunlar olarak üçe ayrılmış, bu sorunlara yönelik çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir.

Ehiedu Victor ve Ogbeta (2014) bankacılık sektöründe iç kontrolü incelemişlerdir. Çalışmada, yönetim gözetimi ve kontrol kültürü, risk tanıma ve değerlendirmeyi içeren başlıca kontrol türleri araştırılmıştır. Çalışmada banka personeline anket uygulanmıştır. Çalışma, bankacılık sektöründeki faaliyetlerin idari denetiminin, usulsüzlük ve suiistimalleri ortaya çıkarmak için yeterince yapılmadığını ortaya koymuştur.

Gamage vd. (2014) çalışmalarında, Sri Lanka'da bankaların iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmişlerdir. Çalışmada Bank of Ceylon ve Peoples Bank olmak üzere iki devlet ticari bankasının şube yöneticilerine ve yardımcılara iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek üzere anket uygulanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol sisteminin etkin olduğu ve iç kontrol sisteminde çalışanların algısının ve bazı risk sorunlarının devam etmekte olduğu tespit edilmiştir.

Ayagre vd. (2014) COSO'nun iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirme ilkeleri ve niteliklerini kullanarak, Gana bankalarının iç kontrol sistemlerinin, kontrol ortamı ve izleme faaliyetleri bileşenlerini değerlendirmiştir. Çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Katılımcıların bankanın iç kontrol sistemi etkinliği konusundaki bilgi ve algısını ölçmek için 5'li Likert tipi bir ölçek kullanılmıştır. Çalışmada, Gana'daki bankaların iç kontrol sistemlerinin, kontrol ortamı ve izleme faaliyetleri bileşenlerinde güçlü kontrollerinin bulunduğu ortaya konmuştur.

Bayyoud ve Sayyad (2015) Filistin'de iç kontrol ve risk yönetiminin bankalar üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Yenilenen iç kontrol prosedürleri ile bankalarda dolandırıcılık ve hataların azaltılıp azaltılmadığı, farklı risk türlerinin kontrol edilip edilmediği, görevlerin ayrıştırılıp ayrıştırılmadığı ve uygulamaların uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilip getirilmediği değerlendirilmiştir. Filistin'de bulunan 10 bankadaki yönetici ve idari düzeydeki personele anket uygulanmıştır. Sonuçlar, Filistin'deki genel iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin, niceliksel ve niteliksel performans açısından bankaları olumlu yönde etkilediğini göstermiştir.

Tran vd. (2020) Vietnam kredi kurumlarının uygulamalarında, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmişlerdir. Yapılandırılmış anket kredi kuruluşlarının yöneticilerine uygulanmıştır. Sonuçlar, beş bileşenin de iç kontrol sisteminin etkinliğini geliştirdiğini ve iç kontrol sisteminin Vietnam kredi kuruluşlarının güvenliğinde rol oynadığını göstermiştir. Vietnam Merkez Bankası'nın, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmak için uluslararası ilkelere uygun olarak kredi kuruluşları için yasal çerçeveyi ve ilgili iç kontrol hükümlerini iyileştirmesi gerektiği araştırma sonucunda tespit edilmiştir.

Literatürde iç kontrol ilgili pek çok çalışma mevcuttur. Ancak literatürde bankacılık sektöründe kredi tahsis sürecindeki iç kontrolü ortaya koymaya ve kredi tahsis yetkisine sahip çalışanların iç kontrol sistemi bileşenlerine yönelik algılarına yönelik herhangi bir çalışmaya ulaşılamamıştır. Bu durum yapılan bu çalışmanın özgün niteliğini ortaya koymaktadır. Literatürdeki boşluğun bu çalışma ile doldurulması beklenmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu kısımda araştırmanın amacı, örnekleme, veri toplama aracı, araştırmanın hipotezleri ve verilerin analizi başlıkları bulunmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada, kredi tahsis etme yetkisine sahip banka çalışanlarının, çalıştıkları kurumun kredi süreçlerine yönelik iç kontrol sistemi algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada ayrıca, banka çalışanlarının iç kontrol sistemi algılamalarının çeşitli değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği de araştırılmıştır.

4.2. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın evreni kredi tahsis etme yetkisine sahip banka çalışanlarından oluşmaktadır. Evrenin kaç kişiden oluştuğuna yönelik olarak Türkiye Bankalar Birliği'nden herhangi bir bilgi edinilememiştir. Bu kapsamda örneklem olarak, evreni temsil kabiliyetine sahip olduğu değerlendirilen 314 banka çalışanına ulaşılmıştır. Katılımcıların bir kısmına yüz yüze ulaşılmış, kalan kısmı ise anlık mesajlaşma uygulamaları üzerinden gönderilen link vasıtasıyla çalışmaya katılmıştır.

Katılımcıların demografik özelliklerini tanımlayan bilgiler Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Katılımcılara İlişkin Demografik Bilgiler

Değişkenler	Grup	N	%
Cinsiyet	Kadın	145	46,2
	Erkek	169	53,8
Medeni Hal	Evli	251	79,9
	Bekar	63	20,1
Öğrenim Durumu	Lise	7	2,2
	Ön Lisans	10	3,2
	Lisans	242	77,1
	Yüksek Lisans / Doktora	55	17,5
Yaş	20-30 Yaş	12	3,8
	31-40 Yaş	93	29,6
	41-50 Yaş	166	52,9
	51 Yaş ve Üzeri	43	13,7
Tecrübe	1-5 Yıl	5	1,6
	6-10 Yıl	23	7,3
	11-15 Yıl	74	23,6
	16 Yıl ve Üzeri	212	67,5
Banka Türü	Kamu	142	45,2
	Özel	172	54,8
Toplam		93	100,0

Tablo 1'de görülebileceği üzere katılımcıların %46,2'si kadın, %53,8'i erkektir. Katılımcılar medeni durumları açısından değerlendirildiğinde, %79,9 ile büyük çoğunluğunun evli, geriye kalan %20,1'inin ise bekar olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların öğrenim durumlarına bakıldığında %2,2'si lise, %3,2'si ön lisans, %77,1'i lisans, %17,5'i ise yüksek lisans / doktora mezunudur. Yaş değişkenine göre çalışmaya katılan banka çalışanları incelendiğinde, %3,8'i 20-30 yaş aralığında, %29,6'sı 31-40 yaş aralığında, %52,9'u 41-50 yaş aralığında ve son olarak %13,7'si 51 yaş ve üzeri kategoride yer almaktadır. Kıdem yılları açısından tablo yorumlandığında, katılımcıların %1,6'sı 1-5 yıl arası, %7,3'ü 6-10 yıl arası, %23,6'sı 11-15 yıl arası ve %67,5 ile büyük çoğunluğu 16 yıl ve üzeri kıdeme sahiptir. Tablo 1'de son olarak katılımcıların görev yaptıkları banka türü değişkenine göre dağılımları incelendiğinde, %45,2'sinin kamu, %54,8'inin ise özel banka çalışanı olduğu görülmektedir.

4.3. Veri Toplama Aracı

Araştırma kapsamında veriler anket tekniği kullanılarak toplanmıştır. Çalışmada anket soruları COSO'nun beş bileşeni göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Ayrıca anket sorularının oluşturulmasında Ayagre vd. (2014) ile Bayyoud ve Sayyad (2015) çalışmaları dikkate alınmıştır. Hazırlanan taslak anket konun uzmanı banka çalışanlarına sunularak ankete son şekli verilmiştir.

Bu kapsamda katılımcıların iç kontrol bileşenlerine yönelik algılarını ölçmek üzere 23 madde ve 5 boyuttan oluşan ölçek kullanılmıştır. Ölçek 5'li Likert ölçeği "1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde derecelendirilmiştir. Ölçeğin boyutları Kontrol Ortamı (8 madde), Risk Değerlendirme (4 madde),

Kontrol Faaliyetleri (4 madde), Bilgi ve İletişim (4 madde) ve son olarak İzleme (3 madde) şeklindedir. Kontrol Faaliyetleri boyutunda son madde ters puanlanmıştır. Ölçekten elde edilen puan ortalamasının yükselmesi kurumun iç kontrol sisteminin iyi işlediğine işaret etmektedir. Çalışmada katılımcılara ayrıca 6 adet demografik nitelikli soru ile 17 adet iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik soru da katılımcılara yöneltilmiştir.

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamı kamu ve özel bankalarda görev yapan banka çalışanlarından oluşmaktadır. Bu banka çalışanları içinden de kredi tahsis etme yetkisine sahip çalışanlar özelinde araştırma gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada birtakım sınırlılıklar da bulunmaktadır. Öncelikle, Türkiye genelinde tüm bankacıları temsil eden bir örnekleme ulaşılamamıştır. Bu ise çalışma sonuçların genellenememesine yol açmıştır. Takip eden çalışmalarda, evreni temsil kabiliyetine sahip örneklerle çalışılması yararlı olabilir. Çalışmada diğer bir sınırlılık ise sadece kredi tahsis yetkisine sahip çalışanlarla araştırmanın yürütülmesidir. Bankalarda iç kontrol sistemine yönelik algının, tüm çalışanlar ve bankanın yerine getirdiği tüm faaliyetler bazında ele alınması da sonraki çalışmalar için faydalı olabilir.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada 15 adet hipotez geliştirilmiş olup, bu hipotezlere aşağıda yer verilmiştir.

H_1 = Görev yapılan banka türüne göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_2 = Mesleki kıdeme göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_3 = Kredi tahsis etme yetkisine sahip olma süresine göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_4 = Mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısına göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_5 = Görev yapılan şubenin periyodik denetlemeden geçme sıklığına göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_6 = İç denetim yönetmeliğine ulaşım kolaylığına göre, banka çalışanlarının kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_7 = Kredi tahsisi ile ilgili yasal düzenlemeleri düzenli takip etme durumuna göre, banka çalışanlarının kontrol ortamı bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_8 = Kredi kullandırım süreçlerini anlatan iç mevzuatın bulunma durumuna göre, banka çalışanlarının kontrol ortamı bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_9 = Kredi kullandırım süreçlerine ve kurallarına kolay erişim durumuna göre, banka çalışanlarının kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_{10} = İç mevzuatta yapılan değişikliklerin tüm çalışanlara eş zamanlı duyurulması durumuna göre, banka çalışanlarının bilgi ve iletişim bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_{11} = Denetimler sırasında kontrol edilen hususları bilme durumuna göre, banka çalışanlarının bilgi ve iletişim bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_{12} = Tespit edilen noksanlıkların denetim komitesi tarafından takip edilmesi durumuna göre, banka çalışanlarının izleme bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

H_{13} = Tespit edilen noksanlıklara yaptırım uygulanması durumuna göre, banka çalışanlarının kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir.

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

H_{14} = Kredi tahsisi sebebiyle ceza alma durumuna göre, banka çalışanlarının izleme bileşenine yönelik alguları anlamlı farklılık gösterir.

H_{15} = Kredi sürecini kontrol eden kişi sayısına göre, banka çalışanlarının kontrol faaliyetleri bileşenine yönelik alguları anlamlı farklılık gösterir.

4.6. Verilerin Analizi

Anket formundan elde edilen 5'li Likert şeklindeki veriler öncelikle uç değer analizine dahil edilmiştir. Bunun için standardize edilmiş Z skorları incelenmiş ve bazı maddelerde uç değerlere rastlanmıştır. Bu maddelerde uç değer teşkil eden veriler silinmiş ve yerlerine seri ortalamaları atanmıştır. Bu sayede veri seti uç değerlerden arındırılmıştır. Çalışmada frekans, aritmetik ortalama gibi betimleyici istatistiklerden faydalanılmıştır. Çalışmanın hipotezlerini test etmek içinse bağımsız örneklem t testi ya da tek yönlü varyans analizi (ANOVA) testleri kullanılmıştır. Verilerin normal dağılıma uygunluğuna çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmek suretiyle karar verilmiştir. Çalışmada ayrıca ölçeğin yapısal geçerliliğini test etmek için doğrulayıcı faktör analizi (DFA) gerçekleştirilmiştir.

5. BULGULAR

Banka çalışanlarından elde edilen verilerin ışığında ulaşılan bulgular aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

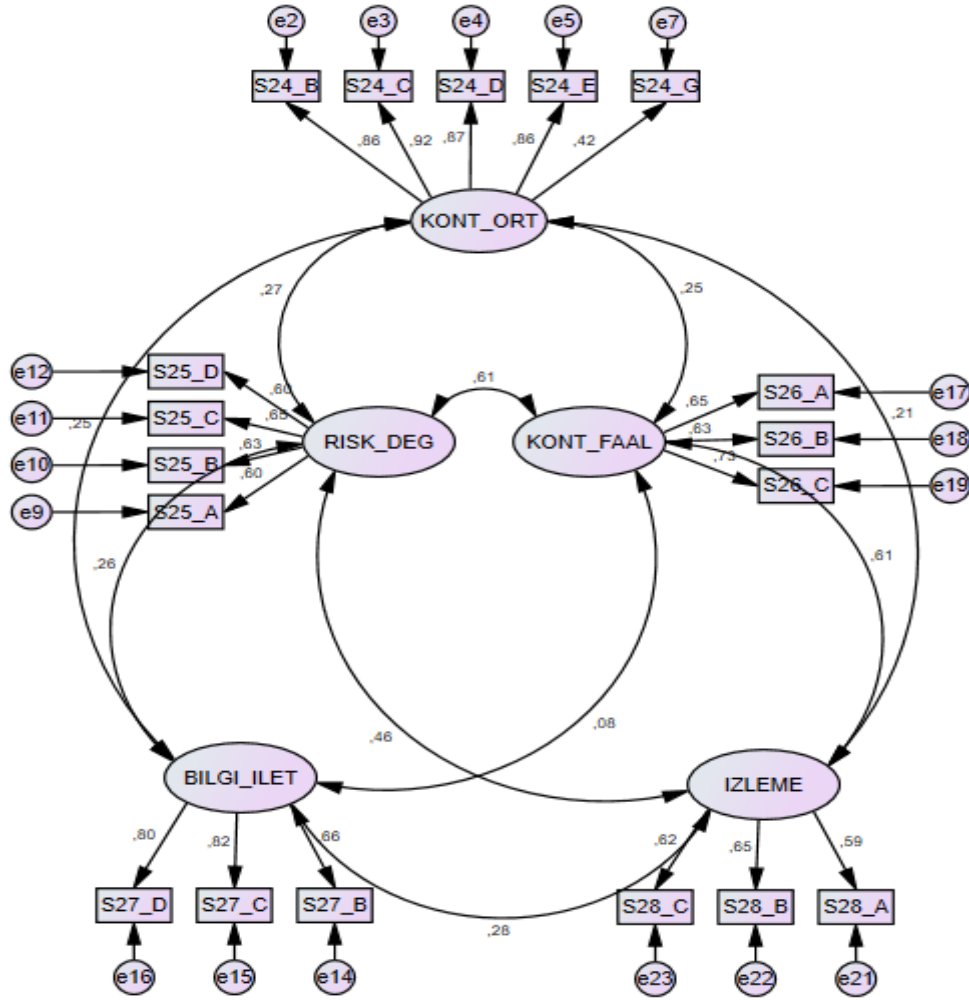
5.1. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Geçerlilik analizi kapsamında AMOS 21 programı kullanılarak DFA gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda oluşturulan DFA modeli Şekil 1'de gösterilmiştir.

Analiz sonucunda ölçeğin 5 boyutlu yapısı 5 madde analiz dışı bırakılarak doğrulanmıştır. Tabachnick ve Fidell (2013: 651) tarafından belirtilen minimum faktör yük değeri 0,32'dir. Bu çalışmada Kontrol Ortamı boyutundan 3 madde (1-6-8. maddeler), Kontrol Faaliyetleri boyutundan 1 madde (4. madde), Bilgi ve İletişim boyutundan 1 madde (1. madde) belirtilen değerden düşük ve anlamsız faktör yükleri sebebi ile çalışmadan çıkartılmıştır. Çalışma toplam 18 madde üzerinden yürütülmüştür. DFA neticesinde elde edilen uyum iyiliği değerleri ($\chi^2/sd=2,931$; GFI= 0,90; CFI= 0,92; RMSEA= 0,079) kabul edilebilir sınırlar içerisindedir (Meydan ve Şeşen, 2015: 37; Gürbüz, 2019: 34).

Ölçeğin güvenilirliği için ise iç tutarlılık güvenilirlik katsayısı hesaplanmıştır. Boyutlar bazında gerçekleştirilen analiz sonuçlarına göre Kontrol Ortamı $\alpha= 0,89$, Risk Değerlendirme $\alpha= 0,70$, Kontrol Faaliyetleri $\alpha= 0,70$, Bilgi ve İletişim $\alpha= 0,78$ ve İzleme $\alpha= 0,64$ seviyesinde güvenilirlik değerlerine sahiptir. Kayış (2010: 405)'a göre, α değeri 0,80 ile 1,00 aralığında ise ölçek yüksek derecede güvenilir; 0,60 ile 0,80 aralığında ise ölçek oldukça güvenilir olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda ölçeğin güvenilir bir ölçek olduğu tespit edilmiştir.

Şekil 1. DFA Modeli



5.2. Betimleyici İstatistiklere Yönelik Analiz Sonuçları

Ölçeği oluşturan beş boyut bazında gerçekleştirilen analiz sonuçları Tablo 2’de verilmiştir. Tabloda, boyutların aritmetik ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri gösterilmiştir. Tablo 2’den de görüleceği gibi tüm boyutlarda elde edilen ortalamalar orta seviyenin üzerindedir. Boyutlar arasında en yüksek ortalama Kontrol Faaliyetleri (Ort.= 4,47; SS= 0,424) boyutunda gerçekleşmiştir. Onu İzleme (Ort.= 4,34; SS= 0,404) boyutu takip etmektedir. En düşük ortalamaya sahip olan boyut ise Kontrol Ortamı (Ort.= 3,84; SS= 0,861) boyutudur. Boyutlara ilişkin olarak çarpıklık ve basıklık katsayıları incelendiğinde +1 ile -1 aralığında değerler aldıkları görülmektedir. Bu doğrultuda verilerin normal dağılım gösterdiği kabul edilmiştir.

Tablo 2. İç Kontrol Bileşenlerine Yönelik Betimleyici İstatistikler

Boyutlar	Ort.	SS	Çarpıklık	Basıklık
Kontrol Ortamı	3,84	0,861	-0,846	-0,162
Risk Değerlendirme	4,23	0,443	-0,072	0,218
Kontrol Faaliyetleri	4,47	0,424	-0,227	-0,717
Bilgi ve İletişim	4,01	0,717	-0,993	0,959
İzleme	4,34	0,404	0,182	-0,336

5.3. Hipotez Testlerine Yönelik Analiz Sonuçları

Araştırmanın bu kısmında geliştirilen hipotezlerin test edilmesine çalışılmıştır. Öncelikle, demografik değişkenlerden banka türü ve kıdem açısından, iç kontrol sistemi boyutları bazında fark analizleri gerçekleştirilmiştir. Sonrasında ise çalıştıkları kurumdaki kredi tahsis süreci ile ilgili olarak katılımcılara yöneltilen bazı sorular ekseninde boyut odaklı analizler yapılmıştır. Çalışmada geliştirilen hipotezleri test etmek için parametrik fark testleri kullanılmıştır.

Çalışmanın bir numaralı hipotezinde, banka türü açısından katılımcıların iç kontrol bileşenlerine yönelik algılamaları arasında fark olup olmadığı incelenmiştir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Bir Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyutlar	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Ortamı	Kamu	3,76	0,878	-1,600	0,111
	Özel	3,91	0,843		
Risk Değerlendirme	Kamu	4,21	0,434	-0,589	0,556
	Özel	4,24	0,450		
Kontrol Faaliyetleri	Kamu	4,49	0,418	0,674	0,501
	Özel	4,46	0,430		
Bilgi ve İletişim	Kamu	3,92	0,752	-2,081	0,038
	Özel	4,09	0,679		
İzleme	Kamu	4,33	0,401	-0,191	0,849
	Özel	4,34	0,407		

Tablo 3'ten görülebileceği gibi çalışmanın bir numaralı hipotezi iç kontrol bileşenlerinden sadece Bilgi ve İletişim ($t = -2,081$; $p < 0,05$) boyutu için desteklenmiş, diğer dört boyut için ise desteklenmemiştir.

Çalışmanın iki numaralı hipotezi kıdeme göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algıları anlamlı farklılık gösterir şeklindedir. Bu kapsamda ikiden fazla grup olduğu için ANOVA testi gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda öncelikle varyansların homojenliği test edilmiştir. Varyansların homojenliği testine göre Kontrol Ortamı ($levene = 12,085$; $p < 0,001$), Risk Değerlendirme ($levene = 2,633$; $p < 0,05$), Kontrol Faaliyetleri ($levene = 4,164$; $p < 0,01$) ve İzleme ($levene = 4,974$; $p < 0,01$) boyutlarında varyanslar eşit değilken; Bilgi ve İletişim ($levene = 0,018$; $p > 0,05$) boyutunda eşit çıkmıştır. Varyansların eşit olmaması durumunda Welch testi uygulanır, eşit olduğu durumda ise ANOVA testi gerçekleştirilir. Bu bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen test sonuçları Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. İki Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyutlar	Test Türü	F	p
Kontrol Ortamı	Welch	10,752	0,000
Risk Değerlendirme	Welch	7,775	0,002
Kontrol Faaliyetleri	Welch	4,692	0,012
İzleme	Welch	0,645	0,597
Bilgi ve İletişim	ANOVA	1,229	0,299

Çalışmanın iki numaralı hipotezi, iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamı ($F = 10,752$; $p < 0,001$), Risk Değerlendirme ($F = 7,775$; $p < 0,01$) ve Kontrol Faaliyetleri ($F = 4,692$; $p < 0,05$) boyutları için desteklenmiş, diğer iki boyut için ise desteklenmemiştir. Anlamlı fark tespit edilen 3 boyut için farkın hangi grup ya da gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla Tamhane's T2 kullanılarak post-hoc analizleri gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, Kontrol Ortamı boyutunda kıdem süresi açısından tespit edilen anlamlı farklılık, 16 yıl ve üzeri kıdeme sahip olan grubun ortalamasının diğer üç gruptan anlamlı şekilde düşük olmasından kaynaklanmıştır. Yine Risk Değerlendirme boyutunda kıdem süresi açısından tespit edilen anlamlı farklılık, 1-5 yıl aralığında kıdeme sahip olan grubun puan ortalamasının 6-10 yıl ve 11-15 yıl aralıklarında kıdeme sahip olan grubun ortalamasından anlamlı şekilde fazla olmasından kaynaklandığı bulunmuştur. Son olarak Kontrol Faaliyetleri boyutunda kıdem

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

süresi açısından tespit edilen anlamlı farklılık, 1-5 yıl aralığında kıdeme sahip olan grubun puan ortalamasının 11-15 yıl aralığında kıdeme sahip olan grubun ortalamasından anlamlı şekilde fazla olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Çalışmanın üç numaralı hipotezi, kredi tahsis etme yetkisine sahip olma süresine göre, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algılarının farklılık gösterme durumunu incelemektedir. Kredi tahsis etme yetkisine sahip olma durumu yıl aralığı cinsinden dört gruba ayrılmıştır (1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16 yıl ve üzeri). Bu kapsamda ANOVA testi gerçekleştirilmiş ve varyansların homojenliğine bakılmıştır. Varyansların homojenliği testine göre Kontrol Ortamı (levene= 30,996; $p<0,001$), Risk Değerlendirme (levene= 3,886; $p<0,01$), Kontrol Faaliyetleri (levene= 5,618; $p<0,001$) ve İzleme (levene= 8,518; $p<0,001$) boyutlarında varyanslar eşit değilken; Bilgi ve İletişim (levene= 1,208; $p>0,05$) boyutunda eşit çıkmıştır. Bu bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen test sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Üç Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyutlar	Test Türü	F	p
Kontrol Ortamı	Welch	17,840	0,000
Risk Değerlendirme	Welch	1,745	0,161
Kontrol Faaliyetleri	Welch	2,146	0,097
İzleme	Welch	1,638	0,183
Bilgi ve İletişim	ANOVA	3,311	0,020

Çalışmanın üç numaralı hipotezi iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamı ($F= 17,840$; $p<0,001$) ile Bilgi ve İletişim ($F= 3,311$; $p<0,05$) boyutları için desteklenmiş, diğer üç boyut için ise desteklenmemiştir. Anlamlı fark tespit edilen bir boyut için varyanslar eşit olmadığından dolayı Tamhane's T2, diğer boyut içinde varyanslar eşit olduğu için LSD kullanılarak post-hoc testleri gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, Kontrol Ortamı boyutunda kredi tahsis etme yetkisine sahip olma süresine göre tespit edilen anlamlı farklılık, 16 yıl ve üzeri kredi tahsis yetkisine sahip olan grubun ortalamasının diğer üç gruptan anlamlı şekilde düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Yine Bilgi ve İletişim boyutunda kredi tahsis etme yetkisine sahip olma süresine açısından tespit edilen anlamlı farklılık, 11-15 yıl aralığında yetkiye sahip olan grubun puan ortalamasının 1-5 yıl ve 6-10 yıl aralıklarında yetkiye sahip olan grupların ortalamasından anlamlı şekilde fazla olmasından kaynaklandığı bulunmuştur.

Çalışmada geliştirilen dört numaralı hipotez ile mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısı açısından, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algılarının farklılık gösterip göstermediği araştırılmıştır. Çalışmada, mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısı açısından katılımcılar dört gruba ayrılmıştır (1-10 arası, 11-20 arası, 21-30 arası ve 31 ve üzeri). Varyansların homojenliği testine göre Kontrol Ortamı (levene= 9,954; $p<0,001$), Risk Değerlendirme (levene= 12,664; $p<0,001$), Kontrol Faaliyetleri (levene= 16,802; $p<0,001$), Bilgi ve İletişim (levene= 6,048; $p<0,001$) ve İzleme (levene= 15,076; $p<0,001$) boyutlarının tamamında varyanslar eşit çıkmamıştır. Bu bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen test sonuçları Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Dört Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyutlar	Test Türü	F	p
Kontrol Ortamı	Welch	3,498	0,019
Risk Değerlendirme	Welch	1,506	0,217
Kontrol Faaliyetleri	Welch	0,768	0,514
İzleme	Welch	1,266	0,290
Bilgi ve İletişim	Welch	10,780	0,000

Tablo 6'dan da anlaşılacağı gibi çalışmanın dört numaralı hipotezi iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamı ($F= 3,498$, $p<0,05$) ile Bilgi ve İletişim ($F= 10,780$; $p<0,001$) boyutları için desteklenmiş, diğer üç boyut için ise desteklenmemiştir. Anlamlı fark tespit edilen iki boyut için

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

varyanslar eşit olmadığından dolayı Tamhane's T2 tekniği ile gerçekleştirilen post-hoc testi sonucunda, Kontrol Ortamı boyutunda mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısına göre gruplar arasında anlamlı bir farklılık görülmemiştir. Bilgi ve İletişim boyutunda tespit edilen anlamlı fark ise 1-10 arası mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısına sahip grubun ortalamasının 11-20 ve 21-30 arası sayıya sahip olan grupların ortalamasından anlamlı şekilde düşük olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Beş numaralı hipotez, banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algılamalarının görev yapılan şubenin periyodik denetlemeden geçme sıklığına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini ele almaktadır. Bu çalışmada, görev yapılan şubenin periyodik denetlemeden geçme sıklığı açısından katılımcılar dört gruba ayrılmıştır (Yılda iki ve üzeri, Yılda bir, 2 yılda bir, 3 yılda bir ve üzeri). Varyansların homojenliği testine göre Kontrol Ortamı (levene= 12,674; $p<0,001$), Risk Değerlendirme (levene= 3,746; $p<0,05$), Kontrol Faaliyetleri (levene= 9,515; $p<0,001$), Bilgi ve İletişim (levene= 9,903; $p<0,001$) ve İzleme (levene= 3,977; $p<0,01$) boyutlarının tamamında varyanslar eşit çıkmamıştır. Bu bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen test sonuçları Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Beş Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyutlar	Test Türü	F	p
Kontrol Ortamı	Welch	6,787	0,000
Risk Değerlendirme	Welch	4,166	0,009
Kontrol Faaliyetleri	Welch	1,353	0,264
İzleme	Welch	0,879	0,456
Bilgi ve İletişim	Welch	15,723	0,000

Çalışmanın beş numaralı hipotezi iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamı ($F= 6,787$, $p<0,001$), Risk Değerlendirme ($F= 4,166$, $p<0,01$) ile Bilgi ve İletişim ($F= 15,723$, $p<0,001$) boyutları için desteklenmiş, diğer iki boyut için ise desteklenmemiştir. Anlamlı fark tespit edilen 3 boyut için Tamhane's T2 tekniği ile gerçekleştirilen post-hoc testi sonucunda, Kontrol Ortamı boyutunda periyodik denetimden geçme sıklığı açısından gruplar arasında tespit edilen anlamlı fark, denetim sıklığı yılda bir olan grubun ortalamasının, denetim sıklığı iki yılda bir olan grubun ortalamasından anlamlı şekilde yüksek olmasından kaynaklanmıştır. Yine Risk Değerlendirme boyutunda periyodik denetimde geçme sıklığı açısından gruplar arasında tespit edilen anlamlı farklılık, denetim sıklığı yılda iki ve üzeri olan grubun ortalamasının denetim sıklığı yılda bir ve iki yılda bir olan grupların ortalamasından anlamlı şekilde düşük olmasından kaynaklandığı bulunmuştur. Son olarak Bilgi ve İletişim boyutunda periyodik denetimden geçme sıklığı açısından tespit edilen anlamlı farklılığın, denetim sıklığı yılda bir olan grubun ortalamasının diğer gruplardan anlamlı şekilde yüksek olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Çalışmanın altı numaralı hipotezinde katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Faaliyetlerine yönelik algılamalarının, iç denetim yönetmeliğine ulaşım kolaylığı açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 8'te gösterilmiştir.

Tablo 8. Altı Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Faaliyetleri	Evet	4,49	0,401	1,527	0,137
	Hayır	4,31	0,599		

Tablo 8'den görülebileceği gibi çalışmanın altı numaralı hipotezi desteklenmemiştir ($t= 1,527$; $p>0,05$).

Yedi numaralı hipotezde katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamına yönelik algılamalarının, kredi tahsisi ile ilgili yasal düzenlemeleri düzenli takip etme durumu açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. Yedi Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Ortamı	Evete	4,06	0,068	7,335	0,000
	Hayır	3,35	1,007		

Tablo 9 incelendiğinde, araştırmanın yedi numaralı hipotezinin desteklendiği görülmektedir ($t=7,335$; $p<0,001$).

Çalışmanın sekiz numaralı hipotezi, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Ortamına yönelik algılamalarının, kredi kullandırım süreçlerini anlatan iç mevzuatın bulunma durumu açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Sekiz Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Ortamı	Evete	3,86	0,856	1,860	0,064
	Hayır	3,29	0,930		

Tablo 10'dan da anlaşılacağı üzere, araştırmanın sekiz numaralı hipotezi desteklenmemiştir ($t=1,860$; $p>0,05$).

Dokuz numaralı hipotez, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Faaliyetlerine yönelik algılamalarının, kredi kullandırım süreçlerine ve kurallarına erişim kolaylığı açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemeyi amaçlamaktadır. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Dokuz Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Faaliyetleri	Evete	4,49	0,417	3,426	0,001
	Hayır	4,08	0,411		

Tablo 11'den görülebileceği gibi, araştırmanın dokuz numaralı hipotezi desteklenmiştir ($t=3,426$; $p<0,001$).

Çalışmada test edilen on numaralı hipotez, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Bilgi ve İletişime yönelik algılamalarının, iç mevzuatta yapılan değişikliklerin tüm çalışanlara eş zamanlı olarak duyurulması durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini test etmektedir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. On Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Bilgi ve İletişim	Evete	4,04	0,695	3,548	0,000
	Hayır	3,33	0,901		

Tablo 12'den görülebileceği gibi, araştırmanın on numaralı hipotezi desteklenmiştir ($t=3,548$; $p<0,001$).

Çalışmanın on bir numaralı hipotezinde, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Bilgi ve İletişime yönelik algılamalarının, denetimler sırasında kontrol edilen hususları bilme durumu açısından farklılık gösterip göstermediği araştırılmaktadır. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 13'de gösterilmiştir.

Tablo 13. On Bir Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Bilgi ve İletişim	Evet	4,19	0,555	6,827	0,000
	Hayır	3,48	0,867		

Tablo 13’den görülebileceği gibi, araştırmanın on bir numaralı hipotezi desteklenmiştir ($t=6,827$; $p<0,001$).

On iki numaralı hipotez ile katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden İzlemeye yönelik algılamalarının, tespit edilen noksanlıkların denetim komitesi tarafından takip edilmesi durumuna göre farklılık gösterip göstermediği incelenmektedir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 14’de gösterilmiştir.

Tablo 14. On İki Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
İzleme	Evet	4,34	0,405	0,523	0,601
	Hayır	4,22	0,192		

Tablo 14’den görülebileceği gibi, araştırmanın on iki numaralı hipotezi desteklenmemiştir ($t=,523$; $p>0,05$).

Araştırmanın on üç numaralı hipotezinde, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden Kontrol Faaliyetlerine yönelik algılamalarının, tespit edilen noksanlıklara yaptırım uygulanması durumuna göre farklılık gösterip göstermediği incelenmektedir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 15’de gösterilmiştir.

Tablo 15. On Üç Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
Kontrol Faaliyetleri	Evet	4,50	0,410	4,469	0,000
	Hayır	4,16	0,427		

Tablo 15’den görülebileceği gibi, araştırmanın on üç numaralı hipotezi desteklenmiştir ($t=4,469$; $p<0,001$).

Çalışmada on dört numaralı hipotezde, katılımcıların iç kontrol bileşenlerinden İzlemeye yönelik algılamalarının, kredi tahsisi sebebiyle ceza alma durumu açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmektedir. Gerçekleştirilen bağımsız örneklem t testi sonuçları Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16. On Dört Numaralı Hipoteze Ait Test Sonuçları

Boyut	Gruplar	Ort.	SS	Test Değerleri	
				t	p
İzleme	Evet	4,40	0,410	1,543	0,124
	Hayır	4,32	0,400		

Tablo 16’dan görülebileceği gibi, araştırmanın on dört numaralı hipotezi desteklenmemiştir ($t=1,543$; $p>0,05$).

Çalışmada geliştirilen on beş numaralı son hipotez, kredi sürecini kontrol eden kişi sayısı açısından, banka çalışanlarının Kontrol Faaliyetleri bileşenine yönelik algılamalarının farklılık gösterip göstermediği üzerinedir. Çalışmada, kredi sürecini kontrol eden kişi sayısı açısından katılımcılar üç gruba ayrılmıştır (2 kişi, 3 kişi ve 4 kişi ve üzeri). Varyansların homojenliği testine göre varyanslar eşit

çıkmıştır (levene= 1,207; $p>0,05$). Bu bilgiler doğrultusunda gerçekleştirilen test sonucu Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17. On Beş Numaralı Hipoteze Ait Test Sonucu

Boyut	Test Türü	F	p
Kontrol Faaliyetleri	ANOVA	4,130	0,007

Tablo 17’de görülebileceği gibi çalışmanın on beş numaralı hipotezi desteklenmiştir ($F= 4,130$, $p<0,01$). Anlamli farkın hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek için varyanslar eşit olduğundan dolayı LSD tekniği ile gerçekleştirilen post-hoc testi sonucunda, gruplar arasında tespit edilen anlamli farkın, 2 kişi ile kredi sürecinin kontrol edildiği grubun ortalamasının diğer iki gruptan anlamli şekilde düşük olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bankalarda gerçekleşen faaliyetlerin kanun ve mevzuata uygun olarak yapılması ve sürdürülebilir olması için etkin, verimli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekir. Yönetim kadrosu sistemi kurmakla, sürekliliğini sağlamakla ve tüm çalışanların iç kontrolle ilgili farkındalığını arttırmakla yükümlüdür. Bankaların esas işgalleri fon fazlası olan kişilerden mevduat toplamak ve fon ihtiyacı olan kişilere kredi vermektir. Her verilen kredinin özünde geri ödenmeme riski vardır. Bu nedenle de banka zararı oluşmaması adına tahsis kararı verilirken tüm ilgili kanun, yönetmelik ve mevzuat gözetilmelidir.

Kredi tahsis etme yetkisine sahip banka çalışanları örnekleminde gerçekleştirilen bu çalışmada, katılımcıların görev yaptıkları bankadaki iç kontrol uygulamalarına yönelik görüşleri alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda ayrıca, katılımcıların iç kontrol bileşenlerine yönelik algı düzeyleri arasında, çeşitli değişkenler açısından anlamli bir fark olup olmadığı da araştırılmıştır.

Çalışma sonuçlarına göre, iç kontrol sistemine yönelik beş boyut arasında, banka çalışanlarının algı düzeylerinin en yüksek olduğu boyut kontrol faaliyetleri boyutudur. Katılımcıların, çalıştıkları bankada kontrol faaliyetlerinin çok iyi seviyede gerçekleştiği yönünde algılamaları bulunmaktadır. Yine katılımcılar, bankanın iç kontrol sisteminde, izleme ve risk değerlendirme boyutlarının da oldukça iyi bir şekilde işlediğini düşünmektedir. Banka çalışanlarının, bankanın iç kontrol sisteminde bilgi ve iletişimin etkinliğine yönelik algılamaları da yüksek sayılabilecek bir düzeydedir. Katılımcıların diğer boyutlara nazaran algı seviyelerinin düşük olduğu boyut, kontrol ortamı boyutudur. Buna göre banka çalışanları, iç kontrol sistemi açısından büyük önem taşıyan kontrol ortamı boyutunun yeterince iyi oluşturulmadığı görüşündedir.

Çalışmada 15 adet hipotez geliştirilmiştir. Bu hipotezlerin ilk ikisi, demografik değişkenlere göre iç kontrol bileşenlerinde anlamli bir farklılığın bulunup bulunmadığını tespite yöneliktir. Bu kapsamda, banka çalışanların görev yaptıkları banka türü (Kamu-Özel) açısından, iç kontrol bileşenlerinden sadece bilgi ve iletişim boyutuna yönelik algılamaları anlamli farklılık göstermektedir. Bu hipotez bir bütün olarak değerlendirildiğinde, özel banka çalışanlarının iç kontrol sistemi bileşenlerine yönelik algı seviyelerinin genellikle kamu bankalarında çalışanlara nazaran daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. İki numaralı hipotez açısından durum değerlendirildiğinde, üç boyut açısından hipotezin desteklendiği görülmektedir. Buna göre kontrol ortamı, risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri bileşenleri açısından, kıdem süresine göre anlamli farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların kaynağına inildiğinde, kıdem süresinin artışı ile beraber banka çalışanlarının iç kontrol bileşenlerine yönelik algılarının da kötüleştiği görülmüştür.

Çalışmada sınanan diğer 12 hipotez ise görev yapılan bankanın iç kontrol sistemi uygulamalarına yöneliktir. Bu doğrultuda geliştirilen üç numaralı hipotez, kontrol ortamı ile bilgi ve iletişim boyutları açısından desteklenmiştir. Kontrol ortamı boyutu açısından farkın kaynağı, kredi tahsis etme yetkisine en uzun süredir sahip olan gruptan kaynaklanmaktadır. Bu grup diğer gruplara nazaran çok daha düşük bir aritmetik ortalamaya sahiptir. Bu kapsamda, uzun süredir kredi tahsisinde bulunan personelin, kontrol ortamına yönelik çeşitli sorunları gözlemleyerek böyle bir algıya ulaştıkları düşünülmektedir.

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

Çalışmanın dört numaralı hipotezi, kontrol ortamı ile bilgi ve iletişim boyutları açısından desteklenmiştir. Elde edilen sonuca göre, katılımcıların mevzuat veya kanun dışı kredi tahsis etme sayısı arttıkça, bankanın kontrol ortamına yönelik algı ortalamaları düşmektedir. Yani kredi tahsisinde daha fazla hata yapan çalışanlarda, bankanın kontrol ortamına yönelik olumsuz bir izlenim tespit edilmiştir.

Beş numaralı hipotez için bulgular değerlendirildiğinde kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim boyutları için hipotezin desteklendiği anlaşılmaktadır. Çalışmanın altı numaralı hipotezi kapsamında bulgular ele alındığında, gruplar arasında anlamlı bir farklılığa rastlanılamamıştır. Bununla beraber, iç denetim yönetmeliğine kolay ulaşım sağlayabildiğini düşünen banka çalışanlarının kontrol faaliyetleri boyutuna yönelik algı ortalamaları, yönetmeliğe kolay ulaşım sağlayamadığını düşünenlere kıyasla yüksek bulunmuştur. Banka tarafından çıkarılmış iç denetim yönetmeliğine kolayca ulaşabilmek, çalışanlarda doğal olarak kontrol faaliyetlerinin etkin yapıldığı yönünde bir algı oluşturmuştur.

Çalışmanın yedi numaralı hipotezi desteklenmiştir. Analiz sonuçlarına göre, kredi tahsisi ile ilgili yasal düzenlemeleri düzenli takip eden banka çalışanlarının kontrol ortamına yönelik algılamaları, düzenli takip etmeyenlere nazaran oldukça yüksektir. Çalışmada geliştirilen sekiz numaralı hipotez desteklenmemiştir. Kredi kullandırım süreçlerini ve kurallarını detaylı olarak anlatan bir iç mevzuatın banka içinde var olduğunu düşünen çalışanların kontrol ortamına yönelik algı ortalamaları, böyle bir mevzuatın olmadığını düşünenlere kıyasla daha yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

Dokuz numaralı hipotez, banka çalışanlarının kontrol faaliyetlerine yönelik algılamalarının, çalışanların kredi kullandırım süreçlerine ve kurallarına erişim kolaylığı açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemeyi amaçlamaktadır. Hipotez kabul edilmiştir. Buna göre kredi kullandırım süreçlerine ve kurallarına kolaylıkla erişebildiğini düşünen banka çalışanlarının algı ortalamaları, kolay ulaşamadığını düşünen çalışanlara kıyasla daha yüksektir.

Çalışmanın on ve on bir numaralı hipotezleri de desteklenmiştir. On numaralı hipotez, iç mevzuatta yapılan değişikliklerin tüm çalışanlara eş zamanlı olarak duyurulması ile ilgilidir. Buna göre, bilgi ve iletişim boyutu açısından mevzuattaki değişikliklerin eş zamanlı olarak tüm çalışanlara duyurulduğunu düşünen çalışanların algı ortalamaları, duyurulmadığını düşünen çalışanların ortalamalarına göre anlamlı şekilde yüksek bulunmuştur. Elde edilen bu bulgu, banka içinde bilgilendirmelerin zamanında ve herkesi kapsayacak şekilde yapılmasının doğal bir sonucu olarak değerlendirilmiştir. On bir numaralı hipoteze göre, banka çalışanlarının bilgi ve iletişime yönelik algılamaları, denetimler sırasında kontrol edilen hususları ve kontrol maddelerini bilme durumları açısından anlamlı farklılık göstermektedir. Bir önceki hipoteze benzer şekilde, banka çalışanlarının denetimler sırasında kontrol edilen hususları ve kontrol maddelerini daha önceden bilmeleri, onların bilgi ve iletişim boyutuna yönelik algı ortalamalarını artırmaktadır. Bu bulgudan yola çıkarak, çalışanlarla denetim ile ilgili ayrıntıların paylaşılmasının, onların iç kontrol sistemine olan güvenlerini artıracığı söylenebilir.

Çalışmanın on iki numaralı hipotezi desteklenmemiştir. İzleme boyutuna ilişkin bu hipotezde, denetimler sırasında tespit edilen ve raporlanan noksanlıkların, denetim komitesi tarafından takip edilip edilmediği araştırılmıştır. Denetim komitesinin noksanlıkları takip ettiğini düşünen banka çalışanlarının algı ortalamaları, takip etmediğini düşünenlere göre yüksek bulunmuştur. On üç numaralı hipotez çalışmada kabul edilmiştir. Buna göre banka çalışanlarının kontrol faaliyetlerine ilişkin algı ortalamaları, denetimler sırasında tespit edilen ve raporlanan noksanlıklara yaptırım uygulanması durumuna göre farklılaşmaktadır. Yaptırım uygulamasının olduğunu söyleyen banka çalışanlarının algı ortalamaları, yaptırımın uygulanmadığını söyleyen çalışanlara nazaran daha yüksek seviyede gerçekleşmiştir.

Çalışmada on dört numaralı hipotez desteklenmemiştir. Katılımcıların izleme boyutuna yönelik algılamalarının, kredi tahsisi sebebiyle ceza alma durumu açısından farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Tahsis ettiği kredi nedeniyle ceza alan banka çalışanların izleme boyutuna yönelik algı ortalamaları, ceza almayanlara göre daha yüksek seviyede gerçekleşmiştir. Çalışmanın son hipotezi olan on beş numaralı hipotez desteklenmiştir. Buna göre kontrol faaliyetleri boyutunda, kredi sürecini kontrol

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

eden kişi sayısı açısından anlamlı farklılık görülmüştür. Kredi sürecini kontrol eden kişi sayısı arttıkça kontrol faaliyetlerine olan güven de yükselmektedir.

Bankaların tahsis ettikleri kredilerin geri ödenmesi bankalar için hayati önem arz etmektedir. Bu hususun sağlanabilmesi adına da iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli olacak şekilde dizayn edilmesi, en üst kademedan en alt kademeye kadar tüm çalışanların farkındalığının yüksek olması, bilgili ve eğitilmiş olmaları, değişiklikleri takip etmeleri, tespit edilen noksanlıkları ivedilikle tamamlamaları, görevler ayrılığı, işlem yetki limitleri, varlıkların korunması vb. kurallara istisnasız uymaları gerekmektedir. Üst yönetim tarafından oluşturulacak bu sistemin verimliliğinin sağlanması tüm çalışanların sorumluluğunda olmakla beraber geliştirilmesi de yine üst yönetimin sorumluluğundadır.

KAYNAKÇA

- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (2005, 19 Ekim). *Resmî Gazete* (Sayı: 25983 (Mükerrer)). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5411.pdf>
- Akduru, H., & Ayriçay, Y. (2020). Bankalarda iç kontrol sistemleri: Uygulamada yaşanan problemler ve çözüm önerileri. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 6(18), 337-347
- Akmeşe, H., Aras, S., & Kilit, Ö. (2017). Evaluations of internal control applications in Turkish banking industry by bank managers and supervisors. *Proceedings of the Middle East Conference on Global Business, Economics, Finance and Management Sciences (ME17Dubai May Conference)* ISBN: 978-1-943579-09-9 Dubai, UAE. 27-28, May 2017. Paper ID: DM740
- Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The effectiveness of internal control systems of banks: The case of Ghanaian banks. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(2), 377-389.
- Bank for International Settlements (BIS). (1998). Framework for internal control system in banking organizations. Erişim adresi: <https://www.bis.org/publ/bcbsc131.pdf>
- Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik (2001, 8 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı: 24312).
- Bayyoud, M., & Sayyad, N. A. (2015). The impact of internal control and risk management on banks in Palestine. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 3(3), 156-161.
- BDDK (2016). Bankaların kredi yönetimine ilişkin rehber. Sayı: 6827.
- Ehiedu Victor, C., & Ogbeta, M. (2014). An investigation into the internal control system in the banking industry. *European Journal of Business and Management*, 6(9), 149-155.
- Gamage, C. T., Lock, K. L., & Fernando, A. A. J. (2014). A proposed research framework: Effectiveness of internal control system in state commercial banks in Sri Lanka. *International Journal of Scientific Research and Innovative Technology*, 1(5), 25-44.
- Gül, M., & Kaban, İ. (2015). Bankalarda iç kontrol-iç denetim ilişkisi ve bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 15(45), 89-111.
- Gürbüz, S. (2019). *AMOS ile yapısal eşitlik modellemesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hazar, A., & Babuşcu, Ş. (2017). *Bankacılığa giriş: Temel bankacılık bilgileri*. Ankara: Bankacılık Akademisi Yayınları.
- İbiş, C., & Çatıktaş, Ö. (2012). İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış. *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- Kayış, A. (2010). Güvenilirlik analizi içinde *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*, Ed: Şeref Kalaycıoğlu. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kredi Tahsis Etme Yetkisine Sahip Banka Çalışanlarının İç Kontrol Sistemi Bileşenlerine Yönelik Değerlendirmeleri

- Meydan, C. H., & Şeşen, H. (2015). *Yapısal eşitlik modellemesi: AMOS uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Nasir, M., Simsek, S., Cornelsen, E., Ragothaman, S., & Dag, A. (2021). Developing a decision support system to detect material weaknesses in internal control. *Decision Support Systems*, in press, 1-12.
- Özten, S., & Karğın, S. (2012). Bankacılıkta iç kontrol faaliyetleri kapsamında krediler kontrolü ve muhasebeleştirme süreci. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 119-136.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics*. Boston: Pearson.
- Tran, Q. T., Ly, H. A., & Nguyen, K. T. (2020). The effectiveness of the internal control system in Vietnamese credit institutions. *Banks and Bank Systems*, 15(4), 26-35.

KURUMSAL YÖNETİM ÖZELLİKLERİNİN ÇEVRESEL, SOSYAL VE YÖNETİŞİM (ESG) AÇIKLAMALARINA ETKİSİ

Eda KÖSE

Dr. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, edakose@nevsehir.edu.tr

KURUMSAL YÖNETİM ÖZELLİKLERİNİN ÇEVRESEL, SOSYAL VE YÖNETİŞİM (ESG) AÇIKLAMALARINA ETKİSİ

ÖZET

Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören 28 firma için kurumsal yönetim özelliklerinin çevresel, sosyal ve yönetişim (ESG) açıklamaları üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlayan bu araştırma, denetim komitelerinin toplantı sayısı, denetim komitesi üye sayısı ve yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının ESG değerlerini nasıl etkilediğine odaklanmaktadır. Araştırmada, 2016-2019 yılları arasında BİST'te işlem gören 28 firmanın verileri kullanılmış ve araştırma sonucunda yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki olduğu ancak denetim komitelerinin toplantı sayısı ve denetim komitesi üye sayısı açısından ise negatif yönde bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada verilerin tahmininde panel regresyon yöntemi kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG), Panel Regresyon Yöntemi.

JEL Sınıflandırma Kodları: M14, Q56, G34.

THE EFFECT OF CORPORATE GOVERNANCE FEATURES ON ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE (ESG) DISCLOSURES

ABSTRACT

This study, which aims to determine the effect of corporate management features on environmental, social, and governance (ESG) disclosures for 28 companies being traded in Borsa İstanbul (BIST), focuses on how the number of audit committee meetings, the number of these committees' members, and the number of independent members in the board of directors affect the ESG values. Using the data of 28 companies having been traded in BIST between 2016-2019, the study concludes that there is a positive relationship between the number of independent members on the board of directors and ESG values, but there is a negative relationship in terms of the number of audit committee meetings and the number of audit committee members. The study uses the panel regression method for the estimation of the data.

Keywords: Corporate Governance, Environmental, Social and Governance (ESG), Panel Regression Method.

JEL Classification Codes: M14, Q56, G34.

1. GİRİŞ

Günümüzde, firmaların çevreye ve topluma karşı daha fazla sorumlu olmaları konusunda artan talepler olmuştur. Firmaların finansal ve finansal olmayan bilgileri ile ilgili olarak hissedarlar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler, sosyal ve çevresel gruplar, alacaklılar, medya gibi çeşitli paydaşlardan bu konuda talepler gelmektedir (Maama ve Appiah, 2019). Bununla birlikte, son küresel finansal krizler gibi belirsiz piyasa koşulları, firmaların önemli organizasyonel kararlar alırken sürdürülebilir olmasını zorunlu hale getirmiştir (Elgergeni vd., 2018). Bu durumda firmalar, paydaşların artan taleplerini karşılamak ve belirsiz iş ortamının getirdiği zorluklarla başa çıkabilmek amacıyla iş modellerini ve raporlama sistemlerini geliştirmek için yeni arayışlar içerisine girmişlerdir (Nazari vd., 2015).

Çevre yönetimi, kurumsal sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim, sürdürülebilir çevre ve adil bir toplum için çevresel, sosyal ve yönetişim faaliyetlerinin uyumlu olarak raporlanması gerekmektedir. Dolayısıyla yatırımcıların, Çevresel, sosyal ve yönetişim (ESG) faaliyetlerini değerlendirme ve inceleme ihtiyacı sonucunda ESG derecelendirme hizmetlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda ESG derecelendirme kuruluşları, kredi derecelendirme sağlayıcılarına benzer şekilde piyasa katılımcılarına bilgi aktararak değerlendirme rolü üstlenirler. Buna göre ESG derecelendirme kuruluşları, firmaların çevresel, sosyal ve yönetişim kalitesini değerlendirmek için ilgili bilgileri toplar, analiz eder ve sonuçlarını yatırımcılara ve diğer paydaşlara sunarlar (Landi ve Sciarelli, 2019).

Özellikle firmaların finansal olmayan performansları, sermaye piyasalarında geleneksel ölçütlerinin ötesinde artan bir rol üstlenmektedir (Borner, 2007). Dolayısıyla, günümüzde finansal performansın yanı sıra ESG skorları da firmaların değerinin artmasında aktif rol oynamaktadır. Firmalar, çevresel ve sosyal faaliyetlere daha fazla önem verirse, paydaşların ve toplumun firmaya olan güveni artar ve firmaya karşı olumsuz bir durum karşısında tepkisi de azalır. Ancak bu faaliyetler sembolik olarak yapılıyor gibi gösterilirse firmaya karşı güven ve itibar kaybına neden olacaktır (Klein ve Dawar, 2004). Buna göre firmanın geçmişte ESG skorlarının bulunması gelecekte olumsuz duruma karşı firmanın değerini koruyacaktır.

ESG açıklamalarına etki eden çeşitli faktörler bulunmaktadır. Firmalarda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, CEO ikiliği, kadın yönetici sayısı, denetim komiteleri gibi faktörler ESG skorlarını da etkilemektedir. Öte yandan Appuhami ve Tashokor (2017), bağımsız ve aktif bir denetim komitesinin ESG açıklamaları paydaşların ve yönetimin hedeflerini sağlamak için etkin gözetimi oluşturabileceğini ifade etmişlerdir. Aynı zamanda Karamanou ve Vafeas (2005), denetim komitelerinin finansal olmayan raporlama uygulamaları için kontrol mekanizması olduğunu savunmuşlardır. Dolayısıyla ESG raporlamanın niceliğini ve kalitesini iyileştirmek için firmalarda etkin bir denetim komitesine sahip olmak zorunludur (Arif vd., 2020). Bununla birlikte, ESG stratejilerinin finansal performans üzerindeki etkisine ilişkin literatürde birçok çalışma bulunmaktadır. Aslında, ESG ile finansal performans ilişkisi neden-sonuç ilişkisinden daha karmaşıktır. Bir değişkenin diğer değişken üzerindeki etkisini anlamak için başka faktörlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, denetim komitelerinin etkinliği ya da kurumsal yönetim özellikleri, ESG stratejilerini etkileyebilmektedir. Dolayısıyla firmanın çevresel ve sosyal kaygıları, vergilerin azaltılması, operasyonel risklerin azaltılması, müşterilerin elde tutulması, firmanın itibarının artırılması gibi farklı faktörler ESG skorları için fayda sağlayabilir (Malik 2015). Aksine, bazı araştırmacılara göre ESG uygulamalarının firma için yalnızca maliyet olduğunu, firmaya fayda sağlamadığını dolayısıyla finansal performansı olumsuz olarak etkilediği de ifade edilmiştir (Kim ve Lyon, 2015).

Bu araştırmada amaçlanan, kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamaları üzerinde etkisini saptamaktır. Bu doğrultuda araştırmanın hipotezleri “Denetim toplantılarının sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır”, “Denetim komitesi üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır” ve “Yönetim kurulundaki bağımsız yönetici sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır” şeklinde oluşturulmuştur. Bu noktada araştırmanın örneklemini, 2016-2019 yılları arasında BİST’te işlem gören 28 firmadan oluşmaktadır. Örneklemini oluşturan 28 firma, söz konusu dönemler arasında kesintisiz faaliyette bulunan firmalar olup, elde edilen veriler panel regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

ESG kavramının kökeni, sosyal sorumlu yatırımcılara (SRI) dayanmaktadır. SRI, sadece firmanın ekonomik yönünü değil aynı zamanda çevresel, sosyal ve yönetim yönlerini de dikkate almaktadır. ESG kavramı, aynı zamanda sürdürülebilirliğin üç ayağını da oluşturmaktadır (Staub-Bisnang, 2012). Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (WCED) (1987) tarafından yayınlanan Brundtland raporu, sürdürülebilirliğin ilk tanımının yapıldığı yerlerden biridir. Bu raporda sürdürülebilirliğin; çevresel, sosyal ve ekonomik olarak üç boyutu özetlenmektedir. ESG, sürdürülebilirliği ölçen üç merkezi faktörden oluşan geniş bir set olarak tanımlanmakta ve firmaların iş stratejisini yürütme ve uzun vadede değer yaratabilecek faktörleri oluşturmaktadır (Nasdaq, 2019). Financial Times Lexicon ESG'yi “*sermaye piyasalarında kullanılan ve yatırımcılar tarafından kurumsal davranışları değerlendirmek ve firmaların gelecekteki finansal performansını belirlemek için kullanılan genel bir terimdir.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama savunucuları da, firmaların ESG açıklamalarına teşvik edilmesi gerektiğini bu şekilde hem firmaya hem de hissedarlara fayda sağlayacağını ifade etmişlerdir (Jensen ve Berg, 2012). Ancak, sürdürülebilirlik stratejilerini proaktif olarak iletmeyen ve bundan dolayı ESG faktörlerini iş stratejilerine entegre etmeyen ve dolayısıyla faaliyetlerini bildirmeyen firmalar uzun vadeli yatırımcıları çekme fırsatını da kaçırmaktadır (Dornau, 2019).

ESG, firmaların çevresel, sosyal ve yönetim faaliyetlerini uzman derecelendirme kuruluşları tarafından kapsamlı bir şekilde araştırarak faaliyetleri derecelendirme imkanı sunmaktadır. En önemlileri; Thomson Reuters'in ASSET4, Etik Yatırım Araştırma Servisi (EIRIS) ve Sürdürülebilirlik Varlık Yönetim Grubu (SAM) gibi uzman kuruluşlar olup bu kuruluşlar ESG faaliyetlerini değerlendirmektedirler. Bu kuruluşlar, firmanın sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk ve çevre raporları, duyurular, bildirimler ve kamu kaynaklarından gelen ESG bilgilerini sistematize etmektedirler (Dorfleitner vd., 2015). ESG derecelendirmesinin üç katmanı bulunmaktadır. Birinci katman; çevresel (E), sosyal (S) ve yönetim (G) boyutlarını kapsamaktadır. İkinci katman; çevre (E) boyutu olarak çevre yönetimi, çevre ifşası ve tartışmalar, sosyal (S) boyutu olarak çalışan, tedarik zinciri, toplum, ürün, hayırseverlik ve sosyal tartışmalar, yönetim (G) boyutu olarak ise iş etiği, kurumsal yönetim ve yönetim tartışmaları dahil olmak üzere ESG'yi destekleyen 12 kriterden oluşmaktadır. ESG'nin üç boyutu arasında yönetim en önemlisidir. Yönetişim riski, firmalar için önemli olmakla birlikte çevresel ve sosyal risklerin önemi ise sektöre göre farklılık göstermektedir. Çevre faktörleri ise, iklim finansmanına olan geniş ilgi nedeniyle aktif olarak tartışılmaktadır. Hükümetler, düzenleyiciler, borsalar ve dernekler tarafından kirlilik, atık yönetimi ve çevresel açıklamalara ilişkin standartlarla ilgili politikalar yaygınlaşmaktadır (Broadstock vd., 2021).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde, kuruluşların ESG faaliyetlerini paydaşlar ve meşruiyet endişelerini gidermek için derecelendirdikleri ifade edilmiştir (Michelon ve Rodrigue, 2015). Bunun tam tersi olarak bir grup araştırmacı da ajans ve meşruiyet teorileri kapsamında açıklamışlardır. Ajans teorisi kapsamında; ESG açıklamalarının çevresel ve sosyal boyutlarında üstün performans göstermesinin nedeni olarak azalan acente maliyetleri ile ilişkili olduğu ve bu durumun karşılığında raporlama yapan firmaların finansman maliyetleri azaltmaktadır (Cheng vd., 2014). Ayrıca, yapılan araştırmalarda denetim komitelerinin ESG açıklama kaliteleri ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu ve bu durumun firmalarda vekalet sorununu azalttığını saptanmıştır (Bravo ve Reguera-Alvarado, 2019; Husted ve Sousa-Filho, 2019). Meşruiyet teorisi kapsamında ise firma yöneticilerinin ticari faaliyetlerini meşrulaştırmak amacıyla ESG açıklamalarını rapor edebileceklerini ve sıkı bir incelemeden kaçınmak için ise ESG açıklamalarını kurumsal bir örtü olarak kullanabilecekleri ifade edilmiştir (Lokuwaduge ve Heenetigala, 2017). Hopwood (2009), firmaların gönüllü olarak çevresel açıklama yapmasının aslında çevresel faaliyetleri hakkında bilinenleri azaltabileceğini savunmaktadır. Bununla birlikte, “*bu tür stratejiler işe yaradığı sürece, meşrulaştırılmış firma hakkında daha az soru sorulması dolayısıyla firma hakkında daha az bilgi bilinmesi olasıdır.*” şeklinde açıklanmıştır (Hopwood, 2009).

ESG stratejileri, tüm paydaşların ihtiyaçlarını karşılayan çevre ve toplumla ilgili hedeflere ulaşmak için firmalar tarafından uygulanan politikalar haline gelmiştir (Luo ve Bhattacharya, 2006). Kaynak tabanlı bakış açısının ardından, çevresel ve sosyal uygulamalar firma için benzersiz yeterlilikler yaratarak rekabet avantajının gelişmesine katkı sağlayabilir (Dressler ve Paunović, 2019). Bununla birlikte firma çevreyi ve gelecek nesillerin refahını korumaya yönelik faaliyetlerde bulunduğu zaman bu durum firmanın itibarını arttıracaktır (Kim vd., 2018). ESG, firmanın itibarını

sadece sürdürülebilir bir şekilde sağlanabileceği kurumsal bir farkındalığa teşvik etmektedir. Diğer bir ifadeyle firma hem kısa hem de uzun vadede var olan çevresel, sosyal, ekonomik ve yönetim boyutlarıyla itibarını gerçekleştirebilecektir. ESG faktörlerinin hem kısa hem de uzun vadede ne kadar önemli olduğunu örnek verecek olursak, 2020 yılında dünya ekonomisini etkileyen COVID-19 salgınında, Rolls-Royce'tan Disney, Electrolux ve H&M firmaları salgının başından bu zamana kadar temettü ödemelerini düşürdü. Bazı yatırımcılar bu önlemin geçici ya da kısa vadeli olduğuna inanmamışlardı (Edgecliff-Johnson ve Thomas 2020). Bu süreçte firmalar tüm paydaşlara ve topluma karşı taşıdıkları sorumluluklar kabul görmesinin ardından, firmalar serbest nakit akışlarını nasıl elden çıkardıkları konusunda önemli bir değişim yaratmıştır. Aslında bu örnekle firmalar gelecek 20, 40 ya da 100 yılda olduğu gibi firma itibarını koruyacak ya da arttıracak kararlar aldığı gibi gelecek çeyrek yıl içinde itibarlarını korumak ya da arttırmak için kararlar alması gerekmektedir. Bu durum, firmalarda ESG'nin hem uzun hem de kısa vadede ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Neri, 2021).

Bütün bunların dışında literatürde, çeşitli örneklerle ESG açıklamalarının kalitesi ve diğer raporlamalara olan etkisi analiz edilmiş ve kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamalarını etkileyen faktörlerden biri olduğu belirtilmiştir. ESG açıklamaları ile ilgili olarak günümüze kadar yapılmış farklı ampirik araştırmalar ve elde edilen diğer bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Dhaliwal vd. (2014), 31 ülkeyi kapsayan ESG açıklamaları ile özsermaye maliyeti arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmadaki ülkeleri az ya da çok paydaş odaklı olarak iki grubu ayırmıştır. Bulgulara göre; ESG açıklamaları ile özsermaye maliyeti arasında negatif ilişki saptanmış ve bu ilişki paydaş odaklı ülkelerde daha belirgin olduğu elde edilmiştir.

Garcia vd. (2017), Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika'da (BRICS) faaliyet gösteren 365 firmanın ESG skorları ile finansal performans arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Bu firmaların çevresel ve yönetim boyutunda daha iyi performansa sahip oldukları ve sistematik risk ile ESG performansı arasındaki korelasyon ters U eğrisi gösterdiği yani ESG performansının maksimum olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Birindelli vd. (2018), firmalarda kadın yöneticilerin ESG performansı üzerindeki etkisini tespit etmişlerdir. Buna göre; ESG performansı ile yönetim kurulu büyüklüğü ya da kurumsal sosyal sorumluluk komitesinin varlığı arasında pozitif bir ilişki varken bağımsız yönetici sayısı ile negatif bir ilişki olduğu saptanmıştır.

Zhao vd. (2018), Çin'de enerji üretim sektöründe faaliyet gösteren firmaların ESG performansı ile finansal rasyolar arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. Araştırma sonucuna göre; ESG performansının yüksek olması yatırımcılar, firma yönetimi, karar vericiler için önemli olan finansal rasyoları olumlu yönde etkileyeceği saptanmıştır.

Baraibar-Diez ve Odriozola (2019), araştırmalarında kurumsal sosyal sorumluluk komitesine sahip firmaların yüksek ekonomik puanları sahip olmalarının yanı sıra aynı zamanda ESG puanlarına etkisini test etmişlerdir. Buna göre; örneklemedeki firmaların %90'ı 2014 yılında kurumsal sosyal sorumluluk komitesine sahip olduğu ve bu firmaların komite olmayan firmalara kıyasla yüksek ESG skorlarına sahip olduğu elde edildi.

Bravo ve Reguera-Alvarado (2019), kurumsal yönetim mekanizmalarının ESG raporu üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre; denetim komitesi çeşitliliğinin ESG raporlama kalitesi ile pozitif bir ilişki olduğunu ayrıca ESG açıklamalarının kapsamını ve uygunluğunu arttırdığına ulaşılmıştır.

Lagasio ve Cucari (2019), araştırmada kurumsal yönetiminin ESG açıklamaları üzerindeki etkisini ilişkin sonuçları meta analizi yapmışlardır. Buna göre; yönetim kurulu bağımsızlığı, yönetim kurulu büyüklüğü ve kadın yöneticilerin ESG açıklamalarını geliştirdiğini; yönetim kurulu sahipliği ve CEO ikiliği ESG açıklamalarını arttırmadığını; yönetim kurulu toplantı sayısı ve firmayı kurumsal ve aile sahipliği ile ilgili olarak da tereddütlerin devam ettiği elde edilmiştir.

Arif vd. (2020), Avustralya'daki enerji sektöründe faaliyet gösteren firmaların denetim komitesi toplantı sayısı ve bağımsız üye sayısının ESG açıklamalarının kalitesi ve miktarı üzerindeki

etkisini tespit etmişlerdir. Buna göre; denetim komitesi özellikleri küresel raporlama (GRI) yönergeleri uygunluk düzeyi ile ESG raporlama kalitesi ve miktarı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu saptanmıştır.

Giudice ve Rigamonti (2020), denetim bağımsız denetim firmaları tarafından yapılan firmalarının ESG puanlarını nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Buna göre; ESG puanlarının güvenilirliği, firmanın faaliyet raporlarını bağımsız denetim firmaları tarafından kontrol edilmesinin ESG puanları üzerinde güvenilirliği arttırdığı sonucunu elde etmişlerdir.

Hammami ve Zadeh (2020), araştırmalarında ESG açıklamalarının şeffaflığını etkileyen 2 unsuru ele almışlardır. Birincisi firmaların denetim kalitesi ve kamu medyasına yer alma, diğeri ise firma düzeyinde yatırım verimliliğidir. Bu analiz sonucuna göre; firmanın denetim kalitesinin yüksek olması ve kamuoyunda yer alması daha kapsamlı ve şeffaf ESG açıklama yapmaya yönlendirmekte ayrıca ESG açıklamaları ile firma düzeyinde yatırım verimliliği arasında negatif ilişki olduğunu saptanmıştır.

Keçeli ve Çankaya (2020), araştırmada ESG skoru ve finansal değerlerinin değişiminin pay değerine etkisini incelemişlerdir. Araştırmanın sonucuna göre; ESG skoru, aktif ve özkaynak karlılığı, fiyat kazanç oranı ile pay senedi fiyat değişimi arasında anlamlı bir ilişki olmamasına rağmen toplam varlıklar ve piyasa kapitalizasyonu arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Sadiq vd. (2020), ESG uygulamalarının ve skorların firma değeri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Araştırmada elde edilen veriler ESG değerinin yüksek olmasının firmanın değerini arttırdığı, buna karşın ESG açıklama ve endişesinin firma değerini azalttığı yaklaşımla tutarlıdır. Bununla birlikte ESG açıklamalarının firmanın olumsuz değerini azaltabileceği ve ESG skorunun yüksek olması ise firmanın olumlu değerini geliştireceği saptanmıştır.

Shakil (2021), ESG performansının petrol ve gaz firmalarının finansal riski üzerindeki etkisini incelemiştir. Buna göre, ESG değerinin normal düzeyde olması durumunda firmalar daha düşük riske sahiptir.

ESG konusu literatürde önemli bir rol oynamakta ve araştırmacılar, yöneticiler, politika yapıcılar arasında giderek artan bir ilgi görmektedir. Daha önceki araştırmalarda çoğunlukla finansal performans ile ESG arasındaki ilişki ele alınmıştır. Ancak ESG skorları ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki uluslararası araştırmalarda bulunmasına rağmen Türkiye’de benzer bir araştırma bulunmamaktadır. Bundan dolayı bu araştırma, Türkiye’de BİST’te işlem gören 28 firmanın kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamalarına etkisini analiz ederek literatürdeki bu boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu araştırmanın amacı, kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamalarına etkisini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda BİST’te işlem gören ESG değerlerine ulaşılmış 28 firmanın 2016-2019 yılları arasındaki verilerden faydalanılmıştır.

Denetim komitelerinin birçok özelliği arasında toplantı sıklığı, kurumsal faaliyetlerin daha sık ve etkin bir şekilde izlenmesini sağlayan özelliğidir (Samaha vd., 2015). Firmaların büyüklüğü nedeniyle, denetim komitelerinin hile ya da usulsüzlükleri tespit edebilmesi için Mali Raporlama Konseyi (FRC), denetim komitelerinin yılda üç ya da dört defa toplanmasını önermektedir (Financial Reporting Council, 2012). Bu doğrultuda denetim komitelerinin toplantı sayısının ESG açıklamalarını etkisi olduğunu varsayarak birinci hipotez;

H₁: Denetim komitelerinin toplantı sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır.

Avrupa Komisyonu, 2008 finansal kriz sonrasında kurumsal yönetimin kalitesini arttırmak amacıyla çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Buna göre iyi bir kurumsal yönetimin ana unsurunu sürdürülebilirlik raporu oluşturacağı ifade edilmiştir (Velte, 2016). Bu doğrultuda, yönetim kurulundaki bağımsız yönetici sayısı ESG açıklamalarına etkisi olduğunu varsayarak ikinci hipotez;

H₂: Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır.

Denetim komiteleri, finansal raporların kalitesini etkilediği ve hissedarların çıkarları doğrultusunda kurumsal yönetim kurulunun karar verme sürecini desteklemektedir (Farooq vd., 2018). Ayrıca denetim komitelerinde üye sayısının fazla olması finansal ve finansal olmayan raporların güvenilirliğini arttıracaktır. Bu doğrultuda, denetim komitelerinde üye sayısının ESG açıklamalarına etkisi olduğunu varsayarak üçüncü hipotez;

H₃: Denetim komitesi üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır.

Şeklinde oluşturulmuştur.

ESG açıklamalarını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Literatürde, ESG skorunun finansal performans, firma değeri, finansal risk gibi ilişkisini açıklayan araştırmalar bulunmaktadır. Bu araştırmada ise kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamalarına etkisi analiz edilmiştir. Araştırma hipotezleri, Petersen (2009) OLS yaklaşımı kullanarak regresyon analizi yapılmıştır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Veriler

Araştırmada, 2016-2016 yılları arasında BİST’te işlem gören 28 firmanın faaliyet raporlarından, finansal tablo verilerinden ve o firmaların ESG skorlarından yararlanılmıştır. Firmaların ESG skorları Datastream veri tabanından, denetim komitelerinin üye sayısı ve toplantı sayısı, yönetim kurulunda bağımsız üye sayısı firmaların web sayfalarında bulunan faaliyet raporlarından, finansal rasyolar ise Finnet/Stockkeys Pro veri tabanından elde edilmiştir. Verilerin analizinde Eviews 10 programından yararlanılmıştır. Kurumsal yönetim özelliklerinin ESG skorlarına etkisini tespit etmek için aşağıdaki modellerden yararlanılmıştır.

$$ESG_{SCORE} = \beta_0 + \beta_1 ACMEET_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \sum \theta YEAR_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

$$ESG_{SCORE} = \beta_0 + \beta_1 YKBAG_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \sum \theta YEAR_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

$$ESG_{SCORE} = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \sum \theta YEAR_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

Aşağıdaki Tablo 1’de analizde kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenler değişken tanımları adı altında toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 1. Değişken Tanımları

Değişken Adı	Değişken Türü	Tanım
ESG _{SCORE}	Bağımlı Değişken	Çevresel, Sosyal ve Yönetişim faaliyet skorları
ACMEET _{it}	Bağımsız Değişken	Denetim Komitesi Toplantı Sayısı
YKBAG _{it}	Bağımsız Değişken	Yönetim Kurulunda Bağımsız Üye Sayısı
ACSIZE _{it}	Bağımsız Değişken	Denetim Komitesi Üye Sayısı
LEV _{it}	Kontrol Değişkeni	Kaldıraç Oranı
ROA _{it}	Kontrol Değişkeni	Aktif Karlılık

Araştırma, modellerinde kurumsal yönetim özelliklerinin ESG skorlarına etkisini tahmin etmek için kontrol değişkenleri kullanılmıştır. Kaldıraç oranı *toplam borç/toplam aktif oranı* ile ölçülmüştür. Goss ve Roberts (2011), firmaların finansal açıdan sıkıntılı oldukları dönemde kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında artış olmasından dolayı kaldıraç ile kontrol ettiklerini ifade etmişlerdir. Aynı zamanda, firmanın performansı yüksek ise sürdürülebilirlik raporları daha uyumlu olduğu ile ilgili literatür de araştırmalar bulunmaktadır (Young ve Marais, 2012). Bu nedenle firma performansı ise *net kâr/toplam aktif* (ROA) oranı ile ölçülmüştür.

4.3. Bulgular

4.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyon Analizi

Aşağıdaki Tablo 2’de araştırmanın tanımlayıcı istatistiklerini göstermektedir.

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Mean	SD	Min	Mak
ESG	33.81227	30.97	0.0	86.9
ACMEET	5.336364	3.632871	0.0	18
YKBAG	3.154545	1.182335	1	7
ACSIZE	1.945455	0.521754	0.0	3

LEV	0.530912	0.310361	0.0	2.612145
ROA	7.835545	7.047989	-8.87	33.08

ESG raporlamanın kalitesini ve miktarını göstermektedir. ACMEET, YKBAG ve ACSIZE sırasıyla denetim komitesinin toplantı sayısı, yönetim kurulunda bağımsız üye sayısı ve denetim komitesi üye sayısını; LEV ve ROA, kaldıraç oranını ve aktif karlılığı temsil etmektedir.

Yukarıdaki Tablo 2'ye göre, denetim komitelerinin toplantı sıklığı yılda ortalama 5 toplantı olmak üzere 1 ile 18 arasında değişmektedir. Denetim komitesi üye sayısı ise 0 ile 3 arasında değişmektedir. Örneklememizde, yönetim kurulundaki bağımsız yönetici sayısı en az 1 ve en fazla 7 üyeden oluşmaktadır. Ayrıca ESG açıklamaları ortalama puanı 33.81 ve 0 ile 86.9 arasında değişmektedir. Son olarak kontrol değişkenleri kaldıraç oranının ortalama 0.53 değerinde iken ROA yani aktif karlılığı ise 7.83 değerini göstermektedir.

Aşağıdaki Tablo 3'te ise korelasyon analizine ilişkin bulgular gösterilmektedir.

Tablo 3. Korelasyon Analizi

DEĞİŞKENLER	ESG	ACSIZE	ACMEET	YKBAG	LEV	ROA
ESG	1.000000					
YKBAG	0.278235 (0.0032)***	1.000000				
ACMEET	-0.026503 (0.7834)	-0.104058 (0.2793)	1.000000			
ACSIZE	0.161548 (0.0918)*	0.177382 (0.0638)*	0.372779 (0.0001)***	1.000000		
LEV	0.102015 (0.2889)	0.156541 (0.1024)	-0.223398 (0.0190)**	0.098338 (0.3067)	1.000000	
ROA	-0.154852 (0.1062)	-0.330851 (0.0004)***	0.141710 (0.1397)	-0.223455 (0.0189)**	-0.294454 (0.0018)***	1.000000

Not: ***,** ve * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlılıkları ifade etmektedir.

Yukarıdaki Tablo 3, araştırma değişkenlerinin korelasyon analizini detaylı şekilde göstermektedir. Bu tabloya göre, ESG açıklamaları ile yönetim kurulunda bağımsız yönetici sayısı ve denetim komitesi üye sayısı arasındaki korelasyon katsayısının pozitif yönde olduğu gösterilmektedir. Ancak, ESG açıklamaları ile denetim komitelerinin toplantı sayısı arasında negatif yönde bir ilişki olduğu saptanmıştır. Diğer bir taraftan kontrol değişkenlerinden kaldıraç oranı ile ESG açıklamaları arasında anlamlı bir ilişki olduğu ancak ROA değeri ile anlamsız bir ilişki olduğu sonucu elde edilmiştir.

4.3.2. Regresyon Analizi Sonuçları

Kurumsal yönetim özelliklerinin ESG skorları üzerindeki etkisini test etmek için Petersen (2009) OLS regresyonunu kullanarak sırasıyla modeller tahmin edilmiştir. Sonuçlar sırasıyla aşağıdaki Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4. Regresyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	Tahmin Edilen İlişki	M1		M2		M3	
		Katsayı	P değeri (t-istatistik)	Katsayı	P değeri (t-istatistik)	Katsayı	P değeri (t-istatistik)
Bağımlı Değişken ESG							
ACMEET	+	0.080423	0.9233 (0.096551)				
YKBAG	+			5.978266	0.0214** (2.334861)		
ACSIZE	+					2.775517	0.5936 (0.535280)
LEV		7.929567	0.4442 (0.767968)	7.992196	0.4193 (0.810770)	9.351978	0.3555 (0.928010)
ROA		-0.598124	0.1765 (-1.360666)	-0.193049	0.6670 (-0.431402)	-0.461265	0.3053 (-1.030051)
Gözlem			112		112		112

Sayısı			
*, **, *** ; sırasıyla %10, %5 ve %1 istatistiksel anlamlılık düzeylerini temsil etmektedir.			

Yukarıdaki Tablo 4’de panel regresyon analizinin sonuçları yer almaktadır. Analiz için oluşturulan birinci hipotez H_1 : *Denetim komitelerinin toplantı sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır (M1)* şeklindeydi. Bu hipoteze göre $p > 0.10$ büyük olduğuna göre denetim komitelerinin toplantı sayısı ile ESG değerleri arasında negatif yani anlamsız bir ilişki olduğu saptanmıştır. ACMEET değişkeninin katsayısına bakıldığında ESG değerlerinde %1’lik artış olduğunda ACMEET %8 oranında artmaktadır. Bu sonuçlara göre **H_1 Hipotezi reddedilmiştir.**

Analiz için oluşturulan ikinci hipotez H_2 : *Yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır (M2)* şeklindeydi. Hipotezinin analiz sonucuna göre, $p < 0.05$ küçük olduğu için yönetim kurulunda bağımsız üye sayısını ESG değerleri arasında istatistiki olarak pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Bu sonuca göre **H_2 hipotezi kabul edilmiştir.** YKBAG katsayısına bakıldığında ise değişkenler arasında pozitif ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda firmalarda yönetim kurulunda bağımsız üye sayısı ne kadar yüksek olursa ESG değerleri de o kadar olumlu yönde etkilemektedir.

Analiz için oluşturulan üçüncü hipotez ise $H_3 =$ *Denetim komitesi üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki vardır (M3)* şeklindeydi. Yapılan analize göre $p > 0.10$ olduğundan denetim komitesi üye sayısı ile ESG değerleri arasında negatif yani anlamsız bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yani, ESG açıklamaları üzerinde denetim komitelerinin üye sayısının etkisi olmadığından dolayı **H_3 hipotezi reddedilmiştir.** Katsayıya bakıldığında ise ESG değerleri ile ACSIZE arasında pozitif bir ilişkinin var olduğu görülmektedir.

SONUÇ

Günümüzde paydaşlar finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilere de ihtiyaç duymaktadırlar. Daha öncesinde paydaşlar finansal olmayan bilgileri anketlerden, firmalarla ilgili yayınlanan haberlerden elde ederlerdi. Ancak bu konuda birincil bilgi kaynağı firma raporlarıdır. Bu nedenle firmalar, finansal olmayan bilgileri sürdürülebilirlik, faaliyet raporları, entegre raporlama gibi gittikçe içeriği genişletilmiş şekilde hazırladıkları raporlarda sunmuşlardır. Bu raporlarda yer alan bilgiler ise derecelendirme kuruluşları tarafından firmaların çevresel, sosyal ve yönetişim açıklamaları çerçevesinde değerlendirmişlerdir. Bu değerler, paydaşlar tarafından firma ile ilgili kararlar alınmasında aktif rol oynamaktadır.

Son zamanlarda firmalar için finansal olmayan faaliyetlerin değerlendirilmesinde önemli bir kavram olarak ESG açıklamaları ön plana çıkmaktadır. ESG açıklamaları, gönüllülük esasına dayanmaktadır. ESG açıklamalarını değerlendirmede ortak analiz ya da puanlama bulunmamaktadır. Bundan dolayı ESG ifşa uygulamaları bakımında firmalar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik açıklamalarının savunucuları, finansal olmayan bilgilerin değerlendirmeye tabi olmasının raporlamada tutarlılık getireceğini ve sektörler içinde firmaların ESG performansını karşılaştırma imkânı sağlayacağını ifade etmişlerdir. Bu durumda, firmalar finansal olmayan bilgilerini adil bir şekilde sunacaklar ve paydaşlara karşı güven vereceklerdir.

Araştırma kapsamında BİST’te işlem gören 28 firmanın 2016-2019 yılları arasında ESG değerleri, finansal ve faaliyet rapor verileri kullanılmıştır. Araştırma kapsamında verileri analiz etmek için panel regresyon yöntemi kullanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, denetim komitesinin toplantı sayısı ve denetim komitesi üye sayısı ile ESG değerleri arasında negatif ilişki; yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı ile ESG değerleri arasında pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır. Ayrıca modellerde değişkenlerin katsayıların pozitif olması firmanın kurumsal yönetim özelliklerinin ESG açıklamalarını etkileyeceği elde edilmiştir.

Bu araştırmadan elde edilen bulgular, hissedarlar, firma yöneticileri ve firma faaliyetlerinde karar alma yetkisi olan yöneticilerin ESG açıklamalarının nitelik ve nicelik olarak iyileştirmek için önemli çıkarımlar sunmaktadır. Firmalar, ESG açıklamalarını kendini geliştirici bir araç kullanarak fırsatçı davranışlara da engel olabilirler. Bununla birlikte firmalarda yönetim kurulunda bağımsız üye sayısını fazla olması, aktif ve bağımsız denetim komitesinin varlığı ESG açıklamalarının kalitesini arttıracaktır. Mevcut araştırmalar ESG açıklamalarına etki eden faktörleri açıklama konusunda halâ tartışmaya açıktır. Bu nedenle gelecekte, daha spesifik olarak alternatif değişkenler ve ekonometrik

modeller kullanılarak sürdürülebilirlik raporlama, kurumsal yönetim ve firma performansı arasındaki ilişkileri ölçen araştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Appuhami, R. - Tashakor, S. (2017), “The Impact of Audit Committee Characteristics on CSR Disclosure: An Analysis of Australian Firms”, *Australian Accounting Review*, 27 (4), ss. 400-420.

Arif, M.- Sajjad, A. - Farooq, S. - Abrar, M. - Joyo, A.S. (2020), “The Impact of Audit Committee Attributes on The Quality and Quantity of Environmental, Social and Governance (ESG) Disclosures”, *Corporate Governance*, 21 (3), ss. 497-514

Baraibar-Diez, E. - Odriozola, M.D. (2019), “CSR Committees and Their Effect on ESG Performance in UK, France, Germany, and Spain”, *Sustainability*, 11, ss. 1-20.

Boerner, H. (2007), “Your Company’s ESG-Environmental, Social, And Governance Factors Are Matterng More Now to Institutional Investors”, *Corp. Financ. Rev*, 12, ss. 40–43.

Bravo, F. - Reguera-Alvarado, N. (2019), “Sustainable Development Disclosure: Environmental, Social, and Governance Reporting And Gender Diversity in The Audit Committee”, *Business Strategy and the Environment*, 28 (2), ss. 418-429.

Brindelli, G. - Dell’Atti, S. - Iannuzzi, A.P. - Savioli, M. (2018), “Composition and Activity of the Board of Directors: Impact on ESG Performance in the Banking System”, *Sustainability*, 10, ss. 1-20.

Broadstock, D.C. - Chan, K. - Cheng, L.T.W. - Wang, X. (2021), “The Role of ESG Performance During Times Of Financial Crisis: Evidence from COVID-19 in China”, *Finance Research Letters*, 38, ss. 1-11.

Cheng, B. - Ioannou, I. - Serafeim, G. (2014), “Corporate Social Responsibility and Access to Finance”, *Strategic Management Journal*, 35 (1), ss. 1-23.

Dhaliwal, D.S. - Li, O.Z. - Tsang, A. - Yang, Y.G. (2014), “Corporate Social Responsibility Disclosure and The Cost Of Equity Capital: The Roles Of Stakeholder Orientation and Financial Transparency”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, ss. 328–355.

Dorflleitner, G., Halbritter, G. - Nguyen, M. (2015), “Measuring The Level and Risk of Corporate Responsibility – An Empirical Comparison of Different ESG Rating Approaches”, *Journal of Asset Management*, 16 (7), ss. 450–466.

Dornau, R. (2019), “ESG Meets Investor Relations: Demonstrating The Business Value of Sustainability”, (<https://www.robecosam.com/csa/insights/2019/esg-meets-investor-relations-demonstrating-the-business-value-of-sustainability.html>, Erişim Tarihi: 12.04.2021)

Eccles, R.G. - Saltzman, D. (2011), “Achieving Sustainability Through Integrated Reporting”, *Stanford Social Innovation Review*, Vol. 59.

Edgecliff-Johnson, A. - Thomas, D. (2020), “Companies Axe Dividends in Global Push for Cash”, *Financial Times*, 23 March. (<https://www.ft.com/content/e9102d80-6d2c-11ea-89df-41bea055720b>)

Elgergeni, S. - Khan, N. - Kakabadse, N.K. (2018), “Firm Ownership Structure Impact on Corporate Social Responsibility: Evidence From Austerity UK”, *International Journal of Sustainable Development & World Ecology*, 25(7), ss. 602-618.

Farooq, M.U. - Kazim, I. - Usman, M. - Latif, I. (2018), “Corporate Governance and Audit Fees: Evidence from A Developing Country”, *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences*, 12 (1), ss. 94-110.

Financial Reporting Council (2012), *The UK Corporate Governance Code*. London, September.

Garcia, A.S. - Mendes-Da-Silva, W. - Orsato, R.J. (2017), “Orsato.Sensitive Industries Produce Better ESG Performance: Evidence from Emerging Markets”, *J. Clean. Prod.* 150, ss. 135–147.

Giudice, A. D. - Rigamonti, S. (2020), “Does Audit Improve the Quality of ESG Scores? Evidence from Corporate Misconduct”, *Sustainability*, 12, ss. 1-16.

Goss, A. - Roberts, G.S. (2011), “The Impact of Corporate Social Responsibility on The Cost Of Bank Loan”, *Journal of Banking & Finance*, 35(7), ss. 1794-1810.

Hammami, A. - Zadeh, M.H. (2020), “Audit Quality, Media Coverage, Environmental, Social, and Governance Disclosure And Firm Investment Efficiency”, *International Journal of Accounting & Information Management*, 28 (1), ss. 45-72.

Hopwood, A.G. (2009), “Accounting and The Environment”, *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3/4), ss. 433-439.

Husted, B.W. - De Sousa-Filho, J.M. (2019), “Board Structure and Environmental, Social, and Governance Disclosure in Latin America”, *Journal of Business Research*, 102 (6), ss. 220-227.

Jensen, J.C. - Berg, N. (2012), “Determinants of Traditional Sustainability Reporting Versus Integrated Reporting: an Institutional Approach”, *Business Strategy and the Environment*. 21(5), ss. 299-316.

Karamanou, I. - Vafeas, N. (2005), “The Association Between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis”, *Journal of Accounting Research*, 43 (3), ss. 453-486.

Keçeli, B. - Çankaya, S. (2020), “ESG ve Finansal Verilerin Pay Değerine Etkisi: Kuzey Ve Latin Avrupa Ülkeleri Üzerine Bir Çalışma”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi*, 4 (7), ss. 31-49.

Kim, E.H. - Lyon, T.P. (2015), “Greenwash vs. Brownwash: Exaggeration and Undue Modesty İn Corporate Sustainability Disclosure”, *Organization Science*, 26, ss. 705–723.

Klein, J.G. - Dawar, N. (2004), “Corporate Social Responsibility and Consumers’ Attributions and Brand Evaluations in Product Harm Crisis”, *International Journal of Research in Marketing*, 21(3), ss. 203-217.

Landi, G. - Sciarelli, M. (2019), “Towards A More Ethical Market: The Impact of ESG Rating on Corporate Financial Performance”, *Soc. Responsib*, 15, ss. 11–27.

Lagasio, V. - Cucari, N. (2019), “Corporate Governance and Environmental Social Governance Disclosure: A Meta-Analytical Review”, *Corp Soc Resp Env Ma*, 26, ss. 701–711.

Lokuwaduge, C.S. - Heenetigala, K. (2017). “Integrating Environmental, Social And Governance (ESG) Disclosure For A Sustainable Development: An Australian Study”, *Business Strategy and the Environment*, 26 (4), ss. 438-450.

Maama, H. - Appiah, K.O. (2019), “Green Accounting Practices: Lesson From An Emerging Economy”, *Qualitative Research in FinancialMarkets*, 11 (4), ss. 456-478.

Malik, M. (2015), “Value-Enhancing Capabilities of CSR: A Brief Review of Contemporary Literature”, *Journal of Business Ethics*, 127, ss. 419–438

Michelon, G. - Rodrigue, M. (2015), “Demand for CSR: Insights from Shareholder Proposals”, *Social and Environmental Accountability Journal*. 35 (3), ss. 157-175.

Nasdaq (2019), “ESG Reporting Guide 2.0 – A support Resources for Companies”, (<https://www.nasdaq.com/docs/2019/11/26/2019-ESG-Reporting-Guide.pdf>, Erişim Tarihi: 12.04.2021)

Nazari, J.A. - Herremans, I.M. - Warsame, H.A. (2015), “Sustainability Reporting: External Motivators and Internal Facilitators”, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 15 (3), ss. 375-390.

Neri, S. (2021), “Environmental, Social and Governance (ESG) and Integrated Reporting”, *Global Challenges to CSR and Sustainable Development, CSR, Sustainability, Ethics & Governance*, https://doi.org/10.1007/978-3-030-62501-6_14.

Petersen, M.A. (2009), “Estimating Standard Errors in Finance Panel Data Sets: Comparing Approaches”, *Review of Financial Studies*, 22(1), ss. 435-480.

Sadiq, M. - Singh, J. - Raza, M. - Mohamad, S. (2020), “The Impact of Environmental, Social and Governance Index on Firm Value: Evidence from Malaysia”, *International Journal of Energy Economics and Policy*, 10 (5), ss. 555-562.

Samaha, K. - Khlif, H. - Hussainey, K. (2015), “The Impact of Board and Audit Committee Characteristics on Voluntary Disclosure: A Meta-Analysis”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, ss. 13-28.

Shakil, M.H. (2021), “Environmental, Social and Governance Performance and Financial Risk: Moderating Role of ESG Controversies and Board Gender Diversity”, *Resources Policy*, 21, ss. 1-10.

Staub-Bisnang, M. (2012), *Sustainable Investing for Institutional Investors – Risks, Regulations and Strategies*, Singapore: John Wiley & Sons.

WCED – World Commission on Environment and Development, (1987), *Our Common Future*, Oxford University Press: Oxford.

Velte, P. (2016), “Women on Management Board and ESG Performance”, *Journal of Global Responsibility*, 7 (1), ss. 98-109.

Young, S. - Marais, M. (2012), “A Multi-Level Perspective of CSR Reporting: The Implications of National Institutions And Industry Risk Characteristics”, *Corporate Governance: An International Review*, 20(5), ss. 432-450.

Zhao, C. - Guo, Y. - Yuan, J. - Wu, M. - Li, D. - Zhou, Y. - Kang, J. (2018), “ESG and Corporate Financial Performance: Empirical Evidence from China’s Listed Power Generation Companies”, *Sustainability*, 10, ss. 1-18.

KONKORDATO HUKUKUNDA KONKORDATO KOMİSERİ VE ALACAKLILAR KURULUNUN GÖREVLERİ VE BAĞIMSIZLIKLARI

Yusuf Cahit ÇUKACI

Prof. Dr. İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,
yusuf.cukaci@inonu.edu.tr

Zeliha KOCA

Öğr. Gör. Malatya Turgut Özal Üniversitesi Arapgir MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
zeliha.koca@ozal.edu.tr

KONKORDATO HUKUKUNDA KONKORDATO KOMİSERİ VE ALACAKLILAR KURULUNUN GÖREVLERİ VE BAĞIMSIZLIKLARI

ÖZ

Dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler ve ülkemizde özellikle 2018 yılında yaşanan döviz kurları ve faiz oranlarındaki iniş-çıkışlar ekonomide dalgalanmalara yol açmıştır. Döviz borcu olan işletmeler, döviz kurlarında yaşanan artışlar nedeniyle, vadesi gelen borçlarını zamanında ödeyememe durumuyla karşı karşıya kalmışlardır. Ayrıca işletmelerin mali durumları, sıcak paraya duydukları ihtiyaç nedeniyle oldukça olumsuz etkilenmiştir. Özellikle yabancı piyasalar ile çalışan şirketler dövizdeki dalgalanmadan çok fazla etkilenmişlerdir. Yaşanan bu ekonomik sorunlar neticesinde, şirketlerin ve bireylerin iflas etmemeleri, borçlarını daha rahat ödemeleri ve yeniden ekonomiye kazandırılmaları için konkordato uygulamasının önemi artmıştır.

Türk hukuk sisteminde daha önceden var olan konkordatonun yürürlükten kaldırılarak yerine iflas erteleme uygulamasının getirilmesi de istenen sonuçları vermeyince yapılan yeni düzenlemelerle birlikte konkordato uygulaması yeniden Türk Hukuk sistemi içerisindeki yerini almıştır. Yeni konkordato düzenlemesinde yapılan değişiklik ile konkordato komiseri (Komiserler Kurulu)'nin yetkileri farklılaştırılmış ve alacaklılar kurulu getirilmiştir.

Konkordato komiseri, borçlunun faaliyetlerinin sürdürülebilmesi, işlerinin devam ettirilebilmesi ve borçlarının yapılan anlaşmaya göre ödenebilmesi amacıyla borçlunun ticari faaliyetlerini denetler ve alacaklıları da gelişmeler konusunda bilgilendirir. Ayrıca işletme tarafından hazırlanan konkordato projesinin başarılı olup olmayacağını da denetler. Alacaklıların menfaatini de koruyan komiser, ifade edilen vazifeleri ifa ederken bağımsızlık içinde hareket etmelidir. Konkordato komiseri ve alacaklılar kurulunu bağımsızlık tehditlerinden koruyacak önlemlerin alınması konkordatodan beklenen faydanın sağlanması anlamında oldukça önemlidir. Alacaklılar kurulunun artan önemi göz önünde bulundurularak hazırlanan çalışmada alacaklılar kurulu ve komiserin bağımsızlık ve tarafsızlığının sürece etkisi ve önemi değerlendirilmektedir. Bu çalışmada konkordato hukukunda yapılan değişiklikler genel olarak değerlendirildikten sonra konkordato komiseri (Komiserler Kurulu) ve alacaklılar kurulu ile ilgili olarak gündeme getirilen yapısal değişiklikler ve özellikle bağımsızlıkları üzerinde durulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Konkordato Komiseri, Alacaklılar Kurulu, Bağımsızlık

DUTIES AND INDEPENDENCE OF TRUSTEE IN COMPOSITION AND BOARD OF CREDITORS IN COMPOSITION LAW

ABSTRACT

Due to the world-wide crises and inconstancy in the exchange rates and interest rates occurred in our country, especially the 2018 case, caused economical fluctuations. Businesses done with foreign currency have faced insolvency risk due to the increase in foreign exchange rates. In addition, the financial situation of businesses has been negatively affected due to their need for hot money flow. Especially, companies working in markets which run with foreign currencies were affected by the fluctuation in exchange rates. As a result of these economic imbalance, the concordat (composition) application was brought to the agenda again, so that companies and individuals do not go bankrupt, pay their debts in ease and regain their economy back.

The implementation of bankruptcy postponement by repealing the concordat that exists in the Turkish legal system has not produced the desired results. With the new legal arrangements, the concordat application has taken its place in the Turkish legal system again. The most important of the changes in the new concordat arrangement is the creation of a differentiated trustee in composition (Council of Stewards) and a committee of creditors.

The trustee in composition supervises the commercial activities so that the debtor can continue his/her activities, continue business and pay the debt in accordance with the agreement. The trustee in composition also performs other tasks such as updating creditors and audit success of the concordat project. The trustee in composition, who also protects the interests of the creditors, must maintain his/her independence while performing the duties stated.. Taking measures to protect the trustee in composition and the creditors committee from threats to their independence is very important, in terms of providing the benefit expected from the concordat. In this study, which is prepared by taking into consideration the increasing importance of creditors institution, the influence and importance of board of creditors and trustee in composition are evaluated by means of independence and impartiality. Changes made in concordat law are evaluated generally. Then, the structural changes and especially the independence term were discussed with regard to the trustee in composition and board of creditors.

Keywords: Trustee in composition, Board of creditors, Independence

1. GİRİŞ

“İflasın ertelenmesi kurumu” 15 Mart 2018 tarih ve 30361 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan “7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yasanın kaldırılmasıyla 1929 yılından bu yana var olan ancak 2000’li yıllarda şartları borçlulara ağır geldiği için pek fazla tercih edilmeyen konkordato, yapılan yeni düzenlemelerle tekrar gündeme gelmiştir.

28.02.2018 tarih ve 7101 sayılı Kanun’la 2004 sayılı İİK’nun konkordatoya ilişkin 285 ve diğer maddelerinde değişiklik yapılarak konkordatonun işlevselliği artırılmıştır. Bu kanun değişikliğinin uygulanmasına ilişkin 2.6.2018 tarih ve 30439 sayılı Resmî Gazete ’de “Konkordato Komiserinin Niteliklerine ve Alacaklılar Kurulunun Zorunlu Olarak Oluşturulmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmış ve bu yönetmelik daha sonra uygulamada ortaya çıkan eksiklikler de dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Bu bağlamda yapılan konkordato hukuku içerisinde, borçlu ve alacaklılar arasında karşılıklı olarak menfaatlerin dengesizliğe uğramadan tesis edilebilmesi için farklı konkordato türleri oluşturulmuştur.

“Konkordato; kaba hatlarıyla vade konkordatosu ve tenzilat konkordatosu olarak ikiye ayrılmakta ancak her ikisinin birlikte kullanılabilmesi karma bir yöntem olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu ayrım İİK’nda yer almamakla birlikte öğretide genellikle kabul edilen bir ayrımdır. Tenzilat konkordatosun da alacaklılar, borçluya karşı, alacaklarının belirli bir yüzdesinin tahsil etmekten vazgeçerler ve borçlu borçlarının konkordatodan kabul edilen kısmını (yüzdesini) ödemek suretiyle borçlarının tamamından kurtulur. Vade konkordatosunda ise borçlu borcunun tamamını ödemek için alacaklılardan bir vade ister veya borçlarını taksitlendirir. Ülkemiz uygulamasında çok kere borçlu, alacaklılarından hem vade hem de tenzilat istemekte ve böylece karma konkordato teklif etmektedir (Hükümet Görüşü s.6). Aslında konkordato felsefe olarak bir uzlaşma olarak kabul edildiğinden mahkeme süreci başlatılmadan konkordato sürecinin oluşması da mümkün olabileceğinden konkordatoyu; adli olmayan konkordato ve adli konkordato şeklinde öncelikle iki ayrıma tabi tutabilmek de mümkündür. Adli konkordato da kapsam bakımından kendi içerisinde; vade konkordatosu, indirim konkordatosu ve karma konkordato olarak kendi içerisinde ayrışabilmektedir” (Çukacı, 2019:8).

Sermaye şirketleri, şahıs şirketleri ve gerçek kişiler için uygulanan konkordato; finansal yapısı bozulan işletmeleri koruyarak tekrar ekonomiye kazandırmayı, borcunu ödeyemeyen borçluyu iflastan kurtarmayı ve alacaklıların, alacaklarının en azından projede belirlenen kısmını alabilmelerini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu ve benzeri amaçlara ulaşılabilmesi için, yapılan düzenlemelerle oluşturulan yönetmelik gereğince konkordato komiserinin yetkileri artırılmış ve alacaklılar oluşturulan sürece dâhil edilmiştir. Şirketin ve alacaklıların menfaatlerinin korunmasında alacaklılar kurulu ile konkordato komiserine önemli görevler düşmektedir.

Bu çalışma ile konkordato hukukunda yapılan değişiklikler genel olarak değerlendirilmiş ve konkordato komiseri (Komiserler Kurulu) ve alacaklılar kurulu ile ilgili olarak gündeme getirilen yapısal değişiklikler incelenmiştir. Ayrıca konkordato komiserinin ve alacaklılar kurulunun bağımsızlıkları üzerinde durulacaktır.

2. KONKORDATO VE TÜRLERİ

Konkordato; elinde olmayan sebeplerle mali durumu bozulmuş olan ve borçlarını ödeyip (özellikle tacirler açısından) ticari faaliyetlerini devam ettirmek isteyen dürüst borçluların korunması ve bu borçluların alacaklıları arasında eşitliğin sağlanması amacıyla kabul edilmiş bir icra ve iflas hukuku kurumudur (Eroğlu, 2018:21). Bu kurumun amacı, borçluların alacaklılarıyla anlaşma yoluna gitmesi

ve mahkeme denetiminde İİK’da belirlenmiş kurallar çerçevesinde alacaklıların kabul edeceği şekilde borçların yeniden yapılandırılmasıdır. Bu kurum aracılığıyla iyi niyetli ve dürüst borçluların, olabilecek iflaslarının önüne geçilmesi veya borçlarının vadesinin uzatılması ya da borçlarından indirim yapılması gibi uygulamalarla korunması sağlanabilecektir.

Konkordato müessesesi İcra İflas Kanunu'nda madde 285 vd. hükümlerine göre "Adi Konkordato", m. 309 vd. hükümlerine göre "İflastan Sonra Konkordato" ve "Malvarlığının Terki Suretiyle" olarak üç başlık altında düzenlenmiştir.

İİK madde 285'e göre, Adi Konkordato, borçlarını vadesi geldiği halde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlunun, vade verilmek veya tenzilat yapmak suretiyle borçlarını ödeyebilmesi veya muhtemel bir iflastan kurtulabilmesi için başvurduğu resmi müessese olarak tanımlanmaktadır.

İflastan Sonra Konkordato, 2004 Sayılı Kanun'un 309 uncu maddesinde "İflâsına hükmedilmiş olan bir borçlu konkordato talep ederse veya bu borçlunun alacaklılarından biri konkordato işlemlerinin başlatılmasını isterse, iflâs idaresi, görüşüyle beraber ikinci alacaklılar toplanmasında veya daha sonra müzakere edilmek üzere alacaklılara bu talebi bildirir" olarak ifade edilmiştir.

Diğer bir yöntem, borçlunun mallarının tamamının veya bir kısmının üçüncü kişiye devredilmesidir. Üçüncü kişi de belirli vadeye yayılan taksitler halinde alacaklılara ödeme yapar (Akil, 2012: 821-822).

3. KONKORDATO HUKUKUNDA TESİS EDİLEN KURUMLAR

3.1. Konkordato Komiseri

Konkordato komiseri, hazırlanan konkordato projesinin eksiksiz ve hatasız işlemesi adına, kanunda belirtilmiş görevleri yerine getiren kamu görevlisi olarak tanımlanabilir (Altay ve Eskioçak, 2018, 142).

3.1.1 Konkordato Komiseri ve Atanması

Borçlu-alacaklı-mahkeme üçgeninde yönlendirme görevi üstlenen konkordato komiseri çok büyük öneme sahiptir. Konkordato komiseri konkordato kurumunun başarısında ana faktörlerden biridir. Konkordato komiserinin atanma sürecinde de yenilikler yapılmıştır. 30 Ocak 2019 tarihinde yayınlanan "Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik" gereği konkordato komiserinin görevlendirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmalıdır:

Mahkeme; komiseri, bağlı bulunduğu bölge adliye mahkemesinde kurulu bulunan bölge kurulu tarafından oluşturulan listeden seçer. Bu listede görevlendirilecek komiser bulunmaması hâlinde liste dışından görevlendirme yapılır ve yapılan bu görevlendirme bölge kuruluna bildirilir.

✓ Üç komiser görevlendirilmesi durumunda; komiserlerden biri, mahkemenin bulunduğu ilde faaliyet göstermek şartıyla bağımsız denetçiler arasından seçilir. Seçilecek komiserlerden bir diğerinin ise hukukçu olması tercih edilir.

✓ Listeye kayıtlı komiser kendisine verilen görevi kabul etmelidir. Ancak bir komiserlik görevi olanlar mazeret bildirmek koşuluyla görevden çekilebilir.

✓ Bir kişi eş zamanlı olarak beşten fazla dosyada geçici komiser ve komiser olarak görev yapamaz.

✓ Komiserin görevinin sona ermesi hâlinde bu durum mahkemesince sebepleriyle birlikte derhâl bağlı bulunduğu bölge adliye mahkemesinde kurulu bulunan bölge kuruluna bildirilir (İİK. Madde 290).

Konkordato komiserinin nitelikleri ayrıca çıkarılan "Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik" de; komiserde aşağıdaki nitelikler aranır:

a) Türk vatandaşı olmak.

b) Tam ehliyetli olmak.

c) En az dört yıllık lisans eğitimi veren fakültelerden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurtiçindeki veya yurtdışındaki öğretim kurumlarından mezun olmak ve beş yıldan az olmamak üzere mesleki tecrübeye sahip bulunmak.

ç) İflas etmemiş olmak.

d) Son üç yıl içinde görevin gerektirdiği özen yükümlülüğüne uymadığından dolayı komiserlik görevine son verilmemiş olmak.

e) Disiplin yönünden meslekten veya memuriyetten çıkarılmamış olmak, sanat icrasından veya mesleki faaliyetten yasaklı bulunmamak.

f) Kamu hizmetinden yasaklı olmamak.

g) Fiilen yürütmekte olduğu mesleğinin ilgili mevzuatında, komiserliği yürütmesine engel bir hüküm bulunmamak.

ğ) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıldan fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar ile zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık, gerçeğe aykırı bilirkişilik veya tercümanlık yapma, yalan tanıklık ve yalan yere yemin suçlarından mahkûm olmamak.

h) Terör örgütleriyle iltisaklı veya irtibatlı olmamak.

ı) Bu Yönetmeliğin 13'üncü maddesi hükmü saklı kalmak kaydıyla komiserlik eğitimini tamamlamış olmak şeklinde sayılmıştır.

Komiserin yasaklılık sebepleri ve yasak işler “Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik” 6. m.'ye göre; komiser, kendisinin, eşinin, nişanlısının yahut kan ve kayın alt ve üstsoyunun veya üçüncü derece dâhil olmak üzere bu dereceye kadar olan kan ve kayın hısımlarının, kanuni temsilcisi veya vekili, çalışanı, kayyımı ya da yasal danışmanı bulunduğu bir şahsın, menfaati olan işleri göremez ve bu durumda derhâl görevlendirmeyi yapan asliye ticaret mahkemesine haber vermek zorundadır. Mahkeme tarafından müracaat yerinde görülürse komiserin görevine son verilir. Komiser, görevi kapsamında kendisi veya başkaları hesabına sözleşme yapamaz, yaparsa hükümsüzdür.

Komiserlikten kaçınma ve ayrılma sebepleri ise “Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik” 7. m.'ye göre; bedensel engelleri veya sürekli hastalıkları sebebiyle bu görevi yapmakta güçlük çekecek olanlar, uhdesinde birden fazla komiserlik görevi bulunanlar, mahkemece kabul edilecek başka mazereti bulunanlar, komiserlik görevini kabul etmekten kaçınabilirler. Görevi kabulden kaçınma talebi, görevlendirmenin öğrenildiği tarihten itibaren beş gün içinde, görevlendirmeyi yapan mahkemeye verilecek dilekçeyle edilir. Dilekçeye, kaçınma sebebinin yazılması ve varsa belgelerin eklenmesi gerekir. Mahkeme dosya üzerinden yapacağı inceleme sonucunda, talebin yerinde olmadığına karar verirse, komiser görevi kabulle yükümlüdür. Bu karara rağmen komiser görevden kaçınmaya devam ederse mahkeme, başka bir komiser görevlendirir ve kaçınan komiseri de bağlı bulunduğu bölge adliye mahkemesinde kurulu bulunan bölge kuruluna bildirir. Komiser haklı bir mazeretinin ortaya çıkması hâlinde, mazeretin ortaya çıktığı tarihten itibaren beş gün içinde görevden ayrılmayı talep edebilir. İkinci fıkra hükümleri kıyasen burada da uygulanır.

3.1.2 Konkordato Komiserinin Görevleri

İİK madde 286'daki belgelerin eksiksiz hazırlanması ve borçlunun konkordato talebine istinaden hazırladığı başvuru dilekçesi üzerine mahkeme derhal geçici mühlet kararı verir (Uyar, 2018:24). Geçici mühlet kararıyla birlikte geçici komiser atanır. Geçici komiserin görevleri şu şekilde sıralanabilir;

- ✓ “Borçlunun mevcut malvarlığı durumunun” tespit edilmesi,
- ✓ “Borçlunun hukuki işlemlerini” denetlemesi” (İİK. Madde 287/III atfıyla İİK. Madde 290/II),
- ✓ Konkordatonun başarılı olma ihtimalini inceleyerek bu konuda rapor düzenlemesi (İİK. Madde 287/III),
- ✓ “Kesin mühlet” hakkında karar verecek olan ticaret mahkemesine duruşmadan önce yazılı raporunu sunması (İİK. Madde 289/II),
- ✓ Geçici mühlet süresince borçlunun tasarruf ehliyeti bazı iş ve işlemler için konkordato komiseri onayıyla mümkün olacaktır. Konkordatonun başarılı olmasının mümkün olabileceğine karar verilmesi durumunda borçluya bir yıllık kesin mühlet verilir. Borçlu hakkında kesin mühlet kararı veren

mahkeme, kararlar birlikte yeni bir görevlendirme yapılmasını gerektiren bir durum olmadığı takdirde geçici komiser veya komiserlerin görevlerinin devam etmesine karar verir (İİK. Madde 289/III),

Konkordato komiserinin kesin mühlet süreci içerisinde görevleri (İİK. Madde 290):

- a) Görevini kanun, Yönetmelik ve dürüstlük kuralları çerçevesinde tarafsız, objektif ve özenle yerine getirilmesi,
- b) Kendisine tevdi olunan görevleri bizzat yerine getirilmesi,
- c) Görevi sebebiyle öğrendiği sırların gizliliğini sağlaması ve koruması,
- ç) Görevi sırasında elde ettiği bilgileri kendisi, yakınları veya üçüncü kişiler yararına doğrudan veya dolaylı bir menfaat elde etmek amacıyla kullanmaması,
- d) Görev, unvan ve yetkilerini kullanarak kendisi, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamaması, hediye kabul etmemesi ve aracılıkta bulunmaması,
- e) Görev almak için reklam sayılabilecek nitelikte girişim ve eylemlerde bulunmamasıdır.

Komiserin yukarıda sayılan tüm bu görevleri, konkordatonun tasdiki yargılamasının ön hazırlıklarıdır. Mahkeme komiserine bu görevlerin dışında başka görevlerde verebilir (İİK. Madde 290). Buna göre komiser örneğin konkordato projesinin hazırlanmasıyla ve bu kapsamda alacaklar, hissedarlar, yeni finansörler ve işçilere müzakereler yapmakla görevlendirilebileceği gibi, derdest davalarda borçluyu temsil etmekte de görevlendirilebilir. Bu çerçevede örneğin, borçlunun ticari faaliyetlerini bizzat komiser sürdürebilir veya komiser, borçluyu temsil edebilir. Komiserin görevleri mühletin kaldırılmasıyla ve konkordatonun tasdik kararıyla sona erer (Çukacı, 2019:128).

3.2. Alacaklılar Kurulu

İİK’nda borçlu-alacaklı menfaatini dengeleyecek düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda adi konkordato ve iflas erteleme sürecinde daha önce yer almayan Alacaklılar kurulu, 7101 Sayılı Kanunla özellikle 289 vd. maddelerde ve “Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik” m.21-24 ile düzenlenmiştir.

Alacaklılar kuruluna dair 7101 Sayılı Kanunla getirilmiş yeni düzenlemeler, adi konkordato ile ilgili olup söz konusu değişikliklerle (İİK. Madde 289/IV) ve ardından çıkarılmış bulunan Yönetmelikle, alacaklılar kurulu adi konkordato bakımından düzenlenmiştir. Malvarlığının terki suretiyle konkordatoda ise, daha önce 4949 Sayılı Kanun’la zaten alacaklılar kuruluna dair düzenleme getirilmiştir. 7101 sayılı Kanunla adi konkordatoda da konu düzenlenince, alacaklılar kurulu her iki tür konkordatoda da yasal zemine sahip hale gelmiştir (Özkan, 2019:53).

Yeniden yapılandırma süreci olarak ifade edebileceğimiz konkordatoda iyi niyetli borçlunun yanında alacaklılarında sürece sorgulayan konumda daha aktif dâhil edilmelerinin sistemin işlerliğini sürekli kılmada ve kurumun kötüye kullanımının engellenmesinde önemli bir etken olacaktır.

3.2.1 Alacaklılar Kurulunun Oluşturulması

Alacaklılar kurulu mal varlığının terki suretiyle konkordatoda alacaklılar toplanmasında, adi konkordatoda mahkeme tarafından, oluşturulur.

Alacaklıların menfaatini korumada önemli bir rol üstlenen alacaklılar kurulu oluşturulurken bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. “Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik” 21. maddeye göre;

1. Mahkeme tarafından kesin mühlet kararıyla birlikte veya en geç 2004 Sayılı Kanunun 299’uncu maddesi gereğince alacaklıların alacaklarını bildirmesi ve Kanunun 300’üncü maddesi gereğince borçlunun alacaklılar hakkındaki beyanı alındıktan sonra, yedi alacaklıyı geçmemek, herhangi bir ücret takdir edilmemek ve tek sayıda olmak kaydıyla komiserin de görüşü alınarak alacaklılar kurulu oluşturulabilir.
2. Bu durumda alacaklıları, hukuki nitelik itibarıyla birbirinden farklı olan alacaklı sınıfları ve varsa rehinli alacaklılar, alacaklılar kurulunda hakkaniyete uygun şekilde temsil edilir.

“Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik” 22. maddeye göre; alacaklılar kurulunun zorunlu olarak oluşturulacağı haller aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1. Hukuki nitelikleri büyük ölçüde birbirine benzer alacaklar, aynı alacaklı sınıfında yer alır. Rehinli alacaklılar, rehinin kıymetini karşılayan miktardaki alacakları bakımından ayrı bir sınıf olarak kabul edilir.
2. En az üç alacaklı sınıfı bulunması kaydıyla, alacaklı sayısının iki yüz elliye veya alacak miktarının yüz yirmi beş milyon Türk lirasını aşması hâlinde alacaklılar kurulunun oluşturulması zorunludur.

3.2.2 Alacaklılar Kurulunun Görevleri

Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmeliğinin 23. maddesine göre alacaklılar kurulunun görevleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1. Alacaklılar kurulu, komiserin faaliyetlerine nezaret eder, komisere tavsiyelerde bulunabilir ve Kanunun öngördüğü hâllerde mahkemeye görüş bildirir.
2. Alacaklılar kurulu komiserin faaliyetlerini yeterli bulmazsa, mahkemeden komiserin değiştirilmesini gerekçeli bir raporla isteyebilir. Mahkeme bu talep hakkında borçluyu ve komiseri dinledikten sonra kesin olarak karar verir.

3.2.3 Alacaklılar Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları

Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna dair yönetmeliğinin 24.maddesine göre alacaklılar kurulunun görevleri aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

1. Alacaklılar kurulu her ay en az bir kere toplanır. Alacaklılar kurulunun aylık olağan toplantıları komiser tarafından belirlenerek bildirilen gün ve yerde yapılır.
2. Alacaklılar kurulu ayrıca üyelerinin salt çoğunluğunun talebi üzerine her zaman toplanabilir. Bu hâlde, yapılacak toplantıların komisere bildirilmesi zorunludur.
3. Alacaklılar kurulu toplantıda hazır bulunanların oy çokluğuyla karar alır. Komiser toplantılarda hazır bulunarak alınan kararları toplantıya katılanların imzasını almak suretiyle tutanağa bağlar.

4. İFLAS ERTELEMELERDE KAYYIM VE KONKORDATO KOMİSERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İflas ertelemelerde kayyım ile konkordato komiseri arasında benzer yönler olduğu gibi ve farklı yönler de bulunmaktadır. Aşağıda farklar ve benzerlikler karşılaştırmalı olarak verilmiştir:

Tablo 1.İflas Ertelemelerde Kayyım ve Konkordato Komiserinin Karşılaştırılması

Kayyım	Konkordato Komiseri
Ticaret mahkemesi tarafından atanır (Türk Ticaret Kanunu (TTK) Madde 235).	İcra mahkemesi tarafından atanır (İİK. Madde 290).
Adli kamu hizmetlerini yerine getirmektedirler (Ermenek, 2010:329).	Adli kamu hizmetlerini yerine getirmektedirler (Ermenek, 2010:329).
Görevlerini yerine getirirken alacaklı ve borçlular arasından eşit mesafede durmak ve kanunun getirdiği bir ayrıcalık durumu söz konusu olmadıkça, taraf menfaatlerini gözetirken adil bir şekilde davranmak zorundadırlar (Çetin, 2011:39).	Görevlerini yerine getirirken alacaklı ve borçlular arasından eşit mesafede durmak ve kanunun getirdiği bir ayrıcalık durumu söz konusu olmadıkça, taraf menfaatlerini gözetirken adil bir şekilde davranmak zorundadırlar (Çetin, 2011:39).
Görev süresince gözetim ve denetim altında tutulur (Ayvaz,2005:344).	Görev süresince gözetim ve denetim altında tutulur (İİK. Madde 290).
Ticaret mahkemesi tarafından borçluların malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin kaldırılarak kayyımına verilmesi mümkündür.	İcra mahkemesi tarafından borçluların malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisinin kaldırılarak tamamen konkordato komiserine verilmesi mümkündür.
İİK 179/a-3 maddesi gereğince, TCK'nın anonim şirketlerde yönetim kuruluna verdiği tüm yetkilerin kullanılmasının, yönetim kurulunda alınacak kararların ve yapılacak faaliyet ve işlemlerin geçerliliğini onaylar.	Konkordato komiserini atayan icra mahkemesi, atama kararında borçlunun faaliyetlerinin geçerliliğini konkordato komiserinin nezaret etmesine veya onayına bağlı kılabileceği gibi, konkordato komiserinin

Bu yetki, kayımlar bakımından çok daha hafif şartların oluşması ile verilebilir.	borçlunun yerine geçerek işlem ve faaliyetlerde bulunmasına da karar verebilir (İİK. Madde 290/1). Bu yetki çok daha olağanüstü şartların bulunmasını gerektirecektir (Ermenek, 2010:331).
Kayımlar bakımından kanunda kayyım olarak atanabilecek kişiler ve kayyımın sorumluluğu konularında açık bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle kayyım somut olayın gereklerine göre hareket edebilmesi için çok daha fazla takdir yetkisi tanımıştır.	Kanun koyucunun konkordato komiserinin görev ve yetkileri, konkordato komiserinin görev ve yetkilerini kullanarak yaptığı işlemlere karşı gidilebilecek yasal yollar, konkordato komiseri olarak atanabilecek kişiler ve konkordato komiserinin sorumluluğu konularında açık yasal düzenlemeler getirilmiştir (Ermenek, 2010:333).

5. BAĞIMSIZLIK

Bağımsızlık, kelime olarak bağımsız olma durumunu ifade etmektedir. Bağımsız kelimesi ise; davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde altında kalmadan düzenleyebilen, özgür ve müstakil olmak anlamına gelmektedir (Erken, 2009:18). Uluslararası iç denetim standartlarına göre bağımsızlık ise; objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olma hali olarak tanımlanmıştır (IIA, 2011:22). Başka bir tanıma göre bağımsızlık "bulunduğu şartlara bakmaksızın, icra ettiği mesleğinin kendisine yüklediği sorumluluklarının bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak" demektir (Erdikler,2003:1).

Literatürde bağımsızlık tehditleri olarak belirtilen yani denetçinin bağımsızlığını tehdit eden, risk yaratan başlıca tehdit türleri şunlardır (Uzay, 2004:438-439):

Kişisel menfaat tehdidi: Finansal veya kişisel menfaat çatışması, yasal denetçilerin bağımsızlığını tehdit edebilir. Örneğin, bir müşteri işletmeden sağlanacak doğrudan veya dolaylı finansal menfaat, müşteri işletmede denetim veya denetim dışı ücretlere aşırı bağlılık, ödenmemiş ücretleri tahsil etmek veya işletmeyi kaybetme korkusu.

Kendi kendini denetleme tehdidi: Kendi kendini inceleme prosedürlerinin yürütülmesinde, objektifliğin korunmasında güçlüklerle karşılaşılmasıdır. Örneğin, tamamıyla işletme yönetimi tarafından alınması gereken kararları almak veya alınan kararlara katılmak gibi.

Savunma tehdidi: Müşteri işletmenin mahkeme veya başka durumlarında (Örneğin; işletmede menkul kıymetlerin veya ortaklık paylarının değerinin artırılmasıyla ilgili; hukuki ihtilafta müşterinin taraf olarak savunucu olması; müşteri işletmenin denetçiye karşı dava açması gibi), yasal denetçinin savunmada veya tam tersi muhalefette olması, bağımsızlığını tehdit eder.

Samimiyet veya güven tehdidi: Yasal denetçi, müşteri işletmenin kişiliğinden ve niteliklerinden aşırı derecede etkilenip, müşteri işletmenin menfaatlerine aşırı derecede sempati gösterebilir. Örneğin; müşteri işletme personeli ile oldukça uzun süreli ve oldukça yakın ilişkiler, işletmeye aşırı güven duyulmasına veya yeterli objektif testlerin yapılmamasına yol açabilir.

Yıldırma tehdidi: Müşteri işletmenin güçlük çıkarması veya etkili (sözü geçen) bir konumda olması gibi korkulardan oluşan tehdidin, bağımsız denetçiyi objektif olarak faaliyet göstermekten caydırma ihtimali bulunmaktadır.

Bağımsız denetçiler için sayılan yukarıda açıklanan tehdit türleri kıyas yoluyla konkordato komiserleri içinde düşünülebilir. Denetçinin bağımsızlığına yönelik hukuk sistemimizdeki önlemlerin konkordato komiseri ve alacaklılar kurulu içinde uygulanabileceği değerlendirilebilir.

Konkordato Komiserinin Bağımsızlığı

Konkordato projesinin tamamlanmasında önemli bir rol üstlenen konkordato komiserleri görevlerini yaparken tüm konularda bağımsız davranmalıdırlar. Konkordato komiserinin, borçlunun faaliyetlerine nezaret ederken, alacaklılara konkordatonun seyri ve borçlunun güncel mali durumu hakkında bilgi verirken ve mahkemenin istediği ara raporları sunarken tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmesi,

bağımsızlığını ifade eder. Konkordato komiseri şirket menfaatleri ile alacaklıların menfaatleri arasındaki olası anlaşmazlıkta tarafsız kalabilmelidir.

Komiser bağımsızlığını koruma açısından çeşitli tehditlerle karşılaşabilir. Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmeliğinin 5. maddesine göre bir kişi eş zamanlı olarak beşten fazla dosyada geçici komiser ve komiser olarak görev yapamaz. Bu kısıtlamanın getirilmesi yerinde olmuştur. Konkordato komiserinin gelirine belirli kıstaslara göre sınırlama getirilmezse, aynı zaman diliminde birden fazla şirkette komiserlik yapmanın gelir seviyesini arttırmasıyla komiser, gelirin devamlılığını sağlayabilmek adına borçlu ile birlikte hareket ederek, üçüncü kişileri aldatma yolunu seçebilir. Gelir seviyesinin üst sınırının olmaması mesleki ahlak zafiyetine neden olabilir. Ya da düşük ücret olması durumunda yasal olmayan yollardan ücret elde etme yolunu seçebilir. Menfaat tehdidi olarak ifade edebileceğimiz bu durumu önleyici düzenlemeler yapmak bu tehdidi asgariye düşürülebilecektir. Denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik kurallar olmasına rağmen komiserin bağımsızlığını sağlamaya yönelik kurallar hukuk sistemimizde doğrudan yer almamaktadır. Bu kuralların tespit edilip, gerekli düzenlemeler yapıp, hukuk sistemimizde yer alması şüphesiz mahkemeye komiseri denetleme konularında da yardımcı olacaktır.

Konkordato komiserinin bağımsızlığının bozulması konkordato sürecinin bütününe zarar vererek domino etkisi yaratabilir. Bu nedenle işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamada komiserlik müessesesine düşen sorumlulukların, bağımsızlık ilkeleri doğrultusunda ve tüm paydaşların korunması amacıyla düzenlenmelidir.

5.1. Alacaklılar Kurulunun Bağımsızlığı

Konkordatodan beklenen yararın sağlanabilmesi için alacaklıların da haklarının korunması, sorumluluklarının belirlenmesi ve borçlular tarafından bu müessesenin kötüye kullanımının önüne geçilmesi gerekmektedir.

“Tenzilat konkordatosunda alacaklılar, borçluya karşı, alacaklarının belirli bir yüzdesini tahsil etmekten vazgeçerler ve borçlu, borçlarının konkordatoda kabul edilen kısmını (yüzdesini) ödemek suretiyle borçlarının tamamından kurtulur. Vade konkordatosunda ise borçlu borcunun tamamını ödemek için alacaklılarından bir vade ister veya borçlarını taksitlendirir” (Çukacı, 2019:8). Bu iki konkordato türünde de alacaklıların, alacaklarının belirli bir yüzdesini tahsil etmekten vazgeçmeleri veya borçlarını taksitlendirmeleri konkordato müessesesi için önem arz etmektedir. Adi konkordato sürecinde mahkemece, malvarlığının terki suretiyle konkordatoda ise, alacaklılar toplanmasında oluşturulan alacaklılar kurulu, alacaklı/ lar menfaatlerinin korunmasında önemli bir rol oynar (Özkan, 2019:53). Alacaklılar kurulu üyelerinin bu önemi gereği bütün alacaklıların haklarını aynı oranda savunmaları gerekir. Burada menfaat tehdidine karşı, bağımsızlığı sağlayıcı önlemlerin alınması gerekir. Aksi takdirde sadece temsilcisi oldukları alacaklı grubunun menfaatlerini koruma amaçlı faaliyette bulunmaları söz konusu olabilir.

Borçlunun sunduğu konkordato projesinin alacaklılar arasında oylamaya sunulması, Kanunda öngörülen çoğunluğun sağlanması durumunda kabul edilebilecek olması (İİK. Madde 302), alacaklıları, projenin kabulü hususunda etkin kılmıştır. Bu durum uygulamada kötü niyetli borçlunun projenin kabulündeki oy hakkı sebebiyle fason alacaklı türetmesine neden olabilecektir. Bir başka ifade ile borçlu, kendi lehine bir seçmen yaratabilir. Alacaklılar kurulunun bağımsızlığını zedeleyecek bu ve benzeri durumlara karşı mahkemenin kurul üyesini görevden alıp alamayacağı meselesi Kanunda düzenlenmiş değildir. Bu düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmeler insanların istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretirken, kar sağlamanın yanında işletmenin sürekliliğini sağlamayı da amaç edinirler. İşletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri ise borçlarını ve varlıklarını yönetebilme yeteneklerine bağlıdır. İşletme içi ve işletme dışı faktörler (yetersiz yönetim, döviz kurlarında yaşanan dalgalanmalar, faiz oranlarının yükselmesi vb.) nedeniyle işletmelerin sürekliliklerini sağlamaları zorlaşabilir; hatta doğru önlemler alınmazsa işletmelerin iflası bile söz konusu olabilir. Bir işletmenin faaliyetlerinin kesintiye uğraması veya olası bir iflas, benzer ya da farklı sektörlerdeki işletmeleri de olumsuz yönde etkileyebilir. Bu nedenle kanun

koyucu, bu olumsuz durumların önüne geçebilmek için, iflas ertelenmesi ve konkordato gibi kurumlarla tedbir alma yoluna gitmiştir.

Ülkemizde 2003 yılından itibaren uygulanan iflasın ertelenmesi kurumu, uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve kötüye kullanımlar nedeniyle, kendisinden beklenen amaca hizmet edememiştir. Borçlu ve mahkeme arasında işleyen süreçte, alacaklıların söz hakkının olmaması da bu sistemin işlerliğini olumsuz yönde etkilemiştir. İİK’nda değişiklik öngören yasa ile iflasın ertelenmesi kurumu kaldırılmıştır. Yapılan yeni düzenlemeyle borçlunun alacaklılarla anlaşarak, mahkeme denetiminde borç ve alacakların yeniden yapılandırılması söz konusu olmaktadır. Alacaklıların da sürece dahil edildiği yeni düzenlemeyle konkordato kurumu ile taraflar arası anlaşmazlıkların çözümünde daha etkili olacağı düşünülmektedir. Konkordato mühleti içerisinde borçlu hem işlerine devam eder hem de alacaklılarla yaptığı anlaşmanın gereklerini yerine getirmeye çalışır. Bu süreçte borçlu, konkordato komiseriyle birlikte hareket eder. Sürecin verimli bir şekilde yürütülmesi konkordato komiserinin yetkinliği ile ilgilidir. Konkordato komiserinin yetkinliğinin artırılmasıyla birlikte gelirine de belirli kurallara göre sınırlama getirilmelidir. Gelir seviyesinin üst sınırının olmaması ya da gelir seviyesinin düşük olması mesleki ahlak zafiyetine neden olabilir. Bu durum konkordato komiserinin bağımsızlığına gölge düşürür. Proje kabulünde alacaklıların oy hakkının olması, kötü niyetli borçlu tarafından gerçek olmayan alacaklı türetilmesine neden olabilir. Bu durum alacaklılar kurulunun bağımsızlığını tehdit etmektedir.

Borçlulara borçlarını ödeme ve iflastan kurtulma anlamında ikinci bir şans olarak sunulan konkordatonun başarısı, konkordato komiseri ve alacaklılar kurulunun bağımsızlığı ile gerçekleşebilir. Mali durumu bozulan işletmelerin yeniden ekonomiye kazandırılmaları amacıyla faaliyet gösteren konkordato müessesesinin zarar görmesi işletmenin yanında işletme ortakları, tedarikçiler, tüketiciler, devlet vb. paydaşları da zincirleme olumsuz etkileyecektir. Bu olumsuz durumları önleyebilmek için, denetçi bağımsızlığını sağlamaya yönelik kurallardaki gibi, komiserin ve alacaklılar kurulunun bağımsızlığına yönelik kuralların da hukuk sistemimizde yer alması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

1. Akil, C. (2012). “Malvarlığının terki suretiyle konkordatoda konkordato tasfiye memuru”, Ankara Üniversite Hukuk Fakültesi Dergisi, 61 (3), 819-858.
2. Altay, S. ve Ali E. (2018). *7101 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenlemelerin Işığında Konkordato ve Yeniden Yapılanma Hukuku*. İstanbul: Vedat Yayıncılık. 4.Basım.
3. Çetin, Ö.K. (2011). *İflasın Ertelenmesi Bağlamında Kayyımlik*, Ankara: Adalet Yayınevi, 1. Baskı.
4. Çukacı, Y.C. (2019). *Konkordato*, Bursa: Ekin Basım Yayın.
5. Erdikler, Ş. (2003). “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”, Dünya Dergisi.
6. Erken, H. (2009). “Denetimde Bağımsızlık Kavramı”, Denetişim Dergisi, <http://kidder.org.tr/wp-content/uploads/denetisim/1.%20SAYI.pdf> (01.05.2017).
7. Ermenek, İ. (2010). *İflasın Ertelenmesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2. Baskı.
8. Eroğlu, O. (2018). *Uygulamada Konkordato*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı.
9. Konkordato Komiserliği ve Alacaklılar Kuruluna Dair Yönetmelik, 30 Ocak 2019 Çarşamba Sayı: 30671.
10. Özkan, Y. (2019). “Konkordatoda Alacaklılar Kurulu”, Hukuk Dergisi 1(2).
11. Ayvaz, T.S. (2005). *İcra İflas Hukukunda Yeniden Yapılandırma*, Ankara: Yetkin Yayıncılık,1.Baskı.
12. Uyar, T. (2018). *Yeni Konkordato Hukukumuzun Temel İlkeleri*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, 2. Baskı.
13. Uzay, Ş. (2004). "Türkiye de Denetçi Bağımsızlığı", *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası*, pp.435-485.
14. IIA (2011). Uluslararası İç Denetim Standartları, https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf 25.12.2020).

TÜRKİYE'DE BANKACILIK SEKTÖRÜNÜN FİNANSAL PERFORMANSININ CAMELS VE BANKOMETER YÖNTEMLERİYLE İNCELENMESİ

Şakir SAKARYA

Prof. Dr., Balıkesir Üniversitesi, İİBF, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı,
sakirsakarya@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-2510- 7384

Fatih KARAKAŞ

Öğr. Gör., Balıkesir Üniversitesi, Kepsut MYO
fatihkarakas02@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-7982-8454

TÜRKİYE’DE BANKACILIK SEKTÖRÜNÜN FİNANSAL PERFORMANSININ CAMELS VE BANKOMETER YÖNTEMLERİYLE İNCELENMESİ

ÖZET

Fon transferine aracılık eden bankalar finansal sistemde önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedirler. Bankalar kullandıkları krediler başta olmak üzere ekonomiye birçok alanda katkı sağlarlar. Kendilerine paralarını emanet eden mevduat sahipleri açısından güven kurumları olmaları gereken bankalar; kredi riski, likidite riski, faiz riski, kur riski, vade riski gibi önemli risklerle karşı karşıyadır. Bu sebeplerden dolayı bankaların mali bünyelerinin sağlam olması, gözetim ve denetimlerinin yapılması ve performanslarının yakından takip edilmesi kamu yararı açısından oldukça önemlidir. Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankalarının finansal performansları kamusal, özel ve yabancı sermayeli bankalar olmak üzere üç grupta incelenmiştir. Bankaların 2010-2019 yılları arasındaki 10 yıllık mali verileri kullanılarak CAMELS ve Bankometer yöntemiyle mali durumları analiz edilmiştir. Analiz sonucunda; belirtilen dönemde bankaların sermaye yeterliliklerinin oldukça iyi olduğu, riskleri yönetme konusunda duyarlı davrandıkları, likiditelerinin azalmasına rağmen borç ödeme güçlerinin yeterli olduğu, takipteki kredilerinin artmasına rağmen kabul edilebilir seviyenin altında olduğu, son yıllarda sektörde öz sermaye ve aktif karlılığının azalmakta olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Bankometer yöntemine göre de Türkiye’deki bankaların finansal durumlarının “Süper Sağlam Banka” kategorisinde yer aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bankacılık, finansal performans, CAMELS, Bankometer

JEL Sınıflandırma Kodları:G10, G21, G33.

INVESTIGATION OF THE FINANCIAL PERFORMANCE OF THE BANKING SECTOR IN TURKEY BY CAMELS AND BANKOMETER METHODS

ABSTRACT

Banks mediating fund transfers fulfil an important function in the financial system. Banks make a significant benefit to the economy in many areas, especially the loans they provide. Banks, which should be trust institutions for depositors who entrust their money to them; are faced with important risks such as credit risk, liquidity risk, interest risk, currency risk, maturity risk. For these reasons, it is very important for the public benefit to ensure that have strong financial structures, their supervision and audit are carried out, and their performance is closely monitored. In this study, the financial performances of the deposit banks operating in Turkey were examined in three groups of public, private, and foreign capital. By using the 10-year financial data of banks between 2010 and 2019, their financial situation was analyzed using CAMELS and Bankometer methods. As a result of the analysis; in the mentioned period, it has been concluded that the capital adequacy of the banks is quite good, they are sensitive in managing risks, their debt repayment power is sufficient despite the decrease in their liquidity, the non-performing loans are below the acceptable level although increasing and the equity and asset profitability in the sector has been decreasing in the last years. According to the Bankometer method, it has been concluded that the financial status of banks in Turkey is in the “Super Sound Bank” category.

Keywords: Banking, financial performance, CAMELS, Bankometer

JEL Classification Codes: G10, G21, G33.

1. GİRİŞ

Finansal sistemin ana aktörleri olan bankalar, kaynakların fon fazlası olanlardan fon açığı olanlara aktarılmasını sağlayan aracılarıdır. Finans sektörünün temelini oluşturan bankacılık sektörü, reel sektöre sağladığı fonlar aracılığıyla ülke ekonomisine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Bankalar fon transferine aracılık yanında birçok finansal çözüm sunmakta, ulusal ticaretin yanında uluslararası ticaretin finansmanında da önemli rol oynamaktadır. Bu açıdan bakıldığında güçlü bir ülke ekonomisinin; genelde finans piyasalarının, özelde ise bankacılık sektörünün yapısına, sağlamlığına ve büyüklüğüne bağlı olduğu söylenebilir (Kapucu ve Şiriner, 2007: 164). Bankalar, yönettikleri fonların büyüklüğü, kullanımına aracılık ettiği kaynakların üçüncü kişilere ait olması, öz kaynaklarının taşıdıkları risklere oranla oldukça düşük olması gibi sebeplerle devlet ile birlikte tüm ekonomik aktörler tarafından yakından izlenen kurumlardır (Yılmaz ve Taşseven, 2019: 44).

Diğer taraftan küreselleşmenin getirdiği uluslararası finansal bütünleşme, özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından faydalar sağlamakla beraber, ekonomik istikrar ve büyüme açısından bakıldığında çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlar temelde, kısa vadeli düzensiz sermaye akımlarının neden olduğu hızlı parasal genişlemeden kaynaklanan enflasyon baskısı ve artan cari açıklar olarak sıralanabilir (Agenor, 2003). Bahse konu sorunlar, ülke ekonomilerinin yapı taşlarını oluşturan finansal kurumların başında gelen ticari bankaları da etkilemektedir. Özellikle, finansal bütünleşme süreci ve beraberinde taşıdığı finansal serbestleşme uygulamaları bankacılık sektörünün daha karmaşık bir yapıya dönüşmesine ve daha riskli hale gelmesine sebep olmuştur (Sahajwala ve Bergh, 2000). Bu açıdan düşünüldüğünde, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde, sağlıklı ve istikrarlı büyümeye önemli ölçüde katkı sağlaması beklenen bankacılık sektörünün gözetimi ve denetimi büyük önem taşımaktadır (Çinko ve Avcı, 2008: 25). Bununla birlikte genel olarak finansal sistem ve özel olarak da bankacılık sektörü özellikle finansal kriz dönemlerinde kredi talep edenlere, mevduat sahiplerine ve borç veren kuruluşlara karşı sorumlulukları nedeniyle krizlerin tam merkezinde yer almaktadırlar. Bu nedenle bankaların finansal açıdan güçlü olması, ülkedeki reel ekonominin gücünü koruması ve gelişmesi açısından da özel öneme sahiptir.

Bankaların aldıkları kararlarda her zaman için bir risk söz konusudur. Bankacılık faaliyetinin önlenemeyen parçası olan risk, başarılı bir şekilde yönetildiğinde bankanın karlılığını artırıcı önemli bir araç haline gelebilmektedir. Bankacılık sektöründe riskler, sistematik riskler ve sistematik olmayan riskler olarak ikiye ayrılır. Sistematik riskler bankanın kendisi dışındaki faktörlerden oluşmaktadır ve günümüzde küreselleşme süreci ile artış gösteren sistematik riskleri ortadan kaldırmak mümkün değildir. Ancak bankalar bu riskleri yöneterek riskin etkisini azaltabilirler. Sistematik olmayan riskler ise yönetim riski, faaliyet riski ve finansal risk gibi riskler olup alınacak birtakım önlemlerle daha oluşmadan engellenebilir ya da ortaya çıktıktan sonra etkileri azaltılabilir (Akın Aksoy ve Kandil Göker, 2018: 419). Bankacılık açısından önemli risklerden olan finansal riskler; kredi riski, sermaye yeterliliği riski, likidite riski ve karlılık riski olarak dört gruba ayrılabilir (Karaca ve Uğur, 2008: 125).

Bankacılık sektörünün devamlılığı açısından, bankaların kontrol edebileceği finansal risklerin önceden tahmin edilebilmesi ve bu riskleri azaltmaya yönelik önlemlerin alınması gerekir. Bu bağlamda önemli bir gösterge olan borç ödeme gücü, bankaların borçlarını, anapara taksit ve faizlerini gecikme olmadan ödeyebilmesini ifade etmektedir. Bankaların borç ödeme gücünün zayıflaması ise yükümlülüklerini yerine getirememelerine ve dolayısıyla da faaliyetlerine devam edemeyip iflase maruz kalmalarına sebep olabilir (Arun ve Kasilingam, 2011: 81).

Finansal riskle ilgili bir diğer kavram ise finansal başarısızlıktır. Bu nedenle günümüzde ülkeler, finansal sistemin tehlikeye girmemesi için bu sistemin temelini oluşturan bankaların finansal yapılarını güçlendirmek amacıyla sermaye yeterliliklerine ilişkin birtakım yasal düzenlemeler yapmaktadırlar. Buna rağmen banka ile ilişkisi bulunan farklı çıkar grupları (yöneticiler, ortaklar, çalışanlar, tasarruf sahipleri vb.) herhangi bir başarısızlık yaşanmamasına karşın öngörülerde bulunmak isterler. Ancak bankalarla ilgili bilgiye erişimin sınırlı olması ve asimetric bilginin varlığı, özellikle de banka dışı paydaşlar ve çıkar grupları açısından finansal başarısızlığın zamanında tespit edilebilmesini oldukça güçleştirmektedir. Bu nedenle bankaların borç ödeme güçlerine ilişkin zamanında yapılacak doğru tespitler paydaşların karar süreçlerine de yardımcı olabilecektir.

Çalışma toplam beş bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünü takiben ikinci bölümde bankacılık sektörünün finansal performansının değerlendirilmesinde kullanılan CAMELS ve Bankometer yöntemleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise bu yöntemlerle ilgili literatür taraması yer almaktadır. Dördüncü bölümde söz konusu yöntemler kullanılarak Türkiye’de faaliyet gösteren bankalarla ilgili elde edilen bulgulara yer verilirken sonuç ve öneriler bölümü ile çalışma tamamlanmıştır. Bu çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayıran temel özellik ise özellikle ülkemizde CAMELS yöntemi ile yapılan çalışmalar oldukça fazla olmakla birlikte Bankometer yöntemi ile ilgili çalışmaların henüz yapılmamış olmasıdır. Dolayısıyla çalışmanın bu açıdan literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

2. BANKACILIKTA FİNANSAL PERFORMANSIN ÖLÇÜLMESİ

Bankacılık sektöründe finansal performansın ölçülmesi için farklı yöntem ve metotlar kullanılmaktadır. Bu yöntemler; oran analizi, parametrik yöntemler ve parametrik olmayan yöntemler olarak ana gruplara ayrılabilir (Arıçelik, 2010: 30). Oran analizi yöntemlerinden literatürde yaygın olarak kullanılan CAMELS yöntemi ile henüz yeni yeni kullanılmaya başlanan Bankometer yöntemi kısaca aşağıda açıklanmıştır.

2.1. CAMELS Değerlendirme Yöntemi

CAMELS değerlendirme sistemi, ticari bankaların risk bazlı denetiminde kullanılan bir değerlendirme sistemi olarak ilk defa ABD’de ortaya çıkan ve günümüzde, ülkelerin bankacılık denetim otoritelerinin yanında uluslararası derecelendirme kuruluşları tarafından da yaygın olarak kullanılan bir finansal performans değerlendirme sistemidir. Derecelendirme kuruluşları bankaların yanı sıra, şirketleri ve ülkeleri de kısa ve uzun vadeli yükümlülükler yönünden derecelendirmektedirler (Çelik, 2004: 83).

CAMELS, bankacılık sektörünün önemli göstergelerinden olan altı kelimenin baş harflerinden oluşmaktadır. Buna göre; C sermaye yeterliliğini (capital adequacy), A varlık kalitesini (asset quality), M yönetim yeterliliğini (management adequacy), E kazanç durumunu (earnings), L likiditeyi (liquidity); S ise piyasa risklerine duyarlılığı (sensitivity to market risk) ifade etmektedir. Daha önceleri 5 bileşeni olan değerlendirme sistemi (CAMEL) 1997’den itibaren piyasa risklerine olan duyarlılığı gösteren S harfinin eklenmesiyle 6 bileşenden oluşur hale gelmiştir (Kaya, 2001:1). Bu bileşenler kısaca aşağıda açıklanmıştır.

Sermaye Yeterliliği (C - Capital): Bu bileşen, bankanın sermaye yeterliliğini açıklamaktadır. Sermaye yeterliliğine ilişkin finansal oranlar hesaplanarak bankanın sermayesi kalite ve miktar açısından değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Bu oranlar yardımıyla; bankanın sermaye düzeyi ve kalitesi yanında, bankanın karlılığı, kaynakların acil ek sermaye ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamayacağı, sorunlu varlıkların miktarı ve bunlar için yeterli bir karşılığın ayrılıp ayrılmadığı, bilanço dışı işlemlerin oluşturduğu riskler, büyüme planları ve sermaye piyasalarına erişim imkanları değerlendirilmektedir.

Varlık Kalitesi (A - Asset): Bu bileşen ile bankanın varlık kalitesinin ne durumda olduğu değerlendirilmektedir. Bu bağlamda bankanın varlık kalitesi değerlendirilirken; kredi kullandırımları ve alınan teminatlar ile risk / teminat dengesi, tahsili gecikmiş ve idari / kanuni takibe alınmış krediler gibi sorunlu varlıkların tespiti ve izlenmesi yapılmaktadır. Bunun yanında kredi karşılıkları, olası zararlar için ayrılan karşılıklar, türev ürünler gibi bilanço dışı yükümlülüklerin risk ve teminat durumu, varlık yoğunlaşması, iç denetim ve yönetim bilgi sistemlerinin durumu gibi hususlar da göz önüne alınmaktadır.

Yönetim Kalitesi (M - Management): Temel olarak yönetsel kapasiteyi ve performansı temsil eden bu bileşende; bankanın genel başarısı ve yönetimin bu başarıdaki rolü, yönetim kurulu ve banka üst yönetiminin faaliyetlere ait riskleri kontrol etme stratejileri değerlendirilir. Ayrıca bankanın sektördeki gelişmelere, yeni ürün ve hizmetlere öncülük etme durumları, alınan kararlarının yönetim kurulu tarafından desteklenme derecesi, bankanın sahip olduğu yönetim bilgi sistemleri ve risk yapısı, büyüklüğü ve bunun faaliyet alanlarına göre yeterliliği, uygun politikaların üretilebilme düzeyi ve mevzuata uygunluk derecesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Kazançlar (E - Earnings): Bankanın karlılığını değerlendiren kazanç bileşen bir taraftan dönemsel ve kalite olarak kazançları değerlendirirken diğer taraftan da mevcut yapının sürdürülebilirliğini dikkate almaktadır. Bunu yaparken; kazançların istikrarlı olarak artıp artmadığı, dağıtılmayan karlar yoluyla banka için iç kaynaklardan yeterli sermayenin sağlanıp sağlanmadığı, kazançların kaynakları ve kalitesi ile kazançların piyasa riskine olan duyarlılığı ele alınmaktadır.

Likidite Durumu (L - Liquidity): Bankanın likidite durumunun değerlendirildiği bu aşamada; kaynak yönetimindeki etkinlik, likidite stratejileri, para ve sermaye piyasalarına erişim imkanları, bilanço ve bilanço dışı fon kaynaklarının durumu ve yeterliliği, kısa vadeli fonlara olan bağımlılık seviyesi, varlıkların menkul kıymetlere dönüştürülebilme kabiliyeti ve gerektiğinde satılabilme imkanları göz önünde bulundurulmaktadır.

Piyasa Riskine Duyarlılık (S - Sensitivity to Market Risk): Bu bileşen ile temel olarak bankanın sistematik risk olarak ifade edilebilecek faiz oranı, kur, emtia ve hisse senedi fiyatlarındaki değişimlerden kaynaklanan piyasa risklerine olan duyarlılığı değerlendirilmektedir. Bu bileşen değerlendirilirken; bankanın piyasa riski, kazanç ve sermaye yapısının piyasa şartlarındaki olumsuz değişimlere olan duyarlılığı, yönetiminin piyasa riskini tespit ve kontrol etmedeki başarı durumu ve ticari olmayan işlemlerde maruz kaldığı faiz riskinin yapısı gibi faktörler dikkate alınmaktadır (Sakarya, 2010: 14 – 17; Kaya, 2001: 2 – 5).

2.2. Bankometer Yöntemi

Bankaların borç ödeme güçlerini tespit etmek üzere geliştirilmiş modellerden biri de Shar, Shah ve Jamali (2010) tarafından geliştirilmiş olan Bankometer modelidir. Bu model, bankaların borç ödeme gücünü değerlendirmek için IMF tavsiyeleri dikkate alınarak geliştirilmiştir (Suresh vd., 2019: 441). Yazarlar, geliştirmiş oldukları modeli test etmek amacıyla Pakistan’da 1999-2002 döneminde faaliyet gösteren banka verilerini kullanmışlardır. Bankometer modeli, bir bankanın sağlığını S-Skor (Solvecy) parametrelerini kullanarak değerlendiren bir modeldir (Landjang ve Tumiwa, 2017: 30). Bankacılık sektöründe finansal sağlık, bir bankanın uzun vadeli sabit giderlerini karşılamak ve uzun vadeli genişleme ve büyüme planlarını gerçekleştirmek için ödeme gücü pozisyonunu koruma yeteneği anlamına gelir (Kattel, 2015). Diğer bir deyişle, finansal sağlık, bankanın genel finansal sağlığını veya tüm bankalar bir arada ele alındığında bankacılık sektörünün durumunu ifade eder. Bu, tüm düzenleyici gerekliliklere uyarken kısa vadeli ve uzun vadeli finansal yükümlülükleri vadeleri geldiğinde ve zamanında yerine getirme kabiliyetini içerir (Ouma ve Kirori, 2019: 93).

Bu bağlamda bankaların sağlığını analiz etmek için pek çok model mevcut olup bunların arasında Bankometer yakın zamanda geliştirilmiş ve bankaların sağlığını sentezlemek için hem CAMELS çerçevesinden hem de CLSA (Credit Leona's Securities Asia)-stres testi parametrelerinden türetilen finansal oranları kullanan basit bir yaklaşımdır. Bu modelde bankanın sağlığı, ödeme gücü puanı (S-Skoru) olarak adlandırılan bir puan ile ölçülmektedir. İflas konularının belirlenmesinde ve BANKOMETER yaklaşımının işaret ettiği eksikliklerin giderilmesinde bu yöntem bankanın iç yönetimine yardımcı olabilir. Sadece bireyler tarafından değil, aynı zamanda denetim organları tarafından da herhangi bir bankanın sağlığını veya ödeme gücü pozisyonunu anında incelemek için de kullanılabilir (Rahman, 2017: 65).

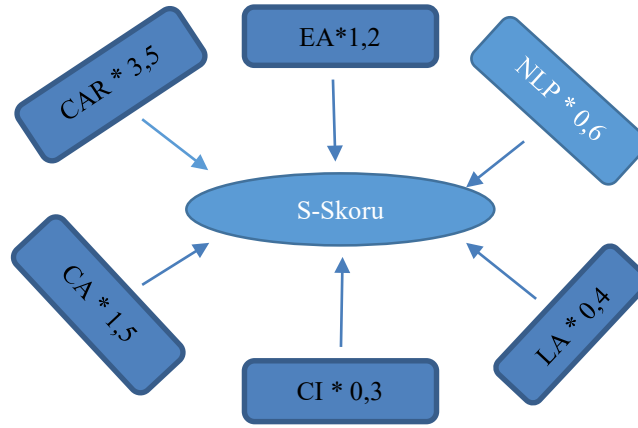
Diğer işletmeler gibi, bankalar da zaman zaman tüm dünyada olduğu gibi tamamen çöküşe yol açabilecek finansal sıkıntılarla karşılaşabilirler ve bir banka için sıkıntı yaratan finansal koşullar, hem iç hem de dış birçok faktörden kaynaklanabilir (Ouma ve Kirori, 2019: 94). Hangi bankaların finansal sıkıntıya karşı savunmasız olduğunu tahmin etme yeteneği, merkez bankaları, kreditorler ve hisse senedi yatırımcıları için kritik öneme sahiptir. Bir banka iflas ettiğinde, alacaklılar genellikle anapara ve faiz ödemelerinin bir kısmını kaybederken, hisse senedi yatırımcıları potansiyel olarak tüm yatırımlarını kaybedebilir. Bu nedenle, yönetimin, yakın gelecekte finansal sıkıntıya açık olan bankaları Bankometer modelini kullanarak tahmin etmeye daha fazla odaklanması önemlidir (Shar vd., 2010). Bankometer modelinde kullanılan oranlar, CAMEL modeli ve CSLA (Credit Leona's Securities Asia) stres testi modelinden alınan, limit ve yüzdelerinde küçük değişiklikler olan oranlardır (Laila ve Widihadnanto, 2017: 173).

Bankometer modeli minimum sayıda parametre ile maksimum doğru sonuçları verme kalitesine sahip bir yöntemdir (Kattel, 2014: 90; Rahman, 2017: 65). Bankometer yönteminde kullanılan formül aşağıdaki gibidir (Permata ve Purwanto, 2018; 1315; Rahman, 2017: 65; Erari vd. 2013; Suresh vd., 2019: 443);

$$S\text{-Skor} = 1,5CA + 1,2EA + 3,5CAR + 0,6NPL + 0,3CI + 0,4LA$$

Şekil 1, Bankometer yönteminde kullanılan değişkenler arasındaki kavramsal çerçeveyi ve karşılıklı ilişkileri göstermektedir. Bağımlı değişken, S-Skoru ile ölçülen bankaların finansal (ödeme gücü) sağlamlığını, bağımsız değişkenler ise bankaların finansal tablolarından çıkarılan rakamlardan hesaplanan altı Bankometer Modeli finansal oranıdır (Ouma ve Kirori, 2019: 96).

Şekil:1. Bankometer Yönteminin Kavramsal Oluşumu



Tablo 1’de, Bankometer yönteminde kullanılan değişkenlerin tanımı ve açıklamaları yer almaktadır. Finansal ödeme gücünün kanıtı, çalışılan her bankanın finansal sağlamlık düzeyini gösteren bileşik puan olan S-Skorudur. S-Skorları, incelenen bankaları uygun şekilde sınıflandırmak için kullanılmaktadır.

Tablo 1: Bankometer Modelindeki Değişkenler ve Açıklamaları

Değişken	Oran / Rasyo	Sonuç	Kriter
S-Skor	Bileşik	$S\text{-Skor} = 1,5CA + 1,2EA + 3,5CAR + 0,6NPL + 0,3CI + 0,4LA$	(>%70)
Değişken Rasyoları			
CA	Sermaye / Varlık Oranı	Bu, öz sermaye ve uzun vadeli borçla finanse edilen varlıkların miktarını ölçer, oran ne kadar yüksekse, bu, varlıklar uzun vadeli fonlarla finanse edildiğinden bankanın daha güvenli olduğu anlamına gelir.	(≥4%)
EA	Özkaynak / Varlık Oranı	Bu, bankanın varlıklarının ne ölçüde öz sermaye ile finanse edildiğini gösterir. Bu oran ne kadar yüksek olursa, bankanın uzun vadede finansal durumu o kadar güvenli olur, çünkü daha fazla varlık, dış fonlamanın aksine bankanın kendi sermayesiyle finanse edilir.	(≥2%)
CAR	Sermaye Yeterlilik Oranı	Bu, düzenleyici sermayenin risk ağırlıklı varlıklara oranıdır. Toplam yasal sermaye pay olarak, risk ağırlıklı varlıklar payda olarak hesaplanır. Mevduat sahiplerinin sermaye yeterliliğini ölçer ve nihai olarak finansal kurumların bilançolarındaki şoklara dayanabilmeleri için güç derecesini belirler (IMF, 2000).	(≥8%)
NPL	Takipteki Krediler Oranı	Bu, bankanın kredilerinin ne kadarının sorunlu krediler olarak sınıflandırıldığını gösterir. Bu krediler, örneğin 90 güne kadar, uzun süreler için geri ödenmeyen faizle sonuçlanır. Yüksek bir oran, banka tarafından verilen yüksek verimsiz kredileri gösterir.	(≤15%)

CI	Maliyet Gelir Oranı	Bu, faaliyet giderlerinin (nakit dışı giderler hariç) faaliyet gelirine oranıdır.	(≤40%)
LA	Kredilerin Aktife Oranı	Yatırım yapılan uzun vadeli kredi varlıklarının miktarını ölçer. Daha yüksek oran, banka kazançları üzerinde olumlu etkisi olan ancak aynı zamanda banka likiditesi üzerinde olumsuz bir etkisi olan daha fazla kredi anlamına gelirken, daha düşük oran daha az kredi anlamına gelir ve bu nedenle bankanın likiditesi üzerinde iyi bir etkiye sahipken banka kazançları üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir.	(≤65%)

Kaynak: Ouma ve Kirori (2019). Evaluating the Financial Soundness of Small and Medium-Sized Commercial Banks in Kenya: An Application of The Bankometer Model, International Journal of Economics and Finance; Vol. 11, No. 6, s.96.

BANKOMETER yönteminde elde edilen S-Skor değerine göre, bankanın durumu eğer skor 70’in üzerinde ise bankanın borç ödeme gücünün yüksek ve iyi durumda olduğu “Süper sağlam banka”; 50 ile 70 arasında ise söz konusu alanın gri alan olduğu ve borç ödeme gücü hakkında net bir yorum yapılamayacağı “Gri Bölge”; 50’nin altında ise bankanın finansal zorluk yaşadığı ve riskinin oldukça yüksek olduğu dolayısıyla borç ödeme gücünün zayıf olduğu “Müflis” şeklinde yorumlanabilir (Landjang ve Tumiwa, 2017: 30; Akın Aksoy ve Kandil Göker, 2018: 426 – 427; Permata ve Purwanto, 2018; 1315).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bu başlık altında bankacılık sektörünün performansının ölçülmesinde kullanılan ve bu çalışmanın da kapsamını oluşturan CAMELS ve BANKOMETER yöntemleri ile ilgili yapılmış uluslararası ve ulusal nitelikteki çalışma ve sonuçlarına yer verilmiştir. Aşağıda önce CAMELS ve daha sonra da BANKOMETER yöntemi ile ilgili yapılmış çalışmalar yer almaktadır.

Kaya (2001) Türk bankacılık sisteminin 1997 – 2000 yıllarındaki durumunu tespit etmek amacıyla CAMELS yöntemi ile yapmış olduğu analiz sonucunda, mali durumları başarılı olarak tespit edilen bankaların oranını %17 olarak tespit etmiş ve CAMELS analizinin bankacılık sisteminde bir erken uyarı sistemi olarak kullanılabileceğini vurgulamıştır. Bu çerçevede çalışmada başarısız bulunan 22 bankadan 14’ü 2001 yılında TMSF’ye devredilmiştir.

Çinko ve Avcı (2008) ise Türkiye’deki özel sermayeli ticari bankaların 1996 – 2000 yılları arası verilerini kullandıkları çalışmalarında, fona devredilen bazı bankaların fona devredilmeyen ve faaliyetine devam eden bankalara göre daha iyi CAMELS değerlerine sahip oldukları için CAMELS analizinin fona devredilecek bankaların belirlenmesinde doğru tahmin edemeyeceğini ifade etmişlerdir. Derviz ve Podpiera (2008) ise Çek Cumhuriyeti’ndeki üç büyük özel bankanın 1998 – 2001 verilerini inceledikleri çalışmalarında, CAMELS modelinin tahmin gücünün yüksek olduğunu sonucuna varmışlardır.

Tükenmez vd. (2009) de Türkiye’deki kamu bankalarının 2003 -2007 yılları arası verilerini kullanarak yapmış oldukları çalışmalarında, likidite unsurunun kamu bankalarının CAMELS puanlarında görülen artışın; aktif kalitesi, yönetim kalitesi ve piyasa riskine duyarlılık unsurlarının ise puanın düşmesindeki en önemli nedeninin olduğunu tespit etmişlerdir.

Şen ve Solak (2011) yapmış oldukları çalışmada Türk ticari bankacılık sektörünün performansını CAMELS yöntemiyle analiz etmişler ve 1995 – 2008 döneminde faaliyet gösteren kamu, özel ve yabancı sermayeli bankaları kapsayan çalışma sonucunda, 2001 krizi sonrasında sektörde olumlu yönde bir iyileşme olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca CAMELS sisteminin bankaların risklerini ölçmede başarılı bir sistem olduğunu vurgulamışlardır.

Dinçer vd. (2015)’nin yapmış oldukları ve Türkiye’deki 21 mevduat bankasını CAMELS yöntemiyle inceledikleri çalışmalarında, bankaların kredi derecelendirmesinde varlık kalitesi, yönetim kalitesi ve piyasa riskine duyarlılık unsurlarının etkili buna karşılık sermaye yeterliliği ve karlılık unsurlarının ise etkili olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Gümüş ve Nalbantoğlu (2015) da yapmış oldukları çalışmada Türk bankacılık sektörünün 2002 – 2013 yılları arasındaki performanslarını CAMELS yöntemiyle değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda; 2001 ekonomik krizi sonrası kurulan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’nun kontrolü altında bankaların bilançolarında iyileşme olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Gündoğdu (2017) ise Türkiye’nin en büyük 10 bankasının 2005 – 2015 yılları arasındaki finansal tablolarını kullanarak CAMELS yöntemiyle yapmış olduğu çalışmasında Akbank, Garanti Bankası, Ziraat Bankası, Halkbank, İş Bankası ve Vakıflar Bankası’nın olumlu performans sergilediği sonucuna

ulaşırken Finansbank, Denizbank, TEB, Yapı ve Kredi Bankası’nın ise kötü performans sergilediği sonucuna ulaşmıştır.

Benli vd. (2018) ise Türkiye’deki katılım bankalarının 2010 – 2017 yılları arasındaki verilerini kullanarak yaptıkları CAMELS analizi sonucunda en iyi performansa sahip olan bankanın Türkiye Finans Katılım Bankası’nın olduğu, en kötü performansa sahip bankanın da Kuveyt Türk olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Karaca vd. (2019) yapmış oldukları çalışmada Türkiye’deki bankaların finansal performanslarını yerli ve yabancı sermayeli banka gruplarına göre CAMELS yaklaşımı ile incelemişler ve yerli sermayeli mevduat bankalarının 2010 - 2017 döneminde yabancı sermayeli mevduat bankalarına göre daha iyi performans gösterdiğini tespit etmişlerdir. Ayrıca her iki banka grubu için 2016 ve 2017 yıllarında oranların en iyi not olan 1 seviyesinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Yılmaz ve Taşseven (2019) yapmış oldukları çalışmada 2007 – 2017 yılları verilerinden hareketle Türkiye’deki özel ve ulusal sermayeli mevduat bankalarının finansal performanslarını CAMELS yöntemine göre analiz etmişlerdir. Yapılan analiz sonucunda; özel sermayeli yerli mevduat bankaları grubunda yer alan 8 bankadan dördünün (Akbank, İş Bankası, Anadolu Bankası ve Yapı Kredi Bankası) geçmiş on bir yıllık toplam CAMELS puan değerlerinin dönemsel ortalamalarının pozitif olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada incelenen bankalar içerisinde, Akbank’ın ortalama toplam CAMELS puanı en yüksek banka olduğu, gruptaki diğer bankalardan Fibabanka, Şekerbank, Türk Ekonomi Bankası ve Turkish Bank’ın ortalamalarının negatif olduğu ve dolayısıyla olumsuz performans gösterdikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Yörük vd. (2021) yapmış oldukları çalışmada Türkiye’de 2018 yılında faaliyet gösteren beş katılım bankası ve 2019 yılında faaliyet gösteren altı katılım bankasının, CAMELS oranlarını kullanarak çok kriterli karar verme yöntemlerinden olan MULTİMOORA ve MAUT yöntemi ile performanslarını değerlendirmişlerdir. Analizde öncelikle CAMELS kapsamında değerlendirilen oranlar hesaplanmış, daha sonra da 2018 yılı verileri ile bulunan oranlar, MULTİMOORA yöntemi ile bütünleştirilerek katılım bankalarının sıralaması yapılmış ve ilk sırayı Vakıf Katılım Bankasının aldığı tespit edilmiştir. 2019 yılı verileri ile bulunan oranlar ise MAUT yöntemi yardımıyla sıralanmıştır. Bu sıralamada ise ilk sırayı Kuveyt Türk Katılım Bankası’nın aldığı tespit edilmiştir.

Literatürde Bankometer metodu ile yapılan az sayıda çalışma bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda Bankometer yöntemi genel olarak “borç ödeme gücü” ve “finansal sağlamlık” göstergesi olarak ele alınmıştır. Aşağıda yapılan bazı çalışmalar ve elde edilen sonuçlar özetlenmiştir.

Anita ve Sheveta (2012) Hindistan’daki 37 ticari bankanın 2006 – 2010 dönemini kapsayan verilerini kullanarak yaptıkları çalışmalarında tüm bankaların ilgili dönemde borç ödeme güçlerinin yüksek ve özel sektör bankalarının finansal sağlamlıklarının kamu bankalarından daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Nimalathasan, Balaputhiran ve Priya (2012) da 2006 – 2010 döneminde Sri Lanka’da faaliyet gösteren ticari bankaları incelemişler ve kamu bankalarının özel bankalara göre finansal sağlamlık açısından daha güçlü olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca Bankometer yöntemine göre elde edilen sonuçların banka yöneticilerine uygun bir kontrol mekanizması sağlayarak borç ödeme güçlüğüne düşmeme konusunda yardımcı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Fayed (2013) de Mısır’daki katılım bankaları ve ticari bankaların performanslarını karşılaştırmak amacıyla Bankometer yöntemini kullanarak yapmış olduğu çalışma sonucunda bankaların borç ödeme gücünün zayıf, ayrıca katılım bankalarının skorlarının ticari bankaların skorlarına göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yameen ve Ali (2016) yapmış oldukları çalışmada 2002-2011 dönemini kapsayan on üç Ürdün ticari bankasının finansal sağlamlığını değerlendirmeyi amaçlamıştır. Yapılan analiz sonucunda, Ürdün ticari bankalarının tamamının finansal olarak sağlam olduğunu ve süper sağlam bankalar olarak adlandırıldığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yazarlar çalışmada, elde edilen sonuçlara dayanarak, Bankometer’in, Ürdün ticari bankalarının iç yönetimleri ve operasyonları üzerinde uygun bir kontrol sağlayarak iflas sorunlarından kaçınmalarına yardımcı olabileceği sonucuna da ulaşmışlardır.

Landjang ve Tumiwa (2017) Endonezya bankacılık sektörü üzerine yapmış oldukları çalışmada, bankaların yayınlanmış mali tablo verilerinden hareketle toplam aktifleri 50 trilyon Rp olan özel sermayeli 19 özel bankayı incelemiştir. Araştırma sonucunda 19 bankanın hepsinin son üç yılda süper sağlam banka olarak adlandırıldığı sonucuna ulaşmışlardır. Budiman, Herwany ve Krsitanti (2017) ise Endonezya’da faaliyet gösteren İslami bankaların 2011 – 2015 dönemi finansal tablo verilerini kullanarak Bankometer yöntemi ile bankaların finansal başarısızlık durumlarını tespit etmeyi

amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda söz konusu dönemde ilgili bankaların Bankometer skorlarının yüksek olduğu, bu nedenle de finansal başarısızlık durumunun hiçbir banka için söz konusu olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Africa (2018) yapmış olduğu çalışmada 2014 – 2016 yılları arasında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 111 banka verisini kullanarak Lojistik Regresyon yöntemini kullanarak Bankometer Modelinin finansal sıkıntıyı belirlemede kullanılıp kullanılmayacağını analiz etmiştir. Bu araştırma sonucunda, Bankometer Modelinin bankacılık sektörü için finansal sıkıntıyı belirlemede kullanılabilmesi sonucuna ulaşılmıştır. Bu araştırmanın sonuçlarının, finansal sıkıntı ile ilgili şirket politikalarının kararlaştırılmasında şirket yönetimine yol göstereceği vurgulanmıştır.

Ali, Zulhibri ve Kishwar (2018) Pakistan'da faaliyet gösteren tüm İslami bankaların, küresel finansal krizin bankacılık sistemi üzerindeki etkisini incelemek için regresyon modelleri kullanarak yapmış oldukları çalışma sonucunda erken uyarı araçları olarak 'Bankometer'in Pakistan'daki İslami bankacılık sistemi güvenlik açıklarını değerlendirmek için faydalı olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de ise bankalar üzerinde Bankometer yöntemiyle Akın Aksoy ve Kandil Göker (2018) tarafından yapılan tek bir çalışmaya rastlanmıştır. Akın Aksoy ve Kandil Göker (2018), yapmış oldukları çalışmada BİST’te işlem gören bankaların finansal risklerini Altman Z-skor ve Bankometer yöntemleri ile tespit etmeye çalışmışlardır. Söz konusu çalışma sonucunda Bankometer modeli ile elde edilen sonuçların yıllık dönem süresince tüm ticari bankaların yüksek borç ödeme gücüne sahip olduğunu; dolayısıyla finansal risk düzeylerinin düşük olduğunu, Altman Z-Skor modeline göre ise tam tersine tüm ticari bankaların yüksek finansal risk düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun nedeni olarak da Altman Z-score modelinin kullandığı net işletme sermayesi değişkeninin tüm bankalarda negatif olması gösterilmiştir. Dolayısıyla Altman Z-Skor modelinin Türk bankacılık sektöründe uygulanabilir bir model olma statüsünü zayıflattığı, bu nedenle de henüz çalışmalarda yer verilmemiş olan Bankometer modelinin Türk bankalarının finansal risklerinin tespitine daha uygun olduğu ifade edilmiştir.

Suresh vd. (2019) yapmış oldukları çalışmada Bankometer modeli ile altı yıllık bir dönem için (2012-2017) bankaların DuPont Analizi ve Finansal Sağlamlığı kullanılarak finansal performansını incelemişlerdir. Çalışmanın bulgularına göre, analiz edilen bankaların finansal performans ve finansal sağlamlık sağladığı ortaya koymuştur.

Ouma ve Kirori (2019) yapmış oldukları çalışmada, Kenya'daki küçük ve orta ölçekli ticari bankaların 2014-2017 arasındaki dört yıllık dönemdeki finansal sağlamlığını Bankometer modelini kullanarak araştırmışlardır. Çalışmada ayrıca iki banka kategorisinin finansal sağlamlığını karşılaştırmışlardır. Çalışmanın kilit bulgularından birisi Kenya'daki hem küçük hem de orta ölçekli ticari bankaların incelenen dört yılın her birinde mali açıdan sağlam olmaları ve iki banka kategorisinin mali sağlamlığı arasında önemli bir fark olmadığıdır. Diğer bulgular ise incelenen tüm bankaların krediler ve operasyonlarda düşük performans gösterdiği, iki bankanın ise gösterge sermaye yeterliliği oranının altında olduğudur.

Bella ve Radianto (2020) bankometer yöntemi ile bankacılık sektörünün iflas tahminlerini incelemeyi amaçladıkları çalışmalarında, Endonezya Menkul Kıymetler Borsası olarak adlandırılan gelişmekte olan borsadaki piyasa kapitalizasyonlarına dayalı olarak büyük, orta ve küçük bankalar arasındaki iflas tahminlerini karşılaştırmaktadır. Araştırma sonucunda, büyük bankalar ile orta ve küçük bankalar arasında iflas tahminlerinde farklılıklar olduğu; Ancak büyük ve orta ölçekli bankalar arasında iflas tahminlerinde bir farkın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

4. TÜRKİYE’DE BANKACILIK SEKTÖRÜNÜN CAMELS VE BANKOMETER YÖNTEMLERİYLE İNCELENMESİ

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmada, Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat bankalarının performanslarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın konusunu Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankaları oluştururken; bunlar kamusal sermayeli mevduat bankaları, özel sermayeli mevduat bankaları ve yabancı sermayeli mevduat bankaları olmak üzere üç gruba ayrılmış olup, bu gruplarda yer alan bankalar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Faaliyette Bulunan Mevduat Bankaları (31.12.2019 İtibarıyla)

Kamusal Sermayeli Mevduat Bankaları	Özel Sermayeli Mevduat Bankaları	Türkiye’de Kurulmuş Yabancı Sermayeli Bankalar
T. C. Ziraat Bankası A.Ş.	Adabank A.Ş.	Alternatifbank A.Ş.
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Akbank T.A.Ş.	Arap Türk Bankası A.Ş.
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	Anadolubank A.Ş.	Bank of China Turkey A.Ş.
	Fibabanka A.Ş.	Burgan Bank A.Ş.
	Şekerbank T.A.Ş.	Citibank A.Ş.
	Turkish Bank A.Ş.	Denizbank A.Ş.
	Türk Ekonomi Bankası A.Ş.	Deutsche Bank A.Ş.
	Türkiye İş Bankası A.Ş.	HSBC Bank A.Ş.
	Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	ICBC Turkey Bank A.Ş.
		ING Bank A.Ş.
		MUFG Bank Turkey A.Ş.
		Odea Bank A.Ş.
		QNB Finansbank A.Ş.
		Rabobank A.Ş.
		Turkland Bank A.Ş.
		Türkiye Garanti Bankası A.Ş.

Kaynak: TBB.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasındaki performansları CAMELS ve Bankometer yöntemleriyle değerlendirilmiştir. Veriler, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) internet sitelerinden alınmıştır.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada Türkiye’de faaliyette bulunan mevduat bankaları yer almaktadır. Bu bağlamda kalkınma ve yatırım bankaları ile katılım bankaları statülerinin farklılığı nedeniyle araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Araştırmada 2010 – 2019 yılı verileri kullanılmıştır.

4.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

CAMELS yöntemiyle yapılan analiz sonucunda elde edilen değerler; Tablo 3, 4, 5 ve 6’da gösterilmiş olup, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlendirmelere aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Sermaye Yeterliliği:

Mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasında sermaye yeterlilik rasyosunun %14 - %18 arasında gerçekleştiği, söz konusu yılların ortalamasının %16,21 olduğu görülmektedir. Basel kriterlerinin oldukça üzerinde gerçekleşen söz konusu oranın 2019 yılında 10 yılın en yükseği olan % 18 oranında gerçekleşmesi dikkat çekicidir. Ayrıca gruplar itibarıyla da sermaye yeterlilik rasyosunun birbirine yakın olduğu görülmektedir. Buna göre, 2010 - 2019 yılları ortalaması yabancı sermayeli bankalarda % 16,98; özel sermayeli mevduat bankalarında % 16,15; kamusal sermayeli mevduat bankalarında % 15,23’tür.

Diğer taraftan yıllar itibarıyla sektörün döviz pozisyonunun arttığı görülmektedir. 2010 yılında % 36,1 olan döviz pozisyonu / öz kaynak oranının 2019 yılında % 70,6’ya çıktığı görülmektedir. Gruplar itibarıyla bakıldığında bu oran farklılaşmaktadır. Döviz pozisyonu / öz kaynak oranı on yıllık ortalamada yabancı sermayeli bankalarda % 110,07 iken, özel sermayeli bankalarda % 58,61, kamusal sermayeli bankalarda % 19,89’dur.

Tablo 3: Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları CAMELS Değerleri

DEĞİŞKENLER	MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
C (Capital) - Sermaye Yeterliliği											
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,21	18	16,9	16,4	15,1	15	15,7	14,6	17,2	15,5	17,7
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	55,56	70,6	59,1	75,1	49	61	60,4	61,2	36	47,1	36,1
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,59	1,1	1,5	1,6	1,5	1,2	1,4	1,6	1,8	1,8	2,4
Vergi Öncesi Kar / Toplam Aktifler	1,83	1,3	1,7	1,9	1,8	1,4	1,6	1,7	2,2	2	2,7
A (Assets) - Varlık Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,52	6,1	4,4	3,1	3,4	3,1	2,9	2,8	2,9	2,7	3,8
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,78	64,7	63,4	66,1	65,5	64,7	63,5	61,5	58,9	56,9	52,6
Toplam Krediler / Toplam Mevduat	101,7	102	106	112,6	109,9	110,2	108,4	102,1	95,3	91,1	79,7
Duran Aktifler / Toplam Aktifler	4,42	3,8	3,3	5,1	5,1	4,9	4,4	4,1	4,5	4,1	4,9
M (Management) - Yönetim Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,52	6,1	4,4	3,1	3,4	3,1	2,9	2,8	2,9	2,7	3,8
Şube Başına Net Kar Marjı	2,8	4	5	4	3	2	2	2	2	2	2
Faaliyet Gideri / Toplam Aktif	2,03	1,1	1,1	1,9	2	2,2	2,3	2,3	2,5	2,3	2,6
E (Earnings) - Karlılık Durumu											
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,59	1,1	1,5	1,6	1,5	1,2	1,4	1,6	1,8	1,8	2,4
Net Dönem Karı / Ortalama Öz kaynaklar	14,15	10,3	14	15,3	14	11,1	12,5	13,9	15,4	15,3	19,7
Vergi Öncesi Kar / Ortalama Toplam Aktifler	1,83	1,3	1,7	1,9	1,8	1,4	1,6	1,7	2,2	2	2,7
Toplam Gelirler / Toplam Giderler	146,43	152	154	143,5	145,9	137,1	141,1	149,2	147	142	152
L (Liquidity) - Likidite Durumu											
Likit Aktifler / Toplam Aktifler	25,67	13,8	14	24,8	25,5	26,6	27,9	28,8	31,4	31	32,9
Yabancı Para Likit Aktifler / YP Pasifler	31,82	23,9	24,2	30,9	32,8	35,2	35	37,3	39,3	31,3	28,3
Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler	45,52	23,8	25,9	43,9	46,1	49,5	51,8	53,2	55,3	52,2	53,5
S (Sensitivity) - Piyasa Riskine Duyarlılık											
Yabancı Para Aktifler / Yabancı Para Pasifler	85,16	83,9	86,6	82,2	88,2	85,3	83,7	84	86,9	85,5	85,3
Net Faiz Geliri / Toplam Aktifler	8,07	10	10,1	7,9	7,5	7,3	7,3	6,7	8,4	7,5	8
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	55,56	70,6	59,1	75,1	49	61	60,4	61,2	36	47,1	36,1

Kaynaklar: TBB, BDDK

Varlık Kalitesi:

Toplam kredilerin aktifler içindeki payı yıllar itibarıyla artarak 2019’da % 64,7’ye ulaşmıştır. 2019 yılında bu oran kamusal sermayeli bankalarda diğer gruplara göre daha yüksek oranda gerçekleşmiştir. Toplam Krediler / Toplam Mevduat oranı son yıllarda % 100’ler civarında seyretmekte olup, 2017 yılında en yüksek seviyesi olan % 112,6 oranına yükselmiştir. On yıllık dönemde yabancı sermayeli bankalarda % 100’ün altına düşmeyen söz konusu oran, 2019 yılında kamusal sermayeli bankalarda % 105, özel sermayeli bankalarda % 98,3 olarak gerçekleşmiştir.

Yönetim Kalitesi:

Takipteki kredilerin toplam kredilere oranının son yıllarda artmakta olduğu görülmektedir. 2010 yılında % 3,8 olan takipteki krediler oranı 2019 yılında % 6,1’e yükselmiştir. 2019 yılında bu oran yabancı bankalar grubunda % 7,4, özel sermayeli bankalarda % 7,2 gibi yüksek oranlara ulaşmışken, kamusal sermayeli bankalarda % 4,4 gibi göreceli olarak daha düşük kalmıştır. 2019 yılında şube başına net kar kamusal sermayeli bankalarda 3 Milyon TL, özel sermayeli bankalarda 4 Milyon TL, yabancı sermayeli bankalarda 5 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılından 2019 yılına gelişim incelendiğinde yabancı sermayeli bankaların bu tutarı önemli ölçüde artırdığı, diğer banka gruplarında bu tutarın çok değişmediği görülmektedir.

Tablo 4: Kamusal Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları CAMELS Değerleri

DEĞİŞKENLER	KAMUSAL SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
C (Capital) - Sermaye Yeterliliği											
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	15,23	16,1	15,1	15	14	14,6	15,6	13,5	17,2	14,5	16,7
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	19,89	73,5	25,3	23,1	-4,6	13,5	17,1	19,8	12,5	5,9	12,8
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,63	0,8	1,3	1,7	1,6	1,5	1,5	1,8	1,9	1,7	2,5
Vergi Öncesi Kar / Toplam Aktifler	1,89	0,9	1,4	1,9	1,9	1,8	1,8	2	2,3	2,1	2,8
A (Assets) - Varlık Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,09	4,4	3,2	2,7	2,9	2,7	3	2,9	3,3	2,5	3,3
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,51	68,8	67,6	67,9	67,2	64,9	62,1	58,5	54,7	54,2	49,2
Toplam Krediler / Toplam Mevduat	94,62	105,3	111	111,5	108,4	104,5	99,9	87,2	77,2	77	64,2
Duran Aktifler / Toplam Aktifler	3,68	2,9	2,4	4,2	4,6	4,4	4,3	3,6	3,8	3,1	3,5
M (Management) - Yönetim Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,09	4,4	3,2	2,7	2,9	2,7	3	2,9	3,3	2,5	3,3
Şube Başına Net Kar Marjı	2,8	3	4	4	3	3	2	2	2	2	3
Faaliyet Gideri / Toplam Aktif	1,59	0,9	0,9	1,5	1,6	1,8	1,8	1,9	1,9	1,8	1,8
E (Earnings) - Karlılık Durumu											
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,63	0,8	1,3	1,7	1,6	1,5	1,5	1,8	1,9	1,7	2,5
Net Dönem Karı / Ortalama Öz kaynaklar	16,61	8,6	13,9	17,6	16,1	14,7	15,3	17,7	18,5	17,7	26
Vergi Öncesi Kar / Ortalama Toplam Aktifler	1,89	0,9	1,4	1,9	1,9	1,8	1,8	2	2,3	2,1	2,8
Toplam Gelirler / Toplam Giderler	146,03	135,1	140,3	143,6	150,1	140,4	143,9	158,5	152,7	142,4	153,3
L (Liquidity) - Likidite Durumu											
Likit Aktifler / Toplam Aktifler	24,06	9	9,9	23,9	24,7	26,3	28,3	30,2	30,3	27,8	30,2
Yabancı Para Likit Aktifler / YP Pasifler	36,82	20,5	21,8	36,2	38,8	42	43,3	47,2	48,7	36,7	33
Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler	39,82	15,3	17,1	40,5	42	45,9	48,8	51,8	50,4	41,3	45,1
S (Sensitivity) - Piyasa Riskine Duyarlılık											
Yabancı Para Aktifler / Yabancı Para Pasifler	94,63	84,3	94,2	94	101,3	96,3	94,6	94,5	95,1	97,9	94,1
Net Faiz Geliri / Toplam Aktifler	8,2	10,1	9,9	7,9	7,6	7,3	7,3	6,8	8,7	8,1	8,3
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	19,89	73,5	25,3	23,1	-4,6	13,5	17,1	19,8	12,5	5,9	12,8

Kaynaklar: TBB, BDDK.

Karlılık Durumu:

Mevduat bankalarının 2010 yılında % 2,4 olan aktif karlılığı (Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler) 2019 yılında % 1,1’e düşmüştür. 2010 yılından 2019 yılına yabancı sermayeli bankalarda bu oran çok değişmezken (% 1,6’dan % 1,5’e), özel sermayeli bankalarda yarı yarıya (% 2,6’dan % 1,2’ye), kamusal sermayeli bankalarda ise yaklaşık üçte birine (% 2,5’ten % 0,8’e) düşmüştür.

Sektörün öz kaynak karlılığı (Net Dönem Karı / Öz kaynaklar) da yıllar itibarıyla düşüş göstermiştir. 2010 yılında % 19,7 olan söz konusu oran 2019 yılında % 10,3’e düşmüştür. En büyük düşüş % 26’dan % 8,6’ya düşüşle kamusal sermayeli bankalarda görülürken, özel sermayeli mevduat bankalarının öz kaynak karlılığı aynı dönemde % 19,4’ten % 10,1’e düşmüştür. Yabancı sermayeli bankalarda 2010 yılında % 11,4 olan öz kaynak karlılığı 2019 yılında % 12,5’e çıkarak diğer gruplardaki bankaların aksine artış göstermiştir.

Likidite Durumu:

Bankaların likiditesinin özellikle 2018 ve 2019 yıllarında azaldığı görülmektedir. 2010 yılında sektörde likit aktifler toplam aktiflerin % 32,9’unu oluştururken, 2019 yılında bu oran % 13,8’e düşmüştür. Düşüş oranı kamusal sermayeli bankalarda daha fazla iken (% 30,2’den % 9’a), özel

Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Finansal Performansının Camels ve Bankometer Yöntemleriyle İncelenmesi

sermayeli bankalarda bu oran % 34,1’den % 15,7’ye, yabancı sermayeli bankalarda ise % 32,5’ten % 18,4’e düşmüştür.

Tablo 5: Özel Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları CAMELS Değerleri

DEĞİŞKENLER	ÖZEL SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
C (Capital) - Sermaye Yeterliliği											
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,15	18,5	16,9	16,1	14,5	14,6	15,3	14,8	17,1	15,5	18,2
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	58,61	71,9	77,2	93,8	59,4	66,9	59,5	59,2	31,6	44,9	21,7
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,64	1,2	1,6	1,6	1,5	1	1,4	1,7	1,9	1,9	2,6
Vergi Öncesi Kar / Toplam Aktifler	1,89	1,4	1,8	1,8	1,7	1,3	1,7	1,9	2,3	2,1	2,9
A (Assets) - Varlık Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,39	7,2	4,8	3,1	3,4	2,8	2,4	2,3	2,2	2,4	3,3
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,64	61,1	60,9	65,1	65,5	65,2	64,6	63,3	60,1	57,9	52,7
Toplam Krediler / Toplam Mevduat	104,58	98,3	102,5	111,8	110	112,2	113,6	109,9	104,4	98,1	85
Duran Aktifler / Toplam Aktifler	4,79	4,5	4	5,6	5,3	5,1	4,4	4,3	4,7	4,6	5,4
M (Management) - Yönetim Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,39	7,2	4,8	3,1	3,4	2,8	2,4	2,3	2,2	2,4	3,3
Şube Başına Net Kar Marjı	2,9	4	5	4	3	2	2	2	2	2	3
Faaliyet Gideri / Toplam Aktif	2,03	1,2	1,1	1,9	2	2,2	2,3	2,3	2,4	2,3	2,6
E (Earnings) - Karlılık Durumu											
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,64	1,2	1,6	1,6	1,5	1	1,4	1,7	1,9	1,9	2,6
Net Dönem Karı / Ortalama Öz kaynaklar	13,6	10,1	13,5	14	13,5	9	12,4	14,2	14,9	15	19,4
Vergi Öncesi Kar / Ortalama Toplam Aktifler	1,89	1,4	1,8	1,8	1,7	1,3	1,7	1,9	2,3	2,1	2,9
Toplam Gelirler / Toplam Giderler	148,78	161	159,9	142,6	144,6	137,8	143,5	149,9	146,3	145	157,2
L (Liquidity) - Likidite Durumu											
Likit Aktifler / Toplam Aktifler	26,18	15,7	14,6	26	26,2	27,4	27,1	27,5	31,7	31,5	34,1
Yabancı Para Likit Aktifler / YP Pasifler	30,74	26,2	22,8	29,1	31,6	35	32,8	34,1	37,2	29,8	28,8
Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler	47,68	27,5	28,1	46,8	48,1	51,8	52,7	52,9	57,1	54,9	56,9
S (Sensitivity) - Piyasa Riskine Duyarlılık											
Yabancı Para Aktifler / Yabancı Para Pasifler	85,12	82,9	82,4	78,5	86,2	84,3	84,5	84,7	89	87,2	91,5
Net Faiz Geliri / Toplam Aktifler	7,76	9,7	10	7,6	7,3	7,1	7	6,5	7,9	7	7,5
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	58,61	71,9	77,2	93,8	59,4	66,9	59,5	59,2	31,6	44,9	21,7

Kaynaklar: TBB, BDDK

Piyasa Riskine Duyarlılık:

Bankaların piyasa risklerini algılama düzeylerini ölçen piyasa riskine duyarlılık oranları yıllar itibarıyla iyileşme göstermiştir. Yabancı para aktiflerin yabancı para pasiflere oranı sektörde yıllar itibarıyla ortalama % 85 civarında seyrederken, net faiz gelirin toplam aktiflere oranı ile döviz pozisyonunun öz kaynaklara oranının son yıllarda artış kaydettiği görülmektedir. Bu artışın istisnası yabancı sermayeli bankaların 2010 yılında % 130,2’den 2019 yılında % 67,4’e düşen, döviz pozisyonunun öz kaynaklara oranıdır.

Tablo 6: Yabancı Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları CAMELS Değerleri

DEĞİŞKENLER	YABANCI SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
C (Capital) - Sermaye Yeterliliği											
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,98	19,3	18,9	18,3	16,7	15,4	15,9	15,1	17	16,4	16,8
Döviz Pozisyonu / Özkaynak	110,17	67,4	73,1	107,1	93,7	106,2	156,4	144,3	102,8	120,5	130,2
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,37	1,5	1,7	1,7	1,4	1,2	0,8	0,7	1,5	1,6	1,6
Vergi Öncesi Kar / Toplam Aktifler	1,54	1,8	2	2	1,6	1,1	0,9	0,8	1,8	1,6	1,8
A (Assets) - Varlık Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	4,87	7,6	5,7	3,7	4	3,9	4,1	4,3	4,9	4,4	6,1
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	63,06	63,2	60,8	65,1	63,8	63,9	64,2	62,9	63,9	61,5	61,3
Toplam Krediler / Toplam Mevduat	107,68	100,4	102,3	114,9	110,9	113,8	108,9	110,4	106,6	104,8	103,8
Duran Aktifler / Toplam Aktifler	5	4,3	3,7	5,7	5,6	5,3	4,8	4,7	5,3	4,7	5,9
M (Management) - Yönetim Kalitesi											
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	4,87	7,6	5,7	3,7	4	3,9	4,1	4,3	4,9	4,4	6,1
Şube Başına Net Kar Marjı	2,4	5	5	4	3	2	1	1	1	1	1
Faaliyet Gideri / Toplam Aktif	2,79	1,3	1,3	2,2	2,5	2,7	3,1	3,2	3,7	3,7	4,2
E (Earnings) - Karlılık Durumu											
Net Dönem Karı / Ortalama Toplam Aktifler	1,37	1,5	1,7	1,7	1,4	1,2	0,8	0,7	1,5	1,6	1,6
Net Dönem Karı / Ortalama Özkaynaklar	11,57	12,5	14,7	14,8	12,5	11,3	7,8	6,2	12,1	12,4	11,4
Vergi Öncesi Kar / Ortalama Toplam Aktifler	1,54	1,8	2	2	1,6	1,1	0,9	0,8	1,8	1,6	1,8
Toplam Gelirler / Toplam Giderler	141,92	168,5	166,2	144,1	142,6	132,5	129,4	132,6	138,7	129,8	134,8
L (Liquidity) - Likidite Durumu											
Likit Aktifler / Toplam Aktifler	26,74	18,4	18,6	24,1	25,4	25,6	28,8	29,6	31,6	32,8	32,5
Yabancı Para Likit Aktifler / YP Pasifler	28,15	24,9	28,9	28,8	29,3	29,7	29,7	32,8	30,9	27,1	19,4
Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler	49,85	31,2	36	44,1	47,7	49,8	52,6	54,9	57,6	65,6	59
S (Sensitivity) - Piyasa Riskine Duyarlılık											
Yabancı Para Aktifler / Yabancı Para Pasifler	70,58	84,4	83,9	75,7	79,1	77,1	65,3	66	62,8	60,5	51
Net Faiz Geliri / Toplam Aktifler	8,73	10,2	10,6	8,5	7,7	7,4	8,1	7,2	9,6	8,7	9,3
Döviz Pozisyonu / Öz kaynak	110,17	67,4	73,1	107,1	93,7	106,2	156,4	144,3	102,8	120,5	130,2

Kaynaklar: TBB, BDDK

Bankometer yöntemiyle bulunan değerlere Tablo 7, 8, 9 ve 10’da yer verilmiş olup, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır. Bankometer analizinde, CAMELS oranlarına ilave olarak Ana Sermaye / Toplam Aktifler, Öz kaynaklar / Toplam Aktifler ve Faiz Giderleri / Faiz Gelirleri değerlendirilmektedir.

Bankometer modelinde sermaye yeterlilik oranının % 8 ile % 40 arasında olması beklenirken; analiz sonucunda bu oranın tüm mevduat bankalarında % 16,21 (Tablo 7), kamusal sermayeli bankalarda ortalama % 15,23 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda ortalama % 16,15 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda ise % 16,98 (Tablo 10) ile kabul edilebilir referans aralığında gerçekleşmiş olduğu görülmektedir.

Ana Sermaye / Toplam Aktifler oranı sektörün sermaye yeterlilik rasyosunun gelişimi ile benzerlik göstermekte olup, söz konusu rasyonun birkaç puan altında oluşmaktadır. Buna göre oran tüm mevduat bankalarında %10,89 (Tablo 7), kamusal sermayeli bankalarda ortalama % 9,9 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda ortalama % 11,38 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda ise % 11,46 (Tablo 10) olarak gerçekleşmiştir. Sektörde genel olarak ve gruplar itibarıyla Ana Sermaye / Toplam Aktifler oranının yıllar itibarıyla arttığı ve modelde olması istenen % 4’lük seviyenin oldukça üzerinde olduğu görülmektedir.

Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Finansal Performansının Camels ve Bankometer Yöntemleriyle İncelenmesi

Yıllar itibarıyla çok değişmeyen öz kaynakların toplam aktiflere oranı sektörde ortalama % 11,17 (Tblo 7) olarak gerçekleşirken, kamusal sermayeli bankalarda ortalama % 9,75 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda ortalama % 11,89 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda % 11,49 (Tablo 10) olmuştur. Modele göre söz konusu oranın % 2’den fazla olması gerekmektedir. Analiz sonucuna göre bu oranın da istenen oranın oldukça üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 7’de Mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasındaki Bankometer yöntemindeki değişkenlere ait sonuçları yer almaktadır.

Tablo 7: Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları Bankometer Değerleri

DEĞİŞKENLER	MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,21	18	16,9	16,4	15,1	15	15,7	14,6	17,2	15,5	17,7
Ana Sermaye / Toplam Aktifler	10,89	11,72	10,71	10,46	10,42	10,61	11,13	10,36	11,39	10,82	11,2
Öz kaynaklar / Toplam Aktifler	11,17	10,92	10,82	10,77	10,70	10,71	11,15	10,60	12,65	10,99	12,35
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,52	6,1	4,4	3,1	3,4	3,1	2,9	2,8	2,9	2,7	3,8
Faiz Giderleri / Faiz Gelirleri	53,57	61,09	60,35	54,14	52,99	52,85	52,52	47,69	52,16	55,13	49,6
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,78	64,7	63,4	66,1	65,5	64,7	63,5	61,5	58,9	56,9	52,6

Kaynaklar: TBB, BDDK

Tablo 8’de Kamusal sermayeli mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasındaki Bankometer yöntemindeki değişkenlere ait sonuçları yer almaktadır.

Tablo 8: Kamusal Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları Bankometer Değerleri

DEĞİŞKENLER	KAMUSAL SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	15,23	16,1	15,1	15	14	14,6	15,6	13,5	17,2	14,5	16,7
Ana Sermaye / Toplam Aktifler	9,9	10,42	9,54	9,4	9,77	10,2	10,86	9,42	10,32	9,39	9,23
Öz kaynaklar / Toplam Aktifler	9,75	8,86	9,20	9,47	9,85	10,06	10,66	9,34	11,02	9,13	9,88
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,09	4,4	3,2	2,7	2,9	2,7	3	2,9	3,3	2,5	3,3
Faiz Giderleri / Faiz Gelirleri	56,45	68,31	66,98	58,34	54,17	56,12	55,19	47,08	52,52	57,77	54,2
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,51	68,8	67,6	67,9	67,2	64,9	62,1	58,5	54,7	54,2	49,2

Kaynaklar: TBB, BDDK

Tablo 9’da Özel sermayeli mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasındaki Bankometer yöntemindeki değişkenlere ait sonuçları yer almaktadır.

Tablo 9: Özel Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları Bankometer Değerleri

DEĞİŞKENLER	ÖZEL SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,15	18,5	16,9	16,1	14,5	14,6	15,3	14,8	17,1	15,5	18,2
Ana Sermaye / Toplam Aktifler	11,38	12,48	11,35	10,92	10,53	10,74	11,53	11,03	11,69	11,37	11,94
Öz kaynaklar / Toplam Aktifler	11,89	12,25	11,82	11,40	10,96	11,04	11,63	11,37	13,29	11,70	13,39
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	3,39	7,2	4,8	3,1	3,4	2,8	2,4	2,3	2,2	2,4	3,3
Faiz Giderleri / Faiz Gelirleri	53,63	56,43	58,04	54,44	54,59	53,22	51,92	49,24	54,05	55,77	49,93
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	61,64	61,1	60,9	65,1	65,5	65,2	64,6	63,3	60,1	57,9	52,7

Kaynaklar: TBB, BDDK

Tablo 10’da Yabancı sermayeli mevduat bankalarının 2010 – 2019 yılları arasındaki Bankometer yöntemindeki değişkenlere ait sonuçları yer almaktadır.

Tablo 10: Yabancı Sermayeli Mevduat Bankalarının 2010 – 2019 Yılları Bankometer Değerleri

DEĞİŞKENLER	YABANCI SERMAYELİ MEVDUAT BANKALARI										
	Ortalama	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Sermaye Yeterlilik Rasyosu	16,98	19,3	18,9	18,3	16,7	15,4	15,9	15,1	17	16,4	16,8
Ana Sermaye / Toplam Aktifler	11,46	12,65	11,46	11,2	11,03	10,87	10,32	9,98	12,44	11,74	12,83
Öz kaynaklar / Toplam Aktifler	11,49	12,12	11,55	11,45	11,09	10,70	9,90	10,00	12,80	11,84	13,43
Takipteki Krediler / Toplam Krediler	4,87	7,6	5,7	3,7	4	3,9	4,1	4,3	4,9	4,4	6,1
Faiz Giderleri / Faiz Gelirleri	48,51	56,53	54,98	48,8	49,58	49,24	50,86	44,82	46,36	48,1	40,03
Toplam Krediler / Toplam Aktifler	63,06	63,2	60,8	65,1	63,8	63,9	64,2	62,9	63,9	61,5	61,3

Kaynaklar: TBB, BDDK

Modele göre takipteki kredilerin toplam kredilere oranının % 15’in altında olması gerekmektedir. Yukarıdaki Tablo 7, Tablo 8, Tablo 9 ve Tablo 10 incelendiğinde sırasıyla bu oran sektörde ortalama % 3,52 (Tblo 7) olarak gerçekleşirken, kamusal sermayeli bankalarda ortalama % 3,02 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda ortalama % 3,39 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda % 4,87 (Tablo 10) olmuştur. Bu sonuçlara göre sektör ortalaması yanında; kamusal, özel ve yabancı sermayeli bankaların ortalamaları da istenen oranın oldukça altındadır.

Faiz giderlerinin faiz gelirlerine oranı yıllar itibarıyla artış göstermiştir. Bu oranın ortalama değerlerine bakıldığında genel olarak mevduat bankalarındaki bu oranın % 53,57 (Tablo 7), Kamusal sermayeli bankalarda % 56,45 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda % 53,63 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda % 48,51 (Tablo 10) olduğu görülmektedir. Bu verilere dayanarak son yıllarda bankaların faiz giderlerinin faiz gelirlerinden daha hızlı arttığı sonucuna ulaşılabılır. Modele göre bu oranın % 40’dan düşük olması beklenirken, gerek sektör ortalamasının, gerekse kamusal, özel ve yabancı sermayeli bankalar gruplarının ortalamasının bu oranın üzerinde olduğu görülmektedir.

Toplam kredilerin toplam aktiflere oranı ise tüm mevduat bankalarında ortalama % 61,78 (Tablo 7), kamusal sermayeli bankalarda ortalama % 61,51 (Tablo 8), özel sermayeli bankalarda ortalama % 61,64 (Tablo 9) ve yabancı sermayeli bankalarda ortalama % 63,06 (Tablo 10) olarak gerçekleşmiştir. Bu oranların modelin kabul ettiği en yüksek oran olan % 65’in altında olduğu için kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

Bankometer modelinde kullanılan fonksiyona göre hesaplanan Bankometer Borç Ödeme Gücü Skorları banka grupları itibarıyla Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11: Banka Grupları Bazında Bankometer Borç Ödeme Skorları

Banka Grupları	S-Skor = 1,5CA + 1,2EA + 3,5CAR + 0,6NPL + 0,3CI + 0,4LA	S-Skoru
Mevduat Bankaları	S-Skor = 1,5x16,21 + 1,2x10,89 + 3,5x11,17 + 0,6x3,52 + 0,3x53,57 + 0,4x61,78	119,37
Kamusal Sermayeli Mevduat Bankaları	S-Skor = 1,5x15,23 + 1,2x9,9 + 3,5x9,75 + 0,6x3,09 + 0,3x56,45 + 0,4x61,51	122,24
Özel Sermayeli Mevduat Bankaları	S-Skor = 1,5x16,15 + 1,2x11,38 + 3,5x11,89 + 0,6x3,39 + 0,3x53,63 + 0,4x61,4	122,18
Yabancı Sermayeli Mevduat Bankaları	S-Skor = 1,5x16,98 + 1,2x11,46 + 3,5x11,49 + 0,6x4,87 + 0,3x48,51 + 0,4x63,06	122,14

Tablodan da görüleceği gibi Bankometer skorlarına göre Türkiye’deki bankaların tüm gruplar itibarıyla finansal sağlık açısından oldukça iyi oldukları görülmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bankalar finansal sistemin en önemli kurumlarıdır. Bir ekonomideki istikrar ve büyüme için bankacılık sisteminin sağlıklı bir bünyeye sahip olması gerekir. Bankalar, zaman zaman genel ekonomik koşullardan kaynaklanan kontrol edemedikleri riskler yanında finansal risklerle de karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu risklerin iyi yönetilmesi bankalar açısından olduğu kadar finansal sistemin işleyişi açısından da önemlidir. Ekonomik krizlerin önemli bir kısmı bankacılık kesimindeki zafiyetler, yetersizlikler ve risklerin iyi yönetilmemesinden ortaya çıkmakta ya da büyümektedir. Bu sebeplerle bankacılık sisteminin karşı karşıya olduğu risklerin değerlendirilmesi, bankaların performanslarının yakından izlenmesi önem arz etmektedir.

Banka risklerinin değerlendirilmesi ve performanslarının ölçülmesi için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. CAMELS yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri iken, Bankometer son dönemde ortaya çıkan nispeten daha az kullanılan bir yöntemdir. Bu çalışmada, CAMELS ve Bankometer yöntemleri kullanılarak Türkiye’de faaliyet gösteren mevduat bankalarının 2010-2019 yılları arasındaki finansal risk ve performansları değerlendirilmiştir. Çalışmada mevduat bankaları; kamusal, özel ve yabancı sermayeli bankalar olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Yapılan analizler sonucunda ortaya çıkan önemli sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

- İncelenen dönemler itibarıyla mevduat bankalarının sermaye yeterlilikleri olması gereken oranların oldukça üzerindedir. 2019 yılında sermaye yeterlilik rasyosu son 10 yılın en yüksek seviyesine çıkmıştır.
- Yıllar itibarıyla artan kredilerin toplam varlıklar içerisindeki payı % 60’ın üzerinde seyretmektedir. En yüksek artış kamusal sermayeli bankalarda gerçekleşmiştir.
- En yüksek seviyesine 2017 yılında ulaşan kredilerin mevduata oranı son yıllarda % 100’ün üzerinde seyretmektedir. Bankalar topladığı mevduattan fazla kredi vermektedir.
- Özel ve yabancı sermayeli bankalarda daha yüksek olmak üzere takipteki kredilerin toplam kredilere oranı 2019 yılında önemli oranda artış göstermiştir.
- Yıllar itibarıyla bankaların öz kaynak karlılığı ve aktif karlılığı azalırken, en fazla düşüşün kamusal sermayeli bankalarda olduğu görülmektedir.
- Yıllar itibarıyla likit varlıklar tüm banka gruplarında azalış göstermiştir.
- Bankaların piyasa risklerini algılama düzeylerini ölçen piyasa riskine duyarlılık oranları yıllar itibarıyla iyileşme göstermiştir. Risklerini yönetme konusunda bankalar daha duyarlı davranmaktadır.
- Bankometer yöntemiyle hesaplanan borç ödeme gücü, tüm banka grupları itibarıyla olması gereken değerin oldukça üzerindedir. Bu durum Türk bankacılık sektörünün “Süper Sağlam Banka” kategorisinde yer aldığını göstermektedir.

Sonuç olarak; son on yıllık dönemde bankaların sermaye yeterliliklerinin oldukça iyi olduğu, riskleri yönetme konusunda duyarlı davrandıkları, likiditelerinin azalmasına rağmen borç ödeme güçlerinin yeterli olduğu, verilen kredilerin mevduattan daha hızlı arttığı, takipteki kredilerin artmasına rağmen kabul edilebilir seviyenin altında olduğu, son dönemde öz sermaye ve aktif karlılığın azalmakta olduğu görülmüştür.

Bankometer yöntemine göre borç eğer ödeme gücü skoru 70’in üzerinde ise bankanın borç ödeme gücünün yüksek olduğu; 50 ile 70 arasında ise söz konusu alanın gri alan olduğu ve borç ödeme gücü hakkında net bir yorum yapılamayacağı; skor 50’nin altında ise borç ödeme gücünün zayıf olduğu şeklinde değerlendirilmektedir. Bu çerçevede analiz sonucu hesaplanan skorlar Türkiye’deki bankaların borç ödeme güçlerinin oldukça yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre Türkiye’deki bankaların finansal durumlarının “Süper Sağlam Banka” kategorisinde yer aldıkları görülmektedir.

Bankaların finansal risk ve performansları bu çalışmada yer verilen yöntemler dışında farklı yöntemler kullanılarak da değerlendirilebilir. Benzer ülkelerde bankaların sermaye yeterlilikleri karşılaştırılabilir. Ayrıca katılım bankaları da bundan sonraki çalışmalara dahil edilebilir. Bu çalışma, hissedarlara, yatırımcılara ve yöneticilere daha iyi finansal kararlar alma konusunda yardımcı olacaktır. Ayrıca çalışmanın bulguları, özellikle bankacılık sektörünün ve genel olarak iş dünyasının ülkedeki finansal performansın iyileştirilmesini teşvik etmek için politika ve stratejiler formüle etmek için de kullanılabilirler için önemlidir.

KAYNAKÇA

- Africa, L. A. (2018), “Bankometer Models for Predicting Financial Distress in Banking Industry”, *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 22(2): ss.373–379.
- Agenor, P.R. (2003), “Benefits and Costs of International Financial Integration: Theory and Facts”, *The World Economy*, 26(8), ss.1089-1118.
- Akın Aksoy, E.E. - Kandil Göker, İ.E. (2018), “Bankacılık Sektöründe Finansal Risklerin Z-Skor Ve Bankometer Metodları İle Tespiti, BİST’te İşlem Gören Ticari Bankalar Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2018*, 20(2), ss.418-438.
- Ali, Azam - Zulkhibri, Muhamed - Kishwar, Tanveer (2018), “Assessing Islamic Banking System Vulnerabilities in Pakistan: Evidence from ‘Bankometer’ Model”, IRTI Working Paper 2018-04. Islamic Economics and Finance Research Division, <https://ssrn.com/abstract=3263317> (E.T.16.07.2021).
- Anita, M. – Shevta, S. (2012), “Evaluating the Financial Soundness of Indian Commercial Banks, An Application of Bankometer”. National Conference on Emerging Challenges for Sustainable Business.
- Arıçelik, G. (2010), “Ticari Bankalarda Performans Ölçümü: CAMELS Analizine Dayalı Bir İnceleme. Doctoral dissertation, DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Arun, R. – Kasilingam, R. (2011), “Predicting Solvency, Indian IT Companies, SCMS Journal of Management, January – March.
- Bella, F. – Radianto, W.E. (2020), “Bankruptcy Prediction of the Banking Sector Using Bankometer: Comparative Study Based On Company Size”, *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 175, pp.328 – 334.
- Benli, Y.S. - Karaca, S.S. - Bozdan, D.N. (2018), “Türkiye’de Katılım Bankalarının Camels Analizi ile Performanslarının Ölçülmesi”, *Journal of Current Researches on Business and Economics (JoCReBE)*, 8(2).
- Budiman T. - Herwany A. - Kritanty F. T. (2017), “An Evaluation of Financial Stress for Islamic Banks in Indonesia Using a Bankometer Model”, *Journal of Finance and Banking Review*, 2 (3), pp.14-20.
- Çelik, P. (2004), *Bankaların Risk Derecelendirmesi, TCMB Uzmanlık Tezi*, Ankara.
- Çinko, M., - Avcı, E. (2008), “CAMELS Dereceleme Sistemi ve Türk Ticari Bankacılık Sektöründe Başarısızlık Tahmini”, *BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar*, 2(2), ss.25-48.
- Derviz, A. - Podpiera, J. (2008), “Predicting Bank CAMELS and S&P Ratings: the Case of the Czech Republic”, *Emerging Markets Finance and Trade*, 44(1), pp.117-130.
- Dinçer, H. - Yuksel, S. - Hacıoğlu, U. (2015), “CAMELS-based Determinants for the Credit Rating of Turkish Deposit Banks”, *International Journal of Finance & Banking Studies*, 4(4), pp.1 - 17.
- Erari, A. - Salim, U. - Idrus, M.S. - Djumahir (2013), “Financial Performance Analysis of PT. Bank Papua: Application of Cael, Z-Score and Bankometer”, *Journal of Business and Management*, 7(5): pp.8-16.
- Fayed, M. E. (2013), “Comparative Performance Study of Conventional and Islamic Banking in Egypt”, *Journal of Applied Finance & Banking*, 3, (2), pp. 1-14.
- Gümüş, F.B. – Nalbantoğlu, Ö. (2015), “Türk Bankacılık Sektörünün CAMELS Analizi Yöntemiyle 2002-2013 Yılları Arasında Performans Analizi”, *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt: XVII Sayı: 2, ss.83-106.
- Gündoğdu, A. (2017), “Türkiye’de Mevduat Bankalarının Camels Analizi. Bankacılık ve Finansal Araştırmalar Dergisi (BAFAD)”, 4(2), ss. 32-33.

- IMF (2000), “Macro Prudential Indicators of Financial System Soundness”. International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/192/OP192.pdf> (E.T.14.07.2021).
- Kapucu, H. - Şiriner, İ. (2007), “Kriz Sonrası Yabancı Sermaye Akımlarının Türk Bankacılık Sektöründeki Sermaye Yoğunlaşması Üzerine Etkisi (2000-2007)”, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu Uluslararası Finans Sempozyumu “Finans Sektöründe Yabancı Sermaye”, 14 Aralık 2007, İstanbul, s..163-182.
- Karaca, S.S. - Altemur, N. - Çevik, M. (2019), “Türkiye’deki Mevduat Bankalarının Camels Analizi İle Finansal Performans Ölçümü”, Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi (MUFİDER), 2 (2), ss. 130 – 148.
- Karaca, S.S. - Uğur, A. (2008), “Türkiye’deki Bankacılık Sektöründe Risk ve Karlılık Analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Eylül 2008, 10(3), ss.123-134.
- Kattel, I. (2014), “Evaluating the Financial Solvency of Selected Commercial Banks of Nepal: An Application of Bankometer”, Journal of Advanced Academic Research (JAAR). Vol. I, No.1, pp.88-95. <https://doi.org/10.3126/jaar.v1i1.13518>
- Kaya, Y.T. (2001), Türk Bankacılık Sektöründe CAMELS Analizi, BDDK Mali Sektör Politikaları Dairesi Çalışma Raporu, Sayı:2001/6, Ankara.
- Laila, N. - Widihadnanto, F. (2017), “Financial Distress Prediction Using Bankometer Model on Islamic and Conventional Banks: Evidence from Indonesia”, International Journal of Business and Management Vol. 5, No. 9; September 2010, pp.169-181.
- Landjang, X.I.S. - Tumiwa, J. (2017), “Financial Soundness Evaluation of Selected Commercial Banks in Indonesia: An Application of Bankometer Model”, Journal of ASEAN Studies on Maritime Issues, Vol. 3, No. 5 November, pp.28-39.
- Makkar, A. - Singh, S. (2012), “Evaluating the Financial Soundness of Indian Commercial Banks: An Application of Bankometer.” Proceedings of the National Conference on Emerging Challenges for Sustainable Business conducted at IIT Rurkee, Haridwar, India, June, 1-2, 2012, pp. 118-132.
- Nimalathasan, B. – Balaputhiran, S. – Priya, K. (2012), “Evaluating the Financial Soundness of Selected Commercial Banks in Sri Lanka, An Application of Bankometer Model”, International Journal of Research in Commerce & Management, 3 (11).
- Ouma, M. O. - Kirori, G. N. (2019), “Evaluating the Financial Soundness of Small and Medium-Sized Commercial Banks in Kenya: An Application of the Bankometer Model”, International Journal of Economics and Finance; Vol. 11, No. 6, pp.93-100.
- Permata, M. - Purwanto, E. (2018), “Analysis of CAMEL, Z-Score, and Bankometer in Assessment Soundness of Banking Listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) from 2012-2015”, Journal of Applied Economic Sciences, Volume XIII, Issue 5(59), pp.1311-1324.
- Rahman, M. Z. (2017), “Financial Soundness Evaluation of Selected Commercial Banks in Bangladesh: An Application of Bankometer Model”, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.8, No.2, pp.63-70.
- Sahajwala, R. - Berg, P. (2000), “Supervisoty Risk Assesment and Early Warning Systems”. Basel Committee on Banking Supervision Working Papers, 4, pp.1-53.
- Sakarya, Ş. (2010). CAMELS Derecelendirme Sistemine Göre İMKB’deki Yerli ve Yabancı Sermayeli Bankaların Karşılaştırmalı Analizi, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Prof. Dr. Alaeddin Yavaşca Özel Sayısı, ss.7-21.
- Şen, A. – Solak, S. (2011), “Ticari Bankacılık Sektörünün CAMELS Analizi: Türkiye Örneği”. Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt 48, Sayı 554, ss. 51-70.
- Shar, A. H. - Shah, M. A., - Jamali, H. (2010), “Performance evaluation of banking sector in Pakistan: An Application of Bankometer”, International Journal of Business and Management, 5(9), pp. 81-86.

Türkiye’de Bankacılık Sektörünün Finansal Performansının Camels ve Bankometer Yöntemleriyle İncelenmesi

- Suresh, N. - Ligori, T. A. A. - Khan, S. - Khan, S. A. (2019), “Comparative Financial Performance and Financial Soundness of Banks in Bhutan: Application of DuPont and Bankometer Models”, *International Journal of Psychosocial Rehabilitation*, Vol. 23, Issue 01, pp.441-448.
- Tükenmez, M. – Demireli, E. - Akkaya, G.C. (2009), “Kamu Bankalarında CAMELS Performans Derecelendirme Sistemi Üzerine Bir İnceleme”, 13. Ulusal Finans Sempozyumu, Bildiriler, 21-24 Ekim 2009, Afyonkarahisar.
- Yameen, I. Y. - Ali, M. S. (2016), “Evaluating the Financial Soundness of the Jordanian Commercial Banks by Applying BankoMeter’s Model”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.7, No.2, pp. 124-130.
- Yılmaz, N. - Taşseven, Ö. (2019), “Türkiye’deki Özel Sermayeli ve Yerli Mevduat Bankalarının CAMELS Analizi”. *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 8(2), ss.44-63.
- Yörük Eren, F. - Özdağoğlu, A. - Bekci, İ. (2021), “Katılım Bankalarının CAMELS Oranlarının Analizi: MULTIMOORA Ve MAUT Yöntemleri İle Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Yıl: 2021, Cilt: 12, Sayı: 30, ss.552-572.

KRİPTO PARA VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Al-Fahad Tareq Atiyah Al-DULAIMI

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi, 4030531852@erciyes.edu.tr

Azzem ÖZKAN

Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, azzem@erciyes.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5901-3314

KRİPTO PARA VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖZET

Kripto para, oluşumlarında kriptografik ve zaman damgası gibi çeşitli teknolojilere bağlı olan en yaygın ve modern teknolojilerden biridir. Kripto para, yaygınlaşmasının ardından birçok kişi ve kurumlar tarafından da kabul görmüştür. Gerçekte, birçok şirket kripto paraları operasyonlarının ana faaliyeti olarak veya nakit yerine ödeme aracı olarak kabul etmektedir.

Günümüzde, ihraç yöntemlerine ve para birimini oluşturma ve çalıştırma sürecinde güvenilen teknolojinin türüne bağlı olarak farklı türlerde birçok kripto para birimi bulunmaktadır. En çok öne çıkan kripto para birimlerinden biri de diğer kripto para birimlerinden ayrılan hususiyeti ve özellikleriyle adından söz ettiren Bitcoin'dir. Bitcoin, üzerine inşa edildiği Blockchain teknolojileri sayesinde şu anda hem fiyat hem piyasa değeri açısından en büyük hacmi işgal etmektedir. Öte yandan, kripto para yaygınlaşmasına rağmen, hala onlarla bağımsız olarak nasıl başa çıkılacağını belirleyen bir standarda tabi değiller. Aksine, konu halen Uluslararası Finansal Standartlar Yüksek Komitesi gibi uzmanlaşmış kurumlar, bazı komitelerin görüşleriyle veya bazı akademisyenlerin öneri ve yazılarına dayalı olarak sınırlandırılmıştır. Bu husus araştırmacılara, finansal tablolarda kripto para ilgili muhtemel muhasebe standartları için görüş bildirme ve tartışma fırsatı sunmaktadır. Genel olarak kripto para bir varlık türü olarak kayıt altına alınabilir ve varlıklar içindeki sınıflandırmaları da işletmenin ana faaliyeti ve kripto parayı nasıl kullanıldığına bağlı olarak değişmektedir.

Anahtar kelimeler: Kripto para, Kripto varlıklar, Bitcoin, Muhasebe, UFRS.

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M42

CRYPTOCURRENCY AND ACCOUNTING

ABSTRACT

Cryptocurrencies are one of the most widespread and modern technologies that relied on various techniques in their formation, such as cryptographic and timestamp techniques. Cryptocurrency has been accepted by many people and institutions after its spread. In fact, many companies have adopted cryptocurrencies as the main activity of their operations or accepting them as a means for payment instead of cash.

At present, there are many types of cryptocurrencies depending on the methods of issuance and the type of technology that was relied on in the process of building and operating that currency. One of the most prominent cryptocurrencies is Bitcoin, which has become famous due to its properties and features that differ from other cryptocurrencies. On the other hand, despite the wide spread of cryptocurrencies, they are still not subject to a standard that determines how to deal with them independently. On the contrary, the issue is still confined to the opinions of some committees in specialized institutions such as the Higher International Committee for Financial Standards or based on Suggestions and writings of some academics. This provides researchers with an opportunity to express an opinion and discuss potential cases of accounting standards and disclosures related to cryptocurrencies in financial statements. In general, digital currencies can be booked as a type of asset and their classification within the assets varies depending on the state of activity and how they are used in institutions.

Keywords: Cryptocurrency, Cryptoassets, Bitcoin, Accounting, IFRS.

JEL Classification Codes: M40, M42

1. GİRİŞ

Kripto para, matematik temelli şifreleme ile güvenliği sağlanan, kriptografik ve zaman damgası gibi çeşitli teknolojilere dayalı olarak geliştirilen dijital ve sanal para birimidir. En çok bilinen kripto para birimi olan Bitcoin, kripto para piyasasının yaklaşık %60'ına hakimdir (Salzman, 2021). Bunu, Ethereum, Bitcoin Cash ve Ripple gibi diğer kripto para birimleri takip etmektedir. Bitcoin, büyük hırs ve ihtiraslara sahip gençler için zenginliğe giden hızlı ve kolay bir yolun kapılarını açmıştır. Ayrıca, kripto para piyasası, piyasa değerindeki hızlı ve büyük değer kazanımları ile kripto para birimlerinin sayısındaki hızlı artış nedeniyle yatırımcılar için eşsiz bir pazar sağlamıştır. Bitcoin, ilk olarak 2008 yılında Satoshi Nakamoto tarafından yayınlanan bir makalede (Nakamoto, 2008: 2), Blok Zincirinin (Blockchain) yeni ve merkezi olmayan bir hesap defteri teknolojisi olarak tanıtılması ile bilinirlik kazanmıştır. Satoshi ismi ise halen bir kişiye ya da bir varlığa atıfta bulunan anonim bir karakter olarak kalmaktadır. Satoshi'nin açıkladığı fikirlerden biri, yeni bir teknoloji olan bu Blockchain teknolojisinin, parasal varlıklara sahip olmak ve para transferlerini hükümet kontrol ve kurallarının dışında gerçekleştirebilecek finansal bir özgürlük sağlamasıdır.

Blockchain, her bir kayıt için kriptografik zaman damgası teknolojisi özelliği nedeniyle yeni muhasebe teknolojisi olarak kabul edilmiş ve küçük depolama boyutu özelliğiyle de herhangi bir defter girişini sorunsuz hale getirmiştir. Bu özellikler, birçok şirketi, sözleşmelerin devamlılığını sağlama, para transferlerinin ve para hareketlerinin gerçekleştirilmesi, e-fatura işlemlerinin sağlanması, tedarik zinciri finansmanının sürdürülmesi ve şirketler arasında muhasebe girişlerinin kaydedilmesi gibi birçok sayıda ve çeşitli amaçlara yönelik olarak Blockchain ağ hizmetlerini kullanmaya teşvik etmiştir ki bu üç girişli muhasebe yönteminin ve benzer diğer yaklaşımların başlangıcı olarak kabul edilebilmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi büyük ve gelişmiş ekonomilere sahip ülkeler kripto paraların kullanıldığı işlemlerin yapılmasına izin vermektedir. Bununla birlikte, her ne kadar çoğu ülkede kripto para birimlerinin kullanımının yaygınlaştırılmasına yönelik çabalar söz konusu olsa da bunların günlük işlemlerde kullanılması tamamen veya kısmen yasak olarak kalmaya devam etmektedir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bazı ülkeler kendi kripto para birimlerini oluşturmaya karar verme yoluna gitmektedir (Bailey, 2021). Türleri çok olduğunu için, kripto paraların yasallığı ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazılarında yasallık durumu hala belirsiz ya da değişkenken, bunu farklı farklı faktörlere dayalı değişebilmektedir. Muhasebe işlemlerinde ve finansal faaliyetlerde kripto varlıklara yer vermeye yönelik bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıkmaktadır ve bu ihtiyaca karşılık olarak Dört Büyükler (Big-4) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi gibi Dünya'nın en büyük muhasebe toplulukları ve şirketleri tarafından genel bir eylem planı oluşturulmuştur. Bu bağlamda, kripto varlıkların nasıl hesaplanacağı, bu varlıklarla yapılan işlemlerin defter kaydının nasıl gerçekleştirileceği, şeffaf bir şekilde nasıl açıklanacağı üzerinde durulmuş ve gerekli raporlamalar yapılmıştır.

Değerli metaller ve emtialar ile aynı şekilde bir yatırım aracı olarak değerlendirilen dijital para birimleri hem finansal yatırım beklentilerinden hem de yasadışı faaliyetlerde kullanılabilme gerçeğinden dolayı diğer yatırım araçları ile benzer risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Kripto para birimlerinin kullanılması muhtemel olan yasadışı faaliyetlerin çoğu iki farklı türde incelenebilmekte ve işleme dahil olan farklı tarafları da olumsuz şekilde etkileyebilmektedir. Dolandırıcılık, sahtekarlık ve hırsızlık gibi meseleler kişileri etkilemekteyken, kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanı gibi meseleler ülkelerin ulusal güvenliğini tehdit etmektedir.

Kripto paranın muhasebeleştirilmesi konusunda yayımlanmış bir muhasebe standardı henüz bulunmamaktadır. Ayrıca konuyla ilgili akademik çalışmaların sayısının da yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Bu çalışmada öncelikle kripto para konusu ele alınacak ve kriptoda paranın muhasebeleştirilmesi tartışılacaktır.

2. KRİPTO PARA

Kripto para, dijital bilginin kıt hale getirilmesi için kriptografi, dağıtık bilgi işlem yazılımı, dünya çapında bir bilgisayar ağı, ekonomik saikler ve çeşitli protokol algoritmalarının bir kombinasyonundan oluşturulan, alınıp satılabilen dijital paradır (Kosoff, vd., 2019). *Dijital kıtlık, kripto para biriminin temel niteliklerinden biridir. Şayet dijital kıtlık olmasaydı, para birimini temsil eden verilerin sınırsız sayıda kopyalanabilmesi mümkün olabilirdi. Dijital paranın sınırsız sayıda kopyalanması dijital para birimini değersiz hale getirmektedir (Kelleher, 2021). Dijital kıtlık yalnızca bir ağ içerisinde çalışmaktadır. Bu ağ içinde kripto para birimi işlemlerinin geçerliliği konusunda bir uzlaşmaya varmak mümkündür. Bu uzlaşmaya fikir birliği ya da konsensüs adı verilmektedir. Kullanılan konsensüs yöntemi ile kripto paranın sahtesinin üretilmesi engellenmekte ve dijital paranın iki kez harcanamaz hale getirilmesi sağlanmaktadır. Bu bakımdan çoğu kripto para birimi, sahipliğin izlenmesi, dijital kıtlığın yaratılması ve çifte harcamanın önlenmesi için genellikle Blockchain teknolojisini kullanmaktadır (Lashkari ve Musilek, 2021: 43622).

ABD Merkez Bankası, parayı, hanehalkı ve işletmeler tarafından ödeme yapmak veya kısa vadeli yatırımlar için saklamak amacıyla kullanılabilen bir grup güvenli varlık olarak tanımlamaktadır. Bitcoin ve diğer kripto para birimleri bu temel tanıma karşılık gelmektedir. Bitcoinde nakit para olduğu gibi kendine özgü bir değer söz konusu değildir. Bitcoin'in arzı sınırlıdır ve ağdaki diğer katılımcılarla değişim için bir aracı kurum gerektirmemektedir. Bununla birlikte, ABD Gelir İdaresi (IRS), kripto para birimlerini varlık olarak ele almakta ve geçerli sermaye kazancı vergilerine konu etmektedir (Hileman ve Rauchs, 2017: 87).

Akıllı telefonların ve internet teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte hayatımıza giren dijital depolama kartları ile birlikte piyasalarda çeşitli yenilikçi ödeme sistemleri de geliştirilmeye başlanmıştır. Bu dijital ödeme sistemleri sınıfının ortaya çıkması, varlıkların ve değerlerin aktarım biçimlerine yönelik bir devrim yaratmıştır. Değer aktarımının en son ve en ilginç biçimi 2008 yılında Satoshi Nakamoto tarafından oluşturulmuştur (Nakamoto, 2008: 2). Satoshi'nin Bitcoin'i artık merkezi bir otoritenin varlığı gerekmesiz birbirine güvenmeyen taraflar için iyi bilinen bir sınır aşırı değer transfer sistemi haline gelmiştir. Bitcoin; bir değişim aracı, bir değer deposu ve bir hesap birimidir. Geleneksel olarak büyük harflerle yazılmış "Bitcoin" ağ ve teknolojiyi ifade ederken, küçük harfle yazılmış "bitcoin(ler)" para birimini ifade etmektedir. Para birimi de yaygın bir şekilde BTC olarak kısaltılmaktadır. Ancak bazı borsalarda ISO 4217 standardıyla uyumlu bir şekilde önerilen para birimi kodu olan XBT ifadesi tercih edilmektedir. Bitcoin ve diğer kripto para birimlerinin alternatif para birimleri olup olmadıklarına ilişkin tartışmalar hala devam etmektedir. Kripto para birimi kavramının ne olduğunu anlamak için, merkezi olmayan kripto para biriminin temelindeki felsefeyi iyi anlamak ve merkezi dijital para biriminin tarihini ve gelişimini anlamak önemlidir (Hennessy, 2014: 222-223).

3. DİJİTAL PARA BİRİMİNİN NİTELİĞİ VE TÜRLERİ

Devlet tarafından basılan ve dağıtılan resmi para birimi dışında çok sayıda ve çeşitli alternatif para birimi türü vardır. Hileman, 2009 yılında yayınladığı bir çalışmada bunları genel olarak iki kategoriye ayırmıştır: 1) Somut (maddi) para ve 2) Dijital para. "Emtia Parası" ile yakından ilişkili olan maddi para birimleri, değerlerini görece kıtlıktan ve parasal olmayan faydadan almaktadır. Dijital veya sanal ifadesi, elektronik bir ortama dayalı para birimlerini tanımlarken birbirlerinin yerine kullanılabilen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu iki kavram eşanlamlı değildir. "Sanal" terimi, bir şeyin "görünüşte gerçek" olduğunu ancak tam anlamıyla "gerçek olmadığını" ifade ettiği için olumsuz bir çağırışıma yol açmaktadır. Bu ifadenin bir para biriminden bahsederken yaygın olarak kullanılması söz konusu değildir. Bunun yerine daha nötr bir ifade olan dijital para birimi ifadesi genellikle daha yaygın olarak kullanılmaktadır (Goldfeder, vd., 2016: 14).

Değer transferi halklar arasında genel kabul görmüş bir ödeme yöntemidir. Günümüzde değer transferini genel olarak dört kategoriye ayırarak incelemek mümkündür:

* Dijital kıtlık: Tamamen dijital olarak erişilebilen ve kullanılacak dijital bilgi, mal veya hizmetlerin yazılım aracılığıyla dayatılan, güvenilir bir şekilde sürdürülen bir sınırlamayı tanımlar.

A) Merkezi, Coğrafi Olarak Sınırlandırılmamış: Bunlara örnek olarak; finans, telekomünikasyon veya perakende sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerden gelen sadakat programı puanları, havayollarından alınan ve mil olarak adlandırılan seyahat puanları. Diğer sistemlere örnek vermek gerekirse, farklı ülkelerde, QR (Hızlı Yanıt) kodu veya yüz tanıma yöntemleri ile vergi iadeleri için dahi kullanılabilen bir sistem olan Alipay RMB cüzdanı sayılabilmektedir. Çevrimiçi (online / e-cüzdan) ve Çevrimdışı (offline / fiziki, kartlı cüzdan) gibi dijital ödemeler bu kategoriye uygun bir şekilde örnekleyebilmektedir. Bu sınıftaki unsurlar, resmi para biriminin aksine, hükümet yetkisinden bağımsız olabilmekte ve hatta daha da önemlisi coğrafi olarak herhangi bir sınıra da tabi tutulmamaktadır (Floris, 2020).

B) Merkezi, Coğrafi Olarak Sınırlı: Bunlar, dijitalleştirilmiş ulusal para birimidir. Bu para birimleri belirli bir topluluğa ait olabildikleri gibi yerel ölçekli para birimleri olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bunlara örnek olarak; İngiltere’de kullanılan e-Brixton Pund ve Bristol Totnes ve Almanya’da kullanılan eChiemgau verilebilir. Bu para biriminde yönetim merkezileştirilmiş ve değer transferi yerelleştirilmiştir (Calvo ve Morales, 2014: 34,29).

C) Merkezi, Çapraz Platform: Bunlara örnek olarak; açık piyasa sistemleri olan ve diğer kuruluşlarla işlem yapılmasına imkân tanıyan Flooz ve Beenz girişimleri örnek olarak verilebilmektedir. TenX gibi kripto banka veya kredi kartlarının, merkezi olmayan bir kripto para birimi ve jeton (itibari para/token) sistemi üzerine inşa edildiğini de göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu para birimlerinde, akıllı sözleşmeler, farklı dijital para birimleri arasında ve ağ genelinde değer alışverişini mümkün kılmaktadır. Değer, platform genelinde dijital olarak işlenmektedir ve bu işleme çevrimdışı veya çevrimiçi olabilmektedir (Grant, 2018; Higgins, 2014).

D) Hiçbir Şekilde Merkezi Olmayan veya Tam Olarak Dağıtılmış Para Birimi: Bu para birimlerine örnek olarak; Bitcoin, Ethereum, Cardano, Zcash, Dogecoin vd. sayılabilmektedir. Bu para birimleri herhangi bir dış aracı ile işlem görebilmektedir. Hem yönetim hem de teknoloji, açık kaynaklı yazılımlarla merkezi bir yapıdan hayli uzaklaştırılmaktadır. Genellikle, faaliyetlerden sorumlu olan hiçbir tüzel kişilik yoktur ve bu nedenle geleneksel düzenlemelerin tamamen dışındadırlar. Değer transferi tamamen çevrimiçi gerçekleştirilmektedir (Massad, 2019: 18).

Kripto para birimi, uçtan uca (peer-to-peer / P2P) programlanabilir bir dijital para birimidir. Kripto para birimi, çevrimiçi ödemelerin bir aracından geçmeden doğrudan doğruya bir taraftan diğerine gönderilmesine olanak tanımaktadır. Kripto para birimi ile gerçekleştirilen işlemlerde ağ zaman damgası kriptografik olarak bütün işlemleri gerçekleştirmektedir. Bitcoin için bu durum Proof of Work (PoW / Emek İspatı) olarak bilinmektedir. PoW, bir Bitcoin protokolüdür ve esasen bir kod çözme yarışmasıdır. Öyle ki, PoW, katılanları ödüllendirmek için bir tür teşvik işlevi görmektedir. Kodu kıran ilk katılımcı yeni Bitcoinler ile ödüllendirilmektedir. Yaklaşık her 10 dakikada bir kez yeni bir işlem bloğu oluşturulur. İşlem kaydının değiştirilmesi neredeyse imkansızdır veya altı onay bloğundan sonra değiştirilmesi hayli maliyetlidir. Alternatif bir para birimi veya ücretsiz bir jeton (token) olarak bir kripto para birimi oluşturmak kolaydır, çünkü bunların hemen hemen hepsi açık kaynaklıdır. Bitcoin’in sorunsallarını çözmek için çok sayıda çeşitli altcoin oluşturulmuştur (BDO, 2019: 3).

Teknolojideki ilerlemelerin yoğun olması nedeniyle birçok alternatif kripto para birimi veya altcoin ortaya çıkmakta, sıkı düzenlemeler ve yetersiz taleplerden ötürü bu girişimlerin çoğu başarısızlık ile sonuçlanmakta ve yalnızca birkaç tanesi küresel olarak benimsenmektedir.

Kripto para birimi, işlemlerin güvenliğini sağlamak, doğrulamak ve ayrıca yeni para birimlerinin oluşturulmasını kontrol etmek için kriptografi adı verilen oldukça karmaşık bir şifreleme türünün kullanıldığı soyut, dijital para birimi olan bir dijital varlık türüdür. Kripto para, bir finans kurumundan ya da herhangi bir merkezi otoriteden bağımsız olarak, merkezi olmayan bir değişim aracı olarak çalışmak üzere tasarlanmıştır (Horowitz, vd., 2018: 15). Bitcoin en çok bilinen kripto para birimi olsa da tek kripto para birimi değildir. Diğer önemli kripto para türleri arasında; Ethereum, Ripple, Bitcoin Cash ve Litecoin gibi kripto para birimlerini saymak mümkündür. Bu sayılanların dışında başka dijital varlıklar ya da bir başka ifade ile “kripto varlıklar” da vardır. Bunlar genellikle, dijital tokenler olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, bir şirket genellikle ilk dijital para arzı (ICO) olarak adlandırılan bir “token satışı” ya da “token lansmanı” başlatabilmektedir. Bir ICO’da, bir şirket yeni bir ürün yaratmakta ve ürünü erken satın almaktan fayda sağlayacak bir kullanıcı tabanı oluşturmak istemektedir. Ayrıca, ICO, şirketin ürününü geliştirmek için gelir elde etmesini sağlamaktadır. Bu, şirketler için cazip bir

çözümdür, çünkü risk sermayedarlarının veya bankaların gerektirdiği titiz ve düzenlenmiş sermaye artırma sürecini bu şekilde hızlı bir şekilde geçiştirmektedirler. Bu nedenle, bu tür dijital varlıklar etrafında düzenleyiciler tarafından öne sürülen karışık koşullar ve önemli tartışmalar göz önünde bulundurulduğunda, şirketler hukuk, muhasebe ve vergi danışmanlarına danışmaya teşvik edilmektedir (International Securities Services Association (ISSA), 2018: 22).

Yeni bir kripto para biriminin “tokenlerini” oluşturma süreci, yeni bir Blockchain blok zinciri oluşturmayı, yeni bir varyant veya “fork (çatal)” oluşturmayı içeren mevcut bir süreci baştan aşağı değiştirmeyi içerebilmektedir. Bu sözde “altcoinlerin” çoğu aslında Bitcoin protokolünün çatallarıdır. Mevcut bir kripto paranın daha fazla “tokeninin” yaratılması için tek yol, kriptografik bir bulmaca olan algoritmayı çözen ve temeldeki Blockchain algoritmasına katkıda bulunan madenciye bir işlem ücreti olarak yeni bir “tokenin” verilmesidir. Madencilik, kriptografik bir bulmaca çözme sürecidir. Madencilik son derece rekabetçidir ve önemli bir hesaplama ve işlem gücü gerektirmektedir (Quest, 2018: 164).






Bitcoin gibi bazı kripto para birimleri arz açısından sınırlıdır yani dolaşımda bulunabilecek en yüksek Bitcoin sayısı belirlenmiştir. Diğerlerinin ise bir üst sınırı yoktur, ancak her yıl oluşturulabilecek yeni “token” sayısı sınırlanabilmektedir.





4. KRİPTO PARA TÜRLERİ

CoinMarketCap’e göre toplam kripto para türü sayısı 10.410’dur (CoinMarketCap, 2021). Coinlore’de ise toplam 5981 adet farklı kripto para türü listelenmektedir (Coinlore, 2021). Piyasada 5600’den fazla kripto para türü olduğu tahmin edilmektedir. Ancak günümüzde var olan kripto para birimlerinin sayısını tam olarak belirlemek mümkün değildir.

Kripto para birimleri, finans dünyasında bir fırtına etkisi yaratmıştır. “Kripto para” teriminden bahsedildiğinde, çoğu kimse bu terimi finansal özgürlük ve fırsatla ilişkilendirmektedir. Bu alanda meydana gelen pek çok teknolojik gelişme ve yeniliklerle birlikte, kripto para projeleri ve şirketlerinin de sayısı her geçen gün artmaktadır. Bir zamanlar kripto para birimlerinin türlerini ve sayısını kolaylıkla bilmek mümkün görünmekteyken, günümüzde bu mümkün değildir. Bilhassa son beş yıllık süreçte kripto para pazarının hızla büyüdüğü görülmektedir. Tüm bu kripto para birimleri, IEO’lar, ICO’lar, STO’lar, coinler, dolandırıcılar, Blockchain şirketleri ve çatallar gibi kavram ve aktörlerin var olduğu kripto para dünyasını anlamlandırmak ve anlamak günümüzde oldukça zor bir hal almıştır. Kripto para projelerinin hepsinin sonsuza kadar varlığını sürdüreceğini düşünmek mümkün değildir. Bazıları birer şaka ya da test amacıyla yaratılmakta ve kısa bir süre içerisinde unutulup kaybolmaktadır (Şen ve Akarslan, 2018: 189-190).

Kripto paraların listelenmesi için farklı kaynaklarda farklı listeleme yöntemleri kullanılmaktadır ve bunun sonucunda kripto paralarının sayılarına yönelik farklı bilgilendirmeler yapılmaktadır. CoinGecko’ya göre kayıtlarda 7810 adet kripto para birimi vardır (coingecko.com, 2021). Bu, diğer kaynaklardan büyük ölçüde farklı bir veri olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, bu durum, binlerce kripto paranın çoktan tarihe karıştığını, bir başka ifade ile “öldüğünü” göstermektedir. Aşağıda en önemli kripto para birimlerine yer verilen bir tablo sunulmaktadır:

No.	Simge	Ad	Kodu	Fiyat/TL	Piyasa Değeri/TL
1		Bitcoin	BTC/XBT	314,349	5,888,942,221,842
2		Ethereum	ETH	22,302.61	2,609,880,567,941
3		Tether	USDT	8.65	541,373,619,860
4		Cardano	ADA	13.60	447,344,537,111
5		Dogecoin	DOGE	2.90	386,922,952,617

6		Ripple	XRP	7.63	355,533,366,641
7		Bitcoin Cash	BCH	5,380.66	101,179,041,130
8		Litecoin	LTC	1,466.86	98,485,576,525
9		Monero	XMR	2,298.35	41,379,009,139

5. KRİPTO PARANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kripto paranın muhasebeleştirilmesi konusunda kavram tartışması yaşanmaktadır. Kripto paranın yasal durumu tam bir şekilde açıklanamadığından nasıl muhasebeleştirilmesi ilişkin çeşitli yorumlar geliştirilmiştir. Bu kısımda kripto para muhasebeleştirilmesi UFRS açısından ele alınacaktır.

5.1. Muhasebe ve UFRS Açısından Kripto Para

Günümüzde 5000'den fazla farklı kripto para birimi, kripto para ve kripto belirteci, çeşitli kripto borsalarında işlem görmekte veya listelenmektedir. Bu kripto varlıkların şartları ve uygulamaları büyük ölçüde farklılık göstermekte ve zamanla değişebilmektedir. Şartlar değiştikçe muhasebeyi yeniden değerlendirmek önemlidir. Bazı kripto varlıklar, sahibine tanımlanabilmekte ve karşı taraftan bir mal veya hizmet alma hakkı vermektedir. Örneğin, bazı kripto varlıklar, sahibine bir saklama bankasından ya da borsa takas merkezinden belirli bir miktarda altın alma hakkı vermektedir. Böyle durumlarda, kripto paranın sahibi, kripto varlığı kullanarak ekonomik fayda elde edebilmektedir. Kripto varlık bir para olmasa da temsili para ile çok sayıda ortak özeliğe sahiptir (Leopold ve Vollmann, 2018: 5).

Bitcoin gibi diğer kripto varlıklar, sahibine temel bir mal veya hizmet hakkı vermemektedir ve tanımlanabilir bir karşı tarafın varlığından söz etmek de mümkün değildir. Böyle bir kripto varlığın sahibi, kripto varlıktan bir ekonomik fayda elde etmek için kripto varlığı nakit, mal veya hizmet karşılığında kabul etmeye istekli bir alıcı bulmak zorundadır. Bir şirket, kripto varlıklarını doğrudan kendi cüzdanlarında tutabileceği gibi ortak veya paylaşılan bir cüzdana da bulundurması mümkündür. Şayet, şirket, kripto varlığı kendi cüzdanında tutarsa, kripto varlığın yasal mülkiyetine de sahip olmaktadır.

Bununla birlikte, bir emanetçi kuruluşun (örneğin bir kripto varlık komisyoncusu şirketin), bir işletmenin kripto varlıklarını tuttuğu veya borsanın bu kripto varlıkları bir veya daha fazla paylaşılan cüzdana taşıdığı durumlarda, kripto varlıkların yasal mülkiyeti farklı taraflara ait olabilmektedir (Venter, 2018: 7). Böyle hallerde, kripto varlıkların asıl sahibinin söz konusu kripto varlıklar üzerinde münhasır hakkı bulunmamakta ve muhasebe, kripto varlıkların tutulma şekli ile ilgili hak ve yükümlülüklerle bağlı olmaktadır. Örneğin, bir kripto varlık borsasının paylaşılan cüzdanındaki kripto varlıklarda ekonomik bir fayda sahibi olan bir şirket, borsadaki bir talep yoluyla kripto varlıkların dolaylı sahibi olabilmektedir. Bu durumda, kripto varlıkların işlem hacmindeki değişikliklere ek olarak, kripto varlıkların sahibi aynı zamanda karşı taraf performans risklerine de maruz kalabilmektedir. Yani, kripto varlıkların asıl sahibi, borsanın tüm müşterilerinin taleplerini karşılayabilecek miktarda yeterli kripto varlık bulundurmama ihtimalinden kaynaklı risklerden de etkilenmektedir. Ayrıca belirlemek gerekir ki, bazı borsalar, kripto varlık sahiplerinin, sahip oldukları kripto varlıkları başka bir borsaya veya kendi kripto varlık cüzdanlarına aktarma hakkını kısıtlayabilmektedir. Bu sınırlamalar, kripto varlık sahiplerinin, kripto varlıkları üzerindeki kontrollerini ve kripto varlıkların ekonomik fayda üretme potansiyelini etkili bir şekilde sınırlandırabilmektedir. Bu değerlendirmenin yapılması için, kripto varlık sahiplerinin, kripto varlık borsasına ilişkin bilgileri ve iddiaları dikkatli bir şekilde analiz etmeleri oldukça önemlidir (Trimborn, vd., 2017: 14).

Burada, kripto varlıkların doğrudan doğruya elde tutulması üzerinde durulması uygun görülmektedir.

Kripto varlık bulundurmamak, çeşitli hüküm ve koşullara tabidir. Kripto varlık sahiplerinin söz konusu kripto varlıkları ellerinde bulundurma amaçları da farklılık göstermektedir. Bu nedenle, kripto

varlık sahiplerinin, mevcut UFRS kapsamında, hangi muhasebe sınıflandırması ve ölçümünün uygulanması gerektiğini belirlemek ve kendi koşullarını ve durumlarını değerlendirmeleri gereklilik arz etmektedir.

Standartlara bağlı olarak, hak sahibinin uygun sınıflandırma ve ölçümü belirlemek için gerekli olan iş modelini de değerlendirmesi söz konusu olabilmektedir (Fernandes, vd., 2018: 2). Aşağıda, elde bulundurulmuş bir kripto varlık ve bununla ilgili ölçüm gereksinimlerine yönelik geçerli çeşitli muhasebe standartları ve bu standartlarla dair tanımlar ile diğer gereksinimlere yer verilmektedir.

Bir kripto varlığın doğal bir özelliği de dijital bir temsil olması ve dolayısıyla doğası gereği soyut olmasıdır. Aşağıdaki muhasebe standartları yalnızca maddi varlıklar için geçerlidir ve bu nedenle kripto varlıklar için geçerliliği söz konusu değildir:

- UMS 16 Maddi Tesis ve Ekipman; maddi duran varlıklar için geçerlidir.
- UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; arsa, bina (veya bir kısmı) veya her ikisi için geçerlidir.
- UMS 41 Tarım; canlı varlıklar için geçerlidir (yani, canlı hayvanlar veya bitkiler)

Buna ek olarak, UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, maden kaynaklarının (mineraller, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenebilir olmayan kaynaklar) araştırılması için yapılan arama ve değerlendirme harcamaları için de geçerlidir.

Bazı kripto varlıklar 'madencilik' adı verilen bir süreçle yaratılsa da UFRS 6 sadece maden (mineral-cevher) çıkarma işleminden önce maden kaynaklarının aranması ile bağlantılı olarak araştırma ve değerlendirme harcamaları için geçerlidir. Bu nedenle, bir işletme kripto varlıklarının muhasebeleştirilmesinde UFRS 6'yı uygulamamalıdır. Kripto varlıklar için dikkate alınması muhtemel muhasebe işlemleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir.

- Nakit veya nakde eşdeğer varlıklar.
- UFRS 9 Finansal Araçlar
- UMS 2 Stoklar
- Ön Ödeme Varlıkları
- UMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar
- UMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar kapsamında bir muhasebe politikasının geliştirilmesi (McGuire & Massoud, 2018: 10).

5.2. Nakit ve Nakit Benzerleri / Eşdeğerleri

UMS 7, nakit ve nakit benzerleri, bir işletmenin nakit ile vadesiz mevduatı veya tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları tanımlamaktadır.

5.2.1. Nakit

UMS 7'de, Nakit Akışı, "kasadaki nakit ve vadesiz mevduat" olarak ifade edilmektedir. Ancak UFRS'de bu terimler daha ayrıntılı bir şekilde tanımlanmamaktadır. AMB (ECB), IMF ve ABD Merkez Bankası, paranın üç farklı işlevi olduğunu belirtmektedir. Bu işlevleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Değişim ortamı
- Hesap birimi
- Değer deposu

UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, nakit ve para birimini birbirinin yerine kullanır. Uygulamada para birimi, belirli bir yetki alanında dolaşımda olan hem fiziksel hem de elektronik para ile eş anlamlıdır (Humaidat, 2014: 62,436)

UMS 32, ayrıca, nakdin değişim aracını temsil eden bir finansal varlık olduğunu ve bu nedenle, tüm işlemlerin ölçülüp finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinin temeli olduğunu not etmektedir.

Vadesiz mevduatlar genellikle önceden haber verilmeksizin veya ceza verilmeksizin talep üzerine çekilebilen mevduatları temsil etmektedir.

Günümüzde mali tablolarda sunulduğu şekliyle, nakit, çeşitli yetki alanlarında yer alan bölgelerin hükümetleri tarafından ihraç edilen veya desteklenen resmi para birimlerinin fiziksel varlığı ve vadesiz mevduatı olma eğilimindedir. Yasal para birimlerinin gerçek değeri çok azdır veya hiç yoktur. Ancak genellikle bir yargı alanında bir değişim aracı olarak kabul edilmektedirler. Çünkü, yasal para birimi, hükümet tarafından desteklenmekte ve kendi yetki alanlarında yasal ödeme aracı olarak kabul edilmektedir (Grant Thornton, 2018: 4).

Yasal para statüsü, bir yetki alanında kanunlar doğrultusunda verilmektedir ve genellikle bir merkez bankası veya hükümet tarafından yetkilendirilmiş bir kuruluş tarafından verilen banknotlar ve madeni paralar için ayrılmaktadır. İngiltere Merkez Bankasına göre yasal para çok dar ve teknik bir anlama gelmektedir. Borçlu borcunun tamamını yasal para ile ödemeyi teklif ederse, borçluya ödeme yapmaması nedeniyle dava açılmaz. Ek olarak yasal para olarak sınıflandırılan şey genellikle belirli bir yetki ve yargı alanında bir hukuk meselesi olarak ele alınmaktadır. Bu nedenle, bir kripto varlık, bir yargı alanındaki belirli kuruluşlar tarafından ödeme için kabul edilebilirken, o yargı alanında kendiliğinden bir yasal ödeme aracı haline gelememektedir (Massad, 2019: 15,18). UMS 32, nakdin tüm işlemlerin ölçülmesi ve finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi için temel olduğunu belirtmektedir. Günümüzde, bir kripto varlığın bir işletmenin ya da şirketin finansal tablolarında yer alan muhasebe kalemlerini ölçmek ve muhasebeleştirmek için uygun bir temel olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.

Bazı hükümetler, kendi kripto varlıklarını çıkarmayı veya başka bir tarafça çıkarılan bir kripto varlığı desteklemeyi düşündüklerini bildirmelerine karşın, bu aşamada kripto varlıkların yasal para olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yani ödeme aracı olarak kabul edilip edilmeyecekleri hala net değildir (Cryptocurrency/Wikipedia, 2020).

Kripto varlıkları ihraç etme lisansına sahip özel şirketler, yasal para statüsü verme yetkisine sahip değildir. Bu nedenle, kripto varlıklar bir ödeme aracı olarak kabul edilse ve kullanılsa dahi UFRS açısından nakit olarak değerlendirilememektedir. Bir dereceye kadar çok çeşitli tüccarlar tarafından kabul edilse dahi, bu kripto varlıklar bir tür hediye kartına benzemektedir (Grant Thornton, 2018: 5).

5.2.2. Nakde Eşdeğer Varlıklar

UMS 7, nakit benzerlerini ya da bir başka ifade ile nakde eşdeğer varlıkları, yüksek likiditeye sahip, nakit kolaylıkla tutarlarına dönüştürülebilir ve önemsiz bir değer değişikliği riskine tabi olan yatırımlar olarak tanımlamaktadır. UMS 7, nakde eşdeğer varlıkların yatırım veya diğer amaçlardan ziyade vadeli nakit taahhütleri karşılamak amacıyla tutulduğunu ve bir yatırımın normalde edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye sahip olması halinde nakde eşdeğer varlık olarak nitelendirilebileceğini bildirmektedir.

Nakde eşdeğer varlıklar, sunum kategorisidir ve bir varlığın muhasebeleştirilmesini veya ölçülmesini belirlememektedir. Bu nedenle, bir kripto varlığın sunum amacıyla nakit eşdeğeri olarak kabul edilebilmesi için geçerli muhasebe standardına göre sınıflandırılması ve ölçülmesi gerekmektedir. O yüzden kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirilebileceğini varlığın türüne bağlıdır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu Yorumlama Komitesi, 2009 yılında, bir aracın nakit eşdeğeri varlık tanımına uyması için alınacak nakit miktarının ilk yatırım sırasında bilinmesi gerektiğini ifade etmiştir (Alibhai, ve diğerleri, 2018: 104).

Bununla birlikte belirtmek gerekir ki, kripto varlık ilk satın alındığında, vade sonunda alınacak nakit miktarı yaklaşık olarak bilinmektedir.

5.3. Finansal Araç

UMS 32, bir finansal aracı, bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme şeklinde tanımlamaktadır.

5.3.1. Sözleşmeden Haklar

Finansal araç tanımı öncelikle, taraflar arasında bir sözleşmenin veya sözleşmeye dayalı ilişkinin varlığını gerektirmektedir. Bu durum, yasal gerekliliklerden kaynaklanan varlık veya yükümlülüklerin (örneğin gelir vergileri) finansal araç olmadığını belirten UMS 32'nin uygulama kılavuzunda belirtilmektedir. Benzer şekilde, oldukça likit bir yapıda olmasına karşın, külçe altın bir finansal araç değildir, çünkü nakit veya başka bir finansal varlık almak için sözleşmeye dayalı bir hak sağlamamaktadır (Deloitte, 2005).

UMS 32'de tanımlandığı üzere, bir sözleşme, iki veya daha fazla taraf arasında, genellikle anlaşmanın kanunen icra edilebilir olması nedeniyle, eğer varsa, kaçınılması gereken çok az takdir yetkisine sahip olduğu açık ekonomik sonuçları olan bir anlaşma olarak tanımlanmaktadır. Sözleşmeler çeşitli şekillerde olabilir ve yazılı olmaları şart değildir. Blockchain veya dağıtık defter teknolojisinin kullanılması, taraflar arasında kendiliğinden bir sözleşme ilişkisine yol açmamaktadır. Öte yandan, sahibine tanımlanabilir ve bir karşı tarafça sağlanan temel mal, hizmet veya finansal araçlar için yetki veren kripto varlıklar bir sözleşmenin tamamını karşılayabilmektedir. Diğer taraftan, sahibine, mal, hizmet veya finansal araçlar bağlamında herhangi bir hak ya da yetki tanımayan ve tanımlanabilir olmayan kripto varlıklar ise sözleşme tanımını karşılayamamaktadır. Örneğin, Bitcoin Blockchain'inde yer alan taraflar, Bitcoin Blockchain'indeki diğer herhangi bir katılımcıyla sözleşmeye dayalı bir ilişkiye sahip değildir. Yani, bir kullanıcının Bitcoin sahibi olması nedeniyle Bitcoin madenleri, borsalar, diğer Bitcoin sahipleri veya herhangi bir başka taraf ile uygulanabilir bir sözleşmesi ve herhangi bir hak iddiasında bulunması söz konusu değildir. Bu tür hak sahipleri, ellerinde bulundurdukları Bitcoinlerden ekonomik bir fayda sağlamak için bu Bitcoinleri almaya istekli alıcıları bulmaları gerekmektedir.

Sözleşmeye dayalı olmayan kripto varlıklar yine de bir sözleşmenin konusunu teşkil edebilmektedirler. Örneğin, belirli bir karşı taraftan Bitcoin satın almaya yönelik bağlayıcı bir anlaşma, Bitcoin'in kendisine yönelik bir sözleşme ilişkisini temsil etmese dahi bir çeşit sözleşme oluşturmaktadır. Bu nedenle, kripto varlıkları satın almak veya satmak için Blockchain dışında yapılan anlaşmalar, yukarıda belirtilen sözleşme tanımları kapsamında değerlendirilebilmektedir.

Finansal araç tanımı ikinci olarak, bir finansal aracın bir işletmenin finansal varlığında ve başka bir işletmenin finansal borcunda veya özkaynağa dayalı finansal aracında artışa yol açmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, bir kripto varlığın bir finansal araç olarak değerlendirilmesi, ancak sahibi için bir finansal varlığı temsil etmesi ile mümkün olacaktır.

UMS 32, bir varlığın finansal varlık olarak tanımlanması için aşağıdaki özelliklere sahip herhangi bir varlık olması gerektiğini bildirmektedir:

- Nakit
- Başka bir şirketin özkaynak aracı
- Sözleşmeden doğan bir hak
- Başka bir işletmeden nakit veya benzeri başka bir finansal varlık almak için veya,
- Finansal varlıkları veya finansal borçları, işletme için potansiyel olarak elverişli koşullar altında başka bir işletme ile takas etmek için veya,
- İşletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarına ödenebilecek veya bir başka şekilde oluşturulan sözleşmelerin kriterlerini karşılamak için gerekli özelliklere sahip varlıklar (SOCPA, 2018: 34).

Kripto varlıklar bağlamında, bir finansal varlık şunlardan biri olabilir: nakit, başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracı, sözleşmeye dayalı nakit veya diğer finansal varlıklara ilişkin bir hak veya potansiyel olarak uygun şartlarda finansal enstrümanlar ticareti yapma hakkı (örneğin bir türev).

Bu seçeneklerin her biri göz önünde bulundurularak, bir kripto varlığın nakit dışındaki bir finansal varlık tanımını karşılayıp karşılamayacağı aşağıdaki bölümlerde analiz edilmektedir.

Sahibine, sözleşmeye dayalı olmasına rağmen, tanımlanabilir bir karşı tarafça sağlanan mal ve hizmetlerden yararlanma hakkı tanıyan kripto varlıklar, finansal varlık tanımını karşılamamaktadırlar.

Çünkü, gelecekteki ekonomik fayda, nakit veya başka bir finansal varlıktan ziyade bir mal veya hizmetin satın alınması ile elde edilmektedir. Örneğin, sahibine, sözleşmeye dayalı bile olsa, bir bulut (cloud) bilişim hizmetinden yararlanma imkânı sağlayan bir kripto varlık, finansal bir varlık olma özelliğine sahip olamamaktadır. Öyle ki, gelecekteki fayda, bir finansal varlık hakkı yerine bir hizmettir. Bu tür kripto varlıkların sahipleri, ilgili UFRS standartlarına göre uygun muhasebe yöntemlerini değerlendirmelidirler. Ön ödemeli maddi olmayan varlıklarla ilgili tartışmalar da bu konu ile ilgili olabilmektedir (BDO, 2019: 2).

Kripto varlığın sahibinin dayanak varlık teşkil eden mal ve hizmetleri alması için sözleşmeden doğan haklarının var olup olmaması, belirli gerçeklerin ve koşulların yanı sıra sözleşmenin uygulanabilirliğinin dikkatli bir şekilde incelenmesini gerektirebilmektedir.

5.3.2. Öz Kaynağa Dayalı Finansal Araçlar

UFRS, özkaynağa dayalı finansal aracı ya da bir başka ifade ile özkaynak aracını, bir işletmenin tüm borçlarını çıkardıktan sonra, varlıklarında kalan paylara kanıt teşkil eden herhangi bir sözleşme olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla, bu tür hakları tebliğ eden bir kripto varlık, özünde bir elektronik hisse senedi ve sonuç olarak bir finansal varlık olarak değerlendirilebilmektedir. Bir kripto varlık, değişken bir nakit akışına yol açsa dahi, bu kendiliğinden özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşıladığı anlamına gelmemektedir. Örneğin, sahibine, maddi olmayan bir varlık (örneğin bir çevrimiçi oyun) üzerindeki brüt telif hakkı akışından pay alma hakkı sağlayan bir kripto varlık, bir özkaynak aracı olarak değerlendirilememektedir. Buna ek olarak, bir kripto varlığı ihraç eden tarafın zımnî kabulden doğan bir yükümlülüğü, kripto varlık hamili için bir özkaynağa dayalı finansal araç olarak nitelendirilen bir tutara yönelik faiz için, sözleşmeye dayalı bir hak doğurmamaktadır. Son olarak, bir kripto varlığın değeri, o kripto varlığın kullanıldığı bir platformun bilinirliği ile ilişkilendirilebiliyor olsa da, bu durum tek başına, platformun net varlıklarından sağlanabilecek bir fayda için sözleşmeye dayalı bir hakkı temsil etmemektedir. Bir başka ifade ile özkaynak aracı değildir (KGK, 2018: 12).

5.3.3. Sözleşmeden Doğan Nakit veya Başka Bir Finansal Varlık Hakkı

Bir Özkaynak aracı ya da türev olmayan bir kripto varlık*, hem sözleşmeye dayalı hem de nakit veya başka bir finansal varlık alma hakkını içermekteyse, finansal varlık tanımını yine de karşılamaktadır. Örneğin, bir kripto varlık, sahibine, nakit ödeme veya tahvil ya da hisse senetlerinin teslimi gibi bir hak sağlıyorsa, bu kripto varlık finansal varlık tanımını karşılamaktadır (Leopold ve Vollmann, 2019: 9).

Bu gibi durumlarda, kripto varlık esasen sahibini karşı taraftan kaynaklanan risklerle birlikte dayanak varlık üzerindeki ekonomik risklere de maruz bırakabilmektedir. Böyle bir kripto varlık, UFRS 9 sınıflandırma ve ölçüm şartları kapsamında değerlendirilmektedir. Tüm finansal varlıklar, sonradan gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülenlerin dışında, başlangıçta gerçeğe uygun değer artı ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri üzerinden kaydedilir.

Müteakip ölçüm, varlığın nakit akışı özelliklerine ve elde tutulma amacına bağlıdır. Sadece ana para ve faiz ödemesi nakit akışı özellikleri testini (SPPI testi) geçemeyen Özkaynak araçları dışında finansal varlıklar ve alım – satım amacıyla elde tutulanlar, gerçeğe uygun değerde kâr veya zararın yansıtılması ile ölçülmektedir. Süreçle ilgili iş modeli, SPPI testini karşılayan finansal varlıkların ölçümünü yönlendirmektedir. Finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarını tahsil etmek amacıyla elde tutulması anlamına gelen “Hold to collect” iş modeli kapsamında, UFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyet üzerinden bir ölçüm söz konusu olmaktadır. “Hold to collect and sell” modelinde ise diğer kapsamlı gelir yoluyla gerçeğe uygun değer üzerinden bir ölçüm söz konusuyken, daha sonra bilanço dışı bırakılma halinde kâr veya zarara geri dönüştürülme işlemi gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte, muhasebe uyumsuzluğunun azaltılmasına ya da tamamen giderilmesine imkân tanıdığı hallerde, UFRS 9, SPPI nakit akış özelliklerini testinin kriterlerini karşılamasına rağmen, bir hamilin bir finansal varlığı

* Kripto Varlıklar kategorisi altında sadece Kripto Para değil, diğer türleri Token, ICO, STO v.b olarak bulunmaktadır.

belirlemesine izin vermektedir. Burada temel unsur, gerçeğe uygun değer farkının kâr veya zarara ilk muhasebeleştirme esnasında yansıtılmasıdır (PWC, 2017: 22).

5.3.4. Türev Araçlar

UFRS 9’de, bir türev araç, UFRS 9 kapsamında aşağıdaki özelliklerin üçüne birden sahip olan sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilmektedir:

- Belirtilen faiz oranı, finansal araç fiyatı, emtia fiyatı, döviz kuru, fiyat veya oran endeksi, kredi notu veya kredi endeksi ve diğer değişkenlerde görülebilecek değişikliklere tepki olarak değerinde değişikliklerin meydana gelmesi. Burada finansal değişken, değişken sözleşmenin (bazen dayanak olarak da adlandırılır) taraflarından herhangi birine özgü değildir.
- Piyasa faktörlerinde meydana gelen değişikliklere benzer bir tepki vermesi beklenen diğer sözleşme türlerine nazaran daha küçük ölçekli bir başlangıç yatırımı gerektirmesi ya da ilk yatırım gerektirmemesi.
- İleri bir tarihte ödenmesi, böylelikle, bir türev, sözleşmenin UFRS 9 kapsamında olması kaydıyla, bir finansal araçtan ya da bir başka sözleşmeden kaynaklanabilmektedir.

Nakit olarak ödenebilen veya finansal olmayan kalemlerin kolayca nakde çevrilebildiği finansal olmayan kalemleri almaya veya satmaya yönelik bazı sözleşmeye dayalı haklar, finansal araçlar (örneğin bir türev) gibi muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, UFRS 9 uyarınca ilk defa finansal tablolara alma sırasında gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılacak olarak belirlenmedikçe, “zati kullanım” sözleşmeleri için geçerli değildir. Böyle bir hakkın sahibi, yukarıda tartışılan bir türevin üç özelliğini de karşılayıp karşılamadığını değerlendirmeli ve eğer öyleyse, bu hakkı bir türev olarak değerlendirmelidir (Örten, vd., 2018: 338,393).

Kripto varlıkları satmak ya da satın almak için sözleşmeye dayalı bir hak (örneğin, bir aracı kurumla ile gerçekleştirilen ileri vadeli bitcoin işlemi) kripto varlığın kendisi bir finansal araç olmasa bile, kripto varlığın kolayca nakde çevrilebilir olması ya da sözleşme uyarınca nakde çevrilmesi koşuluyla bir türev haline gelmesine imkân tanımaktadır. Bu durum, ticari bir iş modelindeki emtia sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine benzemektedir. Örneğin, petrolün kendisi bir finansal araç olmamasına karşın vadeli petrol sözleşmeleri UFRS 9 kapsamına girebilmektedir.

Türev araçların ölçümü, başlangıçta gerçeğe uygun değerden kaydedilmekte ve daha sonra satış veya elden çıkarma maliyetleri için herhangi bir kesinti olmaksızın kâr veya zarara yansıtılarak gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir. Bununla birlikte, nakit akışı riskinden korunma işleminde, riskten korunma aracı olarak belirlenen bir türev için, etkin korunma kısmına ilişkin gerçeğe uygun değer hareketleri, korunan kalem kâr veya zararı etkileyene kadar diğer kapsamlı gelirlerle birlikte kaydedilmektedir (Aygören ve Kurtcebe, 2019: 8).

Sonuçta, kripto varlıklar finansal araçlar olarak türev de dahil UMS7 ve UFRS 32ine göre muhasebeleştirilebilecektir, bunu kripto varlıkların türlerin ile ilgilidir, bazı ICO’lerin türü bir misal olarak kabul edilebilmektedir.

5.4. Stoklar

Stoklar, her ne kadar somut bir varlık olarak varsayılsa da UMS 2, stokların somut olmasını gerektirmemektedir. Bu standart, stokları belirli maddeler kapsamında bir varlık olarak tanımlamaktadır. Bu maddeleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Olağan bir iş akışı içinde satış için tutulan,
- Satış için üretim sürecinde tutulan,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda tüketilecek malzeme veya sarf malzemesi şeklinde tutulan stok.

Kripto varlıklar, işin olağan akışı içerisinde, örneğin bir emtia komisyoncusu ya da tüccar tarafından satılmak üzere tutulabilmektedir. Kripto varlıkların olağan iş akışı içinde satılıp satılmayacağı, sahibi için belirli gerçeklere ve koşullara bağlıdır. Uygulamada, kripto varlıklar

genellikle stok üretiminde kullanılmamaktadır ve bu nedenle üretim sürecinde tüketilecek malzeme ve sarf malzemeleri arasında sayılmamaktadır (Örten, vd., 2018: 42).

UMS 2, finansal araçlara uygulanmamaktadır. Bu nedenle, kripto varlığın finansal araç tanımını karşıladığı hallerde UMS 2 kapsamındaki stok yerine UFRS 9 kapsamında muhasebeleştirilmelidir.

Normalde UMS 2, maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden daha düşük bir ölçüm gerektirmektedir. Bununla birlikte, esas olarak fiyat dalgalanmalarından veya alım – satım makasındaki dalgalanmalardan kâr etmek için kripto varlıkları alıp satan komisyoncular / tüccarlar, kripto varlık stoklarını gerçeğe uygun değerden daha az satış maliyetleri ile ölçme kabiliyetine sahiptir (Procházka, 2018: 170).

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, eğer bir işletmenin esas faaliyeti içinde kripto para alım satımı yapıyorsa stok olarak muhasebeleştirilebilecektir. Stokların değerlemesinde aşağıdaki iki yöntem bulunmaktadır. Söz konusu yöntemlere ilişkin açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

5.4.1. Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanıyla Değerleme

Satın alınan kripto varlık stoklarının maliyetleri, tipik olarak satın alma fiyatı, geri alınmaz vergiler ve doğrudan stokun edinilmesiyle ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri (örneğin, Blockchain işletme ücretleri) içermektedir. Diğer maliyetler, stokların maliyetine, yalnızca kripto varlık stoklarının bugünkü konumuna ve durumuna getirilmesine katlanıldığı ölçüde dahil edilmektedir.

Üretim sürecinde, kripto varlıklara yönelik uygulanması söz konusu olmayan çeşitli üretim aşamaları arasında, depolama gerekli olmadığı sürece, stok maliyeti, beklenen satış maliyetlerinin yanı sıra depolama giderlerini de içermemektedir. Depolama maliyetlerine bir cüzdan ya da başka bir kripto para hesabı bulundurma maliyeti örnek olarak verilebilmektedir.

Net gerçekleştirilebilir değer, UMS 2’de işin olağan akışı içindeki tahmini satış fiyatı, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışın gerçekleştirilmesi için gerekli tahmini maliyetin çıkarılması ile tanımlanmaktadır. Stok olarak kaydedilen kripto varlıkların maliyeti, bu kripto varlıklar tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmişse (kripto varlığa veya uygulamasına yönelik ilginin azalması buna neden olabilir) veya satış fiyatları düşüyse geri alınamayabilir. Benzer şekilde, kripto varlık stokunun maliyeti, bunları satmanın tahmini maliyetleri arttıysa tam olarak geri kazanılamayabilir (Güncenme Gençoğlu, 2017: 12).

Kripto varlık stokuna sahip bir şirket, her raporlama döneminde net gerçekleştirilebilir değeri tahmin etmek durumundadır. Net gerçekleştirilebilir değer maliyetin altında olduğu durumlarda, stok net gerçekleştirilebilir değeri ile yazılmalıdır ve değer düşüşü kâr veya zarara kaydedilmelidir. Stok değerinde daha önce görülen bir düşüş, koşullar iyileştiğinde tersine çevrilebilmektedir. Ancak tersine çevirme işlemi, asla orijinal maliyetini aşmamalı ve önceden yazılmış olan tutarla sınırlı olmalıdır.

5.4.2. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Yukarıda da belirtildiği üzere, emtia komisyoncuları, emtia stoklarını satış maliyetleri düşürmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçebilmektedirler. Komisyoncu/tüccarlar, başkaları veya kendi nam ve hesaplarına emtia (mal) satın alan veya satan kişilerdir. Bu emtialar, esas olarak, yakın bir gelecekte satılmak ve fiyat veya makas aralığındaki dalgalanmalardan bir kâr elde etmek amacıyla elde edildiğinde, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden emtia stoku olarak sınıflandırılabilir (Alibhai, ve diğerleri, 2018: 141).

Bir komisyoncu/tüccar, stokunu satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçtüğünde, muhasebeleştirilen tutardaki herhangi bir değişiklik, dönemin kârına ya da zararına dahil edilmelidir. Bir kripto varlığın bir komisyoncu/tüccar olan sahibi, ilgili Blockchaindeki işlem maliyetlerini ve kripto varlığı nakde dönüştürmek için gereken diğer ücretleri de dikkate almalı ve kripto varlığı satmanın maliyetini her raporlama tarihinde uygun bir şekilde öngörmelidir. Bu ücretler, ilgili Blockchain’de mevcut işlem talebine bağlı olarak dönemden döneme dalgalanabilmekte ve bu dalgalanmalar kimi zaman önemli boyutlara varabilmektedir (Leopold ve Vollmann, 2019: 9; Alibhai, vd., 2018: 139).

5.5. Avanslar (Ön Ödeme)

Ön ödeme, işletmenin ya da şirketin mal veya hizmetlerini teslim etmeden önce gerçekleştirilen ödeme şeklinde kaydedilen bir varlık türüdür. Ön ödemeler, işletmeye ya da şirkete nakit, finansal varlık veya finansal araçların uygun koşullarda alım satım hakkı yerine gelecekteki mal veya hizmetlerin alımına yönelik bir hak sağladığı için finansal varlık olarak değerlendirilmemektedir. Bununla birlikte, bir kripto varlığın, sahibine kolayca nakde çevrilebilen bir dayanak varlığı satın alma veya bunu satma hakkı sağladığı durumlarda, türev kılavuzu uygun olabilmektedir.

Sahibine ileri vadede bir mal üzerinde hak sağlayan bir kripto varlık, elektronik bir çeşit ödemeyi ispatlayan elektronik belge niteliğindedir. Bir işletmenin ya da şirketin niyeti ve iş modeli, bu tür bir belge için uygun bir muhasebe etkinliği gerektirmektedir. İşletmenin ya da şirketin, dayanak malı teslim almak için kripto varlığı elinde tutma niyetinde olmaması halinde, bunun bir ön ödeme olarak muhasebeleştirilmesi genellikle uygun görülmemektedir ve maddi olmayan varlık kılavuzu dikkate alınmalıdır.

Ölçüme ilişkin olarak, UFRS’de, ön ödemelerin muhasebeleştirilmesi konusunda çok sınırlı bir kılavuz olduğu görülmektedir. Uygulamada, ön ödemeler genellikle maliyet üzerinden muhasebeleştirilmekte ve UMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca değer düşüklüğü testine tabi olmaktadır. UFRS’deki sınırlı kılavuz dikkate alındığında, bir işletmenin veya bir şirketin, bir muhasebe politikası geliştirmesi, bu politikayı benzer kalemlere ve raporlama dönemleri boyunca tutarlı bir şekilde uygulaması gerekmektedir (Deloitte, 2015).

5.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

UMS 38, varlığı, “geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen bir kaynak” şeklinde tanımlamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar bu grubun bir alt bölümünü oluşturmakta ve “fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan bir varlık” şeklinde tanımlanmaktadır.

Parasal varlık, elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilebilecek varlıklardır. Nakit veya finansal araç tanımını karşılamayan bir kripto varlık, genellikle parasal olmayan bir varlık olma özelliğine sahiptir (Leopold ve Vollmann, 2019: 8).

5.6.1. UMS 38’in Kapsamı

Maddi olmayan duran varlıklar, başka bir standardın kapsamına girdikleri durumlarda (örneğin UMS 32 kapsamındaki bir finansal varlık tanımına uyan kripto varlıklar veya UMS 2 kapsamında normal iş akışı dahilinde satış için tutulan kripto varlıklar), UMS 38 kapsamında muhasebeleştirilmemelidir. UMS 38, faaliyetlerin veya işlemlerin farklı bir şekilde ele alınması gerekebilecek muhasebe sorunlarına yol açacak kadar özelleşmiş hallerde, bunların kapsam dışında bırakılabileceğini bildirmektedir. Bu standart, maden çıkarma endüstrilerinde, petrol, gaz ve maden yataklarının araştırılması veya geliştirilmesi ya da bunların çıkarılmasına yönelik harcamaların muhasebesi ve sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi için geçerli değildir (Örten, vd., 2018: 242).

5.6.2. Maddi Olmayan Duran Varlığın Tanımı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), maddi olmayan duran varlıkların temel özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır:

- İşletme tarafından kontrol edilmektedirler.
- İşletme için gelecekte ekonomik faydalar sağlamaktadırlar.
- Fiziksel varlık söz konusu değildir.
- Tanımlanabilirdir.

Bu özelliklere sahip bir kalem, işletmenin bu varlığı neden elinde tuttuğuna bakılmaksızın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilir.

Kontrol – Kontrol, başkalarının bu faydalara erişimini kısıtlama ve bir kalemin gelecekteki ekonomik faydalarını elde etme gücüdür. Kontrol, normalde yasal haklarla kanıtlanmaktadır, ancak,

UMS 38, işletmenin ekonomik faydalara erişimi başka bir şekilde kontrol edebildiği durumlarda bunun gerekli olmadığını açıklamaktadır.

UMS 38, yasal hakların olmadığı hallerde, benzer sözleşme dışı kalemler için takas işlemlerinin varlığının, işletme ya da şirketin, beklenen ileri vadeli ekonomik faydaları kontrol edebildiğine dair kanıt sağlayabileceğini ifade etmektedir.

Gelecekteki Ekonomik Faydalar – Çoğu kripto varlık, ekonomik faydalara için sözleşmeye dayalı bir hak sağlamamaktadır. Bunun yerine, ekonomik faydaların gelecekteki bir satıştan, istekli bir alıcıya satıştan ya da kripto varlığın mal veya hizmetlerle takas edilmesinden kaynaklanması muhtemeldir.

Fiziksel Varlığın Yokluğu – Kripto varlıklar dijital temsiller olduğu için doğaları itibarıyla fiziksel varlığa sahip değildir.

Tanımlanabilirlik – Bir varlığın tanımlanabilir olması için, maddi olmayan duran varlıktan ayrılabilir olması yani hamilinden ayrı olarak satılabilir ya da devredilebilir olması gerekmektedir. Bununla birlikte, varlığın, sözleşmeden doğan veya diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir. Çoğu kripto varlık, istekli bir alıcıya serbestçe aktarılabilir olduğundan, genellikle ayrılabilir olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde, sözleşmeden doğan haklardan kaynaklanan kripto varlıklar da genellikle ayrılabilir olarak kabul edilmektedir (KGGK, 2018: 4-7).

5.6.3. Maddi Olmayan Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlık, yalnızca gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye ya da şirkete girişinin muhtemel olduğu ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği hallerde muhasebeleştirilmektedir. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar, normal olarak UMS 38'in maliyetinin gelecekteki ekonomik faydaların beklentisini yansıttığını varsaydığı için muhasebeleştirilebilmektedir. Bu nedenle, işletme, zamanlama ve tutar konusunda herhangi bir belirsizlik söz konusu olsa dahi, her zaman bu maddi olmayan duran varlıklardan gelecekteki ekonomik faydaların sağlanabileceğini beklemektedir (SOCPA, 2018: 18).

5.6.3.1. İlk Muhasebeleştirme (İlk Ölçüm)

Maddi olmayan varlıklar, başlangıçta, maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Kripto varlıkları edinmenin maliyeti, tipik olarak, eğer varsa ticari indirimler ve tenzilatların düşülmesinden sonra, satın alma fiyatının ve Blockchain işlem ücretlerin toplamı ile ilgili işlem maliyetlerini içermektedir. Bir maddi olmayan duran varlığın başka bir parasal olmayan varlık karşılığında edinilmesi durumunda, maliyet gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir. İşlem ticari özden yoksun olmadıkça veya edinilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği sürece. Bu tür durumlarda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, vazgeçilen varlığın defter değeri olarak ölçülmektedir (Grant Thornton, 2018: 7).

5.6.3.2. Sonraki Ölçüm (Dönemsonu Değerleme)

UMS 38 kapsamında, maddi olmayan duran varlıklar için, iki adet sonraki ölçüm yaklaşımı vardır. Bunlar:

- Maliyet yöntemi
- Yeniden değerlendirme yöntemi.

Bir şirket ya da işletmenin farklı türdeki kripto varlık türlerini elinde bulundurduğu hallerde, farklı kripto varlıkların sağladığı hakların ve temel ekonomik özelliklerinin büyük ölçüde değişmesinden dolayı, bunların farklı maddi olmayan duran varlık sınıfları oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Maliyet Yöntemi

UMS 38 kapsamındaki maliyet yönteminde, sonraki ölçümün, herhangi bir amortisman ya da değer kaybı kaynaklı maliyetlerin düşülmesinden sonra gerçekleştirilmesi gereklidir.

Faydalı Ömür ve Amortisman: Bitcoin gibi çoğu kripto varlığın bir son kullanma tarihi yoktur ve nakit veya diğer mal veya hizmetlerin edinimi için istekli bir karşı tarafla değiştirilebilecekleri süre için de öngörülebilir bir sınır söz konusu değildir. Bu nedenle bir hamilin, böyle bir kripto varlığın işletme ya da şirketi için net nakit girişi oluşturmasının beklendiği süre için öngörülebilir bir sınır olup olmadığını göz önünde bulundurması gerekmektedir. Ancak, sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların en az yılda bir kez ve değer düşüklüğü belirtisi olduğu anlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir (ACCA, 2019).

Bir kripto varlığın, sahibi için net nakit girişi oluşturması için öngörülebilir bir sınır varsa, kripto varlığın faydalı ömrüne yönelik bir öngörü geliştirilmeli ve kripto varlığın maliyeti de kalıntı değer tutarı düşülerek, öngörülen faydalı ömür boyunca amortize edilmelidir. Ek olarak, değer düşüklüğüne yönelik herhangi bir belirti söz konusu olduğunda, kripto varlık UMS 36 kapsamında belirtilen değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

Değer Düşüklüğünün Tersine Çevrilmesi: Maddi olmayan duran varlıklara yönelik gerçekleştirilen değer düşüklüğü testi ile bu varlıkların değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilirse, hamil, maddi olmayan duran varlığın defter değerini, geri kazanılabilir tutarına getirmeli ve ilgili dönem için kâr ve zarara yansıtması gerekmektedir (ACCA, 2019).

Daha sonraki dönemlerde, hamil, değer düşüklüğü kaybının artık mevcut olmayabileceğine (veya zararın azalmış olabileceğine) dair bir gösterge olup olmadığını değerlendirmeli ve eğer öyleyse, geri kazanılabilir tutarı belirlemelidir. UMS 36, varlık sahibine, güncellenmiş defter değerinin varlığın orijinal maliyetinden daha önce herhangi bir değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ve bunun muhasebeleştirilmemesi koşuluyla, kaydedilecek olan amortisman eksikliğini aşmamasını dikkate alınarak, değer düşüklüğünün iptalini kaydetmesine izin vermektedir.

Yeniden Değerleme Yöntemi

İşletme, yeniden değerlendirme yöntemini ancak gerçeğe uygun değerler aktif bir piyasaya atıfta bulunarak belirlenmesi durumunda uygulayabilmektedir. Aktif piyasa, UFRS 13 – Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü kapsamında şu şekilde tanımlanmaktadır: “Varlık veya yükümlülük için işlemlerin, sürekli olarak fiyatlandırma bilgisi sağlamak adına yeterli sıklıkta ve hacimde gerçekleştiği bir piyasa.”

UMS 38’de, maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin dolaylı olarak belirlenmesini mümkün kılan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Örneğin, bir şirket birleşmesinden dolayı edinilen maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesi için uygulananlar gibi değerlendirme teknikleri ve finansal yöntemlerin kullanılması ile bir belirlemenin yapılmasına izin verilmemektedir (Daniel ve Green, 2018: 20).

Sonuç olarak, aktif bir piyasada, özdeş bir varlık için gözlemlenebilir bir fiyat yoksa (yani UFRS 13 kapsamında Seviye – 1 fiyatı), varlık sahibi, tutulan kripto paralara maliyet yöntemini uygulamak durumunda olacaktır. Yeniden değerlendirme modeline göre, maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden müteakip amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının çıkarılmasıyla ölçüm sağlanmaktadır (McGuire ve Massoud, 2018: 8).

Maddi olmayan duran varlığın başlangıç maliyetini aşan gerçeğe uygun değerdeki net artış, diğer kapsamlı gelir yoluyla yeniden değerlendirme hesabına kaydedilmektedir. Maliyetin altında net bir düşüş, kâr veya zarar olarak kaydedilir. Kümülatif yeniden değerlendirme karşılığı (yedeği), bilanço dışı bırakıldıktan sonra ve muhtemelen yeniden değerlendirilmiş tutara ilişkin ek amortismanın varlık kullanıldıkça dağıtılmamış kârlara aktarılması ile doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılabilir. Ancak, UMS 38, yeniden değerlendirme fonunun kâr veya zarar yoluyla transfer edilmesine izin vermemektedir.

6. KRİPTO PARANIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE YÖNELİK IASB KARARI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) talebine istinaden, UFRS Yorumlama Komitesi, 2019 yılının Haziran ayında, mevcut UFRS standartlarının kripto varlıkların bir alt kümesi olan kripto paralar üzerinde nasıl uygulanması gerektiği hakkında bir gündem kararı yayınlamıştır. Komite, bir kripto para biriminin, hamilinden ayrılıp, ayrı ayrı satılabilmesi veya devredilmesi ve parasal bir varlık olmaması nedeniyle, yeni sahibine sabit veya belirlenebilir sayıda para birimi alma hakkı sağlamaması nedeniyle, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar kapsamındaki **maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığını bildirmiştir**. UFRS Yorumlama Komitesi, **kripto para birimlerinin olağan iş akışı dahilinde satış için tutulmadıkları sürece UMS 38 kapsamında muhasebeleştirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır**. Bu durumda UMS 2 Stoklar kapsamı da geçerli olmaktadır. Gündem kararı, ayrıca, kripto para birimleri ile ilgili olabilecek mevcut UFRS standartları kapsamında açıklama gereklilikleri hakkında da yol göstermektedir (IFRS Interpretations Committee - IFRIC, 2019: 2).

IASB'nin Muhasebe Standartları Danışma Forumu (ASAF), Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan bir makaleye dayanarak ilk olarak Aralık 2016'da "dijital para birimleri" konusunu ele almıştır (Venter, 2018: 4). Ocak 2018'deki IASB toplantısında Kurul, araştırma gündeminin bir parçasını oluşturabilecek belirli emtia türlerini, dijital para birimlerini ve emisyon tahsisatlarını içeren bazı işlemleri tartışmıştır. Nisan 2018'de ASAF, diğerlerinin yanı sıra, ASAF üyelerinin yargı alanlarında dijital para birimlerinin yaygınlığını değerlendirmiş ve dikkate alınması gereken potansiyel standart belirleme projeleri hakkında IASB'ye tavsiyelerde bulunmuştur. 2018 yılının temmuz ayında, IASB, UFRS Yorumlama Komitesinden, bir işletmenin kripto para birimleri ve İlk Para Arzı (ICO) sahipliklerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesinde mevcut UFRS Standartlarının nasıl uygulanabileceği konusunda bilgi vermesini istemiştir. 2018 yılının Eylül ayında ise Komite, mevcut UFRS standartlarının kripto para ve ICO varlıklarına uygulanmasının yanı sıra IASB tarafından standart belirleme etkinliği olasılığını ele almıştır. Kasım 2018'de IASB, çalışma planına kripto para varlıklarına veya ilk madeni para tekliflerine ilişkin bir proje eklemeye, bunun yerine kripto varlıklarının gelişimini izlemeye karar vermiştir. IASB, Komiteden, kuruluşların mevcut UFRS standartlarını kripto para birimlerine nasıl uyguladıklarına dair bir gündem kararı yayınlamayı düşünmesini istemiştir (IASB, 2018: 14-17). Komite, daha fazla tartışmanın ardından, Mart 2019'da geçici gündem kararını yayınlamış ve Haziran 2019'da alınan görüş yazışmalarını değerlendirdikten sonra, bu konuda bir gündem kararı yayınlamıştır.

Gündem Kararının Kapsamı

Yorumlama Komitesi, mevcut UFRS standartlarının kripto para birimlerine nasıl uygulanacağını kapsamlı bir şekilde ele almıştır. Komite, bir dizi kripto varlık tanımlamıştır. Bu bağlamda gerçekleştirilen çalışmaların amacı doğrultusunda, UFRS Yorumlama Komitesi, gündem kararında, kripto varlıkların bir alt kümesi olarak ele aldığı "kripto paraların" aşağıdaki özelliklerin tümüne sahip olması gerektiğini bildirmiştir. Bu özellikler şu şekilde sıralanmaktadır:

- Güvenlik açısından kriptografinin kullanıldığı, bir dağıtık deftere kaydedilen dijital veya sanal para birimi olması,
- Bir yetkili otorite tarafından veya yargısal olarak yetkilendirilmiş bir başka kurum tarafından verilmemiş/sağlanmamış olması,
- Hamili ile başka taraf arasında bir sözleşmeye yol açmamış olması.

Kripto para birimleri için hangi UFRS standartlarının geçerli olduğu konusuna gelince; UFRS, UMS 2 kapsamındaki stoklar, maddi olmayan duran varlıkları içermektedir. Çünkü bu standart, stok öğelerini varlıklar olarak tanımlamaktadır. UFRS Yorumlama Komitesi bu sonuca varırken şu hususları dikkate almıştır (Yatsyk, 2018: 57):

- Olağan iş akışı içinde satış için tutulan,
- Satış için üretim sürecinde tutulan,

- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda tüketilecek malzeme veya sarf malzemesi şeklinde tutulan kripto paralar.

Kripto Para Birimi Varlıklarının Tutulması (Bulundurulması): UFRS Yorumlama Komitesi, bir işletmenin olağan iş akışı dahilinde satış için kripto para birimleri bulundurabileceğini bildirmektedir. Bu durumda, **bir kripto para birimi varlığı, şirket ya da işletme için stoklar olarak kabul edilmekte** ve buna göre UMS 2 kapsamında bulunmaktadır.

Yorumlama Komitesi, ayrıca, bir işletmenin kripto para komisyoncusu/tüccarı olarak hareket edebileceğini ifade etmiştir. Bu durumda, işletme, kripto para stoklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçen emtia komisyoncusu/tüccarı için geçerli olan UMS 2 hükümlerini dikkate almak durumundadır (Venter, 2018: 14).

Komisyoncu/tüccarlar, başkalarının ya da kendilerinin nam ve hesabına mal alıp satan kişilerdir. Bahsedilen stoklar, esas olarak yakın gelecekte satış yapmak ve fiyat dalgalanmaları, makas aralıkları değişiklikleri gibi durumlardan kâr elde etmek amacıyla edinilmektedir. Maddi olmayan duran varlık tanımı UMS 38 kapsamında, “fiziksel nitelikleri olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan bir varlık” olarak bildirilmektedir. Bir varlık, ayrılabilir nitelikteyse veya sözleşmeden doğan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan özellikte ise tanımlanabilir olarak nitelendirilmektedir. Bir varlık, işletmeden ayrılabiliriyorsa, bölünebiliyorsa, tek başına veya ilgili bir sözleşme kapsamında tanımlanabilir varlık ya da borçla birlikte satılabiliyorsa, devredilebiliyorsa, lisanslanabiliyorsa, kiralanabiliyorsa veya takas edilebiliyorsa o varlığın ayrılabilir olduğunu belirtmek mümkündür. UMS 21 – Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkisi başlığı altında parasal olmayan bir kalemin temel özelliğinin sabit veya belirlenebilir sayıda para birimi alma hakkının ya da teslim etme yükümlülüğünün olmadığını bildirmektedir. **UFRS Yorumlama Komitesi, bir kripto para biriminin birtakım gerekçelerle UMS 38’de bildirilen maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığını bildirmiştir.** Bu gerekçeler şu şekilde sıralanabilmektedir:

- (a) Hamilinden ayrılıp, ayrı ayrı satılabilir veya devredilebilir,
- (b) Hamiline sabit veya belirlenebilir sayıda para birimi alma hakkını veremez.

UMS 38’in kapsamı, aşağıdakiler dışında tüm maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesinde geçerlidir:

- Başka bir UFRS standardı kapsamında olanlar,
- UMS 32 – Finansal Araçlar başlığı altında, Sunum kapsamında tanımlanan varlıklar,
- Arama ve değerlendirmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (UFRS 6 – Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Kapsamındaki varlıklar),
- Minerallerin, petrolün, doğal gazın ve benzeri yenilenebilir olmayan kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılması için yapılan harcamalar.

Buna göre, UFRS Yorumlama Komitesi, bir kripto para biriminin, UMS 32 kapsamında bildirilen bir finansal varlık tanımını karşılamadığını veya başka bir standart kapsamında olup olmadığını da tartışma gereği görmüştür (EY, 2019, s. 3).

Bu kararın nedenleri; kripto paranın nakit olmaması, başka bir işletmenin Özkaynak aracı olmaması, hamili için sözleşmeye dayalı bir hak doğurmaması ve hamilinin kendi Özkaynak araçlarında ödenecek bir sözleşme olmamasıdır.

UFRS, bazı kripto para birimlerinin, belirli mal veya hizmetler karşılığında kullanılabileceğini belirtmektedir. Ancak, mal veya hizmetlerin fiyatlandırılmasında bir değişim aracı ve para birimi olarak tercih edilen herhangi bir kripto para biriminin, tüm işlemlerin ölçülmesinde ve finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinde esas teşkil edecek ölçüde dikkate alındığını söylemek mümkün değildir.

Bir kripto para birimi, maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığından ve ilgili kapsam istisnaları geçerli olmadığından, kripto para birimi varlıkları, olağan iş akışı içinde satış için tutulmadıkları sürece UMS 38 kapsamında muhasebeleştirilmelidir, diğer halde UMS 2 geçerli olmaktadır (EY, 2018: 21).

UFRS standartları tarafından aksi yönde gerekli kılınan açıklamalara ek olarak, bir işletmenin, UMS 1- Finansal Tabloların Sunumu kapsamı uyarınca, finansal tablolarının anlaşılmasıyla ilgili her türlü ek bilgiyi açıklaması gerekmektedir. Özellikle, Yorumlama Komitesi, kripto para birimleri bağlamında birtakım açıklama gerekliliklerine dikkat çekmektedir. Bu gereklilikleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Bir işletme, aşağıdaki gereklilikler doğrultusunda ilgili açıklamaları sağlamalıdır:
 - (a) İşin olağan akışı dahilinde satış için tutulan kripto para birimleri için UMS 2,
 - (b) Uygulanabilir hallerde UMS 38.
- Bir şirket ya da işletme, kripto para varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüyorsa, UFRS 13- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü kapsamında geçerli açıklama gerekliliklerini belirtmelidir.
 - UMS 1'in 122'nci paragrafını uygulayan bir işletme, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olan yetkili otoritelere tabi ise, yönetiminin kripto para varlıklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak aldığı kararlar ve sahip olduğu yetkiler doğrultusunda gerekli açıklamaları yapmalıdır.
 - UMS 10- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, bir işletmenin, olayın niteliğine ilişkin bilgiler ve bunun finansal etkisinin bir tahmini (veya böyle bir tahminin yapılamayacağına dair bir açıklama) dahil olmak üzere, düzeltme gerektirmeyen önemli olayların ayrıntılarını açıklamasını gerektirmektedir. Örneğin, kripto para birimleri bulunduran bir şirket ya da işletme, raporlama döneminden sonra, bu varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek kadar önemli olup olmadığını değerlendirmek durumundadır (IFRS Interpretations Committee - IFRIC, 2019).

SONUÇ

Kripto varlık çok geniş bir terimdir ve kripto para, kripto varlıkların bir türüdür. Para biriminin gelişmesiyle birlikte muhasebe talebi de artmıştır. Kripto paraya ait özel bir muhasebe standardı hâlâ yoktur. Ancak UFRS'ye göre kripto para nakit olarak değerlendirilememektedir. Çünkü kripto parayı ihraç edenlerin bu varlığa yasal para statüsü verme yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan UMS-7 nakde eşdeğer varlıkların sunumunu belirlemekte ve bir varlığın muhasebeleştirilmesini veya ölçülmesini belirlememektedir. Bu nedenle, bir kripto varlığın sunum amacıyla nakit eşdeğeri olarak kabul edilebilmesi için geçerli muhasebe standardına göre sınıflandırılması ve ölçülmesi gerekmektedir. Bu bakımdan kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirilebileceğini varlığın türüne ve niteliğine bağlıdır.

UFRS Yorumlama Komitesi (2019) gündem kararında kripto paranın finansal varlık olmadığı belirtilmiştir. Netice itibarıyla kripto parayı muhasebeleştirme için işletmenin esas faaliyetini ne olduğunu bakmak gerekmektedir. Bir işletmenin esas faaliyeti kripto para alım satımı ise (kripto borsaları ve brokerliği gibi) UMS-2'ye göre stok olarak muhasebeleştirilecektir. Öte yandan eğer bir işletme kripto para satın almış ve işletmenin esas faaliyeti kripto para ticareti değilse, bu kripto para UMS-38'e göre maddi olmayan varlık olarak muhasebeleştirilecektir. IASB Komitesi talimatları uyarınca, kripto varlıklar yalnızca bulundurma amacıyla kullanılmadıkları sürece ve UMS-2 stok standardına göre işleme tabi tutulmadıkça hem muhasebe kayıtlarında hem de açıklamalarda UMS-38 maddi olmayan duran varlıklar standartlarına göre değerlendirilmelidir.

Kripto varlıkların kullanıldığı tüm muhtemel alanların ele alındığı; doğru, kesin ve özel bir standarda ihtiyaç duyulmaktadır. Kripto para teknolojileri çok hızlı bir şekilde geliştiği ve sürekli güncellendiği için, mevcut standartlar yeterli olmamaktadır. Bu nedenle araştırmacılar tarafından kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda özel (spesifik) bir standart düzenlenmesi önerilmektedir.

KAYNAKLAR

- ACCA. (2019). *Accounting for cryptocurrencies*. ACCAGlobal: <https://www.accaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/cryptocurrencies.html> Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2020.
- Alibhai, S., Bakker, E., Balasubramanian, T. V., Bharadva, K., Chaudhry, A., Coetsee, D., Yeung, P. (2018). *Interpretation and Application of IFRS Standards*. Cornwall: John Wiley & Sons, Inc.
- Aygören, H., & Kurtcebe, E. (2019). Türev Finansal Araçların Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, Ekim, ss. 1-16. doi:10.25095/mufad.625644
- BDO. (2019). *Cryptocurrency: The Top Things You Need To Know*. BDO USA, LLP.
- coingecko.com. (2021). *coingecko*. coingecko: <https://www.coingecko.com/> Erişim Tarihi: 10 Haziran 2021.
- Coinlore. (2021). *Live Cryptocurrency Prices & Coin Market Caps*. <https://www.coinlore.com/> Erişim Tarihi: 10 Haziran 2021.
- CoinMarketCap. (2021). *Today's Cryptocurrency Prices by Market Cap*. <https://coinmarketcap.com/> Erişim Tarihi: 10 Haziran 2021.
- Cryptocurrency/Wikipedia*. (2020). <https://en.wikipedia.org/wiki/Cryptocurrency> Erişim Tarihi: 3 Şubat 2020.
- Daniel, J. G., & Green, A. (2018). *IFRS (#) — Accounting for crypto-assets*. London: EYGM Limited.
- Deloitte. (2005). *TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum*. https://www.verginet.net/dtt/1/TMS32FinansalAraclarSunum_10083.aspx Erişim Tarihi: 14 Mart 2020.
- Deloitte. (2015). *IAS 36 — Impairment of Assets*. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36> Erişim Tarihi: 15 Şubat 2020.
- EY. (2018). *Applying IFRS Accounting by holders of crypto assets*. London: EYGM Limited.
- EY. (2019). *Holdings of cryptocurrencies*. London: EYGM Limited.
- Fernandes, J., Fields, B., Ward, K., Werling, R., & Wildenborg, I. (2018). *Blockchain and Digital Currencies Challenge Traditional Accounting and Reporting Models*. KPMG LLP.
- Floris, S. (2020). *Mobile Payment Apps in China for International Students*. <https://www.china-scholar.com/mobile-payment-apps-in-china-for-international-students/> Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2020.
- Golden, T. W., Skalak, S. L., & Clayion, M. M. (2006). *A Guide To Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons, INC.
- Grant Thornton. (2018). *IFRS Viewpoint Accounting for Cryptocurrencies - the basics*. Grant Thornton International Ltd.
- Grant, C. (2018). *A decade before crypto, one digital currency conquered the world — then failed spectacularly*. <https://thehustle.co/beenz-pre-bitcoin-digital-currency> Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2020.
- Gül, H. (2018). Blokzincir (Blockchain) Teknolojisi ve Muhasebe. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Yenilikçi Yaklaşımlar Cilt 3* (ss. 186-195). içinde Ankara: GECE AKADEMİ.
- Gültekin, Y., & Bulut, Y. (2016). Bitcoin Ekonomisi: Bitcoin EkoSisteminden Doğan Yeni Sektörler ve Analizi. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), ss. 82-92.

- Güncenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, ss. 1-24.
- Hennessy, K. (Dü.). (2014). *How Money Works*. New York: Dorling Kindersley.
- Higgins, S. (2014, Aralık 1). *3 Pre-Bitcoin Virtual Currencies That Bit the Dust*. <https://www.coindesk.com/3-pre-bitcoin-virtual-currencies-bit-dust> Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2020.
- Hileman, G., & Rauchs, M. (2017). *Global Cryptocurrency Benchmarking Study*. Cambridge center for alternative finance.
- Horowitz, J., While, T., & Virgilio, R. (2018). *Compliance with Regulatory Obligations*. KPMG.
- Humaidat, J. (2014). *Khabir Al-Ma"aiyer Al-Duvvaliya Li İ"dad Al kavaym Al-Maliya [Finansal tabloların hazırlanması için UFRS Uzmanı] IFRS EXPERT*. Amman: International Arab Society of Certified Accountants (IASCA).
- IASB. (2018). Transactions involving commodities and cryptocurrencies. Temmuz, London.
- IFRS Interpretations Committee - IFRIC. (2019, Haziran 21). Holdings of Cryptocurrencies—Agenda Paper 12. London.
- International Securities Services Association (ISSA). (2018). *Infrastructure for Crypto-Assets: A Review by Infrastructure Providers*. Zurich: International Securities Services Association.
- KGK. (2018). TMS 32 : Finansal Araçlar : Sunum. Türkiye. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_32_2018.pdf Erişim Tarihi: 2 Aralık 2019.
- KGK. (2018). TMS 38 : MADDİ OLMAYAN DURAN. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf> Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- Leopold, R., & Vollmann, P. (2018). *Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS*. PWC.
- Leopold, R., & Vollmann, P. (2019, Aralık). Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS. PWC. tarihinde <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf> Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- Massad, T. G. (2019). *It's Time to Strengthen the Regulation of Crypto-Assets*. Washington DC: The Brookings Institution.
- McGhee, M., & Grant, S. (2019). *Audit and technology*. London: the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/audit-and-tech/pi-audit-and-technology.pdf Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- McGuire, R., & Massoud, M. (2018). *An Introduction to Accounting for Cryptocurrencies*. Chartered Professional Accountants of Canada.
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system.
- Nunn, L., McGuire, B., Whitcomb, C., & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigators. *Journal of Business And Economics Research*, 4üncü(2). doi:<https://doi.org/10.19030/jber.v4i2.2631>
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi yayın evi.

- Oyedokun, G. E. (2013). An Assessment of the Role of Forensic Accountants in Litigation Support Services (An Explanatory Approach). *SSRN Electronic Journal*, ss. 1-24. doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2410664>
- Procházka, D. (2018). Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18, ss. 161-188.
- PWC. (2017). IFRS 9, Financial Instruments ; Understanding the basics. PWC. <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-9/ifrs-9-understanding-the-basics.pdf> Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- Quest, M. (2018). *Cryptocurrency Investing Success: Your Guide to Maximizing the Investing Potential of Bitcoin, Ethereum, Altcoins and Other Cryptocurrencies*. CreateSpace Independent Publishing Platform.
- Retief, E. (2018). Accounting for Cryptocurrency. *Profissionnal Accountant* (38), s. 10-12. <https://www.saipa.co.za/wp-content/uploads/2019/04/Cryptocurrency-article.pdf> Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- Smith, C. (2018, Temmuz). Transactions involving commodities and cryptocurrencies. IFRS/IASB. www.ifrs.org Erişim Tarihi: 16 Şubat 2020.
- SOCPA. (2018). Muhtasar Al-Ma'ayeer Al-Dualiya Liil' takrir Al-Mali [UFRS özeti]. SOCPA.
- Trimborn, S., Li, M., & Härdle, W. K. (2017). Investing with cryptocurrencies - A liquidity constrained investment approach. *SFB 649: ECONOMIC RISK*, Temmuz, ss. 1-28.
- Venter, H. (2018). Digital currency – A case for standard setting activity. *EEG Meeting, May 2018, Agenda Paper 2D*, ss. 1-25. The Australian Accounting Standards Board (AASB).
- Yatsyk, T. (2018). Methodology Of Financial Accounting Of Cryptocurrencies According To The IFRS. *European Journal of Economics And Management*, 4(6), ss. 53-60.

FİNANSAL GELİŞMİŞLİK DÜZEYİNİN FİRMALARIN FİNANSAL KISITLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Hilal KARAHASANOĞLU

Öğr. Gör., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, SBMYO, Mülkiyet Koruma ve Güvenlik Bölümü,
hilalkarahasanoglu@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3983-7388

Emin Hüseyin ÇETENAK

Doç. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İİBF, Finans ve Bankacılık Bölümü, Niğde,
cetenak@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-2900-4948

FİNANSAL GELİŞMİŞLİK DÜZEYİNİN FİRMALARIN FİNANSAL KISITLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

ÖZET

Firmaların finansman kaynağına kolaylıkla erişebilmesi ülkelerin finansal gelişmişlik düzeyi açısından önemli bir göstergedir. Firmalar genellikle içsel fon olanaklarına bağlı olarak yatırım ve finansman kararları almaktadırlar. Bunun başlıca nedenlerinden biri aksak piyasalarda ortaya çıkan asimetrik bilgi problemidir. Bu tür piyasa aksaklıkları dış finansman maliyetleri ile iç finansman maliyetleri arasındaki farkın yüksek olmasına neden olur. Yüksek finansal gelişmişlik düzeyi, piyasa aksaklıklarının giderilmesini sağlayarak, firmaların dışsal fon maliyetlerini azaltıp, içsel fonlara olan bağımlılığını düşürüp, yatırım yapma olanağını artırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, finansal gelişmişlik düzeyinin firmaların finansal kısıtları üzerinde etkisi olup olmadığını tespit etmektir. Çalışmada 20 farklı ülkenin menkul kıymet borsalarında işlem gören 1264 sanayi işletmesinin 2009-2019 yılları arasındaki verilerinden faydalanılmıştır. İki aşamalı olarak gerçekleştirilen analizin ilk aşamasında ülkeler finansal gelişmişlik seviyeleri göz önüne alınarak kümeleme analizi yapılmış ve iki gruba ayrılmıştır. Daha sonra her bir grup için şirket yatırımlarının nakit akışlarına duyarlılığı tespit edilmiştir. Bulgular, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi arttıkça firmaların yatırımlarında içsel fonlara olan bağımlılığın azalacağını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Gelişmişlik, Finansal Kısıt, Piyasa Başarısızlıkları, Sistem GMM.

JEL Sınıflandırma Kodları: G20, G32, O16

THE EFFECT OF FINANCIAL DEVELOPMENT ON FIRM'S FINANCIAL CONSTRAINTS

ABSTRACT

Access to finance of firms is an important indicator for the financial development level of the countries. Firms usually make investment and financing decisions based on internal funding opportunities. One of the main reasons for this is the problem of asymmetric information that emerges in the imperfect capital markets. Such market failures result in a high difference between external financing costs and internal financing costs. The higher level of financial development ensures the elimination of market imperfections, decreasing the external fund costs of firms, decreasing their dependence on internal funds and increasing their investment opportunities.

The purpose of the study to investigate the effects of financial development level on financial constraints of firms. In this context, the data of 1264 industrial companies traded in the stock exchanges of 20 different countries between 2009-2019 were used in the study. Our analysis performed in two stages. In the first stage, 20 countries were divided into two groups, taking into account their financial development levels. Then, for each group, the sensitivity of cash flows to the corporate investments was determined using the system version of the GMM. The analysis results indicate that firms operating in a financially developed market face less financial constraints.

Keywords: Financial Constraint, Financial Development Level, Market Failures, System GMM.

JEL Classification Codes: G20, G32, O16

1. GİRİŞ

Finansal piyasaların firmaların kaynaklara ulaşmasında son derece etkin ve önemli bir rolü vardır. Gelişmiş finansal piyasalarda firmalar uygun kaynaklara yönelerek yatırım kararlarını geciktirmeden ve istediği zaman yerine getirebilir. Kaynakların yetersiz ve kaynaklara erişilmesi zor olduğu durumlarda firmalar yapmak istedikleri yatırımların finansmanını kendi iç kaynaklarıyla gerçekleştirmeye çalışacaktır. Böyle bir durumda firmaların yeterli iç kaynağa sahip olabilmek için belirli bir süre beklemesi gerekebilir. Bu zaman içerisinde yatırımın gecikmesinden dolayı firmalar yatırım kararlarını ertelemek ya da yatırımdan tamamen vazgeçmek durumunda kalabilmektedirler (Çetenak ve Vural, 2015). Bu tür sorunlar doğal olarak firmaların yatırımlarını ve büyümesini olumsuz etkileyebilir.

Finansal piyasalarda meydana gelen problemler firmaların ihtiyacı olan fonlara istedikleri zaman ulaşamamasına ve yatırımların daralmasına sebep olmaktadır. Ortaya çıkan finansal sorunlara bağlı olarak piyasada artan belirsizlik ve buna bağlı olarak risk artışı, finansal kurumların firmalara verdikleri kredi miktarını azaltmasına neden olmaktadır.

Yatırımların nakit akışlarına duyarlı olması finansal kısıt göstergesidir. Çalışmada finansal kısıtların olduğu bir piyasada finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla birlikte firmaların karar verme mekanizmalarının bu durumdan nasıl etkilendiği araştırılacaktır. İlgili literatür incelendiğinde finansal kısıtla ilgili birçok çalışma yapıldığı gözlemlenmiştir. Finans literatüründe finansal kısıt ile ilgili öncül olarak kabul edilen çalışma Fazzari, Hubbard ve Petersen (1988)'in çalışmasıdır. Çalışmada, firmaların yatırım davranışları ile nakit akışı, Tobin q ve satışlar arasında nasıl bir ilişki olduğu incelenmiştir. Tobin q değeri finansal kısıtın bir göstergesi olarak uzunca bir süre literatürde yerini almış zamanla bu değişkene ek olarak nakit akışı değişkeni de eklenmiştir. Firmaları finansal kısıtı olan veya finansal kısıtı olmayan firmalar olarak gruplandırırken, firmaların büyüklüğü, yaşı, temettü ödemeleri, bir işletme grubuna bağlı olup olmaması, sermaye yapısı, ortaklık yapısı, işletmenin dahil olduğu grup içerisinde banka olup olmaması gibi birçok ölçüt değerlendirilmiştir.

Finansal kısıtların firmaların yatırım kararları üzerindeki rolünü inceleyen geniş bir ampirik literatür vardır. Son yıllarda nakit akışlarının firmaların yatırım kararlarının belirleyicisi olup olmadığı ve bu durumun da bir finansal kısıt göstergesi olup olmadığı incelenmesine ağırlık verilmiştir. Yatırımların nakit akışlarına duyarlılığı, bilgi asimetrisinden doğan finansal piyasa aksaklıklarından kaynaklanmaktadır. Bu araştırma kapsamında “Finansal gelişmişlik düzeyinin firmaların finansal kısıtları üzerinde nasıl bir etkisi vardır?” sorusuna cevap aranacaktır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi arttıkça finansal kısıtların azalacağı hipotezini test etmektir.

Finansal gelişmişlik düzeyinin firmaların finansal kısıtları üzerinde önemli ölçüde etkili olup olmadığını ölçebilirsek, finansal kısıtların firmaların yatırımları üzerindeki etkisini azaltmak için nasıl bir yol izlenmesi gerektiğine de karar verebiliriz. Bu sayede firmalar daha kolay bir şekilde yatırım yaparak ülke ekonomisine katkı sağlamış olurlar. Bu gibi nedenlerden ötürü politika yapıcıların görevi finansal kısıtların firmaların yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak için ne gibi önlemler alınması gerektiğini bulmak olmalıdır. Çalışmanın ikinci bölümünde ilgili alan literatürüne, üçüncü ve dördüncü bölümlerde veri seti yöntem ve araştırma bulgularına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde elde edilen bulgular ışığında yapılan sonuç ve değerlendirme yer almaktadır.

2. LİTERATÜR

Finansal gelişme kavramı, finans piyasasında kullanılan araç ve kurumların çeşitliliğinin artması ve bu araçların daha yaygın bir şekilde kullanılması şeklinde tanımlanabilir. Kavram çok boyutlu olduğu için ölçülmesine ilişkin geliştirilecek ölçütlerin de çok boyutlu olması gerekir.

Finansal gelişme denildiği zaman, aklımıza ilk olarak finansal piyasaların gelişmesi gelmektedir. Finansal gelişme kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için önce finans piyasalarının tanımlanması daha uygun olacaktır. Finansal piyasalar, tasarruf sahiplerinden fon fazlasının alınıp, fon ihtiyacı duyan kişi ve kurumlara aktarılmasını sağlayan ve bu fonlar aktarılırken de çeşitli aktörlerin

işlem yaptığı piyasalar olarak tanımlanır. Bir başka tanımla, finansal piyasalar kaynakların tahsisini sağlayan aracı kurumlardan ve araçlardan meydana gelmektedir. Ayrıca finans piyasalarındaki araçların ve aktörlerin artmasıyla birlikte piyasa derinliğinin de artması olarak görülen finansal gelişme kavramı, finansal aktörlerin gerçekleştirdiği işlemlerin kalitesinin ve finansal araçların kalitesinin artması şeklinde de tanımlanabilir (Özcan, 2013:69-70).

Sermaye hareketlerini kısıtlayan engellerin kaldırılması finansal küreselleşme kavramı ile ifade edilirken, finansal gelişme kavramı işlem kalitesinin artması olarak ifade edilmiştir (Gehring, 2014:40-65). Ağır vd. (2009) çalışmalarında, sermaye hareketlerini kısıtlayan engellerin ortadan kalkmasının finansal gelişmeyi; portföy çeşitlendirmesi için olanak sağlanması, uluslararası standartların ulusal olarak da kullanılmasına yardımcı olması, finansal sektör üzerinde oluşan baskıyı azaltarak faizlerin normal seviyelere inmesini sağlaması, yabancı bankaların yatırımlarını yurtiçine yönlendirmesiyle birlikte sektörün büyümesi ve çeşitliliğin artması, finansal sektördeki etkisiz yapıların sektör dışına çıkmasına neden olması gibi 5 farklı yolla etkileyebileceğinden bahsetmişlerdir.

Yatırımcı haklarının korunması finansal gelişmenin bir başka boyutudur. Finansal gelişme incelenirken bu unsurun göz ardı edilmemesi gerekir. Çünkü, finansal işlem yapan taraflar arasında güven duygusu ne kadar yüksekse ve işlem yapan tarafların çıkarları ne kadar iyi korunursa piyasada o kadar fazla işlem yapma isteği oluşacaktır. Bu alanda iyileştirme ve gelişmeler yapılmadığı sürece tasarruf sahipleri finansal piyasalarda işlem yapmak istemeyecek ve finansal gelişmişlik düzeyinin artması zorlaşacaktır (Solan,2017:33-34).

Literatür incelendiğinde, finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla birlikte firma faaliyetleri daha yakından takip edilebileceği ve piyasada firmalar hakkındaki bilgi düzeyi artacağı için bilgi asimetrisi gibi piyasa aksaklıklarının da azalacağı gözlemlenmektedir. Ayrıca, finansal gelişmişlik düzeyinin yükselmesiyle firmalarda var olan bilgi asimetrisi probleminin azalarak dışsal fon kaynaklarına erişimin daha kolaylaşması beklenir. Bu şekilde firmaların yatırımları için gerekli olan içsel fon kaynaklarına olan gereksinimin azalması gerekir. Bu sebeplerden dolayı, finansal gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde firmalar dışsal fon kaynaklarına daha kolay bir şekilde ulaşabilecek ya da içsel fon kaynaklarına olan gereksiniminde azalma olacaktır (Levine, 1997: 688-726).

Love (2003) yaptığı çalışmada, 36 ülkeden birçok firmanın 1988-1998 yılları arasındaki finansal verilerini kullanarak finansal gelişmişliğin artmasıyla firmaların yatırım kararı verirken dışsal fon kaynaklarına ulaşmanın nasıl bir öneme sahip olduğunu Genelleştirilmiş Momentler Metodu (GMM) yöntemiyle tahmin etmiştir. Söz konusu çalışmada sermaye piyasalarının gelişimi ve finansal aracılığın gelişimi birleştirilerek bir endeks oluşturulmuş ve bu da finansal gelişmişliğin göstergesi olarak kabul edilmiştir. Sonuç olarak finansal gelişmişliğin bilgi asimetrisi gibi piyasa aksaklıklarını azaltarak firmanın içsel fon kaynaklarına olan ihtiyacı azalttığı, finansal gelişmişliğin daha az olduğu ülkelerde firmaların yatırımlar için daha fazla içsel finansman kaynaklarına ihtiyaç duydukları yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Love ve Zicchino (2006) yaptıkları çalışmada, finansal aracılığın gelişmesini ve sermaye piyasalarının değerini finansal gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olarak kabul etmiş ve örneklemdeki ülkeleri finansal gelişmişliği düşük ve finansal gelişmişliği yüksek olarak iki gruba ayırmıştır. Bunun sonucunda da finansal gelişmişlik düzeyinin düşük olduğu ülkelerde yatırımların nakit akışlarına olan duyarlılığının daha fazla olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Ayrıca, firmanın yatırım fırsatlarını ve satışlarını gösteren Tobin q oranının yatırımları etkilediği ve finansal gelişmişlik düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde daha fazla önem sahibi olduğu sonucuna varılmıştır.

Finansal kısıtlılık ile ilgili yapılan çalışmalarda, ülkeler sadece finansal gelişmişlik düzeyine bakılarak değil, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri de incelendiği zaman anlamlı sonuçlara ulaşılabilmektedir. Bu durumun temel sebeplerinden biri de finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla birlikte ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin de artış göstermesidir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak; Islam ve Mozumdar (2007) yaptıkları çalışmada, 31 ülkenin 1987-1997 yıllarını kapsayan verilerini kullanarak, finansal gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerdeki firmaların yatırım kararları üzerinde nakit akışlarının etkisinin finansal gelişmişlik düzeyi düşük olan ülkelerdeki firmalara kıyasla daha az olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Buna ek olarak çalışmada, Ekonomik İşbirliği ve

Kalkınma Teşkilatı (OECD) ülkelerindeki firmaların OECD'ye üye olmayan ülkelerdeki firmalara kıyasla finansal kısıtlılık seviyesinin daha az olduğu sonucuna varılmıştır. Aynı durum gelişmiş ülke firmaları ile gelişmekte olan ülke firmaları için de geçerlidir. Özetle, tüm ülkeler ve tüm firmalar için, finansal gelişmişlik düzeyi arttıkça firmaların içsel fon kaynaklarına olan bağımlılığı azalmaktadır denilebilir.

Finansal gelişmişlik düzeyi yükseldikçe firmaların yatırım kararları alırken nakit akışlarına olan bağımlılığı azalmaktadır. Böylelikle firmalar daha çok dışsal fon kaynağına bağlı kalacak ve piyasalarda oluşabilecek problemler direkt olarak firmayı etkileyecektir. Ogawa (2015) yaptığı çalışmada, 2002-2011 yılları arasındaki 12 ülkenin finansal verilerini kullanarak yatırımların nakit akışlarına duyarlılığını ölçmüştür. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, finansal açıdan gelişmekte olan ülkelerdeki firmalar ile genç firmalar için duyarlılığın daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Buna ek olarak, bankacılık sisteminde meydana gelen bozulmalar ile yatırımların nakit akışlarına duyarlılığının arttığı gözlemlenmiştir. Ayrıca bu durumla finansal aracılığın gelişmiş olduğu ülkelerde daha fazla karşılaşıldığı, finansal aracılık geliştikçe firmaların daha fazla banka kredisi kullanmaya yöneldiği ve bankacılık sisteminde bozulmaların meydana gelmesiyle de firmaların daha çok iç finansman kaynakları kullanmaya yöneldiği sonucuna varılmıştır.

Semenov (2006) yaptığı çalışmada, 11 OECD ülkesinin 1993-2000 yılları arasındaki finansal verilerini kullanmış ve banka odaklı finansal sistemi olan ülkelerdeki firmaların diğer ülkelerdeki firmalara kıyasla finansal kısıtlılık derecesinin daha az olduğu sonucuna ulaşmıştır. Literatürdeki benzer çalışmalarda yazarlar buna benzer bulgular elde etmişlerdir. Tseng (2012) çalışmasında Tayvan firmalarının 1989-2004 yılları arasındaki verilerini kullanarak Tayvan'da finansal aracılığın gelişmesiyle birlikte firmaların yatırım yaparken içsel fon kaynaklarına olan bağımlılığını azalttığı yönünde bulgulara ulaşmış ve sermaye piyasalarının gelişmesine bir katkısı olmadığı gözlemlenmiştir. Wale (2015) ise yaptığı çalışmada Fas, Tunus, Mısır, Nijerya, Kenya ve Güney Afrika'da 2005-2011 yılları arasında finansal aracılığın gelişmesini finansal gelişmenin bir göstergesi olarak kabul etmiştir. Çalışmada finansal aracılığın gelişmesinin finansal kısıtlılığı azalttığı belirtilirken, sermaye piyasalarının gelişmesinin ise finansal kısıtları azalttığı yönünde bir bulguya rastlanmamıştır. Bu durumun temel nedeni örneklemdeki Afrika ülkelerinin sermaye piyasalarının henüz başlangıç aşamasında olması ve bu ülkelerin finansal sistemlerinin oldukça zayıf olmasıdır.

Literatürdeki çalışmalar, finansal aracılık ve sermaye piyasalarının finansal kısıtlar üzerindeki etkisinin yanı sıra farklı finans piyasalarına sahip ülkelerdeki yatırımların nakit akışlarına ne derece duyarlı olduklarını ölçerek piyasadaki rollerini de gözlemlemiştir. Bond vd. (1997) çalışmalarında, Birleşik Krallık, Fransa, Almanya ve Belçika firmalarının 1978-1989 yılları arasındaki verilerini kullanarak nakit akışlarının yatırımlar üzerinde nasıl bir etkisi olduğunu ölçmüştür. Örneklemdeki ülkeler arasında duyarlılığı en yüksek ülkenin Birleşik Krallık olduğu sonucuna varmıştır. Bu durumun temel nedeninin Birleşik Krallığın örneklemdeki diğer ülkelere farklı olarak sermaye piyasası odaklı bir finansal sistemi olduğu için finansman kaynaklarına erişmekte görece daha düşük performansa sahip olmasının olabileceği düşünülmektedir.

Piyasadaki her firmanın piyasa aksaklıklarından etkilenme oranı aynı olmadığı için finansal gelişmişlik düzeyinin artması piyasadaki her firmayı aynı oranda etkilememektedir. Piyasa aksaklıklarının giderilmesiyle ve finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla bu problemten etkilenen firmalar daha az etkilenecek ve finansal gelişmenin avantajlarından daha çok faydalanabileceklerdir. Laeven (2003) çalışmasında, gelişmekte olan 13 ülkede 1988-1998 döneminde finansal liberalizasyonun finansal kısıtlar üzerinde nasıl bir etkisi olduğunu araştırmıştır. Çalışmada, finansal liberalizasyona ilişkin verilerden faydalanılarak her ülke için bir endeks oluşturulmuş ve finansal liberalizasyonun finansal kısıtları azalttığı yönünde bulgular elde edilmiştir. Ayrıca, piyasadaki küçük firmalar finansal liberalizasyondan önce daha büyük oranlarda finansal kısıtlara maruz kalırken, finansal liberalizasyon düzenlemelerinden sonra finansal kısıtların azaldığı, bir başka deyişle yatırımların nakit akışlarına olan duyarlılığının azaldığı neticesine varmıştır.

Becker ve Sivadasan (2010) çalışmalarında, 38 Avrupa ülkesinin 1995-2003 yılları arasındaki finansal verilerini kullanarak, finansal gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelere yatırımların nakit akışına duyarlılığının gelişmemiş ülkelere kıyasla daha düşük seviyede olduğunu ve işletme grubu

bünyesinde yer almayan firmalarda finansal gelişmişliğin finansal kısıtları azalttığı sonucuna varılmıştır. Bir işletme grubu içerisinde yer almayan, daha fazla iç finansman kaynaklarına bağımlı olan firmaların ise finansal gelişmişlikten daha fazla faydalandıkları gözlemlenmiştir.

Gochoco-Bautista vd. (2014) 2005-2011 yılları arasında Tayland, Filipinler, Singapur ve Malezya'da, finansal gelişmişliğin göstergesi olarak borsa değerinin GSYH'ye oranı, banka kredilerinin GSYH'ye oranı, finansal koşullar endeksi ve finansal göstergeler aracılığıyla oluşturulan endeksleri esas almış olup örneklemedeki tüm firmalardan elde edilen sonuçlara göre finansal gelişmişlik düzeyi arttıkça firmaların yatırım kararlarında iç finansman kaynaklarına olan bağımlılığı azalmaktadır.

Solan ve Yenice (2017) yaptıkları çalışmada, 2005-2015 yılları arasında BİST'te işlem gören imalat sanayi firmalarının yıllık verileri kullanılarak finansal gelişmelerin firmaların finansal kısıtlılığını nasıl azalttığını araştırmışlardır. Çalışmada, finansal kısıtlı olarak görülen, yabancı ortağı bulunmayan ya da büyük bir işletme grubu içerisinde bulunmayan firmalarda finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla birlikte finansal kısıtlılık oranının azaldığı yönünde bulgular elde etmişlerdir. Ayrıca, piyasadaki bilgi asimetrisi sorununun azaltılması için finansal aracılık hizmetleriyle birlikte yatırımcıların hakları korunarak kamunun aydınlatılmasının artırılmasının da önem arz eden bir konu olduğunun üzerinde durmuşlardır.

Yapılan çalışmalarda, piyasadaki firmalar büyük firmalar ve küçük firmalar olarak ayrıldığına küçük firmaların dışsal fon kaynaklarına ulaşmakta güçlük çektikleri gözlemlenmiş ve finansal gelişmişlik düzeyinin bu firmalarda çok daha etkin rol oynadığı yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Finansal piyasalarda hukuk sistemi daha etkin bir rol almadıkça bu piyasalar gelişemez ve istenilen seviyelere gelemeler. Bankacılık sisteminin gelişmesi ya da sermaye piyasalarının etkin bir şekilde işleyebilmesi finansal piyasaların gelişimi için tek başına yeterli olmamakla birlikte, piyasaların etkin bir şekilde işleyebilmesi için piyasada yapılan işlem miktarının ve yatırımcıların sayısının artması gerekir. Piyasadaki bilgi düzeyinin artması ve yatırımcı haklarının korunmasıyla birlikte piyasada işlem yapan yatırımcıların sayısı artacaktır. Hukuki sistemdeki gelişmeler de finansal piyasaların bir parçası olarak kabul edilmelidir. Yatırımcıların firmalara ödünç verdikleri fonlar firmada nasıl kullanılmış, bu fonlar kullanılırken yüksek riske mi girilmiş gibi bilgilere sahip olmadıkları sürece yasal yollara başvurmanın olanağı yoktur. Bu nedenle finansal raporlamanın kalitesi de yatırımcı haklarının korunması açısından önemlidir. Yatırımcı haklarının etkin olarak korunduğu bir piyasada dışsal fon kaynakları yerine firmaların içsel fon kaynakları kullanılabilir. Love (2003) çalışmasında, muhasebe standartlarının artması ile birlikte yatırımcı haklarının korunmasının finansal kısıtlılık seviyesini azalttığı yönünde sonuç elde etmiştir. Benzer olarak Islam ve Mozumdar (2007)'in çalışmalarından elde ettikleri sonuca göre, finansal raporlama kalitesinin artmasıyla birlikte firmalar yatırım yaparken daha az nakit akışlarına başvurmuşlardır. Ayrıca, kıta Avrupası hukuk sistemini kullanan ülkelere kıyasla Anglo-Sakson hukuk sistemini kullanan ülkelerdeki firmalarda yatırımların nakit akışlarına daha az duyarlı olduğunu gözlemiştir. Bu nedenle, yatırımcı haklarının korunmasında kıta Avrupası hukuk sistemine kıyasla Anglo-Sakson hukuk sisteminin daha etkin olduğu kabul edilmektedir (La Porta vd., 1997, La Porta vd., 1998).

3. YÖNTEM VE VERİ SETİ

Finansal sistemden beklenen en önemli yarar, fon talep edenler ile fon arz eden ekonomik birimleri bir araya getirerek fonların en verimli alanlara aktarılmasını sağlamaktır. Sistemin başarısı beraberinde, istikrarlı ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı getirir. İyi işleyen bir finansal sistemin var olması durumunda firmaların finansal kısıtlara daha az maruz kalması ve bunun sonucunda yatırımlarını ertelemekten yapabilmeleri beklenir. Çalışmanın önceki bölümlerinde teorik olarak tartışılan bu durum bu bölümde ampirik olarak incelenecektir.

Bu araştırmanın amacı doğrultusunda finansal gelişmenin firmaların finansal kısıtlarını nasıl etkilediğini ampirik olarak test etmek için 2009-2019 yılları arasında verilerine ulaşılabilen 20 ülkede

faaliyet gösteren toplam 1264 imalat sanayi firmasının verileri kullanılarak araştırma sorusuna cevap verilmeye çalışılmıştır.

Çalışma kapsamında finansal gelişmenin, derinlik, etkinlik ve erişim boyutları dikkate alınarak, kümeleme analizi yardımıyla 20 ülke finansal gelişmişlik seviyesi bakımından iki gruba ayrılmış daha sonra bu iki grup arasında yatırımların nakit akışlarına duyarlılığı bir başka ifade ile finansal kısıtların düzeyi tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. Veri Seti ve Araştırma Modeli

Bu çalışmada finansal gelişmenin yatırımların finansmanında etkili olup olmadığı, bir başka ifade ile ülkelerin finansal gelişmişlik düzeyinin, finansal kısıtlar üzerindeki etkisi test edilecektir. Bu amaç doğrultusunda yirmi farklı ülkenin menkul kıymet borsalarında işlem gören 1264 sanayi işletmesinin 2009-2019 yılları arasındaki verilerinden faydalanılmıştır. Firma verileri Datastream veri tabanından alınmıştır. Analiz iki aşamalı olarak gerçekleştirilmiştir. İlk aşamada ülkeler finansal gelişmişlik seviyelerine göre kümeleme analizi yardımıyla iki gruba ayrılmış daha sonra her bir grup için şirket yatırımlarının nakit akışlarına duyarlılığı test edilmiştir. Ülkelerin sınıflandırılmasında kümeleme analizi, nakit akışlarının duyarlılığının tespitinde dinamik panel tahmin yöntemlerinden biri olan ve son yıllarda iktisat ve finans yazınında sıklıkla kullanılan Genelleştirilmiş Momentler Metodunun sistem versiyonu kullanılmıştır.

Finansal gelişme, finansal sistemin hacminde, yapısında ve finansal aracılık hizmetlerinde nicelik, nitelik ve etkinlik açısından yaşanan olumlu değişimlerdir. Bu çalışmada finansal gelişmenin tespitinde Čihák ve diğerlerinin (2012) finansal gelişme matrisi temel alınarak oluşturulan finansal gelişme endeksleri kullanılmıştır. Söz konusu endekslerde finansal gelişme göstergeleri derinlik, etkinlik ve erişim alt başlıklarını içermektedir. Bu alt başlıklar hem finansal kurumlar hem de finansal piyasalar için mevcuttur:

Finansal Gelişme Endeksi

- Finansal Kurumlar Gelişme Endeksi
 - Finansal Kurumlar Derinlik Endeksi
 - Finansal Kurumlar Erişim Endeksi
 - Finansal Kurumlar Etkinlik Endeksi
- Finansal Piyasalar Gelişme Endeksi
 - Finansal Piyasalar Derinlik Endeksi
 - Finansal Piyasalar Erişim Endeksi
 - Finansal Piyasalar Etkinlik Endeksi

Söz konusu endekslerin oluşturulmasında, özel sektöre verilen krediler, sermaye piyasası kapitalizasyonu gibi büyüklük göstergeleri derinlik endeksinde; firmaların ve hane halkının finansal piyasalara ve hizmetlere erişimi, erişim endeksinde; finansal kurumların ve finansal piyasaların ne derece verimli çalıştığı etkinlik endeksinde farklı ölçütler kullanılarak izlenmektedir.

Analiz kapsamında Dünya Bankasından elde edilen 20 ülkenin 2009-2019 yılları arası Finansal Kurumlar Derinlik Endeksi, Finansal Kurumlar Erişim Endeksi, Finansal Kurumlar Etkinlik Endeksi, Finansal Piyasalar Derinlik Endeksi, Finansal Piyasalar Erişim Endeksi ve Finansal Piyasalar Etkinlik Endeksleri için kümeleme analizi yapılmış ve bu ülkeler finansal gelişmişlik seviyelerine göre iki gruba ayrılmıştır.

Çok değişkenli analiz tekniklerinden biri olan kümeleme analizi, bir araştırmada incelenen nesne ya da birimlerin temel özelliklerini ve benzerliklerini dikkate alarak gruplandırma yapar. Bir başka ifade ile gruplanmamış verileri benzerliklerine göre gruplandırarak araştırmacıya bu gruplar ile ilgili genel tanımlar ve özet bilgi sağlayan bir analiz yöntemidir (Kaufman ve Rousseuw, 1990).

Kümeleme analizi yönteminde değişkenlerin karşılaştırılabilir ölçeklerde olması önemlidir (Öz vd. 2009). Gruplandırılmamış verileri benzerliklerine göre ayırarak araştırma yapan kişiye özet bilgi vermek kümeleme analizinin temel amacıdır. Kümeleme analizinin kullanıcının ve kullanım alanına göre amaçları aşağıda belirtildiği gibidir:

- Doğru türlerin belirlenmesi
- Model oluşturmak
- Gruplara dayalı tahmin
- Hipotez testi
- Veri araştırma (inceleme)
- Hipotez oluşturma
- Veri indirgeme

Bu araştırmada kümeleme analizi yardımıyla örneklem, finansal gelişmişlik açısından iki homojen gruba ayrılmış, bu sayede farklı finansal gelişme düzeyleri ile finansal kısıtlar arasındaki ilişkinin tespitine olanak sağlanmıştır.

Araştırmanın ikinci aşamasında 2009-2019 yılları arası 10 yıllık firma verileri kullanılarak nakit akışlarının yatırımlara duyarlılığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Hem zaman hem de yatay kesit verilerin yer aldığı örnekleme kullanılan firma değişkenleri Datastream veri tabanından elde edilmiştir. Panel veri formatındaki değişkenlerin analizinde Stata programı yardımıyla Sistem GMM yaklaşımı kullanılmıştır.

Dinamik yapıdaki modellerin tahmin edilmesinde yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biri olan Genelleştirilmiş Momentler Metodunun (Generalized Methods of Moments-GMM) sistem versiyonu, bağımlı değişkenin gecikmeli değerlerinin bağımsız değişken olarak yer aldığı modellerdir (Hsiao, 2003: 69).

Dinamik modellerde hata teriminin bağımlı değişkenin gecikmeli değeri ile ilişkili olması durumu, EKK tahmincilerinin tutarsız sonuçlar vermesine sebep olmaktadır (Baltagi, 2005: 135). Bunun gibi problemleri gidermek için dinamik panel tahmin yöntemlerinden GMM yöntemi önerilmiştir. Uygulama kolaylığı açısından dinamik modellerin tahmininde bu yöntem yaygın olarak kullanılmaktadır. GMM yöntemine dayanan tahminciler arasında Arellano ve Bond (1991) tarafından geliştirilen fark GMM yaklaşımı yaygın olarak kullanılmaktadır. Fark GMM yaklaşımında, model değişkenlerin birinci farkları alınmakta ve araç değişken olarak da bağımsız değişkenlerin gecikmeli değerleri kullanılmaktadır (Soto, 2009: 2).

Arellano ve Bover (1995) tarafından geliştirilen sistem GMM yaklaşımı ise yine GMM yöntemine dayanan bir başka dinamik model tahmincisidir. Sistem GMM yaklaşımı, fark denklemi ile düzey denklemlerinin birleşimine dayanmaktadır. Blundell ve Bond (1998) ve Blundell vd., (2000) yaptıkları çalışmada, fark GMM yönteminin zayıf bir tahmin gücü olduğunu ve sistem GMM yönteminin sonlu örneklem durumunda dahi daha yüksek ve daha kesin tahmin gücüne sahip olduğu sonucuna varmıştır (Çetenak, 2012: 111). Bunun gibi nedenlerden ötürü bu çalışmada, diğer GMM tahmin edicilere göre daha iyi bir tahminci yöntemi olduğu düşünülen sistem GMM yaklaşımı kullanılmıştır.

Literatürde yatırımların nakit akışlarına duyarlılığını test etmek amacıyla en çok kullanılan modellerden biri Q Yatırım Modelidir. Q yatırım modeline göre yatırımlar, finansal kısıtların ve vekâlet problemlerinin olmadığı durumda, temel olarak gelecek kar fırsatları ile ilgili beklentilerin ölçütü olan ve varlıkların piyasa değerini, yerine koyma maliyetine bölerek hesaplanan Q oranı tarafından belirlenir (Gallego ve Loayza, 2000: 340).

Bu model firmaların gelecek kar beklentilerinin, firmaların piyasa değerleri ile ölçülebileceği varsayımına dayanmaktadır (Bond vd. 2004). Bu varsayım altında piyasa değeri, beklenen gelecek karlar ile ilgili tüm bilgileri kapsar. Hayashi (1982) mükemmel rekabetçi piyasaların ve ölçüğe göre sabit getirinin olduğu durumlarda, modele eklenen Q oranı dışındaki herhangi bir değişkenin ilave bir bilgi sağlamayacağını ileri sürmüştür. Bu koşulların yerine getirilmediği durumlarda ise Tobin Q oranı gelecek kar beklentileri ile ilgili tüm bilgileri yansıtmayacağından, kayıp bilgiler satış ya da nakit akışı gibi içsel fonları temsil eden ilave açıklayıcı değişkenler kullanılarak elde edilebilir (Bond vd. 2004:6).

Literatürde Q modeline içsel fon değişkeni olarak en çok nakit akışı değişkeni eklenmiştir. Ve bu sayede sermaye piyasalarının etkinliği, firmaların finansal kısıta sahip olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. İçsel fonları da dikkate alacak şekilde revize edilen Q modeli aşağıdaki gibidir:

$$\left(\frac{I_{i,t}}{K_{i,t-1}}\right) = \alpha + \beta_1 Q_{i,t-1} + \beta_2 \left(\frac{CF_{i,t}}{K_{i,t-1}}\right) + \varepsilon_{i,t}$$

Modelde kullanılan:

I = Nakit Akım Tablosundan elde edilen Sermaye harcamalarını,

K = Sermaye stokunu gösteren Toplam Aktif tutarını,

Q = (Toplam Borç + Özsermayenin Piyasa Değeri)/ Toplam Aktifler şeklinde hesaplanan Tobin Q oranını,

CF = Nakit akım tablosundan elde edilen işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarını ifade etmektedir.

Modele ilave edilen nakit akışı değişkeninin istatistiksel olarak anlamlı olması firmaların mükemmel olmayan sermaye piyasaları nedeniyle finansal kısıtlarla yüz yüze kaldığını göstermektedir (Gallego ve Loayza, 2000; Fazzari vd., 1988).

Çalışmada yukarıda yer alan model her iki örneklem için ayrı ayrı test edilmiştir.

4. ANALİZ SONUÇLARI

Çalışmanın ilk aşamasında Dünya Bankasından elde edilen 20 ülkenin 2009-2019 yılları arası finansal gelişmişlik endeksleri kullanılarak kümeleme analizi yapılmıştır. Kümeleme analizi sonucunda örneklemde yer alan ülkeler ve grupları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Analizde Yer Alan Ülkeler ve Grupları

Grup 1	Grup 2
1. Avusturya	1. Arjantin
2. Belçika	2. Mısır
3. Şili	3. Macaristan
4. Danimarka	4. Endonezya
5. Yunanistan	5. Meksika
6. İsrail	6. Filipinler
7. Malezya	7. Polonya
8. Norveç	8. Romanya
9. Singapur	9. Türkiye
10. Güney Afrika	
11. Yeni Zelanda	

Daha önce belirtildiği üzere Dünya Bankasından elde edilen altı finansal gelişmişlik endeksi (Finansal Kurumlar Derinlik Endeksi, Finansal Kurumlar Erişim Endeksi, Finansal Kurumlar Etkinlik Endeksi, Finansal Piyasalar Derinlik Endeksi, Finansal Piyasalar Erişim Endeksi ve Finansal Piyasalar Etkinlik Endeksi) için kümeleme analizi yapılmış ve 20 ülke finansal gelişmişlik düzeylerine göre iki gruba ayrılmıştır. Tablo 1’de görüleceği üzere ilk grupta yer alan 11 ülkenin üst gelişmekte olan ülke grubunda yer aldığı, ikinci grupta yer alan 9 ülkenin alt gelişmekte olan ülke grubunda yer aldığı söylenebilir.

Tablo 2’de kümeleme analizi sonucunda oluşturulan iki grup arasındaki finansal gelişme farkları ANOVA yapılarak açıklanmıştır. Tüm alt endeksleri kapsayan Finansal Gelişme Endeksi ile

alt Finansal Kurumlar Gelişme Endeksi ve Finansal Piyasalar Gelişme Endeksi için yapılan ANOVA sonuçlarına göre iki grup arasında bu 3 endeks göz önünde bulundurulduğunda anlamlı farklar mevcuttur.

Tablo 2. Gruplar Arasındaki ANOVA Sonuçları

	Grup 1 Ort.	Grup 2 Ort.	Fark/(p Değeri)
Finansal Gelişme Endeksi	0,6277	0,3911	0,2365/(0,000)
Finansal Kurumlar Gelişme Endeksi	0,7013	0,4353	0,2659/(0,000)
Finansal Piyasalar Gelişme Endeksi	0,5302	0,3308	0,1993/(0,000)

ANOVA sonuçlarına göre birinci grupta yer alan 11 ülkenin ortalama Finansal Gelişme Endeksi 0,6277, ikinci grupta yer alan 9 ülkenin ortalama Finansal Gelişme Endeksi 0,3911 olarak gerçekleşmiştir. İki grup arasında 0,2365'lik fark istatistiki olarak anlamlıdır. Benzer şekilde diğer alt endekslerde de birinci grup lehine anlamlı farklar olduğu rahatlıkla görülebilir. ANOVA sonuçları finansal gelişmişlik açısından kümeleme analizi ile oluşturulan iki grubun birbirinden farklı olduğunu göstermekte ve kümeleme analizi sonuçlarını doğrulamaktadır.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistikler

	Ortalama	St. Sapma	Min.	Max.
I	0,0475	0,0662	-0,0483	0,9391
Q	1,1221	0,5334	-0,0078	2,9979
CF	0,0441	0,1610	-2,9657	12,7789

Tablo 3'te ise finansal kısıtların tespit edilmesinde kullanılan modelde yer alan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Buna göre sermaye harcamalarının bir önceki dönem toplam aktiflerine bölünmesi ile bulunan yatırım harcamaları (I) değişkeninin örnekleme yer alan tüm gözlemler için ortalaması 0,0475 olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan toplam borç ve piyasa değeri toplamının toplam aktiflere bölünmesi ile elde edilen Tobin Q oranı ortalama 1,1221'dir. Nakit akışlarının bir önceki dönemin toplam aktiflerine bölünmesi ile elde edilen, nakit akışları değişkeni (CF) ise ortalama 0,0441'dir.

Tablo 4. Korelasyon Matrisi

	I	Q	CF
I	1,00		
Q	0,12	1,00	
CF	0,13	0,06	1,00

Tablo 4'te değişkenler arasındaki korelasyona yer verilmiştir. Buna göre değişkenler arasında anlamlı ve kayda değer bir korelasyon bulunmadığı tablodan görülebilir. Bir sonraki tabloda yatırımların nakit akışlarına duyarlılığını tespit etmek için oluşturulan modele ait sonuçlar yer almaktadır. Stata programı ile iki aşamalı Sistem GMM yaklaşımı kullanılarak elde edilen tahmin sonuçları Roodman (2006) tarafından oluşturulan xtabond2 programı kullanılarak elde edilmiştir.

Tablo 5. İki Aşamalı Sistem GMM Sonuçları (Bağımlı Değişken I)

Değişkenler	Grup 1	Grup 2
Q	-0,0004(-0,86)	-0,00005 (-0,27)
CF	0,169*** (2,68)	0,3954*** (8,19)

Yıl Değişkeni	Evet	Evet
Gözlem Sayısı	9930	5376
Wald Ki Kare (13)	322,56***	20266***
Grup/Araç Değişkeni	1182/20	643/20
AR(1)	0,182	0,169
AR(2)	0,063	0,162
Hansen Test İstatistiği	0,131	0,593

Not:***, **, * sırasıyla %1, %5, %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. Parantez içerisindeki değerler Z değerlerini göstermektedir. AR(1), AR(2) ve Hansen için p değerleri verilmiştir.

Analiz kapsamında araştırma modeli iki grup için ayrı ayrı test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre hem daha yüksek finansal gelişme düzeyine sahip 1. Grup hem de 2. Grup için Q değişkeni şirketlerin yatırımlarını açıklamamaktadır. Bir başka ifade ile örnekleminizde yer alan 20 ülkenin hisse senedi piyasalarının gelecek yatırım bilgilerini yansıtmak üzere etkin olmadığını söylemek mümkündür. Diğer taraftan, nakit akışlarının yatırımları açıklamada hem birinci grup için hem de ikinci grup için anlamlı olduğu söyleyebiliriz. Tablo 6'dan görüleceği üzere finansal gelişmişlik düzeyi daha yüksek olan 1. Grupta yer alan ülkeler için nakit akışlarının katsayısı 0,169 olarak, diğer taraftan daha az finansal gelişmişlik düzeyine sahip 2. Grupta yer alan ülkeler için ise bu katsayı 0,3954 olarak tahmin edilmiştir. Her iki grup için bu katsayı %1 düzeyinde anlamlıdır. Analiz kapsamında her iki grubun tahmin edilmesinde yıl kukla değişkeni kullanılmış ancak sonuçlar tabloya eklenmemiştir. Diğer taraftan AR(1) ve AR(2) sonuçları modellerde otokorelasyon sorunu olmadığını Hansen test istatistikleri ise her iki grup için yapılan tahminlerde kullanılan yaklaşık 20 araç değişkeninin geçerliliğinin reddedilemeyeceğini göstermektedir.

Analiz sonuçları beklendiği üzere finansal gelişmişlik düzeyi yüksek olmayan Gayri Safi Yurt İçi Hasılları göz önünde bulundurulduğunda gelişmekte olan ülke olarak değerlendirilecek örneklem kapsamındaki dokuz ülkede faaliyet gösteren firmaların finansal kısıtlara sahip olduğunu göstermektedir. Sonuçlar bu ülkelerdeki firma yatırımlarının nakit akışlarına duyarlı olduğunu işaret etmektedir. Örneklemini finansal gelişmişlik düzeyine göre iki gruba ayırdığımızda daha az finansal gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerde bu katsayının arttığı daha yüksek finansal gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerde ise nakit akışlarına duyarlılığın daha az olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Finansal piyasaların firmaların kaynaklara erişiminde son derece önemli bir rolü vardır. Finansal açıdan gelişmiş, hem bilgi hem de maliyet açısından etkin bir piyasada firmalar, dış kaynaklara sorunsuz yönelerek yatırım kararlarını geciktirmeden ve istediği zamanda yerine getirebilirler. Aksi takdirde kaynakların yetersiz ve erişilmesi zor olduğu durumlarda firmalar yapmak istedikleri yatırımların finansmanını kendi iç kaynaklarıyla gerçekleştirmeye çalışacak, bu kaynakların yetmediği durumlarda yeterli sermaye birikimi sağlamak için yatırımlarını ertelemek zorunda kalacaklardır. Bazı durumlarda ise içsel fonları hiçbir zaman arzu edilen seviyeye ulaşmayacağından yatırımdan tamamen vazgeçmek durumunda kalabileceklerdir. Bu durumdan kaynaklanan sorunlar doğal olarak firmaların yatırımlarını ve büyümesini olumsuz etkiler.

Finansal gelişmenin firmaların finansal kısıtları üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığına karar verebilirsek, bu kısıtların etkisini hafifletmek için ne gibi önlemler alınması gerektiğine de karar verebiliriz. Bu sayede firmaların yatırım yapmalarını kolaylaştırmış ve belli oranda ekonomiye katkı sağlamış oluruz. Bu nedenle politika yapıcıların en önemli görevlerinden biri finansal kısıtların yatırım kararları üzerindeki etkisini azaltmak için alınması gereken önlemlerin ne olduğunu bulmak olmalıdır.

Bu çalışmada finansal gelişmenin yatırımların finansmanı üzerinde etkili olup olmadığı, bir başka ifade ile ülkelerin finansal gelişmişlik düzeyinin, firmaların karşı karşıya kaldığı finansal kısıtlar üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda 20 farklı ülkenin menkul kıymet borsalarında işlem gören 1264 sanayi işletmesinin 2009-2019 yılları arasındaki verilerinden faydalanılmıştır.

Analiz sonuçlarına göre finansal açıdan daha gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren firma nakit akışlarının yatırımlara duyarlılığı anlamlı ve daha az, diğer taraftan finansal açıdan daha az gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren firma nakit akışlarının yatırımlara duyarlılığı anlamlı ve daha fazla bulunmuştur. Bir başka ifade ile analiz sonuçları finansal gelişmişlik düzeyi arttıkça finansal kısıtların azaldığını işaret etmektedir. Ayrıca bu piyasalarda Tobin Q oranının yatırımları açıklamada söz konusu dönemde etkisi olmadığı analizi kapsamında ortaya konulmuştur.

Çalışma kapsamında verilerine ulaşılabilen 20 ülke için yapılan analizler daha önce bu konuda yapılan çalışmaları Love (2003), Love ve Zicchino (2006), Islam ve Mozumdar (2007) Becker ve Sivadasan (2010) doğrulamaktadır. Finansal gelişmişlik düzeyinin artmasıyla birlikte firma faaliyetleri daha yakından takip edilebileceği ve piyasada firmalar hakkındaki bilgi düzeyi artacağı için bilgi asimetrisi gibi piyasa aksaklıklarının da azalacağı düşünülmektedir. Ayrıca, finansal gelişmişlik düzeyi yükseldikçe firmalarda var olan bilgi asimetrisi probleminin azalarak dışsal fon kaynaklarına erişimin kolaylaşması beklenir. Bu şekilde firmaların yatırımları için gerekli olan içsel fon kaynaklarına olan gereksinimin azalması gerekir. Bu sebeplerden dolayı da, finansal gelişmişlik düzeyi yükselirse firmalar dışsal fon kaynaklarına daha kolay bir şekilde ulaşabilecek ya da içsel fon kaynaklarına olan gereksiniminde azalma olacaktır.

KAYNAKÇA

Ağır, H., Peker, O., Kar, M. (2009), “Finansal Gelişmenin Belirleyicileri Üzerine Bir Değerlendirme: Literatür Taraması”, BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi, 3 (2), 31-53.

Arellano, M., Bover, O. (1995), “Another Look At The Instrumental Variable Estimation of Error- Components Models”, *Journal of Econometrics*, 68(1), 29-51.

Arellano, M., Bond, S. (1991). “Some Tests of Specification For Panel Data: Monte Carlo Evidence and an Application to Employment Equations. *Review of Economic Studies*”, 58, 277-297.

Becker, B., Sivadasan, J. (2010), “The Effect of Financial Development on the Investment-Cash Flow Relationship: Cross-Country Evidence from Europe”. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 10 (1), 1935- 1682.

Becker, B., Sivadasan, J. (2010), “The Effect of Financial Development on the Investment-Cash Flow Relationship: Cross-Country Evidence From Europe”. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 10 (1), 1935- 1682.

Blundell, R., Bond, S. (1998), “Initial Conditions and Moment Restrictions in Dynamic Panel Data Models”, *Journal of Econometrics*, 87(1), 115-143.

Blundell, R., Bond, S., Windmeijer, F. (2000), “Estimation in Dynamic Panel Data Models: Improving on the Performance of the Standard GMM Estimator”. B. BALTAGI (ed), *Nonstationary panels, panel cointegration, and dynamic panels, advances in econometrics 15*, JAI Press, Amsterdam: Elsevier Science,

Bond, S. R., Klemm, A., Newton-Smith, R., Syed, M., Vlieghe, G. W. (2004), “The Roles of Expected Profitability, Tobin's Q and Cash Flow in Econometric Models of Company Investment”. Working Paper No. 04/12. Institute for Fiscal Studies.

Bond, S., Elston, J., Mairesse, J., Mulkay, B. (2003), “Financial Factors and Investment in Belgium, France, Germany and The UK: A Comparison Using Company Panel Data”, *Review of Economics and Statistics* 85, 153–165.

Čihák M., Demirgüç-Kunt A., Feyen E., Levine R. (2012) “Benchmarking Financial Systems Around the World”, World Bank Policy Research Working Paper, No:6175.

Çetenak, E. H. (2012), “İşletme Grubu İlişkinin Firma Performansına Etkisi: İMKB’de Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Çetenak, E. H., Vural, G. (2015), “Business Group Affiliation and Financial Constraints: Investment-Cash Flow Sensitivity of Turkish Business Groups”, *Journal of Economics Finance and Accounting*, 2(3): 313-330.

Fazzari, S. M., Hubbard, R. G., Petersen, B. C. (1988), “Financing Constraints and Corporate Investment”. *Brookings Papers on Economic Activity*, 19, 141-195.

Gallego, F., Loayza, N. (2001), Financial Structure in Chile: Macroeconomic Developments and Microeconomic Effect. In: Demirguc-Kunt, A., Levine, R. (Eds.), *Financial Structure and Economic Growth*. MIT Press, Cambridge, pp. 299–346.

Gehring, A. (2014), “Financial Liberalisation, Financial Development and Productivity Growth: an Overview”, *International Journal of Monetary Economics and Finance*, 7 (1), 40-65.

Gochoco-Bautista, M. S., Sotocinal, N. R. - Wang, J. (2014), “Corporate Investments in Asian Markets: Financial Conditions, Financial Development, and Financial Constraints”. *World Development*, 57, 63-78.

Hayashi, F. (1982), "Tobin's Marginal q and Average q: A Neoclassical Interpretation." *Econometrica* 50, 213—224.

Hsiao, C. (2003), “Analysis of Panel Data”, Second Edition, Cambridge University Press.

Islam, S. S., Mozumdar, A. (2007), “Financial Market Development and the Importance of Internal Cash: Evidence From International Data”. *Journal of Banking & Finance*, 31 (3), 641-658.

Kaufman, L., Rousseeuw, P.J. (1990), “Finding Groups in Data: An Introduction to Cluster Analysis”, John Wiley and Sons, New York

Laeven, L. (2003), “Does Financial Liberalization Reduce Financing Constraints?”. *Financial Management*, 32 (1), 5-34.

Levine, R. (1997), “Financial Development and Economic Growth: Views and Agenda”, *Journal of Economic Literature*, 35, 688-726.

Love, I. (2003), “Financial Development and Financing Constraints: International Evidence from the Structural Investment Model”. *The Review of Financial studies*, 16 (3), 765-791.

Love, I., Zicchino, L. (2006), “Financial Development and Dynamic Investment Behavior: Evidence from Panel VAR”. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 46 (2), 190-210.

Ogawa, K. (2015), “Firm Investment, Liquidity and Bank Health: A Panel Study of Asian Firms in the 2000s”. *Journal of Asian Economics*, 38, 44- 54.

Öz, B. ,Taban, S. , Kar, M. (2009), “Kümeleme Analizi ile Türkiye ve AB Ülkelerinin Beşeri Sermaye Göstergeleri Açısından Karşılaştırması”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (1), 1-29.

Özcan, S. K. (2013), “Finansal Gelişme ve İktisadi Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Roodman, D. (2006), “How to do xtabond2: An Introduction to Difference and System GMM in Stata”. Center for Global Development Working Paper, Number 103

Semenov, R. (2006), “Financial Systems, Financing Constraints and Investment: Empirical Analysis of OECD Countries”. Applied Economics, 38 (17), 1963-1974.

Solan E., Yenice S. (2017). “Finansal Gelişmişliğin Finansal Kısıtlara Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması”. Kara Harp Okulu Bilim Dergisi. 27 (1), 25-52.

Solan, E. (2017), “Finansal Gelişmenin Finansal Kısıtlara Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması”. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Soto, M. (2009), “System GMM Estimation With a Small Number of Individuals”, Barcelona Economics Working Paper Series, No:395.

Tseng, T. Y. (2012), “Will Both Direct Financial Development and Indirect Financial Development Mitigate Investment Sensitivity to Cash Flow? The Experience of Taiwan”. Emerging Markets Finance and Trade, 48(2), 139-152.

Wale, L. E. (2015), “Financing Constraints And Financial Development: Evidence From Selected African Countries”. The International Business & Economics Research Journal (Online), 14 (4), 655-668.

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN TFRS 10, BOBİ FRS BÖLÜM 22, VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Beyhan BELLER DİKMEN

Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik
Bölümü, Tarsus, Türkiye. E-mail: b.beyhanbeller@gmail.com.tr, ORCID: 0000-0003-2260-6321.

Ali DERAN

Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Tarsus,
Türkiye. E-mail: alideran@gmail.com.tr, ORCID: 0000-0001-5377-6740.

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN TFRS 10, BOBİ FRS BÖLÜM 22, VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

ÖZET

Herhangi bir işletmenin farklı işletmelerle birleşerek tek bir çatı altında faaliyetlerini devam ettirmesi, bu işletmelerin mali nitelikli işlemlerinin de birleştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durum, birleşen işletmelerin finansal tablolarının da biraraya getirilerek konsolide finansal tablolarının düzenlenmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, hem dünyada hem de ülkemizde konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bazı standartların oluşturulmasını sağlamıştır. Bu standartlar arasında, TFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı” ve BOBİ FRS “Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar Standardı” yer almaktadır. Çalışmanın amacı, konsolide finansal tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle konsolide finansal tablolar ile ilgili TFRS 10, Bobi Frs Bölüm 22, VUK ve MSUGT’deki açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra, konsolidasyon sürecinde yapılması gereken işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M48.

ANALYSIS OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN TERMS OF TFRS 10, BOBİ FRS SECTION 22, GENERAL COMMUNIQUÉ ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION AND TAX PROCEDURE LAW

ABSTRACT

The fact that any business continues its activities under a single roof by merging with different businesses has revealed the need to combine the financial transactions of these businesses. This situation necessitates the preparation of consolidated financial statements by bringing together the financial statements of the merging businesses. This requirement has led to the establishment of some standards regarding the preparation of consolidated financial statements both in the world and in our country. Among these standards are TFRS 10: “Consolidated Financial Statements Standard” and BOBİ FRS “Section 22: Consolidated Financial Statements Standard”. The study aims to comparatively analyze the consolidated financial statements in terms of TFRS 10, BOBİ FRS Section 22, General Communiqué on Accounting System Application and Tax Procedure Law. For this purpose, first, the explanations in TFRS 10, BOBİ FRS Section 22, TPL, and MSUGT regarding the consolidated financial statements are included. Afterward, the operations to be done in the consolidation process are explained with an application example.

Keywords: Consolidation, Consolidated Financial Statements, TFRS 10, BOBİ FRS Section 22

JEL Classification Codes: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler, artan rekabet koşulları ve yatırımların küreselleşmesi işletme birleşmelerini ortaya çıkarmıştır. Bu durum, işletmelerin tek bir çatı altında toplanması olarak belirtilmektedir. Tek bir çatı altında toplanan işletmelerin finansal durumları ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyulması, bu işletmelerin finansal tablolarının da konsolide edilerek sunulmasını gerektirmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda hazırlanan konsolide finansal tablolar, birleşen işletmelerin mali nitelikli işlemlerine ait değerlendirmelerin gerçeğe uygun bir şekilde yapılabilmesini sağlayacaktır. Bu kapsamda, 1980’li yıllardan itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili standartların oluşturulması ve bu standartlara göre finansal tabloların düzenlenmesi sermaye piyasalarının alacakları kararlar açısından büyük bir önem taşımaktadır (Yardımcıoğlu, 2008: 148).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1976 yılında finansal tabloların konsolide edilmesine ait ilk standart olan UFRS 3: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”nı yayınlamıştır. Bu standart, 1990 yılında UFRS 27: “Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı” ve UFRS 28: “İlgili Şirketlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı”nın yayınlanmasının ardından uygulamadan kaldırılmıştır (Deran ve Aktaş, 2004). 2001 yılında uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak yayınlanmasında tek yetkili olan IASC, bu görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) devretmiştir. IASB, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili olan UFRS 27’yi 2003 yılında güncelleyerek “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı” başlığı ile yayınlamış ve bu standart 2005 yılından itibaren uygulamalarda dikkate alınmıştır. Yıllar itibariyle standartta birtakım güncellemeler yapılmıştır. Son olarak konsolide finansal tablolar ile ilgili standart, UFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı” olarak 2015 yılında yayınlanmıştır (Canel, 2017: 5). Avrupa Birliği de 1978 yılından itibaren ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacı ile Avrupa Birliği Yönergeleri’ni yayınlamaya başlamıştır. Bu yönergeler arasında yer alan ve 1983 yılında yayınlanan yedinci yönergede konsolidasyon işlemlerine ait politikalar yer almaktadır (Özkan ve Terzi, 2010: 24).

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 28 Mart 1992 tarih ve 21185 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğ ile konsolide finansal tablolara ait ilk düzenleme yapılmıştır. Bu tebliğ, SPK Seri: XI, No: 10 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” olarak SPK Kanunu hükümlerine tabi şirketler tarafından uygulanmıştır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) 14 Nisan 1996 tarihinde yaptığı toplantısında, içerisinde TMS 5: “Konsolide Finansal Tablolar” standardının da yer aldığı 11 standardın Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayınlanmasına oy birliği ile karar verilmiştir. Bu standartlar, 01 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve yıllar itibariyle güncellemeler yapılmıştır (Selvi ve Yılmaz, 2002: 1-2). 2002 yılında ulusal muhasebe standartlarının yayınlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. 2005 yılında TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile telif ve lisans anlaşması imzalayarak uluslararası muhasebe standartlarının resmi çevirilerini yapmış ve Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamıştır. Bu standartlar arasında konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili olarak TMS 27: “Konsolide Finansal Tablolar” ve TMS 28: “İştiraklerdeki Yatırımlar Standartları” yer almaktadır. TMSK, görevini 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devretmiştir (Canel, 2017: 8). KGK, konsolide finansal tablolar ile ilgili olarak 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de TFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”nı yayınlamıştır. Bu standardın 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanması amaçlanmıştır. TFRS 10, IASB tarafından yapılan değişiklikler dikkate alınarak 19 Aralık 2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 114 sıra no’lu tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir (TFRS 10). Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren büyük ve orta boy şirketlerden bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS’leri uygulamayanlar için ise 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) yayınlanmıştır. Uygulayıcılardan alınan geri bildirimlere dayalı olarak bu standart güncellenmiş ve 30 Mart 2021 tarihli ve 31439 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de BOBİ FRS 2021 Sürümü başlığı ile

yayınlanmıştır. Standartta konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bilgilere “Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar” başlığı altında yer verilmiştir (KGK).

Bu çalışmada, konsolide finansal tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle konsolide finansal tablolar ile ilgili TFRS 10, Bobi Frs Bölüm 22, VUK ve MSUGT’teki açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bir uygulama örneği oluşturulmuştur. Çalışmada oluşturulan örnekler ve uygulama örneğine ait muhasebe kayıtlarında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından oluşturulan ve öneri niteliği taşıyan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda yer alan hesaplar kullanılmıştır (KGK, 2020).

2. TANIMLAR

Konsolide finansal tablolar standartları gereğince bilinmesi gereken bazı terimler bulunmaktadır. Ana ortaklık, bağlı ortaklık, grup, konsolidasyon, konsolide finansal tablolar, güç, kontrol, önemli etki, önemsiz etki, kontrol gücü olmayan paylar ve topluluk olarak belirtilen bu terimleri aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür (TFRS 10, Ek A; BOBİ FRS 22, Madde: 2 - 5):

Ana Ortaklık: Bir ya da daha çok işletmeyi kontrol eden işletme ana ortaklık olarak tanımlanmaktadır.

Bağlı Ortaklık: Farklı bir işletme tarafından kontrol edilen işletme bağlı ortaklık şeklinde ifade edilmektedir.

Grup: Grup, bir ana ortaklık ve bu ana ortaklığa bağlı olan ortaklıklardan oluşmaktadır.

Konsolidasyon: Fransızca’dan gelen konsolidasyon terimi, herhangi bir borcun vadesini uzatma olarak ifade edilmektedir. Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre ise konsolidasyon, benzer yapıya sahip olan nesnelerin biraraya getirilmesi ve işletmelerin yeni bir tüzel kişilik altında birleştirilmesidir (TDK, 2021).

Konsolide Finansal Tablolar: Ana ortaklığın ve bu ortaklığın bağlı ortaklıklarına ait varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler, giderler ve nakit akışlarının tek bir işletmeye ait olarak sunulduğu ve meydana gelen gruba ait finansal tablolar konsolide finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

Güç: Güç, işletmenin ilgili faaliyetlerinin mevcut durumda yönetilebilmesi için sahip olduğu haklardır.

Kontrol: Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlanması için finansal ve faaliyet politikalarının yönetilme gücü olarak ifade edilmektedir. Kavramı kapsayan; güç, değişken getiriler ve getirileri etkilemek için gücü kullanma yeteneği olarak ifade edilen kontrol unsurları Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Kontrol Unsurları



Kaynak: Pratical Guide to IFRS Consolidated Financial Statements: Redefining Control, <https://www.pwc.com.au/industry/real-estate/assets/practical-guide-ifs-consolidated-jul11.pdf>, 30.04.2021.

Yatırımcıların işletmeler üzerindeki kontrolü ele geçirebilmesi için Şekil 1’de gösterilen üç unsura sahip olması gerekmektedir. Birinci unsur, yatırım yapılan işletme üzerindeki güç olarak

belirtilmektedir. İkincisi, değişken getirilere maruz kalınması durumunun oluşmasıdır. Üçüncüsü ise, elde edilen getirileri etkilemek için gücü kullanma yeteneğine sahip olunması olarak ifade edilmektedir. Bu üç unsurun hepsine sahip olan yatırımcıların işletme üzerindeki kontrolü sağladığı belirtilmektedir.

Önemli Etki: Yatırım yapılan işletme tarafından belirlenmiş olan finansal ve faaliyet politikaları ile ilgili karar alma süreçlerine katılma gücü önemli etki olarak tanımlanmaktadır (Bobi Frs 10, Madde: 3). Herhangi bir işletme tarafından yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının % 20 veya daha fazlasının, doğrudan ya da dolaylı olarak elinde tutulması durumu sözkonusu olabilir. Bu durumun aksi belirlenemediği sürece yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Oy hakkının % 20'sinden daha azının yatırım yapan işletmede olması durumunda ise, önemli etkinin açıkça ortaya konulamamasında, bu işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı şeklinde değerlendirme yapılmaktadır (Bobi Frs 10, Madde: 4 - 5).

Önemsiz Etki: İşletmenin yatırım yapılan işletmeye ait getirilerini önemli ölçüde etkileme potansiyeli olan faaliyetleri ile ilgili olarak kontrol ve önemli etki gücünün olmaması durumu önemsiz etki şeklinde tanımlanmaktadır (Örten vd., 2015: 749).

İşletmelerin uzun vadeli yatırımlarının iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı olarak ayrımının yapılmasında kontrol gücü düzeyi dikkate alınmaktadır (Örten vd., 2015: 749). Bu doğrultuda, yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletmedeki kontrol gücü düzeyinin tespit edilebilmesi için kullanılan kontrol, önemli etki ve önemsiz etki durumları ile ilgili örnekler Tablo 1'de gösterilmiştir (Casabona and Ashwal, 2005: 39).

Tablo 1: Kontrol, Önemli Etki ve Önemsiz Etki Farkı

Durum	Kontrol	Önemli Etki	Önemsiz Etki
A İşletmesi, B İşletmesinin yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ve görevden alma yetkisine sahip olmasına karşın, B İşletmesinin oy haklarının yalnızca % 35'ine sahiptir.	X		
A İşletmesi, B İşletmesinin yönetim kurulunda temsil edilmeye çalışılmakta olup, B İşletmesinin oy haklarının % 14'üne sahiptir.			X
A İşletmesi, B İşletmesinin oy haklarının % 18'ini almıştır ve ürünlerinin önemli miktarlarını başkalarıyla rekabet etmek zorunda kalmadan B İşletmesine satma hakkına sahiptir.		X	
A İşletmesi, B İşletmesinin oy haklarının % 19'unu elde etmiştir ve diğer yatırımcılarla yaptığı bir anlaşma sayesinde % 9 oranında daha satın alma imkanına sahiptir. Ancak bu, ona B İşletmesinin mali ve işletme politikalarını yönetme yetkisi sağlamaz.		X	

Kaynak: Casabona, P. A., Ashwal, A., "The Concept of Control in Consolidated Financial Statements: Convergence of U.S. and International Accounting Rules", Review of Business. Spring 2005, 26 (2), s. 39.

Kontrol Gücü Olmayan Paylar: Kontrol gücü olmayan paylar, bir bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ana ortaklığa ait olmayan payları şeklinde ifade edilmektedir.

Topluluk: Ana ortaklık ile bu ortaklığın bağlı ortaklıklarından meydana gelen işletmeler grubu şeklinde tanımlanmaktadır.

3. KONSOLİDASYON SÜRECİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklardan meydana gelen işletme grubuna ait finansal tablolarda yer alan bilgilerin tek bir işletmeye ait olarak hazırlandığı tablolar konsolide finansal tablo şeklinde belirtilmektedir (Haftacı ve Kılınç, 2013: 78). Bu tablolar, sadece bir işletme için düzenlenmemekte, işletmeler grubu için düzenlenmektedir. Bu yüzden, işletmeler ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. İşletmeler tarafından konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki amaç, ana ortaklıkların bağlı ortaklıklar üzerinde denetim mekanizması kurarak o işletmelerdeki yönetimi ele geçirmeleri şeklinde belirtilmektedir (Yardımcıoğlu, 2008: 147). Bu amacı gerçekleştirebilmek için (TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de belirtilen) yatırım yapılan ortaklıklarda doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen pay oranları dikkate alınarak kullanılacak üç farklı konsolidasyon yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; tam konsolidasyon, özkaynak ve gerçeğe uygun

değer yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır (Bozkurt Yazar, 2020: 457). Pay oranına göre etki düzeyleri ve uygulanan konsolidasyon yöntemleri Tablo 2’de gösterilmiştir (Örten vd., 2007: 331).

Tablo 2: Konsolidasyon Yöntemlerinin Seçimi

Etki Düzeyi	Ortaklık Türü	Doğrudan ve Dolaylı Sahip Olunan Pay Oranı	Konsolidasyon Yöntemi
Kontrol	Bağlı Ortaklık	%50 Üstü (Kontrol Gücü)	Tam Konsolidasyon
Önemli Etki	İştirak	%20 - %50 (%50 dahil değil)	Özkaynak
Kontrol ve Önemli Etki Yok	Bağlı Menkul Kıymetler	%20’ye kadar (%20 dahil değil)	Gerçeğe Uygun Değer/Maliyet

Kaynak: Örten, Kaval ve Karapınar, (2007), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi, s. 331.

- **Tam Konsolidasyon:** Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki varlıklar ve bu varlıkların ediniminde kullanılan kaynaklar, elde edilen gelir ve katlanılan giderlerin hepsinin bir işletme tarafından yapıldığı varsayımı altında kullanılan konsolidasyon yöntemi tam konsolidasyon şeklinde tanımlanmaktadır. TFRS 10’da, kontrol kavramının konsolidasyon sürecinin temel dayanağı haline getirildiği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda kontrol gücü ve önemli etkinin olduğu durumlarda tam konsolidasyon yöntemi kullanılabilir (TFRS 10, Madde: 2; Canel, 2017: 40).
- **Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon:** İştirak ya da iş ortaklığı yatırımının ilk olarak elde etme maliyeti ile kaydedildiği daha sonra ise bu yatırım tutarının yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payını gösterecek şekilde finansal tablolarda raporlandığı yöntem özkaynak yöntemi olarak belirtilmektedir (TMS 28, Madde: 3). Yatırım tutarının finansal tablolarda bu şekilde raporlanması bu yöntemin tam konsolidasyon yöntemi ile farklılığını ortaya çıkarmaktadır (Canel, 2017: 36). Bu yöntemde göre, yatırımcının yatırım yapılan işletmede oluşan kar ya da zarar tutarından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak kaydedilmektedir (TMS 28, Madde: 10).

Örnek¹: A İşletmesi 2020 yılında B İşletmesi’nin % 40’ını 3.000.000 TL’ye almış ve bedelini bankadaki mevduat hesabı aracılığı ile ödemiştir.

210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	3.000.000	
102 BANKALAR		3.000.000
% 40 oranında alım		

2020 yılı sonunda B İşletmesi dönem net kar tutarını 850.000 TL olarak açıklamıştır. Açıklanan kar tutarından ana ortaklığın payına düşen kar payı konsolide finansal tablolarda iştirakler ve iştiraklerden temettü gelirleri hesaplarına kaydedilmiştir.

$$850.000 * 0.40 = 340.000 \text{ TL}$$

210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	340.000	
645 ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN KARLARINDAN PAYLAR		340.000
Yıl sonu kar payı		

¹ Canel, 2017: s. 38’deki örnekten uyarlanmıştır.

A İşletmesinin 210 İştiraklerdeki Yatırımlar Hesabının defteri kebirî aşağıdaki gibidir.

B	210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	A
	3.000.000	
	340.000	
	3.340.000	

İştirak edilen B İşletmesi, 280.000 TL tutarında kar dağıtımını yapacağını açıklamıştır.

$$280.000 * 0.40 = 112.000 \text{ TL}$$

102 BANKALAR		112.000	
	210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR		112.000
Kar dağıtımı			

B İşletmesinin dağıtmış olduğu kar payı tutarı, A İşletmesinin öz sermayesinin azalmasına neden olmaktadır. Özkaynak yöntemine göre; “iştirak durumundaki işletmenin özsermayesinde meydana gelen artış ya da azalışların iştirak eden işletmenin İştirakler Hesabı’nda izlenmesi” gerekliliği sözkonusudur. Bu doğrultuda, yukarıdaki yevmiye kaydında B İşletmesinin yapacağı kar dağıtımının A İşletmesine ait olan payı için “İştirakler Hesabı” alacaklandırılmıştır.

- **Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi:** Yatırım yapan herhangi bir işletmeye yatırım yaptığı işletmede %20’nin altında oy hakkı veren hisse senetlerinin bulunması durumunda gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer, bir varlık ya da bir borca ait piyasa değeri olarak belirtilmektedir. İşletmenin aldığı finansal varlık alım satım amaçlı ve bu varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılabiliyorsa meydana gelen işlem maliyetleri 653 Komisyon Giderleri hesabına kaydedilmelidir. Ancak böyle bir durum sözkonusu değilse; finansal varlığın ilk edinim tarihi ve sonraki dönemlerde yapılacak muhasebe kayıtlarında işlem maliyetleri ilave edilmeden gerçeğe uygun değeri dikkate alınmalıdır (Bozkurt Yazar, 2020: 460 - 461).

Örnek²: X İşletmesi 10.02.2020 tarihinde kısa süreli şekilde değerlendirmek amacıyla gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan ve finansal varlık olarak Y A.Ş.’ye ait 2.000 tane hisse senedini tanesi 15 TL’den almış ve bankaya 750 TL tutarında komisyon ödemesi yapmıştır. Hisse senedi alış kaydı aşağıdaki gibidir.

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ KAR ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR		30.000	
656 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN GİDER VE ZARARLAR		750	
102 BANKALAR			30.750
Hisse senedi alım kaydı			

² Bozkurt Yazar, 2020: 461’deki örnekten uyarlanmıştır.

4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “TFRS 10: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI” AÇISINDAN İNCELENMESİ

İşletmelerde konsolide ve bireysel finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası düzenlemelerle uyumun sağlanması amacıyla TMS 27: “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” standardı, 17 Aralık 2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Daha sonra, 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı” ise TMS 27 standardının yerini almış ve standart yıllar itibariyle güncellenmiştir. Bu standart ile, herhangi bir işletmenin bir ya da daha fazla işletmeyi kontrol etmesi durumunda düzenlenecek konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve sunumu ile ilgili finansal raporlama kurallarının belirlenmesi amaçlanmaktadır (TFRS 10, Madde: 1).

4.1. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının Kapsamı

TFRS 10 Standardı’nın uygulanması, kontrolü altında bir ya da daha fazla işletmeyi bulunduran ana ortaklık niteliğine sahip işletmeler tarafından zorunludur. Ancak, ana ortaklığın yatırım işletmesi olması ve tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtarak ölçmesinin zorunlu olduğu durumlarda işletme, konsolide finansal tablo düzenlememektedir (TFRS 10, Madde: 4 - 5).

TFRS 10’a göre bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi için sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TFRS 10, Madde: 27):

- İşletmenin yatırım yönetimi hizmetini sunmak için bir ya da daha fazla yatırımcıdan fon elde etmesi,
- İşletmenin yatırımcısına ya da yatırımcılarına, iş amacı ile ilgili olan fonları sadece sermaye kazancı ya da yatırım geliri veya her ikisini elde etmek için yatırım yapmak olduğunu taahhüt etmesi,
- İşletme yatırımlarının tamamı ya da tamamına yakınının performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçerek değerlemesini yapması gerekmektedir.

Bir önceki paragrafta belirtilen özelliklere sahip olarak yatırım işletmesi olduğu belirlenen işletmelerin, yatırım yaptığı işletmeleri kontrol edebilmesi için bazı kriterlerin bir arada bulunması gerekmektedir. Bu kriterleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TFRS 10, Madde: 7):

- İşletme, yatırım yapılan işletme üzerinde güce sahip olmaktadır.
- İşletme, yatırım yaptığı işletme ile olan ilişkisi sebebiyle değişken getirilere katlanmakta ya da bu getirilerde hak sahibi olmaktadır.
- İşletme, elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerinde bulunan ve haklardan doğan gücünü kullanma imkanına sahip olabilmektedir.

Bir önceki paragrafta belirtilen kriterleri taşıyan işletmeler yatırım yaptığı işletme ya da işletmeler üzerinde kontrol gücüne sahip olabilmektedir. Buradaki kontrol gücü kavramı ile; kontrol, birlikte kontrol, önemli etki ve önemsiz etki olarak belirtilen dört farklı durum ifade edilmektedir. Kontrol gücüne sahip olan yatırımlar bağlı ortaklık; yatırımcıların yapmış oldukları yatırımları birlikte yönetmesi iş ortaklığı; işletmelerin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerine ait kararlara katılma gücü sonucu ortaya çıkan önemli etki iştirak; yatırım yapılan işletmenin getirileri ile ilgili olarak önemli etkiye sahip olmaması ise satışa hazır finansal varlık yatırımı olarak belirtilmektedir. Belirtilen bu yatırımların hepsi farklı bir standart konusunun kapsamını oluşturmaktadır (Örten vd., 2015: 749).

4.2. Konsolidasyon İşlemleri

İşletmelerde yapılacak konsolidasyon işlemleri sonrasında düzenlenecek konsolide finansal tablolar için takip edilmesi gereken aşamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TFRS 10, Madde: Ek B86):

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının finansal tablolarında yer alan varlık ve kaynak, gelir ve gider ve nakit akışları ile ilgili olan benzer kalemler birleştirilmelidir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımına ait defter değeri ile bağlı ortaklığın her birinin özkaynaklarından ana ortaklık payı ile ilgili olan tutarları netleştirilmelidir.
- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili var olan özkaynak, elde edilen gelir, katlanılan gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların hepsi elimine edilmelidir.

İşletmelerin bir önceki paragrafta belirtilen aşamaları takip ederek konsolide finansal tablolarını hazırlayabilmesi için ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların uyguladıkları muhasebe politikalarının aynı olması gerekmektedir. Bu durumun yanı sıra, finansal tablolar da aynı raporlama tarihi ile düzenlenmelidir (TFRS 10, Madde: B93).

4.3. Konsolide Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar

Bu standarda göre, konsolide finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu düzenlenirken uyulması gereken bazı ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler Tablo 3’te belirtilmiştir.

Tablo 3: Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar

Konsolide Finansal Durum Tablosu	Konsolide Kar veya Zarar Tablosu
Hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklığın düzenlediği finansal durum tablosunda yer alan tüm kalemler tek tek birbirleri ile toplanmalıdır.	Hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklığın düzenlediği kar veya zarar tablosundaki tüm kalemler tek tek birbirleri ile toplanmalıdır.
Bağlı ortaklığın tamamının elde edilmeme durumu söz konusu olsa dahi, aktif ve pasifte yer alan tüm kalemler birbirleri ile toplanmalı ve ana ortaklık dışında kalan azınlık payları finansal durum tablosunun pasif kısmında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir.	Bağlı ortaklığın tamamının elde edilmeme durumu söz konusu olsa dahi, tüm gelir ve gider kalemleri birbirleri ile toplanmalıdır.
Üzerinde kontrol sağlanan bağlı ortaklığa ait gerçeğe uygun değer ve net belirlenebilir varlıklar arasında oluşan fark şerefiye olarak kaydedilmelidir. Net belirlenebilir varlıklara ait değerler gerçeğe uygun değerden fazla ise oluşan fark kar veya zarar tablosunda yer alan hesaplar aracılığıyla kaydedilmelidir.	Grubun düzenlenen konsolide kar veya zarar tablosunda azınlık payları farklı bir kalem olarak raporlanmalıdır. Tam konsolidasyon yöntemini kullanan ortaklıklar dışında oluşan tutarlarla ilgili miktarlar “Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar” hesabı aracılığıyla indirim olarak kaydedilmelidir. Bu hesaba ait tutar dönem net karı/zararı hesabından çıkarılarak konsolide kar veya zarar tablosunun kar/zarar tutarı belirlenmelidir.
Ana ortaklık tarafından düzenlenen finansal durum tablosunda yer alan bağlı ortaklığın değeri ile, ana ortaklıkta yer alan bağlı ortaklık özsermayesinin payları karşılıklı olarak eliminasyona tabi tutulmalıdır. Mahsup işlemi yapılırken, bağlı ortaklığın ilk kez konsolide finansal tablolara alındığı tarihteki defter değeri dikkate alınmalıdır.	Grup içerisinde gerçekleşen işlemler eliminasyona tabi tutulmalıdır. Ortaklıkların birbirleri ile yapmış oldukları mal ve hizmet alım satım işlemleri vb. grup içi işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucu meydana gelen gelir, gider, kar ve zarar mahsup edilmelidir.
Toplulukta yer alan işletmelere ait alacak ve borçlar, konsolide finansal tablolara alınırken tekrarlanan kayıt olmaması için bu tutarların birbirlerinden karşılıklı olarak indirilmesi gerekmektedir.	
Toplulukta yer alan işletmelerin işlemleri, gelir gider ve zararları tekrarlamaya sebep olmaması için elimine edilmelidir.	
Toplulukta yer alan bağlı ortaklık ve ana ortaklık arasında grup içi dönen ya da duran varlıklara ait alım satım işlemleri gerçekleştirilmişse bu varlıklar konsolide tablolara kaydedilirken ilk maliyetleri dikkate alınmalıdır.	Grup içi işletmeler arasında amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerin alım satım işlemlerinin sonucu meydana gelen kar, zarar ve amortisman farklarının hesaplanması durumunda ilk maliyet bedelleri dikkate alınmalıdır.

Kaynak: CANEL, Cansu (2017). “Özel Sektör ve Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Özel Sektör Uygulamasına Yönelik Örnek Çalışma”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 33.

İşletmelerin konsolide finansal tabloları düzenlenirken yukarıdaki Tablo 3’te belirtilen esasları dikkate almaları gerekmektedir.

5. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “BOBİ FRS BÖLÜM 22: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI” AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bölüm 22’nin amacı, işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarının muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve hazırlanan bu tabloların sunulması ile ilgili olan ilkelerin düzenlenmesidir (BOBİ FRS 22, Madde: 1). İşletmeler tarafından yapılan yatırımların bağlı ortaklık yatırımı olarak değerlendirilebilmesi için yatırımcının, işletme üzerinde kontrolünün bulunması gerekmektedir. Bu gereklilik ise yatırımcının, işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması ile karşılanabilmektedir. Bunun yanı sıra aşağıda belirtilen şartların sağlanması halinde de yatırımcının işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (BOBİ FRS 22, Madde: 4):

- Yatırımcının işletmedeki diğer pay sahipleriyle yaptığı anlaşma doğrultusunda oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi,
- Yatırımcının bir düzenleme ya da sözleşme veya yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi doğrultusunda bu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip olması,
- Yatırımcının, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu ya da benzer bir yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama ya da görevden alma gücünün bulunması,
- İşletmenin cari ve önceki raporlama dönemi süresince ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu ya da benzer yürütme organı üyelerinin büyük bir kısmının, yatırımcının oy haklarının kullanılması ile atanmış olmasıdır. Fakat bu durumun oluşabilmesi için üçüncü bir tarafın işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına ya da yukarıda sıralanan üç şartta belirtilen haklara sahip olmaması gerekmektedir.

5.1.Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi

Bölüm 22’de bağlı ortaklık yatırımları ile ilgili olarak yapılacak muhasebeleştirme işlemleri, BOBİ FRS’de büyük işletmeler dışındaki işletmeler ve büyük işletmeler olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

• Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmeler

Konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olmayan bu işletmeler, isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedir. Bu doğrultuda konsolide finansal tablo düzenleyen işletmelerin tam konsolidasyon kurallarında belirtilen konsolide edilecek tüm bağlı ortaklıklar üzerindeki kontrollerinin kaybedilmediği en az iki raporlama dönemi süresince finansal tablolarının düzenlenmesi gerekmektedir. Bu iki dönem süresince konsolide finansal tablo düzenleyen işletmeler isteğe bağlı olarak bu durumu sonlandırabilir. Fakat, ana ortaklık büyük işletme olmasa bile, doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir bağlı ortaklığın kamu yararını ilgilendiren kuruluş olması söz konusu ise, konsolide finansal tablo düzenlenmesi zorunludur (BOBİ FRS 22, Madde: 10 - 11).

Konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmeler, bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını iştiraklerde yer alan yatırımlarla aynı kuralları dikkate alarak ölçmekte ve kayıt altına almaktadır (BOBİ FRS 22, Madde: 12). Bu doğrultuda, bağlı ortaklıkların ölçümü “İştiraklerdeki Yatırımlar” bölümüne yapılan atıfta belirtilmiştir. Bobi Frs Bölüm 10’da iştiraklerin ilk kayda alınması sırasında maliyet bedelinin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir (BOBİ FRS 10, Madde: 7). Bu gereklilik doğrultusunda, maliyet tespit edilirken, karşı tarafa transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri ve edinim ile doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyet dikkate alınmaktadır. İşletmenin nakit dışındaki varlıklarının transfer edilmesi durumunda ise, bu varlıklara ait gerçeğe uygun değerleri dikkate alınmalıdır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 288).

- **Büyük İşletmeler**

Herhangi bir işletmenin büyük işletme olarak değerlendirilebilmesi için, BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini birbirini takip eden iki raporlama döneminde aşması gerekmektedir. Bu ölçütler aşağıda sıralanmıştır (BOBİ FRS, Madde: 5):

- Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olarak belirtilmiştir.

Bir önceki paragrafta belirtilen ölçütleri sağlayan, tam konsolidasyon yöntemini kullanarak bağlı ortaklıklarını konsolide eden ve konsolide finansal tablolarını düzenleyen işletmeler büyük işletme olarak ifade edilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 271). Bu işletmelerin bağlı ortaklığın ilk ediniminin muhasebeleştirilmesinde “İş Birleşmeleri” bölümüne atıf yapılmaktadır. Bu bölüme göre muhasebeleştirme işlemleri sırasında satın alma yöntemine ait kurallar dikkate alınmaktadır. Bu kuralların uygulanabilmesi için takip edilmesi gereken aşamalar bulunmaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle, edinen işletme ve birleşme tarihi tespit edilerek iş birleşmesine ait maliyet belirlenmelidir. Daha sonra, birleşme sonrasında edinilen varlıklar, katlanılan yükümlülükler, kontrol gücü olmayan paylar ölçülerek kayıt altına alınmalıdır. Son olarak ise, şerefiye ya da negatif şerefiye ölçülerek kayıt altına alınmalıdır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 294).

5.2.Konsolidasyon İşlemleri

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların aynı tarihli finansal tabloları aracılığıyla oluşturulacak konsolide finansal tablolarında, benzer olay ve işlemlerde aynı muhasebe politikalarının kullanılması gerekmektedir. Ancak, topluluk üyelerinden birinin farklı bir politikayı benimsemesi durumu sözkonusu olursa, ilgili işletmeye ait finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (BOBİ FRS 22, Madde: 26 - 27). Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılacak konsolidasyon işlemleri aşağıda sıralanmıştır (BOBİ FRS 22, Madde: 25):

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının finansal tablolarında yer alan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri toplanarak birleştirilmelidir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımına ait defter değeri ile bağlı ortaklığın her birinin özkaynaklarından ana ortaklık payı ile ilgili olan tutarları netleştirilmelidir.
- Topluluk içi işletmeler arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile topluluk içi varlık ve borçların tümü elimine edilmelidir.
- Topluluk içi eliminasyon işlemlerinden sonra dönem net karı ya da zararından kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar belirlenmelidir. Hem kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar hem de ana ortaklık sahiplerinin paylarına ait tutarlar, Konsolide Kar veya Zarar Tablosu'nda raporlanır.
- Konsolide bağlı ortaklıkların net varlıklarından kontrol gücü olmayan payları ilgilendiren tutarlar tespit edilmelidir. Bu tutarlar; birleşme tarihi dikkate alınarak hesaplanan ve birleşme tarihinden sonra özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan payların toplanması sonucu oluşmaktadır. Kontrol gücü olmayan paylar, Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda raporlanır.

6. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “VERGİ USUL KANUNU ve MUHASEBE SİSTEMLERİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ” AÇISINDAN İNCELENMESİ

VUK ve MSUGT'de işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri açısından herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak işletmelerin farklı işletmelere ortak olmak amacı ile yapacakları sermaye yatırımlarının da kayıt altına alınması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise; yatırım yapılan işletmenin sermayesinin ne kadarına ortak olunduğunun oranlar aracılığıyla belirlenmesidir. Dikkate alınacak bu oranlar, MSUGT'de belirlenmiştir. İşletmenin, sermayesinin % 10'u ve % 50'si arasında yapılan yatırım iştirak olarak dikkate alınmaktadır. Bu oran

% 50'nin üzerine çıkarsa yapılan yatırım bağı ortaklık olarak ifade edilmektedir. Yapılan bu yatırım oranı ile hem ortaklık hem de oy hakkı elde edilebilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, C Bölümü).

Bağı ortaklık ile ilgili olarak yapılan yatırımın muhasebeleştirilmesi için Tek Düzen Hesap Planı'nda Mali Duran Varlıklar Hesap grubunda yer alan "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabı kullanılmaktadır. Bu hesaba yapılacak kayıt işlemi ilgili yatırımın alış bedeli dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir (VUK 213, Madde: 279; Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 480). Yatırıma ait değerlendirme işlemi ise maliyet bedeli doğrultusunda yapılmalıdır (Sevilengül, 2011: 398).

7. TFRS 10 – BOBİ FRS BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR VE VUK VE MSUGT'DE YER ALAN BİLGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

TFRS 10 – BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, VUK ve MSUGT'de yer alan bilgilerin karşılaştırılmasına ait verileri Tablo 4'te gösterilmiştir (Örten vd., 2015: 756 – 758; Ataman ve Cavlak, 2017: 163; Doğan, 2017: 781 – 782; Karapınar ve Eflatun, 2017: 363 – 364; Doğan, 2018: 128):

Tablo 4: TFRS 10 – BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar ve VUK / MSUGT Hükümlerinin Karşılaştırılması

	TFRS 10	BOBİ FRS Bölüm 22	VUK / MSUGT
Konsolide Finansal Tablo Düzenleme	Bağlı ortaklığı bulunan tüm işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır.	Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Büyük işletmeler dışındaki diğer işletmeler isteğe bağlı olarak hazırlayabilir.	Konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.
Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Bilanço ve Gelir Tablosu zorunludur. Ek finansal tabloların hazırlanması isteğe bağlıdır.
Konsolidasyon Dışında Tutulabilecek Ortaklıklar	Hiçbir bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulamaz.	Önemsiz olarak ifade edilen ortaklıklar, bağlı ortaklığın varlıkları ya da yönetimi üzerinde hakları kısıtlı olan, bir yıl içerisinde elden çıkarılması amaçlanan bağlı ortaklıklar ve konsolidasyon sürecinde gerekli bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilemeyen bağlı ortaklıklar konsolidasyon kapsamına dahil edilmez.	-
Bağlı Ortaklık Ölçütü	Yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekir.	Yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekir.	% 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olması gerekir.
Kullanılacak Konsolidasyon Yöntemi	Tam konsolidasyon yöntemi kullanılır.	Tam konsolidasyon yöntemi kullanılır.	-
Bireysel Finansal Tablo Düzenleme Yöntemleri	TMS 27: Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilir.	Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilir.	Alış bedeli dikkate alınmalıdır.
Muhasebe Politikalarının Uygulanması	Konsolide finansal tabloların hazırlanması aşamasında, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların birbiri ile benzer nitelikteki işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır. Farklı bir politika benimsenirse ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.	Konsolide finansal tabloların hazırlanması aşamasında, birbiri ile benzer nitelikteki işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır. Farklı bir politika benimsenirse ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.	-
Raporlama Tarihi	Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Farklılık olması durumunda, bağlı ortaklık, ana ortaklığın finansal tablolarının tarihini dikkate alarak ilave finansal bilgi hazırlamalıdır.	Topluluktaki işletmelerin finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Farklılık söz konusu ise, bağlı ortaklık, ana ortaklığın raporlama dönemi sonunu dikkate alarak finansal tablo hazırlamalıdır.	-

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

Yurt Dışı Yatırımlarından Kaynaklanan Kur Farkı Kazanç ya da Kayıpları	TMS 21: Oluşan kur farkı kazanç ya da kayıpları yatırımların elden çıkarılması durumunda yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar ya da zarara yansıtılır.	Özkaynaklar altında “Yabancı Para Çevrim Farkları’nda” gösterilen kur farkı kazanç ya da kayıpları yatırımların elden çıkarılması durumunda “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” hesabına aktarılır.	-
Bağlı Ortaklıklar ile Özkaynakların Eliminasyonu	Ana ortaklığın aktifinde yer alan bağlı ortaklıklar hesabı konsolide bilançodan çıkarılmalıdır. Konsolidasyonda bağlı ortaklıklar hesabı ile özkaynak hesapları karşılaştırılmalıdır.	Ana ortaklığın aktifinde yer alan bağlı ortaklıklar hesabı konsolide bilançodan çıkarılmalıdır. Konsolidasyonda bağlı ortaklıklar hesabı ile özkaynak hesapları karşılaştırılmalıdır.	-
Ertelenmiş Vergi Etkisi	Muhasebe değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen farklardan dolayı ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanması zorunludur.	Muhasebe değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen farklardan dolayı ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanması büyük işletmeler için zorunlu; orta büyüklükteki işletmeler için isteğe bağlıdır.	-
Şerefiye	Bağlı ortaklığın sermayesinde bulunan payların maliyet değeri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş özkaynak tutarından büyükse şerefiye oluşur. İtfa edilmemektedir.	Bağlı ortaklığın sermayesinde bulunan payların maliyet değeri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş özkaynak tutarından büyükse oluşur. İtfa edilmektedir.	İtfa edilmektedir.

Tablo 4'te görüldüğü gibi TFRS 10'a göre bağlı ortaklığı bulunan tüm işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Bu işletmeler, hiçbir bağlı ortaklığını konsolidasyon kapsamı dışında tutamaz. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olarak bilinmesi için ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu standarda göre, işletmeler tam kondolidasyon yöntemini kullanmalıdır.

BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmakta, diğer işletmeler ise isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir. Bazı bağlı ortaklıklar konsolidasyon kapsamı dışında bırakılabilmektedir. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olarak belirtilebilmesi için kontrol edilmesi gerekmektedir. Tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır.

VUK/MSUGT'ye göre ise, bağlı ortaklığı olan işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olabilmesi için % 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olması gerekmektedir.

8. BOBİ FRS BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ İLE İLGİLİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Örnek³: X ve Y İşletmeleri, iş birleşmesi sözleşmesi yapmışlardır. İşletmelerin 01.01.2019 tarihi birleşme öncesi finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir:

01.01.2019 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOLARI (TL)		
	X İşletmesi	Y İşletmesi
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Benzerleri	220.000	200.000
Ticari Alacaklar (Net)	400.000	100.000
Stoklar (Net)	300.000	200.000
Toplam Dönen Varlıklar	920.000	500.000
Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar		
Tesis, Makine ve Cihazlar	300.000	200.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(60.000)	(40.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Gayri Maddi Haklar	-	40.000
Toplam Duran Varlıklar	240.000	200.000
TOPLAM VARLIKLAR	1.160.000	700.000
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.000	50.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	80.000	150.000
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye	600.000	400.000
Kar Yedekleri ve Fonlar	320.000	40.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000
Toplam Özkaynaklar	980.000	500.000
TOPLAM KAYNAKLAR	1.160.000	700.000

Y İşletmesi'nin net varlıklarını iki farklı formül kullanarak hesaplayabilmek mümkündür:

Net Varlıklar = Toplam Varlıklar – Yükümlülükler

Net Varlıklar = 700.000 – 200.000

Net Varlıklar = 500.000 TL

³ Ataman ve Gökçen, 2017: s. 279 – 293'den uyarlanmıştır.

Net Varlıklar = Toplam Özkaynaklar – Yükümlülükler

Net Varlıklar = 700.000 – 200.000

Net Varlıklar = 500.000 TL

Her iki formül kullanılarak hesaplanan Y İşletmesi'nin net varlıkları 500.000 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşmeye göre X İşletmesi, Y İşletmesi'nin % 80'ini satın alacaktır. Bu doğrultuda; X İşletmesi Edinen İşletme, Y İşletmesi ise Edinilen İşletmedir. Birleşme tarihi olan 01.01.2019 tarihi itibariyle Y İşletmesi'nin varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Y İşletmesi			
	Defter Değeri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Fark
Nakit ve Benzerleri	200.000	200.000	0
Ticari Alacaklar (Net)	100.000	100.000	0
Stoklar (Net)	200.000	204.000	4.000
Maddi Duran Varlıklar			
Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000	220.000	20.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(40.000)	(44.000)	(4.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Gayri Maddi Haklar	40.000	42.000	2.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	(50.000)	(50.000)	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler	(150.000)	(150.000)	0
Net Varlık Toplamı	500.000	522.000	22.000

Birleşme tarihi itibariyle, X İşletmesi tarafından Y İşletmesi'nin net varlıkları gerçeğe uygun değeriyle ve kontrol gücü olmayan payları da kapsayacak şekilde kayıt altına alınacaktır. Bu doğrultuda, edinilen işletme olan Y İşletmesi'nin tanımlanabilir net varlıkları edinen işletme olan X İşletmesi'nin konsolide finansal durum tablosunda 522.000 TL olarak raporlanmış olacaktır.

X İşletmesi, 01.01.2019 tarihi itibariyle, Y İşletmesi'nin % 80'ini elde etmiştir. Bu elde etme işlemi ile ilgili olarak X İşletmesi, birim nominal değeri 40 TL'den 10.000 adet hisse senedi ihraç etmiş ve hisselerin toplam piyasa değerinin 440.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu işleme ait X İşletmesi tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		
212.01 Y İşletmesi		
500 SERMAYE		400.000
520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ		40.000
Y İşletmesi'nin % 80'ini elde etmek için hisse senedi ihracı nedeniyle (40 TL x 10.000 adet)		

Şerefiyenin Hesaplanması	TL
Y İşletmesi'nin Net Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri	522.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar (% 20)	(104.400)
Ana Ortaklık Payı (% 80)	417.600
İş Birleşmesi Maliyeti	440.000
Net Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	(417.600)
Şerefiye	22.400

İş birleşmesi sonucunda düzenlenecek konsolide finansal durum tablosunun hazırlanmasında yapılması gereken çalışmalar Tablo 5'te gösterilmiştir:

Tablo 5: Konsolidasyon İşlemleri Çalışma Kağıdı

X ve Y İşletmelerinin 01.01.2019 Birleşme Tarihi İtibariyle Konsolidasyon İşlemleri Çalışma Kağıdı (TL)					
	X İşletmesi Defter Değeri	Y İşletmesi Defter Değeri	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
VARLIKLAR					
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Benzerleri	220.000	200.000	-	-	420.000
Ticari Alacaklar (Net)	400.000	100.000	-	-	500.000
Stoklar (Net)	300.000	200.000	4.000	-	504.000
Toplam Dönen Varlıklar	920.000	500.000			1.424.000
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar					
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000	-		440.000	0
Maddi Duran Varlıklar					
Tesis, Makine ve Cihazlar	300.000	200.000	20.000	-	520.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(60.000)	(40.000)	-	4.000	(104.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Gayri Maddi Haklar	-	40.000	2.000	-	42.000
Şerefiye	-	-	22.400	-	22.400
Toplam Duran Varlıklar	680.000	200.000			480.400
TOPLAM VARLIKLAR	1.600.000	700.000			1.904.400
Kaynaklar					
Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.000	50.000			150.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	80.000	150.000			230.000
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye					
Sermaye	1.000.000	400.000	400.000		1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-			40.000
Kar Yedekleri	320.000	40.000	40.000		320.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-		104.400	104.400
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000	60.000		60.000
Toplam Özkaynaklar	1.420.000	540.000			1.524.400
TOPLAM KAYNAKLAR	1.600.000	700.000	548.400	548.400	1.904.400

Muhasebe Kayıtları

100 NAKİT KASASI	200.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	100.000	
153 TİCARİ MALLAR	200.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000	
261 HAKLAR	40.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		40.000
320 SATICILAR		50.000
420 SATICILAR		150.000
500 SERMAYE		400.000
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER		40.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		60.000
Y İşletmesi'nin defter değerlerinin eklenmesi		

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

153 TİCARİ MALLAR	4.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
260 ŞEREFİYE	22.400	
261 HAKLAR	2.000	
500 SERMAYE	400.000	
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER	40.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	60.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		440.000
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		104.400
Y İşletmesi'ne yapılan yatırım tutarı ile özkaynak kalemlerinin mahsubu ve şerefîyenin kayda alınması		

Yukarıdaki muhasebe kayıtları sonucunda hazırlanan, X İşletmesi'nin 01.01.2019 tarihli konsolide finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

01.01.2019 Tarihli KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)	
	X İşletmesi
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
Nakit ve Benzerleri	420.000
Ticari Alacaklar (Net)	500.000
Stoklar (Net)	504.000
Toplam Dönen Varlıklar	1.424.000
Duran Varlıklar	
Maddi Duran Varlıklar	
Tesis, Makine ve Cihazlar	520.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(104.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Gayri Maddi Haklar	42.000
Şerefiye	22.400
Toplam Duran Varlıklar	480.400
TOPLAM VARLIKLAR	1.904.400
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	150.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	230.000
Özkaynaklar	
Ödenmiş Sermaye	1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000
Kar Yedekleri	320.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	104.400
Geçmiş Yıllar Karları	60.000
Toplam Özkaynaklar	1.524.400
TOPLAM KAYNAKLAR	1.904.400

X ve Y İşletmelerinin 2019 dönemi sonu itibariyle hazırladığı kar veya zarar tabloları aşağıdaki gibidir:

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)		
	X İşletmesi	Y İşletmesi
Brüt Satış Hasılatı	1.200.000	900.000
Satışların Maliyeti (-)	850.000	620.000
BRÜT KAR / ZARAR	350.000	280.000
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	280.000	204.400
ESAS FAALİYET KARI / ZARARI	70.000	75.600
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	24.000	-
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-	-
Dönem Net Karı / Zararı	94.000	75.600

X ve Y İşletmelerinin 2019 dönemi sonu itibariyle hazırladığı finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir:

X ve Y İşletmelerinin 31.12.2019 FİNANSAL DURUM TABLoları (TL)		
	X İşletmesi	Y İşletmesi
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		
Nakit ve Benzerleri	248.000	200.000
Ticari Alacaklar (Net)	430.000	160.600
Diğer Alacaklar	30.000	
Stoklar (Net)	290.000	125.000
Toplam Dönen Varlıklar	998.000	485.600
Duran Varlıklar		
Finansal Yatırımlar		
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000	-
Maddi Duran Varlıklar		
Tesis, Makine ve Cihazlar	220.000	150.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(44.000)	(30.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Gayri Maddi Haklar	-	10.000
Şerefiye	-	-
Toplam Duran Varlıklar	616.000	130.000
TOPLAM VARLIKLAR	1.614.000	615.600
Kaynaklar		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	70.000	30.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	30.000	10.000
Özkaynaklar		
Ödenmiş Sermaye		
Sermaye	1.000.000	400.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-
Kar Yedekleri	320.000	40.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000
Dönem Net Karı	94.000	75.600
Toplam Özkaynaklar	1.514.000	575.600
TOPLAM KAYNAKLAR	1.614.000	615.600

2019 dönemi içerisinde gerçekleşen işletmeler arasındaki işlemler aşağıdaki gibidir:

1. X İşletmesi, dönem içerisinde maliyet bedeli 15.000 TL olan ticari mallarını 20.000 TL'ye Y İşletmesi'ne satmıştır.
2. X İşletmesi, dönem içerisinde Y İşletmesi'nden 30.000 TL tutarında mal almıştır. Y İşletmesi, malların maliyet bedeli üzerinden % 25 kar etmiştir.
3. 15.01.2019 tarihinde Y İşletmesi, X İşletmesi'nden 28.000 TL tutarındaki makineyi almıştır. Bu makine daha önce X İşletmesi tarafından 20.000 TL'ye alınmıştır. Makinenin satış tarihindeki net defter değeri 16.000 TL olarak belirlenmiştir. 15.01.2019 tarihi itibarıyla makinenin tahmini kalan faydalı ömrü dört yıldır.
4. Y İşletmesi, 30.12.2019 tarihinde yaptığı 5.000 TL tutarındaki ödeme ile X İşletmesi'ne olan borcunu 10.000 TL'ye düşürmüştür. Bu ödeme süreci devam etmektedir.

Bu işlemler doğrultusunda çalışma kağıdı üzerinde hazırlanan finansal tablolar aşağıdaki gibidir:

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)					
	X İşletmesi	Y İşletmesi	Eliminasyon		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
Brüt Satış Hasılatı	1.200.000	900.000	50.000	-	2.050.000
Satışların Maliyeti (-)	850.000	620.000	-	50.000	1.420.000
BRÜT KAR / ZARAR	350.000	280.000	-	-	630.000
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	280.000	204.400	-	3.000	481.400
ESAS FAALİYET KARI / ZARARI	70.000	75.600	-	-	148.600
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	24.000	-	12.000	-	12.000
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-	-	-	-	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-	-	-	15.120
Dönem Net Karı / Zararı	94.000	75.600	62.000	53.000	145.480

X ve Y İşletmelerinin 31.12.2019 FİNANSAL DURUM TABLOLARI (TL)					
	X İşletmesi	Y İşletmesi	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
VARLIKLAR					
Dönen Varlıklar					
Nakit ve Benzerleri	248.000	200.000	5.000		453.000
Ticari Alacaklar (Net)	430.000	160.600		15.000	575.600
Diğer Alacaklar	30.000				30.000
Stoklar (Net)	290.000	125.000	4.000		419.000
Toplam Dönen Varlıklar	998.000	485.600			1.477.600
Duran Varlıklar					
Finansal Yatırımlar					
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000			440.000	-
Maddi Duran Varlıklar					
Tesis, Makine ve Cihazlar	220.000	150.000	20.000	8.000	382.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(44.000)	(30.000)		5.000	79.000
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Gayri Maddi Haklar	-	10.000	2.000		12.000
Şerefiye	-	-	22.400	-	22.400
Toplam Duran Varlıklar	616.000	130.000			337.400
TOPLAM VARLIKLAR	1.614.000	615.600			1.815.000

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

Kaynaklar					
Kısa Vadeli Yükümlülükler	70.000	30.000	10.000		90.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	30.000	10.000			40.000
Toplam Yabancı Kaynaklar	100.000	40.000			130.000
Özkaynaklar					
Ödenmiş Sermaye					
Sermaye	1.000.000	400.000	400.000		1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-	-		40.000
Kar Yedekleri	320.000	40.000	40.000		320.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000	60.000		60.000
Dönem Net Karı	94.000	75.600	77.120	53.000	145.480
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-	-	119.520	119.520
Toplam Özkaynaklar	1.514.000	525.600			1.685.000
TOPLAM KAYNAKLAR	1.614.000	615.600			1.815.000

X İşletmesi'nin Muhasebe Kayıtları;

100 NAKİT KASASI	200.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	160.600	
153 TİCARİ MALLAR	125.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	150.000	
261 HAKLAR	10.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
320 SATICILAR		30.000
420 SATICILAR		10.000
500 SERMAYE		400.000
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER		40.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		60.000
590 DÖNEM NET KARI		75.600
Y İşletmesi'nin defter değerlerinin eklenmesi		
153 TİCARİ MALLAR	4.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
260 ŞEREFİYE	22.400	
261 HAKLAR	2.000	
500 SERMAYE	400.000	
540 YASAL YEDEKLER	40.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	60.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		440.000
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		104.400
X İşletmesi tarafından yapılan yatırımın değeri ile bağlı ortaklık özsermaye kalemlerinin mahsubu		
590 DÖNEM NET KARI	15.120	
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		15.120
Y İşletmesi'nin karından 75.600 TL* 0.20 kontrol gücü olmayan payın ayrılması		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	50.000	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		50.000
Satış işleminin düzeltilmesi		
100 NAKİT KASASI	5.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		5.000
Y İşletmesi tarafından X İşletmesi'ne ödenen		
320 SATICILAR	10.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		10.000

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

	Karşılıklı olarak borç ve alacakların mahsubu		
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR ve KAZANÇLAR	12.000	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		8.000
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.000
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.000
	Satın Alınan tesis, makine ve cihaz		
	590 DÖNEM NET KARI	62.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		50.000
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		12.000
	Gelir hesaplarının sonuç hesabına aktarılarak kapatılması		
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	50.000	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000	
	590 DÖNEM NET KARI		53.000
	Gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılarak kapatılması		

X İşletmesi 31.12.2019 Tarihli KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)

VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
Nakit ve Benzerleri	453.000
Ticari Alacaklar (Net)	575.600
Diğer Alacaklar	30.000
Stoklar (Net)	419.000
Toplam Dönen Varlıklar	1.477.600
Duran Varlıklar	
Finansal Yatırımlar	
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	-
Maddi Duran Varlıklar	
Tesis, Makine ve Cihazlar	382.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	79.000
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Gayri Maddi Haklar	12.000
Şerefiye	22.400
Toplam Duran Varlıklar	337.400
TOPLAM VARLIKLAR	1.815.000
Kaynaklar	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	90.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	40.000
Toplam Yabancı Kaynaklar	130.000
Özkaynaklar	
Ödenmiş Sermaye	
Sermaye	1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000
Kar Yedekleri	320.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000
Dönem Net Karı	145.480
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	119.520
Toplam Özkaynaklar	1.685.000
TOPLAM KAYNAKLAR	1.815.000

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KONSOLİDE KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)

Brüt Satış Hasılatı	2.050.000
Satışların Maliyeti (-)	1.420.000
BRÜT KAR / ZARAR	630.000
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	481.400
ESAS FAALİYET KARI / ZARARI	148.600
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	12.000
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	15.120
Dönem Net Karı / Zararı	160.600
Ana Ortaklık Sahiplerine İsbet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	145.480
Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsbet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	15.120

9. SONUÇ

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, işletme sahipleri tarafından yapılacak yatırımlar ile ilgili olarak işletmeleri tek bir çatı altında toplama düşüncesini ortaya çıkarmıştır. Bu sayede, daha önce insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla tek tek faaliyet gösteren işletmelerin, faaliyetlerini artık tek bir çatı altında yerine getirmesi sağlanmaktadır. Bu durum, bu işletmelerin mali nitelikli işlemlerinin de tek bir finansal tabloda gösterilmesi ihtiyacını gündeme getirmiş ve bu doğrultuda, işletmeler tarafından tek tek düzenlenen finansal tabloların birleştirilerek konsolide finansal tabloların oluşması sağlanmıştır. Düzenlenen bu tablolar aracılığıyla, birleşen işletmelerin mali nitelikli işlemleri ile ilgili gerçeğe uygun bilgiler üretilebilecektir. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi amacıyla 1976 yılından beri hem dünyada hem de ülkemizde bazı standartlar geliştirilmiş ve geliştirilen standartlarla ilgili güncellemeler yapılmaya halen devam etmektedir.

İlk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından bazı standartlar yayınlanmıştır. Daha sonra, IASC bu görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, son olarak 2015 yılında "UFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı"nı yayınlamıştır. Ülkemizde de konsolide finansal tablo düzenleme ile ilgili ilk düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan tebliğ ile yapılmıştır. Daha sonra, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) tarafından ilk standart yayınlanmıştır. Son olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından "TFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı" yayınlanmıştır. Bu standardın yanı sıra, Türkiye'de faaliyetlerini yerine getiren büyük ve orta boy işletmelerden bağımsız denetime tabi olmasına rağmen TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmeler için de "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" başlığı ile standart (BOBİ FRS) 2017 yılında yayınlanmıştır. Bu standartlar arasında "Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar"a aittir.

TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22'de, ana ortaklık ve bağlı ortaklık yatırımları ile ilgili olarak düzenlenmesi gereken konsolide finansal tabloların düzenleme ve düzenlenen bu tabloların sunulmasına ait ilkeler yer almaktadır. Standartlarda, finansal tabloların konsolide edilmesi için kullanılması gereken konsolidasyon yöntemleri ve konsolidasyon işleminin gerçekleştirilmesi sırasında yapılması gereken işlemlere ait bilgiler bulunmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22 arasında uyum bulunmaktadır. Ancak, birtakım farklılıklar da mevcuttur. TFRS 10, bağlı ortaklığı olan tüm işletmelere konsolide finansal durum tablosu hazırlamayı zorunlu tutmaktadır. BOBİ FRS Bölüm 22'de büyük işletmeler için konsolide finansal durum tablosunun hazırlanması zorunluysen, büyük işletmeler dışındaki işletmelerde ise konsolide finansal durum tablosu hazırlamak isteğe bağlıdır. TFRS 10'da hiçbir ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamakta; BOBİ FRS Bölüm 22'de ise, önemsiz olarak belirtilen ortaklıklar konsolidasyona dahil edilmemektedir. Yine TFRS 10'da ertelenmiş vergi hesaplanması zorunlu olmasına rağmen, BOBİ FRS Bölüm 22'de ertelenmiş verginin hesaplanması büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ise isteğe bağlıdır. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) ise, konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Hem VUK hem de MSUGT'de, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ilgili TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22'de belirtildiği kadar ayrıntılı bilgi yer almamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H. (Ed.). (2020). Bobi FRS TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları, Bozkurt Yazar, B. “Bölüm 20: Konsolide Finansal Tablolar”, Ankara: Siyasal Kitabevi. s. 447 – 477.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 / 3.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Bobi Frs Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Bobi Frs Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2021 Sürümü, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Canel, C. (2017). “Özel Sektör Ve Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Özel Sektör Uygulamasına Yönelik Örnek Çalışma”, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Casabona, P. A., Ashwal, A. (Spring 2005). “The Concept of Control in Consolidated Financial Statements: Convergence of U.S. and International Accounting Rules”, Review of Business. 26 (2), 36 – 41.
- Deran, A. ve Aktaş, R. (2004). “Konsolide Mali Tablolarla İlgili IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi”, Sosyal Bilimler Araştırmaları e-Dergisi, 1(2), Dönem: Eylül.
- Doğan, A. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9 /4.
- Doğan, A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 80.
- Haftacı, V. ve Kılınc, Y. (2013). “Kobi Tfrs'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)-2017-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88](http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS)-2017-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88) (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2020), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A.O. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). “BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS / TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1 Sıra No'lu MSUGT, www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları, 8. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Uygulamalı Bobi Finansal Raporlama Standardı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 100 Temmuz-Ağustos, 21 – 45.

Practical Guide to IFRS Consolidated Financial Statements: Redefining Control, <https://www.pwc.com.au/industry/real-estate/assets/practical-guide-ifs-consolidated-jul11.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.04.2021)

Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2002). “SPK Konsolidasyon Tebliği’nin İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 59 Nisan-Mayıs-Haziran, 21 – 45.

Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Vergi Usul Kanunu 213, <https://mevzuat.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Yardımcıoğlu, M. (2008). “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 90, 145 – 168.

**ÖĞRENCİLERİN ADLI MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK FARKINDALIK
DÜZEYLERİNİN TESPİT EDİLMESİ: SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ
VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Mehmet Akif ALTUNAY

Dr. Öğretim Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
İşletme Bölümü, mehmetaltunay@sdu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0729-1686

Hamza AKINCI

Yüksek Lisans Öğrencisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana
Bilim Dalı, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bilim Dalı, hamzaakinci@gmail.com, ORCID: 0000-
0002-4370-5567

ÖĞRENCİLERİN ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK FARKINDALIK DÜZEYLERİNİN TESPİT EDİLMESİ: SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÖZ

Son yıllarda küresel ölçekte yaşanan muhasebe hilelerinin ekonomik büyüklüğü ve yaygınlığı, bu hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesinde etkin olan adli muhasebe mesleğini gündeme getirmiştir. Adli muhasebeciler, dava aşamasına gelmiş veya gelmemiş ekonomik yönü bulunan bütün uyumsuzluklarda taraflara veya mahkemelere çözümler sağlayabilmektedir. Ayrıca muhasebe hilelerinin tespiti ve önlenmesiyle ilgili de işletmelere veya kişilere hizmet sunabilmektedir. Adli muhasebe mesleği geleneksel muhasebe eğitiminin yanında finans, hukuk, denetim, suç bilimi gibi farklı alanlarda derinlemesine eğitimler gerektirmektedir. Bu çalışmanın amacı yoğun muhasebe, finans, denetim ve hukuk öğrenimi gören işletme öğrencilerinin adli muhasebe mesleği ve uygulama alanlarına yönelik görüşlerini ve algılarını tespit etmektir. Bu amaçla Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF), İşletme Bölümü'nde okuyan 2015 kayıtlı öğrencilerin tümüne 2020 yılında, 2016 kayıtlı öğrencilerin tümüne 2021 yılında anket uygulanmıştır. İnternet üzerinden uygulanan anketin verileri SPSS programında analiz edilmiştir. Ankete 222 öğrenci katılmıştır. Adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade eden 55 öğrencinin adli muhasebeye yönelik görüşleri ve algıları analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, katılımcı ticaret lisesi mezunu öğrencilerin %63'ünün adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olmadığı, adli muhasebeye yönelik bilgilerin çoğunlukla derslerden veya hocalardan edinildiği, gün geçtikçe adli muhasebe ve uygulamalarına olan farkındalığın arttığı, kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre adli muhasebe mesleğine daha olumlu yaklaştıkları, hukuk derslerinde adli muhasebeye de yer ayrılması gerektiği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Adli Muhasebe Mesleği, Adli Muhasebe Uygulama Alanları, Adli Muhasebe Eğitimi.

Jel Sınıflandırma Kodları: K13, M41, M42, M49.

DETERMINING THE AWARENESS LEVELS OF STUDENTS FOR THE PROFESSION OF FORENSIC ACCOUNTING: A RESEARCH ON SULEYMAN DEMIREL UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES BUSINESS ADMINISTRATION DEPARTMENT STUDENTS

ABSTRACT

The economic size and prevalence of accounting frauds experienced on a global scale in recent years have brought the forensic accounting profession, which is effective in detecting and preventing these frauds, to the agenda. Forensic accountants can provide solutions to parties or courts in all disputes that have an economic aspect, whether or not they are at the litigation stage. It can also provide services to businesses or individuals regarding the detection and prevention of accounting fraud. The forensic accounting profession requires in-depth training in different fields such as finance, law, auditing, and crime science, as well as traditional accounting education. This study aims to determine the opinions and perceptions of business students who have intensive accounting, finance, auditing, and law education about the forensic accounting profession and its application areas. For this purpose, a questionnaire was applied to all students enrolled in 2015 at Süleyman Demirel University (SDU), Faculty of Economics and Administrative Sciences (FEAS), Department of Business Administration in 2020, and all students enrolled in 2016 in 2021. The data of the questionnaire applied over the internet were analyzed in the SPSS program. 222 students participated in the survey. The opinions and perceptions of 55 students who stated that they knew about forensic accounting were analyzed. As a result of the study, it was determined that 63% of the participating trade high school graduate students did not know forensic accounting, and the information about forensic accounting was mostly obtained from courses or teachers. It has been determined that the awareness of forensic accounting and its applications are increasing day by day, and that female students approach the forensic accounting profession more positively than male students.

Keywords: Forensic Accounting Profession, Forensic Accounting Application Areas, Forensic Accounting Education.

JEL Classification Codes: K13, M41, M42, M49.

1. GİRİŞ

Sürekli gelişen ve değişen dünyamızda teknolojinin hızla ilerlemesi, küresel çapta artan rekabet ve ticari faaliyetlerin dönüşümü, işletmeler açısından yeni riskler meydana getirmiştir. Ekonomik kriz ve skandalların meydana gelmesi, işletmelerdeki suçların daha nitelikli ve faaliyetlerin daha karmaşık hale gelmesi mevcut sistemi sorgulatır hale getirmiştir. İşletmelerdeki muhasebe hileleri, yolsuzluklar ve mahkemeye intikal eden sorunların artması sonucu muhasebe mesleğinin yeni bir kolu olan adli muhasebe mesleğine ihtiyacı arttırmıştır (Çeliker ve Aygün, 2018: 152; Tazegül ve Kılıçbey, 2017: 120).

Adli muhasebeciler yaklaşık 200 yıldır varlığını sürdürmektedirler ve ilk olarak Glasgow isimli bir adli muhasebecinin İskoçya'daki reklam tanıtımında bu kavrama rastlanmıştır (Ramaswamy, 2007: 35). Ancak 1980'li yıllardan itibaren ABD başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde adli muhasebe değerli bir meslek alanı olarak kendisine geniş bir faaliyet alanı yaratmaya devam etmiştir (Bozkurt, 2000: 56). "Adli muhasebecilik" olarak dilimizde yer alan bu meslek; muhasebe, denetim, hukuk ve araştırma becerilerinden meydana gelen bir alanı tanımlamaktadır (Pazarçeviren, 2005: 2).

Adli kelimesi "mahkeme içi uygun", muhasebe ise "şirketin finansal durumunun hesaplar şeklinde özetlenmesi ve sınıflandırılması" anlamına gelmektedir. Bu sebeple adli muhasebe, ekonomik suçların faillerine karşı, bir adliye mahkemesi tarafından kabul edilebilecek bir şekilde finansal bilgi toplama ve sunma bilimini ifade etmektedir (Upadhyay, 2018: 82).

Adli muhasebe; "tanımlama, kaydetme, ayıklama, uyuşmazlıkları çözme, sınıflandırma, sıralama, raporlama ve var olan veya var olması muhtemel olan yasal anlaşmazlıkları çözmek için geçmiş finansal verileri veya diğer muhasebe faaliyetlerini sınamak ya da hukuki anlaşmazlıkları çözmek için geçmiş finansal verileri kullanarak, gelecek muhasebe verilerine ulaşmaya çalışma faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır (Crumbley, Heitger ve Smith, 2015: 1001).

Sigorta şirketleri, bankalar, kolluk kuvvetleri, işletmeler ve devlet kurumları adli muhasebenin önemli derece potansiyel çıkar grupları arasında yer almaktadırlar (Lakshmi P. ve Ganesh Menon, 2016: 455)

Adli muhasebenin uygulama alanlarına aşağıda değinilmektedir (Upadhyay, 2018: 83):

- Ceza ve hukuk soruşturmaları
- Uzman raporları, incelemeler ve kanıtların hazırlanması
- Mahkemede sözlü delil sunmak
- İflas ve tasfiye destek soruşturması
- Hile önleme ve bilinçlendirme stratejileri
- Hile ve fon takibi
- Hile ve usulsüzlüklerle ilgili hukuki ve cezai işlemler
- Sözleşme ihlali
- Özellikle şirket satın alımlarında garanti ihlali
- Sigorta talepleri
- Tasfiye desteği
- Yasal sorunlar
- Özel ve gizli anlaşmalar
- Hile ve risk yönetimi anket ve raporları

Adli muhasebe uygulayıcıları, yıllardır bu alanlarda hizmet vermelerine rağmen adli muhasebe kavramının yeni bir kavram olduğu söylenebilmektedir. Enron gibi büyük işletmelerin kurumsal başarısızlığı bu alanın gelişmesinde büyük bir rolü bulunmaktadır. Araştırmacı muhasebecilik veya hile denetimi, dava desteği, uzman tanıklık, bilirkişilik, uzlaştırmacılık, kamu denetçiliği (ombudsmanlık), adli denetçilik ve konkordato komiserliği adli muhasebe hizmetleri arasında gösterilmektedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 64; Eiya ve Otor, 2013: 19; Heitger ve Heitger, 2008: 561).

Adli muhasebe mesleği kapsamında verilen hizmetlere aşağıda değinilmektedir.

Bilirkişilik; Taraflar arasındaki uyuşmazlıkları çözmekle yükümlü olan mahkemeler, teknik bilgi gerektiren durumlarda konunun uzmanı olan kişilere yani bilirkişilere başvurmaktadır. Bundan dolayı bilirkişilik kurumu, hakimın bilgisi dışındaki uzmanlık gerektiren davalarda taraflar arasındaki anlaşmazlığa yönelik yeterli bilgiyi oluşturmak açısından ortaya çıkmıştır (Özko, 2005: 70). Bu kapsamda Bilirkişi, bir davanın sonuca bağlanması açısından önem arz eden, açıklığa ulaştırılması veya tespiti özel ya da teknik bilgi gerektiren konularda, mahkeme tarafından oy ve görüşüne başvuru olan üçüncü kişi veya kişilere denmektedir (HMK, 2011).

Hile denetçiliği; Yolsuzlukların tespit edilmesi ve bununla birlikte yürütülen bir soruşturmada işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla adli muhasebe alanındaki çalışmaların birçoğunu hile ve yolsuzluk araştırmaları yoğun bir şekilde oluşturmaktadır (Çabuk ve Yücel, 2012a: 34). Hile denetçileri genel itibarıyla tutumları, nitelikleri, becerileri, bilgileri ve deneyimleri sebebiyle muhasebe ve finansal işlemlerdeki olayları, kayıt defterindeki hileleri tespit eden ve belgelendirmede uzman olan muhasebeci ve denetçilerdir (Singleton ve Singleton, 2010: 14).

Uzlaştırma, suç girişiminde bulunan taraf ile mağdur taraf arasında iletişim kurarak müzakereleri güvenli bir ortam yürüten ve özgür bir iradeyle anlaşmaları durumunda suçtan kaynaklı uyuşmazlığı, ceza ve özel hukuk kapsamında sonlandırmayı hedefleyen alternatif bir çözüm yoludur. Uzlaştırımcı ise uzlaştırmayı yöneten ve cumhuriyet savcısı onayı ile görevlendirilen avukat veya hukuk öğrenimini tamamlamış kişi olarak tanımlanmaktadır (Karakurt Eren, 2020: 100)

Adli denetim; Bir iddianın belirlenmiş kriterlere uygunluğunu saptamak için kanıtların mahkemeye uygun bir şekilde incelenmesidir (Eiyya ve Otor, 2013: 20)

Konkordato, borçlarını vadesinde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi geçiren bir borçluya vade verilmek veya tenzilat yapılmak sureti ile borçlarını ödemesine imkan tanınmasına böylece olası bir iflastan kurtulabilmesi imkanı sağlanmasına denir. **Konkordato komiseri** ise konkordato işlemlerini uygulamak ve bu işlemler dahilinde borçluların, alacaklıların ve kamunun çıkarlarını korumak ve dengelemek üzere yetkilendirilmiş bir kamu görevlisidir şeklinde tanımlanabilmektedir (İİK, 1932).

Dava desteği; dava öncesinde veya dava sürecinde yasal sorunların çözümü açısından adli muhasebeci tarafından ilgili hukukçuların görüşünü şekillendiren ve savunmasını güçlendirmesine olanak sağlayan muhasebe desteğidir (Keleş ve Keleş, 2014: 62). Dava desteği genellikle ekonomik kayıplarla ilgili olmaktadır. Buna bir sözleşme ihlali neticesinde meydana gelen finansal kaybı hesaplamak örnek olarak verilebilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 4). Ayrıca taraflar arasında düzenlenen bir sözleşmeye taraflarca uyulmaması ya da bir ihmal veya ihlal neticesinde meydana gelen bir finansal kaybı hesaplamak, adli muhasebecinin sağladığı dava desteğine örnek teşkil etmektedir (Karacan, 2012: 113).

Kamu Denetçiliği; bütün denetimlerin temel amacı kamu faydasını gözetmek ve kişi haklarını savunmaktır. Bu çerçevede yargı başlıca çözüm yolu olmaktadır. Kamu denetçisi, kişilerin temel haklarını korumak, hak ve özgürlüklerini savunmak, zor durumdaki vatandaşlara idare karşısında yardımcı olmak ve kötü yönetim neticesinde meydana gelen haksızlıkları engellemek suretiyle idarenin eylem ve uygulamalarının geliştirilmesini sağlamaktır (Kahraman, 2011: 361).

Uzman Tanıklık; Uzman tanık olarak mahkemede bulunan adli muhasebeci, duygusallıktan arınmış ve sakin bir şekilde karmaşık muhasebe problemleri ile ilgili uzman görüşlerini açık ve anlaşılır bir şekilde sunmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 9). Adli muhasebecilerin özel bilgileri, yetenekleri, tecrübesi ve eğitimi bir davanın sağlıklı bir şekilde ilerlemesi ve sonuçlanması açısından önemli bir paya sahiptir. Bu kapsamda hakimler tarafından uzman tanıklıklarına başvurulmaktadır (Bozkurt, 2000: 58). Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)'ne göre bir hususta bilimsel, teknik veya özel görüş bildirme açısından ya da bir hususun ortaya çıkarılması bakımından yardım edebilecek yeterli bilgi, yetenek, tecrübe ve eğitime erişkin kişiye uzman tanık denmektedir (Elitaş, 2012: 159).

Adli muhasebecilik mesleğinin yaygın olduğu ülkelerde, kalıplaşmış muhasebecilik mesleğinin getirdiği özelliklerin yanı sıra adli inceleme, dedektiflik gibi kolluk kuvvetlerinin yetkisi dâhilindeki işlemlerin yerine getirilmesinde de rol almaktadırlar. Bu ülkelerde kolluk kuvvetlerinin yetkisi

kapsamındaki bazı görev ve bilgiler belirli bir sınıra dayalı olarak özel kişi veya kurumlarca paylaşılmaktadır. Ülkemizde ise bir muhasebe meslek mensubunun bilgiye ulaşması oldukça güçtür. Kendi mükelleflerinden oldukça sınırlı bilgi edinebilmekte olup, mükellefi dışında başkalarından bilgi talep etmesi suç olarak nitelendirilmektedir. Ülkemizde adli muhasebe mesleğine uygun yasal düzenlemeler, mesleki eğitim ve staj olanaklarının sağlanması ve iyileştirilmesi yönündeki adımlar bu mesleğin uygulanabilirliğine önemli ölçüde katkı sağlayacaktır (Akin ve Onat, 2015: 40).

Uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların devam etmesi özellikle muhasebe meslek mensubu ve akademisyenlerin adli muhasebe mesleğini ilgi duymasına sebep olmuştur. Ülkemizde adli muhasebe üzerine temel eğitim programları ve yasal düzenlemeler olmamasına rağmen adli muhasebe üzerine birçok bağımsız adli denetim firması kurulmuştur. İlk olarak 2011 yılında Fraud Research Corporation (FRC) kurulmuş olup, hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmayı amaç edinmiştir. Ülkemizde ilk defa 2009 yılında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” düzenlenmiş ve 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavire (SMMM)’e sertifika vermiştir. Bunun yanı sıra yaklaşık 7 ay süren (360) saatlik “Bağımsız Adli muhasebe Uzmanlığı Programı” sonrasında birçok SMMM’nin “bağımsız adli muhasebeci”, “bağımsız adli muhasebe uzmanı”, “bağımsız adli müşavir” unvanlarını alması ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine olan ilgiyi önemli ölçüde arttırmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012a: 37).

Ülkemizde henüz kurumsal bir yapı ve yasal bir düzenleme olmamasına rağmen (Karacan, 2012: 124) üniversitelerin muhasebe eğitimi verilen bölümlerinde, bazı meslek odaları ve vakıflar tarafından düzenlenen sertifika programlarında adli muhasebe eğitimleri verilmektedir. Daha öncede bahsedildiği gibi İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 360 saatlik adli muhasebe eğitimi vermektedir. Bunun yanı sıra Muhasebe-Finans Mesleki Yönetim Eğitim ve Kültür Vakfı tarafından 64 saatlik adli muhasebe eğitim programları düzenlenmektedir. Adli muhasebe mesleğinin tanıtımına yönelik meslek odaları tarafından panellerin düzenlenmesi de gözlemlenmektedir (Kılıç, 2016: 720).

Adli muhasebe mesleğini kabul etmiş ülkelerde gözlemlendiği üzere adli muhasebe eğitimi, muhasebe öğrenimi üzere kurulmuştur ve muhasebe öğretisinin üstünde uzmanlık alanı olarak nitelendirilmektedir. Kişilerin temel düzeyde öğrenim görmesi ve sonraki düzeyde yüksek lisans öğrenimini tamamlaması gerekmektedir. Bu eğitimlerde inceleme, araştırma, analitik düşünme ve makul ölçüde yorumlama becerisi elde etmektedirler. Muhasebe teorisi, denetim, yönetim bilimi, işletme bilimi, iç kontrol sistemi, halkla ilişkiler, iletişim sistemleri, hile denetimi, temel bilgi teknolojileri, istatistik, psikoloji, sosyoloji ve kriminoloji üzerine olan konular, adli muhasebeci olmak isteyenler için oldukça önem arz etmektedir (Uşul ve Topçuoğlu, 2011: 62).

Adli muhasebe mesleğine katkıda bulunan ve mesleğin belli bir standardı sağlaması için çalışmalarda bulunan bazı kuruluşlara aşağıda değinilmiştir (G. Kurt ve Uçma, 2009: 170; Pazarçeviren, 2005: 16):

- American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)
- The Chartered Accountants (CA)

Yukarıda belirtilen kuruluşlar gibi daha birçok adli muhasebe üzerine çalışma yapan kuruluş vardır. Ancak adli muhasebecilik ile ilgili ilk düzenleme yapan kuruluş olan ACFE’dir. ACFE’nin günümüzde yaklaşık 90.000 üyesi bulunmaktadır (ACFE, 2021a). ACFE bir kişinin adli muhasebeci olabilmesi için bir takım şartlar belirlemiştir. Bunlar (G. Kurt ve Uçma, 2009: 171):

- ACFE’nin bir üyesi olmak,
- Lisans mezuniyet derecesini tamamlamış olmak,
- En az iki yıl olmak üzere doğrudan veya dolaylı bir şekilde hile denetimi veya hile araştırmaları ile ilgili bir işte deneyim elde etmiş olmak
- Ahlaki değerleri yüksek olmanın yanında ACFE tarafından hazırlanan mesleki etik kuralları kabul etmiş olmak ve bu kurallara uyacağını taahhüt etmektir.

ACFE'ye göre temel şartlar yerine getirildikten sonra (CFE – Certified Fraud Examiner) sınavına başvuru yapmaya hak kazanılmış olmaktadır. Bu sınav CFE unvanını kazanmanın önündeki bir sonraki aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Sınavın test ettiği bilgiler aşağıdaki dört ana alandan oluşmaktadır (ACFE, 2021b):

- Mali İşlemler ve Dolandırıcılık Planları: Muhasebe kayıtlarında gerçekleşen hileli mali işlemlere yönelik bilginizi test etmektedir. Bu alanı geçebilmek için temel muhasebe, denetim teorisi, dolandırıcılık planları, hile caydırmak amaçlı iç kontrol eğitimi, diğer muhasebe ve denetim konularını kapsamaktadır.
- Hukuk: Bu alanda ceza hukuku, medeni hukuk, kanıt kuralları, sanık ve mağdur hakları, bilirkişilik gibi hile incelemelerinin birçok yasal sonuçlarına aşına olmak gerekmektedir.
- Soruşturma: Görüşme, ifade alma, kamu kaynaklarından bilgi edinme, hukuka aykırı işlemlerin izini sürmek, kandırma ve rapor yazma ile ilgili soruları içermektedir.
- Hile Önleme ve Caydırma: İnsanların dolandırıcılık yapma sebeplerine ve bunu önlemenin yollarına ilişkin bilginizi test etmektedir. Bu bölümdeki sorular suça neden olma, beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar, mesleki dolandırıcılık, dolandırıcılık önleme, dolandırıcılık risk değerlendirmesi ve ACFE mesleki etik kurallarından oluşmaktadır.

CFE sınavını başarı ile tamamlayan adaylar CFE unvanı almaktadırlar. ACFE, CFE unvanına sahip olanların her 12 ayda 1 en az 20 saatlik bir sürekli mesleki eğitim almasını ve yıllık ödemesini yapmayı da üyelerine şart koşmaktadır (ACFE, 2021c).

Adli muhasebenin önemini fark eden Amerika Birleşik Devletleri ve bazı gelişmiş ülkeler adli muhasebe eğitimi konusunda yeterli alt yapıyı kurmuş ve bu meslek üzerine uzmanlar yetiştirebilir duruma gelmiştir. Ancak ülkemizde bu mesleğe yönelik eğitim olanakları henüz sağlanmamıştır (Pehlivan ve Dursun, 2012: 130). Ülkemizde de üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri yüksek lisans programlarının bir tanesine adli muhasebecilik programını ayırması gerekmektedir. Çünkü adli muhasebe mesleğine olan ilginin günden güne artması yakın bir zamanda ülkemizde de görüleceğine işaret etmektedir (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 64).

Bu çalışmanın amacı yoğun muhasebe, finans, denetim ve hukuk öğrenimi gören işletme öğrencilerinin adli muhasebe mesleği ve uygulama alanlarına yönelik görüşlerini ve algılarını tespit etmektir. Bu amaçla Süleyman Demirel Üniversitesi (SDÜ), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF), İşletme Bölümü'nde okuyan, 2015 ve 2016 kayıtlı dördüncü sınıf öğrencilerine anket uygulanmıştır. İnternet üzerinden uygulanan anketin verileri SPSS programında analiz edilmiştir. Ankete 222 öğrenci katılmıştır. Adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade eden 55 öğrencinin adli muhasebeye yönelik verileri analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Ulusal literatürde adli muhasebe alanında yapılan yayınlardan bazılarında ait özet bilgiler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

Aktaş ve Kuloğlu (2008) çalışmalarında, adli muhasebe mesleğini, faaliyet alanlarını ve adli muhasebeciyi tanıtmayı amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, adli muhasebenin muhasebe hileleriyle mücadelede önemli katkılar sağlayabileceği vurgulanmıştır.

Kurt ve Uçma (2009) çalışmalarında, Türkiye ve ABD'de adli muhasebecilik mesleğinin uygulamalarının ve meslek mensubu olma süreçlerinin detaylı şekilde ortaya çıkarılmasını ve karşılaştırılmasını amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, adli muhasebenin hile denetimi ile birlikte işletmelerin muhasebe süreçlerine, yönetim bilgi sistemlerine ve iç kontrol sistemlerine de katkı yapabileceği belirtilmiştir.

Çabuk ve Yücel (2012a) çalışmalarında, 36 adet sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşların bakış açısıyla ülkemizdeki adli muhasebecilik mesleğinin mevcut durumunu analiz etmişlerdir. Yaptıkları analiz sonucunda ülkemizde var olan denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli altyapının ve eğitim sisteminin yeterli olmadığını saptamış ve mesleğin gelişimi için yapılması gereken faaliyetleri değerlendirmişlerdir.

Çabuk ve Yücel (2012b) çalışmalarında, 120 adet Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlardan ve Yeminli Mali Müşavir şirketlerinden anket yöntemi ile veri toplamışlardır. Katılımcıların bakış açısına göre ülkemizdeki adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik önerileri analiz etmişlerdir. Bu analizler neticesinde ülkemizde var olan denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğunu tespit edip, mesleğin gelişmesi için yapılması gereken faaliyetleri değerlendirmişlerdir.

Elitaş (2012) çalışmasında, adli muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği üzerine Utica Koleji ve West Virginia Üniversitesini sezgisel olarak değerlendirmiştir. Bu örnekler üzerinden adli muhasebe eğitiminin içeriğini ve kapsamını ortaya koymaya çalışmış olup, ülkemiz için adli muhasebe eğitimi üzerine önerilerde bulunmuştur. Ülkemizdeki üniversitelerde iki örnek dışında adli muhasebe ile ilgili derslerin olmaması, adli muhasebe eğitiminin ve mesleğin gelişiminde engel olduğunu tespit etmiştir.

Pehlivan ve Dursun (2012) çalışmalarında, ülkemizdeki 92 akademisyenin adli muhasebe eğitimine bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapmışlardır. Anket sonucunda Türkiye’de adli muhasebe ile ilgili yeterli bir eğitim altyapısının olmadığını, eğitim veren konumundaki akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz olduklarını tespit etmiş ve adli muhasebe eğitiminin Türkiye’de geliştirilmesine yönelik bir takım önerilerde bulunmuşlardır.

Yardımcıoğlu ve Ada (2013) çalışmalarında, eski ve orta çağdan başlayarak günümüze kadar gerçekleşen önemli muhasebe ve finansal raporlama skandalları ve bunların sebepleri tespit edilip incelenmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, muhasebe hilelerinin önlenbilmesinde hilelere ilk safhasında müdahale edilmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır.

Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş (2013) çalışmalarında, adli muhasebe mesleğinin tanıtımını yapmışlardır. Çalışmada, hile ve yolsuzluklarla mücadele edecek adli muhasebecilerin yetiştirilmesi, örgütlenmesi ve yasal zeminin hazırlanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çankaya, Dinç ve Çoban (2014) çalışmalarında, uzman tanıklığın, adalet sisteminin sorunlarına çözüm olup olmayacağını, adalet sisteminin uzman tanıklarına ihtiyaç duyma durumunu ve muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaca uygun olup olmayacağını saptamak ve adalet uygulayıcılarının düşüncelerini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu kapsamda iki farklı anket düzenleyip 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubuna uygulamışlardır. Araştırma sonucunda, ülkemizde sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğu ve muhasebe meslek mensuplarının mevcut durumda uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığını saptamışlardır.

Kurnaz, Serçemeli ve İbadov (2014) çalışmalarında, Azerbaycan’daki akademisyenlerin adli muhasebeye yönelik farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik anket çalışması yapmışlardır. Anketin analiz edilmesi sonucunda akademisyenlerin adli muhasebe konusunda düşük bilgi düzeyine sahip olduğunu ancak üniversitelerinde adli muhasebeye yönelik eğitimin ders müfredatlarına eklenmesine istekli olduğunu tespit etmişlerdir.

Akın ve Onat (2015) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine bakış açıları ve farkındalıklarının analizini değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla 92 SMMM’e anket uygulayarak analiz etmişlerdir. Çalışma sonucunda, SMMM’lerin adli muhasebe mesleğinin geleceğini olumlu gördükleri, kadın SMMM’lerin mesleki yenilikçilik anlamında erkek meslektaşlarına göre daha iyi bakış açısına sahip oldukları, genç SMMM’lerin diğerlerine oranla farkındalık düzeylerinin daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur.

Altunay ve Acar (2015) çalışmalarında Türkiye’deki mahkemelerde karşılaşılan muhasebe ile ilgili adli sorunlara asliye ticaret mahkemeleri hakimlerinin bakış açılarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla hazırladıkları anketi 131 asliye ticaret mahkemesi hakimine uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, hakimlerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarını çözmede genel olarak dış yardıma ihtiyaç duydukları ve hakimlerin, bilirkişilik yaptıkları SMMM’lerin araştırmacılık yeteneklerini, hukuk bilgilerini, iletişim yeteneklerini ve hile bilgilerini yeterli bulmadıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca katılımcı hakimlerin %74’ünün, adli muhasebe hakkında bilgisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çiğner ve Topsakal (2015) çalışmalarında, adli muhasebe eğitiminin sağladığı faydalara ve bunun önündeki engellere değinmiştir. Bu amaçla Antalya ilindeki 257 serbest muhasebeci ve mali müşavir ve 357 avukata anket uygulamışlardır. Elde ettikleri bulgularda düşüncelerini rapor, grafik, tablo ve listeler halinde ifade edebilmek muhasebecilerin en önemli özellikleri olarak belirtilmiştir. Ayrıca ülkemizde adli muhasebe ile ilgili yeterli sayıda fakülte ve yönetimin olmadığını da belirlemişlerdir.

Açık (2016) çalışmasında, Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarının ve eğitim boyutunun incelenmesini amaçlamıştır. Çalışmada, adli muhasebe mesleğinin Türkiye’de gelişebilmesi için mevzuatının ve müfredatının oluşturulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Akyel (2016) çalışmasında, Hukuk fakültelerinde verilen muhasebe müfredatını incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, hukuk ve muhasebenin birleşiminden oluşan adli muhasebe mesleğinin gelişebilmesi için gerekli mevzuatın oluşturulması ve eğitim faaliyetlerinin iyileştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Kıllı (2016) çalışmasında, adli muhasebenin Türkiye’deki üniversitelerde lisans ve lisansüstü ders planlarında hangi ölçüde yer aldığı ve konu ile ilgili lisansüstü düzeyde yapılan tez çalışmalarını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda lisans düzeyinde 3 üniversitenin, yüksek lisans düzeyinde 6 üniversitenin ve doktora düzeyinde 5 üniversitenin adli muhasebe eğitimi verdiğini tespit etmişlerdir.

Yazarkan ve Yerdelen Kaygın (2016) çalışmalarında, ordu ili adliyesinde görev yapan üç asliye hukuk hakimi ve üç vergi mahkemesi hakimi olmak üzere toplam altı hakimden görüşme yöntemiyle veri toplamışlardır. Araştırma sonucunda hakimlerin adli muhasebe hakkında yeterince bilgi sahibi olmadığı, bilirkişilere mali nitelikteki davalarda sık başvurulduğunu ancak hakimlerin beklentilerini yeterince karşılamadıklarını ve sahip olması gereken nitelikleri taşımadıklarını saptamışlardır. Ayrıca yargı sistemimizde adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulduğunu ve mesleğin uygulanması ile bilirkişilik uygulamasından kaynaklanan raporların kalitesizliği ve dava sürelerinin uzunluğu gibi sıkıntıların azalacağını da tespit etmişlerdir.

Kızıl, Çelik, Akman ve Okkaya (2016) çalışmalarında, lisans ve yüksek lisans öğrencilerinde adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık yaratmayı amaçlamışlardır. Bu amaçla Yalova Üniversitesi’nde 50 öğrenci ve Denizli’de ikamet eden bir SMMM ile mülakat yapmışlardır. Çalışma sonucunda, adli muhasebe konusunda bilgi düzeyi ve farkındalık seviyesinin düşük olduğu ortaya çıkmıştır.

Çetinoğlu ve Bakar (2017) çalışmalarında, adli muhasebe mesleğinin eğitim boyutunun gerekliliğini vurgulamış olup, Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü öğrencilerinin farkındalıklarını ölçmüşlerdir. Bu kapsamda 178 öğrenciden anket yöntemi ile veri toplamışlardır. Genel itibarıyla katılımcıların adli muhasebeye yönelik farkındalıkların düşük olduğunu ve bölümünde son sınıfta olan öğrencilerin bilgi düzeylerinin diğerlerine göre fazla olduğunu belirlemişlerdir. Staj veya bitirme ödevlerinin son sınıf öğrencilerinin bilgi düzeyi artışına sebep olabileceğini de belirtmektedirler.

Dağdeviren ve Mirza (2017) çalışmalarında, Ege Bölgesi’ndeki 203 muhasebe meslek mensubunun adli muhasebeye yönelik görüşlerini anket yöntemi ile elde etmişlerdir. Anket sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının yüksek olduğu tespitini yapmışlardır. Ayrıca meslek mensuplarının, ülkemizde adli muhasebeye yeterli önemin verildiği konusunda düşünceleri olduğunu da belirtmektedirler. Araştırmacılar, muhasebe meslek mensuplarının bir diğer görüşünün de eğitime yeterli kadar önem verilmediğini ve adli muhasebeye yönelik yasal düzenlemelerin istenilen düzeyde olmadığını iletmişlerdir.

Özdemir ve Yıldırım (2017) çalışmalarında vergi davaları ve adli muhasebe ilişkisine yönelik 182 muhasebe meslek mensubu, 176 avukat ve 68 hâkimden anket yöntemi ile veri toplanmışlardır. Anket sonucunda adli muhasebe mesleğinin vergi davalarında bir gereklilik olduğu konusunda fikir birliği sağlandığı tespit edilmiştir.

Tazegül ve Kılıçbey (2017) çalışmalarında, Kars, Ardahan ve Iğdır illerindeki 56 muhasebe meslek mensubunun adli muhasebe mesleğine yönelik algılarını ölçmeye yönelik anket uygulaması

yapmışlardır. Çalışma sonucunda adli muhasebecilik mesleğinin bağımsız bir alan/meslek veya muhasebe mesleğinin bir parçası olarak yerini alması gerektiği sonucuna varmışlardır.

Yılmaz (2017) çalışmasında, lisans derslerinde genel muhasebe dersi alan öğrencilerin muhasebe etik ve hile denetimi konularında bilgilendirilmesi aşamasında vaka analizi üzerinden işlenen dersler ile vaka analizi kullanılmadan işlenen dersler arasında konunun anlaşılması konusunda fark olup olmadığını incelemiştir. Araştırma Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler fakültesinden 110 öğrenciye uygulanmıştır. Araştırma sonucunda örnek vakalar kullanılarak ders anlatılan öğrencilerin özellikle muhasebe hilelerinin ekonomik etkileri ile ilgili ifadelerle ilişkin yanıtlarında olumlu yönde bir fark olduğunu tespit etmiştir.

Çeliker ve Aygün (2018) çalışmalarında, Van ilinde 66 avukat ile 88 muhasebe meslek mensubuna erişmiş olup anket yöntemi ile tarafların algılarını analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda katılımcıların adli muhasebeye yönelik algı düzeylerinin düşük olduğunu saptamışlardır.

Şenel ve Atmaca (2018) çalışmalarında, Sivas ilinde faaliyet gösteren 72 muhasebe meslek mensubunun adli muhasebe mesleğine bakış açılarını anket yöntemi ile ölçmüşlerdir. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe farkındalıklarının ve bilgisinin düşük seviyede olduğunu tespit etmişlerdir.

Kısacık (2018) çalışmasında adli muhasebeciliği ve bilirkişiliği karşılıklı incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada, 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu ile birlikte bilirkişiliğin hukuki davaların kısa sürede çözüme kavuşturulmasında daha etkin bir rol oynayacağı kanaatine varılmıştır.

Akgül (2019) çalışmasında, Kayseri ilinde muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencilerinin adli muhasebe kavramına farkındalığını tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, öğrencilerin adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının yüksek olmadığı ortaya konulmuştur.

Deniz ve Yaslıdağ (2019) çalışmalarında, adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalığı, meslekte ihtiyaç duyulan konuları, adli muhasebe eğitiminin önündeki engelleri ve adli muhasebe mesleğinin ülkemizde gelişmesine yönelik önerilerde bulunmayı amaçlamışlardır. Bu kapsamda İstanbul ve Batman'da faaliyet gösteren 447 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemi ile veri toplamışlardır ve analiz etmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre adli muhasebe farkındalığı yüksek olmasına rağmen adli muhasebe bilgi düzeyinin oldukça düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının ülkemizde adli muhasebe mesleğine ihtiyaç olduğu konusunda fikir birliği sağladıklarını da belirtmektedirler.

Karşlıoğlu ve Karavardar (2019) çalışmalarında, Trabzon ilinde 253 muhasebe meslek mensubunun adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalıklarını ölçmeye yönelik anket yöntemi ile veri toplamış ve verileri analiz etmişlerdir. Verilerin analizi sonucunda Trabzon ilindeki muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının yüksek olduğunu ancak adli muhasebeye yönelik bilgi düzeylerinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Meslek mensuplarının adli muhasebeyi bilirkişilikten ibaret olduğunu bildiklerini ve bilirkişilik müessesesinin de etkinliğinin düşük olduğunu, hile ve yolsuzlukları önlemekte denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu, adli muhasebe üzerine verilen eğitimlerin yetersiz olduğunu düşündüklerini söylemişlerdir. Eğitim ve staj olanaklarının ülkemizde adli muhasebe mesleğine katkıda bulunacağını da düşünmektedirler.

Bilen ve Akatak (2019) çalışmalarında, adli muhasebe ve uygulama alanlarını açıklayarak adli muhasebenin hile ve yolsuzlukların önlenmesindeki rolünü ele almışlardır. Çalışma sonucunda, adli muhasebenin hukuk ve muhasebenin iç içe geçtiği bir alan olduğu, adli muhasebecilerin de muhasebe, hukuk, psikoloji, muhasebe denetimi, finans, teknoloji bilgi ve becerisine sahip olmaları gerektiği ifade edilmiştir.

Kurnaz, Köksal ve Ulusoy (2019) çalışmalarında, adli muhasebecilerin sahip olduğu becerilerin ve karakteristik özelliklerinin dijital ortamdaki finansal hile kontrolünde etkili olma durumunu araştırmışlardır. Bu kapsamda Kamu Gözetimi Kurumunda şeffaflık raporu yayınlama yetkisi bulunan denetim şirketlerinin 190 denetçisi üzerine anket uygulamışlardır. Anket sonucunda dijital ortamdaki hile kontrolünde, adli muhasebeci olarak değerlendirilen denetçilerdeki öz beceri ve karakteristik özelliklerin yurt dışındaki adli muhasebecilere yakın olduğu ancak dijital ortamda gerçekleştirilen

finansal hileler için adli muhasebe yazılımı bulunmadığı, finansal hile kontrolünde denetim yazılımları üzerinden işlemlerin gerçekleştirildiği sonucuna varmışlardır. Bunun yanı sıra ülkemizde adli muhasebe mesleğinin gelişme evresinde olduğu, gerekli alt yapının sağlanamadığı ve adli muhasebenin iç kontrol, kaliteli finansal raporlamada da etki olduğunu tespit etmişlerdir.

Meriç (2019) çalışmasında, adli muhasebecilik mesleğinin önemi ile ilgili farkındalığı ve mesleğin kabul görme seviyesini ölçmektedir. Bu kapsamda Kayseri ilinde faaliyet gösteren 62 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemi ile veri toplamıştır. Çalışma neticesinde katılımcıların adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının ve bu mesleği benimsemesinin oldukça yüksek seviyede olduğunu tespit etmiştir.

Öztürk, Topal ve Kaya (2019) çalışmalarında, Ardahan Üniversitesi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, Iğdır Üniversitesi ve Kafkas üniversitesi muhasebe ve finansman akademisyenlerinin adli muhasebeye yönelik farkındalıkları, adli muhasebe eğitiminin yeterliliği, adli muhasebe ile ilgili derslere ihtiyaç duymalarını, mevcut müfredatta bu derslerin entegre edilmesi gibi konularda görüş ve fikirlerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda belirtilen üniversitelerden 40 akademisyenden anket yöntemiyle veri toplamışlardır. Anket sonucunda adli muhasebe mesleği hizmetlerinin ülkemizdeki gelişiminin yetersiz olduğunu, bunun için eğitim olanaklarının geliştirilmesi ve yeterli altyapının sağlanması için harekete geçilmesi gerektiğini tespit etmişlerdir.

Uzun Kocamış (2019) çalışmasında, Adli Muhasebe mesleğinin eğitimini Accounting Degree Review tarafından belirlenen en iyi Adli Muhasebe programını içeren okulların müfredatı kapsamında incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, Türkiye'deki üniversitelerin adli muhasebe eğitiminin yapısını ve içeriğini yurtdışındaki başarılı uygulamaları da örnek olarak geliştirmesinin faydalı olacağı önerilmiştir.

Erdoğan (2020) çalışmasında, hile denetçiliği ve/veya araştırmacı muhasebecilik temelinde örnek vaka üzerinden hileli eylemlerin araştırılmasını ve tespit edilmesini amaçlamıştır. Çalışmada, adli muhasebe mesleğinin alt boyutlarından biri olan hile denetçiliği/araştırmacı muhasebecilik çerçevesinde bir işletmede gerçekleşen bir hile vakasının araştırılması, tespit edilme süreci ve çözüm önerilerine dönük olarak vaka analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, incelenen hile vakasında işletme bünyesinde oluşturulan satın alma komisyonunun kağıt üzerinde var olduğu, tüm satın alma işlem yetkisinin satın alma müdüründe olduğu, bu kapsamda görevlerin ayrılığı ilkesine aykırı davranıldığı, işletmenin satın alma yöneticisi ve baş aşçısının işletmenin çalıştığı bir tedarikçi işletme ile anlaşarak karşılığında kişisel kazanç elde etme amacıyla birim fiyatı yüksek mal alımı yaptıkları ve işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bıraktıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Karahan (2020) çalışmasında, Gaziantep Barosu'na kayıtlı 119 avukatın, adli muhasebeye yönelik bilgisini ve görüşlerini anket yöntemi ile elde etmeye çalışmış ve analiz etmiştir. Analiz sonucunda ankete katılan avukatların adli muhasebecilik mesleğine yönelik ön yargılarını saptamış olup, meslek mensupları tarafından adli muhasebecilik mesleğinin önem kazanması için yapılması gerekenleri ve yasal altyapısı için atılması gereken adımlar üzerinde durmuştur.

Kurt (2020) çalışmasında, adli muhasebe mesleğinin Çanakkale Barosu'na kayıtlı 102 avukat tarafından nasıl algılandığını ve mesleğe karşı bakış açılarının hangi ölçüde olduğunu öğrenmeye yönelik anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Anket sonucunda avukatların adli muhasebeye yönelik farkındalıkları, adli muhasebeye hangi konularda ihtiyaç duyduklarını ve hangi meslek mensupları içerisinden seçmeyi tercih ettiklerini, adli muhasebecilerin hangi karakteristik özelliklere sahip olması gerektiği konularında görüşlerini almıştır. Bunun yanı sıra avukatların adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının ve bilgi düzeylerinin yüksek olduğunu yaptığı araştırmada tespit etmiştir.

Yılmaz (2020) çalışmasında, ülkemizde adli muhasebe eğitiminin yeterliliği, muhasebe açısından önemi, muhasebe sistemimizdeki etkinliği ve adli muhasebenin geleceği konularını İstanbul ilinde faaliyet gösteren 100 muhasebe meslek mensubuna anket yöntemi uygulayarak tespit etmek istemiştir. Ülkemizde adli muhasebe eğitimine olan ihtiyacın sektörde her geçen gün arttığını ve bu alanda standartların belirlenmesi gerektiğini tespit etmiştir.

Öğünç (2020) çalışmasında, Türkiye'deki bilirkişilik faaliyeti ile adli muhasebeciliği karşılaştırmış ve bilirkişilik kanununun adli muhasebecilik açısından eksik yönlerini incelemiştir. Çalışma sonucunda, TÜRMOB çatısı altında; Ticaret Hukuku ile Muhasebe ve Finansman biliminde eğitim faaliyetlerinde bulunan akademisyenlerin ve adli muhasebecilerin bilimsel ortamlarda bir araya gelerek çalışmalar yapması ve bu çalışmalardan ortaya çıkan sonuçlar doğrultusunda mevzuatın oluşturulması önerilmiştir.

Şıtak ve Şıtak (2021) çalışmalarında, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Düziçi Meslek Yüksekokulunda muhasebe dersi alan 132 öğrencinin adli muhasebe kavramına yönelik farkındalıklarını ölçmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda öğrencilerin adli muhasebeye yönelik farkındalıklarının ve bilgi düzeyinin olmadığı tespit edilmiş olup bu konuda üniversitede ders almadıklarını da tespit etmişlerdir.

Üçoğlu (2021) çalışmasında, yurt dışındaki 23 üniversitenin adli muhasebe yüksek lisans programlarını inceleyerek Türkiye için müfredat modeli oluşturmayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, Türkiye'de açılacak adli muhasebe yüksek lisans programında yer alması gereken 10 zorunlu ders ve 2 seçmeli ders ile derslerin asgari içerikleri ile ilgili bir müfredat modeli geliştirilmiş ve önerilen müfredattaki zorunlu dersler, programın öğrenme çıktılarıyla ve tüm adli muhasebecilerin sahip olması gereken bilgi setiyle eşleştirilmiştir.

Erdoğan ve Erdoğan (2021) çalışmalarında, Antalya'da faaliyet gösteren bir işletmenin belirlenen varsayımlar temelinde hileli ve/veya hatalı finansal raporlama uygulamaları sonucunda oluşturulmuş finansal tabloları ve muhasebe kayıtları ile hile ve/veya hatadan arındırılmış finansal tablolarında yer alan mali kalemlerin karşılaştırma analiz ile değerlendirmesini yapmışlardır. Çalışma sonucunda, incelenen işletmede gelir tablosunda yer alan yurtiçi ve yurtdışı satış tutarının, dönem karının yüksek şekilde kayıt altına alındığı, faaliyet giderleri ve ar-ge giderlerinin olması gerekenden düşük tutarlarda kayıtlara geçirildiği tespit edilmiştir.

Ünal Uyar ve Erdoğan (2019) çalışmalarında, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan halka açık şirketlere, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından verilen "idari para cezası" ve bu cezanın hangi tür şirketlere ve hangi nedenlerden dolayı verildiğini analiz etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, SPK'nın verdiği idari para cezalarının miktarının yüksek ve tatmin edici olduğu tespit edilmiştir.

3. YÖNTEM

Araştırmanın amacı öğrencilerin adli muhasebe mesleğine yönelik farkındalık düzeylerini tespit etmektir. Bu amaçla Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin mezuniyet aşamasındaki öğrencilerine anket uygulanmak istenmiştir. Diğer bölümlerden yeterli katılımın olmaması nedeniyle sadece İşletme Bölümü'nün I. ve II. öğretim öğrencilerinden 2020 yılında ve 2021 yılında mezuniyet aşamasında olan (dördüncü sınıf) öğrencilerine çevrimiçi anket uygulanmış ve sonuçları analiz edilmiştir. Diğer bölüm öğrencilerinin verileri analize dahil edilmemiştir.

COVID-19 salgını sürecinde yapılan anketin uygulanabilmesi amacıyla İşletme Bölümü'nün I. ve II. öğretim 2015 yılı girişli 318 öğrencinin tamamına kısa mesaj ve öğrenci bilgi sistemi aracılığı ile ulaşılmış ve ankete katılmayı kabul eden 116 (%36) öğrenciye Mayıs - Haziran 2020 aylarında anket uygulanmıştır. 2016 yılı girişli 308 öğrencinin tamamına ulaşılmış ve ankete katılmayı kabul eden 106 (%34) öğrenciye Ocak - Şubat 2021 aylarında anket uygulanmıştır.

Araştırmada nicel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket oluşturulurken Altunay ve Acar (2015), Çetinoğlu ve Bakar (2017) ve Akgül (2019)'un çalışmalarından yararlanılmıştır. Anket, Süleyman Demirel Üniversitesi Etik Kurulu'nun 2021/107/36 sayılı kararı ile bilimsel araştırma ve yayın etiğine uygun bulunmuştur.

Araştırmanın anketi üç bölümden oluşmaktadır:

- Birinci bölüm öğrencilerinin kişisel ve akademik yönlerini tespit etmeye yönelik yedi sorudan oluşan demografik bilgiler bölümüdür. Bu bölümde öğrencilere cinsiyeti, yaşı, genel not ortalaması, mezun oldukları lise türü ve kariyer hedeflerine yönelik sorular sorulmuştur.

- İkinci bölüm öğrencilerin adli muhasebe ve uygulama şekilleri hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarının tespitine yönelik dokuz sorudan oluşmaktadır. Bu bölümde öğrencilere adli muhasebe mesleğinin uygulama alanlarından olan bilirkişilik, hile denetçiliği, uzlaştırmacılık, adli denetçilik, konkordato komiserliği, dava destek danışmanlığı, kamu denetçiliği, uzman tanıklık ve adli muhasebe kavramını daha önce duyup duymadıkları, duydularsa bilgi sahibi olup olmadıkları hakkında dokuz soru sorulmuştur. Sorulara cevap olarak “Daha önce duymadım”, “Daha önce duydum ama bilgi sahibi değilim”, “Daha önce duydum ve bilgi sahibiyim” seçenekleri verilmiştir. Bu bölümdeki son soru olan “Adli muhasebe kavramını daha önce duydunuz mu?” sorusuna “Daha önce duydum ve bilgi sahibiyim” cevabını verenlere bu kavramı nereden duyduklarını tespit etmeye çalışan ayrıca beş soru daha sorulmuştur. Adli muhasebe kavramı hakkında bilgi sahibi olduğunu belirtmeyen öğrencilerin anketin kalanına cevap vermeleri engellenmiştir.
- Üçüncü bölüm sadece adli muhasebeci hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade eden öğrencilere yönelik oluşturulmuştur. Bu bölümde öğrencilere adli muhasebe mesleğini yapabilmek için gerekli bilgilere sahip olup olmadıklarını belirlemek, adli muhasebenin geleceğine yönelik görüşlerini tespit etmek ve adli muhasebeci olmaya yönelik görüşlerini öğrenmek amacıyla yedi seçenekli Likert (Hiç katılmıyorum 1 2 3 4 5 6 7 Tamamen katılıyorum) şeklinde hazırlanmış 24 soru sorulmuştur.

Anket, Google Formlar kullanılarak hazırlanmış ve internet adresi sadece ilgili öğrencilere üniversite öğrenim portalı üzerinden ve kısa mesaj ile iletilmiştir. Ankete verilen cevaplar Google formlardan Excel biçiminde indirilerek Microsoft Excel 2016 programında düzenlenmiş ve analiz için uygun hale getirilen veriler SPSS 23 programına aktarılarak analiz edilmiştir.

Araştırma verilerinin analiz yöntemlerini belirleyebilmek için öncelikle verilerin normal dağılıma uyup uymadığını tespit etmek için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk analizleri yapılmıştır. Verilerin normal dağılıma uymadığının tespit edilmesi üzerine parametrik olmayan analiz yöntemlerinin uygulanmasına karar verilmiştir. SPSS programı aracılığıyla parametrik olmayan analiz yöntemlerinden Mann Whitney U ve Kruskal- Wallis analizleri yapılmıştır. Bu analizler sonucunda alt grupların görüşlerinde istatistiki olarak anlamlı farklılıklar bulunanlar için Crosstabs analizi yapılarak farklılıkların nedenleri anlaşılmasına çalışılmıştır.

Araştırmanın kısıtları aşağıdaki gibi sayılabilir:

- Araştırmanın sadece Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF İşletme bölümü 2020 ve 2021 yılında mezun durumda (4. Sınıf) öğrencilere yönelik yapılması bir kısıttır. Çünkü mevzuatımıza göre İİBF mezunlarının tamamı istedikleri ve şartlarını yerine getirdikleri takdirde muhasebe mesleğini icra edebilirler. Bu durumda araştırmanın İİBF'nin bütün öğrencilerine yapılmasının araştırma sonuçlarını değiştirebileceği gözden uzak tutulmamalıdır.
- Anketin yüz yüze yerine internet aracılığıyla yapılmış olması da bir kısıttır. Çünkü yüz yüze anket yönteminde katılımcıya yapılacak açıklama imkânı internet aracılığıyla yapılan anketlerde bulunmamaktadır.
- Anketin uygulandığı zamanın COVID – 19 salgını nedeniyle üniversitelerde yüz yüze öğretime ara verildiği bir zamana denk gelmesi de salgının getirdiği bir takım olumsuz etkiler nedeniyle bir kısıt oluşturmaktadır.
- Anketin mezuniyet aşamasında olan öğrencilere yapılmasına rağmen öğrencilerin zorunlu veya seçmeli muhasebe, hukuk ve denetim gibi adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olabilecekleri derslere girmemiş, seçmemiş veya başarısız olmuş olmaları da bir kısıttır.
- Katılımcıların daha önce muhasebe alanıyla ilgili bir ön lisans programı bitirmiş olmaları da bir kısıttır. Ankette bu bilgi sorgulanmamış ve bütün öğrencilerin lise sonrası direkt olarak lisans programına kayıt olduğu varsayılmıştır.
- Anket tekniğinde katılanlardan kaynaklanan okumadan cevaplama, rasgele cevaplama ve gerçek görüşünü gizleme gibi eksiklikler de anket sonuçlarını etkileyebilecek kısıtlar olarak sayılabilir.

4. BULGULAR

Öncelikle anketin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Anketin güvenilirlik analizi sonuçlarına göre 24 değişken için Cronbach's Alpha değeri %82,29'dir. Bu değer anketin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Kayış, 2008: 405).

4.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan öğrencilerin demografik bulguları **Tablo 1**'de verilmiştir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans ve Yüzde Dağılımları

		Frekans	Yüzde
Mezuniyet yılı	2020	116	52,3
	2021	106	47,7
	TOPLAM	222	100,0
Cinsiyeti	Erkek	93	41,9
	Kadın	129	58,1
	TOPLAM	222	100,0
Yaşı	20-22	111	50,0
	23-25	111	50,0
	TOPLAM	222	100,0
Genel not ortalaması	0,00-1,00	2	0,9
	1,01-1,99	58	26,1
	2,00-2,49	90	40,5
	2,50-2,99	46	20,7
	3 ve üzeri	26	11,7
	TOPLAM	222	100,0
Mezun olunun lise türü ¹	Anadolu Lisesi	91	41,0
	Temel Lise	58	26,1
	Meslek Lisesi	38	17,1
	Ticaret Meslek Lisesi	35	15,8
	TOPLAM	222	100,0

Tablo 1'de de görüldüğü üzere katılımcıların yarıya yakını 2021 yılında mezun olacaklardan oluşmaktadır. Yarıdan az fazlası ise kadınlardan oluşmaktadır. 20-22 ve 23-25 yaş grubu birbirine eşittir. Genel not ortalaması (GNO) 2 – 2,5 arasında olanlar en büyük grubu oluşturmaktadır. Mezun olunan lise türünde ise Anadolu Lisesi mezunları en büyük grubu temsil etmektedir. Ticaret meslek lisesi mezunları ise en küçük grubu oluşturmaktadır.

4.2. Katılımcıların Adli Muhasebe ve Uygulama Alanlarına Yönelik Bilgi Sahibi Olma Durumları

Araştırmaya katılan öğrencilerin adli muhasebe uygulama alanlarıyla ilgili herhangi bir duyum veya bilgiye sahibi olma durumları Tablo 2'de verilmiştir.

¹ Türkiye'de ortaöğretim kurumları en az dört yıl eğitim veren ilköğretim eğitimine dayanmaktadır. Bu kurumlar, "genel ortaöğretim" ve "mesleki ve teknik ortaöğretim" olarak ikiye ayrılır. Mesleki ve teknik ortaöğretim kurumları, ortaokul veya imam-hatip ortaokulu üzerine öğrenim süresi dört yıl olan yatılı ve/veya gündüzlü olarak eğitim ve öğretim veren kurumlardır. Mesleki ve teknik ortaöğretim kurumları; "Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri", "Çok Programlı Anadolu Liseleri" ve "Mesleki Eğitim Merkezleri'dir". **Anadolu lisesi**, ortaokul veya imam-hatip ortaokulu üzerine öğrenim süresi dört yıl olan yatılı ve/veya gündüzlü olarak eğitim ve öğretim veren ortaöğretim kurumudur. **Temel lise**, 5.7.2014 tarihli ve 29051 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" uyarınca "Kanunun geçici 5 inci maddesi kapsamında dönüşüm programına alınan kurumların kurucuları tarafından açılan ve faaliyetleri 2018-2019 eğitim öğretim yılının sonuna kadar devam eden ortaöğretim özel okullarını" şeklinde tanımlanmıştır. Temel lise 19.2.2020 tarihli ve 31044 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan "Millî Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır. **Ticaret meslek lisesi** ise, muhasebe ve finansman, pazarlama ve perakende, büro yönetimi ve sekreterlik, bilişim teknolojileri, elektrik-elektronik teknolojileri ve ulaştırma alanlarında kamu ve özel sektörde görev alacak veya kendi başına iş yapabilecek nitelikli insan gücünün yetiştirildiği ilköğretim üzerine dört yıl eğitim-öğretim veren okullardır.

Tablo 2. Katılımcıların Adli Muhasebe Uygulama Alanlarıyla İlgili Bilgi Sahibi Olma Durumlarına İlişkin Bulgular

	N	Daha önce duydum ve bilgi sahibiyim		Daha önce duydum ama bilgi sahibi değilim		Daha önce duymadım	
		f	%	f	%	f	%
Bir adli muhasebe uygulaması olarak bilirkişilik kavramını daha önce duydunuz mu?	222	87	39,0	104	46,6	31	13,9
Bir adli muhasebe uygulaması olarak hile denetçiliği kavramını daha önce duydunuz mu?	222	51	22,9	89	39,9	82	36,8
Bir adli muhasebe uygulaması olarak uzlaştırmacılık kavramını daha önce duydunuz mu?	222	85	38,1	87	39,0	50	22,4
Bir adli muhasebe uygulaması olarak adli denetçilik kavramını daha önce duydunuz mu?	222	53	23,8	112	50,2	57	25,6
Bir adli muhasebe uygulaması olarak konkordato komiserliği kavramını daha önce duydunuz mu?	222	29	13,0	54	24,2	139	62,3
Bir adli muhasebe uygulaması olarak avukatlara ve dava taraflarına muhasebe yardımı sağlayan dava desteği kavramını daha önce duydunuz mu?	222	33	14,8	74	33,2	115	51,6
Bir adli muhasebe uygulaması olarak kamu denetçiliği (Ombudsmanlık) kavramını daha önce duydunuz mu?	222	40	17,9	86	38,6	96	43,0
Bir adli muhasebe uygulaması olarak uzman tanıklık kavramını daha önce duydunuz mu?	222	43	19,3	82	36,8	97	43,5
Adli muhasebe kavramını daha önce duydunuz mu?	222	55	24,7	96	43,0	71	31,8

Tablo 2’de görüldüğü üzere katılımcıların bilgi sahibi olduklarını ifade ettikleri kavramlar içerisinde en çok duyulan kavram “bilirkişilik” olurken, en az duyulan kavram da “konkordato komiserliği” olmuştur. Bu durumun tam tersi katılımcıların daha önce hiç duymadıklarını ifade ettikleri kavramlar için gerçekleşmiştir. Buna göre katılımcıların daha önce hiç duymadıklarını ifade ettikleri kavramlar arasında en yüksek frekansa sahip olan kavram “konkordato komiserliği” olurken, en düşük frekansa sahip olan kavram da “bilirkişilik” olmuştur. Bilirkişiliğin neredeyse bütün hukuk, idari, iş ve ceza davalarında başvurulan bir usul olduğu düşünüldüğünde bilirkişiliğin diğer adli muhasebe uygulamalarına göre daha fazla duyulan ve bilinen olması normal karşılanabilir. Konkordato komiserliği ise daha çok başarısız işletmelerin karşılaşıacağı ve pek kamuoyuna yansımayan bir uygulama alanı olduğundan öğrencilerin karşılaşma ihtimalinin daha zayıf olduğu düşünülebilir.

Katılımcıların duyduklarını ama bilgi sahibi olmadıklarını ifade ettikleri kavramlar içerisinde en yüksek frekansa sahip olan kavram “adli denetçilik” olurken, en düşük frekansa sahip olan kavram da “konkordato komiserliği” olmuştur. Karausta ve Dönmez (2013: 62) adli denetimin, adli muhasebenin sunduğu bir hizmet olan “hile denetimi” ile aynı olduğunu dolayısıyla adli muhasebenin bir alt uygulama alanı olduğunu ifade etmişlerdir.

Katılımcıların 96 (%43)’sı adli muhasebe kavramını daha önce duyduğunu ama bilgi sahibi olmadığını ifade etmiştir. Bu orana adli muhasebe kavramını “daha önce duydum ve bilgi sahibiyim” diyenlerin sayısı 55 (%24,7) eklenince sayı 151 (%67,7) olmaktadır. Literatürde adli muhasebe kavramını daha önce duydum diyen öğrenci oranı Kızıl vd. (2016: 12)’in çalışmasında (%36), Şıta ve Şıta (2021: 104)’in çalışmasında (%65,9) ve Akgül (2019: 70)’ün çalışmasında ise (%49)’dur.

Katılımcıların sadece 55 (24,7)’i adli muhasebe kavramını daha önce duyduğunu ve bilgi sahibi olduğunu ifade etmiştir. Bu oran Akgül (2019: 70)’ün çalışmasında (%3,98)’dir. Yapılan Crosstabs analizinde adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan öğrencilerin en çok Anadolu Lisesi mezunu olduğu ortaya çıkmıştır. Ankete katılan 35 Ticaret Lisesi mezunu öğrenciden 22 tanesinin adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olmaması ilginç ve üzerinde düşünülmesi gereken bir sorundur. Elbette adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan öğrencilerin bu bilgileri lise yerine üniversitede öğrenmiş olmaları da yüksek bir ihtimaldir. Ancak 22 Ticaret Lisesi öğrencisinin ne lisede ne de üniversitede bu kavramı

Öğrencilerin Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeylerinin Tespit Edilmesi: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma

duymamış olması, muhasebe öğreniminin hem lise hem de üniversite boyutunda sorgulanması gerektiğinin bir göstergesi kabul edilmelidir.

Bu aşamadan sonra “adli muhasebe kavramını daha önce duydunuz mu” sorusuna “daha önce duydum ve bilgi sahibiyim” cevabını veren öğrenciler dışındaki öğrencilerin ankete devam etmesine izin verilmemiş ve son soruya yönlendirilmişlerdir. Analizler ise ankete devam eden öğrencilerin cevapları üzerinden yapılmıştır.

4.3. Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcılara Ait Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan ve adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğunu ifade eden öğrencilere ait demografik bulgular Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Öğrencilere Ait Demografik Bulgular

		Frekans	Yüzde
Mezuniyet yılı	2020	28	50,9
	2021	27	49,1
	TOPLAM	55	100,0
Cinsiyeti	Erkek	23	41,8
	Kadın	32	58,2
	TOPLAM	55	100,0
Yaşı	20-22	24	43,6
	23-25	31	56,4
	TOPLAM	55	100,0
Genel not ortalaması	0,00-1,00	1	1,8
	1,01-1,99	16	29,1
	2,00-2,49	23	41,8
	2,50-2,99	9	16,4
	3 ve üzeri	6	10,9
	TOPLAM	55	100,0
Mezun olunun lise türü	Anadolu Lisesi	23	41,8
	Temel Lise	6	10,9
	Meslek Lisesi	13	23,6
	Ticaret Meslek Lisesi	13	23,6
	TOPLAM	55	100,0
Adli muhasebe hakkındaki bilginin nereden edinildiği	Derslerimden/Hocalarımdan	19	34,5
	Sosyal çevremden	13	23,6
	Çalıştığım/staj yaptığım yerden	9	16,4
	Medyadan	6	10,9
	Bilimsel yayınlardan	5	9,1
	Genel kültür, haber	3	5,5
	TOPLAM	55	100,0

Tablo 3’te yer alan demografik bulguların genellikle eşit dağılımlı olduğu görülmektedir. Adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olan katılımcı gruplarının genellikle 2020 yılı mezunu olanlar, cinsiyeti kadın olanlar, yaşı 23-25 aralığında olanlar, not ortalaması 2,00-2,49 arası olanlar ile Anadolu Lisesi mezunlarından oluştuğu söylenebilir.

Adli muhasebeye yönelik bilgilerin çoğunlukla derslerden veya hocalardan edinilmesi de muhasebe müfredatının adli muhasebeyi de içerecek şekilde güncellenmesi gerektiğinin bir göstergesidir. Yine öğrencilerin staj yaptıkları yerlerden de bu yönde bilgi almış olmaları, muhasebe staj süreçlerinin de muhasebenin tüm uygulama alanlarıyla ilgili bilgiyi ve görgüyü artıracak şekilde oluşturulması gerektiğinin bir işareti sayılabilir.

Tablo 4. Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket Sorularına Verdikleri Cevaplara Ait Ortalamalar (7’li Likert)

	N	Ortalama	Standart Sapma
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki muhasebe dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	55	5,4909	1,23037
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	55	4,0545	1,59186
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki denetim dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	55	4,4727	1,37241
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	55	3,6909	1,60869
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için muhasebe bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	55	3,9636	1,37388
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için finans bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	55	4,2000	1,33888
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için hukuk bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	55	3,8545	1,66019
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için denetim bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	55	4,2909	1,53566
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için iletişim yeteneğimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	55	5,9091	1,41778
Adli muhasebe mesleğine ilgim, bu bölümü seçmemde etkili olmuştur.	55	2,9636	1,78433
Mali müşavirlik mesleğine ilgim, bu bölümü seçmemde etkili olmuştur.	55	3,5455	2,27562
Mahkemelerde muhasebe ile ilgili davalarda bilirkişi veya uzman tanık olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum.	55	5,4364	1,53676
Konkordato komiseri veya kayyım olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum.	55	4,8182	1,90604
Avukatların veya dava taraflarının muhasebe ile ilgili davaların anlaşılması ve savunma yapılması sürecinde adli muhasebeciye ihtiyaç duyacaklarını düşünüyorum.	55	5,3455	1,70205
İşletmelerde hilenin tespiti ve önlenmesi için adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünmekteyim.	55	5,6909	1,42560
Uzlaştırıcı veya kamu denetçisi olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağımı düşünüyorum.	55	5,6000	1,35537
Adli muhasebe ile ilgili lisansüstü eğitim almak isterim.	55	4,1273	2,16071
Adli muhasebe alanında bir işte çalışmak isterim.	55	4,5818	2,23351
Adli muhasebe mesleğinde staj yapmak isterim.	55	4,8364	2,28330
Adli muhasebeci unvanına/sertifikasına sahip olmak isterim.	55	5,5818	2,01560
Adli muhasebe kurslarına katılmak benim için zaman kaybı olur.	55	2,1818	1,91573
Adli muhasebe kurslarına katılmak için para harcayamam.	55	2,6182	2,02293
Adli muhasebenin bana para kazandıracağını düşünmüyorum.	55	2,3273	1,75388
Adli muhasebenin gelecekte önemli bir meslek olacağını düşünmüyorum.	55	2,5636	2,08845

Tablo 4’te de görüldüğü üzere katılımcıların anket ifadelerine verdikleri cevaplardan en yüksek ortalamaya sahip olan üç ifade sırasıyla “adli muhasebe mesleğini yapabilmem için iletişim yeteneğimin yeterli olduğunu düşünüyorum”, “işletmelerde hilenin tespiti ve önlenmesi için adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünmekteyim” ve “uzlaştırıcı veya kamu denetçisi olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum” ifadeleridir. Ortalaması en düşük üç ifade ise sırasıyla “adli muhasebe kurslarına katılmak benim için zaman kaybı olur”, “adli muhasebenin bana para kazandıracağını düşünmüyorum” ve “adli muhasebenin gelecekte önemli bir meslek olacağını düşünmüyorum” ifadeleridir. En düşük ifadelerin olumsuz ifade olduğu göz önüne alındığında katılımcıların adli muhasebe mesleğine yönelik algılarının olumlu ve yüksek olduğu söylenebilir.

4.4. Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcılara Ait Verilerin Normallik Testi ve Belirtici İstatistikler

Yapılacak istatistik analizinin türünü belirleyebilmek için verilerin normal dağılıp dağılmadığı tespit edilmek istenmiştir. Bu amaçla aşağıda oluşturulan hipotezler SPSS programında Kolmogorov-Smirnova ve Shapiro-Wilk testleri yapılmıştır.

H₀:Veriler normal dağılmaktadır.

H₁:Veriler normal dağılmamaktadır.

Normallik testi sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Normallik Testi Verileri

	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki muhasebe dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	,242	55	,000	,891	55	,000
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	,163	55	,001	,926	55	,002
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki denetim dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	,183	55	,000	,920	55	,001
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur.	,175	55	,000	,934	55	,005
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için muhasebe bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	,201	55	,000	,931	55	,004
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için finans bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	,196	55	,000	,938	55	,007
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için hukuk bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	,169	55	,000	,938	55	,007
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için denetim bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	,175	55	,000	,937	55	,006
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için iletişim yeteneğimin yeterli olduğunu düşünüyorum.	,270	55	,000	,773	55	,000
Adli muhasebe mesleğine ilgim, bu bölümü seçmemde etkili olmuştur.	,165	55	,001	,883	55	,000
Mali müşavirlik mesleğine ilgim, bu bölümü seçmemde etkili olmuştur.	,214	55	,000	,851	55	,000
Mahkemelerde muhasebe ile ilgili davalarda bilirkişi veya uzman tanık olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum.	,191	55	,000	,870	55	,000
Konkordato komiseri veya kayyım olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum.	,169	55	,000	,895	55	,000
Avukatların veya dava taraflarının muhasebe ile ilgili davaların anlaşılması ve savunma yapılması sürecinde adli muhasebeciye ihtiyaç duyacaklarını düşünüyorum.	,198	55	,000	,849	55	,000
İşletmelerde hilenin tespiti ve önlenmesi için adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünmekteyim.	,240	55	,000	,833	55	,000
Uzlaştırıcı veya kamu denetçisi olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum.	,198	55	,000	,869	55	,000
Adli muhasebe ile ilgili lisansüstü eğitim almak isterim.	,154	55	,002	,891	55	,000
Adli muhasebe alanında bir işte çalışmak isterim.	,170	55	,000	,854	55	,000
Adli muhasebe mesleğinde staj yapmak isterim.	,228	55	,000	,817	55	,000
Adli muhasebeci unvanına/sertifikasına sahip olmak isterim.	,341	55	,000	,720	55	,000
Adli muhasebe kurslarına katılmak benim için zaman kaybı olur.	,350	55	,000	,664	55	,000
Adli muhasebe kurslarına katılmak için para harcayamam.	,279	55	,000	,777	55	,000

Adli muhasebenin bana para kazandıracağını düşünmüyorum.	,284	55	,000	,757	55	,000
Adli muhasebenin gelecekte önemli bir meslek olacağını düşünmüyorum.	,300	55	,000	,744	55	,000

a Lilliefors Significance Correction

Tablo 5'te de görüldüğü gibi verilerin significant değerleri, hem Kolmogorov-Smirnov hem de Shapiro-Wilk analizi sonucunda 0,05'in (%5 anlamlılık düzeyinde) üzerinde çıkmamıştır. Bu da bize verilerin normal dağılmadığını göstermektedir. H_0 hipotezi reddedilmiş alternatif hipotez (H_1) reddedilememiştir. Bu durumda ankette yer alan demografik veriler (katılımcıların cinsiyeti, okudukları sınıf, mezun oldukları lise türü, okudukları bölüm ve mezun olduktan sonra muhasebeci olmayı isteme durumları) ile anket formunun ikinci kısmındaki ifadeler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığının tespit edilebilmesi için parametrik olmayan analiz teknikleri tercih edilmiştir. Bu aşamada SPSS programı aracılığıyla Mann Whitney U ve Kruskal- Wallis analizleri yapılmıştır. Alt grupların görüş farklılıklarını ortaya koymaya çalıştığımız aşağıdaki tablolarda yalnızca istatistiki olarak anlamlı fark tespit edilenlere yer verilmiştir. Analiz sonuçlarının daha iyi anlaşılabilmesi için yapılan Crosstabs analizi sonuçlarından bazıları tabloların altında yorum olarak verilmiştir. Aralarında ilişki bulunan demografik değişkenler ve anket soruları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

4.5. Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcılara Ait Verilerin Demografik Değişkenlere Göre Karşılaştırılması

Hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H₀: Anket sorusuna verilen cevaplar yaş değişkenine göre farklılık göstermemektedir.

H₁: Anket sorusuna verilen cevaplar yaş değişkenine göre farklılık göstermektedir.

Alt grupların görüş farklılıklarını ortaya koymaya çalıştığımız aşağıdaki tablolarda yalnızca istatistiki olarak anlamlı fark tespit edilenlere yer verilmiştir.

Tablo 6. Yaş Değişkenine Göre Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevaplar Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Fark Bulunan Değişkenler

H ₀ Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde yaş değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,030	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için hukuk bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum değişkeninde yaş değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,023	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için denetim bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum değişkeninde yaş değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,050	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 6'da da görüldüğü gibi yapılan hipotez testinde mezuniyet yılına göre katılımcıların bazı anket ifadelerine verdikleri cevaplar arasında istatistiki olarak fark bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan Crosstabs analizinde "adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur" ifadesine yaşı 20-22 aralığında olan katılımcıların, yaşı 23-25 aralığında olan katılımcılara göre daha fazla katıldıkları görülmüştür. Bu durum yaşı daha büyük olan grubun bilgi edinme çevresinin yaşı küçük olan gruba göre daha büyük olma olasılığıyla açıklanabilir. Bu durumun tersine "adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur" ve "adli muhasebe mesleğini yapabilmem için denetim bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum" ifadelerine yaşı 23-25 aralığında olan katılımcıların, yaşı 20-22 aralığında olan katılımcılara göre daha fazla katıldıkları görülmüştür. Bu durum bulunduğu sınıfta yaşı diğerlerine göre daha büyük olan öğrencilerin hukuk ve denetim bilgilerine güvenlerinin diğerlerine göre daha fazla olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 7. Mezuniyet Yılı Değişkenine Göre Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevaplar Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Fark Bulunan Değişkenler

H ₀ Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde mezuniyet yılı değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,015	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için iletişim yeteneğimin yeterli olduğunu düşünüyorum değişkeninde mezuniyet yılı değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,002	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Mahkemelerde muhasebe ile ilgili davalarda bilirkişi veya uzman tanık olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum değişkeninde mezuniyet yılı değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,003	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Konkordato komiseri veya kayyım olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum değişkeninde mezuniyet yılı değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,048	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 7’de de görüldüğü gibi yapılan hipotez testinde mezuniyet yılına göre katılımcıların bazı anket ifadelerine verdikleri cevaplar arasında istatistiki olarak fark bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan Crosstabs analizinde farklılık olan ifadelerin hepsine 2021 yılı mezun olabilecek katılımcıların, 2020 mezun olabilecek katılımcılardan daha fazla katıldıkları görülmüştür. Bu durum gün geçtikçe adli muhasebe ve uygulamalarına olan farkındalığın arttığı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu sonuçlarda, COVID – 19 döneminde iletişim sektöründe yaşanan gelişmelerin ve bu gelişmelerin 2021 yılında mezun olabilecek öğrencilerin eğitim hayatına ve sosyal hayatına diğer gruba göre daha çok yansımalarının da etkisi olabilir.

Tablo 8. Cinsiyet Değişkenine Göre Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevaplar Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Fark Bulunan Değişkenler

H ₀ Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki denetim dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde cinsiyet değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,011	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için finans bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum değişkeninde cinsiyet değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,001	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe mesleğini yapabilmem için denetim bilgimin yeterli olduğunu düşünüyorum değişkeninde cinsiyet değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,000	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe kurslarına katılmak benim için zaman kaybı olur değişkeninde cinsiyet değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Mann-Whitney U Test	,001	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 8’de de görüleceği üzere yapılan hipotez testinde cinsiyet değişkenine göre katılımcıların bazı anket ifadelerine verdikleri cevaplar arasında istatistiki olarak fark bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan Crosstabs analizinde bütün ifadelere erkek öğrencilerin kadın öğrencilere göre daha fazla katıldığı görülmüştür. Katılımcı kadın öğrencilerin gerek ankete katılmadaki oranlarının, gerekse adli muhasebeye yönelik olumsuz düşüncelere katılmama oranlarının katılımcı erkek öğrencilere göre yüksek olması durumu, kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre adli muhasebe mesleğine daha olumlu yaklaştıkları, bu mesleği kendi gelecekleri açısından önemsedikleri ve bu mesleği icra etme hususunda hevesli olduklarının bir göstergesi sayılabilir. Bu sonuç Çetinoglu ve Bakar (2017: 345)’in bulduğu sonuçla örtüşmektedir.

Tablo 9. Genel Not Ortalaması Değişkenine Göre Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevaplar Arasında İstatistiki Olarak Anlamli Fark Bulunan Değişkenler

H ₀ Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde genel not ortalaması değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	,035	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Uzlaştırmacı veya kamu denetçisi olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum değişkeninde genel not ortalaması değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	,037	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 9’da da görüldüğü gibi yapılan hipotez testinde genel not ortalamalarına göre katılımcıların bazı anket ifadelerine verdikleri cevaplar arasında istatistiki olarak fark bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan Crosstabs analizinde katılımcıların başarı düzeyi yükseldikçe “Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur” ifadesine katılma düzeyinin azaldığı, “Uzlaştırmacı veya kamu denetçisi olarak adli muhasebeciye ihtiyaç duyulacağını düşünüyorum” ifadesine ise arttığı tespit edilmiştir. Bu durumda daha başarılı öğrencilerin adli muhasebeye ilişkin bilgilerinin hukuk derslerinden ziyade muhasebe ve denetim derslerinden kaynaklandığı görüşüne sahip oldukları görülmektedir. Bu durumda işletme bölümündeki hukuk derslerinin içeriğinde mutlaka muhasebe ve hukukun ortak alanı olan adli muhasebenin yer alması gerektiği söylenebilir (Akyel, 2016: 107; Karacan, 2012: 127). Öte yandan diğerlerine göre daha başarılı olan öğrenciler, adli muhasebenin uzlaştırmacı ve kamu denetçisi gibi ceza hukukuna ve kamu denetimine yönelik uygulamalarına duyulan ihtiyacın artacağını düşünmektedirler.

Tablo 10. Mezun Olunan Lise Türü Değişkenine Göre Adli Muhasebe Hakkında Bilgi Sahibi Olduğunu İfade Eden Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevaplar Arasında İstatistiki Olarak Anlamli Fark Bulunan Değişkenler

H ₀ Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde lise türü değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	,030	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur değişkeninde lise türü değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	,026	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.
Avukatların veya dava taraflarının muhasebe ile ilgili davaların anlaşılması ve savunma yapılması sürecinde adli muhasebeciye ihtiyaç duyacaklarını düşünüyorum değişkeninde lise türü değişkenine göre dağılımda anlamlı bir farklılık yoktur.	Independent-Samples Kruskal-Wallis Test	,033	H ₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 10’da da görüldüğü gibi yapılan hipotez testinde mezun olunan lise türüne göre katılımcıların bazı anket ifadelerine verdikleri cevaplar arasında istatistiki olarak fark bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan Crosstabs “adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki finans dersleri ve hocaları etkili olmuştur” ifadesine Anadolu Lisesi ile Ticaret Lisesi mezunlarının diğer lise mezunlarına göre daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir. Finans derslerinde analizi yapılacak verilerin güvenilirliği önemlidir. Muhasebe hileleri yoluyla finansal işlemlerde kullanılan verilerin güvenilirliği azalacağı için finans derslerinde muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde ve önlenmesinde adli muhasebe yöntemlerinin kullanılmasından bahsedilmesi gerekmektedir. Ancak “Adli muhasebe ile ilgili düşüncelerimde, bölümümdeki hukuk dersleri ve hocaları etkili olmuştur” ifadesine en çok temel lise ve ticaret lisesi öğrencileri **katılmamıştır**. Tablo 9 ve Tablo 10 birlikte değerlendirildiğinde İİBF’de bulunan işletme ve diğer bölümlerdeki hukuk derslerinde adli muhasebeye yer ayrılmasının önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

5. SONUÇ

Küresel ölçekte son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarının dünya ekonomisine yaptığı olumsuz etkiler adli muhasebe mesleğinin önemini artırmıştır. Adli muhasebe mesleği temelde muhasebe hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesi hizmeti yanında henüz dava aşamasına gelmemiş veya dava aşamasında olan uyuşmazlıkların çözümünde mahkemeye veya taraflara bilirkişilik, uzman tanıklık ve dava desteği hizmeti sunan bir meslektir. Bu hizmetler ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte bu adli muhasebe hizmetler çeşitli uygulama alanları adlarıyla sunulmaktadır. Bu uygulama alanları bilirkişilik, hile denetçiliği, uzlaştırmacılık, adli denetçilik, konkordato hizmetleri, dava desteği, kamu denetçiliği ve uzman tanıklık şeklinde sıralanabilir.

Adli muhasebe mesleği geleneksel muhasebe eğitiminin yanında finans, hukuk, denetim, suç bilimi gibi farklı alanlarda derinlemesine eğitimler gerektirmektedir. Bu eğitimler çeşitli eğitim-öğretim düzeylerinde verilebilir. Ancak adli muhasebe mesleğine ve muhasebe hilelerine yönelik farkındalığın her eğitim-öğretim aşamasında verilmesi, öğrencilerin kariyer hedeflerine katkı sunulması ve muhasebe hilelerine yönelik bilinçli bireylerden oluşan toplum yapısı için çok önemlidir.

Çalışmada nicel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Bu çalışmada yoğun muhasebe, finans, denetim ve hukuk öğrenimi gören İİBF öğrencilerinin adli muhasebe mesleği ve uygulama alanlarına yönelik görüşleri ve algıları tespit edilmek istenmiştir. Veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır.

Çalışma, araştırmanın kapsamı, anketin uygulanış biçimi ve zamanı, öğrencilerin gördükleri dersleri, eğitim geçmişleri ve diğer özellikleri bakımından çeşitli kısıtlara sahiptir.

Çalışma sonucunda;

- Katılımcıların en çok duydukları kavram “bilirkişilik” kavramı olurken, en az duydukları kavram ise “konkordato komiserliği” kavramı olmuştur.
- Katılımcıların 96 (%43)’sı adli muhasebe kavramını daha önce duyduğu ama bilgi sahibi olmadığı,
- Katılımcıların 55 (%24,7)’i ise adli muhasebe kavramını daha duyduğu ve bilgi sahibi olduğu,
- Ankete katılan 35 Ticaret Lisesi mezunu öğrenciden 22 tanesinin adli muhasebe hakkında bilgi sahibi olmadığı,
- Adli muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan öğrenciler arasında 2020 yılı mezunu olanlar, kadın olanlar, yaşı 23-25 aralığında olanlar, not ortalaması 2,00-2,49 arası olanlar ile Anadolu Lisesi mezunlarının çoğunluğu oluşturduğu,
- Adli muhasebeye yönelik bilgilerin çoğunlukla derslerden veya hocalardan edinildiği,
- Bulunduğu sınıfta yaşı diğerlerine göre daha büyük olan öğrencilerin hukuk ve denetim bilgilerine güvenlerinin diğerlerine göre daha fazla olduğu,
- Gün geçtikçe adli muhasebe ve uygulamalarına olan farkındalığın arttığı,
- Kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre adli muhasebe mesleğine daha olumlu yaklaştıkları, bu mesleği kendi gelecekleri açısından önemsedikleri ve bu mesleği icra etme hususunda hevesli oldukları,
- İİBF’de bulunan işletme ve diğer bölümlerdeki hukuk derslerinde adli muhasebeye yer ayrılmasının önemli olduğu ortaya çıkmıştır.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar Çetinoğlu ve Bakar (2017), Kızıl vd. (2016), Şıtak ve Şıtak (2021), Akgül (2019) ve Akyel (2016)’in sonuçları ile örtüşmektedir.

Gelecek çalışmalarında, İİBF ve Hukuk Fakültesi öğrencileri ile hocaları üzerine yapılacak araştırmalarla adli muhasebe farkındalığının artırılmasına yönelik yapılması gerekenlerin tespit edilmesinin, bu mesleğin gelişimine olumlu katkı yapacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK). (1932). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> (10.06.2021).
- 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK). (2011). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6100.pdf> (10.06.2021).
- ACFE. (2021a). About the Association of Certified Fraud Examiners. <https://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx> (10.06.2021).
- ACFE. (2021b). Details of the CFE Exam. <https://www.acfe.com/pass-the-exam.aspx> (10.06.2021).
- ACFE. (2021c). How to become a certified fraud examiner. <https://www.acfe.com/become-cfe-qualifications.aspx> (10.06.2021).
- Açık, S. (2016). Adli muhasebecilik mesleğinin faaliyet alanları ve eğitim boyutu açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(3), 1071-1090.
- Akgül, S. (2019). *Muhasebe dersi alan yükseköğretim öğrencilerinin adli muhasebe kavramına ilişkin farkındalığı: Kayseri ili örneği* (Yüksek Lisans Tezi). Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri.
- Akın, O. ve Onat, O. K. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramına bakış açılarının değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 33-51.
- Aksu, İ., Uğur, A. ve Çukacı, Y. C. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin bir kolu olarak bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(9), 63-71.
- Aktaş, H. ve Kuloğlu, G. (2008). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 8(25), 101-120.
- Akyel, N. (2016). Adli muhasebe çerçevesinde hukuk eğitiminde muhasebe derslerinin önemi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(16 Özel Sayısı), 95-108.
- Altunay, M. A. ve Acar, D. (2015). Türkiye'deki adli muhasebeciliğin hakimlerin bakış açıları bağlamında analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 43-66.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). İşletmelerde hile ve yolsuzlukların önlenmesinde farklı bir yaklaşım: Adli muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59), 1-16.
- Bilen, A., & Akatak, A. (2019). Adli muhasebe uygulama alanları ile adli muhasebe kapsamında hile ve yolsuzlukların incelenmesi. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 164-175.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni bir alan adli muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*, 8(94), 56-61.
- Ciğer, A. ve Topsakal, Y. (2015). Adli muhasebecilik mesleğine genel bakış: Adli muhasebe eğitiminin faydaları ve engelleyicileri. *Akdeniz İİBF. Dergisi*, (31), 70-88.
- Crumbley, D. L., Heitger, L. E. ve Smith, G. S. (2015). *Forensic and investigative accounting* (Seventh edition). Chicago, IL: Wolters Kluwer.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012a). Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye'de uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54), 27-50.
- Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012b). Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye'deki gelişme potansiyeline yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 67-84.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Çoban, Y. (2014). Adli muhasebede uzman tanıklık mesleği: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 70-94.

Öğrencilerin Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeylerinin Tespit Edilmesi: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma

- Çeliker, F. ve Aygün, M. (2018). Adli muhasebe ve ilgili tarafların algı düzeyleri: Van örneği. *Van Yüzcüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(6), 151-166.
- Çetinoğlu, T. ve Bakar, Ö. (2017). Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin gerekliliği: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü öğrencilerinin farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(58), 333-349.
- Dağdeviren, İ. E. ve Mirza, Ş. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin görüşlerinin belirlenmesine yönelik Ege Bölgesinde bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2), 209-233.
- Deniz, T. ve Yaslıdağ, B. H. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesi üzerine bir inceleme. *Kesit Akademi Dergisi*, 5(19), 150-168.
- Eiya, O. ve Otor, J. (2013). Forensic accounting as a tool for fighting financial crime in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 18-25.
- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş örneklerle adli muhasebe eğitimi ve Türkiye için bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 153-172.
- Erdogan, M. ve Erdoğan, E. O. (2021). Hileli finansal raporlama kapsamında gelir yaratıcı / gider azaltıcı faaliyetlerin incelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 457-478.
- Erdoğan, M. (2020). Hile denetçiliği ve araştırmacı muhasebecilik çerçevesinde adli muhasebe: Örnek olay incelemesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3714-3726.
- Heitger, L. E. ve Heitger, D. L. (2008). Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 561-572.
- Kahraman, M. (2011). Hukuk devletine katkıları bakımından kamu denetçiliği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 355-373.
- Karacan, S. (2012). Hukuk ile muhasebenin kesişme noktası: Adli muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8), 105-128.
- Karahan, M. (2020). Adli muhasebecilik mesleğinin bilinirliği: Avukatlar üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(159), 155-178.
- Karakurt Eren, A. (2020). Ceza muhakemesinde uzlaştırmacı. *111. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi*, 99-116. İzmir: İzmir Demokrasi Üniversitesi.
- Karausta, T. ve Dönmez, A. (2013). Mesleki hile ve bir çözüm önerisi olarak adli denetim: Türkiye’de SPK’dan yetki almış denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 23(115), 59-88.
- Karshoğlu, İ. ve Karavardar, A. (2019). Adli muhasebe mesleğinin muhasebe meslek mensupları arasında farkındalığı: Trabzon SMMM üyelerine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 18(56), 141-164.
- Kayış, A. (2008). Güvenilirlik analizi. İçinde Ş. Kalaycı (Ed.), *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri* (3. Baskı). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Keleş, D. ve Keleş, Ü. (2014). Adli muhasebecilik mesleği ve Türkiye’deki uygulamaları. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, (9), 53-75.
- Kıllı, M. (2016). Türkiye’deki üniversitelerde adli muhasebe eğitimi ve lisansüstü çalışmalar üzerine bir inceleme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(16 Özel Sayı), 719-728.
- Kısacık, H. (2018). Adli muhasebe ve 6754 sayılı Birlikçilik Kanunu kapsamında muhasebe birlikçiliği. *Turkish Studies*, 13(15), 291-303.

Öğrencilerin Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeylerinin Tespit Edilmesi: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma

- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V. ve Okkaya, D. (2016). *Adli muhasebe kavramının önemi ve farkındalık düzeyi: Yalova Üniversitesi öğrencileri ile bir SMMM meslek mensubu üzerinde iki yönlü uygulama*. İstanbul: Beykent Üniversitesi.
- Kurnaz, E., Serçemeli, M. ve Ibadov, E. (2014). Research on forensic accounting profession and its application in Azerbaijan. *Journal Of Qafqaz University- Economics And Administration*, 2(1), 88-96.
- Kurnaz, N., Köksal, İ. ve Ulusoy, T. (2019). Forensic accounting in financial fraud control in digital environment: A Research on independent auditors. *Journal of Turkish Studies*, 14(3), 1609-1627.
- Kurt, A. (2020). Adli kararların alınmasında adli muhasebenin rolü: Yargı mensupları üzerine bir araştırma. *Journal Of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 6(31), 1490-1498.
- Kurt, G. ve Uçma, T. (2009). Adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebeci olabilme sürecinin Türkiye'deki ve Amerika'daki yasal düzenlemeler açısından karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2), 160-178.
- Lakshmi P. ve Ganesh Menon. (2016). Forensic accounting: A checkmate for corporate fraud. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 12(9), 453-460.
- Meriç, A. (2019). Muhasebe meslek mensupları tarafından adli muhasebecilik mesleğinin farkındalık. *The Journal of Social Sciences*, 34(34), 302-312.
- Öğünç, H. (2020). Türkiye'de Bilirkişilik Kanunu Açısından Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Bir Değerlendirme. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 4(2), 414-430.
- Özdemir, M. ve Yıldırım, M. (2017). Vergi davalarında adli muhasebenin rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 99-126.
- Özkol, A. E. (2005). Bilirkişilik ve adli muhasebe. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(3), 69-80.
- Öztürk, S., Topal, A. ve Kaya, Y. (2019). TRA 2 bölgesi akademisyenlerinin bakış açısıyla adli muhasebe eğitimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 163-182.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). Adli muhasebecilik mesleği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pehlivan, A. ve Dursun, A. (2012). Türkiye'de adli muhasebe eğitimine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 129-141.
- Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: Training forensic accountants within the accounting program. *Journal of College Teaching ve Learning (TLC)*, 4(9), 31-38.
- Singleton, T. W. ve Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting*. Hoboken, NJ, USA: John Wiley ve Sons, Inc.
- Şenel, S. A. ve Atmaca, P. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının (SMMM) adli muhasebe mesleğine bakış açılarının analizi: Sivas örneği. *the Journal of Academic Social Sciences*, 6(76), 272-291.
- Şıtak, B. ve Şıtak, P. (2021). Öğrencilerin adli muhasebesi kavramına yönelik farkındalık düzeylerinin salgın hastalık döneminde incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 98-108.
- Tazegül, A. ve Kılıçbey, E. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik algılarının farklı değişkenler açısından değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır örneği. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(17), 119-133.
- Upadhyay, J. P. (2018). Application of forensic accounting in Nepal. *NCC Journal*, 3(1), 82-89.
- Usul, H. ve Topçuoğlu, M. (2011). Finansal manipülasyonların ortaya çıkarılması ve önlenmesinde adli muhasebenin önemi: Türk hukuk sisteminde var olması gerekliliği üzerine bir tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 53-66.

Öğrencilerin Adli Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeylerinin Tespit Edilmesi: Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma

- Uzun Kocamış, T. (2019). Adli muhasebe ve adli muhasebe eğitimi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 1(458), 49-62.
- Üçoğlu, D. (2021). Adli muhasebe eğitimi: Yüksek lisans müfredat geliştirme önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(1), 81-106.
- Ünal Uyar, G. F. ve Erdoğan, M. (2019). Sermaye Piyasası Kurulu'nun hata ve hileye bakışı: İdari para cezası. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 197-214.
- Yardımcıoğlu, M. ve Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-55.
- Yazarkan, H. ve Yerdelen Kaygın, C. (2016). Mali nitelikli uyuşmazlık davalarında bilirkişilik uygulamasına karşı adli muhasebecilik: Ordu adliyesi örneği. *Business and Economics Research Journal*, 7(1), 161-180.
- Yılmaz, N. (2020). Türkiye'de adli muhasebe eğitiminin önemi ve yeterliliği: SMMM meslek grubu üzerinde bir uygulama. *Pearson Journal Of Social Sciences ve Humanities*, 6(6), 317-333.
- Yılmaz, Z. (2017). Vaka analizi ile eğitim ve adli muhasebe alanında bir uygulama. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(13), 398-417.

İŞE YABANCILAŞMA VE ÖRGÜTSEL SİNİZMİN ÜRETKENLİK KARŞITI İŞ DAVRANIŞLARINA ETKİSİ¹

Selen DOĞAN

Prof. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
Niğde, Türkiye. E-mail: sdogan01@ohu.edu.tr.

Derya TEKİN

Dr. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, E-mail: derya__38@hotmail.com.

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. Selen DOĞAN danışmanlığında Derya TEKİN'in Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde bitirilen "İşe Yabancılaşma ve Örgütsel Sinizmin Üretkenlik Karşiti İş Davranışlarına Etkisi" başlıklı Doktora Tezinden hazırlanmıştır.

İŞE YABANCILAŞMA VE ÖRGÜTSEL SİNİZMİN ÜRETKENLİK KARŞITI İŞ DAVRANIŞLARINA ETKİSİ

ÖZ

Bu çalışma, ilkokul ve ortaokul eğitimi veren özel okullarda görev yapan öğretmenlerde işe yabancılaşma ve örgütsel sinizmin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına etkisini ortaya koymak amacı ile yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre yabancılaşmanın güçsüzleşme, anlamsızlaşma ve kendine yabancılaşma alt boyutlarının üretkenlik karşıtı iş davranışları üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu; örgütsel sinizmin duyuşsal ve bilişsel alt boyutlarının üretkenlik karşıtı iş davranışları üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu ancak davranışsal alt boyutunun üretkenlik karşıtı iş davranışları üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: *Yabancılaşma, İşe Yabancılaşma, Örgütsel Sinizm, Sapkın Davranışlar, Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları.*

THE EFFECTS OF WORK ALINATION AND ORGANIZATIONAL CYNICISM ON DEVIANT WORKPLACE BEHAVIOURS

ABSTRACT

This study was carried out with the aim of revealing the effect of work alienation and organizational cynicism on counterproductive work behaviors of teachers working in private schools providing primary and secondary education. According to the results of the research, there was a significant effect between the sub-dimensions of alienation, weakening, meaninglessness and self-alienation and counterproductive work behaviors; it was seen that there was a significant effect between the affective and cognitive sub-dimensions of organizational cynicism and anti-productive work behaviors, but there was no significant effect between the behavioral sub-dimension and anti-productive work behaviors.

Key Words: *Alination, Work Alination, Organizational Cynicism, Aberrant Behaviours, Deviant Workplace Behaviours.*

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinde büyük ve hızlı bir değişim görülmektedir. Rekabetin yoğun olarak yaşandığı günümüzde işletmeler de yaşanan bu değişime uyum sağlamak zorunda kalmaktadır. Bugün işletmelerde yaşanan en büyük ve önemli değişimin, işletmelerin çalışanlarına karşı sergiledikleri tutum ve davranışlarda meydana gelen değişim olduğu söylenebilir. Çalışanlarına değer veren, onların fikirlerini önemseyen, çalışanlarının güçlenmesi için her türlü ortam ve imkanları oluşturabilen işletmelerin bu zorlu değişime uyum sağlamaları daha kolay olabilmektedir.

İşletmeler sürekli olarak çalışanlarının davranışlarını izleyebilmeli ve ortaya çıkabilecek her türlü olumsuzluklara karşı gerekli tedbir ve önlemleri zaman kaybetmeden alabilmelidir. Bu nedenle; *işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları kavramları*, işletmeler için önemli gündem konusu olan ve günümüzde çok dikkat çeken kavramlar arasındadır. Bir işletmenin varlığının anlam kazanabilmesi ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için çalışanların rolü ve önemi büyüktür. Çalışanların mutlu, işletmeye ve işlerine bağlı, işlerini özveri ile yapmaları işletme açısından son derece önemlidir. Eğitim-öğretim işletmesi olan okullarda da öğretmenlerin görevlerini yerine getirirken kullandıkları teknik ve yöntemlerde özgür olmaları, hem yönetime hem de diğer öğretmenlere güven duyarak faaliyet göstermeleri, kendilerini geliştirebilecekleri imkânlarla sahip olmaları öğrenme ve öğretme süreçlerine katkı sağlamaktadır. Bu katkının, öğrencilerin de verimliliğini ve etkililiğini olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, Kayseri’deki ilk ve orta eğitimi veren özel okullarda görev yapan öğretmenlerin, işe yabancılaşma ve örgütsel sinizmin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına etkisinin araştırılmasıdır. İşe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları işletmeler açısından bu kadar önemli konular olmasına rağmen, Türkiye’de bu konular üzerine yeterli sayıda çalışma bulunmamaktadır. Özellikle üretkenlik karşıtı iş davranışları başlığı altında yapılan çalışmalar, örgütsel davranış alanındaki diğer çalışmalara göre daha kısıtlıdır. Alanyazın incelendiğinde, işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışlarının birlikte incelendiği herhangi bir çalışmaya da rastlanmamıştır. Bu çalışmanın işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları konularında ileride yapılacak çalışmalara yön vermesi açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. İşe Yabancılaşma

Yabancılaşma (alination) kavramının kökeni Latince “*alienus*”tan türeyen “*yabancı*” kelimesinden gelmektedir. Yabancılaşmanın İngilizce sözlük anlamı, bir bireyin diğer bireylere ya da topluma ya da herhangi bir şeye karşı kendisini ait hissetmemesidir (Edwards, 1967: 76).

Yabancılaşma kavramını felsefe tarihinde ilk olarak Hegel kullanmıştır. Hegel “*Tinin Görüngübilimi*” eserinin bir bölümünde “*Tin*”i ve yabancılaşmayı ele almaktadır. Tin, kendi-kesinliğini gerçekliğe yükseltmiş akıldır, “*kendisinin kendi dünyası ve dünyanın onun kendisi olarak bilincindedir*” (Hegel, 1986: 268).

Karl Marx, çağdaşları felsefi düşünürlerden farklılık göstermektedir. Marx (1844: 17), “*Filozoflar bu zamana kadar dünyayı çeşitli biçimlerde yorumladılar, oysa sorun onu değiştirmektedir.*” sözü ile diğer düşünürlerden farkını ortaya koymaktadır. Marx, kapitalist üretim ile yabancılaşma arasındaki ilişkiyi açıklamak için yabancılaşma kavramını kullanmaktadır. Hegel, yabancılaşmayı felsefi bir kavram olarak kullanırken Marx, Hegel’in geleneksel felsefi düşüncesini geliştirerek politik ekonomide kullanmaktadır (Marx, 1844: 43). Marx’ın yabancılaşma anlayışında, birey ve doğa ilişkisi ele alınmakta ve bu ilişki yabancılaşmanın temel noktasını oluşturmaktadır. Bireylerin temel olarak fiziksel ve sosyal ihtiyaçları bulunmakta ve bireyler bu ihtiyaçlarını doğadan karşılamaktadır. Marx, kapitalist sistemin etkin olmasıyla birlikte ihtiyaçlarını karşılayan ve ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra tatmin olan bireylerin zamanla yabancılaşma eğilimine girdikleri ifade etmektedir (Dickens, 1996: 57).

Sosyal Psikolog Seeman (1959: 783) yabancılaşmayı; bireysel, kurumsal, toplumsal sorunların birey üzerinde yarattığı etkiye göre ortaya çıkan güçsüzlük, anlamsızlık, yalıtılmışlık, kuralsızlık ve kendine yabancılaşma duyguları olarak ifade etmektedir.

Yabancılaşmanın boyutları ile ilgili birçok çalışma yapılmakla birlikte ampirik çalışmalarda, genellikle, Seeman (1959)'ın yabancılaşma ile ilgili geliştirdiği boyutlar kullanılmaktadır. Seeman (1959: 86) yabancılaşma boyutlarını; güçsüzlük (*powerlessness*), anlamsızlık (*meaninglessness*), kuralsızlık (*normlessness*), yalıtılmışlık (*isolation*) ve kendine yabancılaşma (*self estrangement*) olarak ele almaktadır.

Güçsüzlük, çalışanın kendi davranışlarının sonuçlarının ya da kazanacağı ödüllerin neler olduğunu belirleyemeyeceğinin bilincinde olmasıdır (Seeman, 1959: 783). Çalışan, ait olduğu sosyal sistem içinde kendi kaderini etkileyemediğini fark ettiğinde kendisini güçsüz hissetmektedir (Seeman, 1959: 784). Çalışan, sahip olduğu işi yönetemediğinde, yani işinin denetimini başkası aldığında, güçsüzlük hissetmektedir (Sarros vd., 2002: 287).

Anlamsızlık, çalışanın neye inanması gerektiğini bilememesi, çalışana kazandırılan doğruların onun için bir anlamının olmaması ve bu doğruların onu bir sonuca götürebileceğine inanmamasıdır (Bolton, 1972: 544). Anlamsızlık duygusu, çalışanın işletmede çalışmasının, yaptığı işe bir faydasının olmayacağı düşüncesiyle ortaya çıkmaktadır (Sarros vd., 2002: 288). Genellikle büyük işletmelerde çalışana verilen aşırı iş yükü, çalışanın yaptığı işin herhangi bir işe yaradığını görememesine, çalışmasındaki hedefin yok olmasına neden olmaktadır. Böyle bir düşüncede olan çalışan için yaptığı iş anlamını yitirmekte, yaptığı işin işletmeye ve topluma olan katkısını göremez duruma gelmektedir (Güney, 2000).

Kuralsızlık ya da *normsuzluk*, bireyin hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulması halinde kural dışı faaliyetlerin gerekliliğine inanması ve toplumsal düzene uymaması olarak tanımlanmaktadır (Seeman, 1959: 786). Kuralsızlık kavramı; toplum biliminde, bireyin ve toplumun geleneksel, özellikle de ahlâki normlarının zayıfladığı, bireyin topluma bağlılık duygusunun da aşındığı zaman genel bir karışıklık, çöküntü, çatışma durumunu göstermek için kullanılmaktadır (Güçlü vd., 2003). Bu durumda birey, herkesin yaptığı davranışlara öykünmekte, amacına yönelik kararlar alamamaktadır. Ayrıca birey, kendi iç denetimini yitirmekte ve dış denetim odaklı hale gelmektedir (Başaran, 2000: 232).

Yalıtılmışlık, topluluk tarafından önem verilen inançların, amaçların birey için herhangi bir anlam ifade etmemesidir (Seeman, 1959: 786). Bowker vd. (1998: 34) yalıtılmışlığı iki yaklaşım ile ifade etmektedir. Bunlar; “*geri çekilme-kendisini toplumdaki soyutlama*” (bireyin kendi isteği ile kendisini toplumdaki soyutlaması) ve “*yalıtılmışlığa maruz bırakılma*” (toplumun bireyi soyutlaması) şeklindedir. Yalıtılmışlığa ilişkin yaklaşımlardan ilkinde birey aktif rol oynamaktadır. Birey, toplum baskısı ile kendisini soyutlanmış ve reddedilmiş hissetmektedir. Birey, gruba girerken veya grup bireyi kabullenirken ortaya çıkan sorun ya da engelden dolayı daha fazla tepki göstermektedir. İkinci yaklaşımda ise birey pasif rol oynamaktadır. Bu yaklaşımda, bireyin kişilik özellikleri oldukça önemlidir. Özellikle bireyde ortaya çıkan utanma, kaygı, aşırı duyarlılık ve onun olumsuz öz-algılaması pasif yalıtılmışlıkta önemli bir etki etmektedir.

Kendine yabancılaşma; bireyin belirli bir davranışın beklentileri ile uyuşmaması, bireyin beklentilerin dışında farklı davranmasıdır (Seeman, 1959: 789-790). Fromm (1996: 136)'a göre kendine yabancılaşan birey, kendisine yabancı olmaktadır. Birey, kendisini nesnelere algıladığı gibi beş duyusu ve sağduyusu ile algılamakta ama bunu yaparken kendisi ve dış dünya ile bir birliktelik içerisinde olmamaktadır. Kendisi ile bağını koparan birey, diğer bireyler ile de bağını koparmaktadır. Bu çeşit yabancılaşmada birey; içinden gelmeyen davranışlarda bulunmakta, sanki bu davranış ona ait değilmiş gibi davranmaktadır.

1.2.Örgütsel Sinizm

Güncel bir kavram olarak incelenmeye başlanan sinizm, Eski Yunan'a kadar uzanmaktadır. Sinizm kavramının, ilk olarak M.Ö. 4. Yüzyılda Anisthenes ve Diogenes tarafından söylendiği bilinmektedir (Özgener vd., 2008: 53).

Andersson vd. (1997: 449)'ne göre sinizm, kendi çıkarlarını her şeyden üstün tutan ve öteki bireyleri bencil olarak gören bireyleri sinikler; bu davranışı yorumlamaya çalışan düşünce tarzıdır.

Sinik (Kinik) felsefesini benimseyen birey, kinik ya da sinik olarak adlandırılmaktadır. Genel olarak sinizm; doğuştan gelen, genellikle olumsuz duyguları ifade eden ve azimli bir kişilik olarak tanımlanmaktadır (Abraham, 2000: 270).

Delken (2004: 15), sinizm türlerini *örgütsel değişim sinizmi*, *çalışan sinizmi*, *mesleki sinizm*, *kişilik sinizmi*, *toplumsal sinizm* olmak üzere beş boyutta incelemektedir. Sinizm türlerindeki her davranışın dört boyutunun (eylem, hedef, bağlam, zaman) olduğundan söz etmektedir. Sinizm türlerinin eylemlerine bakıldığında; hayal kırıklığı, öfke, yabancılaşma, acımasızlık, uzaklaşma gibi olumsuz tutum ve davranışların yer aldığı görülmektedir.

Örgütsel değişim sinizmi, değişimi gerçekleştirmekten görevli olanların gönülsüz veya yetkinliği olmayan çalışanlar olarak görülmesi sebebi ile değişim çabalarına karşı sahip olunan pesimistik bir bakış açısıdır (Wanous vd., 2000: 132). Örgütsel değişim sinizmi, işletme içindeki değişim gayretlerini amaçlayan bir sinizm türüdür. Abraham (2000: 272)'a göre örgütsel değişim sinizmi, başarısız değişim gayretlerine karşı geliştirilmiş bir tepkidir. Çalışanda işletmeye karşı oluşan karamsar bakış açısı, değişimde etkili olan çalışanın bile tembel ve yeteneksiz olduğuna dair bir inanış oluşmaktadır. Çalışanın isteksiz, tembel, beceriksiz gibi özelliklere sahip olduğuna inanılması, çalışanda örgütsel sinizme yönelik olumsuz davranışların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

Çalışan sinizmi çalışanın; diğer çalışanlara, işletme yönetimine, birimlerine yönelik sergilediği bir tutumdur. Bu sinizm türünde sinik çalışan, kendisinin diğer çalışanlara göre eşit olmadığını hissetmektedir (Abraham, 2000: 277). Andersson (1996: 1397) çalışan sinizmini; bireyin bir çalışana, gruba, ideolojiye, sosyal geleneğe ve işletmeye karşı aşağılama, güvensizlik, kırgınlık ve ümitsizlik duygusu ile sergilediği hem genel hem de özel bir davranış olarak tanımlamaktadır. Çalışan sinizminde çalışan, yöneticilere güvenmediğinden ortaya çıkan fırsatlardan yararlanmaya çekinmekte ve yönetim tarafından kullanıldığına inanmaktadır (Kanter ve Mirvis, 1989: 64). Çalışanda ortaya çıkan bu güven sorununu yok edebilmek için sosyal haklar, çalışma koşulları, saatleri vb. hususlarda eşitliğin sağlanması ve yönetim ile çalışan arasında açık iletişim sağlanarak müzakere yapılması gerektiğini savunmaktadır (Kanter ve Mirvis, 1989: 72). Çalışanın işletmeye duyduğu güvensizlik, hem işinde hem de işletmede mutsuz olmasına ve bu nedenle yabancılaşmasına yol açabilmektedir.

Mesleki (iş) sinizmi, çalışanın yaptığı işe gönderme yapmakta ve müşterileri hedef almaktadır (Delken, 2004: 16). Mesleki sinizmde çalışan; önce müşterilere, sonra da halka karşı olumsuz davranışlarda bulunmaktadır. Ayrıca sinik çalışan, müşterilerine sunduğu hizmetlerindeki yetersizlikleri yönetime, işletme politikalarına, uygulamalara ya da kaynaklardaki yetersizliğe dayandırmaktadır (Naus, 2007: 13). Mesleki sinizm, çalışma hayatının istenmeyen ve beklenmeyen neticelerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Genellikle düşük statü ve saygınlığın olduğu mesleklerde sinizm daha fazla görülebilmektedir (Özgener vd., 2008: 60). Dean vd. (1998: 344)'a göre de mesleki sinizm; daha az karmaşık işler yapanlarda, nöbet/görev zamanları sürekli olarak değişenlerde, popüleritesi az olan işler yapanlarda ve çalışma alanları sınırlı olan çalışanlarda diğerlerine göre daha fazla görülebilmektedir.

Örgütsel sinizmin bir diğer türü de *kişilik sinizmidir*. Her ne kadar sinizmin bu biçiminin örgütsel sinizme ait olmadığı savunulsa da kişilik sinizmi, işletmedeki çalışanın tutumlarına da yansıtacağından genel örgütsel sinizm düzeyini etkilemesinin mümkün olduğu savunulmaktadır (Delken, 2004: 17). Kişilik sinizmi, doğuştan gelen, sabit bir kişilik özelliği olup genellikle bireyin olumsuz davranışlarını yansıtmaktadır. Bu özelliğe sahip birey, öteki bireylerin toplumsal ilişkilerde dürüst ve güvenilir olmayı başaramadıklarına, diğer bireylerin çıkarıcı, hilekar ve umursamaz olduklarına inanmakta ve bu nedenle de diğer bireylere karşı derin bir güvensizlik hissetmektedir. Bunun sonucunda, bu düşünceyi benimseyen bireyin tutumu içerleme, darılma, kırgınlık ve hile ile sonuçlanmaktadır (Abraham, 2000: 270-271). Sinik kişilik yapısına sahip çalışanın, kendisi dışındaki herkesi güvenilmez, menfaat düşkünü olarak gördüğü söylenebilir. Kişilik sinizmi, kısaca, çalışanların birbirlerine duydukları olumsuz duygular şeklinde açıklanabilir.

Toplumsal sinizm, bir ülkede yaşayan bireylerin, o ülkenin devletine ve devletin kurumlarına güvenememesidir (Delken, 2004: 17). Toplumsal sinizmde birey, diğer bireylerin niyetlerine güvenememekte; kendinden daha güçlü bireyler tarafından ihanete uğrayabileceğini düşünmektedir (Metzger, 2004: 30). Yüksek toplumsal sinizm yaşayan çalışan, sadece diğer çalışanlara ve işletmeye karşı değil, aynı zamanda, diğer çalışanların ve işletmenin faaliyetlerinin ardındaki esaslara da güvensizlik hissetmektedir (Aqueveque ve Encina, 2010: 314).

Hangi tür sinizm olursa olsun, işletme içindeki çalışanlarda görülmesi istenmeyen tutum ve davranışları kapsamaktadır. Sinik çalışan, işinden, çalışma arkadaşlarından ve işletmeden hoşnut değildir. Çalışma arkadaşlarının ve işletmenin güvenilmez olduğunu, kendisini kullandıklarını düşünmektedir. Çalışmada güven hissinin olmaması; işletmeyi benimseyememesine, tükenmişliğin ortaya çıkmasına ve çevresindeki her şeye karşı yabancılaşmasına neden olabilmektedir.

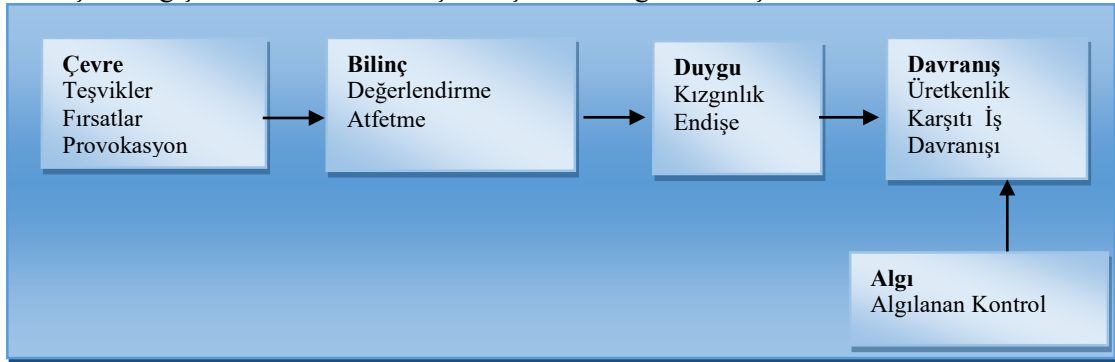
1.3.Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları

Üretkenlik karşıtı iş davranışları; anti-sosyal davranışlar (Giacalone ve Greenberg, 1997), iş yeri saldırganlığı (Baron ve Neuman, 1996), örgütsel vatandaşlık karşıtı davranışlar (Ball vd., 1994), kötü örgütsel davranışlar (Vardi ve Wiener, 1996), sapma, sapkın davranışlar (Robinson ve Bennett, 1995; Hollinger, 1983), iş yeri nezaketsizliği (Andersson ve Pearson, 1999) gibi terimler ile adlandırılmaktadır.

Robinson ve Bennett (1995: 556) kavramı, “iş yerinde sapkın davranışlar” olarak kullanmakta ve “belirgin örgütsel normları zedelemek için işletmenin, işletme üyelerinin veya her ikisinin de refahlarını tehdit edebilen iradi davranışlar” olarak tanımlamaktadırlar.

Spector ve Fox (2005: 151) kavramı, “üretkenlik karşıtı iş davranışları” olarak kullanmakta ve “işletme ve/veya yöneticiler, çalışanlar ve müşteriler gibi işletme paydaşlarına zarar verme niyeti ile bilinçli olarak yapılan davranışlar bütünü” olarak tanımlamaktadırlar.

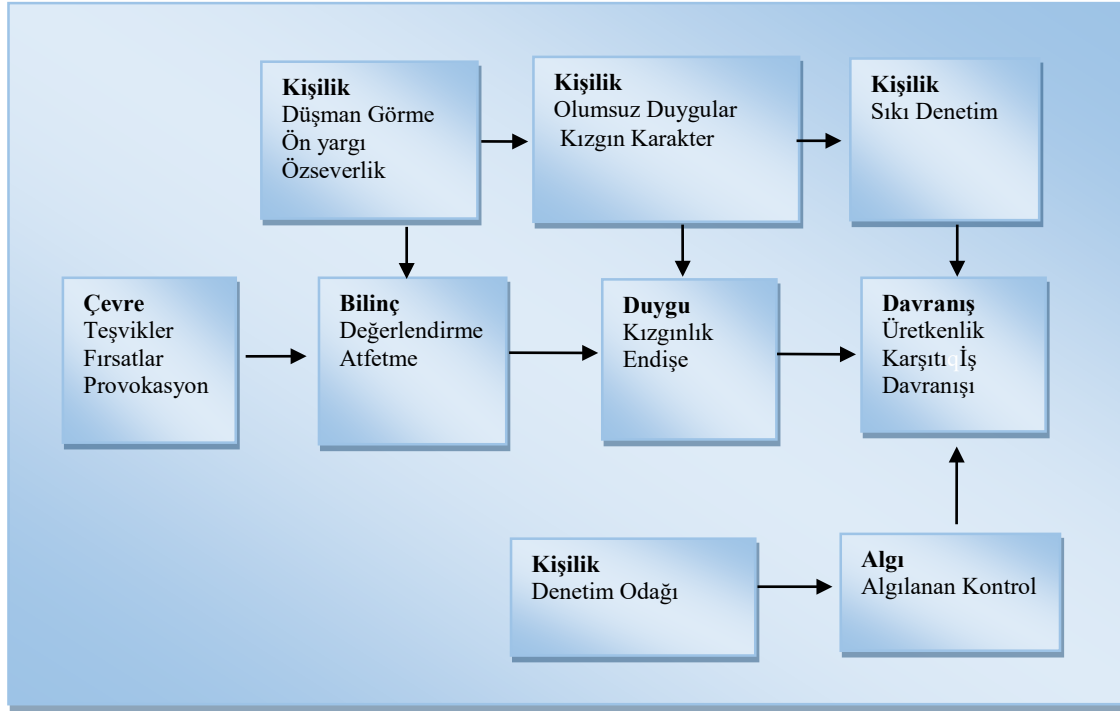
Spector (2011: 345), üretkenlik karşıtı iş davranışlarının ortaya çıkmasında çevresel koşulların, bilincin ve duyguların etkili olduğunu savunmaktadır. Üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yol açan koşullar ve kişilik değişkenleri arasındaki ilişkiler Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Kişilik Değişkenleri Olmadan Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları Modeli

Kaynak : Spector, 2011: 345.

Spector (2011), üretkenlik karşıtı iş davranışlarının oluşmasında kişilik unsurunu; çevresel koşullar, bilinç ve duygu unsurları gibi etkili olan diğer bir temel unsur olarak nitelendirmektedir. Şekil 1’de, kişilik değişkenlerinin göz ardı edildiği bir üretkenlik karşıtı iş davranışları modeli verilmektedir. Burada çevresel etmenler (teşvikler, fırsatlar, provokasyon) bilinci (değerlendirme ve atfetme) etkilemekte, bu etki kızgınlık ve endişe gibi duygular oluşturduğunda üretkenlik karşıtı iş davranışları meydana gelmektedir. Bireysel kontrol ise üretkenlik karşıtı iş davranışlarını azaltıcı bir etki yapmaktadır.



Şekil 2. Kişilik Değişkenleri ile Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları Modeli

Kaynak : Spector, 2011: 347.

Şekil 2’de ise kişilik değişkenlerinin eklenmesi ile oluşturulan üretkenlik karşıtı iş davranışları modeli yer almaktadır. Spector (2011: 346), üretkenlik karşıtı iş davranışlarının neden kaynaklandığını ortaya koymada sıkça kullanılan kişilik ve dürüstlük testlerinde, hangi kişilik boyutlarının bu tip davranışlara daha çok neden olduğunun belirlenmesi gerektiğini öne sürmektedir. Üretkenlik karşıtı iş davranışlarının oluşmasında, çevresel etmenler (teşvikler, fırsatlar, provokasyon) hızlandırıcı bir etki yapmaktadır. Kişilik değişkenleri (düşman görme, ön yargı ve özseverlik), üretkenlik karşıtı iş davranışlarına neden olan süreçte bilinç boyutu (değerlendirme, atfetme) üzerinde etkili olmaktadır. Duygu boyutu (kızgınlık, endişe) ise (olumsuz duygular ve kızgın karakter) kişilik değişkeninden etkilenmektedir. Denetim odağı ve bireysel kontrol ise üretkenlik karşıtı iş davranışlarını azaltıcı bir etki yapmaktadır (Spector; 2011: 347).

2.ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

2.1. Araştırmanın Kapsamı

Bu çalışmada, temel felsefesi açısından *uygulamalı*; amacı açısından *keşfedici*; yöntem açısından *nicel*; süre açısından zaman ve maliyet sınırlılığı içinde verilerin objektif bir biçimde toplanabilmesi için *kesitsel araştırma yöntemi* kullanılmıştır. Ayrıca, nicel araştırma yöntemi esas alınarak geçerlilikleri ve güvenilirlikleri sınanmış ölçeklerden yararlanılarak oluşturulan anket aracılığı ile veriler toplanmıştır.

Araştırma amacı doğrultusunda işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları arasındaki ilişkilerden yola çıkılarak oluşturulan hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

- H1₁** = İşe yabancılaşmanın “*güçsüzleşme*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.
H1₂ = İşe yabancılaşmanın “*anlamsızlaşma*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.
H1₃ = İşe yabancılaşmanın “*kendine yabancılaşma*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.

H2₁ = Örgütsel sinizmin “*duyuşsal*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.

H2₂ = Örgütsel sinizmin “*bilişsel*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.

H2₃ = Örgütsel sinizmin “*davranışsal*” alt boyutu, üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.

Araştırmada verilerin daha hızlı ve kolay toplanabileceği, anketin daha fazla katılımcıya uygulanabileceği ve anketi uygulama sırasında yaşanabilecek sıkıntıların diğer yöntemlere göre daha az olabileceği düşüncesi ile araştırma evreninin Kayseri’de görev yapan öğretmenler olmasına karar verilmiştir. Yayınlanan gerek yüksek lisans gerekse doktora tezlerindeki araştırmalarda özel okullarda görev yapan öğretmenlere anketin uygulanmadığı dikkate alınmış ve araştırma evreninin Kayseri’de özel okullarda görev yapan öğretmenler olmasına karar verilmiştir.

Kayseri Milli Eğitim Müdürlüğü’nün resmi web sitesinde belirtilen 2017- 2018 Eğitim-Öğretim Yılı istatistikî verilerine göre Kayseri merkez ilçe sınırları içerisinde 105 özel okul bulunmakta ve bu okullarda toplam 2097 öğretmen görev yapmaktadır. Araştırmanın evreni 2097’dir. Araştırmanın örneklemini olan Kayseri’de bulunan ilköğretim ve ortaokul eğitimi veren özel okullarda görev yapan öğretmenler, kolayda örnekleme yöntemi ile seçilmiştir. İlkokulda görev yapan öğretmen sayısı 505 ve ortaokulda görev yapan öğretmen sayısı 546’dır. Toplam örneklem sayısı 1051’dir. Anket uygulamayı kabul eden öğretmen sayısı 380’dir. Yapılan anketler kontrol edildiğinde ise 86 anketin tam olarak işaretlenmediği tespit edilmiş ve o anketler değerlendirmeden çıkarılmıştır. Sonuç olarak araştırma kapsamında toplam 294 anket değerlendirmeye alınmıştır. Nicel değişkenli araştırmalar için örneklem hesaplama formülüne göre değerlendirildiğinde, formülün güven düzeyi %95 (alfa 0,05 için z tablosu değeri (t) = 1,96), standart sapma değeri (s) = 0,5, kabul edilebilir sapma tolerans değeri (d) = 0,05 olarak alınmıştır. $n_0 = \frac{1,96^2 \times 0,5^2}{0,05^2} = 384,16$ olarak tespit edilmiştir. $n = \frac{384,16}{1+384,16/1051} = 282$ olarak tespit edilmiştir (Gürbüz ve Şahin, 2014: 125). Formül sonucuna göre bu araştırmada 282 öğretmene ulaşmak, araştırma için yeterli olacaktır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı “294” ve “294>282” olduğuna göre analizi yapılacak anket sayısı, araştırma için yeterli görülmüştür. Analize dahil edilen toplam anket sayısı 294’tür.

Ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin bulgular aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

	<i>Katılımcı</i>	<i>%</i>
<i>Cinsiyet (Toplam)</i>	294	100
Kadın	162	55,1
Erkek	132	44,9
<i>Medeni Durum (Toplam)</i>	294	100
Evli	208	70,7
Bekâr	86	29,3
<i>Yaş (Toplam)</i>	294	100
20-25	22	7,5
26-30	85	28,9
31-35	84	28,6
36-40	49	16,7
41 ve üzeri	54	18,4
<i>Öğrenim Durumu (Toplam)</i>	294	100
Lise veya Dengi	7	2,4
Ön Lisans	24	8,2
Lisans	211	71,8
Yüksek Lisans/ Doktora	52	17,7
<i>Çalışma Yılı (Toplam)</i>	294	100
1 Yıldan Az	16	5,4
1-5 Yıl	111	37,8
6-10 Yıl	55	18,7
11-15 Yıl	46	15,6
15 Yıldan Fazla	66	22,4
<i>İş Tecrübesi (Toplam)</i>	294	100
Evet	256	87,1
Hayır	38	12,9
<i>Önceki İş Yerinden Ayrılma Nedeni (Toplam)</i>	256	100
Ayrımcılık Yapması	25	8,5
İşi Sevmemesi	48	16,3
Baskı Görmesi	27	9,2
İlişkilerin İyi Olmaması	4	1,4
Diğer	152	51,7
<i>Mevcut İş Yeriindeki Çalışma Yılı (Toplam)</i>	294	100
1 Yıldan Az	95	32,3

1-5	144	49,0
6-10	34	11,6
11-15	14	4,8
15 Yıdan Fazla	7	2,4

2.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları

Yapılan araştırmada, katılımcıların işe yabancılaşma düzeylerini belirlemek amacı ile Mottaz (1981) tarafından geliştirilen, Uysaler (2010) tarafından Türkçe'ye uyarlanan işe yabancılaşma ölçeği kullanılmıştır. 21 maddeden oluşan ölçek "*güçsüzleşme, anlamsızlaşma ve kendine yabancılaşma*" olmak üzere üç boyuttan oluşmaktadır. Bu araştırmada uygulanan anketin; "*işe yabancılaşma*" bölümünde 5'li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu araştırmada işe yabancılaşma ölçeği "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,95*"; güçsüzleşme alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,97*"; anlamsızlaşma alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,94*"; kendine yabancılaşma alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,94*" olarak tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmada, katılımcıların örgütsel sinizm düzeylerini belirlemek amacı ile Brandes tarafından (1997) geliştirilen ve Erdost vd. (2007) tarafından Türkçe'ye uyarlanan örgütsel sinizm ölçeği kullanılmıştır. 14 maddeden oluşan ölçek "*duyuşsal, bilişsel ve davranışsal*" olmak üzere üç boyuttan oluşmaktadır. Bu araştırmada uygulanan anketin; "*örgütsel sinizm*" bölümünde 5'li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu araştırmada örgütsel sinizm ölçeği "*Cronbach's Alpha (Güvenilirlik Katsayısı) = 0,92*"; duyuşsal alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,87*"; bilişsel alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,90*"; davranışsal alt boyutunun "*Güvenilirlik Katsayısı = 0,82*" olarak tespit edilmiştir.

Üretkenlik karşıtı iş davranışları ölçeği, Spector vd. (2006)'nin geliştirmiş oldukları ölçekten yararlanılarak oluşturulmuştur. Söz konusu ölçek, 33 maddeden oluşmaktadır. Üretkenlik karşıtı iş davranışlarını ölçmek için kullanılan ölçek, Selçuk Kılıç'ın (2013) "*Algılanan Örgütsel Etik İklim ile Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları Arasındaki İlişkiler*" adlı doktora tez çalışmasında kullandığı ölçek olup gerekli izinler alınarak kullanılmıştır. Kılıç (2013), 33 maddeden oluşan ölçeğe uzman görüşleri doğrultusunda 7 madde daha eklemiştir. Bu araştırmada kullanılan 40 maddelik üretkenlik karşıtı iş davranışları ölçeği; "*suistimal etme, geri çekilme (soyutlanma) ve kasıtlı zarar verme*" olmak üzere bağımsız üç faktör altında incelenmektedir. Yapılan araştırmada uygulanan anketin "*üretkenlik karşıtı iş davranışları*" bölümünde ise 7'li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Bu araştırmada üretkenlik karşıtı iş davranışları ölçeği "*Cronbach's Alpha (Güvenilirlik Katsayısı) = 0,91*" olarak tespit edilmiştir.

2.3. Verilerin Analizi

Tablo 2'de işe yabancılaşma ölçeğine ilişkin üç faktörün varyans değerleri ve açıklanan toplam varyans değerleri görülmektedir. İşe yabancılaşma ölçeğine ilişkin faktörlerin toplam varyansın %80,17'sini açıkladığı sonucuna ulaşılmaktadır. Birinci faktör olan "*güçsüzleşme*" faktörü %48,378; ikinci faktör olan "*anlamsızlaşma*" faktörü %19,847; üçüncü faktör olan "*kendine yabancılaşma*" faktörü %11,945 oranında toplam varyansı açıklamaktadır. İyi bir faktör analizinde, en az sayıda faktör ile en yüksek varyansın açıklanması beklenmektedir. Toplam varyansın %50-75'ini açıklayan bir analiz geçerli bir analiz olarak kabul edilmektedir (Nakip, 2006: 432).

Tablo 2. İşe Yabancılaşma Ölçeğine İlişkin Faktörlerin Varyans Değerleri

<i>Faktörler</i>	<i>Varyans (%)</i>	<i>Açıklanan Toplam Varyans (%)</i>
1. Güçsüzleşme	48,378	48,378
2. Anlamsızlaşma	19,847	68,225
3. Kendine Yabancılaşma	11,945	80,169

Tablo 3'te örgütsel sinizm ölçeğine ilişkin üç faktörün varyans değerleri ve açıklanan toplam varyans değerleri görülmektedir. Örgütsel sinizm ölçeğine ilişkin faktörlerin toplam varyansın %71,275'ini açıkladığı sonucuna ulaşılmaktadır. Birinci faktör olan "*duyuşsal*" faktörü %51,628; ikinci faktör olan "*bilişsel*" faktörü %11,229; üçüncü faktör olan "*davranışsal*" faktörü %8,418 oranında toplam varyansı açıklamaktadır.

Tablo 3. Örgütsel Sinizm Ölçeğine İlişkin Faktörlerin Varyans Değerleri

<i>Faktörler</i>	<i>Varyans (%)</i>	<i>Açıklanan Toplam Varyans (%)</i>
1.Duyuşsal	51,628	51,628
2.Bilişsel	11,229	62,858
3.Davranışsal	8,418	71,275

Tablo 4. İşe Yabancılaşma, Örgütsel Sinizm ve Üretkenlik Karşıtı İş Davranışlarının Faktör Analizi

<i>Ölçek</i>	<i>KMO</i>	<i>Bartlett</i>	<i>Varyans</i>
<i>İşe Yabancılaşma</i>	,923	,000	80,169
<i>Örgütsel Sinizm</i>	,906	,000	71,275
<i>Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları</i>	,936	,000	81,705

Yapılan faktör analizi ile işe yabancılaşmanın KMO Değeri: ,923; örgütsel sinizmin KMO Değeri: ,906; üretkenlik karşıtı iş davranışlarının KMO Değeri: ,936; Bartlett's Test sonuçlarının ise ,000 düzeyinde anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu değerler ile işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları ölçeklerinin ve ölçeklere ilişkin boyutlar ile uygun faktör analizlerinin yapılabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, işe yabancılaşma ölçeğinin açıklanan toplam varyansın %80'ini, örgütsel sinizm ölçeğinin açıklanan toplam varyansın %71'ini, üretkenlik karşıtı iş davranışları ölçeğinin açıklanan toplam varyansın %81'ini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

2.4. Bulgular

Araştırmanın temel değişkenlerine ait betimleyici istatistikler aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 5. Araştırma Değişkenlerinin Betimleyici İstatistikleri

<i>Değişkenler</i>	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maksimum</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>	<i>Çarpıklık</i>	<i>Basıklık</i>
<i>İşe Yabancılaşma</i>							
Güçsüzleşme	294	1	5	2,17	1,24	,822	-,606
Anlamsızlaşma	294	1	5	1,97	1,17	1,189	,271
Kendine Yabancılaşma	294	1	5	1,89	1,06	1,162	,317
<i>Örgütsel Sinizm</i>							
Duyuşsal	294	1	5	2,05	1,03	,844	-,054
Bilişsel	294	1	5	1,76	0,98	1,303	,933
Davranışsal	294	1	5	2,36	1,18	,437	-,879
<i>Üretkenlik Karşıtı İş Davranışları</i>	294	1	7	1,05	0,13	1,01	1,791

Değişkenlere ait betimleyici istatistiklerde ortalama değerleri incelendiğinde, güçsüzleşme değişkeninin ortalamasının 2,17 (SS = 1,24); anlamsızlaşma değişkeninin ortalamasının 1,97 (SS = 1,17); kendine yabancılaşma değişkeninin ortalamasının 1,89 (SS = 1,06); duyuşsal değişkeninin ortalamasının 2,05 (SS = 1,03); bilişsel değişkeninin ortalamasının 1,76 (SS = 0,98); davranışsal değişkeninin ortalamasının 2,36 (SS = 1,18); üretkenlik karşıtı iş davranışları değişkeninin ortalamasının 1,05 (SS = 0,13) olduğu görülmüştür.

Değişkenlerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -3 ile +3 arasında yer alması, dağılımların normal dağılım olarak görülebileceğini belirtmektedir. Bu veri aralığına dayanarak ölçülen değişkenlerin normal dağılım gösterdiği söylenebilmektedir (Kalaycı, 2005: 322). Araştırma değişkenlerinin çarpıklık ve basıklık değerleri -,05 ve 1,7 aralığında olduğundan değişkenlere ilişkin verilerin normal dağılım gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan korelasyon analizinin sonuçlarından yola çıkarak işe yabancılaşmanın korelasyon katsayıları incelendiğinde bu değişken ile öğrenim durumu ($r = -,453$; $p < ,05$) ve çalışma yılı ($r = -,139$;

p <,01) arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Ayrıca, örgütsel sinizmin korelasyon katsayıları incelendiğinde bu değişken ile öğrenim durumu (r =-,456; p <,05) ve çalışma yılı (r =-,121; p <,05) arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Ayrıca üretkenlik karşıtı iş davranışlarının korelasyon katsayıları incelendiğinde bu değişken ile öğrenim durumu (r =-,407; p <,05) ve çalışma yılı (r =-,181; p <,05) arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmüştür.

Yapılan korelasyon analizi sonucunda, katılımcıların demografik özelliklerinden yaş, cinsiyet, medeni durum ve önceden çalışma durumu ile işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları arasında herhangi bir ilişki görülmemiştir. Katılımcıların demografik özelliklerinden öğrenim durumu ve çalışma yılı ile işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 6. İşe Yabancılaşmanın Üretkenlik Karşıtı İş Davranışlarına Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	<i>B</i>	β (Etki)	<i>t</i>	<i>R</i>	<i>R</i> ² Değeri	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
Model 1	1,413		29,571	,467	,218	16,072	,000
Cinsiyet	-,021	-,083	-1,488				,138
Yaş	,023	,215	2,495				,013
Medeni Durum	-,019	-,069	-1,173				,242
Öğrenim Durumu	-,089	-,413	-7,841				,000
Çalışma Yılı	-,030	-,300	-3,702				,000
Model 2	,946		24,181	,822	,675	74,024	,000
Cinsiyet	-,014	-,056	-1,562				,119
Yaş	,007	,065	1,151				,251
Medeni Durum	-,022	-,078	-2,044				,042
Öğrenim Durumu	-,014	-,065	-1,693				,091
Çalışma Yılı	-,009	-,088	-1,636				,103
Güçsüzleşme	,032	,310	7,361				,000
Anlamsızlaşma	,041	,378	8,879				,000
Kendine Yabancılaşma	,035	,287	7,379				,000
Model 1 ANOVA							,000
Model 2 ANOVA							,000

Tablo 6'daki regresyon analizinde, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken ile etkileşimini görebilmek için öncelikle demografik değişkenlerin etkileri kontrol edilmiştir. Model 1'de; demografik değişkenlerden cinsiyet, yaş, medeni durum, öğrenim durumu, çalışma yılı regresyon analizine dahil edilmiştir. Model 2'de ise işe yabancılaşma boyutları (*güçsüzleşme*, *anlamsızlaşma* ve *kendine yabancılaşma*) regresyon analizine dahil edilmiştir.

Model 1'de regresyon analizine dahil edilen demografik değişkenlerden (cinsiyet, yaş, medeni durum, öğrenim durumu, çalışma yılı) *yaş* ($\beta =-,215$, p <,05), *öğrenim durumu* ($\beta =-,413$, p <,05) ve *çalışma yılı* ($\beta =-,300$, p <,05) değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür. Demografik değişkenlerden yaş, öğrenim durumu ve çalışma yılı değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aksi yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; demografik değişkenler ile oluşturulan Model 1'in üretkenlik karşıtı iş davranışları toplam varyansının %22'sini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Model 2'de bağımsız değişkenler olan işe yabancılaşma alt boyutları (*güçsüzleşme*, *anlamsızlaşma* ve *kendine yabancılaşma*) regresyon analizine dahil edildiğinde, demografik değişkenlerden *medeni durum* ($\beta =-,078$, p <,05) değişkeninin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür. Demografik değişkenlerden medeni durum değişkeninin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aksi yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; demografik değişkenlerinin de dahil edildiği Model 2'nin üretkenlik karşıtı iş davranışları toplam varyansının %68'ini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 6'daki elde edilen verilere göre işe yabancılaşmanın güçsüzleşme alt boyutunun ($\beta =,310$, p <,001) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; işe yabancılaşmanın

anlamsızlaşma alt boyutunun ($\beta = ,378$, $p < ,001$) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; işe yabancılaşmanın kendine yabancılaşma alt boyutunun ($\beta = ,287$, $p < ,001$) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 7. Örgütsel Sinizmin Üretkenlik Karşıtı İş Davranışlarına Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	<i>B</i>	β (Etki)	<i>t</i>	<i>R</i>	<i>R</i> ² Değeri	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
Model 1	1,413		29,571	,467	,218	16,072	,000
Cinsiyet	-,021	-,083	-1,488				,138
Yaş	,023	,215	2,495				,013
Medeni Durum	-,019	-,069	-1,173				,242
Öğrenim Durumu	-,089	-,413	-7,841				,000
Çalışma Yılı	-,030	-,300	-3,702				,000
Model 2	,996		25,456	,825	,681	74,024	,000
Cinsiyet	-,014	-,055	-1,532				,127
Yaş	,009	,088	1,576				,116
Medeni Durum	-,017	-,060	-1,568				,118
Öğrenim Durumu	-,024	-,109	-2,847				,005
Çalışma Yılı	-,014	-,137	-2,567				,011
Duyuşsal	,025	,202	3,987				,000
Bilişsel	,076	,579	11,987				,000
Davranışsal	,004	,035	,861				,390
Model 1 ANOVA							,000
Model 2 ANOVA							,000

Tablo 7’deki regresyon analizinde, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni ile etkileşimini görebilmek için öncelikle demografik değişkenlerin etkileri kontrol edilmiştir. Model 1’de; demografik değişkenlerden cinsiyet, yaş, medeni durum, öğrenim durumu, çalışma yılı regresyon analizine dahil edilmiştir. Model 2’de ise örgütsel sinizm boyutları (*duyuşsal*, *bilişsel* ve *davranışsal*) regresyon analizine dahil edilmiştir.

Tablo 7 incelendiğinde, Model 1’de regresyon analizine dahil edilen demografik değişkenlerden (cinsiyet, yaş, medeni durum, öğrenim durumu, çalışma yılı) *yaş* ($\beta = -,215$, $p < ,05$), *öğrenim durumu* ($\beta = -,413$, $p < ,05$) ve *çalışma yılı* ($\beta = -,300$, $p < ,05$) değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür. Demografik değişkenlerden yaş, öğrenim durumu ve çalışma yılı değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aksi yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; demografik değişkenler ile oluşturulan Model 1’in üretkenlik karşıtı iş davranışları toplam varyansının %22’sini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 7 incelendiğinde, Model 2’de bağımsız değişkenler olan örgütsel sinizm alt boyutları (duyuşsal, bilişsel ve davranışsal) regresyon analizine dahil edildiğinde, demografik değişkenlerden *öğrenim durumu* ($\beta = -,109$, $p < ,05$) ve *çalışma yılı* ($\beta = -,137$, $p < ,05$) değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür. Demografik değişkenlerden öğrenim durumu ve çalışma yılı değişkenlerinin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aksi yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; demografik değişkenlerinin de dahil edildiği Model 2’nin üretkenlik karşıtı iş davranışları toplam varyansının %68’ini açıkladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 7’den elde edilen verilere göre örgütsel sinizmin duyuşsal alt boyutunun ($\beta = ,202$, $p < ,001$) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; örgütsel sinizmin bilişsel alt boyutunun ($\beta = ,579$, $p < ,001$) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; örgütsel sinizmin davranışsal alt boyutunun ($\beta = ,035$, $p > ,05$) üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik herhangi bir anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma verilerine göre hipotez sonuçları Tablo 8’de yer verilmiştir.

Tablo 8. Hipotez Sonuçları

<i>Çalışmanın Hipotezleri</i>	<i>Çalışma Bulguları</i>	<i>Değerlendirme</i>	<i>Kabul/Red</i>
H1₁ = İşe yabancılaşmanın “güçsüzleşme” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	İşe yabancılaşmanın güçsüzleşme alt boyutu arttıkça üretkenlik karşıtı iş davranışları da artmaktadır.	H1₁ hipotezi desteklenmektedir.	Kabul
H1₂ = İşe yabancılaşmanın “anlamsızlaşma” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	İşe yabancılaşmanın anlamsızlaşma alt boyutu arttıkça üretkenlik karşıtı iş davranışları da artmaktadır.	H1₂ hipotezi desteklenmektedir.	Kabul
H1₃ = İşe yabancılaşmanın “kendine yabancılaşma” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	İşe yabancılaşmanın kendine yabancılaşma alt boyutu arttıkça üretkenlik karşıtı iş davranışları da artmaktadır.	H1₃ hipotezi desteklenmektedir.	Kabul
H2₁ = Örgütsel sinizmin “duyuşsal” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	Örgütsel sinizmin duyuşsal alt boyutu arttıkça üretkenlik karşıtı iş davranışları da artmaktadır.	H2₁ hipotezi desteklenmektedir.	Kabul
H2₂ = Örgütsel sinizmin “bilişsel” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	Örgütsel sinizmin bilişsel alt boyutu arttıkça üretkenlik karşıtı iş davranışları da artmaktadır.	H2₂ hipotezi desteklenmektedir.	Kabul
H2₃ = Örgütsel sinizmin “davranışsal” alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkiler.	Örgütsel sinizmin davranışsal alt boyutu üretkenlik karşıtı iş davranışlarını etkilememektedir.	H2₃ hipotezi desteklenmemektedir.	Red

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşe yabancılaşma ve örgütsel sinizmin üretkenlik karşıtı iş davranışlarına etkisini ortaya koymak amacı ile yapılan bu çalışma için geniş çaplı literatür taraması yapılmıştır. Çalışmanın başında belirtilen amaca yönelik olarak konu, işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları olarak üç ayrı bölümde ele alınmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise konuya ilişkin bir uygulama yapılarak, elde edilen veriler değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmada elde edilen verilerden şu sonuçlara ulaşılmıştır;

* Yapılan korelasyon analizi sonucunda, katılımcıların demografik özelliklerinden yaş, cinsiyet, medeni durum ve önceden çalışma durumu ile işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları arasında herhangi bir ilişki görülememektedir. Katılımcıların demografik özelliklerinden öğrenim durumu ve çalışma yılı ile işe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşıtı iş davranışları arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu,

* Regresyon analizine göre işe yabancılaşmanın güçsüzleşme, anlamsızlaşma ve kendine yabancılaşma alt boyutlarının üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu,

* Örgütsel sinizmin duyuşsal ve bilişsel alt boyutlarının üretkenlik karşıtı iş davranışlarına aynı yönde anlamlı bir etkisinin olduğu; davranışsal alt boyutunun üretkenlik karşıtı iş davranışlarına yönelik herhangi bir anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür.

Araştırmada elde edilen sonuçlar ışığında, uygulamaya ve araştırmaya yönelik bazı öneriler şunlardır:

* İlk olarak okulun politikaları ve uygulamaları açık, net ve anlaşılır olmalı; okul yöneticisi yönetim uygulamalarında adil, dürüst, açık, net ve şeffaf olmalıdır.

* Okul yöneticisi, geleneksel yönetim anlayışı yerine katılımcı yönetim anlayışını benimsemeli; öğretmenlerin görüş ve önerilerini önemsemeli ve onları karar alma süreçlerine dahil etmelidir. Kararlara katılan ve görüşleri alınan öğretmenlerin örgütsel sinizm ve işe yabancılaşma düzeyleri de düşük olacaktır.

* Öğretmenler arasında açık, şeffaf ve etkili bir iletişim ağı kurulmalıdır. Okul süresi içinde öğretmenlerin birbirleri ile iletişim kurabilecekleri süre sınırlıdır. Bu nedenle okul yöneticisi, okul dışında öğretmenler ile birlikte geziler, sosyal etkinlikler düzenlemelidir. Kendilerine değer verildiğini hisseden öğretmenlerde okula karşı yabancılaşma da düşük olacaktır.

* Okul yöneticileri, öğretmenlerin arkadaşlarına karşı davranışlarını gözlemleyerek davranışların altında yatan sebeplerini araştırmalıdır. Eğer ortada herhangi bir sorun varsa bu sorunları önlemek için gerekli adımlar atılmalıdır. Böylece öğretmenler, diğer öğretmenlere sinik davranışlar sergilemesi önlenecektir.

* Okulda yabancılaşmanın ve sinizmin etkilerinin en aza indirilebilmesi için öğretmenlerin çalışma psikolojileri aralıklarla ölçülmeli, stres kaynakları tespit edilmeli ve onlara stresle başa çıkma yöntemleri uygulanmalıdır.

Daha önce de belirtildiği gibi “*işe yabancılaşma ve örgütsel sinizmin üretkenlik karşısı iş davranışlarına etkisi*” adlı çalışma, konu ile ilgili yapılan ilk çalışma olması açısından bundan sonra yapılacak çalışmalara da ışık tutması amaçlanmaktadır. İşe yabancılaşma, örgütsel sinizm ve üretkenlik karşısı iş davranışları konuları örgütsel bağlılık, örgütsel adalet, örgütsel güven, örgütsel sessizlik, örgütsel yalnızlık gibi konular ile ilişkilendirilebilir.

KAYNAKÇA

Abraham, Ralph (2000). Organizational cynicism: Bases and consequences. *Generic, Social and General Psychology Monographs*, 126 (3), 269–292.

Andersson, Lynne M.- Bateman, Thomas S. (1997). Cynicism in the workplace: Some causes and effects. *Journal of Organizational Behavior*, 18 (5), 449-469.

Andersson, Lynne M.- Pearson, Christine M. (1999). Tit for tat? The spiraling effect of incivility in the workplace. *Academy of Management Review*, 24 (3), 452-471.

Aqueveque, Claudio- Encina, Catherina (2010). Corporate behavior, social cynicism and their effect on individuals' perceptions of the company. *Journal of Business Ethics*, 91 (2), 311-324.

Ball, Gail A.- Trevino, Linda Klebe- Sims, Henry P. (1994). Just and unjust punishment influences on subordinate performance and citizenship. *Academy of Management Journal*, 37, 299-322.

Baron, Robert A.- Neuman, Joel H. (1996). Workplace violence and workplace aggression: Evidence on their relative frequency and potential causes. *Aggressive Behaviour*, 22 (3), 161-240.

Giacalone, Robert A.- Greenberg, Jerald (1997). *Antisocial behavior in organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Başaran, İbrahim Ethem (2000). *Örgütsel davranış insanın üretim gücü* (3. Baskı). Ankara: EkinoksYayıncılık.

Bolton, Charles (1972). Alienation and action: A study of peace-group members. *The American Journal of Sociology*, 78 (3), 537–561.

Bowker, J. M.- Leeworthy, V. R. (1998). Accounting for ethnicity in recreation demand: A flexible count data approach. *Journal of Leisure Research*, 30 (1).

Delken, Menno (2004). *Organizational cynicism: A study among call centers* Unpublished Doctoral Thesis. Maastricht University, Holland.

Dickens, Peter (1996). *Reconstructing nature: Alienation, emancipation and the division of labor*. London and New York: Routledge.

Edwards, Paul (1967). *The encyclopedia of philosophy*, The Macmillan Company The Free Press,

Erdost, Ebru, Karacaoğlu, Korhan, Reyhanoğlu, Metin (2007). Örgütsel sinizm kavramı ve ilgili ölçeklerin Türkiye'deki bir firmada test edilmesi. 15. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı, 514- 524.

Fromm, Erich (1996). *Çağımızın özgürlük sorunu* (3. Baskı) (Çev: Güvenç, B.). İstanbul: Gündoğan Yayınevi.

Güçlü, Abdulkali- Uzun, Erkan- Uzun, Serkan-Yolsal, Ümit Hüsrev (2003). *Felsefe sözlüğü*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

- Güney, Salih (2000). Yönetim ve organizasyon el kitabı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Hegel, Georg Wilhelm Friedrich (1986), Tinin görüngübilimi, çev.: Aziz Yardımlı. İstanbul: İdea Yayınları.
- Hollinger, Richard C.- Clark, Joel P. (1983). Deterrence in the workplace: Perceived certainty, perceived severity and employee Theft. *Social Forces*, 62 (2).
- Kanter, Donald L.- Mirvis, Philip H. (1989). The cynical americans: Living and working in an age of discontentand disillusion. San Francisco, CA: Jossey- Bass.
- Kılıç, Selçuk (2013). Algılanan örgütsel etik iklim ile üretkenlik karşıtı iş davranışları arasındaki ilişkiler. Doktora Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Marx, Karl (1844). 1844 ekonomik ve felsefi elyazmaları. (Çev: Somer, K. (2011)). Ankara: Sol Yayınları.
- Metzger, Mark D. (2004). A qualitative inquiryinto the formation of beliefs in a policeorganization, Doctoral Thesis, The George Washington University: Washington.
- Naus, Aalphones Johannes (2007). Organizational cynicism on the nature, antecedents and consequences of employee cynicism toward the employing organization, UnpublishedDoctoral Thesis, Maastricht University: Maastrich.
- Özgener, Şevket, Öğüt, Adem, Kaplan, Mehmet (2008). İşgören-işveren ilişkilerinde yeni bir paradigma:Örgütsel sinizm (Editör: M. Özdevecioğlu ve H. Karadal). örgütsel davranışta seçme konular: organizasyonların karanlık yönleri ve verimlilik azaltıcı davranışlar. Ankara: İlke Yayınevi.
- Robinson, Sandra L.- Bennet, Rebecca J. (1995). Typology of deviant workplace behaviours: A multidimensional scaling Study. *The Academy of Managment Journal*, 555-572.
- Sarros, James C.- Tanewski, George A.- Winter, Platin- Santora, Joseph C.- Densten, Lain (2002). Work alienation and organizational leadership. *British Journal of Management*, 13 (4), 285-304.
- Seeman, Melvin (1959). On The meaning of alienation. *American Sociological Review*, 24, 783-791.
- Spector, Paul E. (2011). The relationship of personality to counterproductive work behavior(CWB): An integration of perspectives. *Human Resource Management Review*, 21 (4), 342-352.
- Spector, P. E., Fox, S. (2005). The stressor-emotion model of counterproductive workbehavior: investigations of actors and targets, *American PsychologicalAssociation*, 151-174.
- Uysaler, Alper Lütfi (2010). Örgütsel yabancılaşmanın örgütsel bağlılık, iş tatmini, işten ayrılma eğilimi ile bağlantısı ve yabancılaşma yönetimi. Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Gebze.
- Vardi, Yoav- Wiener, Yoash (1996). Misbehavior in organizations: A motivational framework. *Organizational Science*, 7 (2), 151-165.
- Wanous, John P.-Reichers, Arnon E.- Austin, James T. (2000). Cynicism about organizational change: Measurement, antecedents and correlates. *Group and Organization Management*, 25 (2), 132-153.

TFRS 15 - MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ FİNANSAL RAPORLAMAYA ETKİSİ: BİST 100 ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hakan ÖZÇELİK

Doç. Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman A.B.D.
hakanozcelik@sdu.edu.tr

Süleyman BAYRAKCIOĞLU

Arş. Gör. Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman A.B.D.
suleymanbayrakcioglu@sdu.edu.tr

TFRS 15 - MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDININ FİNANSAL RAPORLAMAYA ETKİSİ: BİST 100 ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÖZ

Finansal raporlama kalitesini artırmak ve uluslararası muhasebe uygulamalarında standardı yakalamak için finansal raporlama standartları geliştirilmiştir. İşletmelerin temel performans göstergelerinden olan hasılat standardı ile ilgili olarak çok sayıda standardın varlığından kaynaklı karmaşıklığı ortadan kaldırmak ve hasılat işlemlerinde tekdüze uygulamaları geliştirmek amacıyla TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı geliştirilmiştir. Araştırmanın amacı; TFRS 15 standardının uygulanması ile birlikte, uygulamadan etkilenen sektörlerin ve uygulamanın finansal raporlama üzerindeki etkilerinin araştırılmasıdır. Araştırma kapsamında BİST 100 şirketlerinin finansal raporları incelenerek TFRS 15 standardının etkilerini açıklayan şirketler tespit edilmiştir. Finansal raporlar üzerinde yapılan içerik analizinde, TFRS 15 standardının uygulamasından ulaştırma, haberleşme, teknoloji, enerji, imalat, mali kuruluşlar ve perakende sektörlerinin farklı düzeylerde etkilendiği tespit edilmiştir. TFRS 15 standardı uygulamasının Cari Oran, Aktif Devir Hızı, Aktif Kârlılık Oranı ve Özkaynak Kârlılık Oranı üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı farklılığa neden olmadığı tespit edilmiştir. Özkaynak Oranında ise % 10 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

***Anahtar Kelimeler:** Finansal Raporlama, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Finansal Oranlar.*

***JEL Sınıflandırması:** M41, M48.*

IFRS 15 - EFFECT OF REVENUE FROM CUSTOMER AGREEMENTS ON FINANCIAL REPORTING: A RESEARCH ON BIST 100

ABSTRACT

Financial reporting standards have been developed to increase the quality of financial reporting and to achieve the standard in international accounting practices. IFRS 15 Revenue from Customer Contracts Standard has been developed in order to eliminate the complexity caused by the existence of many standards regarding the revenue standard, which is one of the main performance indicators of the enterprises, and to develop uniform practices in revenue transactions. Purpose of the research; With the implementation of the IFRS 15 standard, it is the investigation of the sectors affected by the application and the effects of the application on financial reporting. Within the scope of the research, the financial reports of BIST 100 companies were examined and the companies that explained the effects of the IFRS 15 standard were determined. In the content analysis on financial reports, it has been determined that the transportation, communication, technology, energy, manufacturing, financial institutions and retail sectors are affected at different levels by the application of the IFRS 15 standard. It has been determined that the application of IFRS 15 standard does not cause a statistically significant difference on Current Ratio, Asset Turnover Ratio, Asset Return Ratio and Return on Equity Ratio. It was determined that there was a statistically significant difference in the 10% confidence interval in the Equity Ratio.

***Key Words:** Financial Reporting, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Financial Ratios.*

***JEL Classification:** M41, M48.*

1. GİRİŞ

Finansal raporlar; işletme ilgililerinin, işletmeye yönelik karar alma süreçlerinde kullandıkları önemli araçlardan biridir. Finansal raporlarda sunulan önemli bilgilerden birisi de hasılattır ve işletme performansının değerlendirilmesinde önemli bir göstergedir. Vergi mevzuatında ve uluslararası finansal raporlama standartlarında hasılatın belirlenmesi; finansal tablolara hangi tutarda, ne zaman ve nasıl yansıtılacağı düzenlenmiştir (Ataman & Cavlak, 2018, s. 404).

Mayıs 2014'te yayımlanan ve 2018 hesap dönemiyle birlikte uygulanmaya başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı (TFRS 15) ile TMS 11, TMS 18, TFRS Yorum 13, TFRS Yorum 15, TFRS Yorum 18 ve TMS Yorum 31 standartları yürürlükten kaldırılmıştır. Kaldırılan standartların eksik yönlerinin giderilmesi için kapsamlı yeni bir standart oluşturulmuştur. TFRS 15 ile birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik tek bir yapı oluşturulması öngörülmüş ve hasılatla ilgili eski standartlardaki belirsizlikler ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle tüm sektörlerin hasılatla yönelik işlemleri için tek bir standardın olması amaçlanmıştır.

Hasılat konusunda muhasebe standartlarının belirleyicileri açısından GAAP (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ile IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ilkeleri birbirinden farklılık göstermekteydi (Özerhan vd., 2015, s. 194). Söz konusu farklılıkların yanı sıra standartlar ile her sektöre özgü rehberlik sunmak yerine, bu yeni standart ile tüm sektörlerde genel bir hasılatı tanıma rehberliği sağlanmıştır (Munter, 2016, s. 30).

TFRS 15, hasılatın tanınmasında kontrolün aktarılmasına odaklanan bir model sunmaktadır (Canada CPA, 2015, s. 7). Standart hasılatın oluşması sürecinde birden fazla adımı içeren sözleşmelere önemli değişiklikler getirmektedir. Standartla gelen en önemli değişiklik hasılatın beş adımlı bir model ile tanımlanması olmuştur. Artık kontrolün müşteriye geçip geçmediğine bakılarak hasılatın muhasebeleştirilmesinin zamanı belirlenmektedir (Dyson, 2015, s. 23).

TFRS 15 ile birlikte hemen hemen her bir işletme için değişim süreci başlamıştır (Silvia, 2015). Standart; sözleşmesiz satış yapan, mal veya hizmeti ifasıyla aynı anda peşin tahsilat yapan işletmeleri etkilememiştir fakat bununla birlikte uzun vadeli sözleşmeler yapan, tahsilatların vadeye yayıldığı, birden fazla yükümlülüğün olduğu ve yükümlülüklerin yerine getirilmesinin zamana yayılı olan müşteri sözleşmelerini etkilemiştir (Calayoğlu & Yılmaz, 2016, s. 18).

Hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik ilkeler bazı sektörler için küçük değişiklikler getirirken, bazı sektörlerde ise kapsamlı değişiklikleri beraberinde getirmiştir (Özerhan vd., 2015, s. 195). Standart gayrimenkul, inşaat, havacılık, telekomünikasyon, yazılım, fason üretim ve savunma sanayi alanında faaliyette bulunan işletmelere önemli değişiklikler getirmekte; diğer işletmelere ise kolay bir geçişi öngörmektedir (Köse & Şengül Çelikay, 2015, s. 20).

Hasılat Kavramı

Hasılat işletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli göstergelerden biridir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına dair detaylı açıklamalardan önce hasılat ve hasılat kavramının ilişkili olduğu gelir ve kazanç kavramlarına standartlar çerçevesinde açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Standartta tanımlandığı üzere gelir: *“ortakların yaptığı katkılarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, hesap dönemi boyunca özkaynakta bir artışa yol açan varlık girişleri veya varlıklarda artışlar veya yükümlülüklerde azalmalar şeklinde iktisadi faydada meydana gelen artışlardır”* (TFRS 15, 2016, s. Ek A).

Gelir tanımı hasılat ve kazancın her ikisini birden içerir. Gelir kavramı; hasılat, gelir ve kazanç kavramları içinde en kapsayıcı olanıdır. *“Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır”* (KÇ, 2005, par. 4.29). *“Kazançlar ise gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibarıyla gelirlerden bir farkları yoktur”* (KÇ, 2005, par. 4.30).

Hasılat standardına göre müşteri “işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraf” olarak tanımlanmıştır. Sözleşme ise “iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukukten icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma” olarak tanımlanmıştır (TFRS 15, 2016, blm. Ek A).

Standardın Gelişimi

Dünyada finansal raporlama standartları alanında iki önemli kuruluş ve yayımladıkları standartlar ön plana çıkmaktadır. Bunlar Merkezi Londra’da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Merkezi New York’ta bulunan Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleridir (GAAP). Dünya ticaretindeki gelişmeler bu iki kurulu ortak çalışmaya yöneltmiştir. IASB ile FASB 18 Eylül 2002’de imzaladıkları Norwalk Anlaşmasıyla iki kurul tarafından yayımlanan standartları uyumlaştırma çalışması başlatılmıştır. (Şavlı, 2016, s. 20).

Hasılatla yönelik yeni bir standarda ihtiyaç duyulmasının nedeni söz konusu standart kurullarının ilkelerinin birbirinden farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır (Özerhan vd., 2015, s. 194). 2002 yılında IASB ve FASB, farklılıkların giderilmesi için ortak bir hasılat standardı projesine başlamışlar ve aşağıdaki hedeflere ulaşmayı amaçlamışlardır (Deloitte, 2018, s. 13):

- Mevcut standartlarda ve uygulamalarda bulunan uyumsuzlukları ve eksiklikleri ortadan kaldırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek farklı durumlara cevap verebilecek ayrıntılı bir çerçeve oluşturmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından işletmelerin ve sektörlerin karşılaştırılabilir olmalarını sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak amacıyla dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik yönünden geliştirmek,
- İşletmenin açıklamakla yükümlü olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltarak finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmak.

2002 yılında başlatılan proje çerçevesinde önce 2010 yılında standardın taslağı yayımlanmıştır (Jones & Pagach, 2013, s. 30). 2010’da yayınlanan taslak metinde gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, 14 Kasım 2011’de nihai taslak yayımlanmış ve 13 Mart 2012’ye kadar görüş ve önerilere açık bırakılmıştır. Standart 2015’ten erken uygulanmaya geçilmemesi kaydıyla 28 Mayıs 2014 tarihinde yayımlanmıştır (Köse & Şengül Çelikay, 2015, s. 21). 2002 yılında Norwalk Anlaşmasıyla başlayıp 28 Mayıs 2014’te standardın yayımlanması ile tamamlanan projenin önemli aşamaları aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Şavlı, 2016, s. 21).



Şekil 1: Hasılat Standardının Yayınlanma Süreci

2014’te TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı, 1 Ocak 2017’de veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş ancak, Eylül 2015’te yapılan değişiklik ile yürürlük tarihi 1 Ocak 2018’de veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere ertelenmiştir. 2016 yılında yapılan değişikliklerle bazı konulara ilave açıklamalar getirilmiş ve geçiş hükümlerine ilişkin dipnotlarda ilave kolaylıklar sağlanmıştır.

(Aktaş & Varol, 2017, s. 28). Türkiye’de ise “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Standardı KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) tarafından 9 Eylül 2016 Tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır ve aşağıdaki standartların yerini almıştır (TFRS 15, 2016, par. C10):

- “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri”.

TFRS 15, özellikle eski hasılat standardının (TMS 18) yetersiz kaldığı düşüncesiyle yayınlanmış olan yorum standartlarına ilişkin hususları da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenden ötürü TFRS 15’in yürürlüğe girmesiyle; TMS 11 ve TMS 18 ile beraber ilgili yorumlar da yürürlükten kaldırılmıştır (Şavlı, 2016, s. 22).

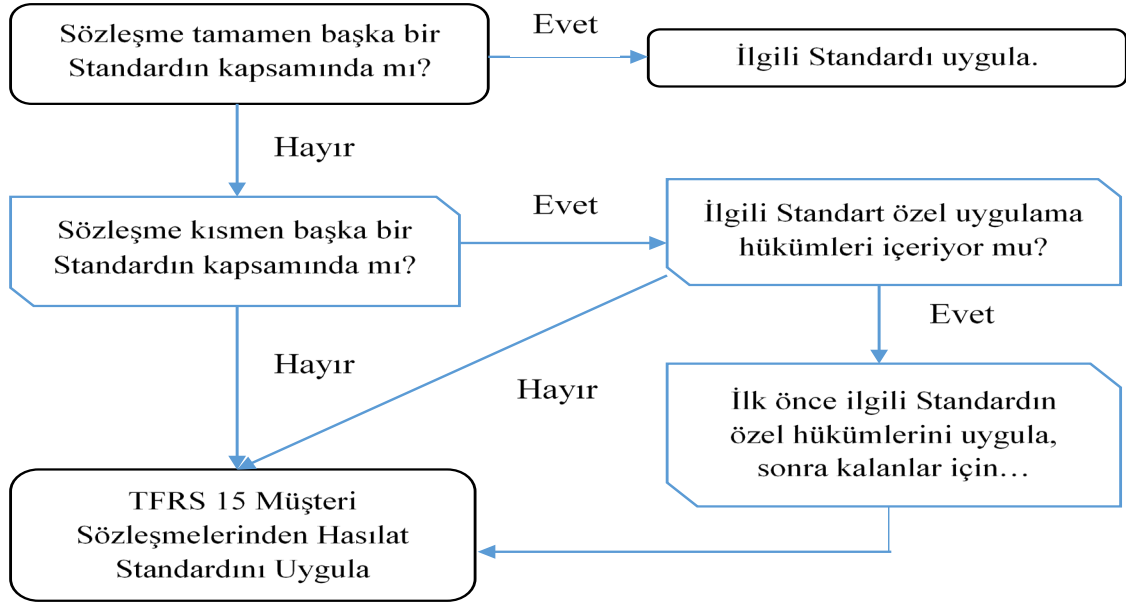
Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı, “müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir” (TFRS 15, 2016, par. 1). Bu bakımdan “standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır” (TFRS 15, 2016, par. 2).

İşletmeler bu amacı gerçekleştirmek için bu standardı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygular (TFRS 15, 2016, s. 5):

- “TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- Aşağıdaki standartlarda ele alınan finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler:
- TFRS 9 Finansal Araçlar,
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar,
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar,
- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar,
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar.
- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz”.

Müşteriyle yapılan bir sözleşme kısmen bu standart kısmen de yukarıda belirtilen diğer standartların kapsamında değerlendirilebilir (TFRS 15, 2016, par. 7). Müşteri ile yapılan bir sözleşmenin TFRS 15 kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesinde Şekil 2’deki gibi bir yol izlenebilir.

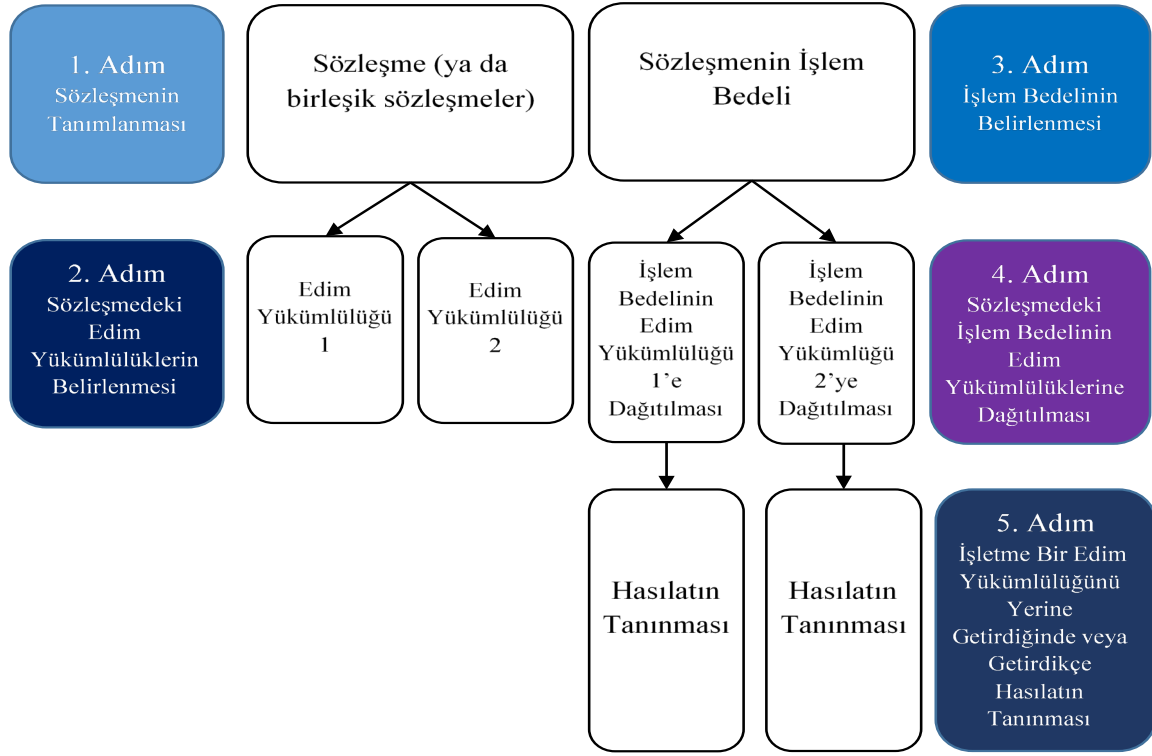


Şekil 2: Standardın Kapsamı Kaynak: (KPMG, 2016, s. 4)

Beş Adım Modeli

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde beş adımlı bir modeli ve hasılatın tanınması sürecinde; zamanın belirli bir noktasında veya süreç içerisinde muhasebeleştirme şeklinde tanımlanabilen iki yaklaşımı içermektedir. Model, hasılatın ne tutarda ve ne zaman muhasebeleştirilmesini belirlemek amacı ile müşteriyle yapılan sözleşmeye dayanan ve kontrolün transferini odak alan beş adım içeren bir yapıdan oluşmaktadır (Köse & Şengül Çelikay, 2015, s. 20). Beş adımlı model aşağıdaki aşamaları içermektedir:

- Sözleşmelerin tanımlanması,
- Sözleşmede kapsamındaki edim yükümlülüklerin belirlenmesi,
- İşlem bedelinin belirlenmesi,
- Sözleşmedeki işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması,
- İşletme edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatın tanınması. Şekil 3'te hasılatın tanınmasında standardın öngördüğü beş adım modelin nasıl uygulanacağı açıklanmıştır.



Şekil 3: Hasılatın Tanınmasında Beş Adım Modeli

Kaynak: (KPMG, 2016, s. 6)

➤ Sözleşmenin Tanımlanması

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde birinci adım sözleşmenin tanımlanmasıdır. Standartta sözleşme ve sözleşmenin tarafı olan müşteri kavramları tanımlanmıştır. Buna göre müşteri; “işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri bedel karşılığı elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır” ve sözleşme de “iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır” (TFRS 15, 2016, s. 19).

Müşteriyle yapılan herhangi bir sözleşmenin Standart kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki hususların tamamının yerine getirilmesi gerekmektedir (TFRS 15, 2016, par. 9):

- “Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetler ile ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,
- İşletme, devir edilecek mal veya hizmetlere karşılık yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir,
- İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak edeceği bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir.

➤ Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerin Belirlenmesi

Sözleşmenin tanımlanmasından sonra sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesi gerekir. Ayırıştırma aşaması olarak da adlandırılan bu süreç birçok kurum için, hasılatın tanınmasında önemli bir adımdır (Deloitte, 2015, s. 6). Standartta göre edim yükümlülüğü (TFRS 15, 2016, par. 22):

- “Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi) ya da”
- “Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine dair yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür.”

Hasılatın tanınabilmesi için sözleşme kapsamında müşteriye sunulması beklenen hizmetlerin yerine getirilmesi ve sözleşme kapsamında belirtilen malların ilgiliye devredilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı, sözleşmenin başında ilgililerin yükümlülüklerinin, özellikle de satıcının müşterisine olan edim yükümlülüklerinin belirlenmiş olması önem arz etmektedir (Şavlı, 2016, s. 35).

“Müşteriyle yapılan bir sözleşmede genellikle işletmenin müşteriye devretme taahhüdünde bulunduğu mal veya hizmetler açıkça belirtilir. Bununla birlikte, müşteriyle yapılan bir sözleşmede tanımlanan edim yükümlülükleri sözleşmede açık bir şekilde belirtilen mal veya hizmetlerle sınırlı olmayabilir” (TFRS 15, 2016, par. 24). Bundan dolayı işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki uygulamalar kapsamında malın veya hizmetin ulaştırılmasında müşteriye haklı bir beklenti oluşturacak nitelikteki durumlar sözleşmede yer almalıdır (Keskin & Dinçer, 2017, s. 227).

➤ İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesinden sonra işlem bedelinin belirlenmesi gerekir. Standartta işlem bedeli, “işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedel” olarak tanımlanmıştır. “Müşteriyle yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları veya her ikisini içerebilir. İşlem fiyatı tespit edilirken sözleşme hükümleriyle beraber ticari teamüller de dikkate alınır” (TFRS 15, 2016, par. 47).

➤ İşlem Bedelinin Dağıtılması

Müşteri sözleşmelerinin tek bir edim yükümlülüğü içerdiği veya bir seri, benzer nitelikte mal ve hizmet devrinin söz konusu olduğu durumlarda, işlem bedelinin dağıtımına gerek olmayacaktır. Ancak özellikle çok unsurlu sözleşmeler açısından, birden fazla mal veya hizmetin tek bir paket olarak sunulduğu durumlarda; işlem bedelinin, sözleşmenin kapsadığı farklı mal ve hizmetlere dağıtılması hasılatın belirlenmesi sürecinde önemli bir adım olmaktadır (TFRS 15, 2016, par. 75). “İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtılmasındaki amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsisidir” (TFRS 15, 2016, par. 73). Bu amaç doğrultusunda, işlem bedeli, sözleşme kapsamında belirlenmiş olan edim yükümlülüklerinin münferit olarak tek başına satış fiyatı esas alınarak oransal bir şekilde dağıtılır.

➤ Hasılatın Tanınması

Standartta göre işletme “edim yükümlülüklerinin ifa edilmesiyle hasılatı tanır. İşletme sözleşme kapsamında taahhüt edilen mal veya hizmetleri müşterisine devrederek; edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde veya getirdikçe hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü, müşterinin eline geçtiğinde veya geçtikçe varlık devredilmiş olur. İşletme, her bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak mı yoksa belirli bir anda mı yerine getireceğini sözleşme başlangıcında belirler. Bir edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilmiyorsa, belirli bir anda yerine getirilir” (TFRS 15, 2016, ss. 31-32).

“Genellikle mal satışlarında yükümlülüğün yerine getirilmesi malın müşteriye teslim edilmesiyle birlikte, kontrolün de müşteriye geçmesi anlamına gelir ve böylece, yükümlülükler bir anda yerine getirilmiş olur. Hizmet satışlarında ise yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirilmesi daha sık rastlanan bir durumdur. Yıllara yaygın inşaat projeleri, yükümlülüklerin zamana yaygın olarak yerine getirilmesinin en tipik örneğidir” (Şavlı, 2016, s. 36).

2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Mayıs 2014’te yayımlanan ve 2018 hesap dönemiyle birlikte uygulanmaya başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile birlikte, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik tek bir yapı oluşturularak, tüm sektörlerin hasılatı yönelik işlemleri için tek bir standardın olması amaçlanmıştır. TFRS 15 standardının uygulaması öncesinde literatürde, TFRS 15’ten etkilenmesi muhtemel sektörlerle ilgili olarak araştırmalar yapılmıştır. Bu çalışmada, TFRS 15 standardının uygulanması ile birlikte, uygulamadan etkilenen sektörlerin ve uygulamanın finansal raporlama üzerindeki etkilerinin araştırılması amaçlanmıştır.

Araştırma kapsamında, BİST 100 endeksi şirketlerin finansal raporları incelenerek hasılat standardının etkisi, finansal raporlar üzerinden yapılan içerik analizi ile incelenmiştir. BİST 100 endeksi, Borsa İstanbul Pay Piyasası için temel endeks olarak kullanılmaktadır. Yıldız Pazar'da işlem gören şirketler arasından seçilen 100 paydan oluşmakta olup BIST 30 ve BIST 50 endekslerine dâhil payları da kapsar.(BİST Pay Endeksleri Temel Kuralları, 2016, s. 4). Standardın uygulaması 1 Ocak 2018'de veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerini kapsadığından, BİST-100 şirketlerinin 2018 yılı finansal raporları araştırma kapsamına dâhil edilmiştir. TFRS 15 etkisini açıklayan şirketlerin 31 Aralık 2018 tarihli finansal tablolarından, TFRS 15 uygulama önce ve sonrası finansal oranları hesaplanmıştır.

TFRS 15 Hasılat Standardının uygulamasının etkisi; sektörel ve finansal oranlar üzerindeki etki olmak üzere iki temel başlıkta incelenecektir. Sektörel etkisi kapsamında, standardın etkilediği sektörler ve etkileme oranları değerlendirilecektir. Finansal oranlar üzerindeki etkisi ise standardın ilk uygulaması ile birlikte, etki açıklayan şirketlerin uygulama öncesi ve sonrası finansal oranlarında farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığı incelenerek, standardın finansal raporlamaya etkisi değerlendirilecektir.

3. TFRS 15 HASILAT STANDARDININ SEKTÖREL BAZDA ETKİLERİ

Tablo 1'de Uluslararası alanda 4 büyük denetim firmasının TFRS 15 uygulama öncesi sektörel bazda finansal tablo kalitesini etkileme düzeyleri verilmiştir.

Tablo 1: TFRS 15 Sektörel Etkiler: 4 Büyük Denetim Firmasının Beklentileri

Sektör	KPGM	EY	Deloitte	PWC
Sigortacılık	Orta	Orta/Düşük	Yok	Yok
İnşaat	Orta	Orta/Yüksek	Orta	Orta
Perakende	Orta	Orta	Orta	Orta
Gayrimenkul	Orta	Yok	Orta	Orta
Teknoloji	Orta	Yok	Orta/Düşük	Yüksek
Haberleşme	Yüksek	Yüksek	Yüksek	Yüksek
Enerji	Orta	Orta	Düşük	Düşük
Ulaşım	Orta	Yok	Yok	Düşük

Kaynak: (Tutino vd., 2019).

Tablo 1'de yer alan beklenti düzeyleri sayısal değerlere dönüştürülerek Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: TFRS 15 Sektörel Etkiler: 4 Büyük Denetim Firmasının Beklenti Düzeyleri

Not: Yok 0, Düşük 1, Orta 2, Yüksek 3 puan olarak değerlendirilmiştir.

Sektör	KPGM	EY	Deloitte	PWC	TOP	ORT	Etki Düzeyi
Sigortacılık	2	1,5	0	0	3,5	0,88	Yok
İnşaat	2	2,5	2	2	8,5	2,13	Orta
Perakende	2	2	2	2	8	2	Orta
Gayrimenkul	2	0	2	2	6	1,5	Düşük/Orta
Teknoloji	2	0	1,5	3	6,5	1,63	Düşük/Orta
Haberleşme	3	3	3	3	12	4	Yüksek
Enerji	2	2	1	1	6	1,5	Düşük/Orta
Ulaşım	2	0	0	1	3	0,75	Yok

TFRS 15 standardı uygulamasının, inşaat, perakende, bilişim, yazılım ve telekomünikasyon sektörlerini etkileyeceği düşünülmektedir. 22 adet BIST-100 şirketinin ilk uygulama yılı olan 2018 yılı finansal raporlarında TFRS 15 uygulama etkisine raporlarında yer vermişlerdir. Söz konusu şirketler Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: TFRS 15 Hasılat Standardının İlk Uygulamasında Etki Raporlayan Şirketler

SN	ŞİRKET	SEKTÖR	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI
1	AG ANADOLU GRUBU HOLDİNG A. Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte
2	ALARKO HOLDİNG AŞ.	Mali Kuruluşlar	Deloitte
3	ARÇELİK A.Ş.	İmalat	PwC
4	ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİC. AŞ.	Teknoloji	Yeditepe
5	DEVA HOLDİNG AŞ.	İmalat	E&Y
6	ENERJISA ENERJİ A.Ş.	Enerji	E&Y
7	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.	Mali Kuruluşlar	PwC
8	HALK GAYRİMENKUL YATIRIM ORT. A.Ş.	Mali Kuruluşlar	Deloitte
9	KARSAN OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	İmalat	Deloitte
10	KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİC. AŞ.	İmalat	Gürel
11	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	Mali Kuruluşlar	PwC
12	NETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	Teknoloji	KPGM
13	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	Ulaştırma	E&Y
14	SOK MARKETLER TİCARET AS.	Perakende	Deloitte
15	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG AŞ.	Mali Kuruluşlar	E&Y
16	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	İmalat	E&Y
17	TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	Haberleşme	PwC
18	TÜRK HAVAYOLLARI A.O.	Ulaştırma	KPGM
19	TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	Haberleşme	KPGM
20	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	Mali Kuruluşlar	E&Y
21	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ AŞ.	İmalat	PwC
22	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	İmalat	PwC

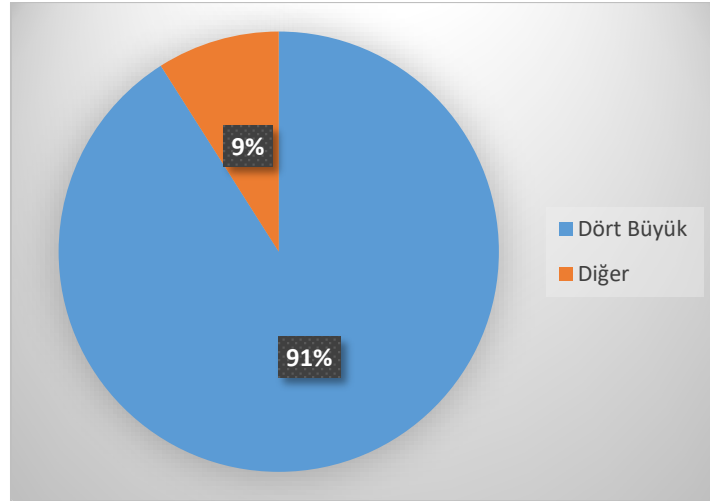
Kaynak: (KAP, 2020)

Tablo 4'te 2018 yılı finansal raporlarında TFRS 15 etkisi açıklayan şirketlerin sektörel dağılımları verilmiştir. 22 şirket içinde 7 şirket ile imalat sektörü ve 7 şirket ile mali kuruluşlar sektöründe en fazla etki açıklayan şirketlerin ait olduğu sektörler olarak ön plana çıkmaktadır.

Tablo 4: TFRS 15 Etkisini Açıklayan Şirketlerin Sektörel Dağılımı

SEKTÖR	ŞİRKET SAYISI	(%)
Enerji	1	4,55
Haberleşme	2	9,09
İmalat	7	31,82
Mali Kuruluşlar	7	31,82
Perakende	1	4,55
Teknoloji	2	9,09
Ulaştırma	2	9,09
TOPLAM	22	100

TFRS 15 standardının etkisini açıklayan şirketlerin sektörel dağılımı ele alındığında en fazla etkilenen sektörler imalat ve mâli kuruluşlardır. Bu sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin BİST 100 endeksinde yer alan şirketler içindeki oranının fazla olması bu etkiyi açıklamaktadır. TFRS 15 standardının sektörler bazında etkisinin daha iyi analizinin yapılabilmesi için, BİST 100'deki şirketlerin sektörel oranlarını incelemek daha uygun olacaktır.



Şekil 4: Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Bağımsız Denetim Şirketleri

Şekil 4'te Araştırma kapsamına dâhil edilen şirketlerin bağımsız denetim firmaları gösterilmektedir. Bağımsız denetim firmalarının 22 tanesi ve oran olarak % 91 gibi büyük oranda 4 büyük bağımsız denetim firması tarafından denendiği tespit edilmiştir.

Tablo 5: TFRS 15 Sektörel Bazda Bağımsız Denetim Raporlarında Tanımlanmış Kilit Denetim Konuları

SEKTÖR	Kilit Denetim Konuları (A)	BİST 100 Şirket Sayısı (B)	A / B (%)
Eğitim Sağlık	-	1	-
Enerji	-	6	-
Haberleşme	2	2	100
İmalat	1	41	2
İnşaat	-	1	-
Madencilik	-	2	-
Mali Kuruluşlar	1	33	3
Perakende	1	6	17
Spor	-	2	-
Teknoloji	2	4	50
Ulaştırma	2	2	100
Toplam	9	100	

Kilit denetim konuları (KDK), denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. KDK, denetçi tarafından üst yönetime bildirilen, denetçinin azami derecede dikkatini gerektiren ve denetimde en çok önem arz eden konular arasından seçilmektedir (BDS 701, 2017). Tablo 5'te TFRS 15 sektörel bazda bağımsız denetim raporlarında tanımlanmış (KDK) sayıları ve oranları gösterilmiştir. Sektörler incelendiğinde; BİST 100 Haberleşme ve Ulaştırma sektörlerindeki şirketlerin tamamında TFRS 15 KDK olarak tanımlanmıştır. Haberleşme ve Ulaştırma sektörlerini, BİST 100 Teknoloji sektöründe şirketlerin yarısının bağımsız denetim raporlarında TFRS 15'in KDK olarak tanımlandığı görülmektedir.

Tablo 6: TFRS 15 Sektörel Bazda Etki Dağılımı

SEKTÖR	TFRS 15 Etkisi Açıklayan Şirket Sayısı (A)	BİST 100 Şirket Sayısı (B)	A / B (%)	Etki Düzeyi
Eğitim Sağlık	-	1	-	Yok
Enerji	1	6	17	Düşük
Haberleşme	2	2	100	Yüksek
İmalat	7	41	17	Düşük
İnşaat	-	1	-	Yok
Madencilik	-	2	-	Yok
Mali Kuruluşlar	7	33	21	Düşük
Perakende	1	6	17	Düşük
Spor	-	2	-	Yok
Teknoloji	2	4	50	Orta
Ulaştırma	2	2	100	Yüksek
Toplam	22	100		

TFRS 15 Hasılat Standardının sektörel bazda etkileri Tablo 6’da gösterilmiştir. BİST 100 ulaştırma ve haberleşme sektörlerindeki şirketlerin tamamı 2018 finansal raporlarında TFRS 15 etkisine yer vermişlerdir. BİST 100 Teknoloji sektöründe yer alan şirketlerin yarısı TFRS 15 etkisini tespit etmişler ve 2018 yılı finansal raporlarında etki derecesini açıklamışlardır.

Mâli kuruluşlar sektöründe toplam şirket içindeki oranları % 32 olan 7 şirket, TFRS 15 etkisini açıklamışlardır. Bunlardan 6’sı Holding olup, 1 tanesi de Gayrimenkul yatırım ortaklığı şirkettir. Mâli kuruluşlar sektöründe yer alan bankaların tamamı TFRS 15 Hasılat Standardının etkisinin olmadığını açıklamışlardır. Yine bu sektörde yer alan Sigorta ve Emeklilik şirketleri için Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2018/4 sayılı genelgesine göre, TFRS 15’e geçiş 1 Ocak 2021 tarihine ertelenmiştir.

Enerji, İmalat ve Perakende sektörlerinde BİST 100’de yer alan şirketlerin % 17’si TFRS 15 etkisini tespit edip, 2018 yılı finansal raporlarında açıklamışlardır. BİST 100 Eğitim Sağlık, İnşaat, Madencilik ve Spor sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin tamamı, TFRS 15 etkisinin bulunmadığını açıklamışlardır.

Tablo 7: Literatür ve Araştırma Sonuçları Karşılaştırılması

Sektör	Literatürde Beklenen Etki Düzeyleri	BİST 100 Araştırma Sonuçları
Sigortacılık	Yok	Uygulama 2021 yılında başlayacak
İnşaat	Orta	Yok
Perakende	Orta	Düşük
Gayrimenkul	Düşük/Orta	Yok
Teknoloji	Düşük/Orta	Orta
Haberleşme	Yüksek	Yüksek
Enerji	Düşük/Orta	Düşük
Ulaşım	Yok	Yüksek

Tablo 7’de literatürde TFRS 15 uygulamasından etkileneceği düşünülen sektörler ile araştırmadan elde edilen BİST 100 şirketlerinin finansal raporlarına göre etkilenme sonuçları verilmiştir. TFRS 15 uygulamasından yüksek düzeyde etkilenen haberleşme sektörünün beklenen ve gerçekleşen etkilenme düzeyinin aynı olduğu görülmektedir. Teknoloji, enerji ve perakende sektörlerinin beklenen ve gerçekleşen etkilenme düzeylerinin aynı yönde orta seviyede olduğu söylenebilir. İnşaat ve gayrimenkul sektörlerinde ise, beklenen etkilenme düzeyi düşük/orta düzeyde beklenirken, BİST 100 aynı sektörlerde yer alan şirketlerin finansal raporlarında TFRS 15 uygulanmasında etkilenmedikleri tespit edilmiştir.

4. TFRS 15 HASILAT STANDARDININ FİNANSAL ORANLARA ETKİSİ

Araştırmada, TFRS 15 Hasılat Standardının finansal raporlamaya etkisinin ölçümü finansal oranlar üzerinden yapılacaktır. Bu kapsamda TFRS 15’in ilk uygulamasında etki açıklayan şirketlerin finansal oranları TFRS 15 uygulama öncesi ve sonrası finansal oranlar hesaplanarak, aralarında farklılık olup olmadığı ve varsa farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığı test edilerek etki belirlenmeye çalışılacaktır.

4.1 Araştırmanın Değişkenleri

Araştırmada, TFRS 15 standardının finansal oranlar üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla, finansal oranların tamamını kullanmak yerine finansal oran grupları içinde ulusal ve uluslararası literatürde önemli olduğu kabul edilen seçilen finansal oranlardan faydalanılmıştır. Araştırmada kullanılacak oranlar Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Araştırmada Kullanılan Finansal Oranlar

Finansal Oranlar	Oranların Hesaplanması
Cari Oran (CO)	CO = Dönen Varlıklar / KVYK
Aktif Devir Hızı (ADH)	ROA = Net Satışlar / Aktif Toplam
Aktif Kârlılık Oranı (ROA)	ROA = Net Kar / Aktif Toplam
Özkaynak Kârlılık Oranı (ROE)	ROE = Net Kar / Özkaynaklar
Özmaynak Oranı (OKA)	OKA = Özkaynaklar / Pasif Toplam

Araştırma kapsamındaki TFRS 15 standardının finansal oranlar üzerindeki etkilerini değerlendirmek için, TFRS 15 etkilerini açıklayan BİST 100 farklı sektörlerdeki 22 şirketin Tablo 7'deki finansal oranlarının uygulama öncesi ve sonrası değerleri hesaplanarak, istatistiksel analizde kullanılmıştır.

4.2 Araştırmanın Bulguları

TFRS 15 standardının uygulaması öncesi ve sonrası finansal tablolardan hesaplanan finansal oranlar arasında farklılık olup olmadığının testinin yapılabilmesi için verilerin normal dağılıma uygunluğunun test edilmesi gerekir. Normallik testleri arasında en fazla kullanılan testler, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk normallik testleridir. Bu iki test istatistiğinden Kolmogorov-Smirnov örnek sayısı büyük olduğunda kullanılırken, Shapiro-Wilk testi örnek sayısı küçük olduğunda (örnek sayısı ≤ 50) kullanılır. Normallik testinde H_0 hipotezi verilerin normal dağılıma uygun olduğunu ifade ederken, H_1 hipotezi ile verilerin normal dağılıma uygun olmadığı ifade edilmektedir (Durmuş vd., 2016). Araştırma kapsamında geliştirilen Hipotezler aşağıdaki gibidir;

H_0 : Veri normal dağılımlıdır.

H_1 : Veri normal dağılımlı değildir.

Tablo 9: Normallik Testleri

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	İstatistik	Anlamlılık (p değeri)	İstatistik	Anlamlılık (p değeri)
TFRS 15 ÖNCESİ	,231	,200	,877	,296
TFRS 15 SONRASI	,232	,200	,879	,305

Geliştirilen hipotezlerin test sonuçları Tablo 9'da verilmiştir. Araştırmada 22 şirkete ait finansal oranlar kullanıldığından örnek sayısı 50'den küçük olduğu için Shapiro-Wilk testine bakarak karar verilmesi daha uygun olacaktır. TFRS 15 öncesi p değeri (0,296) $> 0,05$ olduğu için TFRS 15 öncesi finansal oran verileri normal dağılıma uygundur. TFRS 15 sonrası p değeri (0,305) $> 0,05$ olduğu için TFRS 15 sonrası finansal oran verileri normal dağılıma uygundur. Bu durumda her iki gruba ait verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığı ile ilgili olarak kurulan " **H_0 : Veri normal dağılımlıdır**" hipotezi kabul edilir.

Shapiro-Wilk testine göre bir değişken hariç hepsinin normal dağılım gösterdiğini söylemekle birlikte daha detaylı bir analiz için, çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine bakmak gerekir. Çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,5 ile +1,5 değerleri arasında yer alması durumunda verilerin normal dağılım gösterdiği ya da normal dağılıma yakın olduğu söylenebilir (Tabachnick & Fidell, 2007). TFRS 15 uygulama öncesi ve sonrası çarpıklık ve basıklık değerleri Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Çarpıklık/Basıklık Katsayıları

	Çarpıklık		Basıklık	
	İstatistik	Std. Hata	İstatistik	Std. Hata
TFRS 15 ÖNCESİ	1,315	,913	1,305	2,000
TFRS 15 SONRASI	1,300	,913	1,237	2,000

TFRS 15 uygulama öncesi ve sonrası çarpıklık (1,315- 1,300) ve basıklık (1,305-1,237) değerleri -1,5 ile +1,5 arasında olduğundan veriler normal dağılıma uygundur.

Araştırma kapsamında TFRS 15 etki raporlayan şirketlerin TFRS 15 uygulama öncesi ve sonrası finansal oranları hesaplanmıştır. Finansal oranlarla ilgili verilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11: Finansal Oranlara Ait Tanımlayıcı İstatistikler

ORAN	TFRS 15 ÖNCESİ			TFRS 15 SONRASI		
	Ortalama	Medyan	S.Sapma	Ortalama	Medyan	S.Sapma
CO	1,560	1,513	,837	1,535	1,511	,826
ADH	,753	,570	,725	,749	,562	,729
ROA	,0560	,0590	,0760	,0550	,0555	,0755
ROE	,141	,172	,124	,142	,172	,120
OK	,372	,363	,330	,367	,337	,330

Tablo 11’de verilen TFRS 15 öncesi ve sonrası finansal oranlara ait ortalamaların arasında farklılıklar gözlemlenmektedir. Söz konusu farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadıklarının test edilmesi gerekmektedir.

Araştırmada TFRS 15 standardının uygulama öncesi ve sonrası finansal oranlara etkisinin araştırılması amaçlandığından, amaca uygun olarak hazırlanan verilerin test edilmesinde bağımlı örneklem t-testi kullanılacaktır. Bağımlı örneklem t-testi kullanılmasının nedeni; araştırma değişkenleri ile ilgili olarak bir durum öncesi ve sonrası ölçüm değerleri olması durumunda başka bir ifadeyle tekrar eden iki ölçümün karşılaştırılmasında bağımlı örneklem t-testi kullanılması gerektiğidir (Durmuş vd., 2016).

Tablo 12: Finansal Oranlar Eşleştirilmiş Örneklem Test Sonuçları

		Eşleştirme Farkları			t	p
		Ort.	S. Sapma	Std. Hata Ortalaması		
CO	TFRS 15 Öncesi-Sonrası	0,024	0,086	0,018	1,355	0,190
ADH	TFRS 15 Öncesi-Sonrası	0,004	0,020	0,004	1,015	0,322
ROA	TFRS 15 Öncesi-Sonrası	0,0009	0,003	0,0006	1,433	0,166
ROE	TFRS 15 Öncesi-Sonrası	-0,001	0,008	0,002	-0,786	0,440
OK	TFRS 15 Öncesi-Sonrası	0,005	0,015	0,003	1,734	0,098***

*p değeri = <0,01, **p değeri = <0,05 ve , ***p değeri = <0,10

Tablo 12’de TFRS 15 Hasılat Standardının uygulama öncesi ve sonrası finansal oranların eşleştirilmiş örneklem test sonuçları gösterilmiştir. Test sonuçlarına göre, TFRS 15 uygulamasının Cari Oran, Aktif Devir Hızı, Aktif Kârlılık Oranı ve Özkaynak Kârlılık Oranı üzerinde %1, %5 ve % 10 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Özkaynak Oranında ise; %1 ve % 5 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı, % 10 güven aralığında ise istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Özkaynak Oranındaki anlamlı farklılığın nedeni, TFRS 15 standart uygulamasının geçmiş yıllar karları ve dönem net kar rakamları üzerindeki etki düzeyinin yüksek olmasından kaynakladığı ifade edilebilir.

5. SONUÇ

Finansal raporlar işletme yönetimlerinin karar süreçlerinde kullandıkları önemli araçlardır. Hasılat, finansal raporlarda sunulan temel bir bilgi olarak işletme performansının değerlendirilmesinde önemli bir göstergedir. Vergi mevzuatında ve uluslararası finansal raporlama standartlarında hasılatın belirlenmesi; finansal tablolara hangi tutarda, ne zaman ve nasıl yansıtılacağı düzenlenmiştir.

Hasılat ile ilgili olarak uluslararası finansal raporlama standartlarında farklı düzenlemeler söz konusudur. Hasılat ile ilgili olarak farklı standartlarda yapılan farklı tanımlamalar ve uygulamada karşılaşılan karmaşıklık nedeniyle yeni bir standardın tanımlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Mayıs 2014’te yayımlanan ve 2018 hesap dönemiyle birlikte uygulanmaya başlanan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı ile TMS 11, TMS 18, TFRS Yorum 13, TFRS Yorum 15, TFRS Yorum 18 ve TMS Yorum 31 standartları yürürlükten kaldırılmıştır. TFRS 15 ile birlikte tüm sektörlerde hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik tek bir yapı oluşturularak, hasılatla ilgili eski standartlardaki belirsizlik ve karmaşıklığın ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

TFRS 15 Standardı, hasılatın muhasebeleştirilmesi sürecinde; sözleşmelerin belirlenmesi, sözleşme kapsamındaki edim yükümlülüklerin belirlenmesi, işlem bedelinin belirlenmesi, işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması ve edim yükümlülüklerinin yerine getirdikçe hasılatın tanımlanması olmak üzere beş adımlı bir modeli kapsamaktadır. Hasılatın tanınması sürecinde ise; zamanın belirli bir noktada veya süreç içerisinde muhasebeleştirme şeklinde tanımlanabilen iki yaklaşımı içermektedir.

Literatürde TFRS 15 standardının bazı sektörler için küçük değişiklikler, bazı sektörlerde ise kapsamlı değişiklikleri beraberinde getireceği öngörülmektedir. Kapsamlı değişiklik getireceği düşünülen sektörler; gayrimenkul, inşaat, perakende, gayrimenkul, teknoloji, haberleşme, enerji ve havacılık olarak ifade edilmektedir.

Çalışmada, TFRS 15 standardı uygulamasının etkisi; sektörel ve finansal oranlar üzerindeki etki olmak üzere iki temel başlıkta incelenmiştir.

2018 yılı finansal raporlarında TFRS 15 etkisi açıklayan BİST 100’de yer alan 22 şirket içinde 7 şirket ile imalat sektörü ve 7 şirket ile mali kuruluşlar sektöründe en fazla etki açıklayan şirketlerin ait olduğu sektörlerdir. Söz konusu sektörlerde etki açıklayan şirketlerin sayısı BİST 100 içinde ilgili sektörlerde ait şirketlerin fazla olması olarak açıklanabilir. TFRS 15 etkisi açıklayan şirketlerin bağımsız denetim firmalarının % 91 gibi büyük oranda 4 büyük bağımsız denetim firması tarafından denetlenmektedir. Denetim firmaları tarafından, haberleşme, ulaştırma sektörlerindeki şirketlerin tamamında, teknoloji sektöründe yer alan şirketlerin ise yarısında TFRS 15 standardının ilk uygulaması kilit denetim konusu olarak tanımlanmıştır.

TFRS 15 standardı uygulamasının ulaştırma ve haberleşme sektörlerini yüksek düzeyde, teknoloji sektörünü orta düzeyde, enerji, imalat, mali kuruluşlar ve perakende sektörlerini düşük düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. BİST 100 eğitim sağlık, inşaat, madencilik ve spor sektörlerinde yer alan şirketler finansal raporlarında TFRS 15 etkisi açıklamamışlardır.

TFRS 15 standardının finansal raporlamaya etkisi seçilen finansal oranlar üzerinden değerlendirilmiştir. TFRS 15 standardının uygulama öncesi ve sonrası hesaplanan finansal oranlara ait ortalamaların arasında farklılıklar gözlemlenmektedir. Söz konusu farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadıkları bağımlı örneklem t-testi ile analiz edilmiştir. Test sonuçlarına göre, TFRS 15

uygulanmasının Cari Oran, Aktif Devir Hızı, Aktif Karlılık Oranı ve Özkaynak Karlılık Oranı üzerinde %1, %5 ve % 10 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Özkaynak Oranında ise; %1 ve % 5 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı, % 10 güven aralığında ise istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre standardın uygulanmaya başlanmasıyla birlikte Özkaynak Oranındaki bu anlamlı farkın nedeni olarak, standardın Özkaynaklar grubunda ki geçmiş yıllar kârları ve dönem net kârı kalemlerinde yapılan düzeltme tutarlarının yüksek tutarlarda olmasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Bu çalışma, BİST 100 şirketlerinin 2018 yılı finansal raporları üzerinden gerçekleştirilmiştir. TFRS 15 standardının finansal raporlama üzerindeki etkileri sonraki yıllarda veya farklı sektörler üzerinde şirketlerin yayınladığı finansal raporlar ve farklı oranlar üzerinden yapılarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R., & Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/883/2.pdf>
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2018). UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *M U İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 403-430. <https://doi.org/10.14780/muiibd.384075>
- BDS 701. (2017). *Bağımsız Denetim Standardı 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçinin Raporunda Bildirilmesi*. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK).
- BİST Pay Endeksleri Temel Kuralları*. (2016). <http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-pay-endeksleri-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=4>
- Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 18-42.
- Canada CPA. (2015). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered*. Chartered Professional Accountants of Canada. <https://www.cpacanada.ca/~media/site/business-and-accounting-resources/docs/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-your-questions-answered-july-2015.pdf>
- Deloitte. (2015). *Implementing IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers A practical guide to implementation issues for the travel, hospitality and leisure sector*. Deloitte.
- Deloitte. (2018). *Revenue from Contracts with Customers A guide to IFRS 15*. Deloitte. <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/a-guide-to-ifrs-15/file>
- Durmuş, B., Yurtkoru, E. S., & Çinko, M. (2016). *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi* (C. 1-6). Beta.
- Dyson, R. A. (2015). Case studies in the new revenue recognition guidance. *The CPA Journal*, 85(3), 22.
- Jones, J. P., & Pagach, D. (2013). The Next Step for Revenue Recognition: Examining the New Principles-Based Five-Step Model. *The CPA Journal*, 83(10), 30-34. <http://link.galegroup.com/apps/doc/A348330954/AONE?sid=googlescholar>
- KAP. (t.y.). *KAP Sektörler*. Geliş tarihi 27 Aralık 2018, gönderen <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>
- KÇ. (2005). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- Keskin, A. İ., & Dinçer, B. (2017). UFRS 15—Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye Finans Yazıları*, 1(103), 219-246. <http://dergipark.gov.tr/mfy/307964>

TFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının Finansal Raporlamaya Etkisi: BİST 100 Üzerine Bir Araştırma

- Köse, T., & Şengül Çelikay, D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 25(127), 19-44.
- KPMG. (2014). *Issues In-Depth: Revenue from Contracts with Customers* (s. 204). KPMG International Standards Group. <http://www.execed.kpmg.com/content/PDF/Revenue-from-Contracts-with-Customers.pdf>
- KPMG. (2016). *First Impressions: Revenue From Contracts with Customers*. KPMG International Standarts Group. <https://www.in.kpmg.com/ifrs/files/first-impressions-revenue-IFRS15.pdf>
- Munter, P. (2016). The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare Companies. *Management Accounting Quarterly*, 17(2), 30-39.
- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 17(2), 193-226. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=108659061&lang=tr&site=eds-live&authtype=ip,uid>
- Silvia, M. (2015, Şubat 16). *IFRS 15 Examples: How IFRS 15 Affects Your Company*. IFRSbox. <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-examples/>
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İSMMM Yayınları; 164.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2007). *Using Multivariate Statistics* (5. bs). Pearson/Allyn & Bacon.
- TFRS 15. (2016). *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TFRS Yorum 13. (2008). *Müşteri Sadakat Programları*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TFRS Yorum 15. (2009). *Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TFRS Yorum 18. (2009). *Müşterilerden Varlık Transferleri*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TMS 11. (2005). *İnşaat Sözleşmeleri*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TMS 18. (2005). *Hasılat*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- TMS Yorum 31. (2007). *Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, M., & Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*, 13(7), 226-238.

LİSANSÜSTÜ ÖĞRENCİLERİN COVID 19 DÖNEMİNDE YAŞADIKLARI STRES KAYNAKLARI: MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ÇALIŞMA

Ali APALI

Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve
İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, Burdur.

aapali@mehmetakif.edu.tr

TUĞBA ÇULCU

Yüksek Lisans Öğrencisi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Muhasebe ve Finansman A.B.D. Burdur.

tugba-culcu@hotmail.com

LİSANSÜSTÜ ÖĞRENCİLERİN COVID 19 DÖNEMİNDE YAŞADIKLARI STRES KAYNAKLARI: MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE NİTEL BİR ÇALIŞMA

ÖZET

Stres, insan hayatının her aşamasında olumlu veya olumsuz olarak insanları etkilemektedir. İnsan yaşantısını derinden etkileyen strese, bireylerin kendisi ve başkalarının yanında bunların dışındaki problemler de neden olabilir.

Dünya’da etkisini gösteren Covid-19, tüm insanlara stresi farklı boyutlarda yaşatmış ve yaşatmaya da devam etmektedir. Salgın tamamen kontrol altına alınana kadar insanların farklı sebeplerle stres seviyelerinde artış meydana gelmektedir. Bu dönemde öğrenciler de farklı sebepler ile stresi yaşamışlardır. Stres öğrencilerde derse olan ilgisinin azalmasına ve öğrencilerde dikkatsizliği ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışmada Covid-19 döneminde lisansüstü eğitim alan öğrencilerin yaşamış oldukları stres kaynaklarının nitel araştırma yöntemiyle belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında öğrenciler ile yüzyüze görüşme yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, lisansüstü öğrencilerinin yaşadıkları stres kaynaklarının başında eğitim hayatlarını tamamlayamama korkusu ve salgın nedeni ile sağlık sorunlarının baş göstermesi olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Lisansüstü Öğrenim, Muhasebe ve Finansal Yönetim Öğrencileri, Covid-19, Stres Kaynakları.

JEL Sınıflandırma Kodları:M40, M49.

SOURCES OF STRESS AGAINST GRADUATE STUDENTS IN THE COVID 19 PERIOD: A QUALITATIVE STUDY ON ACCOUNTING AND FINANCIAL MANAGEMENT STUDENTS

ABSTRACT

Stress affects humans and every aspect of their lives either positively or negatively. Individuals and other people as well as different problems can cause stress that deeply affects human life.

The Covid-19 pandemic, affecting the entire world, has caused everyone to experience different levels of stress. The stress levels of people increased due to different reasons until the pandemic was completely under control. Students have also experienced stress due to many reasons. This situation caused students to lose their interest in the lesson and to get distracted.

This qualitative study aimed to determine the stressors experienced by graduate students during the Covid-19 pandemic. The study used the face-to-face interview method with students. The study revealed that the main stressors experienced by graduate students were being unable to complete their education and health problems

Keywords: Graduate Education, Accounting and Financial Management Students, Covid-19, Stress Sources.

JEL Classification Codes: M40, M49.

1. GİRİŞ

Lisansüstü öğrenimine bağlı olan yüksek lisans eğitimi bilim insanı olma yolundaki basamakların ön önemli aşamalarındandır. Yüksek lisans eğitimi, doktora eğitimine hazırlık aşaması olmasının yanı sıra ülkenin ihtiyacı olan bilim insanını ve öğretim üyesini yetiştirmeyi ve o ülkenin sorun çözme, gelişim gösterme, araştırma yapmasını bilim üretmesinin sağlaması bu eğitimin odak noktası olmaktadır. Lisansüstü eğitim alan öğrenciler, eğitim süreçleri boyunca birçok sorunla başa çıkmak zorundadırlar. Çözüm bulmaları gereken sorunların en önemlilerinin başında insanların yaşamları boyunca da etkili olan stres faktörüdür.

Toplumun genel hastalığı olan stres, günlük hayatta karşılaşılan ve farklı boyutları ile beden ve ruh sağlığına zarar vermektedir. Stres denildiğinde akla ilk gelen imler genellikle olumsuz yönde olsa da çok az insan yaşamında stresin olumlu etkileri de olduğu bilinmektedir. Stresin oluşmasında birçok etken bulunmaktadır. Bu etkenler çalışma kapsamı dışında olduğu için detaylı bilgi verilmeyecektir. Ancak stresin bazen sonucu bazen de sebebi olarak gösterin unsurların başında sağlık problemleri gelmektedir.

Covid-19 dönemi boyunca stresi, salgının yayılması, vaka ve ölüm oranlarının artış göstermesi, kısıtlamalar, alınan önlemler gibi faktörler ortaya çıkarmaktadır. Alınan önlemler ile birlikte bazı üniversitelerde uzaktan eğitime geçiş yapılmış, bazılarında ise yüz yüze ders yapılma kararı alınmış ya da hibrit (karma) eğitim sistemi uygulanmıştır. Bu doğrultuda muhasebe bilim alanında sıkça rastlanılmayan yöntemlerden nitel araştırma yöntemleri arasında gösterilen görüşme yöntemi ile salgın döneminde muhasebe finans alanında lisansüstü eğitim alan öğrencilerin stres kaynaklarının tespitine yönelik bir araştırma gerçekleştirilecektir. Bu araştırmanın problemiği “Toplumun da aşırı stres yaşadığı salgın döneminde acaba lisansüstü öğrenciler salgın odaklı stres kaynağını yönetebiliyorlar mı?”, bu durumun tespiti için katılımcıların karşılaştıkları stres unsurları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu durum salgın döneminde muhasebe finans alanında eğitim alan öğrencilerin stres unsurunu yönetme konusunda ipuçları vermesi beklenmiştir. Dolayısıyla problematik kapsamında “lisansüstü öğrencilerin stres konusunu yönetip/yönetemediklerinin belirlenmesi, stres faktörlerinin ortaya çıkarılması çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Çalışmada belirlenen amaç doğrultusunda, amacın önüne geçmemesi adına detaylandırılmadan stres kavramı üzerinde durulacak, konu ile ilgili literatürdeki çalışmalardan örnekler verilecek ve araştırma kısmı sonrası elde edilen sonuç ve değerlendirme ile çalışma tamamlanacaktır.

2. Stres Kavramı

Stres kelimesi, Latince “estricia” kelimesinden türemiştir. Stres, XVII. yüzyılda bela, yıkım, üzüntü, acı, dert gibi manalarda kullanılmıştır. XVIII. ve XIX. yüzyıllarda ise kavramın manası değişiklik göstererek güç, baskı, zor gibi, nesnelere, bireylere, organlara ve ruhsal yapıya yönelik kullanıldığı bilinmektedir. Buna göre stres, nesne ve bireylerin çeşitli güçlerin etkisi ile biçiminin değişiklik göstermesine, çarpıtılmasına karşı dayanma manalarında kullanılmaya başlandığı görülmektedir (Güçlü, 2001: 91).

Hayatın her basamağında karşılaşılan ve insanların bir tehdit ve güçlük olarak algıladıkları durumlarda gösterdikleri içe dönük tepkiye stres denilmektedir. Dış çevre ile karşılıklı bir etkileme sonucu genellikle zaman baskısı ve aniden tepki verilen olaylar sonucunda ortaya çıkan bir durum olabileceği gibi, bireyin iç dünyasındaki faktörler sonucunda da ortaya çıkmaktadır. Özellikle son yüzyılda çağın hastalığı olan stresin çok sayıda nedeni bulunmaktadır. Stres: öfke, hayal kırıklığı, gerilim, şaşkınlık gibi tepkiler ile kendini göstermektedir. İnsanlar stresten kaçınmasına rağmen bir anda karşısında bulabilirler. Stres, geliştirilmiş olan başa çıkma yöntemleri ile kontrol edilebilir haldedir. Stresin tam olarak ortadan kalkması çok güç olduğu gibi, uygun oranda olan stresin insan hayatına farklı bir renk kattığı ve motivasyon, dikkat, duyarlılık gibi konularda ise katkı sağladığı bilinmektedir (Durna, 2006: 319: 320). Stresi oluşturan etkilerin stres kaynağı olarak kabul edilerek, bu durumun tek bir sebepten ortaya çıkması pek mümkün sayılmamaktadır. Stresi oluşturan durumlara bireylerin kendileri neden olabileceği gibi, bireylerin kendisi dışındaki nedenlerden dolayı da stres kaynakları ortaya çıkabilmektedir. (Bekci vd. 2019: 107).

Stres insan yaşantısını çok yakından etkilemektedir. Strese karşı, belli bir oranda insanların bilinçlendirilmesi ve hassas olunması, çevrelerinde daha fazla uyum sağlamalarına sebep olmaktadır. Stres kaynaklarının ana etkenlerinin nasıl oluştuğunun tespit edilmesi, bunlara karşı alınacak tedbirlerin neler olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Stresin yönetilebilir ve kontrol edilebilir olması, bu tedbirlerin uygulama aşamasında insanlara cesaret vermektedir (Durna, 2006: 320).

Üniversiteyi stresle kazanan öğrencilerin bir bölümü, üniversite yaşamlarının başlamasıyla, zamanla beklentilerini bulamaması, düşündüklerini gerçekleştirememesi ve kazandıkları bölüme uyum sağlayamaması gibi sorunlarla karşı karşıyaya kalabilmektedirler (İnanç, 2004: 223).

Salgın boyunca toplumda algılanan stres seviyesinin yüksekliği, insanların bağışıklığı ile bilinmeyen Covid-19'un oluşturacağı olumsuz etkileri daha çok artırabilmektedir (Göksu ve Kumcağız, 2020: 446). Salgın süresince toplumun savunmasız oluşu ve yürütülen çalışmaların genel nüfusun ruh sağlığı üzerinde yapıldığı, üniversite öğrencilerinde yapılan çalışmaların az olması göz önünde bulundurulduğunda, endişelerinin anlık olarak ele alınması için üniversite öğrencilerinin ruh sağlığı, yaşadıkları streslerin değerlendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Bayar vd. 2020: 13). Salgın boyunca oluşabilecek kaygı ve stres algısının bilinmesi, salgının yayılması ve denetlenebilmesi yönünden büyük önem teşkil etmektedir (Göksu ve Kumcağız, 2020: 467).

Stres, çalışanları ve öğrencileri psikolojik olarak etkisi altına alırken, bunun sonucunda çalışanların ve öğrencilerin buldukları konumlarda performanslarında düşme görülmesi olasıdır. Stresin öğrencilere verdiği en önemli zararlardan birisi okulda dikkat eksikliği ve diğeri ise derse olan ilgisinin azalmasıdır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde stres ile ilgili birçok çalışma yer almaktadır. Bu çalışmalarda elbette ki stresin farklı boyutları incelenmiştir. Bu çalışmaların tamamının bu başlık altında verilmesi çalışma kapsamını ve amacını aşacağı için konu ile daha bağlantılı bazı çalışmalar aşağıda sıralanmaktadır.

Özgan, Balkar ve Eskil (2008), çalışmalarında öğrencilerde strese neden olan sebepleri belirlemek ve stres ile cinsiyet, yaş, gelir durumu, başarı düzeyi, ikamet yeri, okunan bölüm değişkenleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaç edinmişlerdir. Araştırmada kız öğrencilerin erkek öğrencilere oranla daha fazla stresli oldukları, yaş etmeninin sınıf ortamında eğitim fakültesi öğrencilerinin stresleri üzerinde etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Öğrencilerin gelir durumları ile stresleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı ve yurtda kalan öğrencilerin kendi evinde, özel evlerde veya diğer yerleşim birimlerinde yaşayan öğrencilere göre daha çok stres yaşadıkları ortaya çıkmıştır. Sınıf öğretmenliği bölümünde öğrenim göre öğrencilerin Türkçe öğretmenliği ve sosyal bilgiler öğretmenliği bölümlerinde öğrenim gören öğrencilere göre daha çok stresli oldukları tespit edilmiştir.

Kara (2009), bireylerin, sosyal çevre ve aile kaynaklı ortaya çıkan stresin aile özellikleri ve yaşamları göz önünde bulundurularak, strese başa çıkma davranışlarının ortaya konulmasını amaçlamıştır. Öğrencilerin aile özelliklerine (aile yapısı, aile tutumu, kardeş sayısı ve ikamet ettikleri yer) göre strese başa çıkma tutumlarının farklılık gösterdiği, aileler olumlu davranışlar sergilediğinde öğrencilerin eğitim-öğretim yaşamlarında başarı seviyelerinin arttığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Er ve Kaya (2014), sosyal bilgiler öğretmen adaylarının stres kaynaklarının belirlenmesi üzerine bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada sosyal bilgiler öğretmen adaylarının yaşamış oldukları stres kaynaklarının sebepleri ekseriyetle öğrencilere fazla sorumluluk yüklenmesi, KPPS'ye yönelik hazırlık süreci, derslerin içeriğinin yoğun olması ve verilen ödevlerin fazlalığı, derslerin verimli geçmemesi, hocaların yeteri kadar derslere ilgi göstermemeleri ve öğrencilere yönelik davranışların olduğu ortaya çıkmıştır. Bu stres kaynaklarının üniversiteler arasında farklılık gösterdiği görülmekte, eğitim ve öğretim sürecinin tekdüzeliği ve atanamama kaygısı her iki üniversitede ortak stres kaynağı olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Aşçı, Hazar, Kılıç ve Korkmaz (2015), üniversite öğrencilerinin stres sebeplerinin ve stresin üstesinden gelme biçimlerini belirlemek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmanın bulgularında öğrencilerde strese sebep olduğu ileri sürülen ilk üç durumu; çalışma ilişkilerinin menfaate dayalı olması, öğretim elemanlarının öğrenciler arasında ayırım gözetmesi ve derslerin yoğun olması olarak tespit etmişlerdir. Bu durumların öğrencilerin katılım sağladıkları fakülte ve yüksekokul arasında

farklılık gösterdiği görülmüştür. Çalışmada lisans öğrencilerinin, stres ile baş etmede problem odaklı başa çıkma sistemini daha fazla yeğlediklerini ve öğrencilerin stres ile başa çıkma metotlarının yaş, kayıtlı oldukları fakülte/yüksekokul, üniversite eğitimi esnasında barındığı yer, gelir, anne ve baba eğitimi bakımından farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Kaya ve Alım (2015), coğrafya öğretmenlerinin stres kaynaklarının belirlenmesi amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre eğitim-öğretim sürecine yönelik ortaya çıkan stres kaynaklarının içinde en çok cevabın öğrenci kaynaklı olduğu görülmüştür. Öğretmenlik mesleğinde ortaya çıkan stres kaynaklarında maaşların yetersiz olması, ek derslerin azlığı, ek gelir yapmak için mevcut iş yükünü de artırma çabaları olduğu ortaya çıkmaktadır. Kurum okul kategorisinde ortaya çıkan stres kaynaklarının okul yöneticilerinin, tarafsız olma, yönetim ve iletişim açısından yetersiz oldukları görülmekte ve kişisel kategoride de öğretmenlerin ara ara duygularının kontrol edilememesi üzerine kırıncı oldukları ve bu durumların da strese neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yıldız (2018), eğitim fakültesi son sınıfta olan öğrencilerin zaman yönetimi ile stres algıları arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, öğrencilerin zaman yönetimi algılarının “orta” seviyede olduğu ortaya çıkmıştır. Öğrencilerin zaman yönetimi ölçeğinin alt boyutlarından zaman planlaması boyutu, zaman tutumları boyutu ve zaman harcamacılar boyutunun algıları da “orta” seviyede olduğu tespit edilmiştir.

Bayar, Can, Erten ve Ekmen (2020), çalışmalarında Covid-19 salgını döneminde üniversite öğrencilerinin depresyon ve stres seviyeleri arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaç edinmişlerdir. Çalışma sonucunda salgın döneminde üniversite öğrencilerinde stres, depresyon gibi ruhsal sorunların oluşmasına ya da var olan sorunların seviyelerinin yükselmesine yol açmaktadır. Öğretim sisteminde yapılmış olan değişikliklerin, öğrencilerin sosyal hayatını daraltarak daha çok stres içinde yaşamalarına sebep olduğu ortaya çıkmıştır.

Çölgeçen ve Çölgeçen (2020), Covid-19 salgını sebebiyle bireylerin yaşamış oldukları kaygı düzeylerinin belirlenmesi ve çeşitli değişkenler bakımından kaygının değerlendirilmesi amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Araştırmada elde edilen verilere göre, kadınların durumluk-sürekli kaygı seviyelerinin erkeklerden daha yüksek olduğu, bekârların evli olanlara göre daha yüksek kaygı seviyesine sahip oldukları, işe devam sağlamayan bireylerin işe devam sağlayan ve evden çalışan bireylere göre kaygı seviyelerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Sürekli-durumluk kaygı puan ortalamaları arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Göksu ve Kumcağız (2020), çalışmalarında Covid-19 salgınında bireylerde algılanan stres ve kaygı düzenlerini farklı değişkenlere göre incelenmesini amaçlamışlardır. Covid-19 salgını sürecinde bireylerde durumluk ve sürekli kaygı düzeyinin artması, bekâr katılımcıların daha fazla stresli oldukları, mesleklere göre algılanan stres ve kaygı seviyelerinde anlamlı değişiklik olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kulu, Özsoy, Gürler ve Özbeyli (2021), çalışmalarında Covid-19 salgınının diş hekimleri üzerinde etki ettiği gelecek kaygısını ve stresin seviyesini incelemek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Araştırma bulgularından elde edilen verilere göre diş hekimleri üzerinde Covid-19’un bağlı olarak yüksek stres seviyesini ve gelecek kaygısını gösterdiği görülmüştür. Çalışmada kadın diş hekimlerin ya da salgın süreci boyunca çalışmaya devam etmekte olan diş hekimlerinin stres ve gelecek kaygılarının daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan çalışılan kurum ve kuruluşun stres veya gelecek kaygısı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürden örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu çalışmalar fazlaştırılırsa da yapılan literatür taramasında salgın döneminde muhasebe ve finans alanında lisansüstü eğitim alan öğrencilerin salgın döneminde stres kontrolü ve kaynaklarının tespitine yönelik bir çalışma tespit edilememiştir. Dolayısı ile bu tespit çalışmanın başlangıç noktası olmuştur.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu bölümde araştırmanın konusu ve amacı, araştırmanın evren ve örnekleme, araştırmanın yöntemine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim programında lisansüstü eğitim alan öğrencilerin Covid-19 döneminde yaşadıkları stres araştırmanın konusu olarak belirlenmiştir. Bu konu kapsamında salgın döneminde öğrencilerin stres ile baş edebilmelerinin tespiti ve eğer var ise diğer stres kaynaklarının lisansüstü seviyede tespit edilmesi ve elde edilen bulguların literatüre kazandırılması amaçlanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın örneklemini Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim programında lisansüstü eğitim gören 9 öğrenci oluşturmaktadır. Araştırma örnekleme belirlenirken, olasılık temelli örnekleme yönteminden birisi olan küme örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Küme örnekleme, evrende doğal olarak oluşan ya da farklı amaçlarla yapay olarak oluşturulan, kendi içinde belli özellikler yönünden benzerlikleri gösteren, değişik grupların olduğu durumlarda kullanılır. Daha çok genelleme yöntemidir. Bir evrenin tümü ya da evreni temsil eden bir grup oluşturularak, çalışmanın bu grup ile gerçekleştirilmesi ve genelleme yapılması bu sürecin temel aşamasıdır. Görüşme ve gözlem yapılarak veriler elde edilir. Bu tür araştırmalar çoğunlukla araştırmacıların kendileri tarafından tek başına gerçekleştirilir. Görüşmeler en az yarım saatten başlar ve birkaç saate yayılabilir. Yapılan görüşmeler ses kaydına alınabilir ve alınan kayıtlar yazıya dökülerek, katılımcıların görüşlerinden araştırmanın problemine ilişkin anlamlı temalar çıkarılır. (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 117-118). Öğrencilerin kimlik bilgilerini açığa çıkarabilecek bilgilere Creswell (2007) aracılığı ile tavsiye edilen etik ilkeler doğrultusunda yer verilmemiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada elde edilen veriler, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim programında lisansüstü eğitim gören öğrencilere yüz yüze görüşme yöntemi ile elde edilmiştir. Görüşme formu hazırlanırken Cohen, Kamarek ve Mermelstein tarafından oluşturulan ve Eskin, M., Harlak, H., Demirkıran, F., ve Dereboy, Ç. ile geliştirilerek Algılanan Stres Ölçeğinin Türkçeye Uyarlanması: Güvenirlilik ve Geçerlik Analizi isimli çalışmasından gerekli izinler alınmış ve yazarların ölçeklerinden bu çalışmada yararlanılmıştır.

Görüşme formu uygulamacılarda bulunmuş ve bu form iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm; katılımcıları tanımaya yönelik sorulardan, ikinci bölüm; Covid-19 döneminde yaşadıkları stresin nedenlerinin tespit edilmesine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Form katılımcılara verilmemiş sadece amaç kapsamında yöneltilen sorular sorularak esnek ve bağımsız konuşma imkânı sağlanmıştır.

Durum çalışmalarındaki asıl amaç, belli bir durumla ilgili sonuçların ortaya çıkarılmasıdır. Birkaç durum derinlemesine araştırılarak, durumla ilgili etkenlerin bütüncül bir yaklaşım ile nasıl etkiledikleri ve nasıl etkilendiklerine odaklanılmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 73). Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden yaygın olarak kullanılan durum çalışması deseni, görüşme formu üzerinden, gerekli düzenlemeler gerçekleştirilerek yapılmıştır. Toplanan verilerin örnekleme gurupları özenle incelenmiş, geçerli ve güvenilir bilgi toplanmaya çalışılmıştır.

Araştırma örnekleminin sayısı, nitel bir araştırma olduğu için sınırlandırılmış ve elde edilen bulgular, benzer durumlarla ilgili öngörü sahibi olunması ve katılımcıların fikirlerini anlamak amacı ile ortaya konulmuştur.

4.4. Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırmada görüşme yöntemi tercih edilerek, görüşme öncesinde her bir katılımcıya çalışmanın amacı ve kapsamıyla ilgili olarak bilgi verilmiştir. Katılımcı görüşmelerinin ses kaydına alınabilmesi için izin istenmiş ve birbirini etkilememeleri açısından her biri ile ayrı ayrı yüz yüze görüşme yapılmıştır. Görüşmede ses kaydına müsaade etmeyen katılımcı bilgilerinin not tutulabileceği belirtilmiş ama ses kaydına izin vermeyen katılımcı olmamıştır.

Araştırmanın sonucunda elde edilen veriler nitel araştırmada kullanılan betimsel analiz yöntemiyle analiz edilmiştir. Betimsel analiz yönteminde, görüşülen gözlenen bireylerin fikirlerini açık

bir şekilde yansıtılması amacıyla doğrudan alıntılara sık sık yer verilmiştir. Betimsel analizdeki amaç, elde edilen verilerin sistemli ve net olarak betimlenmesidir. Bu betimlemeleri yorumlamak, neden ve sonuçlarını irdelemek ve en son olarak araştırma ve okuyucuya sonuçlarını sunmaktır. Elde edilen verilerin araştırma çerçevesinde belli temalara göre düzenlemesi yapılabilirken aynı zamanda görüşme ve gözlem aşamasında kullanılan sorularla da sunulabilir. (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 239-240). Katılımcıların ses kayıtları kâğıda aktararak, tüm görüşmecilerin, görüşme dosyaları ayrı olarak saklanmıştır. Betimsel analiz yönteminden faydalanılmış ve veriler sistemli ve net bir biçimde tasvir edilmiştir. Tasvir edilen betimlemelerin açıklanması ve yorumlanması yapılarak, neden ve sonuçları irdelenmiş ve bulunan sonuçlar anlamlandırılarak aktarılması sağlanmıştır.

4.5. Geçerlik ve Güvenirlik

Bilimsel araştırmanın en önemli ölçütleri olan geçerlik, güvenilirlik, tutarlılık ve anlamlılığı araştırmalarda çok sık kullanılan ölçütlerdir. Nitel araştırmalarda iç geçerlilik önemli olan bir durumdur. Araştırmacıların nasıl verip topladıkları ve tutarlılığın sağlanması yönünden açıklama yapması gerekmektedir. Araştırmacı eleştirel olarak sorularını yönelterek, topladığı verilerin gerçeği yansıtmadığını kontrol etmesi beklenmektedir. Dış geçerlilikte bulunan sonuçların genelleme yapılmasıyla ilgilidir. Bir araştırma sonuçlarının benzer yer ve durumlara göre genellenebiliyorsa çalışmanın dış geçerliliğinin olabileceği söylenir. Sosyal olayların, içinde oldukları ortamlara göre değişim göstereceği varsayımına dayanarak, hiçbir araştırma çalışmasının sonuçları diğer bir duruma doğrudan genellenemez. (Yıldırım ve Şimşek, 2018: 271-272). Araştırmada sistemli olarak incelenen ve düzenlemesi yapılan verilerin, görüşme sırasında katılımcıya tekrar sorulmuş ve onayları alınmıştır.

5. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmanın bu kısmında katılımcıların demografik özelliklerine ait bilgilerle, elde edilen veriler ile ilgili alıntılara ve yorumlara yer verilecektir.

Araştırma grubu 8 kadın ve 1 erkek katılımcıdan oluşmaktadır. Katılımcıların (%44,4) 22-24 yaş grubu, (%55,6) 25 ve üzeri yaş grubu arasındadır. Katılımcıların herhangi bir işte çalışıp çalışmadıkları sorusuna verilen cevaplar, yaş grubu ile aynı orana sahiptir. Katılımcılardan (%11,1) 1 kişi ticaret lisesinden mezun olurken, büyük çoğunluğu (88,9) 8 “diğer” liselerden mezun olmuştur. Yaşadıkları coğrafi bölge sorulduğunda 8 katılımcının Akdeniz bölgesinde, 1 katılımcının ise Ege bölgesinde yaşadığı ortaya çıkmıştır.

Görüşme formunun ikinci bölümünde katılımcılara araştırma amacı doğrultusunda açık uçlu sorular sorularak, verdikleri cevaplar alıntı olarak aktarılmıştır. Katılımcıların kimlik bilgilerinin gizliliğine önem verilmesi nedeniyle elde edilen cevapların “Katılımcı 1”, “Katılımcı 2” manasına gelen K1, K2, K3... şeklinde kısaltma yapılmıştır.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, beklenmedik bir şeylerden duyduğunuz rahatsızlıklar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Öncelikle kendi okulumuzun adına bir rahatsızlığımız olmuştur. Covid-19 nedeniyle uzaktan eğitime geçilmişti. Sonra yüz yüze eğitim yapacağız dediler memleketimden Bucak’a geldim. Son olarak yine uzaktan yapacağız dediler ve geri gittik. Masraf yapmış olduk. Önlemler alınmadı ya da alınan önlemler sürekli değiştirildi ve öğrenciler bu durumda çok mağduriyet yaşadı. İkinci olarak da sınıflarda daha rahat ders işleyemedik sürekli iç içe ve risk içerisindeydik. Okula giriş yaparken ateş ölçülmemesi büyük eksiklikti. Yüz yüze eğitime geçmişte olsak daha fazla önlem alınması gerektiğini düşünüyorum.”

K3: “Lisansüstü eğitimimde bazı şeyleri daha farklı bekliyordum en azından hocalarımızla daha fazla iletişim, derslerimizin farklı, tezimde daha çok yardım alabileceğimi düşünmüştüm. Ama bu dönemde görüşme sağlayamıyoruz diyebilirim. Covid-19 dönemi öncesinde danışmanım en azından okula geliyordu iletişim kurabiliyordum. Ama Covid-19 döneminde 2 haftada bir uzaktan ders yapıyoruz bu yüzden de görüşemiyorum.”

K4: “*Lisansüstü öğrenimime karşı beklentim yoktu. Ama yüz yüze ya da online olarak tek bir sistem ile eğitim almak isterdim. İkisi arasında tercih yapma şansım olsaydı, yüz yüze öğrenim görmeyi isterdim çünkü daha verimli olduğunu düşünüyorum.*”

K5: “*İlk önce yüz yüze eğitim yapacağımız söylendi, sonra birden online eğitime geçiş yapıldı. Online toplantılarımızda bazı hocalarımız bizim toplantıyı başlatmamızı istiyordu. Bazı zamanlarda da internetimiz gidiyordu bu gibi durumlardan rahatsızlık duyuyordum.*”

K6: “*İlk olarak uzaktan eğitim yapıldı. Sonra senato kararıyla yüz yüze eğitime geçiş yapıldı. Maddi ve manevi olarak bu durumdan etkilendim ve rahatsızlık duydum.*”

K7: “*Aslında herhangi beklenmedik bir rahatsızlığım olmadı yani genel olarak hep evdeydim tedirgin olacağım bir durum da yaşamadım. Yüksek lisans eğitimime yeni başladım o yüzden çok fazla bir şey yaşamadım. Yüz yüze eğitim de sadece virüsün bulaşma tehlikesinden korkuyorum. Birisi virüs taşıyor olabilir ve onun bağışıklığı güçlüyse bir şey olmaz ama benim bağışıklığım zayıfsa bana bir şey olabilir diye korkuyorum ve bu durumdan rahatsızlık duyuyorum.*”

K8: “*Bu dönem içerisinde sürekli belirsizlik içerisindeydik her an okullar kapanabilir veya açılabilirdi. Bu durum bizim uzun vadede yapacağımız planlarımızı etkiliyordu ve bundan oldukça rahatsızlık duyuyordum.*”

K9: “*Bu dönemde yüz yüze eğitimden uzaktan eğitime geçiş yapılması, benim tam zamanlı çalışmaya neden oldu. Aslında bu şekilde planlamamıştım kendimi. Ders çalışmak ve sunumlarımı hazırlamak gibi sorumluluklarımı gün sonunda yorgun olduğum vakitte yapmak zorunda kaldım.*”

Bu verilere dayanarak, katılımcıların çoğunlukla yüz yüze eğitimden, uzaktan online eğitime geçiş sağlaması veya karma eğitim uygulaması içerisinde bulunmaları plansızlığın oluşturduğu ertelemelere sebep olduğu söylenebilir. Bunun yanında lisansüstü öğrencilerinin bazıları danışmanları ile görüşme sağlayamamış ve iletişim kurmakta zorlanmışlar, bu durumdan fazlasıyla rahatsız oldukları gözlemlenmiştir.

Katılımcılara “*Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, hayatınızdaki kontrol edemediğiniz önemli şeyler nelerdir?*” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “*Okula girerken ateş ölçümü yapılmadığı ve kontrolü sağlanmadığı için arkadaşlarımızın taşıyıcı mı değil mi bunu bilmediğim için bu benim kontrol edemediğim bir şeydi. Çalışmadan eğitim hayatını tamamlamak bazılarımız için zor oluyor. Bu dönemde de burada çoğu işletme kapandı ve iş imkânı azaldı geçinmek daha zor oldu.*”

K2: “*Birçok şey var. Sabah 08:30- akşam 18.00 saatleri arasında çalıştığım için 18:00'dan sonra yapabileceğim bir aktivite yok. Akşam saat 19:00'da yasak başlıyor. Covid-19 öncesinde her hafta sonu başka bir yere gidiyordum. Çalıştığım için bir günümü kendime ayırmak isterdim ama bu durum hafta sonu yasağı olduğu için pek mümkün olmadı. Yüksek lisans eğitimim de olunca aktiviteye ve kendime ayıracak vaktim olmadı, biraz daha zor oldu benim için.*”

K3: “*Bucak'ta yaşıyorum çok fazla kontrol edemediğim bir şey yok aslında. Uzaktan eğitimde derslerin yüz yüze eğitim kadar verimli olmadığını düşünüyorum belki bunu kontrol edememiş olabilirim.*”

K4: “*Şu anda derslerimi ve işimi aynı anda kontrol edemiyorum diyebilirim. Bir taraftan iş bir taraftan ders biraz yorucu oluyor. İzmir'de yaşadığım için mesafe sorunlarımdan dolayı dersleri takip edemiyorum*”

K5: “*Bu dönemde bazı arkadaşlarımızın yüz yüze ders işlediğimiz zamanlarda maske takmaması, ders saatlerinin plansızlığı ve online eğitime geçiş bunlar benim kontrol edemediğim şeylerdi.*”

K6: “*Covid-19 sürecinde tez dönemine geçtim. Bunun için avukatlara yapılması gereken bir anket çalışmam var ama yapamıyorum. Bu durum benim kontrol edebileceğim bir şey değil yasaklar biterse yapabilirim. Ayrıca insanlar bu dönemde anket yapmaya karşı daha soğuklar iletişim kurmak ya da uğraşmak istemiyorlar.*”

K8 (K): “Kimin testinin negatif, kimin pozitif çıkacağını bilemiyoruz. Ne kadar çok tedbir alsak bile sınıfta virüs taşıyıcı arkadaşlarımızda olabiliyor. Yakın zamanda iki arkadaşımızın Covid-19 test sonucunun pozitif çıktığını duydum ama maalesef yapabileceğimiz hiçbir şey yoktu.”

K9: “Zaman ve plan kontrolü yapamıyorum. Akşam kendime vakit ayırıyordum ama uzaktan eğitimle birlikte akşamları da ders işlediğimiz için kendime ve evime ayırmam gereken zaman bir sonraki güne erteleniyor. Yüz yüze eğitim yaparken okula gelip giderken otobüsler çok dolu daha az olmasını isterdim.”

Katılımcıların cevapları incelendiğinde, ilk olarak çalışan öğrencilerin zaman sıkıntısını göz önünde bulundurdıkları ve yapmaları gereken sorumluluklara zor yetişebildikleri daha sonra ise yüz yüze ders yapıldığında maske takılmaması, son olarak da Bucak'ta yaşayan öğrencilerin daha rahat ve kendine yetebilen zaman içerisinde oldukları gözlemlenmiştir.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminde, kendinizi sinirli ve stresli hissettiğiniz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: Danışmanım Covid-19 nedeniyle okula gelmediği için yeteri kadar görüşemiyorum ve bu durum benim eğitimime yansıyor stresim artıyor. Kütüphanelerden yeteri kadar faydalanamıyorum bu durum tezimi etkilediği için stresim de artmış oluyor. Son olarak yüz yüze eğitim yaparken sınıfta maske takmayan arkadaşlarımız oluyor çoğu hocalarımız uyarıyor ama içlerinden bu kişileri uyarmayanlarda var bu duruma oldukça sinirleniyorum.

K2: “Genellikle sakın birisiyim sinirli ve stresli hissetmiyorum ama sınav olduğunda kendimi stresli hissediyorum. Covid-19 olmasaydı yine kendimi sinirli ve stresli hissedebilirdim tam olarak bu kadar sıkı bir dönemin içerisinde bulunmadım o yüzden emin değilim.”

K3 (K): “Uzaktan eğitimde sunum yaparken, konulara çalışırken aşırı derecede stresli olmuştum gergindim yüz yüze eğitimimde daha kolay gibi geliyor. Şuan tez konumda kaynak sıkıntısı çektiğim için bu durum daha da stresli hissettiriyor.”

K4: “Benim çalışma saatlerim çok yoğun olduğu için akşamları işten geldiğimde kendime vakit ayırmam gibi bir şey söz konusu olmuyor. Derslerime başlamak, sunum hazırlamak, araştırma yapmak zorundayım bu durumlarda beni biraz sinirli ve stresli hissettirebiliyor.”

K5: “Sınav dönemlerinde çok stresli oluyorum. Çünkü online eğitimin çok verimli geçtiğini düşünmüyorum. Bazı hocalarımızın online olarak dersini anlatamadığını düşünüyorum ama sınavları yüz yüze yapmak istediler klasik soru sorarak. Ben verim alamadığım online dersten soruları cevaplayamayacağımı düşünerek ve stresim arttı.”

K6: “Ben 1,5 yıldan beri bu süreçte lisansüstü öğrenim görüyorum. Hem ders dönemi hem de tez döneminde bu süreci yaşadım. Okulda yüz yüze eğitim yaptığımızda arkadaşlarımızın bazıları maske takmıyordu bu durum beni oldukça sinirlendiriyordu. Online eğitim aldığımız zamanda da hocalarımla e iletişim kuramadığım zamanlarda stresli ve sinirli hissediyordum. Çünkü dersler ve sınavlar hakkında gerekli bilgiyi alamıyordum.”

K7: “Sinirli değilim genelde sakın bir yapıya sahibim ama stresli olabiliyorum virüs bulaşır mı bulaşmaz mı diye tedirgin oluyorum. Annem oksijen kullanıyor ve okula geldiğim zamanlarda virüs bulaşırsa, evde anneme bulaştırmak tek stresim diyebilirim.”

K8: “Okulda Covid-19 olabilirim ve elimden hiçbir şeyin gelmemesi beni sinirli ve stresli hissettiriyor. Çoğunlukla lisansüstü eğitimine farklı şehirlerden gelip giden veya çalışan arkadaşlarımız var Bucak'a yerleşmedikleri için derslerimiz onların planlarına göre oluyor zamanında gelmiyorlar. Bu durumda benimde eğitimim etkilenmiş oluyor daha çok sinirleniyorum.”

K9: “Kendimi son dönemde daha fazla sinirli ve stresli hissediyorum çünkü derslerim ve işle ilgili sorumluluklarım yetişsin diye daha az uyumaya başladım bu durum benim gerginliğimi artırdı.”

Katılımcıların görüşlerine bakıldığında, uzaktan online eğitimin vermiş olduğu stres ve sınavlardan geçememe korkusu olurken, yüz yüze eğitimde ise sınıftaki öğrencilerin maskelerini çıkartması katılımcıların bazılarının sinirli ve stresli hissetmelerine neden olmuştur. Lisansüstü

öğrencisinin danışmanına ulaşamaması ve iletişim kopukluğu söyleyen öğrencilerin kütüphaneye gidememek ve kaynak bulamamak gibi önemli stres çeşitlerini yaşamaktadırlar.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, gündelik zorlukların üstesinden başarıyla geldiğiniz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Okula yakın bir yerde ikamet ettiğim için toplu taşımaların daha riskli olduğunu düşündüğümünden dolayı kullanmamayı tercih ediyorum. Maske taktığımda yürümek daha da zorlaşıyor. Okulda kantin açık değil içecek ve yiyecek tüketimi yapamıyoruz. Maskede bir başarı elde ettiğimi düşünmüyorum çünkü oldukça daha fazla enerji harcıyorum. Yiyecek ve içeceğimi evimden getirerek üstesinden gelmiş oldum.”

K2: “Derslerden bir şekilde geçiyorum. Covid-19 testim pozitif çıktı kendimi oldukça halsiz hissettim. 14 gün boyunca karantinada kaldım ve işe gidemedim, okula devamlılık sağlayamadım. Yapmam gereken şeyler ertelendi ama bir şekilde üstesinden geldim.”

K3: “2 yaşında bir kızım var onunla birlikte hem sunumlara hazırlandım hem de seminer yazarken biraz zorlandım. Beraber bu durumu atlatmış oluyoruz.”

K4: “Bir taraftan işi, bir taraftan okulu yönetmeye çalışıyorum ve buna başarı diyebilirim çünkü çok stresli ve yoğun geçen bir işte çalışıyorum.”

K5: “Geçen zaman biraz daha ilerlediğinde kendime özgüvenim arttı online ya da yüz yüze eğitimde yapılacak sorumluluklarımı, sunumlarımı ve sınavlarımı başarıyla tamamladım.”

K6: “Antalya’dan Bucak’a gelip gittiğim zamanlar oldu. Daha uzak bir şehirde olsaydım daha zor olabilirdi ama sosyal mesafeye dikkat ederek ve bu dönemde maskemi sürekli olarak takarak bu zorlu süreçte sağlığını koruyabildim.”

K7: “Derslerim için Burdur’dan- Bucak’a otobüsle geliyorum bazen kalabalık oluyor maske takarak önlem almak zorundayız. Aynı zamanda derslerimizde de maske takıyorum nefes almak güçleşiyor.”

K8: “Hocalarımız çok iyi ve ilgililer sürekli olarak bizlerle iletişim halindedir. Ama derslerimiz online ve yüz yüze olarak değişebiliyor ben Bucak’ta yaşadığım için bu duruma uyum sağlayabiliyorum. Uzak mesafede yaşasaydım, gelip gitmekte daha zorlanırdım. Bucak’ta yaşamak gündelik zorluklarımı en aza indirmiş oluyor.”

Katılımcıların cevapları değerlendirildiğinde, bulunulan konumdan otobüs ile Bucak’a gelinmesi ve bulunan ortamın kalabalık olmasının virüs bulaşma stresi ile aynı olduğu gözlemlenmiştir. Bu sebeple Bucak’ta yaşamak stres seviyesini biraz azaltmıştır. Covid-19 testi pozitif çıkan kişinin daha sonra derslerde daha rahat olduğu ve bekâr ve çocuğu olmayan kişilerin kendine ve derslerine ayırması gerektiği zamanın çok daha fazla olduğu anlaşılmıştır.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, hayatınızda ortaya çıkan önemli değişikliklerle etkili bir şekilde başa çıktığınız durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Sürekli dört duvar arasında kaldık. Bu durum eğitime yansıyor hiç verimli geçmiyordu. Okuldan geliyorum ve tekrar eve kapanmak zorunda kalıyordum. Hiç bir sosyal aktivite yapamadığım için kendimi bunalımda gibi hissediyordum. Aktiviteye ayıracağım zamanımı film izlemeye ayırdım. Sonra da dersime odaklandım.”

K2: “Normalde ben lisans eğitimimde de çalışan birisiydim ikinci öğretim olduğu için rahattım. Lisansüstü eğitimimde de okula geldiğim süre işyerimde yıllık iznimden düşülüyor. Ve sene içerisinde dinlenmeye vaktim olmuyor. Covid-19 salgını sürecinin de etkisi ile tatil günümü de evde geçirmiş oluyorum.”

K3: “Normal hayatımda aslında değişiklikler oluyor ama lisansüstü eğitimimde bu tarz çok değişiklik olmadı. SMMM stajımı yapıyordum. Çocuğumda olduğu için lisansüstü eğitimimde hepsini bir idare edemedim ve stajıma ara vermek zorunda kaldım.”

K4: “Tabii ki de oldu yüksek lisans benim kariyerim için çok önemli. Hem iş hayatımı hem de okulumu bir arada yürütmek benim hayatımı oldukça yoğunlaştırdı. Ama sonucunu düşünerek kendimi motive etmeye çalışıyorum. İnancım ve motivasyonum olmazsa başa çıkabileceğimi zannetmiyorum.”

K5: “Online eğitimde bilgisayara ve online toplantı yapılan programlara biraz daha aşina oldum. Ders toplantısını açmayı arkadaşlarım ve bazı hocalarım bilmediği için bununla etkili bir şekilde başa çıktım.”

K6 : “Covid-19 döneminde senato tez döneminde yüz yüze kararı aldı yolda gelip giderken herhangi bir sağlık sorunu ile karşılaşmayım diye Bucak’a yerleştim. Değişikliklerle bu şekilde başa çıktığımı düşünüyorum.”

K7: “Bu süreçte genellikle evlerimizde zaman geçirdik ve geçirmeye devam ediyoruz. Yorulduğumuz ve bunaldığımız zamanlarda yapılabileceğimiz bir aktivitemiz yok çünkü yasaklar devam ediyor. Kendimi toparlayarak lisansüstü öğrenimime devam ediyorum. Sadece okula gelirken ve sınıfta daha temiz ve titiz davranmaya çalışıyorum.”

K8: Bu süreçte evde tek başıma yaşıyorum. Bu benim için büyük bir değişimdi çünkü yalnız kaldığım için daha çok sıkılabıldim de ama ben Covid-19 sürecinde de bu durumla güzel bir şekilde başa çıktığımı düşünüyorum.”

K9: “Lisans hayatımda maske kullanmak gibi bir durumla karşı karşıya gelmedim. Covid-19 döneminden önce ve sonra diye kıyasladığımda, bu dönemde maske ile yürümek, derse girmek, sunum yapmak bana daha yorucu geliyor. Zamanla alışmaya çalışıyorum, koruma aracı olarak görüyorum ve durumla başa çıktığımı düşünüyorum.”

Katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde, çoğunlukla Covid-19 salgını süresi başladığından beri dışarı çıkma yasaklarının başlaması ve aktivite yapılacak yerlerin kapalı olmasıyla, lisansüstü öğrencilerinin sürekli aynı şeye odaklanılmasına sebep olmuştur. İş-ders ve ders- ders arasında yapılamayan aktivitelerin motivasyon düşüklüğüne ve bunalıma sebebiyet oluştursa da öğrencilerin bu durumla başa çıktıkları gözlenmektedir. Uzaktan eğitim olması ile bir öğrencinin bilgisayar toplantılara olan ilgisi artarak bazı programlar hakkındaki bilgisi artarken diğer bir öğrencinin evli olması, eğitimi ve kızı, işine bir süre ara vermesine neden olduğu ortaya çıkmıştır.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, her şeyin yolunda gittiğini düşündüğünüz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “İlk olarak sağlığım çünkü çok tedbir alıyorum. Tez aşamasındayım ve ilerlediğim için yolunda gittiğimi düşünüyorum.”

K2: “Hocalarımızın davranış ve tutumları gayet çok iyi. Covid-19 döneminden önce haftada iki gün dersim vardı zorlanıyordum. Ama Covid-19 döneminde tek bir güne toplandı derslerim ve iki haftada bir olan derslerim var bu durum bana kolaylık sağladı ve her şeyin yolunda gittiğini düşünüyorum.”

K4: “En önemli önceliğim işimdir. Şu anda işyerim kapanmadı. Buna ek olarak nadiren Bucak’a gelip yüz yüze ve online eğitim ile sunum yapabilme fırsatım oldu. Bazen yorucu ama degeceğini düşünüyorum. Bu yüzden her şey yolunda diyebilirim.”

K5: “Eğitim hayatım yolunda gidiyor. Online eğitime geçmekte ne kadar zor olmuş olsa da bazı hocalarımızın dersinden geçmek bu sürede daha kolay oldu.”

K6: “Tez dönemine geçtikten sonra Bucak’a yerleştim. Okulda lisans öğrencileri olmadığı için çok kalabalık bir ortamda bulunmuyorum. Danışmanımla her hafta görüşüyorum. Tezimle daha fazla ilgileniyorum. Tezime odaklanmak ve ilerlemek benim için her şeyin yolunda gittiğini düşünmem için yeterlidir.”

K7: “Tüm zorluklara rağmen sağlığım diyebilirim. Henüz bende ve ailemde virüs tespiti olmadı. Lisansüstü öğrenimimde ise sınavlarım ve sunumlarım yolunda gidiyor.”

K8: “*Bu süreçte okul ile ilgili çok belirsizlik oldu için ben tamamen her şey yolunda gidiyor ya da gitmiyor diyemiyorum. Yolunda giden şeyler de oldu gitmeyenlerde. Sağlığım ile ilgili bir problem olmaması benim için yolunda giden en önemli durum olabilir.*”

Araştırmaya katılan lisansüstü öğrencilerinin verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, ilk olarak sağlıklı oldukları söylenen bazı katılımcıların Covid-19 süresince derslerin iki haftada bir yapılması fırsat oluştururken, bazı katılımcıların ise online sunumlar yapması daha stresli ve zor olduğunu söylemektedir. Tez aşamasında olan katılımcıların tezlerini yazması her şeyin yolunda olduğunu düşünmeleri için yeterli bir sebep olduğu dikkat çekmektedir.

Katılımcılara “*Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, yapmanız gereken şeylerle başa çıkamadığınızı düşündüğünüz zorluklar nelerdir?*” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “*Lisansüstü eğitimimde erasmus ile yurt dışına gitmek istiyordum ama Covid-19 döneminde böyle bir şey mümkün olmadığı için yapamadım.*”

K2: “*Yapmam gereken seminer ödevim var anket yapmam gerekiyor ama şuan yasaklardan dolayı bu anketi yapmam mümkün değil.*”

K3: “*Bu süreçte SMMM stajımı, lisansüstü öğrenimi mi, kızıma bakmayı, ev işlerimi yetiştiremedim sonuçta kızıma daha çok dikkat ederek, hijyen konusunda daha fazla dikkatli olmayı sağlamam gerekiyordu. Bu yüzden SMMM stajıma ara verdim.*”

K4: “*Yüz yüze eğitim yaptığımız zamanlarda maske ile derse girmek zorunda kalıyoruz. Tabii ki kullanmaya devam edeceğiz ama sıcak havalarda ve derste sunum yaparken oldukça zorluyor. Bu durumla mücadele etmeye çalışıyorum.*”

K6: “*Ders dönemini uzaktan online olarak işledik. Sunumları biz yapıyorduk, internet gidebiliyordu bazen internetten dolayı hiç derse giremediğimde oluyordu. Durmadan bir kesinti olduğu için çok verimli de geçmiyordu.*”

K7: “*SMMM sınavına hazırlanırken yüksek lisans eğitimime başladım. Sınava çalışırken, yüksek lisans derslerini de aynı anda yürütmeye çalışıyorum ama bu durum beni oldukça zorluyor.*”

K8: “*7 ay kadar ailemin yanına gidemedim. Otobüsle giderken bir şey olur mu, olursa bağımsızlığım güçlü mü diye çok düşündüm ama gitmeye cesaretim olmadı. Sadece bu durumla başa çıkamadım.*”

K9: “*Derslerimiz farklı günlere dağıldı. Haftada 3-4 gün derslere girmekte ve sunum hazırlamakta zorlanıyorum. Bazen akşam yemeklerine önem vermiyorum. Uykuma daha az zaman ayırıyorum. Vaktim çok sınırlı yetişemiyorum. Yapmam gereken sorumluluklarımla başa çıkamadığımı hep düşünüyorum. Çünkü bir düzen içerisinde değilim.*”

Bu verilere dayanarak öncelikle Covid-19 salgınının yayılması, erasmus programının olması bir katılımcının hayalini etkilediği, diğer katılımcının ise 7 ay boyunca ailesini görmemesine neden olduğu söylenebilir. Bir katılımcı SMMM stajına ara vererek kızına bakmış ve uzaktan online olarak eğitim alan katılımcıların internet kesintisine çözüm bulamadıkları, sınıfta bazı kişilerin maske takmaması virüs bulaşır mı sorusunu düşündürmüş ve çalışma temposunun fazla olduğu katılımcının da zamanı yetiştirememesi ile başa çıkamadığı tespit edilmiştir.

Katılımcılara “*COVID 19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, hayatınızda kontrol edebildiğiniz zorluklar nelerdir?*” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “*Yapılabilecek aktiviteler olmadığı için verimli ders çalışmadığım zamanlar oldu. Arkadaşıma gittim film izleyerek, yürüyüş yaparak kendimi toparladım. Eğer bunları yapmamış olsaydım evde yalnız yaşayan birisi olarak dört duvar arasında toparlanacağımı sanmıyordum aksine daha da bunalebilirdim.*”

K3: “*Derslerimizin bazılarını uzaktan bazılarını yüz yüze yaptık. Sakin bir ortam olmayınca online derslerimi etkilemiş oldu. Evde sunum hazırlarken çocuğum hem dikkatimi dağıtıyor hem de onunla ilgilenmemi istiyor. Sürekli anne bırak diyor. Tüm bunları kontrol ettiğimi düşünüyorum.*”

K4: “Her ne kadar yüz yüze eğitimi daha verimli bulsam da bazı zamanlarda online eğitim bana fırsat oluşturuyor. Uzaktan da olsa eğitim alabiliyorum. Eğer hocalarımız online olarak ders yapmasaydı benimde sürekli olarak Bucak’a gelmem zor olabilirdi. O yüzden online eğitimle bu zorluğu kontrol edebildiğimi söyleyebilirim.”

K5: “Bucak’ta ailemle birlikte yaşadığım için yüz yüze eğitim olduğunda ya da online eğitime geçildiğinde bu gibi zorlukları daha kolay kontrol edebildim. Başka şehirde yaşasaydım Bucak’a gelip gitmek ve kalacak yer ayarlamakta sıkıntı yaşayabilirdim.”

K6: “İlk uzaktan online olarak ders yaptığımızda etkili olarak derslere katılım sağladım. Tez döneminde de COVID 19 sürecinin arkasına sığınmadım. Düzenli ve planlı olarak ilerlemeye devam ettim.”

K8: “Okulda olduğumuz süreçte kesinlikle maske takmak, sosyal mesafeyi korumak, dezenfektan kullanmak, çok fazla insanlarla temas etmemek gibi bazı önlemleri yerine getirmememiz gerekiyordu. Bu süreçte hep birlikte bunu kontrol edebildiğimize inanıyorum.”

K9: “Ders başlamadan son 5 dakikaya kadar sunumlarla uğraşıyorum. Ne kadar yorgun olsam da çabalıyorum. Ders süresinin de biteceğini düşünerek motive oluyorum. Sınırlı vaktimde hayatımı yetiştirebildiğim kadar kontrol ediyorum.”

Katılımcıların görüşleri değerlendirildiğinde uzaktan online yapılan dersin, yüz yüze eğitime göre daha az verimli olduğunu ortaya çıkarırken bazı katılımcılar online eğitimi fırsat olarak bulmuş, bazıları ise evde ders ortamı olmadığını belirtmiştir. Bucak’ta yaşayan öğrencilerin alınan öğrenim kararlarına daha çabuk uyum sağladığı ve bu durumu kontrol edebildiği gözlemlenmiştir.

Katılımcılara “COVID 19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, her şeyin üstesinden geldiğini düşündüğünüz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Danışmanımla birebir görüşmek her zaman daha iyi ve verimli oluyordu. Ama görüşme sağlayamadığımda kendi kendime bir çözüm aramaya çalışmaya başlıyorum. Tezim ve araştırma makalemde nereden başlamam gerektiğini ve nasıl ilerlemem gerektiği ile ilgili kendi başıma üstesinden gelebildiğimi düşünüyorum.”

K2: “Sunumlarımı başarılı hazırladım. Seminerimi sıkıntısız bir şekilde hazırladım. Dersle ilgili konuların başarıyla üstesinden gelmeye çalıştım ve geldim.”

K4: “Aynı şekilde iş ve eğitim hayatımın üstesinden gelmem diyebilirim İşyerinde çalışırken birçok işi ben yaptığım için bir taraftan okuldayken bile işi idare etmeye çalışıyorum. Bilgisayar üzerinden bağlantı alabiliyor ya da telefondan iletişim kurabiliyorum. Bir hafta izin aldım şuan işime internet ile uzaktan bağlanıyorum. Ama izin almamış olsam bile okula geldiğimde işime uzaktan devam ediyorum. Kalan vakitlerimi derslerime ayırıyorum. Yüksek lisans eğitimimde de bazen uzaktan eğitimle devam ediyorum bu şekilde üstesinden geliyorum.”

K5: “Ders dönemim henüz tamamlanmadı ve girdiğim sınavlarda başarılıyım. Stres yaptığım birçok şeyin üstesinden geliyorum. Stres yapıyor olmam o derslere olan ilgimi artırdı.”

K6: “Bu dönemde tezimi ilerlettim ve 1 tane makale yazdım. Okula yakın bir yerde oturduğum için okula daha fazla gidebildim. Otobüse binmem gerekmedi ve herhangi bir sağlık sorunuyla karşılaşmadım. Bunların üstesinden geldiğimi düşünüyorum.”

K8: “Bu zamana kadar COVID 19 virüsüne yakalanmadım. Sınıfımızda test sonucu pozitif çıkan kişilerde var. Yüz yüze eğitim hayatım devam ederken sağlığımla ilgili bir problem yaşamamış olmam benim için her şeyin üstesinden gelmem demektir.”

K9: “Vizelerimiz bitti. Sınavlarım güzel geçti. Bu dönemden ne kadar psikolojik olarak etkilensem de, yorgun olsam da sadece ben değil herkesin bu şekilde olduğunu düşünerek kendimden güç alıyorum. Her şeyin üstesinden geldiğim an tam olarak başardığım andır bu yüzden tam olarak her şeyin üstesinden geldiğimi düşünmüyorum.”

Araştırmaya katılan öğrencilerin verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde büyük bir çoğunluğun her şeyin üstesinden gelmek soruna verdikleri cevaplar sunum ve vizeleri başarılı bir şekilde tamamlamaktır. Tez döneminde olan katılımcıların danışmanları ile olan iletişimsizliği ise öğrencinin kendi çözümünü oluşturmasına sebep olurken bir tez dönemindeki katılımcının ise okula yakın yerde yaşamasının danışmanı ile görüşmesi ve iletişim kurması tezini ilerletmesine artı olarak makale yazmasına fırsat oluşturduğu, bu durumun da özgüvenini artırdığı gözlemlenmiştir.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminde, kontrolünüz dışında gelişen olaylara öfkelendiğiniz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Okulda ki arkadaşlarımızın maske takmaması ya da sunum yapıyorum diye maskeni çıkarması benim kontrolüm dışında olan bir şey bu durumlara fazlasıyla öfkeleniyorum ama uyarı yapması gereken kişi ben değildim bu yüzden bir şey söylemiyordum.”

K2: “Covid-19 döneminde genellikle her şeyi son güne bırakıyorum ve bu durumu genel olarak hiç sevmem yani üzerimde bir boş vermişlik var. Kendime sinirleniyorum, öfkeleniyorum.”

K3: “Bilgisayarımı düşürdüm ve kırıldı bu yüzden tezimi yazamıyorum. Covid-19 döneminde daha çok stresli olduğumuz için mi bilmiyorum ama bu duruma oldukça sinirlendim.”

K5: “Online olacak sınavların yüz yüze sınav yapılmasına öfkelenim. Plansız olarak aksamları şu saatte dersiniz var gibi verilen haberlere sinirleniyorum. Dersin bir saati olmalı ve herkes ona göre hazır olmalı diye düşünüyorum.”

K6: “Ders döneminde bazı hocaların Covid-19 salgınını bahane ederek derslere gelmediğini düşünüyorum. Yüz yüze eğitim kararı alındıysa, öğrenciler de okula geliyorsa bunun için bir masrafımız oluyor ve en azından hocalarında o derse girmesi gerektiğini düşünüyordum. Bazı hocaların derse hiç gelmemesine öfkeleniyordum.”

K7: “Bazı şeyler yolunda gitmiyorsa buna sinirlenebilirim mesela bir arkadaşımız Covid-19 virüsü olduğu için derse gelemedi onun yerine başka birinin konu anlatması gerekiyordu ama o kişi konu anlatmayı kabul etmedi ve bu da benim kontrolüm dışında ama herkes sorumluluk bilincinde olmalı. Hoca ne söylüyorsa ona göre hareket etmelidir.”

K8: Okuldaki bazı arkadaşlarımızın hasta olduğunda bunu sakladıklarını düşünüyorum. Hasta insanların bu durumu saklaması virüsü daha da yayabilir. Ben burnum tıkanıp diye test yaptıran birisiydim bilinçli davranıyorum. Başkalarının bilinçsiz davranmasına fazlasıyla öfkeleniyorum.

K9: “Uzaktan eğitime geçtiğimizde derslerime katılım sağlamak için aldığım 2 gün iznimi, işyerim iptal etti ve tam zamanlı çalışmaya geçmek zorunda kaldım. İşyerinde online olarak derslerime giriyordum ama verim alamadım çok yoruluyordum. Planladığım gibi gitmediği için öfkelenim.”

Katılımcıların vermiş olduğu cevaplar incelendiğinde online yapılacak olan sınavların yüz yüze yapılması, hocaların virüsü bahane edip okula gelmemesi, testi pozitif çıkan öğrencinin sunum yapamaması ve sıranın aksatılması, işyerinin vermiş olduğu izni online eğitime geçildiğinde iptal etmesi, yapılması gereken sorumlulukların son güne bırakılması, maske takmayan sınıf arkadaşlarının olması ve virüse yakalanma stresi öfkelenilen durumlar arasında olmuştur.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminde, başarmak zorunda olduğunuz şeyleri düşündüğünüz durumlar nelerdir? ” diye sorulduğunda katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Geçen yıl ders dönemini verimli bir şekilde tamamlamak istiyordum şimdi beni yönlendiren bir kişi olmuyor danışmanıma ulaşamıyorum ve tez dönemimi nasıl tamamlayacağımı düşünüyorum ama yapabileceğim hiçbir şey olmadığı için kendim başarmak zorundayım.”

K2: “Eğer okulum yaşadığım ilde olup, hocalarımla daha fazla görüşme ve iletişim kurma imkânım olsaydı, Seminer ve tez haricinde 1-2 tane çalışma yapmak isterdim. Ama şuan böyle bir durumun içinde olmadığım için şuan seminer ve tezimi başarıyla tamamlamak zorunda olduğumu düşünüyorum.”

K3: “ İnsanların içinde konuşma fobim var ve yüksek lisans yaparken sunum yapmamız gerekiyor. Bunu atlattığımı düşünürken, bazen online olarak sunum yapmanın zor olacağını ve bunu başarmam gerektiğini düşünüyordum. İster istemez stresli oluyordum. Bu dönemde tez dönemine geçtim. Hocamla iletişim kopukluğu olduğu için tez kurallarını nasıl öğreneceğimi ve tezimi nasıl yazacağımı çok düşünüyorum ve bunları başarmak zorundayım diye düşündüğüm oluyor.”

K4: “Lisansüstü eğitimimi bitirmek istiyorum zor olsa da başarmalıyım. Yüksek lisans eğitimimi sadece iş hayatım için değil akademik başarı içinde istiyorum. İş hayatımın yanında eğitimimde kaliteli ve yüksek olmasını, yüksek lisansımı tamamladıktan sonra doktora da başlamak, okulda öğrendiğim bilgileri iş hayatımda da bütünleştirerek, bilgilerimi birebir uygulamak ve sunmak istiyorum. Eğer bunları yapmazsam sıradan bir hayatım olacağını düşündüğüm için başarmak zorundayım.”

K5: “Hayatımın planını bozmadan, işimi aksatmadan ders dönemimi başarıyla tamamlamak zorundayım. Yoksa kariyerli yaşamım olmayabilir.”

K6: “Covid-19 salgınına rağmen tezimi başarıyla tamamlamak istiyorum. Bu dönemde tehdit unsuru çok fazla ama fırsatta sağlıyor. Çünkü okulda lisans öğrencileri olmadığı için danışman hocamla daha fazla tezim hakkında bilgi alabiliyorum. Çabalarımın karşılığını alarak mezun olmak zorundayım. Tüm emeklerimin boşa gitmesini istemem, kimse istemez.”

K7: “Bir sorun çıkmazsa SMMM sınavına çalışmaya devam etmek ve stajıma başlamayı çok isterdim. Aynı zamanda lisansüstü öğreniminin ders dönemini başarıyla tamamlayarak, zamanında mezun olmam gerektiğini düşünüyorum.”

K8 (K): “Böylesine zor bir süreçte ailemizi yalnız bırakıyorsam ve kilometrelerce uzaklıktan Bucak’a geliyorsam, harcadığım vaktin, masrafların karşılığını da verip ders ve tez dönemini başarıyla bitirmek zorundayım diye düşünüyorum.”

K9: “ Dönemimi başarıyla tamamlamak ilk önceliğim. Bunun için yoğun bir çaba harcıyorum. Umarım emeklerim boşa çıkmaz ve başarabilirim.”

Araştırmaya katılan görüşmecilerin verdikleri cevaplar incelendiğinde hepsinin ortak noktası olan bu zorlu süreçte lisansüstü öğrenimlerini başarılı şekilde tamamlamak ve emeklerinin karşılığını almak istemeleri olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, zamanınızı nasıl kullanacağınızı kontrol edebildiğiniz durumlar nelerdir?” diye sorulduğunda bazı katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Zamanımı nasıl kullanacağım dair hiçbir kontrol sağlayamıyorum. Çünkü Covid-19 döneminden önce sabah 08:30- 09:00 gibi uyanan ve akşam 22:00-23:00 gibi uyuyan bir kişiydim. Günüm verimli geçiyordu. Covid-19 döneminde benim için zaman kavramı ortadan kalktı. Ne zaman uyuduğumu ne zaman uyandığımı kontrol edemiyorum. Tez yazmaya hiç odaklanamadım haftanın 3-4 gününü boş geçirdim. Spor salonu açıldığı zaman spora başladım ve sabah erken uyanarak spora gidiyorum. Sonra tezime ve yapmam gereken sorumluluklarıma odaklanıyorum. Zamanımı bu şekilde kontrol altına alabildim.”

K2: “Ben bu süreçte zamanımı çok fazla kontrol edemiyorum. Çünkü yasak çok erken başlıyor ve bu saatler içerisinde benim işimdeki görevimi de tamamlamam çok mümkün değildi. Aktivite yapmama zaman kalmıyor. Motivasyonum düşüyor bu sebepler de doğrudan derslerime yansıyor. Ama ben gibi bu süreçten herkes geçiyor ve bir şekilde yapmamız gereken sorumlulukları geçen zaman içerisinde kontrol etmeye çalışıyoruz. İşim ve eğitimimde yapmam gereken sorumluluklarım olarak zamanımı harcıyorum.”

K3: “Aslında normalde zamanım yetiyordu ama bu dönemde evde çocuğuma da ben bakmak zorundayım. Bir şeyler yazabilmek için ya çocuğumun uyumasını bekliyorum ya da çizgi film izleme saatini bekliyorum. Bu süreçte zamanı bu şekilde kontrol ediyorum.”

K4: “Zamanım hiç yetmiyor diyebilirim hem iş hem okul. Mesela bir günü anlattığımda sabah saat 09:00’dan, 19:00’a kadar çalışma hayatım oluyor. Hemen eve gelmek zorundayım online

derslerime hazırlanmak ve odaklanmak zorundayım. Hiç dinlenmeye zamanım kalmıyor. Ama bir şekilde zamanı kontrol edebiliyorum.”

K5: “Zamanımı sadece yüz yüze derse geldiğimde kontrol edebiliyorum. Ders saatimiz belli oluyor ona göre işyerimden izin alıyorum. Planlı olarak ilerlemiş oluyorum. Ders çıkışında çok geç olmamışsa işime devam edebiliyorum. Plansız olan derslerimde zamanımı kontrol edemiyorum. Yapacağım şeyler ertelenmiş oluyor.”

K6: “Covid-19 döneminde yapılabilecek herhangi bir aktivite olmadığı için evde derslerime, tezime daha fazla zaman ayırabiliyorum. Aynı zamanda Covid-19 döneminde 2 tane makale çalışması yapma imkânım oldu. Dışarı çıkabilseydim belki farklı bir şekilde zamanımı boşa harcayarak, makale yazamayacaktım.”

K7: “Günün büyük bir bölümü evdeyim ve evde nasıl verimli işler yapabilirsem kontrol edebiliyorum zamanımı. Benim eşim e-ticaret yapıyor ona yardım ediyorum veya fatura kesiyorum. SMMM sınavına çalışıyorum. Derslerimde ki sunumlarıma hazırlanıyorum. Evde eşimde çalışma içerisinde olduğu için bende onunla birlikte çalışabiliyorum. Belki tek olmadığım için zamana uyum sağlayabiliyorum.”

K8: “Hocalarımız çok anlayışlı dersi kaçta yapmamız gerektiğini, ne zaman müsait olduğumuzu sorarak ders saatlerini ona göre belirliyorlar. Bende ona göre kendi planımı oluşturabiliyorum. Planlı olarak ilerlediğimde zamanımı daha çok verimli kullanıyorum.”

K9: “Zamanımı yeterince verimli geçiriyorum çünkü sabah işe gidiyorum. Akşam geldiğimde derslerimle ilgileniyorum. Hafta sonu kursa gidiyorum. Boş vaktim hiç yok. Daha fazla zamana ihtiyacım bile olabilir. Tüm günlerde ne yapacağım hep belirli olduğu için aynı rutini tekrarlıyorum.”

Katılımcıların verdikleri cevaplar incelendiğinde çalışanların belli bir düzende uyandığı ve sorumluluklarını yaptıklarını ama zamanı yetiremedikleri söylenebilir. Bir işte çalışmayan katılımcıların ise evde daha çok bunalmış ve aktivite yapma ihtiyacında buldukları, bir katılımcının ise Covid-19 sürecini fırsata dönüştürerek makale çalışmasını bitirdiği gözlemlenmiştir. Katılımcıların çoğunluğu planlı olarak ilerlerken bazıları zamanının yeterince verimli olmadığını ve kontrol edemediğini belirtmiştir.

Katılımcılara “Covid-19 dönemi lisansüstü öğreniminizde, üstesinden gelemeyeceğiniz kadar biriktiğini hissettiğiniz problemler nelerdir?” diye sorulduğunda katılımcıların konu ile ilgili görüşleri şunlardır;

K1: “Erasmus ile yurt dışına gitme hayalim tamamen bitti. Doktora yapabilirsem belki böyle bir şansım tekrar olabilir ama doktorayı kazanamazsam eğitim için böyle bir şansım olmayacak. Covid-19 bu durumu çok kötü etkiledi. Okulumun kütüphanesi çok geniş kapsamlı değil. Araştırma yapabilmem için Burdur’da ya da Antalya’daki kütüphanelere gitmem gerekiyor. Gitmekte ve geri gelmekte çok sıkıntı yaşadığım için bir kere gidebildim. Özel bir aracım olmadığı için bu benim üstesinden gelebileceğim bir şey değil.

K2: “Benim gibi herkesin problemleri oluyor ama benim üstesinden gelemeyeceğim bir problemim olduğunu düşünmüyorum.”

K3: “Bu dönemde tezimde yeterince kaynak bulabileceğimi sanmıyorum. Çünkü Bucak’ta ve okul kütüphanemizde yeterince kaynak yok. Burdur kampüsteki kütüphanede olabilir ama benim oraya otobüsle gitmem bu dönemde aileme ve bana sıkıntı çıkaracak. Atıflarda birinci kaynağa ulaşmam için kütüphaneye gitmem gerekiyor bu durumdan çok zorlanıyorum ve şuanda üstesinden gelemeyeceğimi düşünüyorum. Umarım bu süreçten hızlı bir şekilde çıkarız.”

K4: “Lisansüstü eğitimime başlamamla birlikte sorumluluklarım artı ve işyerimdeki işlerime yetişemiyorum. Derslerime iyi odaklanırsam üstesinden gelemeyeceğim bir şey olamaz.”

K5: “Üstesinden gelemeyeceğim bir problemim yok.”

K6: “Ders dönemindeyken bazı hocalarıma sınav ve sunumlar hakkında bilgi almak için iletişime geçmeye çalıştım ama ulaşamadım ulaşamıyordum. Bu durumun üstesinden gelemedim.”

K7: “Sunumlar çok fazla üst üste olursa bu durum beni zorluyor. Şuan için denk getirmemeye çalışıyorum. Ama 3-4 dersin sunumu aynı haftaya denk gelirse yetiştirme ve zaman açısından problem yaşayacağım. Üstesinden gelemeyebilirim.”

K8: “Son zamanlarda artan vaka sayıları ve sınıf arkadaşlarımızdan bazılarının da test sonuçlarının pozitif çıkması benim üstesinden gelebileceğim bir şey değil. Böyle bir durumun içinde olmak stres seviyemi artırmış oluyor.”

K9: “İlk zamanlarda okula otobüsle gelip giderken çok tedirgindim ama bu benim için sorun olmaktan çıkarak zamanla bu duruma alıştım. Uzaktan eğitim beni daha fazla zorluyor. Bu kadar zorlanacağımı sanmıyordum. Çok fazla yoğun iş hayatım olduğu için ders dönemimi tamamlayabilecek miyim diye düşünüyorum. Yazmam gereken seminer ödevim, sınavlarım ve iş hayatım var. Bunların hepsini bir anda yürütemeyeceğimi ve zamanımın yetmeyeceğini sürekli düşünmek, en büyük problemlerim arasındadır.”

Katılımcıların cevaplarına bakıldığında üstesinden gelinemeyecek sorunlarının olmadığını belirtenler haricinde, tez döneminde olan öğrencilerin kütüphaneye toplu taşıma araçlarıyla gitmek istememesi ve kaynak sıkıntısının ortaya çıktığını göstermektedir. Bazı katılımcıların işlerine devamlılık sağlaması ve birçok sunumlarının aynı haftaya denk gelirse zaman sıkıntısının büyüyeceği ve zorluk oluşturmasıyla bu durumun stresinin başa çıkılmaz olacağını göstermektedir. Son olarak Covid-19 döneminin başında online eğitime geçiş yapılmasıyla bazı ders hocalarına ulaşamaması, sınav hakkında bilgi edinilmemesine ve öğrencinin sınav haftasında stres seviyesinin artmasına neden olmuştur.

6. SONUÇ

Yapılan araştırmada muhasebe ve finansal yönetim alanında yüksek lisans eğitimi alan öğrencilerin Covid-19 döneminde yaşadıkları stres kaynaklarının neler olduğu incelenmiştir. Görüşmeler sonucunda katılımcıların genellikle bu süreçte stres kaynağının sınıf arkadaşları tarafından uyulması gereken basit kurallara (maske takmak, sosyal mesafeyi korumak) uymamaları ve sorumluluk bilincinde olmamaları dikkat çekmektedir.

Çalışmada genel olarak tüm katılımcıların ortak noktası uzaktan online eğitimin verimsiz, yüz yüze eğitimin daha çok verimli geçtiğini ifade etmiştir. Covid-19 sürecinde bazı katılımcılar danışmanlarına ulaşamamış ve iletişim kuramamıştır. Bu durum katılımcının kendi çözüm yolları aramasına sebep olurken aynı zamanda ders ve tez döneminde stres yaşamalarına da sebep olmuştur.

Uzaktan eğitim ile ders yapıldığında gerek buldukları konum gerekse internet altyapılarının zayıflığı ile ders sırasında gerçekleşen internet kesintisi katılımcıların derse tekrar konsantre olmalarını etkilerken ayrıca stres yaşamalarına da neden olmuştur.

Okulun bulunduğu şehirde yaşayan katılımcılar, başka ilden ve otobüse binmek zorunda kalan katılımcılara göre daha rahat ve virüsün bulaşma etkisinden uzak olduğunu düşünmelerine sebep olmuştur. Ancak otobüs ile yüz yüze eğitime gelen öğrencilerin kalabalık ortamda bulunmaları Covid-19 olma kaygısını oluşturmuş kendilerini daha stresli hissetmişlerdir.

Bir işte çalışan katılımcılar, çalışmayan katılımcılara göre daha yoğun olduklarını ve bazı planlarını ertelediklerini, bazılarının ise yetiştiremediklerini ortaya çıkarmıştır. Bir işte çalışmayan katılımcıların kendilerine zaman ayırması daha kolay olmuş ve derslerine motive olacakları bir aktivite yaptıkları ortaya çıkmaktadır. Genellikle tüm katılımcıların lisansüstü öğrenimin parçası olan ders, sunum, sınav, seminer, tez gibi sorumluluklarını yetiştirmeye çalıştıkları ve başarıyla tamamlamak istedikleri sonuçları elde edilmiştir.

KAYNAKÇA

Aşçı, Ö.- Hazar. G - Kılıç, E.- Korkmaz, A. (2015), “Üniversite Öğrencilerinde Stres Nedenlerinin ve Stresle Başa Çıkma Biçimlerinin Belirlenmesi”, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8(4), ss.213-232.

Bayar, B. D. - Can, S. Y. - Erten, M. - Ekmen, M. (2020), “Covid-19 Pandemi Sürecinde Üniversite Öğrencilerinin Depresyon ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesi”, Paramedik ve Acil Sağlık Hizmetleri Dergisi, 2(1), ss.12-25.

Bekci, İ.- Apalı, A. - Bozcu, M. (2019), “Muhasebe Meslek Elemanlarında Stres Faktörünün İşten Ayrılma Niyeti Üzerindeki Etkisi: Muğla İli Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (34), ss.104-123.

Çölgeçen, Y. - Çölgeçen, H. (2020), Covid-19 Pandemisine Bağlı Yaşanan Kaygı Düzeylerinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, Turkish Studies, 15(4), ss.261-275.

Durna, U. (2006), “Üniversite Öğrencilerinin Stres Düzeylerinin Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 20(1), ss.319-343.

Eskin, M.-Harlak, H.-Demirkıran F.-Dereboy Ç. (2013). “Algılanan Stres Ölçeğinin Türkçeye Uyarlanması: Güvenilirlik ve Geçerlik Analizi”, Yeni Symposium Journal, 51(3), 132-140.

Er, H. - Kaya, M. (2014), “Sosyal Bilgiler Öğretmen Adaylarının Stres Kaynaklarının Belirlenmesi”, Cumhuriyet Uluslararası Eğitim Dergisi, 3(2), ss. 1-15.

Göksu, Ö. - Kumcağız, H. (2020), “Covid-19 Salgınında Bireylerde Algılanan Stres Düzeyi ve Kaygı Düzeyleri”, Electronic Turkish Studies, 15(4), ss.463-479.

Güçlü, N. (2001), “Stres Yönetimi”, Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, 21(1), ss.91-109.

İnanç, N. - Savaş, H. A. -Tutkun, H. - Herken, H.- Savaş, E. (2004), “Gaziantep Üniversitesi MedikoSosyal Merkezi’nde Psikiyatrik Açısından İncelenen Öğrencilerin Klinik ve Sosyo-Demografik Özellikleri”, Anadolu Psikiyatri Dergisi, 5(4), ss.222-230.

Kara, D. (2009), “Eğitim-Öğretim Yaşantısında Stres Yaratan Faktörler ve Aile Özelliklerine Göre Öğrencilerin Stresle Başa Çıkma Davranışlarının İncelenmesi”. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (22), ss.255-263.

Kaya, M, Alım, M. (2015), “Coğrafya Öğretmenlerinin Stres Kaynakları”, Doğu Coğrafya Dergisi, 20(34), 171-186.

Kulu, M- Özsoy, F.- Gürler, E.- Özbeyli, D. (2021), “COVID-19 Salgınının Dış Hekimleri Üzerinde Yarattığı Gelecek Kaygısı Ve Stresin Değerlendirilmesi”, Pamukkale Tıp Dergisi, 14(1), ss.103-112.

Özgan, H.- Balkar, B. - Eskin, M. (2008), “Eğitim Fakültesi Öğrencileri Tarafından Sınıfta Algılanan Stres Nedenleri ve Kişisel Değişkenlerin Strese Olan Etkisi”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 7(24), ss.337-350

Yıldız, K. (2018), “Eğitim Fakültesi Öğrencilerinin Zaman Yönetimi ve Stres Algılarının İncelenmesi”, Sakarya University Journal of Education, 8(3), ss.80-99.

Yıldırım, A. - Şimşek, H. (2018), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara.