



ISSN: 2717 – 7009

İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

JOURNAL OF BUSINESS ACADEMY

Cilt / Volume : 4
Sayı / Issue : 3
Yıl / Year : 2023



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4

Sayı:3

2023

Vol.4

No.3

www.isakder.org

DERGİ HAKKINDA

İşletme Akademisi Dergisi, İşletme alanındaki profesyonellere akademik katkı sağlayan, sektörel uygulamalara katkı sağlayan teorik ve uygulama arasında köprü olan, İşletme alanlarında ulusal ve uluslararası karşılaştırmaları inceleyen MAKALELER yer almaktadır.

İşletme Akademi Dergisi'nin yayın kapsamında Muhasebe, Finansman, Bankacılık, Stratejik Yönetim ve Örgütsel Davranış, Üretim Yönetimi ve Pazarlama, Uluslararası İşletmecilik, Sayısal Yöntemler çalışmaları yer almaktadır.

ABOUT THIS JOURNAL

The publication of the Journal of Business Academy; there are works that examine the national and international comparisons in the fields of business management, which provide academic contributions to professionals in the business management, and provide a bridge between the theoretical and practical contributions that contribute to sectoral practices.

Journal of Business Academy; publishes double-blind reviewed papers covering issues relevant to: Accounting, Finance and Banking, Strategic Management and Organizational Behaviour, Production Management and Marketing, International Business.

EDİTÖR / EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Seyhan Çil Koçyiğit editor@isakder.org

YAYIN KURULU / BOARD OF EDITORS

- Assoc. Prof. Agim MAMUTI, Mother Teresa University, Macedonia
Prof. Dr. Akyay UYGUR, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Ayşe PAMUKÇU, Marmara Üniversitesi, Türkiye
Doç. Dr. Bora ŞENYİĞİT, King's College, USA
Prof. Daniela FESCHİYAN, Regional Center for Distance Learning, Bulgaria
Prof. Dr. Derviş BOZTOSUN, Kayseri Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU, Marmara Üniversitesi, Türkiye
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR, TBMM, Türkiye
Prof. Dr. Ganite KURT, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Selma MEYDAN UYGUR, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye
Doç. Dr. Semra AKSOYLU, Kayseri Üniversitesi, Türkiye
Prof. Supriti MISHRA, International Management Institute, India
Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye

ABSTRACTING & INDEXING

[DRJI | Directory of Research Journals Indexing](#)

[RI-ROOTINDEXING](#)

[ResearchBib - Academic Resource Index](#)

[ISI | International Scientific Indexing](#)

[Eurasian Scientific Journal Index](#)

[SCRIBD](#)

[General Impact Factor](#)

[ICI Index Copernicus International](#)



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4 Sayı:3 2023 Vol.4 No.3

www.isakder.org

Hakem Kurulu

- Prof. Dr. ACAR, Durmuş, Süleyman Demirel Üniversitesi, durmusacar@sdu.edu.tr
Prof. Dr. AKARÇAY, Vural, İstanbul Ticaret Üniversitesi, vakarçay@ticaret.edu.tr
Prof. Dr. AKARÇAY ÖĞÜZ, Ayça, Marmara Üniversitesi, aakarçay@marmara.edu.tr
Prof. Dr. AKAY, Hüseyin, İzmir Demokrasi Üniversitesi, huseyin.akay@idu.edu.tr
Prof. Dr. AKDOĞAN, Nalan, Başkent Üniversitesi, nalanakdogan@hotmail.com
Prof. Dr. AKTAŞ, Rafet, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, rafetaktas@gmail.com
Prof. Dr. ALAGÖZ, Ali, Selçuk Üniversitesi, aalagoz@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. ALKİBAY, Sanem, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, sanem.alkibay@hbv.edu.tr
Prof. Dr. ARIKBOĞA, Dursun, Yeditepe Üniversitesi, dursun.arikboga@yeditepe.edu.tr
Prof. Dr. ARSLAN, Mehmet, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, mehmet.arслан@hbv.edu.tr
Prof. Dr. ARSOY, Aylin, Uludağ Üniversitesi, aporoy@uludag.edu.tr
Prof. Dr. ARZOVA, S. Burak, Marmara Üniversitesi, burakarzova@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ASLAN, Ümmühan, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, uaslan40@gmail.com
Prof. Dr. ASLAN, Sinan, Marmara Üniversitesi, saslan@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ATAMAN GÖKÇEN, Başak, Marmara Üniversitesi, bataman@marmara.edu.tr
Prof. Dr. AYANOĞLU, Yıldız, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr
Prof. Dr. AYDINTAN, Belgin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, belgin.aydintan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. AYPEK, Nevzat, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, nevzat.aypek@hbv.edu.tr
Prof. Dr. AZALTUN, Murat, Yalova Üniversitesi, mazaltun@gmail.com
Prof. Dr. BALSARI, Çağnur, Dokuz Eylül Üniversitesi, cagnur.kaytmaz@deu.edu.tr
Prof. Dr. BANAR, Kerim, Anadolu Üniversitesi, kbanar@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. BAŞAR, Ayşe Banu, Anadolu Üniversitesi, abbasar@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. BEKÇİ, İsmail, Süleyman Demirel Üniversitesi, ismailbekci@sdu.edu.tr
Prof. Dr. BEZİRCİ, Muhammet, Selçuk Üniversitesi, mbezirci@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. BOYLU, Yasin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yasin.boylu@hbv.edu.tr
Prof. Dr. BOZTOSUN, Derviş, Kayseri Üniversitesi, dboztosun@kayseri.edu.tr
Prof. Dr. BÜYÜKMİRZA, Kamil, Atılım Üniversitesi, kamil.buyukmirza@atilim.edu.tr
Prof. Dr. CAN, Ahmet Vecdi, Sakarya Üniversitesi, acan@sakarya.edu.tr
Prof. Dr. CÖMERT, Nuran, Marmara Üniversitesi, nurancomert@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ÇETİN, Ayten, Marmara Üniversitesi, acetin@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ÇİL, Burhan, İstanbul Gelişim Üniversitesi, bcil@gelisim.edu.tr
Prof. Dr. ÇÜRÜK, Turgut, Çukurova Üniversitesi, tcuruk@cu.edu.tr
Prof. Dr. DALKILIÇ, Fatih, Dokuz Eylül Üniversitesi, fatih.dalkilic@deu.edu.tr
Prof. Dr. DOĞAN, Selen, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi, sdogan01@ohu.edu.tr
Prof. Dr. DOĞAN, Zeki, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi, zdogan@ohu.edu.tr
Prof. Dr. DERAN, Ali, Tarsus Üniversitesi, alideran@mersin.edu.tr
Prof. Dr. ELMACI, Orhan, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, oelmaci@gmail.com
Prof. Dr. ERCAN, Metin Kamil, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, metin.ercan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. ERDOĞAN, Melih, Anadolu Üniversitesi, merdogan@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. ERDOĞAN, Nurten, Anadolu Üniversitesi, nerdogan@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. ERER, Mert, Marmara Üniversitesi, merer@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ERGÜN, Ülkü, Dokuz Eylül Üniversitesi, ulku.ergun@deu.edu.tr
Prof. Dr. ERHAN, Deniz Umut, Başkent Üniversitesi, duerhan@baskent.edu.tr
Prof. Dr. ERSEN CÖMERT, Çağla, Marmara Üniversitesi, caglaersen@marmara.edu.tr
Prof. Dr. ERTAŞ, Fatih Coşkun, Atatürk Üniversitesi, fatihcoskun.ertas@atauni.edu.tr
Prof. Dr. FESCHİYAN, Daniela, Regional Center for Distance Learning, Bulgaria, d.feschiyan@gmail.com
Prof. Dr. GÖNEN, Seçkin, Dokuz Eylül Üniversitesi, seckin.gonen@deu.edu.tr
Prof. Dr. GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, Uludağ Üniversitesi, umitgucenme@uludag.edu.tr



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4 Sayı:3 2023 Vol.4 No.3

- Prof. Dr. GÜNEŞ, Recep, Malatya İnönü Üniversitesi, recep.gunes@inonu.edu.tr
Prof. Dr. GÜRDAL, Kadir, Ankara Üniversitesi, kadirkurdal@ankara.edu.tr
Prof. Dr. GÜVEMLİ, Batuhan, Trakya Üniversitesi, batuhanguvemli@trakya.edu.tr
Prof. Dr. HALICI, Ali, Başkent Üniversitesi, ahalici@baskent.edu.tr
Prof. Dr. HASSAN, Azize, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, azize.hassan@hbv.edu.tr
Prof. Dr. HATUNOĞLU, Zeynep, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, zhatunoglu@hotmail.com
Prof. Dr. KARACA, Süleyman Serdar, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, suleymanserdar.karaca@gop.edu.tr
Prof. Dr. KARACAER, Semra, Hacettepe Üniversitesi, semra@hacettepe.edu.tr
Prof. Dr. KARAPINAR, Selahattin, İstanbul Üniversitesi, selahattin.karabinar@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. KARASIOĞLU, Fehmi, Selçuk Üniversitesi, fehmi@selcuk.edu.tr
Prof. Dr. KARCIOĞLU, Reşat, Atatürk Üniversitesi, rkarci@atauni.edu.tr
Prof. Dr. KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval, Anadolu Üniversitesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. KARGİN, Mahmut, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, mahmut.kargin@cbu.edu.tr
Prof. Dr. KESKİN BENLİ, Yasemin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yasemin.benli@hbv.edu.tr
Prof. Dr. KORKMAZ, Sezer, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, sezer.korkmaz@hbv.edu.tr
Prof. Dr. KURT, Ganite, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ganitekurt@gmail.com
Prof. Dr. KÜÇÜKKOCAOĞLU, Güray, Başkent Üniversitesi, gurayk@baskent.edu.tr
Prof. Dr. MEYDAN UYGUR, Selma, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, selma.meydan@hbv.edu.tr
Prof. MISHRA, Supriti, International Management Institute, India, mishrasupriti@imibh.edu.in
Prof. Dr. ÖNCE, Saime, Anadolu Üniversitesi, sonce@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, ozbirecikli@mku.edu.tr
Prof. Dr. ÖZERHAN, Yıldız, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yildizozerhan@gmail.com
Prof. Dr. ÖZKAN, Azzem, Erciyes Üniversitesi, azzem@erciyes.edu.tr
Prof. Dr. ÖZKUL, Fatma, Bahçeşehir Üniversitesi, fatma.ozkul@eas.bau.edu.tr
Prof. Dr. ÖZTÜRK, M. Başaran, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi, mbozturk@ohu.edu.tr
Prof. Dr. ÖZTÜRK, Zekai, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, zekai.ozturk@hbv.edu.tr
Prof. Dr. ÖZÜDOĞRU, Haşim, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, hasim.ozudogru@hbv.edu.tr
Prof. Dr. PAMUKÇU, Ayşe, Marmara Üniversitesi, apamukcu@marmara.edu.tr
Prof. Dr. PAMUKÇU, Fatma, Marmara Üniversitesi, fpamukcu@marmara.edu.tr
Prof. Dr. PELİT, Elbeyi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, elbeyipelit@aku.edu.tr
Prof. Dr. SAGLAM ARI, Güler, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, guler.saglam@hbv.edu.tr
Prof. Dr. SEVİM, Şerafettin, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, serafettin.sevim@dpu.edu.tr
Prof. Dr. ŞAHBAZ, Ramazan Pars, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, pars.sahbaz@hbv.edu.tr
Prof. Dr. TANSEL ÇETİN, Ayşe, Yalova Üniversitesi, aysetanselcetin@gmail.com
Prof. Dr. TEKSEN, Ömer, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, omerteksen@mehmetakif.edu.tr
Prof. Dr. TEKTÜFEKÇİ, Fatma, Dokuz Eylül Üniversitesi, f.tektufekci@deu.edu.tr
Prof. Dr. TUNCA ÇALIYURT, Kıymet, Trakya Üniversitesi, kiymetcaliyurt@trakya.edu.tr
Prof. Dr. TÜRK, Zeynep, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, zeynepturk@osmaniye.edu.tr
Prof. Dr. UÇMA UYSAL, Tuğba, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, utugba@mu.edu.tr
Prof. Dr. USUL, Hayrettin, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, hayrettin.usul@ikcu.edu.tr
Prof. Dr. UYAR, Süleyman, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, suyar@akdeniz.edu.tr
Prof. Dr. UYGUR, Akyay, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, akyay.uygur@hbv.edu.tr
Prof. Dr. UZAY, Şaban, Erciyes Üniversitesi, suzay@erciyes.edu.tr
Prof. DR. YALÇINER, Kürşat, İstanbul Gelişim Üniversitesi, kyalciner@gelisim.edu.tr
Prof. Dr. YAYLI, Ali, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ali.yayli@hbv.edu.tr
Prof. Dr. YAZICIOĞLU, İrfan, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, irfan.yazicioglu@hbv.edu.tr
Prof. Dr. YÜKÇÜ, Süleyman, Dokuz Eylül Üniversitesi, suleyman.yukcu@deu.edu.tr
Doç. Dr. AKSOY, Emine Ebru, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, emine.aksoy@hbv.edu.tr
Doç. Dr. AKSOYLU, Semra, Kayseri Üniversitesi, aksoylu@kayseri.edu.tr
Doç. Dr. AKTEPE, Cemalettin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, c.aktepe@hbv.edu.tr



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4 Sayı:3 2023 Vol.4 No.3

- Doç. Dr. ALTINÖZ, Mehmet, Hacettepe Üniversitesi, maltinoz@hacettepe.edu.tr
Doç. Dr. ANIL KESKİN, Duygu, İstanbul Üniversitesi, danic@istanbul.edu.tr
Doç. Dr. ATILLA, E. Asuman, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, asuman.atilla@hbv.edu.tr
Doç. Dr. BAŞ, Mehmet, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, mehmet.bas@hbv.edu.tr
Doç. Dr. BAŞER, Furkan, Ankara Üniversitesi, furkan.baser@ankara.edu.tr
Doç. Dr. BAŞÇI, Eşref Savaş, Hitit Üniversitesi, esavasbasci@hitit.edu.tr
Doç. Dr. BOZDEMİR, Enver, Düzce Üniversitesi, enverbozdemir@duzce.edu.tr
Doç. Dr. CANKUL, Duran, Osmangazi Üniversitesi, dcankul@ogu.edu.tr
Doç. Dr. ÇITAK, Nermin, Marmara Üniversitesi, ncitak@marmara.edu.tr
Doç. Dr. DEMİRKOL, Ömer Faruk, Harran Üniversitesi, omerfarukd@hotmail.com
Doç. Dr. DURAN, Cengiz, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, cengiz.duran@dpu.edu.tr
Doç. Dr. EKİYOR, Aykut, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, aykut.ekiyor@hbv.edu.tr
Doç. Dr. ERYILMAZ, Selami, Gazi Üniversitesi, selamieryilmaz@gazi.edu.tr
Doç. Dr. GÖKSEL, Aykut, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, aykut.goksel@hbv.edu.tr
Doç. Dr. GÖKTEN, Soner, Başkent Üniversitesi, sgokten@baskent.edu.tr
Doç. Dr. GÜÇER, Evren, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, evren.gucer@hbv.edu.tr
Prof. Dr. GÜLCAN, Bilgehan, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, bilgehan.gulcan@hbv.edu.tr
Doç. Dr. GÜLER, Ender, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ender.guler@hbv.edu.tr
Doç. Dr. GÜNEY, Aysel, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, aysel.guney@bilecik.edu.tr
Doç. Dr. GÜNGÖR TANÇ, Şükran, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, sgungor@nevsehir.edu.tr
Doç. Dr. GÜZEL, Alper, Gazi Üniversitesi, guzel@gazi.edu.tr
Doç. Dr. KARĞIN, Sibel, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, sibel.kargin@cbu.edu.tr
Doç. Dr. KILIÇ, Gonca, Afyon Kocatepe Üniversitesi, kilicgonca@aku.edu.tr
Doç. Dr. KIYMETLİ ŞEN, İlker, İstanbul Ticaret Üniversitesi, ilksen@ticaret.edu.tr
Doç. Dr. KIZIL, Cevdet, İstanbul Medeniyet Üniversitesi, cevdet.kizil@medeniyet.edu.tr
Doç. Dr. KOÇ, Hakan, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, hakan.koc@hbv.edu.tr
Assoc. Prof. MAMUTI, Agim, Mother Teresa University, Macedonia, agim.mamuti@unt.edu.mk
Doç. Dr. OKAN GÖKTEN, Pınar, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, pınar.okan@hotmail.com
Doç. Dr. ÖNER KAYA, Emine, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, emine.oner@hbv.edu.tr
Doç. Dr. ÖZBEK, Cevdet Yiğit, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yigit.ozbek@hbv.edu.tr
Doç. Dr. ÖZDEMİR, Fevzi Serkan, TBMM, fsozdemir@gmail.com
Doç. Dr. ÖZDEMİR, Serkan, Bursa Teknik Üniversitesi, serkan.ozdemir@btu.edu.tr
Doç. Dr. ÖZTÜRK, Erkan, Kırklareli Üniversitesi, erkan.ozturk@klu.edu.tr
Doç. Dr. SUBAŞI, Şerife, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, serife.subasi@bilecik.edu.tr
Doç. Dr. ŞENYİĞİT, Bora, King's College, USA, senyigit@gmail.com
Doç. Dr. TANÇ, Ahmet, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, atanc@nevsehir.edu.tr
Doç. Dr. TEMİZKAN, Rahman, Osmangazi Üniversitesi, rtemizkan@ogu.edu.tr
Doç. Dr. TEMİZKAN, Pınar, Osmangazi Üniversitesi, sptemizkan@ogu.edu.tr
Doç. Dr. TOLON, Metehan, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, metehan.tolon@hbv.edu.tr
Doç. Dr. TOSUNOĞLU, Nuray, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, nuray.tosunoglu@hbv.edu.tr
Doç. Dr. TUĞAY, Osman, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, otugay@mehmetakif.edu.tr
Doç. Dr. UĞURLUEL ATAĞAN, Gülşah, Dokuz Eylül Üniversitesi, gulsah.ugurluel@deu.edu.tr
Doç. Dr. YANIK, Oktay, Yüksek İhtisas Üniversitesi, oktayyanik@yiu.edu.tr
Doç. Dr. YAŞAR, Şebnem, Dokuz Eylül Üniversitesi, sebnem.yasar@deu.edu.tr
Doç. Dr. YENİCE, Sedat, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, sedat.yenice@hbv.edu.tr
Doç. Dr. YILDIZ, Ayşe, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ay.yildiz@hbv.edu.tr
Dr. Öğr. Üyesi BAĞCI, Hasan, Yüksek İhtisas Üniversitesi, hasanbagci@gmail.com
Dr. Öğr. Üyesi DERYA BASKAN, Tuba, Kırıkkale Üniversitesi, tdbaskan@gmail.com
Dr. Öğr. Üyesi GÜNLÜK, Mehmet, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, mehmetgunluk@mu.edu.tr
Dr. Öğr. Üyesi KANDİL GÖKER, İ. Elif, Kırıkkale Üniversitesi, kandilelif@yahoo.com
Dr. Öğr. Üyesi TÜRK, Murat, Sağlık Bilimleri Üniversitesi, 1.muratturk@gmail.com
Dr. Öğr. Üyesi YÜKSEL, Filiz, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, filizyuksele@windowslive.com



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

2023, Cilt 4, Sayı 3
İçindekiler / Contents

Derleme Makalesi

Aile Şirketlerinde Denetim ve Aile Anayasasına Duyulan İhtiyaç Üzerine Bir İnceleme
A Review on the Need for Internal Audit and Family Constitution in Family Companies
Jale SAĞLAR, Bora TANRISINATAPAN
ss.222-238

Araştırma Makalesi

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine Göre Borsa İstanbul Grubu'nun 2021 Yılı Entegre Faaliyet Raporunun İçerik Analizi
Content Analysis of Borsa Istanbul Group's 2021 Integrated Annual Report According to The International Integrated Reporting Framework
Ali USLU
ss.239-256

Araştırma Makalesi

Birleşmiş Milletler (BM) Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Çerçevesinde Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlaması: BİST'e Kote Edilmiş Bazı Holding İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma
Sustainability Reporting in Turkey in The Framework of The United Nations (UN) Sustainable Development Goals: A Research on Businesses Registered in BIST
Dursun KELEŞ
ss.257-270

Araştırma Makalesi

Standardised Water Accounting in Türkiye River Basins: A Case Study of Konya Closed Basin
Türkiye Nehir Havzalarında Standartlaştırılmış Su Muhasebesi: Konya Kapalı Havzası Örneği
Merve ÖZ, Yunus CERAN
ss.271-283

Vak'a Analizi Makalesi

Güneş Enerjisi Vak'a Analizi
Solar Energy Case Study
Süleyman YÜKÇÜ, M. Yılmaz İÇERLİ
ss.284-290

Araştırma Makalesi

Kalite Maliyetlerinin İşletme Verimliliğine Etkisi: Mobilya Üretim İşletmesinde Bir Uygulama
The Impact of Quality Costs on Company Productivity: An Application in Furniture Manufacturing Company
Hürü KARABULUT, İlker KEFE
ss.291-310

[Araştırma Makalesi](#)

Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Kullanılarak Muhasebeleştirilmesi: Ampul Üretim Örneği

Calculation of Production Costs According to Turkish Accounting Standards (TAS) and Accounting Through Draft Chart of Accounts Compatible with Financial Reporting Standards: Light Bulb Production Sample Case

Özlem Koçakoğlu

ss-311-327

[Araştırma Makalesi](#)

Kamu Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Malmquist İndeksi ile Finansal Performansının Değerlendirilmesi

Financial Performance Evaluation of Public Oral and Dental Health Centers with Malmquist Index

Hasan BAGCI

ss.328-338

[Araştırma Makalesi](#)

Temiz Enerji, Sürdürülebilir ve BIST Endeksleri Arasındaki İlişkilerin Analizi: TVP-VAR Yaklaşımı

Analysis of the Relationships Among Clean Energy, Sustainability, and BIST Indices: TVP-VAR Approach

Asuman ERBEN YAVUZ

ss.339-354

[Araştırma Makalesi](#)

Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ile Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Investigation of the Relationship Between Distrust in Health Systems and Data Management in the Digital Health Environment

Dilek USLU

ss.355-366

[Araştırma Makalesi](#)

The Moderator Role of Perceived Organizational Support in the Relationship between Abusive Management and Work Alienation in Hotel Businesses

Otel İşletmelerinde Örgütsel Destek Algısının, İstismarcı Yönetim ve İşe Yabancılaşma İlişkisindeki Düzenleyici Rolü

Ayşegül ACAR

ss.367-383

[Araştırma Makalesi](#)

Yetenek Fabrikası Modeli: Özel Okullarda Bir Araştırma

The Talent Factory Model: A Research in Private Schools

Ömer Emre ARSLAN

ss-384-396

[Araştırma Makalesi](#)

Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Türkiye-Rusya ve Türkiye-Ukrayna Dış Ticaretine Etkileri

Effects of Russia-Ukraine War on Türkiye-Russia and Türkiye-Ukraine Foreign Trade

Ata KAHVECİ

ss.397-412

[Araştırma Makalesi](#)

Mobil Sosyal Medyada Viral Pazarlama Kullanımı Bağlamında Müşteri Satın Alma Niyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi

Investigation of Factors Affecting Customer Purchase Intention in the Context of Viral Marketing Use in Mobile Social Media

Görkem Erdoğan

ss.413-424

[Araştırma Makalesi](#)

Restoran Menülerindeki Vejeteryan Öğelerin Tüketici Davranışına Etkisi

The Effect of Vegetarian Items in Restaurant Menus on Consumer Behavior

Nagehan Dilara YILDIRIM, Gonca GÜZEL ŞAHİN

ss.425-442



Aile Şirketlerinde Denetim ve Aile Anayasasına Duyulan İhtiyaç Üzerine Bir İnceleme*

Doç. Dr. Jale SAĞLAR

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
jsaglar@cu.edu.tr, www.orcid.org/0000-0001-7152-9807

Bora TANRISINATAPAN

Baş Denetçi ve Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dr. Öğrencisi
boratanrisinatapan@yahoo.com, www.orcid.org/0000-0002-8218-1073

Özet

Yönetim fonksiyonlarının bir ailede ya da bir grupta toplandığı şirketlere aile şirketi denilir. Aile şirketleri genel itibari ile KOBİ olarak faaliyete başlamakta, zamanla büyük şirket statüsüne gelmekte, hatta halka açılarak şirketler topluluğunun bir parçası da olabilmektedir. Ancak, yönetim kademesinde aile üyelerinin yer alması, aile içi olumsuzlukların yönetim sürecine olumsuz yansımaları aile anayasası ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ayrıca işletmelerde iç denetim eksikliğinin gelen verilerin zamanında ve doğru olarak gelmesini, hatta doğru şekilde işlenmesini de olumsuz etkilediği bilinmektedir. Bu çalışmada temel amaç, aile işletmelerinde aile anayasasına duyulan ihtiyacı belirlemek ve iç denetim faaliyetlerinin aile işletmeleri üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Aile İşletmeleri, Aile Şirketleri, Aile Anayasası, İç Denetim.

Makale Gönderme Tarihi: 16.12.2022

Makale Kabul Tarihi: 15. 08. 2023

Önerilen Atıf:

Sağlar, J., Tanrısınatapan, B. (2023). Aile Şirketlerinde Denetim ve Aile Anayasasına Duyulan İhtiyaç Üzerine Bir İnceleme, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 222-238.

*Bu çalışma Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırlanan Yüksek Lisans tezi temel alınarak hazırlanmıştır.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 222-238

DOI:10.26677/TR1010.2023.1279

Dergi web sayfası: www.isakder.org



A Review on the Need for Internal Audit and Family Constitution in Family Companies

Doç. Dr. Jale SAğLAR

Çukurova University, Economics and Administrative Sciences,
jsaglar@cu.edu.tr, www.orcid.org/0000-0001-7152-9807

Bora TANRISINATAPAN

Çukurova University, Institute of Social Sciences, Sosyal Bilimler Enstitüsü
boratanrisinatapan@yahoo.com, www.orcid.org/0000-0002-8218-1073

Abstract

Companies in which management functions are consolidated in a family or a group are called the family business. Family businesses often start to operate as SMEs, become larger companies over time, and even go public to become a part of the group of companies. However, the family members' presence in the steering community and the harmful effects of family conflicts on the management process disclose the need for a family constitution. Furthermore, it is known that the lack of internal audits of businesses harms the timely and correct receipt of the data and even the correct processing. This study aims to determine the need for a family constitution in family businesses and to disclose the impact of internal audit activities on family businesses.

Keywords: Family Companies, Family Businesses, Family Constitution, Internal Audit

Received: 16. 12. 2022

Accepted: 15.08.2023

Suggested Citation:

Sağlar, J., Tanrısinatapan, B. (2023). A Review on the Need for Internal Audit and Family Constitution in Family Companies, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 222-238.

1. GİRİŞ

Bir işletmenin kuruluş sürecinde, yönetim kademelerinde ve işlem süreçlerinde aile üyelerinin yer alması o işletmenin “Aile İşletmesi” ya da “Aile Şirketi” olarak adlandırılmasına neden olmaktadır. Literatürde çokça tartışılan aile işletmeleri bazı kaynaklarda özel bir işletme türü olarak tanımlanmakta ve açıklanmaktadır (Duh ve diğerleri; 2010:473). Literatürde yer alan çok çeşitli ve farklı tanımlamalar aile işletmelerinin kuruluş, kültürel özellikler, faaliyetlerini yürüttüğü sektör ve işletmeyi kuran girişimci açısından çeşitlilik göstermektedir (Demircioğlu, 2020:3; Öz Aktepe, 2021:87). Aile işletmelerinin bütün özelliklerini bir arada tutan geniş bir tanımlama ile ailenin mirasının parçalanmasını engellemek amacıyla (Arıkan, 2004:298), girişimci bir veya daha fazla aile üyesi tarafından (Öz Aktepe, 2021:87) kurulan, aile üyelerinin yönetimin en üst yönetim kademelerinde görev aldığı (Demircioğlu, 2020:4), yöneticinin aynı zamanda ailenin maddi ihtiyaçlarını karşılamakta olduğu, alınan kararlarda aile bireylerinin önemli ölçüde etkisinin olduğu ve aileden minimumda ikinci neslin de istihdam edildiği (Arıkan, 2004:298) şirketlerdir. Aile içi değerlerin şirkete yansımaları, örgüt kültürünün oluşması ve süreklilik vurgusu, şirketin aile mirası olarak görünmesi ve aile üyeleri tarafından sahiplenilmesi, şirkete ait özel bilgilerin aile içinde kalması ve bu nedenle oluşan rekabet avantajı, şirket yönetiminin kuşaklar arası haleflik niteliği ile aktarılması, etkili liderlik, devamlılık ve uzun dönemde var olmaya odaklılık, aile şirketleri için avantaj olarak görünmektedir (Demircioğlu, 2020:4; Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2018:39). Bu avantajların yanında bazı dezavantajların olması da beklenen bir durumdur. Aile üyeleri ile işletme arasında ortaya çıkan çıkar çatışmalarının mevcut işletme değerlerini zedelemesi veya bu değerlerin oluşumuna imkan vermemesi, yönetim kademelerine yapılan atamalarda tecrübeden ziyade aile üyeleri arasında adaletsizce atamalar yapılması, aile üyelerinin değişime karşı direnmesi, aile içi çatışmaların ortaya çıkmasının kuşak çatışmalarının başarı ve sürdürülebilirliğin önüne geçmesi ve kurumsallaşma sürecini sekteye uğratması, kültürün olumsuz yansımaları aile işletmelerinin dezavantajları olarak sıralanmaktadır (Demircioğlu, 2020:4; Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2018:39).

Aile şirketi denilince genelde akla çoğunluk hisselerin aynı grupta ya da ailede toplandığı anonim ya da limited şirketler gelir. Aslında aile işletmesi kavramındaki temel ayırım noktası işletmenin çoğunluk hissesinin bir aileye ait olup olmadığı değil yönetim faaliyetlerinin yürütülme biçimi ile bu konudaki yetkilerin aile bireyleri ya da belirli bir grup arasında toplanıp toplanmadığıdır. Diğer bir ifade ile bir şirkette hisse yapısı ne olursa olsun, yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde eğer bir aile yahut da bir grubun ağırlığı söz konusu ise, böyle işletmeler aile şirkettir (İlter, 2001: 10). Burada özellikle vurgulanması gereken konu aile şirketlerinin yönetiminde aynı aileden üyelerin de olabileceği gibi aynı aileden olmasa da belirli bir gurubun şirketi yönetiyor olması da o şirketin aile şirketi olarak tanımlanmasını sağlayacaktır. Aile şirketleri genel itibariyle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme(KOBİ) kapsamındaki işletmelerden oluşmaktadır. Türkiye’de faaliyette bulunan KOBİ olarak değerlendirilen işletmelerin %95’i aile şirkettir (Aydın ve Eroğlu; 2011: 15). Aile şirketlerinde ortaklık yapılarını görebilmek için kuruluş şekillerine bakmak gerekir. Kuruluş şekilleri bakımından aile şirketleri dört bölümde incelenebilir (Turğay, 2013:9);

- Aile büyüğü çoğunluk hisseyi kendisinde tutar ve yasalar nedeniyle çekirdek aile üyelerine hisseleri dağıtır.
- İki kardeş bir araya gelir ve ağırlıklı hisseleri alırlar. Geri kalan hisseleri yasal zorunluluk nedeniyle yine çekirdek aile üyeleri ile paylaşırlar.
- Aile üyeleri çoğunluk hisseleri elinde tutar, işi bilen ya da başka sebeplerden dolayı o işte olması gereken stratejik ortak olarak ve yine yasal zorunluluk nedeniyle sayıyı tutturmak için çekirdek aile üyelerine hisseler verirler
- İki farklı aile şirketi stratejik bir ortaklık nedeniyle bir araya gelirler ve yeni bir şirket

kurallar

Aile işletmelerinin yapısal özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Bilgin, 2007: 20-22; Karpuzoğlu, 2001: 12; Alayoğlu, 2003; 17-29; Yolaç ve Doğan, 2011: 85):

- şirkette çalışanlar genellikle aile üyeleridir ve kişilerin aile içi statüleri şirketteki statülerini belirler, aile üyelerinin çalışma saatleri esnekler
- aile kültürü şirket kültürünü oluşturur ve ailenin beklentileri şirketin de temel beklentisidir, hatta kurucu ortak işletmeyi aileyi yönettiği gibi yönetmektedir.
- işletmenin bütçe beklentileri ailenin beklentilerine göre oluşturulur,
- genellikle üst düzey yöneticiler aile üyelerinden oluşur, hata yapıldığında her hangi bir yaptırım uygulanmaz
- kurucu aile üyesi işletme ile duygusal bir bağ kurmakta ve zaman zaman mantıklı karar verememektedir.
- işletme sahibi üst düzey pozisyonlara sevdiği ve güvendiği aile üyelerini getirmektedir,
- önemli olaylar aile üyeleri ile hemen paylaşılmakta, aile üyeleri dışındaki yetkililerle daha geç paylaşılmaktadır,
- yönetim gücünün ailenin dışına çıkmaması için halka arz ya da aile dışından bir ortağa çekimser bir duruş sergilemektedirler,
- işletmenin hayatına devam edebilmesi için ikinci ve üçüncü neslin gelecekteki yöneticiler olacağı varsayılır ve buna göre eğitim alırlar.
- İşletme içi terfilerde yaş ve cinsiyet önemli bir etkidir.

Yukarıda sıralanan unsurlar aile şirketlerindeki yapılandırmaya ışık tutmaktadır. Aile şirketlerinde hâkimiyet aile üyelerine ait olduğundan kurumsal bazı hususlar göz ardı edilmekte, bu da şirket içi kontrolleri azaltmaktadır. Ayrıca, ailenin yönetimine hâkim olduğu bu şirketlerde, aile ile ortaklık ve yönetim iç içe geçmektedir ve bu bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir (Akdoğan; 2000: 31). Kardeşler, kuzenler hatta kardeş eşleri arasında aile içinde yaşanan sıkıntılar işyerine de yansiyabilmektedir. Bununla beraber girişimci aile üyesinin başlattığı serüven ikinci kuşağın da şirkete dahil olmasıyla büyüyerek hisselerin mevcut aile bireyleri arasında küçük parçalara bölündüğü bir yapı halini alır. Kuşak sayısının artmasıyla farklı alanlarda iş yapmak isteyen ortaklar (aile bireyleri) artacak, aile büyüdükçe küçülen hisseler olsa da yönetim yine birkaç aile bireyinde toplanacaktır.

Yıllar içerisinde hisselerin küçük parçalara bölünmesi yönetim konusunda işleri zorlaştırır da ve dezavantajlı bir durum gibi görünse de, aile şirketlerinde genel anlamda aile bireylerinin tüm şahsi finansal güçleri ile şirketin arkasında durması bu dezavantajlı durumu avantajlı duruma çevirecektir. Bu da bize mevcut sermayenin kayıtlı görünen sermayeden çok farklı olduğu sonucuna götürecektir. Şirket özvarlığının aile serveti ile eş tutulması karmaşası da kuvvetle muhtemel buradan gelmektedir. Bu yaklaşım çoğu zaman doğru bir yaklaşım gibi görünse de son zamanlarda şirketi iflas eden ama kişisel servetini bir şekilde koruyabilen örnekler de az değildir.

Çalışmanın temel amacı aile işletmelerinde denetim mekanizmasındaki aksaklıkları belirlemek ve son zamanlarda yoğunluk bir şekilde önerilen aile anayasasını teorik olarak tartışmaktır.

2. AİLE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİM YAKLAŞIMI

Aile Şirketleri'nde başarılı bir şirket için ideal yönetim şeklinde karşılıklı güven, uyum ve dürüstlük büyük önem taşımaktadır (Fassler ve Baskin, 2018). Söz konusu bu unsurlara

uyulduğu sürece şirket çalışanlarının ve ailenin diğer çalışan üyelerinin memnuniyet düzeyleri artacaktır. Fassler ve Baskin'a göre (2018) aile işletmelerinde kuruluş esnasında yönetimde aile bireyleri vardır ve tüm yönetsel faaliyetler bu aile üyeleri tarafından karşılanmaktadır. Zamanla, dış etkenler dikkate alınmaya başlayacak ve işletme için en doğru kararın alınması ağırlık kazanacaktır.

Yapılan bir araştırmada aile şirketlerinin birçoğunda görülebilecek, yönetim yaklaşımı olarak ortak karakteristik özellik diyebileceğimiz maddeler şöyle sıralanmaktadır (Alayoğlu, 2003; 17-29):

- Aile şirketlerinde işin uzmanları ile yerine getirilmesi genellikle şirket belirli bir büyüklüğe ulaştığında ve aile üyeleri yetersiz kalmaya başladığında gündeme gelmektedir. Bu durumda da dışarıdan bir profesyoneli bulmak yerine genellikle uzak akrabalarından saygılı, sadık ve aileye aidiyet duygusu yüksek birisi tercih edilmektedir.
- Aile şirketlerinde kurucu aynı zamanda yönetim kurulu başkanıdır. Şirket sahibi kişi genel müdür görevinde bizzat bulunması gerektiğini düşünmektedir. Bu görevi ancak sağlığı bozulduğunda bir başkasına devretmeyi düşünmektedir.
- Yönetici aranırken ailede en sevilen ve güvenilen kişiler değerlendirme kapsamına alınmaktadır. Üst düzey pozisyonlar için de bu kişiler değerlendirilmektedir.
- Aile büyüğünün aldığı kararlara tam uyulmaktadır. Kararları sorgulanmamakta, karşı bir fikir sunulduğunda saygısızlık olarak nitelendirilmektedir. Bu yüzden ağırlıklı olarak ikinci nesil pasifize olmuştur ve görüşlerine değer verilmez. Bu konu aynı zamanda aile şirketlerinin uzun ömürlü olmama sebeplerinden birisidir.
- Şirketin geleceğini ilgilendiren kararlar profesyonel düzenlenmeyen aile içi toplantılarda alınmaktadır. Kararlar alınırken konunun uzmanları işin içerisine dahil edilmez. Her hangi bir analize ihtiyaç duyulmadan tamamen aile üyelerinin alacağı karara bağlı kalınarak ilerlenmektedir.
- Aile şirketlerinde genellikle kurumsal şirketlerde bulunan kurumsal bir organizasyon yapısı yoktur. Yetki ve sorumluluk sınırını kan bağı, yaş, ilişkiler ve cinsiyet belirlemektedir. Aile üyeleri ve çalışanlar için kurumsal bir şirkette bulunması gereken görev tanımı, unvan ve yetki sınırı gibi hususlara dikkat edilmez. Şirket sahibi kendisi olmadığında işlerin yürümeyeceğini düşündüğü için tatile çıkmak istemez, önemli kararların çoğu da bu şirket sahibi tarafından verilmektedir.
- Aile yapısındaki her hangi bir değişiklikte şirketin organizasyon yapısı da değişmektedir. Aileye yeni katılan birisi olduğunda veya belirli sebeplerle aileden biri ayrıldığında şirketin yönetim yapısı değişmektedir.

Sciaccia ve diğerleri (2014:133) çalışmalarında aile işletmelerinde yönetime geçen nesil ilerledikçe yönetici ile işletme arasındaki duygusal bağın azaldığını vurgulamaktadır. Bu durum ilerleyen nesillerin yönetim tarzını değiştirmekte ve yönetimde uzmanların da yer almasına neden olmaktadır. Şu anda Türkiye'de holdingleşen pek çok kuruluşun başlangıcı aile şirketi olarak kurulmuştur. Şu anda en üst yönetim bir aile üyesinde olsa da alt kademelerde uzmanlaşma ve kurumsallaşmanın arttığı gözlenebilmektedir. Burada aile işletmesinin uzun ömürlü olmasını aile içinde yönetim veraseti ile ilgili stratejiler belirlemektedir (Sharma ve diğerleri, 1997:4). Burada Sharma ve diğerleri (1997:4) yönetim veraseti ile ilgili kararların işletmeyi etkileyen aile değerlendirmelerinden ve dikkate alınacak alternatiflerin seçiminden de etkilenmektedir. Aile ilişkileri ve ailenin aile dışı yöneticilerin rolünü nasıl algıladığı da kararları ve kontrol mekanizmasını da etkilemektedir. Bu etki bakış açısında göre olumlu ya da olumsuz olabilmektedir.

3. AİLE ŞİRKETLERİNİN MUHASEBE YAPISI

Muhasebe süreci temel olarak belgeye dayalı finansal işlemlerin finansal tablolara dönüşüm sürecidir. Şirketle ilgili finansal bilgiler finansal tablolarla dış paydaşlara bilgi sunarken muhasebe sürecinden geçen finansal bilgiler işletme içine yönelik olarak iç paydaşlara daha detay bilgi vermektedir. Bu anlamda muhasebe süreci finansal işlemlerin kaydedilmesiyle beraber, şirket yönetiminin karar almasını sağlayacak finansal bilgilerin ve şirketin finansal pozisyonunu göstermek amacıyla performans raporlarının hazırlanmasını kapsayan süreçlerin tamamıdır (Eser, 2019, 33). Bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tablolar ise bu sürecin çıktılarıdır. Muhasebe süreci finansal verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, finansal tablolar halinde raporlanması, hatta bu verilerin analiz edilip yorumlanması sürecidir. Yönetim sürecinde alınan kararlar da muhasebe süreci içerisinde elde edilen verilere dayanılarak alınmaktadır. Bu sistemin doğru ve güvenilir bilgiler üretebilmesi sisteme girilecek olan verilerin doğru olmasıyla mümkün olabilmektedir.

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler muhasebe bilgi ve kayıtlarının, doğru ve güvenilir olup olmadıklarını araştırmak, kayıt ve belgelerdeki hata, hile ve yolsuzluk ihtimallerini incelemelerinde göz önünde bulundurmaları zorundadır. (Ulutaş, 2007:52) Bu bağlamda aile şirketlerinde iç denetim mekanizmalarının oluşturulması ya da bağımsız denetim hizmetinin alınması bu departmanın kontrolünü de kolaylaştıracaktır. Burada dikkat çekilmek istenilen nokta aile üyeleri ya da yöneticiler dışında çalışanlar tarafından yapılan hileler iç kontrol tarafından engellenebilecek ya da ortaya çıkarılabilecektir. Fakat aile üyeleri ya da üst düzey yöneticilerin yaptığı hileleri önlemek ya da tespit etmek zor olacaktır. Bu yüzden bağımsız dış denetim hizmetinin alınması aile şirketi açısından bir şeffaflaşma isteğinin de göstergesi olacaktır. Dolayısıyla aslında aile şirketlerinde muhasebe yapısındaki iyileştirmenin başlangıcının şeffaflaşma ve hesap verebilirlik ilkesine uyumdan geçeceğini söylemek yanlış olmaz. Şeffaflaşmadan kasıt ticari sır niteliğindeki bilgilerin dışındaki diğer bilgilerin üçüncü şahıslara uygun bir yol ile duyurulması ile mümkün olacaktır. Halka açık olmayan şirketler açısından bu bilgilerin duyurulması ülkemizde çok yer bulmasa da bununla ilgili başlangıç diyebileceğimiz yasal düzenleme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu olmuştur.

6102 sayılı TTK'nın taslak halinde, anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve merkezi yurt dışında bulunan şirketler ile şirketler topluluklarının finansal tablolarının, faaliyet raporunun, kar dağıtımına ilişkin genel kurul kararının, denetçi görüşü ve buna ilişkin genel kurul kararının, Ticaret Sicil Gazetesinde ve internet sitesinde yayınlanması zorunlu tutulmuştur. Ancak bu madde daha sonra tasarıdan kaldırılmıştır.

Hesap verebilirlik ilkesi gereğince şirket ortaklarının önce bir birlerine daha sonra da menfaat sahiplerine belirlenen ilke ve kurallara uyduğunu göstermesi gerekir. Tabii bu konuda daha da önemlisi şirket açısından finansal tabloların alınan kararlar neticesinde doğruluğuna makul bir güvence verilmesidir. Bunun için de şüphesiz ki bağımsız dış denetim önemli bir amaca hizmet edecektir.

Bunun için şirkette mevcut bir muhasebe bilgi sisteminin var olması büyük bir önem arz etmektedir. Eser'e göre (2019:42), muhasebe bilgi sisteminin şirketlerin bilgi ihtiyaçlarını karşılaması için bilginin bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir ve zamanında ulaşması ile mümkün olacaktır. Muhasebe bilgi sisteminin doğru raporlama yapabilmesi için iki konunun önemli olduğu düşünülmektedir. Bunlardan birincisi verilerin sisteme doğru bir şekilde girilmesi, diğeri de bu verilerin doğru bir şekilde analizini sağlayacak muhasebe alt yapısının olmasıdır. Verilerin sisteme doğru bir şekilde girilmesi ancak bu verilerin bilgi ve tecrübe bakımından donanımlı kişiler tarafından girilmesi ile mümkün olur. Bunu sağlamanın tek yolu ise muhasebe departmanında mesleki açıdan donanımı yüksek, doğru, dürüst ve ilkeli insanlar

çalıştırmak. Burada ilkeli olmaktan kasıt aileden gelecek her hangi bir baskıya göğüs gerip mesleğin gerektirdiği dürüstlikle çalışma prensibine dayanmaktadır. Aile şirketlerinde aile üyelerinin hesap verebilirlikten uzak davranışları ilgili şirketlerde çalışan meslek mensuplarını zor durumda bırakmakta, üçüncü şahıslara açıklamakta zorluk çekecekleri kayıtlar yapmalarına sebep olmaktadır. Konuyu somutlaştırmak adına örnek verilecek olursa; şirket ortaklarından bir tanesinin açıklama yapmadan verdiği her hangi bir fatura ya da çek muhasebe çalışanın ilgili kaydı açıklamasız bir şekilde yanlış yapmasına sebep olacaktır. Çalışanın sorgu suali ya yanlış anlaşılıp “sen bana hesap mı soruyorsun?” ile sonlanacak ya da “ben daha sonra ne olduğunu söyleyeceğim” ile geçirilecektir. Bu gibi durumlarda sistem içerisine yapılan böyle kayıtlar neticesinde sistemin doğru bilgi üretmesi mümkün değildir. Dolayısıyla şeffaf ve hesap verebilir bir yapıda şirket ortağının muhasebe departmanına ulaştırdığı bir belge ile ilgili kaydın nasıl yapılacağına istinaden açıklayıcı bilgi vermesi, muhasebenin bu kaydı doğru yapması açısından elzemdir.

İkinci olmazsa olmaz denilen kısım da muhasebe alt yapısının uygunluğudur. Sisteme girilen bilgi ve belgeler her ne kadar düzgün girilmiş olursa olsun muhasebe altyapısı veya sistemi yönetimin analiz yapabileceği şekilde doğru rapor üretemeyecek durumdaysa vergisel anlamda yasal zorunlulukları bertaraf etmekten başka bir işe yaraması söz konusu olamayacaktır. İşte tam da burada aile şirketleri yöneticilerini bir karar verme noktasında yol ayrımı beklemektedir. Muhasebe birimi şirketin geleceğiyle ilgili kararların alınmasına fayda sağlayacak, uçağın istenilen noktaya sağ salim yetişmesine yardım eden, pilotunun önündeki gösterge paneli mi olacaktır yoksa yasal zorunluluktan öteye geçemeyecek midir?

Şirketler açısından baktığımızda nitelikli personel çalıştırmanın da etkin bir muhasebe sistemi altyapısına sahip olmanın da bir maliyeti olduğunu söylemek yanlış olmaz. Fakat bu konudaki çalışmalar da gösteriyor ki şirketlerin sürdürülebilirliği açısından düşünüldüğünde kurumsallaşma yönünde atılan bu adımların faydası tartışılmaz olacaktır.

4. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

İşletme içi finansal raporlamanın doğru ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi iç kontrol sisteminin amaçlarından biridir. Şirket varlıklarının korunmasını sağlamak, faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırmak, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğu güvence altına almak ve finansal verilerin güvenilir bir şekilde aktarımını sağlamak iç kontrol sisteminin amaçları olarak sıralanmaktadır. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve şirketin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen ve etkilenilen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir şirkette uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Dumanoğlu, 2005: 356).

Aile şirketlerinde iç kontrol sisteminin varlığı şirketin kurumsallık seviyesi göstergelerinden biridir. İç kontrol sistemlerinin var olduğu bir işletmede yazılı prosedürlerin ve ilkelerin varlığı kaçınılmazdır. Bu prosedürler şirket içerisinde alınan bir kararın kişilerden bağımsız kurallar yardımıyla alındığını gösterir. Bu durum aslında basit gibi görünse de şirket içerisinde şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından büyük bir rahatlık sağlar. Hem yöneticiler hem de çalışanlar tarafından, yazılı kuralların biliniyor ve uygulanıyor olması konforlu bir çalışma ortamı sağlayacaktır.

Buradaki konu aile tarafından aslında ailenin bir parçasıymış gibi iltimaslı davranılan üst düzey yöneticiler ile icracı aile üyeleri arasında geçmektedir. Bu konuyu derinlemesine incelemeden önce biraz iç kontrol sistemi ve dünya üzerindeki uygulamaları konusunda bilgi vermekte fayda olduğunu düşünüyoruz.

COSO modeli iç kontrol sistemini, sistemin kurulma amaçlarına göre tanımlamaktadır. Bu

tanıma göre iç kontrol sistemi şirket tarafından sunulan finansal raporlamanın güvenilirliğinin, varlıkların korunmasının, şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin, yasalar ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması amacıyla oluşturulan sistem iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmaktadır (Polat ve Güneş, 2019: 556): Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi - iletişim ve izleme. İzleme bileşeni iç denetimi içine alan bileşendir. İç denetim, üst yönetimin öncülüğünde ve üst yönetime bağlı olarak yerine getirilmektedir.

Özel sektöre yönelik olarak geliştirilen ve başlıca uygulama alanı bulan iç kontrol sistemi modelleri; COBIT, ESAC, SYSTRUST, COCO ve COSO modelleridir. COSO (the Committee of Sponsoring Organization) modeli belirtilen sorunları dikkate alması ve bütün kurumlar için uygulanabilir bir nitelikte olması nedeniyle en yaygın kullanılan model olmuştur¹ (Sağlar ve Tanrısinatapan; 2020: 94). İç denetimin en zayıf halkasını şirket yönetimi oluşturur. Aile şirketlerinde yönetimin ailenin belirli üyelerinde toplanması yönetim tarafından yapılacak hilelere karşı olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Bu ise ancak bağımsız ya da kamu denetçileri tarafından yapılan denetimlerin etkinliği ile bertaraf edilebilmektedir.

İç kontrol sistemi tüm şirketlerin kurumsallaşma aşamasında önemli bir adım olmuştur. Bu yüzden aile şirketleri de kurumsallaşma yolunda iç kontrol sistemlerini kurmalı ya da geliştirmelidirler. Kurumsallaşma yolundaki adımlardan biri kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesidir. Kurumsal yönetim ilkeleri 1990'lardan sonra meydana gelen ekonomik krizler sonrasında üst yönetimin şirket kaynaklarını kendi çıkarları amacıyla kullanımının önlenmesi ve ortak hakların korunması doğrultusunda ilk kez İngiltere'de 1992 yılında yayınlanan Cadbury Raporu ile gündeme gelmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri birbirinden kesin sınırla ayrılmayan adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ilkeye dayanmaktadır (Polat ve Güneş, 2019: 555). Adil; adaletle iş gören, adaletten, doğruluktan ayrılmayan, hakkı yerine getiren adaletli (TDK, Sözlük) anlamına gelmekte iken adillik kelimesi-adil olma durumu olarak açıklanmaktadır (TDK: Sözlük). İş yaparken adil olmak, adaletten ayrılmamak için önyargılardan uzak, herkese eşit mesafede olunurken, şirket içi kuralları, prosedürleri iyi bilmek gerekir. Tabii bunun için yazılı prosedürlerin de mevcut olması gerekecektir. Zaten yazılı prosedürlerin olmadığı yerde iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarından söz etmek mümkün olmayacaktır. Zira iç kontrol departmanının görevi bu prosedürlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi ve yönetim kuruluna raporlanması şeklinde olacaktır.

Sorumluluk kelimesini tanımlayacak olursak kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet almak diyebiliriz (TDK: Sözlük). Bu açıklamadan da görüleceği gibi işi yapan ya da kararı veren kişinin bu işin sonuçlardan doğan durumu, sorumluluğu da üstlenmesi manasına gelmektedir.

İç kontrol sistemi kapsamında yöneticilerin ve tüm çalışanların adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi kişilerden oluştuğu ortamlarda etkin bir iç kontrol mekanizmasının varlığından söz etmek çok da zor olmaz. Asıl soru ya da sorun iç kontrol sisteminin aile şirketlerinde nasıl oluşturulacağı konusudur ki genelde karşılaşılan sorun aile üyelerinin mevcut pozisyonlarında böyle bir mekanizmaya ya da benzerine ihtiyaç duymaması konusudur. Genelde aile üyeleri şirketteki kontrol noktalarının başında olduğu için bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duymazlar. Dolayısıyla iç kontrol mekanizmasındaki faaliyetler (kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme) bir aile üyesinde toplanmıştır. Aile üyesi yerini başka bir aile üyesine bırakana kadar bu kutsal görevin profesyonel bir çalışana

¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Beşinci Kısmında "iç kontrol sistemi" düzenlenmiştir. Kanunun 55.maddesine bağlı olarak çıkarılan İç Kontrol Standartları Tebliği ise COSO modelini olduğu gibi almıştır. Bu kanuna göre Türkiye'de Kamu idarelerinde COSO Modeline uygun iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale getirilmiştir.

geçmesi beklenmez. Aile işletmelerinin bireysel incelenmesinde tespit edilen bu durum Zor ve Merkan (2021:279)'nın çalışmasında da vurgulanmıştır. Zor ve Merkan çalışmalarında aile şirketlerinde genel olarak standart ölçülerden uzak ve resmi olmayan bir denetim sisteminin yaygın olduğu, profesyonel takip alışkanlığı, raporlama, planlama ve bütçeleme bilincinin oluşmadığı, denetim faaliyetlerinin tepe yönetimde bulunan aile bireylerinin kişisel tercihlerine göre şekillendiği vurgulanmıştır. Denetim alanında uzman kişilerden profesyonel bir denetim hizmeti genel olarak alınmamaktadır. Ancak ve ancak şirket hızlıca büyüyüp iş artık aile üyelerinin kontrol edemeyeceği noktaya geldiğinde böyle bir mekanizmaya ihtiyaç duyulduğu gözlenmektedir. Aslında bu durum çok da mantıksız değildir. Nihayetinde stokların, kasa ve bankanın, sabit kıymetlerin ve mevcut iş akışını etkileyecek diğer alanların aile üyeleri tarafından kontrol edildiği bir yapıda iç kontrol sistemi oluşturmak maliyet gibi gözükebilecektir. Şirketlerin büyümesi ile birlikte iç kontrol sisteminin gerekliliği ortaya çıkacaktır zira artık büyümeyle birlikte sistemin bir aile üyesi tarafından kontrol edilebilmesi mümkün olmayacaktır. Örneğin mevcut yapıda tek bir depoda bulunan stokun bir aile üyesi tarafından kontrolü kolayken büyümeyle birlikte birden fazla deponun bir aile üyesi tarafından kontrolü çok da mümkün olmayacaktır.

Bir aile şirketinde iç kontrol sistemi olsa bile iç kontrol sisteminin aile üyeleri tarafından atlatılması şüphesiz ki çok da zor olmayacaktır. Burada dış denetim yani bağımsız denetim mekanizmasının devreye girmesi bu atlatmanın önüne geçebilecek bir çözüm olarak düşünülebilir. Bağımsız denetim mekanizması haricinde bir de kamu denetiminin (vergi incelemesi v.s.) de atlatılması mümkün olmayacaktır ki bu incelemenin sonucu kuvvetle muhtemel bir cezai yaptırım ile son bulacaktır. Şirketlerin kendi kendilerini ihbar edip bir kamu denetimini ihtiyari olarak kabul etmeyecekleri varsayımı ile bu mekanizmaların çalışıp çalışmadığını görme açısından bağımsız denetimin en iyi yol olarak görüldüğünü söylemek galiba çok da yanlış olmaz. Tabi burada denetçinin bağımsızlığından, şüpheciliğinden, doğruluk ve dürüstlüğünden en ufak bir uzaklaşma olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde şirket ortaklarının ya da üst düzey yöneticilerin kontrolleri atlatmak için yaptıklarını tespit etmek mümkün olmayacaktır. İç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını kontrol etmek için ihtiyari bir kamu denetimine davet çıkarılmayacağını varsaysak da şirket patronlarının zaman zaman kendi şirket kamyonlarını şikayet ederek zabıta aracılığıyla irsaliye taşınıp taşınmadığını kontrol ettirdikleri de denetim çalışmalarını yaparken duyulan konular arasındadır. Aile işletmeleri bünyesinde iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki farkı belirlemek için Cadbury Raporu'na bakmak gerekmektedir. Cadbury raporuna göre(The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992: 3-4-47-48-50-51);

“Denetçiler (iç denetçiler) iç kontrol sisteminin etkinliğini ve durumunu incelemek ve düzenli raporlar hazırlamakla görevlendirilmiştir. Muhasebe uzmanları, şirket denetçileri ve temsilcileri, iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli kıstasları belirlemek ile görevlendirilmiştir.”

“İç denetçilere verilen bir diğer sorumluluk ise yönetimin iddialarını niteliklerine uygun bir şekilde denetime tabi tutmak ve sonuçları raporlamaktır. Raporlar ayrıntılı açıklama içermeli ve işin sürekliliği detaylı bir şekilde incelenmelidir. Yapılan ek raporlamalarda ise iç kontrol sistemi ve sürdürülebilirlik konularında mesleki tecrübeye dayanan tavsiyeler bulunmalıdır.”.

Buradan da anlaşılacağı gibi iç denetçi iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını gözlemler. Burada raporlanan taraf yine üst düzey yöneticiler olacağı için üst düzey yöneticilerin kontrolleri atlatmasının kontrolü ve raporlanması iç kontrol sistemi içerisinde çok da mümkün olmaz. Yönetimin denetimi ise bağımsız denetimle mümkün olmaktadır.

5. AİLE ŞİRKETLERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4.maddesinde(RG.26.12.2012/28509)

“Bağımsız Denetim “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”

olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma bakınca bağımsız denetim sürecinin sadece finansal tablo ve finansal bilgilerin doğruluğuyla sınırlandığı düşünülebilir fakat denetçi bu tablo ve bilgilerin doğruluğundan emin olmak için şirket içerisindeki birçok süreçle ilgili bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu süreçlerle alakalı çalışmaları yaparken bağımsız denetçinin odaklandığı nokta risk odaklı bir denetim süreci planlamaktır. Risk odaklı denetim süreci planlanırken denetçinin amacı iç kontrol süreçlerini ve bu kontrollerin etkinliğini anlayarak denetim çalışmalarını yürütmektir.

Denetçi denetlenen şirketi tanıırken ve süreçlerle ilgili bilgi sahibi olmaya çalışırken 7 süreci incelemektedir (Deloitte Audit Approach, Understand The Entity and Its Environment);

- Finansal Raporlama Süreci
- Sabit Kıymetlerin Satın Alma ve Satış Süreci
- Stok Tedarik Süreci
- Satış Süreci
- İnsan Kaynakları Süreci
- Harcama Süreci
- Hazine Süreci

Bu aşamada denetçi bu süreçleri araştırırken şirketin iç kontrol sisteminin ne kadar güvenilir ve etkin olduğunu ve eğer varsa iç prosedürlerin uygulanmasıyla ilgili testlerini yaparak şirket içerisinde bir kontrol sisteminin varlığını test etmeye çalışır ve olası hileler konusunda fikir yürütür. Aynı zamanda süreç sahibi kişilerle yapılan görüşmeler neticesinde onların bu süreçleri yönetmek için yetkinliğini, bilgi birikimini, hileye yatkınlığını sorularıyla ölçmeye çalışır. Elde edilen bilgiler sonradan denetim ekibiyle beraber analiz edilerek, beyin fırtınaları yapılır. Bunun dışında şirketin halka açık olup olmaması, ortaklık yapısı, bağlı bulunduğu sektördeki yasal mevzuatlar, kredi verenlerin istediği oranlar, mevcut prim politikası gibi konular da hilenin denetimi ve kapsamı konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğine rehberlik eder. Halka açık olan aile şirketlerinde kurumsallık mekanizmaları, halka açık olmayan aile şirketlerine göre daha iyi yerleştiği için saydığımız bu yedi sürecin analiz edilmesi daha kolay olacaktır. Bu sebepten dolayı halka açık aile şirketlerinin denetimi daha etkin olacaktır.

Sermaye şirketlerinin bağımsız denetimden geçmelerini zorunlu kılan 6102 sayılı TTK'nın 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olacak şirketlere yönelik kıstasları ilk kez 23 Ocak 2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan kararla açıklamıştır. Bu kararda bağımsız denetime tabi olacak sermaye şirketleri, finansal büyüklükleri, istihdam edilen işçi sayıları, faaliyet konuları ve ortaklık yapıları esas alınarak üç kategori halinde açıklanmıştır. KGK verilerine göre, ölçütlerin belirlendiği ilk yılda 7.300 adet büyük şirketten 2.500 şirkete bağımsız denetim zorunlu tutulmuştur. Zamanla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilgili kıstaslar değiştirilmiş, böylece sayıca daha fazla şirketin bağımsız denetimden geçmesi sağlanmıştır. Bağımsız denetime tabi şirket sayısı Bakanlar Kurulu'nun 2014 yılında aldığı kararla 3.500'e, 2015'te 5.000'e çıkmıştır. Yapılan son düzenleme ise 30.11.2022 tarihli Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile olmuştur (RG.30 Kasım 2022 / 32029). Bu kararnameye göre;

- **Finansal Büyüklük ve İstihdam Edilen İşçi Sayısına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler:**
 - Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6 Aralık 2012 tarih, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için: Aktif toplamı alt sınırı 30 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 40 Milyon TL ve çalışan sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir.
 - Kararda Ek II sayılı listede yer alan işletmeler için: Aktif toplamı 60 Milyon TL, yıllık net satış hasılatı 80 Milyon TL ve çalışan sayısı 100 kişi olarak belirlenmiştir.
 - İlk iki madde kapsamına girmeyen işletmeler için eşik değerler: Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından sırasıyla 75 milyon TL, 150 milyon TL ve 150 kişi olarak değiştirilmiştir.

Bu üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan işletmeler takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır. Bağımsız denetime tabi işletmelerin bu koşulu üst üste iki hesap döneminde sağlayamaması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkacaklardır. Bağımsız denetim kapsamına alınmaya ve çıkmaya ilişkin örneklerle, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'da (KGK, 2013) yer verilmiştir. Bununla beraber 2022 hesap döneminde bağımsız denetime tabi olacak şirketler için 2018 tarih 11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirlenen eşik değerler geçerli olacaktır.

- **Faaliyet Konularına Göre Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketler:** Bazı sermaye şirketleri, finansal büyüklüğe veya istihdam ettikleri işçi sayısına ilişkin ölçütleri sağlamamış olsalar dahi faaliyet konularından dolayı Bakanlar Kurulunca bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır. Bu şirketler;
 - Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler,
 - Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler,
 - Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri. Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
 - Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler. Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketlerdir.

30.11.2022 tarihli Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile bazı şirketler kararname kapsamından çıkarılmıştır. İlgili kararnamenin 4.maddesine göre;

- Ek I'de liste halinde verilen şirketlerin dışında kalan 24.11.1994/4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler,
- Ek I ve Ek II 5(b) sırasında sayılan şirketler hariç sermayelerinin en az %50'si devlete, il özel idarelere, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurul ve kuruluşlarına ait olan şirketler
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK)'nca belirtilen 21.11.2012/6361 sayılı kanunun 7.madde 4.fıkrası kapsamında tasfiyelerine karar verilen ve tasfiye süreci TMSF tarafından atanan tasfiye komisyonlarınca yürütülen tasarruf finansman şirketleri bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Yeni TTK ile başlangıçta tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi olması planlansa da Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenen kriterler neticesinde bağımsız denetime tabi olan şirket sayısı beklentilerin aksine düşmüştür. Önceki kararlar ile ölçütlerin seviyesi aşamalı olarak düşürülmüş ve sayıca bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısı belirli bir seviyede bırakılmıştır. Ancak son yapılan kararlar beraber denetime tabi olan şirket sayısında bir azalış olmuştur. Bununla beraber KGK tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayınlanmıştır (20 Aralık 2022 tarih 75935942-050.01.04 – [01/13755] sayılı Kurul kararına göre).

Mevcut koşullarda yukarıdaki kanun maddelerini de gözetenek birçok aile şirketinin denetime tabi olacağı düşünülse de maalesef durum bu şekilde olmamıştır. Kapsam dahilinde zorunlu bağımsız denetime tabi olan şirketler dışında kalan şirketler ancak bir ihtiyaç dahilinde bağımsız denetim hizmetini almaya talip olmuştur. Bu ihtiyaçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Yabancı bir ortağın şirkete dahil olması nedeniyle değerlendirme çalışmasına ihtiyaç duyulması ve bu nedenle güvenilir finansal tablolara olan ihtiyaç
- Finansal kuruluştan alınacak olan yatırım kredisi için kredi veren tarafından bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların istenmesi
- Şirket'in mevcut değerinin tespiti için değerlendirme çalışmasından önce denetlenmiş mali tablolara olan ihtiyaç
- Kurumsallaşma aşamasında şirketin dönüşmesi ve muhasebe finans birimlerinin iyileştirilmesiyle alakalı çalışmaların yapılma isteği.

Bütün bu veriler ışığında mevcut durumda aile şirketlerinin kapalı yapısı, kurumsallaşmaya olan uzaklığı, yabancı kaynağa olan ihtiyacı, bağımsız denetimin maliyetli bir hizmet olması, tam olarak hizmetin faydalarının öngörülememesi gibi sebeplerle bu hizmetin aile şirketleri tarafından mesafeli bir şekilde tercih edildiğini söylemek çok da yanlış olmaz. Burada mesafeden kasıt bağımsız denetçiyle çalışılsa bile bilgilerin aile üyeleri ya da üst yönetim tarafından şeffaflıkla paylaşılmamasıdır. Bağımsız denetçiden bilgilerin gizlenmesi ya da eksik söylenmesi bu çalışmaların etkinliği ve etkililiği bakımından istenilen noktaya gelinememesine sebep olabilecektir. Dolayısıyla güven unsurunu da bağımsız denetimin kısıtları arasında sayabiliriz.

Aile şirketleri açısından baktığımızda şirketin uzun ömürlü olmasını sağlayan şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya sahip olması gerekliliğinden önceki kısımlarda bahsetmiştik. Böyle bir yapıya sahip olmak için belli bir maliyete katlanmak da kaçınılmaz olacaktır. Şirketle bağlantısı olmayan, dışarıdan bir göz olarak bakabilen üçüncü kişilerin şirkete katkısı ancak ve ancak şeffaf bir yapıyla mümkündür.

Aile şirketlerinin ülke ekonomilerine yapmış olduğu katkılara rağmen, kurumsal şirketler bağımsız denetim konusunda aile şirketlerine göre daha az incelenmiştir. Son yıllarda karşılaşılan muhasebe hileleri kurumsal ya da aile şirketlerini finansal raporlamanın güvenilirliğiyle ilgili iç kontrol mekanizması kurmaya ya da bağımsız denetim hizmeti almaya yöneltmiştir. Dünyada da yankı uyandıran Enron ve Worldcom hilelerinin ortaya çıkmasıyla ABD yasal düzenlemeleri uygulamaya koymuştur. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını işler hale getirmek için SOX kanunları uygulamaya alınmıştır. Yılmaz(2019:71) Türkiye'de kurumsal yönetim ve iç denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlara göre uygulanamamasının nedenleri olarak ekonomide istikrarın sağlanamaması, kayıt dışı faaliyetlerin varlığı ve kurumsallaşma faaliyetini daha tam olarak gerçekleştiremeyen aile şirketlerinin varlığı sayılmıştır.

6. AİLE ŞİRKETLERİNDE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ

Yasal çerçeveye baktığımızda eğer aile şirketleri belirli kriterleri sağlamıyorsa zorunlu bağımsız denetime tabi olmamaktadır. İç denetim mekanizmasının da kurumsallaşma aşamasında

tamamen gönüllü bir faaliyet olduğunu düşünürsek aile şirketleri iç denetim veya bağımsız denetim hizmetine neden ihtiyaç duyarlar? Aile şirketleri bağımsız denetim veya iç denetime iki nedenden dolayı ihtiyaç duyarlar (Carey ve diğerleri, 2000:3): Bunlardan birincisi yönetimde bulunan ve/veya yönetim kurulunda yer alan ancak aile üyelerinden olmayan kişilerin sayısının artması durumudur. Yönetimde aile dışı üyelerin sayısının artması maliyetlerin artmasına ve kontrolün azalmasına sebep olacaktır. Yönetim kurulundaki aile dışı üyesi sayısı arttıkça şirket sahipleri, aile üyeleri ve profesyonel yöneticiler arasındaki çatışmayı azaltmak için iç ve dış denetime daha fazla talep gösterebilecektir. İkincisi ise işletmenin sermaye artırımına gitmesi ve ortaklar arasında aileden olmayanların sayısının artması durumunda ortaya çıkmaktadır. Aile dışı ortaklar aile içi ortakların işletme kaynaklarını kullanımının uygunluğu hususunda şüphe duymakta ve denetime olan ihtiyaç artmaktadır. Carey ve diğerleri'nin yaptığı çalışmada 186 tane aile şirketi üzerinde araştırma yapılmıştır. Çalışmada gönüllü olarak alınan iç denetim hizmetinin bağımsız denetim hizmetinden daha çok tercih edildiği ve iç denetim hizmetinin dışarıdan bir hizmet alımı şeklinde yapıldığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca gönüllü olarak alınan bu hizmetlerin aile şirketleri tarafından bir birbirinin alternatifi olarak görülmediği anlaşılmıştır.

Khan ve diğerleri (2005:304-320) yaptıkları çalışmada halka açık işletmelerin ekonomiye etkileri ile denetime olan eğilimini vurgulamış ve aile işletmelerindeki denetime olan taleple ilgili araştırmaların olmadığı ve bu işletmelerin sosyo-ekonomik etkilerinin göz ardı edildiği vurgulanmıştır. Çalışmada aile işletmelerinin diğer işletmelere göre daha çok düşük ücretli ve düşük kaliteli denetim faaliyetlerine yöneldiğini, ancak, ihracata yönelen aile işletmelerinde daha yüksek ücretli ve daha yüksek kaliteli denetime yöneldiklerini vurgulamıştır. Bu çalışmada kaliteli denetime olan talebin işletmenin ihracata yönelmesi ile ilişkili olduğu vurgulanmıştır. Niskanen ve diğerleri(2010:230-245) de yaptıkları çalışmada denetimin aile işletmelerindeki yerini araştırmıştır. Çalışmada dört büyük denetim firmasının seçiminin kalite olarak değerlendirildiği ve aile işletmelerindeki ortaklık yapısında ailelerin hakimiyeti arttıkça dört büyük denetim firmasına olan talebin azaldığı tespit edilmiştir.

Bu araştırmalar dikkate alındığında aile işletmelerinde ortaklık yapısı tamamen aile üyelerinde olan işletmelerde denetime eğilimin azaldığı anlaşılmaktadır. 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısının azaldığı dikkate alınır aile işletmelerinin bağımsız denetim yaptırmayı tercih etmeyecekleri anlaşılmaktadır. İç denetim konusunda da kurumsal bir eğilim olduğunu gösterir bir araştırma mevcut değildir. Bu durum aile işletmelerinde yaşanan muhasebe hilelerinin kapsamına da yayılmaktadır. İç denetim aile içi yaşanan olumsuzlukların işletmeye olan etkilerini önleme konusunda da destek vereceği düşünüldüğünde aile işletmeleri için önemi açıkça anlaşılmaktadır.

7. AİLE ANAYASASINA DUYULAN İHTİYAÇ

Aile içi olumsuzlukların işletmeye olan olumsuz etkilerini gidermenin bir yolu aile anayasasıdır. Türkçede "aile anayasası" olarak kullanılan terim İngilizce kaynaklarda "Family Constitution", "Family Creed", "Family Protocol" veya "Family Agreement" olarak ifade edilmektedir. Aile anayasası, aile işletmesinin yönetimine yönelik oluşturulan ve her bir aile üyesi tarafından imzalanıp onaylanan kural ve prosedürlerin bulunduğu yazılı anlaşmalardır (Arteaga ve Menéndez-Requejo, 2017:320) . Aile anayasası aile üyeleri arasında sonradan çıkabilecek problemleri çözmek için oluşturulan ve bir nevi aile içi iletişimi de sağlayan bir unsurdur.

Gwiliza (2005:7) yaptığı çalışmada "Family Creed" ifadesini kullanmış ve aile anayasasının aileye rehberlik edecek aile içi bir belge olduğu, yasal bir dayanak oluşturmadığını vurgulamıştır. Aile anayasası özellikle yönetim ve mülkiyet konusunda uyulması gereken değerleri, misyonu ve ilkeleri belirlemektedir. Özünde kanuni bir dayanak oluşturması amaçlanmamaktadır. Temel amaç aile işletmesinin sürekliliğini ve büyümesini, uyum, güven ve finansal başarıyı sağlamaktır.

Matias ve Franco (2018) tarafından yapılan çalışmada “family protocol” ifadesi kullanılmaktadır. Çalışmada (2018:38) aile anayasasının aile ile işletme arasındaki ilişkileri düzenlemeyi amaçlayan kurallar dizinden oluşmaktadır. Ailenin düzen ve yapısı ile ilgili rehber niteliğinde olan aile anayasası aile içi iletişimi güçlendirmekte ve olmama durumuna karşı büyük avantajlar sağlamaktadır. Yapılan araştırmada araştırma kapsamına giren ve görüş bildiren kişiler, aile anayasasının işletme için çok büyük önem arz ettiğini belirtmiştir. İncelenen aile işletmesinde aile anayasasının ailenin işletme ile olan ilişkisini düzenlediği tespit edilmiştir. Aile anayasası içeriği titizlikle uygulanarak tüm aile tarafından kabul edilen bir belgedir.

Yükselen ve Yıldız (2014:14) aile anayasasını, aile ve iş hayatındaki ilişkileri düzenleyen, aile üyeleri arasındaki uyumu sağlayan, gelecek nesillerin kariyer planlarının belirlenen ilkelere göre yapılmasını sağlayan ilke ve politikaların bütünü olarak tanımlamaktadır. Arteaga ve Menéndez-Requejo (2017:322) yaptıkları çalışmada aile anayasasının temel bileşenlerini aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Aile anayasasının ilk bölümünde şirketin tarihi, ilkeleri, değerleri ve vizyonu belirtilir. Bu bölüm, şirketin stratejisini, büyüme beklentilerini ve finansman politikalarını yansıtmaktadır.
- İkinci kısım ailenin yönetim kademelerindeki pozisyonlarına yöneliktir. Yönetim veraseti ve aile üyelerinin işletmede görev almalarının koşulları(eğitim, tecrübe, işletme içi pozisyonlar vb) bu kısımda yer almaktadır. Burada yer alan kriterler, işletmeye ikinci ve/veya üçüncü nesillerin dahil edilmesi aşamasında kilit bir noktada yer almaktadır.
- Üçüncü kısım pay sahiplerini, mülkiyet vesayetini, payların devri ile ilgili koşulları ve güçlendirilmiş çoğunluk oylamaları düzenleyen kısımdır. Azınlık hissedarların ekonomik hakları da bu kısımda belirlenir ve onların da hakları korunur.
- Dördüncü kısımda yönetişime ilişkin anlaşmalar yer almaktadır. Bu kısımda aile aile üyelerinin işletme işlerine müdahalesi sınırlandırılmaktadır. Aile üyeleri arasında gelecekteki ihtilafları ortadan kaldırmak amacı ile açıklamalar geniş tutulmaktadır.

Aile anayasası, ailenin ve işletmenin nesiller arası hayatta kalması ve ailenin çocuklarına önemli bir miras bırakılmasında önemli bir rol oynamaktadır (Yükselen ve Yıldız: 2014:26). Arteaga ve Menéndez-Requejo (2017:322) İspanya'da faaliyet gösteren ve 2003-2013 yılları arasında bir Aile Anayasası kuran aile şirketleri üzerinde bir araştırma yapmıştır. Araştırmada kontrol grubu olarak aile anayasasına sahip olmayan aile şirketleri alınmıştır. Çalışma sonucunda bir aile anayasasının uygulanması ile gelecekteki firma performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. İspanya'da 530 aile şirketinin ele alındığı çalışmaya göre, Aile Anayasası'nın uygulanması ile gelecekteki firma performansı arasında, özellikle de aile şirketinin aile dışı bir CEO'ya sahip olduğu, firmanın birden fazla aile sahibinin olduğu ve sonraki nesillerin firmayı kontrol ettiği durumlarda pozitif bir ilişkinin var olduğunu belirlenmiştir. Kardeş Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan (2018) yaptıkları çalışmada aile işletmelerinin ortalama ömürlerinin 24 yıl olduğunu, aile işletmelerinin %70 oranında ikinci nesle devredilemediğini, süreklilik için aile anayasasının önemini vurgulamıştır. Aile anayasası bu süreklilik için önemli bir adım olarak görülmektedir.

Zor ve Merkan 2021 tarihli çalışmalarında, çalışmanın gerçekleştirildiği döneme kadar incelenen literatürde aile şirketi özelinde iç denetimin vekalet sorunundan ne şekilde etkilendiğinin ele alındığı ampirik bir bulgunun olmadığını vurgulamıştır (s. 278). Kendi çalışmalarında sadece bir tek aile şirketi incelenmiş ve iç kontrol sisteminin etkin olduğu belirtilmiş bunun da literatürle örtüşen bir sonuç olmadığı vurgulanmıştır. Bir tek şirket üzerinden genelleme yapılamayacağı düşünülmektedir. Yapılan bireysel incelemelerde aile şirketlerinin büyük kısmında iç denetime ve iç kontrol sistemine gereken önemin verilmediği gözlenmiştir. Aile anayasası ile kurumsal sürdürülebilirlik sağlanacak bu da iç kontrol faaliyetlerini olumlu etkileyecektir.

8. SONUÇ

İşletmelerin büyük çoğunluğu aile işletmesi olarak kurulmaktadır. Aile işletmelerinde yönetim kademesinde görev alanlar aile olarak tanımlanan grubun üyelerinden oluşmaktadır. Bu durumda aile içi ilişkiler, işletme içindeki görevlerin yerine getirilmesini de doğrudan etkilemektedir. Bu durum bu işletmelerin yönetim ve muhasebe yapılarını doğrudan etkilemektedir. Aile işletmeleri belirlenen kriterleri karşılamadığı durumlarda bağımsız denetim yaptırmak zorunda değildir. Bu işletmelerin bağımsız denetime olan talepleri sınırlı kalmaktadır. Aynı şekilde kurumsallaşma yönünde dezavantajlı olan bu işletmelerde iç denetim faaliyetleri de çok etkin çalışmamaktadır. Bu süreçte işletmelerin ekonomik ömürlerinin uzaması, veraset problemlerinin ortadan kalkması, aile içi çatışmaların işletmeye olan yansımalarının engellenebilmesi için aile anayasalarının oluşturulması büyük öneme sahiptir. Yapılan araştırmalarda aile anayasasının bulunması ile işletme karlılığı arasında olumlu bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışma aile işletmeleri için bağımsız denetim ve iç denetimin önemini vurgulamak ve Türkiye açısından güncel bir konu olan aile anayasası için tanımsal bir değerlendirme yapmaktır. Türkiye’de faaliyette bulunan aile işletmeleri üzerinde detay araştırmaların yapılması etkili olacaktır. Aile anayasası ile denetim faaliyetleri de süreklilik ve sürdürülebilirlik varsayımına uygun olarak yerine getirilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Alayoğlu N. (2003). *Aile Şirketlerinde Yönetim Ve Kurumsallaşma*, Müsiad Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, A. (2000). *Aile İşletmelerinin Özellikleri Ve Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma İhtiyacı*. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , (16) , 31-47. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/pub/erciyesiibd/issue/38177/444621>
- Arıkan S. (2004). *Girişimcilik Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular (Siyasal Kitabevi, Ankara)*. <https://www.nadirkitap.com/girisimcilik-semra-arikan-kitap5509856.html>
- Arteaga R.ve S. Menéndez-Requejo. (2017). “Family Constitution and Business Performance: Moderating Factors” *Family Business Review*, Vol. 30(4) 320–338. DOI: 10.1177/08944865177 <https://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/0894486517732438>
- Aydın (2011). *Aile İşletmelerinin Sürekliliği ve Bir Araştırma*, Pamukkale Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi. Danışman Feyzullah Eroğlu.
- Bilgin, N. (2007). *Aile İşletmeleri Kurumsallaşma Eğilimleri: Ankara KOBİ Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (20-22)
- Carey, P., Simnett, R., & Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: a journal of practice & theory*, 19(s-1), 37-51. ISSN 0278-0380, EISSN 1558-7991. <https://publications.aaahq.org/ajpt/issue/19/s-1>
- Demircioğlu, E.N. (2020). *Aile İşletmelerinde Yönetim Muhasebesinin Rolü*, Kitap: *Aile İşletmelerinde Muhasebe, Finans ve Denetim*. Editörler: O.Yılmaz ve S.Balı. Kriter Yayınevi, İstanbul. ISBN: 978-625-7130-57-8
- Deloitte, Technical Library: *Deloitte Audit Approach, 2300 Understand The Entity and Its Environment*, <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/audit/solutions/audit-readiness.html>
- Duh, M., Belak, J. & Milfelner, B. (2010). Core Values, Culture and Ethical Climate as Constitutional Elements of Ethical Behaviour: Exploring Differences Between Family and Non-Family Enterprises. *Journal of Business Ethics* 97, 473–489. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0519-9>

- Dumanoglu, S. (2005). "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 20 (1), 347-358.
- Eser, G. (2019). Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Sürecine Muhasebe Sisteminin Etkisi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Fassler M. ve Baskın O. (2018). Good Governance for Family and Business Success, The Family Business Consulting Group. <https://www.thefbcg.com/resource/good-governance-for-family-and-business-success/>
- Gwiliza, N. (2005). Strategies for sustaining family business through succession planning and family creed, Nelson Mandela Metropolitan University Yüksek Lisans Tezi, <http://hdl.handle.net/10948/193>
- İlter, H.M. (2001). Aile İşletmeleri'nde Kurumsallaşma ve KOBİ'lerin Yönetim Sorunları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, (10).
- Kardeş Selimoğlu, S. & Özsözgün Çalışkan, A. (2018). Başarılı ve Uzun Ömürlü Aile Şirketlerinin Yol Haritası: Aile Anayasası . Muhasebe ve Denetim Bakış, 17 (53) , 39-54. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbbakis/issue/63892/967152>
- Karpuzoğlu, E. (2001). Büyüyen ve Gelişen Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma, İstanbul, Hayat Yayınları, (12).
- Khan A., M. B. Muttakin ve J. Siddiqui. (2005). "Audit Fees, Auditor Choice And Stakeholder Influence: Evidence From A Family-Firm Dominated Economy" The British Accounting Review (47), s.304-320. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0890838915000165>
- Matias, C., & Franco, M. (2018). Family protocol: how it shapes succession in family firms. Journal of Business Strategy. 41(3), 35-44, © Emerald Publishing Limited, ISSN 0275-6668 DOI 10.1108/JBS-09-2018-0167
- Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2010). The Role of Auditing in Small, Private Family Firms: Is It About Quality and Credibility? Family Business Review, 23(3), 230-245. <https://doi.org/10.1177/0894486510374456>
- Öz Aktepe, Ş. (2021). Aile İşletmelerinde Üst Yönetimin Yapılanması ve Ustalığının Sağlanması, Kitap: Aile İşletmelerinde Yönetim ve İnsan Kaynakları, Editörler: O. Yılmaz ve V. Tüzüner. Gazi Kitabevi, Ankara (s.73-102) ISBN: 978-625-7315-74-6.
- Polat, E. ve Güneş, R. (2019). Aile İşletmelerinin Kurumsallaşmasında İç Kontrol Sisteminin Aracı Etkisi TRC3 Bölgesi Araştırması, (TRC3 bölgesi "Batman, Mardin, Siirt ve Şırnak" illerinden oluşmaktadır. (www.planlama.org, 21.04.2018), 555-556.
- Sağlar ve Tanrısinatapan. (2020). Aile İşletmelerinde Muhasebe, Finans ve Denetim, "Aile İşletmelerinde Muhasebe Hileleri" Kriter Yayınevi, İstanbul Editör: Yılmaz, O. ve S. Ballı Selçuk, ISBN:978-625-7130-57-8
- Sciascia S., P. Mazzola ve F.W. Kellermanns. (2014). "Family management and profitability in private family-owned firms: Introducing generational stage and the socioemotional wealth perspective " Journal of Family Business Strategy s. 131-137
- Sharma, P. Chrisman, J.J. and Chua, J.H. (1997). Strategic Management of the Family Business: Past Research and Future Challenges. Family Business Review, 10: 1-35. <https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1997.00001.x>

- The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, (1992)
<https://ecgi.global/code/cadbury-report-financial-aspects-corporate-governance>
- Turęay İ. (2013). Kurumsal Aile Şirketlerinde İç Denetim, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İŞletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Ulutaş, V. (2007). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman ABD., Yüksek Lisans Tezi.
- Yılmaz, S. (2019). Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi.
- Yolaç, S. & Doğan, E. (2011). “Küreselleşme Sürecinde Aile İŞletmelerinde Yönetim Ve Kurumsallaşma” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 61 (2) , 83-110. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuifm/issue/841/9322>
- Yukselen, C. & Yıldız, E. (2014). The role of the family constitution in sustainability of family businesses and an evaluation in light of implementation problems . Research Journal of Business and Management, 1 (1), 14-28. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/rjbm/issue/32460/360962>
- Zor, Ü. & Merkan, Ü. (2021). Aile Şirketlerinde Vekalet Sorununun İç Denetim Süreçlerine Etkisi: Bir Aile Şirketi İncelemesi . Muhasebe ve Denetime Bakış, 21 (63) , 275-288 . Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/61125/857320>



Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine Göre Borsa İstanbul Grubu'nun 2021 Yılı Entegre Faaliyet Raporunun İçerik Analizi

Dr. Öğr. Üyesi Ali USLU

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Turhal Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Tokat, Türkiye
ali.uslu@gop.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0739-0342>

Özet

Geleneksel raporlama günümüz bilgi kullanıcılarının artan ihtiyaçlarına cevap veremez hale gelmiştir. Paydaşlar finansal bilgilerin yanında işletmenin çevresiyle olan etkileşimi, doğaya katkıları gibi unsurları da dikkate almaya başlamışlardır. Bu bakımdan entegre raporlama geleceğin raporlama tekniği olarak değerlendirilmektedir. Çalışmada Borsa İstanbul Grubu'nun (BİST) 2021 yılı entegre faaliyet raporu Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council - IIRC) tarafından yayımlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'ne (The International IR Framework) uyumluluğu içerik analizi ile belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda BİST'in entegre faaliyet raporunun Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir. BİST'in toplumsal ve çevresel faktörleri de içeren rapor hazırlaması, entegre raporlamanın gelişip yaygınlaştırılması açısından önemli olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Rapor, Sürdürülebilirlik, BİST

Makale Gönderme Tarihi: 10.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 04.09.2023

Önerilen Atıf:

Uslu, A. (2023). Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine Göre Borsa İstanbul Grubu'nun 2021 Yılı Entegre Faaliyet Raporunun İçerik Analizi, İşletme Akademisi Dergisi, 4 (3): 239-256.

*Bu makale 26-27 Mayıs 2023 tarihlerinde Sivas Cumhuriyet Üniversitesi tarafından düzenlenen Uluslararası Ekonomi Finans ve İşletme Kongresi'nde sunulan özet bildirinin genişletilerek düzenlenmiş halidir.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 239-256

DOI:10.26677/TR1010.2023.1292

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Content Analysis of Borsa Istanbul Group's 2021 Integrated Annual Report According to The International Integrated Reporting Framework

Assoc. Prof. Ali USLU

Tokat Gaziosmanpaşa University, Turhal Faculty of Applied Sciences, Tokat, Türkiye
ali.uslu@gop.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0739-0342>

Abstract

Traditional reporting has not been able to respond to the increasing needs of today's information users. In addition to financial information, stakeholders have begun to take into account factors such as the interaction of the enterprise with its environment and its contribution to nature. Integrated reporting including financial and non-financial information; It is the preparation of reports such as annual report, strategic planning, sustainability report, financial report as a whole. In the study, the compatibility of Borsa İstanbul Group's (BIST) integrated annual report for the year 2021 with the International Integrated Reporting Framework published by the International Integrated Reporting Council was tried to be determined by content analysis. As a result of the research, it has been determined that the integrated annual report of BIST is compatible with the International Integrated Reporting Framework. It can be said that BIST's preparation of a report that includes social and environmental factors is important for the development and dissemination of integrated reporting.

Keywords: Integrated Report, Sustainability, BIST

Received: 10.08.2023

Accepted: 04.09.2023

Suggested Citation:

Uslu, A. (2023). Content Analysis of Borsa Istanbul Group's 2021 Integrated Annual Report According to The International Integrated Reporting Framework, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 239-256.

1. GİRİŞ

Günümüz dünyasında artan istikrarsızlık, politik riskler, finansal ve finansal olmayan işletme içi ve işletme dışı krizler, başta şirketler olmak üzere yatırımcıları, ulusal toplumu, o ülkeyi, dış toplumu ve diğer ülkeleri hızlı bir şekilde olumsuz olarak etkileyebilme potansiyeline sahiptir. Çünkü iklim, nüfus artışı, ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler gibi sebepler nedeniyle ülkeler zorunlu olarak birbirleriyle entegre hale gelmişlerdir. Dolayısıyla kurumların paydaşlarında da değişiklikler olmuş sadece ulusal iç ve dış çevre değil uluslararası çevre de kurumların paydaşları ve ilgilileri haline gelmiştir.

Günümüzde açık ve şeffaf olmak ve sosyal bir sorumluluk olarak faaliyet sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması sürdürülebilirlik açısından önemlidir. Karlılık, büyüme gibi kavramların yanında kurumsal sürdürülebilirlik te işletmenin itibarını arttıracaktır. (Öztürk, 2019: 2). Şirketler önceleri sadece finansal verileri içeren bilgileri dikkate alarak raporlar hazırlar iken artık finansal verilerin yanı sıra çevre ve sosyal faktörleri de dikkate alarak raporlama yapmaya başlamışlardır. Örneğin; sermaye olarak parasal bir tutarın yanında yetişmiş insan gücü, fikir, sosyal ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri dikkate alınmaya başlamıştır (IIRC, 2021: 6). Diğer taraftan işyerinde cinsiyet eşitliği ve insana yakışır bir iş, sürdürülebilir bir hayat için temiz enerji kullanımı, çevreye zarar vermeyen üretim teknikleri gibi yaklaşım tarzları raporlamaya dahil edilmeye başlanmıştır. Bu süreç sonucu entegre raporlamanın kavramsal çerçevesi oluşmaya başlamıştır.

Çalışmada entegre raporlama konusundaki farkındalığı sıcak tutmak ve arttırabilmek amacıyla Türkiye’de ve Dünya’da önemli bir konumda olan Borsa İstanbul A.Ş.’nin (BİST) 2021 yılı entegre raporu hem kendi içinde hem de Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council-IIRC) tarafından yayımlanan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi’ne (International IR Framework) uyumluluğu içerik analizi ile incelenmeye çalışılmıştır.

2. ENTEGRE RAPORLAMA

Nelson Mandela tarafından Güney Afrika’da şeffaflığı arttırmak amacıyla 1994 yılında Mervyn King görevlendirilmiş olup, kurumların hem finansal hem de finansal olmayan verilerini içeren üç adet rapor 1994, 2002 ve 2009 yıllarında King Komitesi tarafından yayımlanmıştır. Bu raporların ardından Güney Afrika Cumhuriyeti borsada işlem gören şirketlerin entegre rapor hazırlamasını zorunlu kılan ilk ülke olmuştur. 17 Aralık 2009 tarihli Sürdürülebilirlik için Muhasebe (Accounting for Sustainability, A4S) Forumunda Uluslararası Tümüleşik (entegre) Raporlama Kurulu oluşturma düşüncesi ortaya çıkmıştır. IIRC’nin 2010 yılında kurulmasıyla entegre raporlama süreci küresel bir boyut kazanmıştır. IIRC entegre raporlamaya ilişkin ilk dokümanı 2011 yılında yayınlamıştır. IIRC Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini test etmek ve uygulamaya koymak amacıyla 2011 yılında 23 ülkede 75’den fazla şirket ve 25 yatırımcı kuruluştaki pilot uygulama başlatmıştır. Bu dokümandan sonra 2013 yılında Entegre Raporlama Uluslararası Çerçevesi (International IR Framework) yayımlanmıştır (De Williers ve Hsiao, 2018: 13, Yanık ve Türker, 2012: 303, www.entegreraporlamatr.org). En son 2021 yılında güncellenen bu çerçeveye göre entegre raporlama hazırlanmaya devam edilmektedir.

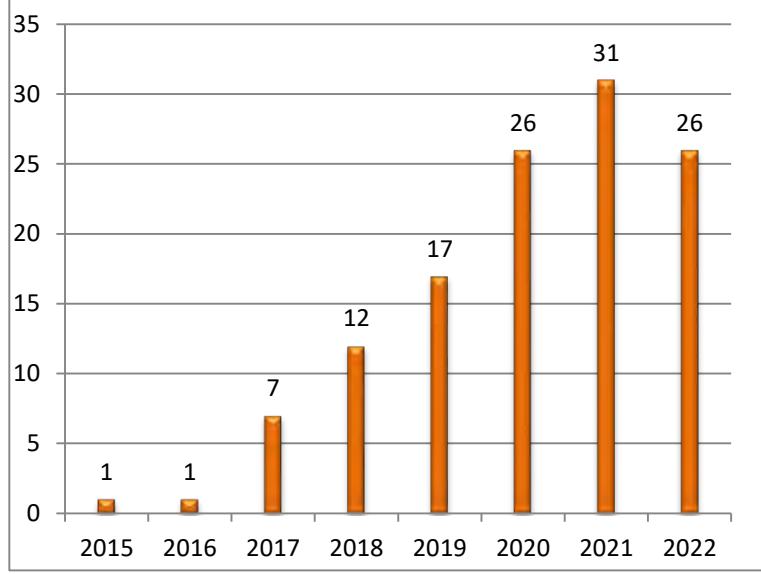
Türkiye’de entegre raporlamaya farkındalık oluşturabilmek amacıyla 2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD) tarafından bir çalışma grubu kurularak entegre raporlama süreci başlatılmış ve TKYD, IIRC’nin Türkiye’deki iletişim merkezi haline gelmiştir. Türkiye’de 2013 yılında Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu (YOİKK)’na sunulan proje ile entegre raporlamaya ilişkin ilk girişim gerçekleştirilmiştir. 2014-2015 YOİKK eylem planı dahilinde hazırlanan, “Kurumsal Raporlamada

Yeni Dönem: Entegre Raporlama başlıklı kitap Türkiye’de kurumlara entegre raporlama hakkında yol gösterecek ilk belge olmuştur. 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, Entegre Rapor hazırlayabilmek için IIRC’ye katılan ilk Türk şirketleri olmuştur. 21 Ekim 2015’te entegre raporlamanın tanıtımı için düzenlenen konferansın ardından 2016 yılında Prof. Dr. Güler Aras (bağımsız kurucu üye) başkanlığında; TÜSİAD, TKYD, Borsa İstanbul, IIRC Türkiye Büyükelçisi, Argüden Yönetişim Akademisi, Global Compact Network Türkiye, Garanti Bankası, İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği (SKD Türkiye) ve Çimsa tarafından Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) kurulmuştur. Tablo 1’de Türkiye’de entegre rapor hazırlayan şirket ve kurumlar yer almaktadır (www.entegreraporlamatr.org).

Tablo 1. Türkiye’de Entegre Rapor Hazırlayan Kurumlar

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Kamu Kurumları	Yerel Yönetimler	Sivil Toplum Kuruluşları	Özel Sektör	
-Borsa İstanbul (BİST) - Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK)	-Ziraat Bankası -Vakıfbank -Halkbank -Kalkınma ve Yatırım Bankası	-Kadıköy Belediyesi	-Argüden Yönetişim Akademisi -Darüşşafaka Cemiyeti -Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (TEGV)	-Garanti BBVA -Türkiye İş Bankası -Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (TSKB) -Yapı Kredi -Akbank -Takasbank -Şekerbank - Akademi Çevre -Kartonsan -Adana Çimento -Aslan Çimento -Çimsa -Nuh Çimento	-Oyak Çimento -Akçansa -Oyak Maden Metalurji -Mazars Denge Denetim -Aksa Akrilik -Allianz Türkiye -Vestel Elektronik -Vestel Beyaz Eşya -Turkcell -Coca Cola İçecek -Migros -Penti -Zorlu Enerji -Akenerji -Borusan Holding -Logo Yazılım -Ulusoy Un -Kimteks -Poliüretan

Tablo 1’de gösterilen 41 kurum tarafından 2015 yılından 2022 yılına kadar toplam 121 adet entegre rapor hazırlanmıştır. Ülke geneli düşünülecek olursa hem kurum sayısı hem de hazırlanan rapor sayısı son derece düşüktür.



Grafik 1. Türkiye’de Hazırlanan Entegre Rapor Sayıları

Yukarıdaki grafik 1’de Türkiye’de hazırlanan entegre rapor sayıları verilmiştir (www.entegreraporlamatr.org). 2015 yılından 2022 yılına kadar hazırlanan entegre rapor sayısında artış olsa da bu sayı son derece az olarak kabul edilebilir.

Sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan bilgilerin işletmenin stratejileri ile iş modeli ve sürdürülebilirlik başarısı ve finansal başarısı arasında yeterince bağlantı kurulmaması, değer yaratma sürecine yapılan katkıların tam olarak yansıtılmasında eksikliklerin olması, hazırlanan raporun yeterince anlaşılabilmesi gibi bir sorun ortaya çıkarmıştır. Bu gibi problemler de entegre raporlamanın ortaya çıkmasında önemli bir neden olmuştur (Köse ve Ağdeniz, 2021: 200). Entegre raporda sadece işletmeyle ilgili olumlu faaliyetler ve bilgiler değil olumsuz faaliyetler ve risklerden bahsedilecektir (Topcu ve Korkmaz, 2015: 8). Kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için finansal, çevresel ve toplumsal sürdürülebilirliğin birbiri ile entegre edilmesi gerekmektedir. Çünkü işletmenin kar elde etmesi ve iyi bir mali yapıya kavuşması finansal sürdürülebilirlik ile; çevre dostu üretim tekniklerinin kullanılması çevresel sürdürülebilirlik ile; iş görenlere, müşterilere, topluma kısaca iç ve dış çevresine karşı yaşam kalitesini arttırıcı faaliyetlerde bulunması ise sosyal sürdürülebilirlik olarak ifade edilebilmektedir (Güçenme Gençoğlu ve Ayaç, 2016: 52). Entegre raporlama, içinde faaliyet gösterdiği ticari, sosyal ve çevreyi yansıtacak şekilde kuruluşun stratejisi, yönetişimi, performansı ve beklentileri hakkında önemli bilgileri bir araya getirmektedir. Kuruluşun şimdi ve gelecekte nasıl değer yarattığının kısa ve açık bir göstergesidir. Entegre Raporlama Çerçevesi (The International IR Framework), dünya çapında entegre raporlamanın benimsenmesini hızlandırmak için kullanılan, ilkelere dayalı, çok sermayeli bir çerçevedir. Entegre raporlamanın amaçları ise (<https://www.integratedreporting.org>);

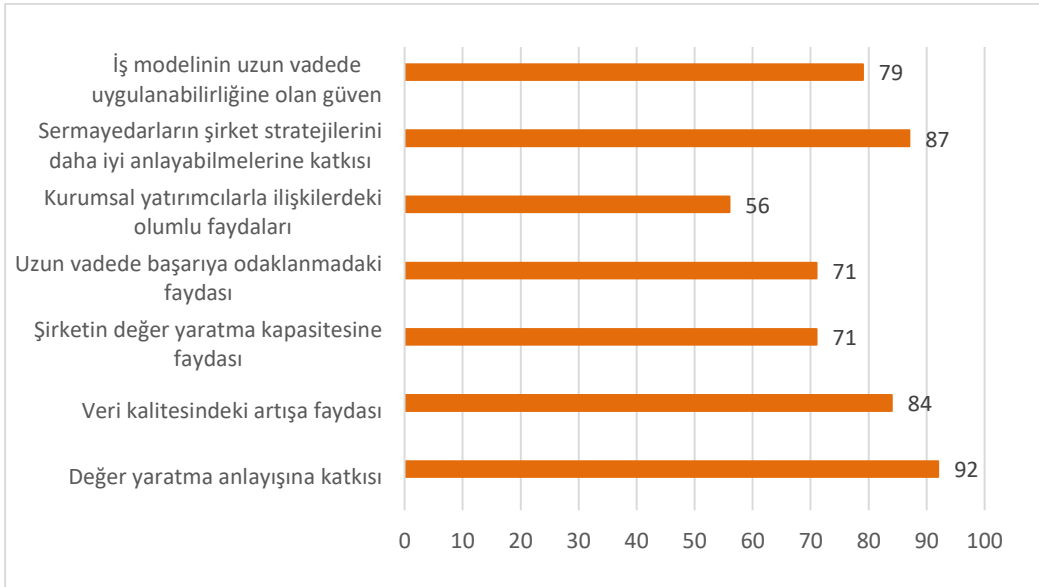
- ✓ Sermayenin verimli olarak temin edilmesi ve kullanılmasını sağlamak amacıyla yatırımcılara sunulan bilgilerin kalitesini arttırır,
- ✓ Farklı raporlama tekniklerinden yararlanılarak kuruluşun değer oluşturma kabiliyetini etkileyen tüm unsurları içeren kurumsal raporlamayla daha uyum içinde ve verimli bir raporlama yaklaşımını teşvik eder,
- ✓ Finansal, entelektüel, insan kaynağı, sosyal ve doğal ilişkiler gibi geniş bir sermaye tabanı için kuruluşların şeffaf, hesap verilebilir, yönetilebilir ve bağımsız olduklarının anlaşılmasını teşvik eder,

- ✓ Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanan entegre karar verme, düşünme ve eylemleri teşvik eder.

Entegre düşünce sadece şirketin çıkarını değil paydaşlarının da çıkarlarını dikkate almayı ve kullanılan kaynakların bir gün tükendiğinin farkında olmasını sağlamaktadır (King ve Roberts, 2017: 67). Böylece şirketin paydaşları ile birlikte aynı hedefler doğrultusunda hareket etmesini ve birliktelik potansiyelini açığa çıkararak kaynakların uyumlu kullanımını, kurumsallaşmayı ve risk yönetimine katkı sunmakta ve sonuç olarak şirketin çok yönlü gelişimi sağlanmaktadır (King ve Roberts, 2017: 6). Ancak entegre raporlar neo-liberal bir bakış açısıyla kapitalizmin felsefesinin dikkate alınarak hazırlandığı ve gerçek anlamda çevresel ve sosyal olarak değişimler üretemeyeceği düşüncesiyle eleştirilmektedir. Bu raporlarla toplumun işletmeye olan yaklaşımını pozitif yönde etkileyerek şirketin değerinin artırılması gayesiyle ekonomik bir amaca hizmet ettiği öne sürülmektedir (Kaya vd. 2016: 89). Diğer taraftan 21. yy.'da şirketlerin performans değerlendirmesi sadece finansal olarak değil insan, çevre ve finansal performans odaklı olarak değişerek "sürdürülebilir kapitalizm" veya sürdürülebilir değer yaratma" olarak ifade edilmektedir. Bu değişim çevresel ve sosyal maliyetleri de dikkate alarak uzun vadede değer yaratılmasını hedeflemekte olup, karlılık ve çevreye yönelik iyileştirme faaliyetleri arasında bir seçim yapmakla değil aksine sürdürülebilirlik için pozitif etkiler görüleceğinin kanıtıdır (King ve Roberts, 2017: 68).

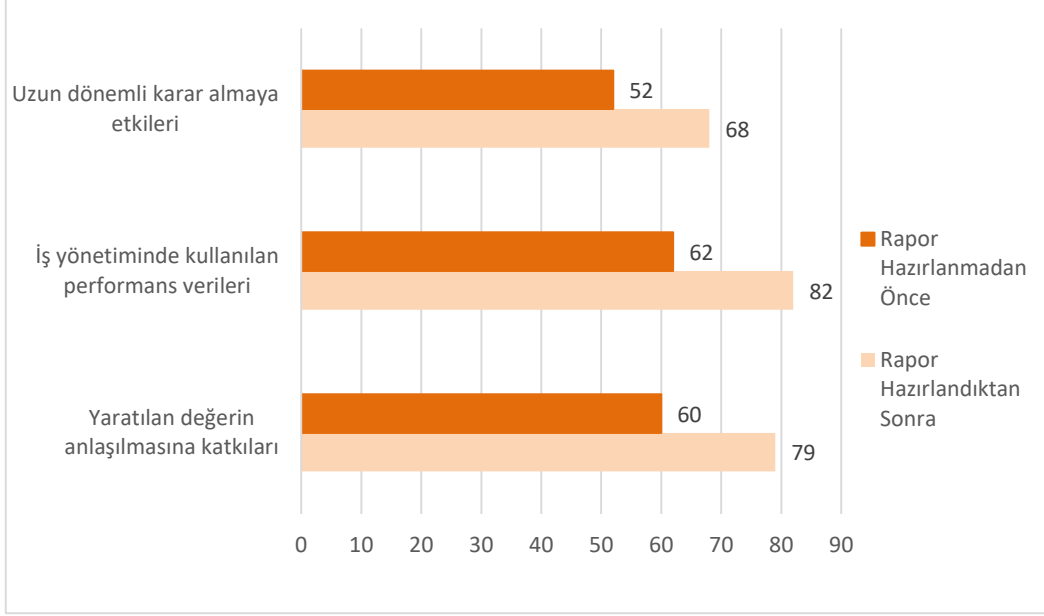
Şirketlerin ortaya çıkardığı değerleri kendisi ve ortakları için yarattığı ve paydaşları için yarattığı değer olarak ikiye ayırabiliriz. Şirketler karlılıklarını arttırmak ve uzun vadede sürekliliklerini sağlamalarının yanı sıra toplumsal ihtiyaçlara cevap verebilme, yenilikler sunabilme ve üretimin devamlılığını sağlayarak istihdamı arttırmakta ve ülke ekonomisine katkı sağlayarak toplumsal bir değer oluşturmaktadırlar. Entegre raporlamadaki temel amaç ise şirketlerin yarattığı veya tahrip ettiği değerleri ve bunun arkasında yatan faktörlerin belirlenerek paydaşlarıyla etkili bir iletişimin kurulmasıdır. IIRC'ye göre de değer, şirketin oluşturduğu iş modeli ile yaratılır. İş modeli sermayenin kullanılarak çıktılar elde edilmesi sürecidir. Çıktılar ise şirket, ortaklar ve şirketin çevresine değer katar yada tahribat yapar (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 51).

Entegre raporlamanın şirketlerde yarattığı değere ilişkin Black Sun ve IIRC işbirliği ile yapılan Realizing the Benefits: the Impact of Integrated Reporting (2014) başlıklı araştırma sonuçlarının derlenmesiyle oluşturulan veriler kısaca aşağıdaki grafikte görüldüğü gibidir.



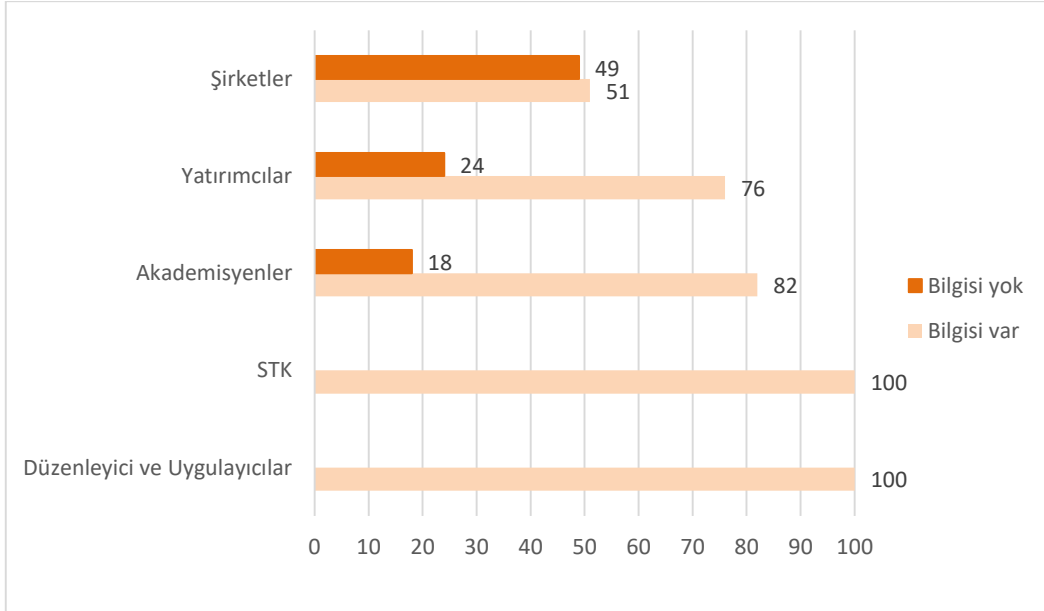
Grafik 2. Entegre Raporlamanın Sağlayacağı Faydalar (%)

Grafik 2'ye göre araştırmaya katılanların neredeyse tamamına yakını entegre raporlamanın değer yaratmaya pozitif etkilerinin olduğu kanaatindedirler. Şirkete olan güven, iş stratejilerinin anlaşılması ve veri kalitesindeki artışta da çok büyük katkılar sağlanacağı görüşündedirler. Kısacası işletme içinde daha iyi kararlar alınmasına katkılar sağlayarak içsel ve dışsal ilişkilerde pozitif değişimler oluşturacaktır.



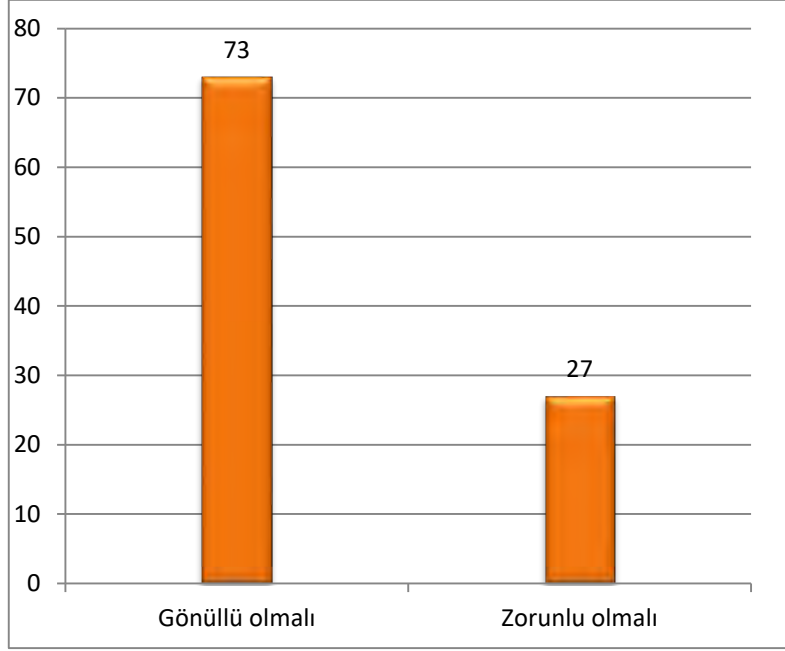
Grafik 3. En az Bir Entegre Rapor Hazırlandıktan Sonraki Değişimler (%)

Yukarıdaki grafik 3'e göre (Black Sun ve IIRC, 2014) en az bir defa entegre rapor hazırlayan şirketlerin yaratılan değer, iş süreçleri ve uzun dönemli kararlar gibi performanslarında olumlu artışlar olduğu görülmektedir.



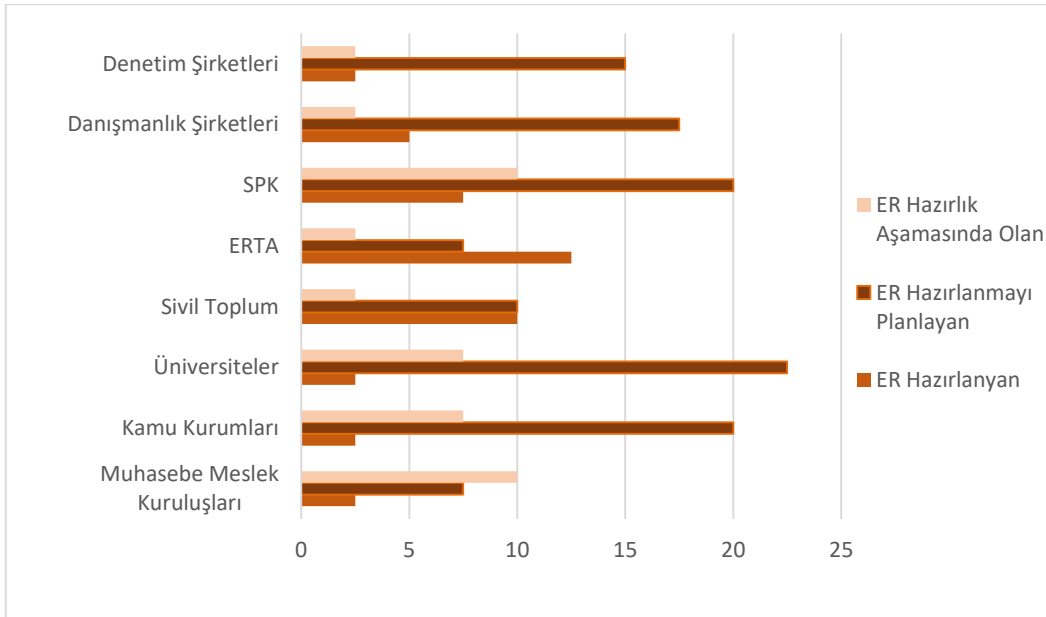
Grafik 4. Entegre Raporlama Hakkında Bilgi Sahibi Olup Olmama Durumları (%)

Grafik 4'e göre (Aras vd., 2019: 20) düzenleyici ve uygulayıcı kurumlar ile sivil toplum kuruluşlarının tamamının entegre rapor hakkında bilgileri var iken aslen raporlamayı yapacak olan şirketlerin bu konuda daha az bilgi sahibi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.



Grafik 5. Entegre Rapor Zorunlu Olmalı mı? (%)

Grafik 5'e göre (Aras vd., 2019; 21) entegre raporlamanın zorunlu olması gerektiği kanaatinde olanların oranı daha düşük düzeydedir. Bunda entegre raporun şirketi bir bütün halinde gösterip analiz edilmesine imkan sağlaması için yapılacak çalışmaların uzun ve birlikte ortak kararlar alma sürecini gerektirmesi sebebiyle olduğu düşünülebilir. Oysa rapor hazırlanması durumunda şirkette olumlu ve önemli gelişmeler yaşanacak ve şirkete ekstra değerler katılacaktır.



Grafik 6. Entegre Raporlama Sürecinde Destek Beklenen Kuruluşlar

Grafik 6'ya göre (Aras vd., 2019; 29) entegre rapor hazırlamayı planlayan şirketler en fazla üniversiteler, SPK ve kamu kurumlarından destek beklemektedirler. Bunun yanında

danışmanlık ve denetim şirketlerinden beklenen destek te fazladır. Hazırlık aşamasında olan şirketler ise SPK, meslek kuruluşları, kamu kurumları ve üniversiteler gibi kamu otoritelerinden destek beklemektedirler. Bu da göstermektedir ki öncelikle kamu kurumlarının entegre rapor konusundaki bilgileri, çabaları, kararlılıkları ve şirketlere olan destekleri Türkiye’de entegre raporun kısa zamanda benimsenmesine ve kolayca hazırlanmasına yardımcı olacaktır.

Ayrıca Türkiye’de entegre raporlamanın üniversite eğitim müfredatındaki durumunun incelendiği çalışmaya dahil edilen 162 devlet ve vakıf üniversitesinden 18 üniversitede entegre raporlamaya dair ders ve ders içeriğinin olduğu, 2 üniversitede lisans, 5 üniversitede yüksek lisans ve 3 üniversitede de doktora düzeyinde derslerin olduğu tespit edilmiştir (Ağdeniz ve Köse, 2022). Bu konuda farkındalık olsa da hala yeterli düzeye ulaşamadığı görülmektedir. Oysa entegre raporlama Türkiye’nin ve Türk şirketlerinin küresel boyutta etkin bir rekabet edebileceği konusunda önemli katkılar sağlayacaktır (Gücenme Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 56).

Gerçekte entegre raporlama finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının birleştirilmesiyle oluşturulan yeni bir rapor gibi düşünülmemeli; çok daha geniş bir perspektifte, kuruluşun değer yaratma ve geçmişle iletişimi olarak değerlendirilmelidir (Özdemir, 2019: 2). Entegre raporlamanın asıl amacı gelecekte nasıl bir değer oluşturulacağıdır. Bu değer de sadece finansal olarak değil çevreye ve topluma yapılan katkılar, sahip olunan işgücü, bina, doğa gibi çeşitli kaynakların birbirleriyle bütünleştirilmesi ile elde edilen değerler topluluğundan oluşmaktadır (Kaya vd., 2016: 90). Finansal raporlar muhasebe birimi tarafından hazırlanırken; entegre rapor kuruluşun finansal ve finansal olmayan verilerini kapsaması ve bu verilerin birbirleri ile ilişkilendirilerek bütünleştirilmesini ve kuruluşun tüm birimlerinin ortaklaşa bir çalışma yapmasını gerektirmektedir (Doğan ve Merdane, 2020: 35).

Entegre raporlamada geçen performans ifadesi sadece finansal performansı kapsamamakta Entegre Raporlama Uluslararası Çerçevesi’nde bahsedilen sermaye öğelerini de içermektedir (Kaya vd. 2016: 89). Buna göre entegre raporlamada altı adet sermaye ögesi bulunmakta olup bunlar;

Finansal Sermaye: Şirketin faaliyet konusu ile ilgili üretim ve hizmet sunumunun gerçekleştirilmesi amacıyla öz sermaye, yabancı kaynaklar veya hibe yoluyla edindiği parasal değerlerdir (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 54).

Üretilmiş Sermaye: Kısaca şirketin değer yaratımında kullandığı kendisi veya şirket dışındaki kurumlar tarafından yapılmış faaliyetin sürekliliğinin sağlanabilmesi amacıyla kullanılan ekipmanlar, tesis ve binalar, yollar, köprüler, limanlar ve altyapı gibi fiziki nesnelere. Etkin bir şekilde kullanılması durumunda kaynak tüketimi azaltılır verimlilik artar inovasyonu teşvik edici politikalara yardımcı olur (IIRC, 2021: 19, BİST vd., 2022: 14).

Fikri/Entelektüel Sermaye: Patentler, haklar, lisanslar, prosedürler, zımnî bilgiler gibi maddi olmayan duran varlıklardır. Rekabet avantajı ve değer yaratma potansiyelini doğrudan etkileyen en önemli öğedir. (IIRC, 2021: 19, Öztürk, 2019: 10, BİST vd. 2022: 15).

İnsan Sermayesi: İşgörenlerin kabiliyetleri, deneyimleri, motivasyonları, kurumun stratejisi, risk yönetimi ve etik değerlere bakış açıları ve bunları kabullenme derecelerini kapsar (IIRC, 2019: 19).

Sosyal ve İlişkisel Sermaye: Şirket ve paydaşları arasındaki etkileşim, güven duygusu, paylaşılan ortak değerler, normlar, davranışlardır (BİST vd. 2022: 15).

Doğal Sermaye: Toprak, hava, su, madenler, ekosistem gibi şirketin geçmiş ve gelecekteki faaliyetlerini destekleyen her türlü prosedür ve kaynaklardır ((IIRC, 2021: 19).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Karğın vd. (2013), entegre raporlama kavramı, ortaya çıkışı ve gelişimi, IIRC çerçeve raporun içeriği ve yapısı hakkında bilgiler verilerek rapora nelerin eklenebileceği konusunda tavsiye bilgiler açıklanmıştır.

Du Toit vd. (2017), Güney Afrika Cumhuriyetindeki yüksek sosyal ve çevresel etkilere sahip dört şirketin üç yıllık (2012-2014) dönemi kapsayan entegre raporlarını sosyal çevresel ve etik ilkeler bakımından incelemişlerdir. Entegre raporlardan elde edilen bilgilerde azalış olduğu ve daha önemlisi raporlama değerine ilişkin önemli belirsizliklerin devam ettiği sonucuna ulaşmışlardır.

Coşkun Arslan ve Özkan (2018), Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik endeksinde yer alan 23 şirketin üst düzey yöneticileri ile anket yapılarak entegre raporlamaya ilişkin bilgi düzeylerinin tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

Dereköy (2018), Türkiye, Meksika, Kolombiya, Mısır, G.Afrika, Yunanistan ve Brezilya'da çimento sektöründe entegre rapor hazırlayan dokuz şirketin 2016 yılı raporları içerik analizi ile Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine göre değerlendirilmiştir. Raporların çerçeve rapora uyumlu olduğu ancak standart formatta hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

Eccles vd. (2019), hazırlanan entegre rapor içeriklerinde ülkeler arası farklılıklar olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla Brezilya, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Hollanda, Güney Afrika, Güney Kore, İngiltere, ve ABD'den beşer şirketin raporları önemlilik, risk ve fırsatlar, strateji ve kaynak tahsisi, performans ve görünüm açısından 0-3 ölçeği ile derecelendirilmiştir. Almanya, Hollanda ve Güney Afrika'nın en yüksek; Fransa, İtalya, Güney Kore ve İngiltere'nin orta düzeyde ve Brezilya, Japonya ve ABD'nin ise düşük seviyede raporlama puanının olduğunu tespit etmişlerdir.

Zozik ve Doğan (2021), Türkiye'de entegre rapor hazırlama süresindeki problemlerin tespiti amacıyla BİST'te işlem görmekte olan ve entegre rapor hazırlayan şirketler ile anket çalışması yapmışlardır. Entegre raporun şirketlerin performansını artıracak, çalışanların şirkete bağlılıklarının artacağı, muhasebe şirketlerinin entegre rapor hakkında bilgilendirilmelerinin gerektiği gibi sonuçlara ulaşmışlardır.

Ataman ve Güzel (2022), entegre rapor hazırlayan Güney Afrika Havayolları, Japon Havayolları ve Münih Havaalanı şirketleri ile entegre rapor hazırlamayan Türk Hava Yolları'nın raporlarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesine uyumluluğunu derecelendirerek araştırmışlardır. Türk Havayolları her ne kadar entegre rapor hazırlamasa da Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Kılavuz ilkelerini büyük oranda karşıladığı ve diğer üç şirkete göre de iyi bir konumda olduğu sonucuna varılmıştır.

Susmaz ve Doğan (2022), telekomünikasyon, sağlık ürünleri, madencilik, enerji ve altyapı, sanayi, tüketim ürünleri ve hizmetleri sektörlerinde faaliyet gösteren yedi ulusal ve yedi uluslararası şirketin raporlarını şekil ve esas olarak içerik analizi ile değerlendirmişler ve birbirleri ile karşılaştırmışlardır.

Galeone vd. (2023), İtalya'da lojistik sektörünün en büyüğü ve finans, sigorta ve ödeme hizmetleri lideri bir şirkette 20 soruluk ve yaklaşık 60 dakika süren bir görüşme yoluyla iklim değişikliğine karşı şirketin faaliyetleri ve entegre raporlama politikaları hakkında üst yöneticilerden bilgiler edinmişlerdir.

Eski (2023), çalışmasında doküman analizi yaparak Türkiye'de entegre raporlama alanında yaşanan gelişmeleri ve mevcut durumu tespit etmeye çalışarak önerilerde bulunmuştur. Türkiye'de hızlı bir geçiş süreci olmasına karşın henüz raporlamanın az olduğu, kurumlara

eğitim ve danışmanlık hizmetlerinin verilmesi gerekliliği ve işlemlerin kolay ve hızlı bir şekilde sonuçlanması amacıyla öncelikle çalışanların önemsenmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Orha Hazar (2023), şirketlerin sürdürülebilirliğe katkılarının entegre raporda ne şekilde gösterildiğine dair çalışmada Allianz Türkiye'nin 2019, 2020 ve 2021 yılları entegre raporlarını iyi çevre, iyi toplum ve iyi kurum temaları ile incelemiştir. Şirketin raporlarında sağlıklı ve kaliteli yaşam, nitelikli eğitim, toplumsal cinsiyet eşitliği, insana yakışır iş ve ekonomik büyüme ve iklim eylem planının sürdürülebilir kalkınma amaçları olarak belirlendiğini tespit etmiştir.

Yelgen (2023), entegre raporun kurumsal yönetim ile ilişkisini teorik olarak incelemiş ve etkin bir kurumsal yönetim yapısının varlığı entegre raporlamanın benimsenmesini ve kalitesini etkilediği; entegre raporlamanın da kurumsal yönetim mekanizmasını geliştirdiği sonucuna ulaşmıştır.

Hatunoğlu ve Kılıç (2023), Entegre raporlamanın farkındalığını artırmak ve entegre rapor hazırlayacak şirketlere yol gösterici bir örnek olmak üzere IIRC ilkeleri doğrultusunda Gaziantep Organize Sanayi Bölgesi'ndeki bir şirketin 2016 ve 2017 yılları verileri kullanılarak örnek bir entegre rapor hazırlamışlardır.

4. IIRC KILAVUZ İLKELERİNE GÖRE BİST ENTEGRE RAPORUNUN İÇERİK ANALİZİ

Borsa İstanbul'un tarihi 1873 yılına kadar dayanmakta olup, 2012 yılında şirket statüsüne geçerek vadeli opsiyon ve altın borsalarını bünyesine almış, Takasbank ve Merkezi Kayıt Kuruluşu'ndaki sermayesini arttırmıştır. Böylece Borsa İstanbul Grubu yapılanması oluşturulmuştur. Borsa İstanbul Grubu; hisse senetleri, kıymetli madenler ve taşlar, sabit getirili menkul kıymetler ve İslami finans ürünleri olmak üzere bu gibi sermaye piyasası araçlarının kotasyon, alım-satım, takas ve saklama işlemlerini entegre olarak sürdürmektedir. Entegre rapor olarak beşincisinin düzenlendiği 2021 yılında faaliyetler finansal, sosyal ve çevresel açılardan sorumluluk içinde topluma katma değer oluşturarak ekonomik kalkınmaya destek olma hedefiyle grubun performansını ve stratejik planlarını kapsamlı bir bakış açısıyla değerlendirilmesi amaçlanmıştır (BİST, 2021: 1,3)

Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde entegre raporun nasıl hazırlandığına dair yedi yol gösterici ilke ve sekiz içerik ögesi bulunmaktadır (IR Framework, 2021: 6);

Tablo 2. Kılavuz İlkeler ve İçerik Ögeleri

<u>Kılavuz İlkeler;</u>	<u>İçerik Ögeleri;</u>
1. Stratejik odak ve gelecek yönelimi	1. Genel organizasyonel bakış ve dış çevre
2. Verilerin birleştirilmesi	2. Kurumsal yönetim
3. Yatırımcı ilişkileri	3. İş modeli
4. Önemlilik	4. Riskler ve Fırsatlar
5. Kısa ve öz olma	5. Strateji ve kaynakların aktarımı
6. Güvenilirlik ve tam olma	6. Performans
7. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik	7. Genel görünüm
	8. Hazırlık ve sunumun temel yapısı

Entegre raporda faaliyetler, finansal ve finansal olmayan faaliyetler olarak bütünleşik bir yaklaşımla değerlendirilmiştir. Rapor oluşturulur iken Global Reporting Initiative (GRI)

Standartları ve International Integrated Reporting Council (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi-IIRC) tarafından hazırlanan Entegre Raporlama (ER) Çerçevesi'nden faydalanılmıştır. Raporla grubun değer üretimi ve stratejisi, risk yönetimi, paydaşlarla ilişkiler ve kurumsal yönetim, sürdürülebilirlik, GRI endeksi ve finansal tablolara yer verilmiştir.

Tablo 3. BİST Entegre Raporunun Analizi

IIRC Entegre Raporlama Çerçevesi	BİST Entegre Raporunda Yer Alan İçerik
Stratejik odak ve gelecek yönelimi	<p>Borsa İstanbul sürdürülebilir iş süreçleri ve operasyonel mükemmelliği temel alarak güvenilir, şeffaf, etkin, yenilikçi, rekabetçi bir işlem platformu olarak kalıcı değerler oluşturma stratejisini benimsemiştir. ISO 22301 İş Sürekliliği ve ISO 20000 Bilişim Teknolojileri Hizmet Yönetim Sistemi sertifikaları alınmıştır. Verilerin yedekleme mimarisi geliştirilmiş, depolama ve emir verme kapasiteleri arttırılmıştır. İnsan kaynakları ve çalışanların haklarına ilişkin iyileştirmeler yapılmıştır. Altına dayalı endeksler ve katılım endeksleri ile ürün çeşitliliği sağlanmış ve sürdürülebilirlik endeksinin kriterleri değiştirilmiştir. Seans sürekliliğinin sağlanması, likidite ve ürün çeşitliliğinin artırılması, fiziki teslimatlı Devlet İç Borçlanma Senedi (DİBS) vadeli işlem sözleşmelerinin işleme açılması, piyasanın etkinliğinin artırılmasına yönelik geliştirme ve düzenlemelere devam edilmesi gibi hedefler oluşturulmuştur.</p>
Veriler ve kaynakların birbiriyle bağlantısı	<p>01 Ocak 2021-31 Aralık 2021 döneminde gerçekleştirilen faaliyetleri kapsamakta olduğundan belirli bir dönemdeki verileri içermektedir. Bu da veriler ve kaynaklar arasında bağ kurulmasını kolaylaştırmaktadır. İşlem sürekliliği, sermaye piyasalarının geliştirilmesi ve gelir artışını sağlamak amacıyla belirlenen hedefler ve projeler aylık olarak takip edilmekte ve seans sürekliliğinin sağlanması amacıyla işlem piyasalarında dünya standartlarında hizmet veren ve işlem sürekliliğini destekleyen ve yatırımcıların beklentilerini karşılamayı amaçlayan BISTECH sistemi kullanılmaktadır. Daha önce bu sistemin dışında olan sistemler de BISTECH'e entegre edilip iş sürekliliği seviyesi daha da arttırılmıştır.</p> <p>Karbon piyasası, yeşil borçlanma araçları, sürdürülebilirlik temalı yeni vadeli işlemler ve endeksler, girişim sermayesi pazarı, takas ve virmanı blok zincire dayalı ürünlerin borsa piyasalarında işlem görmesi, bulut tabanlı çözümler, büyük veri altyapısının oluşturulması yatırımcıların farklı ihtiyaçlarına yönelik yeni veri paketleri ve ürünlerin geliştirilmesi gibi yeni ürün ve hizmetlere yönelik çalışmalara devam edileceğine dair taahhütler bulunmaktadır. Tüm bu ve benzeri yeni ürün ve hizmetlere yönelik gelişmelerin, Borsa İstanbul'un istikrarlı büyümesini desteklemesi beklenmektedir.</p>
Paydaşlarla İlişkiler	<p>Ortaklara dağıtılabilir dönem kârının en az %50'sinin dağıtılmasını hedefleyen kâr dağıtım politikası çerçevesinde pay sahiplerine 1-TL nominal değerli pay karşılığı brüt 1,25 TL temettü dağıtılmasına karar verilmiştir.</p> <p>Müşteriler: Piyasaların Geliştirilmesi ve Derinleştirilmesi Teknoloji ve İnovasyon Yatırımcının Korunması amacıyla finansal okuryazarlığın</p>

	<p>geliştirilmesi için doğrudan iletişim ve görüşmeler, duyurular, bilgilendirme e-postaları, rehber dokümanlar hazırlanmaktadır.</p> <p>Müşterilerle kotasyon şartları, ihraç süreçleri, ücretlendirme politikaları, ürün ve hizmetler, kurumsal çözümler konularında çeşitli iyileştirmeler yapılmıştır.</p> <p>Yatırımcılarla piyasanın geliştirilip derinleştirilmesi, iş sürekliliği ve risklerin yönetilmesi, inovasyon ve teknolojik gelişmeler, yatırımcıların korunması ve finansal okuryazarlık için altyapı çalışmaları, seminerler, etkinlikler düzenlenmiştir.</p> <p>Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ile Düzenleyici ve yasal altyapı, denetim ve gözetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Örneğin TCMB, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği, Takasbank ve Borsa temsilcilerinden oluşan TLREF Komitesi düzenli olarak toplanmaktadır</p> <p>Grup şirketleri, yurt içi ve yurt dışı ortaklıklarına yönelik grup sinerjisini arttırabilmek amaçlarıyla projeler, ortak ürün ve seminer, toplantı gibi etkinlikler düzenlenmiştir.</p> <p>Çalışanlara yönelik performans süreçleri, yetenek yönetimi, organizasyonel düzenlemeler ile çalışma ortamının iyileştirilmesine yönelik programlar hayata geçirilmiştir.</p>
Önemlilik	<p>Borsa İstanbul büyük ölçüde teknoloji yoğun faaliyet gösteren bir şirkettir. Alım satım, takas ve saklama ve süreçlerde belirlenen standartlara yüksek seviyede uyum gösterilmesi gerekmektedir. Herhangi bir hizmet kesintisi ve aksaklık, itibar ve gelir kaybı ile sonuçlanacağından sistemlerin işleyişi sürekli gözlemlenmekte ve belirli kritik durumlar için öngörülebilir yanıt süreleri gibi performans kriterleri takip edilmektedir. Sistemsel riskler için kontrol ve uyarı mekanizmaları oluşturulmuş, piyasanın durumundan en kısa sürede haberdar olunması için çeşitli bilgilendirme kanalları kurulmuştur. Veri merkezi ve yedekleme sistemleri aktif ve hataya dayanıklı koşullarda, her zaman çalışacak şekilde tasarlanmıştır.</p> <p>Yetkisiz üçüncü şahısların gizli ve hassas bilgilere erişimini önlemek amacıyla, bilgi güvenliği politikası kapsamında, kurum içinde bilgi güvenliği farkındalığının artırılmasına yönelik olarak periyodik eğitimler yapılmaktadır.</p>
Kısa ve Öz Olma	<p>Rapora ait açıklayıcı bilgiler verilmiş olmasına rağmen işlemler ve hedeflenen çıktılar bilgilendirme kutucukları ile kısaca açıklandığı ve tablolarla özetlenmiştir.</p>
Güvenilirlik ve Tam Olma	<p>Grubun yıllık faaliyetleri bağımsız denetim firması tarafından denetime tabi tutulmuştur. Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetim Standartları (BDS'lere) çerçevesinde tamamlanmıştır.</p>
Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik	<p>2017 yılından bu yana ardışık dönemler boyunca düzenlenen entegre raporlar ile geçmiş yıllarda hazırlanan entegre raporlarla kıyaslama yapılabilmektedir. BİST grubunun finansal ve operasyonel performansına ilişkin veriler önceki yıllarla karşılaştırılarak ve değişim yüzdeleri de verilerek muhasebe ve finansal politikalarda değişiklikler olmadığı ve karşılaştırılabilir özellikler içerdiği anlaşılmaktadır. Yine</p>

	belirlenen hedeflerin de gerçekleşen performansla örtüştüğü görülmektedir.
Genel Organizasyonel Bakış ve Dış Çevre	Raporda grubun misyon ve vizyonu, etik ilkeleri ve değerleri, ortaklık yapısı, temel faaliyetleri, gelirler, çalışan sayıları, dış çevreyi etkileyen yasal, çevresel, toplumsal unsurlardan bahsedildiği görülmektedir.
Kurumsal Yönetim	Grup Sermaye Piyasası Kanunu'nun kurumsal yönetime ilişkin düzenlemelerine uymakla yükümlüdür. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim Tebliği'nde yer alan gönüllü ilkelere uyum durumunu raporlamak amacıyla Kurumsal Yönetim Uyum Raporu (URF) ve mevcut kurumsal yönetim uygulamaları hakkında bilgi vermek üzere "Kurumsal Yönetim Bilgi Formu" (KYBF) kullanılmakta ve internet sitesinde yer almaktadır.
İş Modeli	Grubun hazırladığı raporda finansal, insan, fikri, üretilmiş ve sosyal-ilişkisel sermayesini girdi olarak kullanıp faaliyet çevresi ve dış etkileri hakkında bilgiler verilmiş. İş ve eylemlerin işleyiş süreçlerinden, grubun itibarı, çalışanların durumları, gelirleri, nakit akışlarından bahsedilmiştir.
Riskler ve Fırsatlar	Grubun maruz kaldığı bilgi teknolojileri riski, bilgi güvenliği ve siber saldırı riski, itibar riski, likidite riski, insan kaynağı riski, konjonktürel risk gibi risklere karşı karşıyadır. Olası risklerin ortaya çıkması durumunda potansiyel etkilerinin neler olduğu, risk tanımlamaları ve önleme stratejileri ve riskten etkilenecek olan sermaye öğeleri açıkça ve kapsamlı bir şekilde entegre raporda yer almaktadır.
Strateji ve Kaynakların Aktarımı	Grup, süreklilik, sermaye piyasalarını büyütme ve gelir artışı olmak üzere üç ana stratejik hedef belirlemiştir. Hazırlanan projelerle gerekli kaynaklar oluşturulmuş ve stratejik yol haritası aylık olarak takip edilmektedir.
Performans	Hazırlanan entegre raporda grubun finansal performansı, gelirleri, yönetilen sermaye tutarları, çalışanlara ödenen ücretler, yan haklar, pay sahiplerine ödenen kar payları, devlete ödenen vergiler, son üç yılı içerecek şekilde sunulmuştur. Ayrıca sermaye piyasası araçlarına ilişkin operasyonel ve finansal performans verilerine ulaşılabilmektedir.
Genel Görünüm	Grup hedeflenen stratejilerinin uygulanma süreçlerinde karşılaşılabileceği belirsizlik ve sorunların neler olabileceği bunlara karşı neler yapılacağı ve neleri etkileyeceği hakkında entegre raporunda bilgiler vermektedir.
Hazırlık ve Sunumun Temel Yapısı	Grubun entegre raporu, rapor hakkında önemlilik süreci ve genel bir değerlendirme ile başlayıp yöneticilerin görüşleri ve 2021 yılı performans bilgilerinin verilmesi ile devam etmiştir. Sonraki bölümde faaliyet çevresi, stratejileri, öncelikleri değer üretimi, risk yönetimi konularına değinilmiştir. Paydaş ilişkileri ve kurumsal yönetim başlığı altında paydaşlar, organizasyon yapısından ve sürdürülebilirlikten bahsedilmiştir. Son olarak ta GRI endeksi ve bağımsız denetim raporuna yer verilmiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Finansal raporlar geçmişe dönük olarak şirketin faaliyetleri hakkında bilgiler vermektedir. Her ne kadar paydaşlar özellikle de yatırımcılar geçmiş yıllardaki bilgileri kullanarak bazı analiz yöntemleri ile finansal tahminlerde bulunsalar da bu her zaman geçerli ve doğru bir karar

olmayabilir. Oysa entegre rapor şirketi bir bütün olarak şirketin vizyonu, misyonu, hedefleri, stratejileri gibi geleceğe dönük bilgileri bütünleştirerek sunması geçmişten kopmadan gelecekle bağ kurulmasına imkan tanımaktadır.

Entegre raporlama halen hazırlanmakta olan faaliyet raporu, stratejik planlama, finansal rapor gibi işletmeyi ilgilendiren raporların bir bütün halinde hazırlanmasıdır. Artık işletmeler ve işletmelerin iç ve dış paydaşlarının beklentilerine sadece kar ve işletmenin büyümesi değil işletmenin çevresine kattığı katma değerlerin önemi ve derecesi de eklenmiştir. Entegre rapor şirketi etkileyen ve şirketin etkilendiği parasal ve parasal olmayan her türlü olay ve olguların yer aldığı bir rapor türüdür. Şirketler entegre rapor ile faaliyetlerinde kar amacının yanında çevreye ve topluma da faydalar sağlayıp değer yaratacakları mesajını vermektedirler

Ayrıca çevre dostu üretim, sıfır atık, karbon ayak izi, sera gazı salınımının azaltılması, yenilenebilir enerji kaynakları, gürültü kirliliği gibi çevresel etkileri azaltıcı önlemler alınması sürdürülebilir bir dünya için zorunlu hale gelmiştir. Yeşil ekonomi, dögüsel ekonomi, çevre muhasebesi gibi kavramlar literatüre bilim alanı olarak kazandırılmıştır. Dolayısıyla ekonomik büyümenin sürdürülebilir gelişmeye dönüşebilmesi için işletmelerin çevresel etkilerinin neler olduğunun belirlenerek buna göre politikalar geliştirilmesi ve uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu ise toplumda farkındalık oluşturularak bilinçlenme ile gelişim sağlayacaktır. Bu bilinçlenmenin oluşturulabilmesi için de başta yöneticiler, meslek oda/birlikleri ve ilgili kamu kurumları (kanuni düzenlemeler için) olmak üzere işletme çalışanları, ortaklar, ilişkili kamu kurumları, sivil toplum kuruluşları, yatırımcılar gibi işletmeyle yakından veya uzaktan ilişkili tüm paydaşların entegre rapor hakkında bilgilerinin olması gerekmektedir.

Çalışmada Borsa İstanbul Grubu'nun 2021 yılı entegre faaliyet raporu, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi dikkate alınarak içerik analizine tabi tutulmuştur. Araştırma sonucunda BİST'in entegre faaliyet raporunun Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Yapılan çalışma Başak ve Ataman (2022) tarafından yapılan ve entegre rapor hazırlayan havacılık sektöründe faaliyet gösteren Güney Afrika, Japon ve Münih Hava Yolları ile entegre rapor hazırlamayan Türk Hava Yolları'nun hazırladığı raporları IIRC çerçevesine uyumluluğu çalışmasıyla da örtüşmektedir. Çalışmada Türk Hava Yolları'nun entegre raporlama bileşenlerini büyük oranda karşıladığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu da THY'nin bilerek veya bilmeden aslında entegre rapor hazırlandığının göstergesidir. Küresel olarak faaliyet gösteren dünyanın sayılı şirketlerinden olan Türk Hava Yolları'nun uluslararası düzeyde kabul gören entegre rapor hazırlaması hem ulusal hem de uluslararası paydaşlar ve Türkiye'deki farkındalığı ve şirketin değerini artıracaktır. Yine Arslan ve Özkan (2018) tarafından BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 29 şirketle yapılan anket sonucu da çalışmamız sonucu entegre rapor hazırlanması durumunda elde edilebileceği öngörülen faydalarla benzerlik taşımaktadır.

Çalışmamızda BİST'in seçilmesinin asıl nedeni; Türkiye'de önemli bir misyonu üstlenen BİST'in sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik kapsamında toplumsal ve çevresel faktörleri de dikkate alarak böyle bir rapor hazırlaması diğer şirket ve kurumlara örnek teşkil olması açısından önemli bir konudur. Ayrıca BİST'te 15 Şubat 2017 tarihinde ERTA'nın kuruluşu gong töreniyle duyurularak entegre raporlamaya dikkat çekilmek istenmiştir. Türkiye'de 2015'ten bu yana 41 kurum 121 adet entegre rapor hazırlanmıştır. BİST'e kayıtlı şirketler başta olmak üzere ülkedeki toplam şirket sayısı, kamu kurumları ve çeşitli sivil toplum kuruluşları dikkate alındığında entegre rapor hazırlayan kurum sayısı yok denecek kadar azdır. Oysa entegre rapor hazırlanmasıyla kurumun karlılığı, itibarı, bilinirliği gerçek manada artacak ve kuruma önemli katkılar sağlanacaktır. Kurumlar bunun farkında olmalarına rağmen bilgisizlik, departmanlar arası iletişim kopukluğu gibi sebeplerle entegre rapor hazırlamaktan kaçınabilmektedirler. Bunun önüne geçebilmek amacıyla görsel ve yazılı iletişim araçları özellikle sosyal medya kullanılarak bilgilendirmelerin yapılması entegre raporlamayı destekleyebilecektir.

Geleneksel muhasebe sistemlerinin yanında sürdürülebilirlik ve entegre raporlama sistemlerine yönelik toplumda farkındalığın artırılması adına müfredatlara ayrı bir ders olarak eklenmesi uygun bir karar olacaktır. Böylece farkındalık en baştan oluşturulmaya başlanacaktır. Türkiye’de henüz entegre rapor hazırlanması gönüllülük esasına dayanmakta olup, ileride zorunlu tutulacağı öngörüldüğünde şirketlerin şimdiden entegre raporlama süreçlerine başlamaları gelecek dönemlerde bu süreci kolaylıkla yönetebilmelerine imkan sağlayacaktır. Bunun için de şirketlere yönelik seminer toplantı, çalıştay gibi çeşitli eğitim faaliyetleri ile entegre raporlama özendirilmelidir. Entegre rapor hazırlama aşamasında veya düşüncesinde olan kurumlar için yöneticiler başta olmak üzere çalışanların süreci desteklemesi ve uyumunun sağlanması amacıyla yöneticilerin bu konudaki kararlılıkları ön plana çıkarılarak şirket içi eğitim ve bilgilendirme toplantıları yapılarak raporlama sürecine herkesin düşüncesi alınarak katılımı sağlanmalıdır. Çünkü işletmeyle ilgili finansal ve finansal olmayan tüm bilgiler işlenerek birbiriyle entegre edileceğinden herkesin raporu sahiplenmesi çok önemli bir konudur. Ayrıca entegre rapor ile şirket hakkında bilgiler şeffaf olarak sunulacağından yöneticiler, çalışanlar, ortaklar, yatırımcılar ve devlet gibi paydaşlar açısından şirket itibarı ve güvenilirliği yükselecek; ülkedeki entelektüel sermaye miktarı artacaktır. Kısacası entegre raporun bir kişi ve bir grubun fikirleriyle değil ortak akılla alınan kararlar sonucu hazırlanması ve herkes tarafından aynı hedefe ulaşılma düşüncesi ile sonuçların kapsayıcılık ve kabul edilebilirlik derecesi yükselecektir. Son yıllarda halka arz edilen şirketler ve BİST’teki yatırımcı sayısındaki artışlar dikkate alındığında şirket hakkında topluca bilgiler sunan entegre raporun önemi daha da ön plana çıkmaktadır. İlerideki çalışmalarla inceleme dönemlerinin arttırılarak BİST’in entegre raporları karşılaştırılıp entegre raporlarının gelişimi hakkında daha ayrıntılı bilgilere ulaşılabilecektir. Dünyadaki borsalar ile karşılaştırılıp farklar veya benzerlikler belirlenip hangi borsanın entegre raporlamaya daha yakın olduğu tespit edilebilmesine olanak sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağdeniz, Ş., Köse, T. (2022). Muhasebe Eğitiminde Entegre Raporlama: Türkiye’deki Üniversitelere İlişkin Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 25 (Özel Sayı), 302-313.
- Aras, G., Sarıoğlu, G.,U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*, TÜSİAD Yayınları.
- Aras, G., Özsözgün Çalışkan, A., Esen, E., Kutlu Fırtına Ö. (2019). *Türkiye’de Entegre Raporlama: Mevcut Durum, Paydaşların Algı ve Beklentileri*, ACCA, CFGS, KPMG
- Ataman, B., Güzel E., (2022). Sektörel Bazlı Entegre Raporlama İncelemesi: Havacılık Sektörü Üzerine Bir Çalışma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (65), 23-46.
- BİST, Entegre Raporlama Türkiye, IR Network, (2022). *Şirketler İçin Entegre Rapor Hazırlama Rehberi*, <https://www.borsaistanbul.com/files/sirketler-Icin-Entegre-raporlama-rehberi.pdf> (Erişim Tarihi: 02.06.2023).
- BİST 2021 yılı Entegre Faaliyet Raporu, <https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/29/yayinlar> (Erişim Tarihi: 02.03.2023).
- Black Sun & IIRC, (2014). Realizing the Benefits: The Impact of Integrated Reporting, <https://www.integratedreporting.org/resource/realizing-the-benefits-the-impact-of-integrated-reporting/> (Erişim Tarihi: 16.05.2023).
- Coşkun Arslan, M., Özkan, O. (2018). Entegre Raporlamaya Evrilme Süreci ve Durum Tespiti-BİST Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, 28, (Temmuz-Ağustos).
- De Williers, C., Hsiao, P.C.K. (2018). Finance, Governance and Sustainability: Challenges to Theory and Practice Series, Editör De Villiers, C., Maroun, W, Sustainability Accounting and Integrated Reporting içinde. (ss. 13-24) Taylor and Francis.

- Dereköy, F. (2018). Entegre Raporlama Uygulamalarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi Bağlamında Değerlendirilmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 16 (32), 589-608.
- Du Toit, E., van Zyl, R. and Schütte, G. (2017). "Integrated Reporting by South African Companies: a Case Study", *Meditari Accountancy Research*, 25 (4), pp. 654-674. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2016-0052> (Erişim Tarihi: 11.04.2023).
- Doğan, Z., Merdane, F.,E. (2020). Entegre Rapor Hazırlama Sürecinde İşletmelerin Karşılaşabilecekleri Sorunlar, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 5 (4) (2).
- Eccles, Robert G. and Krzus, Michael P. and Solano, Carlos, A. (2019). Comparative Analysis of Integrated Reporting in Ten Countries (March 2, 2019). <https://ssrn.com/abstract=3345590> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3345590> e.t. 25/04/2023
- Eski, S., (2023). Overview of the Relationship of Integrated Reporting with Sustainability Accounting and Evaluation of Integrated Reporting Studies in Türkiye, *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 24 (1), 127-140.
- Galeone, G., Onorato, G., Shini, M. ve Dell'Atti, V. (2023). Climate-Related Financial Disclosure in Integrated Reporting: What is the Impact on the Business Model? The Case of Poste Italiane, *Accounting Research Journal*, 36 (1), 21,36.
- Gücenme Gençoğlu, Ü., Aytaç A. (2016). Kurumsal Sürdürülebilirlik Açısından Entegre Raporlamanın Önemi ve BIST Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (Ekim).
- Hatunoğlu, Z., Kılıç, M., (2023). Finansal Olmayan Raporlama ve Bir Uygulama, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7 (1), 43-70.
- International Integrated Reporting Council (IIRC), (2021). Transition To Integrated Reporting A Guide To Getting Started, www.integratedreporting.org/news/transition-to-integrated-reporting-a-guide-to-getting-started/ (Erişim Tarihi: 05.05.2023).
- Karğın ,S., Aracı, H., Aktaş, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1).
- Kaya, U., Aygün, D., Yazan, Ö. (2016). Yeni Bir Kurumsal Raporlama Yaklaşımı olarak Entegre Raporlama ve Dünyadaki Uygulama Örnekleri Üzerine Bir Araştırma, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (11), 85-101.
- Köse, T., Ağdeniz, Ş. (2021). Entegre Raporlamada Covid-19 Salgınına İlişkin Verilerin Analizi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14 (1), 189-219.
- King, M., Roberts, L. (Çeviren Erkin Erimez) (2017). *Entegre Düşünce*, Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları No:10, 1. Basım, Kasım.
- Orha Hazar, S., (2023). Kurumsal Sürdürülebilirlik Çerçevesinde Entegre Raporlama: Allianz Türkiye Örneği, *İstanbul Arel Üniversitesi İletişim Çalışmaları Dergisi*, 11 (23), 227-255.
- Özdemir, E.,C., (2019). Kurumsal Raporlamada Dünya'da ve Türkiye'de Son Trendler, <http://www.tuyid.org/files/makaleler/Sayi-103--ECO.pdf> (Erişim Tarihi: 29.04.2023).
- Öztürk S. (2019). Geleceğin Kurumsal Raporlama Yaklaşımı Olarak Entegre Raporlama: Garanti Bankası Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 1-20, DOI: 10.25095/mufad.510443
- The International IR Framework, (2021). www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/ (Erişim Tarihi: 09.04.2023).
- Topcu, M. K., Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir Çerçeve, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, 30 (1), 1-22.
- Susmaz, G., Doğan, D.U. (2022). Entegre Raporlama İlkeleri Çerçevesinde Türkiye ve Dünya Örnekleriyle Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (65), 113-136. www.integratedreporting.org e.t. (Erişim Tarihi: 16.05.2023)
- www.entegreraporlamatr.org e.t. (Erişim Tarihi: 15.05.2023)
- Yanık, S., Türker, İ., (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (47), 291-308

Yelgen, E., (2023). Gönüllü İfşa Uygulamaları Bağlamında Entegre Raporlama ve Kurumsal Yönetim, Editör Şahin Karabulut, Teori ve Uygulamada Muhasebe ve Pazarlama Konuları İçinde, Ekin Yayınevi.

Zozik, A., Doğan, Z., (2021). Türkiye’de Entegre Raporlama Sürecinde Karşılaşılabilecek Sorunların Tespitine İlişkin Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 63, 83-110.



Birleşmiş Milletler (BM) Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: BİST’e Kote Edilmiş Bazı Holding İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Doç. Dr. Dursun KELEŞ

Iğdır Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gümrük İşletme Bölümü, Iğdır, Türkiye
dursun.keles@igdir.edu.tr <https://orcid.org/0000-0001-9075-476X>

Özet

Sürdürülebilirlik raporlaması; işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel konulara ilişkin faaliyet sonuçlarının sistemli şekilde raporlanmasını ifade etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması, Global Reporting Initiative (GRI)-[Küresel Raporlama Girişimi] tarafından hazırlanan standartlara göre yapılmaktadır. Bu standartlar, işletmeler tarafından raporlanacak sürdürülebilirlik raporlarında hangi konulara ne şekilde yer verileceği hususunda bir rehber niteliği taşımaktadır.

Bu çalışmanın öncelikli amacı, BM tarafından hazırlanan “Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA)” çerçevesinde “BİST Sürdürülebilirlik” Endeksinde kayıtlı 8 adet holding işletmesi tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi yöntemiyle incelenmesidir. Diğer amacı ise, holding işletmelerinin SKA'lara ne düzeyde katkı sağladıklarının ortaya konulmasıdır.

Bu amaçlar doğrultusunda, çalışmaya konu olan holding işletmelerine ait 2021 yılına ilişkin sürdürülebilirlik raporları analiz edilmiştir. Yapılan analiz kapsamında, BİST sürdürülebilirlik Endeksi'nin hesaplanmaya başladığı 2014 yılından itibaren kesintisiz şekilde; Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. sürdürülebilirlik raporu yayımladıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, 2014 yılında sadece Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. ilk kez sürdürülebilirlik raporu yayımlamışlardır. BM tarafından yayımlanan SKA'lara yönelik en fazla sürdürülebilirlik performansı sonucu raporlayan işletme ise 13 adet ile Polisan Holding A.Ş.'dir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, BM Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi

Makale Gönderme Tarihi: 20.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 12.09.2023

Önerilen Atf:

Keleş, D. (2023). Birleşmiş Milletler (BM) Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması: BİST’e Kote Edilmiş Bazı Holding İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 257-270.



Sustainability Reporting in Turkey in The Framework of The United Nations (UN) Sustainable Development Goals: A Research on Some Holding Businesses Registered in BIST

Assoc. Prof. Dr. Dursun KELEŞ

Iğdır University, Faculty of Applied Science, Department of Customs Administration, Iğdır, Türkiye

dursun.keles@igdir.edu.tr <https://orcid.org/0000-0001-9075-476X>

Abstract

Sustainability reporting; It means the systematic reporting of the activity results of the enterprises regarding economic, social and environmental issues. Sustainability reporting is carried out according to the standards prepared by the Global Reporting Initiative (GRI). These standards serve as a guide for what topics and how to include in the sustainability reports to be reported by businesses.

The primary objective of this study is to examine the sustainability reports published by 8 holding companies registered in the "BIST Sustainability Index" in the light of the "Sustainable Development Goals (SDGs)" prepared by the UN through content analysis method. The other objective is to reveal to what extent the holding companies contribute to the SDGs.

In line with these objectives, the sustainability reports of the holding companies subject to the study for 2021 were analyzed. Within the scope of the analysis, it was determined that Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. and TAV Havalimanları Holding A.Ş. have published sustainability reports without interruption since 2014, when the BIST Sustainability Index started to be calculated. Furthermore, it was determined that only Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. and TAV Havalimanları Holding A.Ş. published sustainability reports for the first time in 2014. Polisan Holding A.Ş. reported the highest number of sustainability performance results for the SDGs published by the UN with 13.

Keywords: Sustainability Reporting, UN Sustainable Development Goals, BIST Sustainability Index

Received: 20.08.2023

Accepted: 12.09.2023

Suggested Citation:

Keleş, D. (2023). Sustainability Reporting In Turkey In The Framework Of The United Nations (UN) Sustainable Development Goals: A Research On Businesses Registered In BIST, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 257-270.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletme faaliyetleri, oldukça fazla çeşitlenmiş durumdadır. Birçok farklı alanda faaliyet gösteren bu işletmelerin, gerek işletme içi paydaşlar gerekse işletme dışı paydaşlara yönelik yerine getirmesi gereken birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. İşletmeler, genellikle finansal bilgi paylaşımına ilişkin sorumluluklarını raporladıkları finansal tablolar aracılığıyla yerine getirmektedirler. Buna göre, işletmelerin finansal olmayan bilgi paylaşımına ilişkin herhangi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. İşletme paydaşları, her ne kadar finansal raporlar aracılığıyla ilgilendikleri işletmelerin finansal durumunu önemli düzeyde tahlil edebilseler de, bu raporlar işletmelerin bir bütün olarak değerlendirilmesi noktasında eksik kalabilmektedir. Bu durumda, işletme değerinin ve gelecekte yaratacağı potansiyelin net bir şekilde tespit edilebilmesi için ekonomik, sosyal ve çevresel performans göstergelerinin de ayrıca değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir.

İşletmelerin sosyal ve çevresel konulara duyarlı davranmaları, sürdürülebilirliğin sağlanmasının yanında gelecekte rekabet avantajı kazanılmasına önemli katkılar sunabilecektir. Bazı işletmeler, bu katkıyı en üst düzeye çıkarabilmek amacıyla finansal olmayan bilgilerini sürdürülebilirlik raporları aracılığıyla raporlamaya başlamışlardır. İşletmelerin bütün yönlerden sağlıklı şekilde değerlendirilmesi noktasında, işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporların günümüzde yetersiz hale gelmeye başlaması sonucunda, işletmelerin başarılarının sağlıklı şekilde değerlendirilmesi için sürdürülebilirlik raporları önemli bir araç haline gelmiştir.

Sürdürülebilirlik raporları, GRI tarafından hazırlanan GRI 101, GRI 102, GRI 103, GRI 200, GRI 300 ve GRI 400 kodlu rehber niteliğindeki standartlara uygun olarak hazırlanmaktadır. Bu raporlarının, finansal raporların aksine hazırlanması ve yayımlanmasına yönelik Türkiye’de herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. İşletmeler, sürdürülebilirlik raporlarını genellikle sosyal sorumluluk, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde gönüllü olarak hazırlamakta ve bütün paydaşlar için raporlamaktadırlar.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

Raporlama faaliyetlerini; finansal raporlama, finansal olmayan raporlama ve bunların birleştirilmesiyle ortaya çıkan entegre raporlama olmak üzere üç şekilde gruplandırmak mümkündür. Sürdürülebilirlik kavramının birçok alanda yaygınlaşmasıyla birlikte, işletmelerde de ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik olmak üzere üç boyutta incelenen finansal olmayan raporlama şekli önem kazanmıştır.

20’nci yüzyılın sonlarında ortaya çıkan ve bütün dünyada yaygın şekilde kullanılmaya başlayan sürdürülebilirlik kavramı, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının karşılanabileceği varlıkların tamamen tüketilmeden insanların bugünkü ihtiyaçlarının da karşılanmasını ifade etmektedir (Soubbotina, 2000: 9).

Sürdürülebilirliğin amacı, gelecekte yaşamın devam edebildiği, eğitim ve yoksulluk nedeniyle insanların gereksinimlerini karşılayabilmeleri için yeterli olanakların sunulduğu bir yaşam sistemini sürdürebilir kılmaktır. Buna göre; iklim değişikliği, çevre sorunları, yoksulluk, insan hakları, açlık gibi insanlığın geleceğini tehdit eden konularda çözümler üretilebilme yeteneği sürdürülebilirliğin esas konusunu oluşturmaktadır (Akay, 2015: 64-66).

2.1. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilirlik raporlaması, ilk önceleri isteğe bağlı bir raporlama olmakla beraber son yıllarda kamuoyu ve işletmeler açısından önemi gittikçe artan bir raporlama şekli haline gelmiştir. Başka bir ifadeyle, sürdürülebilirlik raporlarının isteğe bağlı olarak hazırlanmaktan ziyade işletme

faaliyetlerinin çevresel ve toplumsal boyutlarının raporlanması noktasında daha fazla kabul görmeye başladığını belirtmek mümkündür (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 56).

Sürdürülebilirlik raporlaması, GRI tarafından hazırlanan genel esaslar; kurumsal profil, yönetim ve paydaş analizi gibi genel açıklamalar; ekonomik performans, piyasa varlığı ve satınalma uygulamaları gibi ekonomik esaslar; işgücü ve istihdam, eğitim ve öğretim, insan hakları gibi sosyal esaslar; enerji, emisyon, su ve atık yönetimi gibi çevresel esasları içeren bir dizi faaliyetlerin raporlanmasını konu almaktadır.

2.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Amaçları ve İşletmelere Sağladığı Katkılar

Sürdürülebilirlik raporlamasının amacı, işletmelerin daha şeffaf hale getirilmesi ve böylece paydaşlar arasındaki güvensizliğin ortadan kaldırılmasıdır. GRI tarafından yayımlanan “GRI-G4: Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzu”na göre sürdürülebilirlik raporlamasının amaçları aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (GRI, 2013: G4, 3).

- İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının ilgili standartlar çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin daha sürdürülebilir hale getirilmesini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel yönlerden değerlendirilerek, işletmelerin daha şeffaf hale gelmesini sağlamak.

Sürdürülebilirlik raporlamasının işletmelere sağladığı başlıca katkıları ise, aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Herzig ve Schalttegger, 2006: 302).

- Kurumsal hesap verilebilirliğin sağlanması,
- İşletmenin rakiplerle kıyaslanmasının sağlanması ve rekabet avantajı kazanılması,
- Ekonomik değerlerin yanında sosyal ve çevresel değer yaratan unsurların belirlenmesi,
- İşletme içi kontrolün sağlanması ve çalışanların olumlu yönde etkilenmesi,
- İşletme itibarı ile marka değerinin artırılması.

3. BİRLEŞMİŞ MİLLETLER SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI

2015 yılında BM Genel Kurulu, dünya genelindeki yoksulluğu önlemek, adaletsizlik ve eşitsizliklerle mücadele etmek ve böylece dünyayı korumak amacıyla 2030 yılında tamamlanması öngörülen bir yol haritası olarak SKA'ları kabul etmiştir. SKA'lar, farklı gelişmişlik düzeylerine sahip ülkeler için geçerli olan 17 küresel amaçtan oluşan bir eylem çağrısı niteliği taşımaktadır. Bu amaçlar, Şekil 1'deki gibidir (Global Compact Network Türkiye, 2023).



Şekil 1. Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları
Kaynak: (Global Compact Network Türkiye, 2023).

Şekil 1’de yer alan amaçların hedef noktaları ise aşağıdaki gibidir (Global Compact Network Türkiye, 2023).

- Amaç 1 (Yoksulluğa Son): Bütün şekilleriyle yoksulluğun her yerde önlenmesi,
- Amaç 2 (Açlığa Son): Gıda güvenliği ve beslenme güvencesinin daha iyi sağlanması, sürdürülebilir tarıma destek sağlanması ve açlığın sonlandırılması,
- Amaç 3 (Sağlık ve Kaliteli Yaşam): Her yaşta esenliğin desteklenmesi ve sağlıklı yaşamın güvenceye alınması,
- Amaç 4 (Nitelikli Eğitim): Eşit ve kapsayıcı nitelikte eğitimin güvenceye alınması ve toplum için yaşam boyu öğrenmenin desteklenmesi,
- Amaç 5 (Toplumsal Cinsiyet Eşitliği): Kız çocuklarının ve kadınların güçlenmesi ile toplumsal cinsiyet eşitliğinin sağlanması,
- Amaç 6 (Temiz Su ve Sanitasyon): Herkes için temiz su ve sıhhi koşulların erişilebilir kılınması ve sürdürülebilir yönetimin güvenceye alınması,
- Amaç 7 (Erişilebilir ve Temiz Enerji): Herkesin güvenilir, sürdürülebilir, uygun fiyatlı ve modern enerji erişiminin güvenceye alınması,
- Amaç 8 (İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme): Kapsayıcı, sürdürülebilir ve kesintisiz ekonomik büyümenin, herkes için insana yakışır işler ile tam ve üretken istihdamın desteklenmesi,
- Amaç 9 (Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı): Kapsayıcı ve sürdürülebilir sanayileşmenin desteklenmesi, dayanıklı altyapı sistemlerinin inşası ve yenilikçiliğin güçlendirilmesi,
- Amaç 10 (Eşitsizliklerin Azaltılması): Ülkeler arası ve ülkeler içinde eşit olmayan uygulamaların azaltılması,
- Amaç 11 (Sürdürülebilir Şehirler ve Topluluklar): İnsan yerleşimlerinin ve şehirlerin güvenli, kapsayıcı, sürdürülebilir ve dayanıklı kılınması,
- Amaç 12 (Sorumlu Üretim ve Tüketim): Sürdürülebilir üretim ve tüketim uygulamalarının güvenceye alınması,
- Amaç 13 (İklim Eylemi): İklim değişikliği ve muhtemel etkileriyle mücadele noktasında acil eylemde bulunulması,
- Amaç 14 (Sudaki Yaşam): Sürdürülebilir kalkınma için denizler, deniz kaynaklarının ve okyanusların korunması ve sürdürülebilir kullanımının sağlanması,
- Amaç 15 (Karasal Yaşam): Karasal ekosistemin sürdürülebilir kullanımının korunması, desteklenmesi, geliştirilmesi, karasal bozulmanın engellenmesi, ormanların sürdürülebilir yönetimi, çölleşmeyle mücadele, iyileştirilmesi ve biyoçeşitlilik kaybının önlenmesi,
- Amaç 16 (Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar): Sürdürülebilir kalkınma için kapsayıcı ve barışçıl toplumların desteklenmesi, herkesin adalete eşit şekilde erişiminin temini ve her düzeyde sürdürülebilir, kapsayıcı ve hesap verebilir kurumların inşası,
- Amaç 17 (Amaçlar İçin Ortaklıklar): Uygulamaya ilişkin araçların güçlendirilmesi ve sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ortaklıkların canlandırılması.

Yukarıda sıralanan bu 17 amaç, dünyadaki insanların karşı karşıya kaldıkları ekonomik, sosyal ve çevresel sorunların çözümünü hedeflemektedir. Bu noktada, işletmelerin SKA’larda belirtilen hedeflerin gerçekleşmesine katkı sağlayabilecekleri oldukça fazla alanın olduğunu ve dünyadaki birçok sosyal ve toplumsal sorunun çözümüne katkıda bulunabileceklerini ifade etmek mümkündür. Bunun gibi girişimler sayesinde, yenilikçi çözümler üreten işletmeler için yeni iş fırsatlarının gündeme gelebileceği ve işletmelerin sürdürülebilirlik değer algılarının olumlu yönde etkilenebileceği değerlendirilmektedir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik gerek uluslararası gerekse ulusal düzeyde birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Konuyla ilgili yapılan başlıca çalışmaları, aşağıda yer alan Tablo 1’deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlamasına İlişkin Literatürdeki Başlıca Çalışmalar

Yazar/Yazarlar ve Çalışma Yılı	Türü	Amaç, Kapsam ve Yöntem	Sonuç
Ekinciler ve Güngör Taç (2022)	Derleme	İklim değişikliği performans göstergelerinin incelenerek, şirketler için önemi belirtilmiştir.	İklim değişikliğinin işletmelerin faaliyetleri üzerindeki etkileri dikkate alındığında işletmeler tarafından iklim değişikliğinin göz önünde bulundurulması, işletmeler tarafından iklim değişikliği politikalarının oluşturulması ve iklim değişikliği performans göstergelerine ilişkin iklim değişikliği raporu hazırlamalarının önem arz ettiği sonucuna varılmıştır.
Güney ve Dinler (2021)	Araştırma	THY A.Ş.’ye ait 2018-2019 dönemine ilişkin raporları “GRI Sürdürülebilirlik Raporları Özel Standart Bildirimleri” kapsamında incelenmiştir.	THY A.Ş.’ye ait her iki döneme ilişkin raporların özel standart bildirimler çerçevesinde bazı göstergeleri içermediği tespit edilmiştir.
Horasan ve Aktaş (2021)	Araştırma	BİST Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan 4 imalat işletmesinin kurumsal sürdürülebilirlik performansının işletmelerin finansal performansı üzerindeki etkileri incelenmiştir.	Yapılan analizde, Sürdürülebilirlik Endeksi’ne girildikten sonraki dönemde işletmelerden 3’ünün finansal performansının arttığı, 1’inin ise finansal performansının azaldığı tespit edilmiştir.
Atabay (2019)	Araştırma	GRI İndeksi’nde yer alan Türkiye’de faaliyette bulunan 101 işletmenin 2015-2019 yılları arasında ait sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin güvence raporu alınıp alınmadığı analiz edilmiştir.	Yapılan frekans analizi sonucunda, sürdürülebilirlik raporlarının çok az bir kısmının güvence raporunun alınmış olduğu tespit edilmiştir.
Jung, Nam, Yang ve Kim (2018)	Araştırma	Kore Sürdürülebilirlik Endeksi şirketlerinin 2010-2015 yılları arasında ilişkin sürdürülebilirlik performansının finansal performansı üzerindeki etkileri analiz edilmiştir.	Yapılan çalışmada, sürdürülebilirlik performans ile finansal performans arasında pozitif bir ilişki olduğu ve düşük kaldıraç düzeyine sahip işletmelerde bu ilişkinin daha belirgin olduğu tespit edilmiştir.
Şahin ve Çankaya (2018)	Araştırma	GRI Rehberi’ne göre sürdürülebilirlik raporu hazırlayan 42 adet işletmenin sürdürülebilirlik raporları analiz edilmiştir.	Yapılan frekans dağılımlarında, strateji ve profil açıklamalarının yönetim ve performans göstergesi açıklamalarından daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunun nedeninin, ekonomik, sosyal ve

			çevresel açıklamaların ek maliyet getirmesinden kaynaklandığı ifade edilmiştir.
Özerhan ve Sultanoğlu (2018)	Araştırma	BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ne kayıtlı 42 işletmeye ait 2015 yılına ilişkin sürdürülebilirlik ve yıllık faaliyet raporları incelenmiştir.	Çalışmada, işletmelerin çevresel bilgi sunumunda standardizasyon eksikliği nedeniyle paydaşlara yönelik bilgi raporlama noktasında tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği sağlayamadığı tespit edilmiştir.
Cunha ve Moneva (2016)	Araştırma	Küresel petrol sektöründeki 40 şirketin finansal olmayan çevresel bilgilerine ilişkin raporlama uygulamaları analiz edilmiştir.	Küresel petrol şirketlerinin yayımladıkları sürdürülebilirlik raporlarında artış yaşanmasına rağmen çevresel bilgilerin raporlanmasının düşük düzeyde kaldığı tespit edilmiştir.
Alazzani ve Wan-Hussin (2013)	Araştırma	Chevron, Nexen, Omv, Osl, Oxy, Petronas, Sk Energy ve Total isimli petrol ve gaz şirketlerinin çevresel uygulamaları GRI Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzu'na göre analiz edilmiştir.	Petrol ve gaz şirketlerinin ilgili kılavuzu gönüllü olarak benimsedikleri ve bu durumun sürdürülebilirlik raporlamasında şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliği artırdığı tespit edilmiştir.
Özsözgün Çalışkan (2012)	Derleme	Sürdürülebilirlik raporlamasının, işletmeler ve onların paydaşları açısından öneminin ortaya konulması amaçlanmıştır.	İşletme faaliyetlerinin, ekonomik, sosyal ve çevresel yönlerden raporlanmasının işletmelerin sosyal sorumluluk amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabileceği, işletmelerin istenilmeyen çevresel ve sosyal faaliyetlerinin minimize edilerek sürdürülebilir kalkınma hedefinin daha ulaşılabilir olacağı sonucuna varılmıştır.
Dragomir (2010)	Araştırma	FTSEuroFirst 300 Endeksi'nde yer alan ve AB içindeki en büyük 60 imalat sektörü şirket grubunun 2005-2007 yılları arasındaki sürdürülebilirlik raporları analiz edilmiştir.	Yapılan analizde, sürdürülebilirlik raporlarındaki çevresel performans ve çevresel açıklamalar arasında önemli bir ilişki bulunurken, çevresel performans ve çevresel açıklamalar ile finansal performans arasında ilişki bulunmadığı tespit edilmiştir.

Gerek Tablo 1'de yer verilen uluslararası ve ulusal düzeydeki başlıca çalışmalar gerekse literatürde yapılan kapsamlı araştırmalar sonucunda; Türkiye'de yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının BM tarafından yayımlanan SKA'lar çerçevesinde analizinin yapıldığı herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

5. TÜRKİYE'DE BİST'E KOTE EDİLMİŞ HOLDİNG İŞLETMELERİNE AİT SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ BM SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI ÇERÇEVESİNDE ANALİZİ

Bu bölümde, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde kayıtlı holding işletmelerine ilişkin 2021 yılına ait sürdürülebilirlik raporlarının analizine yönelik bulgulara yer verilmiştir.

5.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde kayıtlı holding işletmelerine ilişkin 2021 yılına ait sürdürülebilirlik raporlarının BM tarafından yayımlanan SKA'lar çerçevesinde analiz edilmesidir.

Türkiye'de yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarının SKA'lar çerçevesinde analizinin yapıldığı herhangi bir çalışmaya literatürde rastlanılmamış olması ve çalışma kapsamında holding işletmelerine ait sürdürülebilirlik raporlarının SKA'lar özelinde analiz edilmiş olması çalışmanın özgünlüğünü ve önemini ortaya koymaktadır.

5.2. Çalışmanın Kapsamı, Sınırlılığı ve Yöntemi

Çalışmanın kapsamını, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet sitesinde yayımlanan "BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK (XUSR)" Endeksinde yer alan 8 adet holding işletmesi ile bu işletmelere ait 2021 yılına ilişkin sürdürülebilirlik raporları oluşturmaktadır. Çalışma kapsamına sadece holding işletmelerinin alınma nedeni ise, finansal ve finansal olmayan hususlara ilişkin gerek zorunlu gerekse ihtiyari birçok konuda kamuyu aydınlatma düzenlemelerine sıkı bir bağlılık içerisinde raporlama yapıyor olmaları ifade edilebilir.

Çalışmaya konu holding işletmeleri tarafından henüz 2022 yılına ait sürdürülebilirlik raporları yayımlanmamıştır. Çalışmanın sınırlılığı olarak değerlendirilebilecek bu husus nedeniyle, holding işletmelerinin en son yayımlamış oldukları 2021 yılına ait sürdürülebilirlik raporları çalışma kapsamına dahil edilmiştir.

Çalışmanın amacı kapsamında, BİST Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) internet sitesinden temin edilen BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki "Anadolu Grubu Holding A.Ş.", "Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.", "Global Yatırım Holding A.Ş.", "Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.", "Koç Holding A.Ş.", "Polisan Holding A.Ş.", "TAV Havalimanları Holding A.Ş." ve "Tekfen Holding A.Ş."ye ait 2021 yılına ilişkin sürdürülebilirlik raporları temin edilmiş ve BM tarafından hazırlanan SKA'lar özelinde içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir.

5.3. Çalışmada Elde Edilen Bulgular

Çalışmaya konu holding işletmeleri tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarında hangi konuların bildirildiği ve bildirilen bu konuların BM tarafından hazırlanan SKA'lara uyum düzeyine yönelik bulgulara yer verilmiştir.

Başta Türkiye olmak üzere, BİST'te kayıtlı işletmelerde sürdürülebilirlik konusundaki uygulamaların artırılması amacıyla "BİST Sürdürülebilirlik" Endeksi oluşturulmuştur. Bu Endeks, 04.11.2014 tarihinden itibaren hesaplanmaya başlamıştır. Endeksin hesaplanmaya başladığı tarihte toplam 15 işletme Endekste yer almıştır. 2022 tarihi itibarıyla ise, Endekste yer alan işletme sayısı 67 olmuştur (BİST, 2023).

BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan holding işletmeleri ve dahil oldukları BİST Endeks bilgileri Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2. BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Holding İşletmelerinin Dahil Olduğu BİST Endeks Bilgileri

BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ HOLDİNG İŞLETMELERİ	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİNDEKİ HOLDİNG İŞLETMELERİNİN DAHİL OLDUĞU BİST ENDEKSLERİ	ENDEKS SAYISI
Anadolu Grubu Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST 100-30”, “BİST 50”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST TÜR”, “BİST İSTANBUL”, “BİST 100”, “BİST KURUMSAL YÖNETİM”, “BİST MALİ”, “BİST YILDIZ”	10
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST TÜR”, “BİST 100”, “BİST TEMETTÜ”, “BİST TEMETTÜ 25”, “BİST MALİ”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK 25”, “BİST YILDIZ”, “BİST 100-30”, “BİST KURUMSAL YÖNETİM”, “BİST İSTANBUL”, “BİST 50”	13
Global Yatırım Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST KURUMSAL YÖNETİM”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST İSTANBUL”, “BİST 100”, “BİST TÜR”, “BİST 100-30”, “BİST MALİ”, “BİST YILDIZ”	9
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST 100”, “BİST TÜR” / “BİST TEMETTÜ”, “BİST MALİ”, “BİST BANKA DIŞI LİKİT 10”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST İSTANBUL”, “BİST 30”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK 25”, “BİST TEMETTÜ 25”, “BİST 50”, “BİST YILDIZ”	13
Koç Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST MALİ”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK 25”, “BİST YILDIZ”, “BİST İSTANBUL”, “BİST TEMETTÜ”, “BİST 50”, “BİST TÜR”, “BİST TEMETTÜ 25”, “BİST 30”, “BİST 100”	12
Polisan Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KATILIM”, “BİST KATILIM TEMETTÜ”, “BİST YILDIZ”, “BİST TEMETTÜ”, “BİST TÜR”, “BİST KATILIM 100”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST MALİ”, “BİST TÜR-100”, “BİST KOCAELİ”, “BİST KATILIM TÜR”	12
Tav Havalimanları Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST TÜR”, “BİST YILDIZ”, “BİST İSTANBUL”, “BİST 100”, “BİST 50”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST 30”, “BİST MALİ”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK 25”, “BİST KURUMSAL YÖNETİM”	11
Tekfen Holding A.Ş.	“BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK”, “BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK 25”, “BİST İSTANBUL”, “BİST MALİ”, “BİST HOLDİNG VE YATIRIM”, “BİST 100”, “BİST 30”, “BİST 50”, “BİST TÜR”, “BİST YILDIZ”	10

Kaynak: KAP resmi internet sitesinde yayınlanan BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’ndeki holding işletmelerine ait bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2’ye göre, Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş. ve Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.’nin 13 farklı BİST Endeksine dahil olduğu, Koç Holding A.Ş. ve Polisan Holding A.Ş.’nin 12 farklı BİST Endeksine dahil olduğu, TAV Havalimanları Holding A.Ş.’nin 11 farklı BİST Endeksine dahil olduğu, Anadolu Grubu Holding A.Ş. ve Tekfen Holding A.Ş.’nin 10 farklı BİST Endeksine dahil olduğu, Global Yatırım Holding A.Ş.’nin ise 9 farklı BİST Endeksine dahil olduğu görülmektedir. Buna göre, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan holding işletmelerinden diğer BİST Endekslerine en fazla dahil olan işletmelerin Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş. ve Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş. olduğu anlaşılmıştır. Holding işletmeleri arasında diğer BİST Endekslerine en az dahil olan işletmenin ise Global Yatırım Holding A.Ş. olduğu anlaşılmıştır.

BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’ndeki işletmelere ait sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin veriler Tablo 3’teki gibidir.

Tablo 3. BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Holding İşletmeleri ve Sürdürülebilirlik Rapor Bilgileri

BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ HOLDİNG İŞLETMELERİ	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLARININ YAYIMLANDIĞI YILLAR (*)							
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Anadolu Grubu Holding A.Ş.	-	-	-	-	-	*	*	*
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	-	-	-	-	-	-	*	*
Global Yatırım Holding A.Ş.	-	-	-	*	*	-	-	*
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	*	*	*	*	*	*	*	*
Koç Holding A.Ş.	*	*	*	*	*	*	*	*
Polisan Holding A.Ş.	-	*	*	*	*	*	*	*
TAV Havalimanları Holding A.Ş.	*	*	*	*	*	*	*	*
Tekfen Holding A.Ş.	-	-	-	-	*	*	*	*

Kaynak: KAP resmi internet sitesinde yayınlanan BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki holding işletmelerine ait sürdürülebilirlik raporları analiz edilerek hazırlanmıştır.

Tablo 3'e göre, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nin hesaplanmaya başladığı tarihten itibaren kesintisiz şekilde sürdürülebilirlik raporu yayımlayan işletmeler; Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. olmuştur. Bunun yanında, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nin hesaplanmaya başladığı 2014 yılında Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. holding işletmeleri ilk raporlama yapan işletmeler olmuşlardır. Anadolu Grubu Holding A.Ş. 2019 yılından itibaren, Global Yatırım Holding A.Ş. 2017 yılından itibaren, Polisan Holding A.Ş. 2015 yılından itibaren, Tekfen Holding A.Ş. 2018 yılından itibaren sürdürülebilirlik raporu yayımlamaya başlayan işletmeler olmuşlardır. Bununla birlikte, Global Yatırım Holding A.Ş. tarafından 2019 ve 2020 yıllarında sürdürülebilirlik raporu yayımlanmamış olsa da, ilgili yıllarda yayımlanan faaliyet raporlarının içerisinde sürdürülebilirliğe ilişkin hususlara yer verildiği görülmüştür.

BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki işletmelere ait sürdürülebilirlik raporlarında yer alan SKA'lara ilişkin performans göstergeleri Tablo 4'teki gibidir.

Tablo 4. Holding İşletmelerinin 2021 Yılına Ait Sürdürülebilirlik Raporlarına İlişkin İçerikler

BİST SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ HOLDİNG İŞLETMELERİ	BM SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA AMAÇLARI (*)																
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Anadolu Grubu Holding A.Ş.	-	-	-	*	*	*	*	*	*	*	-	*	*	-	*	*	*
Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	-	-	-	*	*	*	*	*	*	*	-	*	*	-	*	-	*
Global Yatırım Holding A.Ş.	-	-	-	-	*	-	*	*	*	*	-	*	*	*	*	-	*
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	-	-	-	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	-	-	-	*
Koç Holding A.Ş.	-	-	-	*	*	-	*	*	*	*	-	*	*	-	-	-	*

Polisan Holding A.Ş.	*	-	*	-	*	*	-	*	*	-	*	*	*	*	*	*	*
TAV Havalimanları Holding A.Ş.	-	-	*	-	*	-	*	*	*	*	*	*	*	-	*	-	*
Tekfen Holding A.Ş.	-	*	-	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	-	-	-	*

Kaynak: KAP resmi internet sitesinde yayınlanan BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'ndeki holding işletmelerine ait sürdürülebilirlik raporlarının detaylı analizi sonucu elde edilen veriler esas alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 4'e göre, çalışmaya konu holding işletmelerinin sürdürülebilirlik raporlarında BM tarafından yayımlanan SKA'ların büyük bir bölümüne ilişkin performans sonuçlarının yer aldığı anlaşılmıştır. Ayrıca, holding işletmelerinin tamamının SKA'lar arasında yer alan; "Toplumsal Cinsiyet Eşitliği (Amaç 5)", "İnsana Yakışır İş ve Ekonomik Büyüme (Amaç 8)", "Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı (Amaç 9)", "Sorumlu Üretim ve Tüketim (Amaç 12)", İklim Eylemi (Amaç 13)" ve "Amaçlar İçin Ortaklıklar (Amaç 17)" hedeflerine yönelik performans sonuçlarını raporladıkları görülmüştür. Tablo 4'e göre, SKA'lar arasında yer alan; "Yoksulluğa Son (Amaç 1)" ve "Açlığa Son (Amaç 2)" hedefleri en az raporlanan performans sonuçları olmuştur. Bununla birlikte, "Açlığa Son (Amaç 2)" hedefine ilişkin sadece Tekfen Holding A.Ş.'nin ve "Yoksulluğa Son (Amaç 1)" hedefine ilişkin sadece Polisan Holding A.Ş.'nin raporlama yaptıkları tespit edilmiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Sürdürülebilirlik kavramı, genellikle çevresel konuları ilk akla getirmektedir. Sürdürülebilirlik, herhangi bir unsurun daimi olarak kalıcılığını ifade etmektedir. Bu unsurları sürdürülebilir kılmak, gelecek nesillerin ihtiyaçlarının da karşılanması için büyük önem arz etmektedir. İktisat biliminde sınırsız insan ihtiyaçlarının kıt kaynaklarla karşılanmaya çalışılması sıkça ifade edilen bir olgudur. Bu kaynakların gelecek nesillere aktarılabilir olması, sürdürülebilirliğin sağlanmasına önemli katkılar sağlamaktadır. Tıpkı insanlar gibi, son yıllarda bu ihtiyacın önemi işletmeler tarafından da anlaşılmıştır. Bu kapsamda, işletmeler tarafından sürdürülebilirlik amaçları doğrultusunda performans göstergeleri raporlanmaya başlamıştır. Genel çerçevesi GRI tarafından çizilen sürdürülebilirlik raporlaması, işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarının paydaşlar için raporlanmasını öngören standartlara göre yapılmaktadır.

Bununla birlikte, işletmelerin sürdürülebilirlik konusundaki uygulamalarının artması ve sürdürülebilirlik performanslarına ilişkin endekslerin hesaplanması amacıyla 2014 yılında "BİST Sürdürülebilirlik" Endeksi oluşturulmuştur. Bu çalışmada, BİST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde kayıtlı holding işletmelerinin yayımlamış oldukları sürdürülebilirlik raporları, yayımlandıkları yıllara göre ve BM tarafından yayımlanan SKA'lar özelinde analiz edilmiştir. Çalışmada tespit edilen başlıca bulgular ve yapılan değerlendirmeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- BİST sürdürülebilirlik Endeksi'nin hesaplanmaya başladığı 2014 yılından itibaren kesintisiz şekilde; Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. sürdürülebilirlik raporu yayımlamıştır. 2014 yılında ise, sadece Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş., Koç Holding A.Ş. ve TAV Havalimanları Holding A.Ş. ilk kez sürdürülebilirlik raporu yayımlamışlardır. Buna göre, bu üç işletmenin sürdürülebilirlik raporlamasında öncü işletmeler olduğu ifade edilebilir.
- BM tarafından yayımlanan SKA'lara yönelik en fazla sürdürülebilirlik performansı sonucu raporlayan işletmenin 13 adet ile Polisan Holding A.Ş. olduğu, en az sürdürülebilirlik performansı sonucu raporlayan işletmenin 9 adet ile Koç Holding A.Ş. olduğu anlaşılmıştır.

- BM tarafından yayımlanan SKA'lar arasında yer alan "Toplumsal Cinsiyet Eşitliği (Amaç 5)", "İnsana Yakınsır İş ve Ekonomik Büyüme (Amaç 8)", "Sanayi, Yenilikçilik ve Altyapı (Amaç 9)", "Sorumlu Üretim ve Tüketim (Amaç 12)", İklim Eylemi (Amaç 13)" ve "Amaçlar İçin Ortaklıklar (Amaç 17)" hedeflerinin bütün holding işletmeleri tarafından raporlandığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni olarak, bu SKA'ların holding işletmelerinin faaliyet yapılarına daha uygun ve daha gerçekleştirilebilir hedefler olduğunu ifade etmek mümkündür.
- Sadece Tekfen Holding A.Ş. tarafından raporlanan, odak noktası güvenilir ve besleyici gıdaya erişim ile sürdürülebilir gıda üretimi ve iyi tarım uygulamaları olan "Açlığa Son (Amaç 2)" hedefi ile sadece Polisan Holding A.Ş. tarafından raporlanan, odak noktası her açıdan ülkedeki yoksulluğun önlenmesi olan "Yoksulluğa Son (Amaç 1)" hedefinin ise, toplumsal birer olgu olmaları nedeniyle kısa sürede işletmeler tarafından müdahale imkanı bulunmayan hedefler olduğu ifade edilebilir. Dolayısıyla, bu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için uzun dönemlere ihtiyaç duyulması nedeniyle en az raporlanan SKA'lar olduğu değerlendirilmektedir.

Bu çalışma, işletmelerin SKA'larda belirtilen hedeflerin gerçekleşmesine ve dünyadaki birçok sosyal, toplumsal ve çevresel sorunun çözümüne katkıda bulunabilecekleri oldukça çeşitli alanların olduğunu göstermektedir. Çalışmaya konu holding işletmeleri başta olmak üzere BİST'e kote diğer işletmeler tarafından gelecekte 17 adet SKA'nın tamamına ya da en azından büyük bir bölümüne yönelik sürdürülebilirlik performansı sonucunun raporlanmasının, ilgili işletmelere olumlu yansımalarının olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca, etkin ve verimli kaynak kullanımı ile SKA'daki hedeflerin sürdürülebilir kılınması, holding işletmeleri başta olmak üzere bütün işletmelere önemli rekabet avantajları da sağlayabilecektir. Dolayısıyla, başta araştırmaya konu holding yöneticileri olmak üzere, sürdürülebilirlik raporlaması yapan bütün işletmelerin bu avantajları yakalayabilmesi ve SKA'larla uyumlu raporlamanın sürdürülebilirliğinin sağlanması açısından gerekli aksiyonları almaları ve de gerek finansal gerekse finansal olmayan faaliyetlerini şekillendirerek güçlendirmeleri; bireysel, toplumsal ve ekonomik kalkınmanın yüksek düzeylere ulaştırılabilmesi noktasında büyük önem arz etmektedir.

Günümüzde küreselleşmeyle birlikte finansal raporlama, kurumsallık endeksi üzerinde de etkili olabilmektedir. Çünkü, finansal raporlamanın yanında finansal olmayan bilgilerin de raporlanması, ilgili işletmelerin kurumsallık düzeyinin birer göstergesi olarak değerlendirilebilir. Bu noktada, küresel anlamda rekabet edilebilmesi, ülkeye yabancı sermaye çekilebilmesi ve işletmelere daha fazla ortak kazandırmak suretiyle sermaye yapılarının güçlendirilmesi için sürdürülebilirlik raporlamanın önemli bir rol üstlendiği ifade edilebilir.

Ayrıca, uygulanması konusunda henüz yasal bir zorunluluk bulunmayan sürdürülebilirlik raporlamanın en azından Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na tabi işletmeler açısından zorunlu hale getirilmesi için ilgili otoriteler tarafından yasal düzenlemeler yapılması büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin ve ülke ekonomilerinin kalkınması ile rekabet avantajı elde edilebilmesi açısından buna yönelik düzenlemelerin yapılması oldukça önemlidir.

Sonuç olarak, bu konuda araştırma yapacaklara; ister aynı Endeks ve farklı sektörlerde isterse diğer Endekslere dahil işletmelerin sürdürülebilirlik performansı sonuçlarının karşılaştırmalı şekilde incelenmesi, sektörler arası SKA'lara yönelik ne düzeyde raporlama yapıldığının tespit edilmesi ve muhtemel etkilerinin değerlendirilmeye çalışılması birer öneri olarak sunulabilir.

KAYNAKÇA

- Akay, F. (2015). UN SDSN Türkiye'den Açık Çağrı: Tüm Paydaşları Ağımıza Bekliyoruz, Web: <https://www.ekoiq.com/un-sdsn-turkiyeden-acik-cagri-tum-paydaslari-agimiza-bekliyoruz/> (Erişim Tarihi: 10.01.2023).
- Alazzani, A. ve Wan-Hussin, W. N. (2013). Global Reporting Initiative's Environmental Reporting: A Study of Oil And Gas Companies. *Ecological Indicators*, (32), 19-24.
- Atabay, E. (2019). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporları ve Güvence Denetimi: Türkiye'de GRI Rehberine Göre Raporlama Yapan Firmalar Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (4), 904-922.
- BİST (2023). Sürdürülebilirlik Endeksi. [https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/165/BİST-surdurulebilirlik-endeksleri](https://www.borsaistanbul.com/tr/sayfa/165/BIST-surdurulebilirlik-endeksleri) (Erişim Tarihi: 23.01.2023).
- Cunha, D. R. ve Moneva, J. M. (2016). Environmental Reporting of Global Oil Companies. *International Research Journal of Finance and Economics*, (158), 84-99.
- Dragomir, V. D. (2010). Environmentally Sensitive Disclosures and Financial Performance in A European Setting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (3), 359-388.
- Ekinciler, F. ve Güngör Tanç, Ş. (2022). İklim Değişikliği İle İlgili Performans Göstergelerinin İncelenmesi. Aksoy, E. E ve Çil Koçyiğit, S. (Ed.), İklim Değişikliği Perspektifinden Çevre Muhasebesi ve Finansı içerisinde, ss. 1-12. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Global Compact Network Türkiye. (2023). Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları. <https://www.globalcompactturkiye.org/surdurulebilir-kalkinma-amaclari/> (Erişim Tarihi: 12.01.2023).
- GRI. (2013). Global Reporting Initiative Guideline: G4 Sürdürülebilirlik Raporlaması Kılavuzları Raporlama İlkeleri ve Standart Bildirimler. <https://www.globalreporting.org/standards/download-the-standards/> (Erişim Tarihi: 11.01.2023).
- Güney, S. ve Dinler, S. (2021). Sürdürülebilirlik Raporları Çerçevesi ve GRI Özel Standart Bildirimler Serisi: Türk Hava Yolları 2018-2019 Sürdürülebilirlik Raporlarının Değerlendirilmesi. *Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi*, 3 (2), 100-118.
- Herzig, C. and Schaltegger, S. (2006). *Reporting External Accounting Frameworks and Benchmarking: Corporate Sustainability Reporting. An Overview*, Sustainability Accounting and Reporting. (Ed: S. Schaltegger, M. Bennet and R. Burrit). Netherlands, Dordrecht: Springer, 301-324.
- Horasan, E. ve Aktaş, F. (2021). Kurumsal Sürdürülebilirliğin BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İmalat Sektörü Şirketlerinin Finansal Performansına Etkisi. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 56 (4), 2607-2626.
- Jung, S., Nam, C., Yang, D. H. ve Kim, S. (2018). Does Corporate Sustainability Performance Increase Corporate Financial Performance? Focusing on the Information and Communication Technology Industry in Korea. *Sustainable Development*, 26 (3), 243-254.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (53), 55-76.
- Özsözgün Çalışkan, A. (2012). Sürdürülebilirlik Raporlaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5 (1), 41-68.

- Soubbotina, T. P. (2000). *Beyond Economic Growth: An Introduction to Sustainable Development*. Washington (USA): The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank.
- Şahin, Z. ve Çankaya, F. (2018). Türkiye’de GRI Rehberine Göre Hazırlanan Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (4), 860-879.



Standardised Water Accounting in Türkiye River Basins: A Case Study of Konya Closed Basin

Merve ÖZ

İstanbul Bilgi University, Business Faculty, İstanbul, Türkiye,

merve.ozturk@bilgi.edu.tr <https://www.orcid.org/0000-0003-1826-9641>

Yunus CERAN

Selçuk University- Faculty of Economics and Administrative Sciences, Konya, Türkiye,

yunusceran@selcuk.edu.tr <https://www.orcid.org/0000-0003-3526-974X>

Abstract

This paper assesses the feasibility of implementing the "General Purpose Water Accounting System," a water management accountability tool in Konya Closed Basin, one of the Türkiye River basins. This system draws inspiration from financial accounting and is designed to generate standardized and comprehensive water accounting reports using established financial accounting techniques. The paper argues that standardized water accounting represents a suitable approach for enhancing accountability and transparency among water managers. In this context, the authors prepared the "The Statement of Water Assets and Water Liabilities" one of the system's outputs, for the 2017-2018 hydrological year of the Basin and evaluated the system's applicability to other river basins in Türkiye. Consequently, there is a pressing need to establish a robust national water information system in Türkiye that can effectively furnish water-related data on a basin basis. Such an information system is imperative for successfully integrating water accounting practices within the country's water resources management framework.

Keywords: Accountability, Environmental Accounting, Water Accounting, Water Balance Sheets

Received: 10.08.2023

Accepted: 12.09.2023

Suggested Citation:

Öz, M., Ceran, Y. (2023). Standardised Water Accounting in Türkiye River Basins: A Case Study of Konya Closed Basin, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 271-283.

*Bu çalışma Prof. Dr. Yunus CERAN danışmanlığında yürütülen "Su Yönetiminde Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Su Muhasebesi: Konya Kapalı Havzası Örneği" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

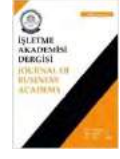


İşletme Akademisi Dergisi

2023, 4 (3): 271-283

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1294](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1294)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Türkiye Nehir Havzalarında Standartlaştırılmış Su Muhasebesi: Konya Kapalı Havzası Örneği

Merve ÖZ

İstanbul Bilgi University, Business Faculty, İstanbul, Türkiye,

merve.ozturk@bilgi.edu.tr <https://www.orcid.org/0000-0003-1826-9641>

Yunus CERAN

Selçuk University- Faculty of Economics and Administrative Sciences, Konya, Türkiye,

yunusceran@selcuk.edu.tr <https://www.orcid.org/0000-0003-3526-974X>

Özet

Bu çalışma su muhasebesi sistemlerinden biri olan “Genel Amaçlı Su Muhasebesi” sisteminin Türkiye nehir havzalarından Konya Kapalı Havzası’nda uygulanabilirliğini değerlendirmektedir. Bu sistem finansal muhasebeden yararlanarak, standart ve kapsamlı su muhasebesi raporları oluşturmak üzere tasarlanmıştır. Çalışmada standartlaştırılmış su muhasebesi sisteminin su yöneticileri açısından şeffaflığı ve hesap verebilirliği artıracak uygun bir yaklaşım olduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda söz konusu su muhasebesi sisteminin çıktısı olan “Su Varlıkları ve Su Yükümlülükleri Tablosu” Konya Kapalı Havzası’nda 2017-2018 hidrolojik yılı için hazırlanmış ve sistemin Türkiye’de ki havzalara uygulanabilirliği çalışmada değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, Türkiye’de su ile ilgili verileri havza bazında etkili bir biçimde sunacak ulusal su bilgi sisteminin kurulmasına acil bir ihtiyaç bulunmaktadır. Böyle bir bilgi sistemi su muhasebesi uygulamalarının ülkenin su kaynakları yönetimine başarılı bir şekilde entegre edilmesi için zaruridir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Verebilirlik, Çevre Muhasebesi, Su Muhasebesi, Su Bilançosu

Makale Gönderme Tarihi: 10.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 12.09.2023

Önerilen Atf:

Öz, M., Ceran, Y. (2023). Türkiye Nehir Havzalarında Standartlaştırılmış Su Muhasebesi: Konya Kapalı Havzası Örneği, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 271-283.

1. INTRODUCTION

Water is a limited natural resource that affects economic, environmental, and social sustainability. This resource, which is essential for the maintenance of life, is running out, and the threat of water scarcity requires effective water management. This fact has drawn the attention of all stakeholders using water. Consequently, the transparency and accountability demand of stakeholders who use water for various purposes in water management has risen. To fulfill this demand to improve accountability and transparency, the importance of high-quality water-related information has gained prominence (Chalmers, Godfrey and Potter, 2012).

Water accounting has been developed as an information system in water management to meet interested parties' information demands about water and water rights. It can be described as identifying, quantifying, and documenting data about water movement within a system. It serves as the initial phase in designing productive and sustainable water management strategies for a region (Singh, Maheswari and Malano, 2009). The purpose of water accounting is to monitor inflows and outflows, assets, liabilities, storage and reserves for a particular spatial reference and temporal reference, and the results are essential for current and future decisions and policy analyses regarding water management (Karimi et al., 2013). Several water accounting methodologies with diverse viewpoints and features underpinned by different disciplines have been developed by the states and various international organizations to inform internal and external stakeholders and decision-makers about water (Chalmers, Godfrey and Potter, 2012).

One of these methodologies, known as the General Purpose Water Accounting System, has been developed by Australian accounting and water industry experts. This system employs financial accounting techniques for water-related matters, generating reports as its primary outputs. The widespread support for adopting a financial accounting approach, along with the utilization of standardized accounting principles and transparent methodologies for recording and disclosing water "transactions," was robust, especially among government agencies. This support stems from the system's outputs offering comprehensible, standardized data concerning water resources, thereby enhancing management performance (Tello, Hazelton and Cummings, 2016).

States typically either develop their water accounting methodologies or adopt suitable systems developed by external parties. However, Türkiye still needs to develop a water accounting system that will provide systematic information or needs to use one of the systems developed internationally.

According to historical analysis, local and national priorities and international and external pressures have shaped Türkiye's water management pattern. Since the inception of the Republic of Türkiye, an intricate framework of water-related legislation and a decentralized organizational structure have arisen (Kibaroglu, Sümer and Scheumann, 2012). Due to necessary water reforms on the agenda since the 1980s, and with the effect of the European Union (EU) candidacy process, the need for an integrated policy in water resources management has been recognized, and the efforts for structuring integrated management of water resources have begun in the country (Ulusal Su Planı, 2019). With all these affairs, Türkiye, as a candidate country, is aligning itself with, interchanging, and applying all the various European water and environmental acquis items. Türkiye must consent to the Water Framework Directive (WFD), and one of the essential items of the WFD is the adoption of the "river basin management" approach through the designation of "river basin districts" and the appointment of "competent authorities" to govern them (Kibaroglu, Sümer and Scheumann, 2012). WFD establishes a river basin-scale or water resource system scale for the integrated resource management system (Momb Blanch et al., 2014).

Given the aforementioned information, it becomes evident that water accounting methodologies should be relevant in a river basin or a water resource system. Nevertheless, the integration of

water accounting practices in Türkiye is lagging. Specifically, Türkiye still needs to establish a national water information system capable of delivering water-related data on a basin-by-basin basis (Ulusal Su Planı, 2019). This paper has elaborated on how the reports generated by the General Purpose Water Accounting (GPWA) system can effectively meet the information, presentation, and reporting requirements of pertinent institutions responsible for water management and stakeholders in Türkiye. The study specifically focuses on the Konya Closed Basin as its spatial reference, and it has presented "The Statement of Water Assets and Water Liabilities" for this basin by utilizing the water accounts provided by the GPWA system. Additionally, the paper has delved into the feasibility of implementing the system and highlighted the challenges of Türkiye's legal regulations and institutional structures.

2. ENVIRONMENT AND WATER POLICY OF TÜRKİYE

Türkiye is one of the regions where water-related problems are felt the most due to its location. Although seas surround the country on three sides, since it is in a semi-arid climate zone, it cannot be labeled as a rich country regarding water resources. Türkiye's water resources include natural lakes, rivers, reservoirs, and underground waters. The country's annual amount of usable water per capita is 1,346.00 m³, which means that Türkiye is experiencing water stress with the amount of water per capita (Hakyemez, 2019). According to State Hydraulic Works (Turkish acronym: DSI), Türkiye has a net water potential of 112 billion m³, 94 billion m³ of surface water; groundwater constitutes 18 billion m³.

Following World War II, the establishment of the DSI marked a significant phase characterized by substantial investment in infrastructure projects since the late 1960s. During this period, the government actively propagated the concept of state-driven water resources development. During this period, managing resources was a matter of public agencies (Kibaroglu, Sümer and Scheumann, 2012). Especially after the 1970s, significant changes began to occur in Türkiye's water policy. The liberalization and deregulation of public resources and administration have led to the adopting of private management models. The shift towards a free-market economic framework has been influenced by powerful international financial institutions like the World Bank and IMF, which have supported the government's decentralization, liberalization, and deregulation initiatives. In addition to these factors, the country's aspiration to become a member of the EU has also affected its water policy (Kibaroglu, Sümer and Scheumann, 2012).

Since its establishment, the complex and fragmented legal and institutional structure of the country's water management has brought a comprehensive restructuring to the schedule. Unifying the multi-part legal structure under a single roof has led to starting studies to create a new and comprehensive legal framework. In this context, studies have started operationalizing the country's holistic water resources management approach. Parallel to these developments in the country, the reform process encountered within the scope of the requirements of being a member of the EU also supported all this restructuring. At the beginning of the 2000s, it has become clear that the complexity of authority in water management in Türkiye has reached a point where the adequate protection and sustainable development of water resources are at risk. In the second half of the 2000s, the EU has become the actor influencing the decision-making processes in Türkiye's water management. These developments led to efforts to publish the draft water law under the leadership of various foundations and organizations (Sümer, 2012).

2.1. Tools for Water Information Reporting in Türkiye

There are 25 river basins in Türkiye. Managing water resources based on these basins is the most basic approach to rationally using these resources by protecting them. In this frame, a draft water law is prepared. This law aims to protect, use, improve, and develop water resources sustainably;

promote the collecting and monitoring of water-related information properly; support the preparation of the studies and plans based on the basin; determine the usage priorities and make allocations from a single authority, regulate the principles and procedures to ensure efficiency and participation in water management. These are the deductions from the principles of the draft water law:

- Water resources are under the control and disposal of the state (Article 3).
- The water potential of each basin should first be evaluated within itself (Article 4). Water information systems should be structured, and water-related information should be recorded (Article 16).
- National Water Plan (NWP) and River Basin Management Plans should be considered the primary documents in all works and transactions related to water resources (Articles 6, 7).

According to Sümer (2012), these articles aim to realize the systematic management of water resources based on a plan.

- DSI allocates water throughout the stakeholders by considering the basin-based sectoral water allocation plans (Article 14).

In addition to the draft water law, the schedule of harmonizing the EU WFD with its national legislation in Türkiye's EU candidacy process brought new content to the country's water policies. According to the Directive, Türkiye should be performed in the following areas (Kıbaroğlu, Sümer and Scheumann, 2012):

- Developing a reliable record of the condition of water bodies,
- Implementing effective surveillance mechanisms,
- Establishing pricing structures for all sectors
- Enabling the involvement of all stakeholders in formulating water development strategies,
- To formulate comprehensive plans for managing river basins.

In this respect, the articles regarding the drawing up of river basin plans in the draft water law are compatible with the requirement of the WFD. However, according to the Türkiye National Water Plan published in 2019, the following limitations regarding the water-related information are stated (Ulusal Su Planı, 2019).

- The National Water Information System still needs to be structured.
- Due to the organizational structure of the institutions, separate administrative units have yet to be established for each basin. This structuring complicates the production of basin-based information.
- Since the different authorized bodies produce the data, there is no standardization in the data format. Therefore, this causes reiterative data.
- The produced data is not available in a single online environment.
- The data is not eligible for temporal and spatial analysis of water resources.
- The framework law prepared to regulate all these have yet to enter into force.

All these factors mentioned above make water management challenging. Water users' information demands about water rights and allocations cannot be met due to a lack of a water information system, even though the role of qualified information in management processes is well understood. Türkiye urgently needs to configure an information system that will present this information in a standard format. All stakeholders should have access to this information to make decisions about allocating resources (Hughes, Corral and Muller, 2012).

3. MATERIALS AND METHODS

Even though there are several water accounting approaches, such as the System of Environmental-Economic for Water (SEAW), and the Water Footprint Accounting (WFA), this paper supports the idea that General-Purpose Water Accounting is prosperous for improving accountability and transparency in a river basin. Australia has been leading the world in the development of GPWA. The system is developed by Australian accounting and water industry experts and designed to report information on water and rights to water to the interested parties who cannot demand this information from the reporting entity (Chalmers, Godfrey and Lynch, 2012).

GPWA is the most beneficial water accounting methodology for integrated water resources management. The system's outputs are reports, and they should be published regularly to inform external parties about the allocation of resources so that they can make decisions about these resources. Therefore, analyzing the evolution of water management and resources through these communication tools will be possible. The Australian Water Accounting Standard (AWAS) governs the preparation of reports that provide specific information to water users to make and evaluate decisions on allocating water resources. The information provided by the system's reports can also assist in observing River Basin Management Plans (Momblanch et al., 2014). This system could present better control and transparency and enhance water management (Andreu et al., 2012).

3.1. Australian Water Accounting Standards

Between 1997 and 2010, known as the Australian Millennium Drought, the government gave rise to extensive reforms related to water management. The primary aim of these reforms was to establish efficient water markets to reallocate scarce resources. The government identified the need to create a standard water accounting system to control the evolving markets better (Momblanch et al., 2014).

The Australian Water Accounting Standard 1 (AWAS 1) was published by the Water Accounting Standards Board (WASB). This standard prescribes the basis for preparing and presenting general-purpose water accounting reports. It shall be applied in preparing and presenting general-purpose water accounting reports for a water report entity. Stakeholders who want to decide about the management or trade of water and water rights or obligations over time or the provisions of water-related services can benefit from these reports (WASB, 2012).

The outputs of the Australian methodology lay out on the Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (Chalmers, Godfrey and Lynch, 2012; Momblanch et al., 2014). According to General Purpose Financial Reporting, the information must be accurate, complete, comparable, and understandable. Hence, the nature of the information of General-Purpose Water Accounting mirrors those requirements of financial reporting (Mungatana and Hassan, 2012). The Water Accounting Conceptual Framework provides the framework for formulating AWAS and preparing GPWA reports. The report comprises three main statements (WASB, 2012):

- a Statement of Water Assets and Water Liabilities (S1)
- a Statement of Changes in Water Assets and Water Liabilities (S2)
- a Statement of Water Flows (S3)

The elements of the GPWA reports are water assets, water liabilities, net water assets, changes in water assets and changes in water liabilities (WASB, 2009; WASB, 2012). The system has been piloted in many countries such as Australia, Spain (Andreu et al., 2012; Momblanch et al., 2014),

South Africa (Hughes, Corral and Muller, 2012). In this paper, Konya Closed Basin in Türkiye has been chosen as the spatial reference to apply GPWA to the whole water resources of the basin.

3.2. Study Area: Konya Closed Basin Water Resources, Türkiye

Konya Closed Basin is located in the Central Anatolian Region of Türkiye with an area of 4,980,534.00 hectares and constituting approximately 7% of Türkiye. Within the borders of the basin, the regions of the provinces Konya, Niğde, Isparta, Aksaray, Ankara, Karaman and Nevşehir take place. In addition, some non-residential regions of the provinces Mersin and Antalya are also within the borders of the basin. In terms of area, the largest share belongs to the province of Konya with 57.3%.

There are nine hydrological sub-basins in Konya Closed Basin: Beyşehir, Konya-Çumra, Karaman-Ayrancı, Niğde-Ereğli-Bor, Aksaray, Altınekin, Cihanbeyli-Yeniceoba-Kulu, Şereflikoçhisar, Misli Sub-basin (Fig. 1).



Figure 1. Sub-basins of Konya Closed Basin

Water plays a central role in the basin's environmental challenges due to its unique geographical position. This region stands out as one of the driest areas in Türkiye, receiving minimal rainfall. It possesses a mere 2% share of the country's accessible surface water resources. However, in contrast, it boasts a substantial 17% share of Türkiye's groundwater potential due to its expansive and closed nature (WWF, 2014).

3.3. Data Sources

This section delves into the sources from which data is collected for statement preparation. In Türkiye, due to the absence of automatic data-gathering systems in river basins, there is an urgent need to enhance the number of observation and monitoring stations. Consequently, achieving more precise measurements is crucial to furnish valuable and accurate information. As per the National Water Policy (NWP), institutional capacity needs to be improved, particularly concerning data gathering, storage, and analysis at the local level (Ulusal Su Planı, 2019).

To determine the status of water bodies as required by the WFD, The Ministry of Agriculture and Forestry has defined the monitoring network for the Basin. In the monitoring network defined for surface waters, 77 sites are allocated to 92 water bodies; 24 are allocated to operational areas,

43 to surveillance areas, and 10 to protected areas. The basin has 18 groundwater bodies and 48 monitoring stations for groundwater (KNHYP, 2018). The primary data sources for this paper consist of the plans developed explicitly for the basin. These include the River Basin Management Plan, the Sectoral Water Allocation Plan, and the Drought Management Plan. In addition to these sources, statistical data from the DSI website has also been utilized to compile the statement.

3.4. Application to Konya Closed Basin, Türkiye

According to AWAS 1 guidelines, the study requires a depiction of the water reporting entity (WRE), encompassing its legal and climatic status. In this context, the designated WRE is Konya closed basin, with the reporting entity encompassing all water resources.

The Australian system takes its inspiration from financial accounting (Momb Blanch et al., 2014), and according to paragraph 10 of AWAS 1, except for S3, other reports shall be prepared using the accrual basis of water accounting. Like the accrual basis of financial accounting, the accrual basis of water accounting means that the impacts of water transactions, transformations, and events are recognized when the decisions or commitments that give rise to them occur. In other words, the accrual basis of water accounting ensures that transactions, transformations, and events are recorded in S1 and S2 in the reporting periods they relate (WASB, 2012).

According to AWAS 1, "S2 need not be presented for a water report entity if it has only flows of water and no changes in any of its water assets and water liabilities arising from accruals. In such circumstances, S2 is not presented because the water report entity has no changes in any of its water assets and liabilities arising from accruals." Therefore, Konya Closed Basin has remained the same in its water assets and water liabilities arising from accruals; there is no need to prepare S2 for the basin. WRE has only flows of water and no accruals; S3 is sufficient to provide users with information about all transactions, transformations and events that give rise to changes in water assets and water liabilities during the reporting period (WASB, 2012).

It can be deduced the following meaning for the countries that cannot implement an accrual basis of water accounting like Türkiye; it is enough to prepare S3 to inform water users for river basins.

S1 has been presented in this paper, and it is equivalent to the Statement of Financial Position (or Balance Sheet) in the context of a company's financial reporting. The Balance Sheet is one of the core financial statement in accounting; it discloses the assets and liabilities of a company. This output serves as a snapshot of the company's overall financial position and financial health (Momb Blanch et al., 2014). In this case, the assets of the WRE are the water resources owned physically or granted rights. Table 1 illustrates the assets in reservoirs and aquifers at 1,505.00 hm³ and 2,595.00 hm³ respectively. These data obtained from River Basin Management Plan, Sectoral Water Allocation and Drought Management Plan prepared for Konya Basin, and DSI statistics.

Table 1. Statement of Water Assets and Water Liabilities for Konya Closed Basin

	2018 (hm ³)	2017 (hm ³)
<u>WATER ASSETS</u>		
1.Surface water assets		
Surface water storage- unregulated		
Unregulated major storages > 1 hm ³	905.00	1,142.00
Surface water storage- regulated		
Regulated major storages > 1 hm ³	1,505.00	1,505.00
TOTAL SURFACE WATER ASSETS	2,410.00	2,647.00
2.Groundwater assets		
Groundwater storages		
Unconfined aquifer	2,595.00	2,595.00
TOTAL GROUNDWATER ASSETS	2,595.00	2,595.00
TOTAL WATER STORAGE (1)	5,005.00	5,242.00
3.Other water assets		
Water Rights	0.00	0.00
TOTAL OTHER WATER ASSETS	0.00	0.00
TOTAL WATER ASSETS (2)	5,005.00	5,242.00
<u>LIABILITIES</u>		
4.Allocation Remaining		
5.Other Water Liabilities	0.00	0.00
TOTAL LIABILITIES (3)	0.00	0.00
Net Water Assets		
Opening net water assets (5)	5,242.00	5,242.00
Changes in net water assets (6) = (4) - (5)	-237.00	0.00
Closing net water assets (4) = (2) - (3)	5,005.00	5,242.00

Paragraph 28 of AWAS 1 states that the water assets have been presented separately from water liabilities (WASB, 2012). The statement presents that the total surface water potential of the basin has lessened compared to the previous year, while the total groundwater potential is the same.

The basin observes most of the annual precipitation in winter. The average precipitation is approximately 454.00 mm; the average evaporation is approximately 761.00 mm per year. Over the reporting period, evaporation, transpiration, precipitation, and surface flow are the essential processes in the hydrological cycle. The total amount of water in the loop remains unchanged, even though its distribution among the various processes constantly changes (KNHYP, 2018). After segmenting the water balance sheet into its constituent parts, the primary components revolve around precipitation and evaporation because the flow of the basin is the difference between these two. Nevertheless, there is a requirement for consistent data regarding the quantities of precipitation and evaporation associated with the chosen basin. These data have been obtained as long-term annual average precipitation and evaporation as, respectively, 14,889.80 hm³ and 14,714.00 hm³ from the Drought Management Plan of the basin.

As the measurement area expands, the margin of error increases. Because as the surface area of the spatial reference expands, calculations related to parameters that cannot be measured directly increase the margin of error (Andreu et al., 2012).

4. RESULTS AND DISCUSSION

S1 may need modification to adapt to Türkiye's water management pattern. For instance, the account 'Water Rights' may not be shown in the Turkish versions of the water balance sheets as water users' rights and limits to those use rights in Türkiye are not stated obviously in the proposed draft water law. Even though such rights are especially important for irrigation management organizations and farmers, most users have not sought licenses. Consequently, there is a potential risk of jeopardizing their water access due to agreements between the DSI and private entities involved in constructing hydroelectric dams. Should water allocations be granted to water users, there will be a need to strengthen the protocols for quantifying and documenting water abstractions. Given the existing weaknesses, the daily volume of water abstracted from river and groundwater sources remains to be determined (Kibaroglu, Sümer and Scheumann, 2012). According to legal regulations in Türkiye, there is no clear criterion to determine usage rights. Once the water rights agreements are evaluated in the context of hydroelectric dams, they are guaranteed on behalf of the private sector. These agreements prioritize water use only in terms of hydroelectric generation. At this point, the private sector is responsible for the risks associated with using water resources (İşlar, 2016).

As stated in the study of Momb Blanch and colleagues (2014) and Andreu and colleagues (2012), the account related to water liabilities may also be adapted according to states' water management patterns. In Türkiye, water entitlements are not extended to the next period to be used by the same demand as in Spain. The allocated water not supplied in the reporting period is considered part of the available resources for the next period. On the contrary, in Australia, the fraction of the volume allocated to the demands not supplied during the period is considered a carryover and extended to the next period to be used by the same demand. Thus, it means non-supplied water is considered a saving and contributes to the assets for the next period without being linked to any specific demand in Türkiye and Spain (Momb Blanch et al., 2014). Consequently, 'the allocation remaining' account may not be disclosed as a water account in Turkish versions of reports.

In Türkiye, published plans such as river management, sectoral water allocation, drought by the water management authorities and legal regulations regarding water rights and water management must support and complement the GPWA to ensure useful information. The messy and repetitive structure of water information provided by mentioned plans makes the information useless, insufficient, and inaccurate. Instead of publishing water resources information over multiple databases, GPWA reports are on accounting for all storage, movement, returns, and water use within the system annually (Hughes, Corral and Muller, 2012). Therefore, integrating information in Türkiye river basins like Konya Closed Basin via the outputs of the GPWA system would be straightforward. Thereby, the information would be comparable over the years and spatial references.

Despite the constraints tied to the availability and precision of water resource information in Türkiye, a primary challenge confronting the Konya Closed Basin is its status as the country's most abundant basin in terms of underground water resources. With over one hundred thousand underground draw wells in the basin, assessing the current water condition becomes increasingly complex. The estimated count is projected to reach a hundred and thirty thousand wells, encompassing those beyond the DSI inventory scope, comprising roughly 30,000.00 licensed wells. The remaining wells fall into the unlicensed category (Figure 2) (WWF, 2014).

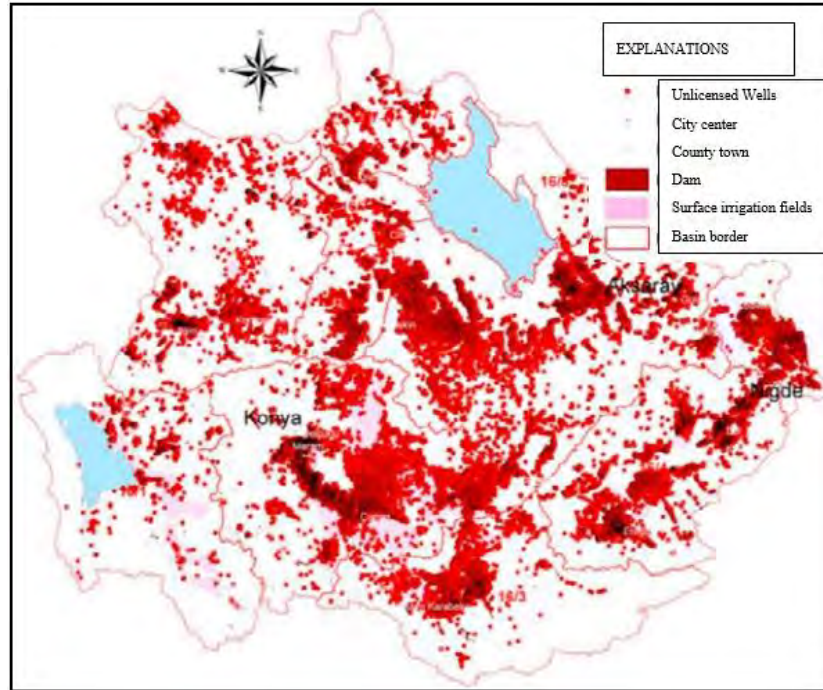


Figure 2. Konya Closed Basin Unlicensed Draw-Wells

The growing prevalence of unlicensed wells in the Basin poses significant challenges when quantifying water consumption and utilization. Additionally, the Konya Basin region, situated in the Mediterranean Region, is susceptible to the impacts of climate change, leading to a gradual decline in water resources. This decline is particularly concerning given the intense agricultural production in the Basin. A striking 88% of the Basin's water is allocated for agricultural purposes, with 61% of this demand being met from underground water sources.

As a result, it becomes imperative to enhance the quality of water management reports and plans, with a specific focus on the Konya Closed Basin. Ensuring that water resources information for the Basin is disseminated and comprehensible is crucial for effective water resource management in this region.

5. CONCLUSION

This study supports the idea that the GPWA system will be beneficial in making water information qualified for all stakeholders in Türkiye. A standard approach will enhance the comparability, transparency, and accountability of the water information of 25 river basins in the country.

The first criterion for an ecological and democratic water policy is to discuss with all segments of society how much and how water assets will be used by those who demand it (Ayboğa, 2017). The outputs of GPWA are valuable tools to meet this criterion and improve accountability and transparency. The contribution of the system to transparency and accountability is prominent. Another valuable aspect of the system reports is that water accounts of the statements are adaptable according to the water management patterns of the countries. It is a kind of supportive mechanism in integrated water management. This tool may also be seen as an intermediary system for implementing the participatory management principle of WFD because the system outputs are understandable for all users.

However, there are some difficulties in adapting this system as an accountability tool in Türkiye's water management. Adopting the radical changes and reforms in water management, especially

in the last 30 years, was a bit tough for a country like Türkiye, which has followed the same management structure for more than 60 years. A free market economy, liberal and neoliberal policies, increasing water-related transactions and removing water from public property are among the issues that Türkiye has experienced for 30 years. The managers in Türkiye also recognize the increasing demand of various stakeholders for water information. However, the problem stated in this study is that despite the increasing demand for information, the water information system has not yet been configured in the country. Due to Türkiye's water scarcity, implementing water accounting is imperative to ensure the efficient and sustainable management of water resources across the country. As stated in the National Water Plan, water information must be provided over a single online database in a standard and understandable way.

REFERENCES

- Andreu, J., Momblanch, A., Paredes, J., Perez, M., & Solera, A. (2012). Potential Role of Standardized Water Accounting in Spanish Basins. In *Water Accounting International Approaches Policy and Decision-Making* (pp. 123-139). Cheltenham, UK- Northampton, MA, USA: Edward Elgar.
- Ayboğa, E. (2017). Havza Bazlı Su Yönetimi: Su Kullanım Öncelikleri ve Demokratik Katılım. In *Türkiye'de ve Dünyada Su Krizi ve Su Hakkı Mücadeleleri* (pp. 77-85). İstanbul: Sivil ve Ekolojik Haklar Derneği.
- Chalmers, K., Godfrey, J., & Lynch, B. (2012). Regulatory Theory Insights into the Past, Present and Future of General Purpose Water Accounting Standard Setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1001-1024.
- Chalmers, K., Godfrey, J., & Potter, B. (2012). Discipline-Informed Approaches to Water Accounting. *Australian Accounting Review*, 62, (22), (3), 275-285.
- Hakyemez, C. (2019, Şubat). *Su: Yeni Elmas*. Retrieved from Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.: https://www.tskb.com.tr/i/assets/document/pdf/TSKBBAkis_SUYeniElmas_Subat2019.pdf
- Hughes, D., Corral, E., & Muller, N. (2012). Potential for the Application of General Purpose Water Accounting in South Africa. In *Water Accounting International Approaches Policy and Decision-Making* (pp. 106-123). Cheltenham, UK- Northampton, MA, USA: Edward Elgar.
- İşlar, M. (2016). Su Gaspı mı, Su Hakkı mı? Neoliberal Hidrolik Misyon Çağında Türkiye'nin HES Sorunu. In *Sudan Sebepler Türkiye'de Neoliberal Su-Enerji Politikaları ve Direnişler* (pp. 137-155). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Karimi, P., Bastiaanssen, W., Molden, D., & Cheema, M. (2013). Basin-Wide Water Accounting Based on Remote Sensing Data: An Application for The Indus Basin. *Hydrology and Earth System Sciences*, 2473-2486.
- Kibaroğlu, A., Sümer, V., & Scheumann, W. (2012). Fundamental Shifts in Türkiye's Water Policy. *Mediterranee*, 27-34.
- KNHYP. (2018). *Konya Kapalı Nehir Havzası Yönetim Planı*. Ankara: Tarım ve Orman Bakanlığı.
- Momblanch, A., Andreu, J., Paredes-Arquiola, J., Solera, A., & Pedro-Monzonis, M. (2014). Adapting Water Accounting for Integrated Water Resource Management. the Jucar Water Resource System (Spain). *Journal of Hydrology* 519, 3369-3385.

- Mungatana, E., & Hassan, R. (2012). Two Perspectives of Water Resource Accounting: Comparing the Australian and the United Nations Approach. In *Water Accounting International approaches Policy and Decision Making* (pp. 162-189). Cheltenham, UK- Northampton, MA, USA: Edward Elgar.
- Singh, R., Maheswari, B., & Malano, H. (2009). Developing a Conceptual Model for Water Accounting in Peri-Urban Catchments. *18th World IMACS/ MODSIM Congress*, (pp. 3654-3660). Cairns, Australia.
- Sümer, V. (2012). *Yeni Çerçeve Su Kanunu'na Doğru: Su Kanunu Taslağı Üzerine Notlar*. Ankara: Orsam Su Araştırmaları Programı, Rapor No: 16.
- Tello, E., Hazelton, J., & Cummings, L. (2016). Potential users' perceptions of general purpose water accounting reports. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 29 (1), 80-110.
- Türkiye Cumhuriyeti, Orman ve Su İşleri Bakanlığı. (2012). *Türkiye Cumhuriyeti, Orman ve Su İşleri Bakanlığı, Su Kanunu Tasarısı Taslağı*. Ankara.
- Ulusal Su Planı. (2019). *Ulusal Su Planı 2019-2023*. Ankara: Tarım ve Orman Bakanlığı.
- WASB. (2009). *Water Accounting Conceptual Framework for the Preparation and Presentation of General Purpose Water Accounting Reports*. Commonwealth of Australia, Canberra.
- WASB. (2012). *Australian Water Accounting Standard 1: Preparation and Presentation of General Purpose Water Accounting Reports*. Commonwealth of Australia, Canberra.
- WWF. (2014). *Konya'da Suyun bugünü Raporu*. Retrieved from https://wwftr.awsassets.panda.org/downloads/konya_da_suyun_bugnu_raporu.pdf?4660/konyadasuyunbugunu



İşletme Akademisi Dergisi

2023, 4 (3): 284-290

DOI:10.26677/TR1010.2023.1295

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Güneş Enerjisi Vak'a Analizi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İzmir, Türkiye.

suleyman.yukcu@deu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1514-5953>

Doç. Dr. M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Aksaray, Türkiye.

yilmazicerli@aksaray.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7390-0980>

Özet

Ülkemiz enerji kaynaklarına daha az ödeme yapmak zorundadır. Bunun en bilinen yolu yenilenebilir enerjidir. Sürdürülebilirlik ve Çevre Muhasebesi kapsamında birçok alternatif enerji kaynakları söylenir, anlatılır. Ancak ülkemizin dünyadaki konumu gereği güneş enerjisi çok fazla ön plâna çıkmaktadır.

İnsanoğlunun son yıllarda nüfusunun aşırı artmış olması dünyada kapladığı alanı genişletmiştir. İnsanoğlunun alanının genişlemiş olması diğer hayvanların ve bitkilerin alanının azalmış olduğu anlamına gelmektedir. Bir başka gerçek ise artan ihtiyaçlara cevap verebilmek için dünya kaynaklarının özellikle enerji kaynaklarının hızla azalıyor olmasıdır. Çeşitli raporlara göre en fazla 50 yıl içerisinde dünyadaki fosil yakıt kaynakları tükenmiş olacaktır. Ülkemizin konumu gereği güneş enerjisi önemli bir enerji kaynağı türüdür. Ülkemiz ve tüm dünya Türkiye'nin enerji kaynakları karşısında önemli bir yenilenebilir enerji türü olan güneş enerjisini birkaç on yıl içerisinde çok etkin kullanmış olmalıdır. Bu çalışmada güneş enerjisi kullanımının sağlayacağı yararları muhasebe açısından vak'a yöntemi ile incelemeye çalıştık. Özellikle yatırımcılara yararlı olacağı görüşündeyiz.

Anahtar Kelimeler: Yenilenebilir Enerji, Enerji Yatırımı, Enerji Maliyeti

Makale Gönderme Tarihi: 19.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 19.09.2023

Önerilen Atf:

Yükçü, S., İçerli, M. Y. (2023). Güneş Enerjisi Vak'a Analizi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 284-290.



Solar Energy Case Study

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül University, Economics and Administrative Sciences, Department of Business,
İzmir, Türkiye. suleyman.yukcu@deu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1514-5953>

Assoc. Prof. M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray University, Economics and Administrative Sciences, Department of Business,
Aksaray, Türkiye. yilmazicerli@aksaray.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7390-0980>

Abstract

Our country, Türkiye, needs to find a way to pay less for energy. The most well-known way to achieve this is through renewable energy resources. Several alternative energy sources are discussed and explained within the scope of Sustainability and Environmental Accounting. However, due to the country's geographical location, solar energy takes center stage.

In recent years, the exponential growth of the world's population has expanded the human footprint on the planet. This expansion of human territory implies a reduction in habitat for animals and plants. Another fact is that world resources, especially energy resources, are diminishing to meet increasing demands. According to various reports, fossil fuel resources worldwide will be depleted in no more than 50 years. Due to the country's geographical location, solar energy has the potential to be a significant energy source. Our country, along with the rest of the world, should have effectively utilized solar energy, an important renewable energy source, within a few decades. In this study, we have examined the benefits of solar energy usage from an accounting perspective using a case study method. We believe it will particularly be beneficial to investors.

Keywords: Renewable Energy, Energy Investment, Energy Cost

Received: 19.08.2023

Accepted: 19.09.2023

Suggested Citation:

Yükçü, S., İçerli, M. Y. (2023). Güneş Enerjisi Vak'a Analizi, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 284-290.

1. GİRİŞ

Pandemi, Ukrayna – Rusya savaşı ve son olarak yaşanan Pazarcık depremi dünyada ve ülkemizde ekonomik dengeleri değiştirmiştir. İzleyen yıllarda değiştirmeye devam edecektir. Dünyada yaşanan sağlıksızlık ve savaş gerçeği ekonomilerde depreme neden olurken; heyecan ile Cumhuriyetimizin Yüzüncü yılını kutlayacağımız 2023 yılının Şubat ayı ülkemizi insanlık tarihinin karşılayabileceği en önemli deprem faciası ile yüzleştirmiştir.

Bundan böyle ülke olarak kaynaklarımızı daha doğru, daha ekonomik kullanmak zorundayız. Ülkemizin ödemeler dengesini olumsuz olarak etkileyen en önemli iki ödeme kalemini petrol ve doğalgaz oluşturmaktadır. Doğu Akdeniz Bölgesi'ndeki petrol ve doğalgaz bulunma ihtimali ulusal güvenliğimizi tehdit eder boyutlara ulaşmıştır.

Fosil yakıtla dayalı enerjilerin dünyada tükenme eğilimi göstermesi üzerine alternatif enerji türleri oldukça önem kazanmıştır. Alternatif enerji türlerinden güneş ve rüzgâr enerjisi uygulanabilirliği açısından ön plana çıkmaktadır. Rüzgâr enerjisinde güneş enerjisine göre bireysel çözümler üretmek daha güçtür. Ancak güneş enerjisinde her işletme boş alanlarını veya bina çatılarını kullanarak kendince enerji ihtiyacını karşılayabilir. Güneş ışınlarının yeryüzüne güçsüz ulaştığı bölgelerde bile konutlar güneş enerjisi ile enerji ihtiyaçlarına çözüm getirebilmektedir. Anadolu bulunduğu yer itibari ile güneş enerjisi yöntemini kullanmaya çok müsait bir konumdadır. Buradan hareketle güneş enerjisi sistemlerinin inşasına ilişkin birçok teşvik ve destek ihdas edilmiştir. Bu destek ve teşviklerden yararlanan işletmeler güneş enerjisi sistemi kurmaya girişmişlerdir. Ancak teşvik ve desteklerin kısa sürelerde değişikliğe uğraması, azalması, artması nedeniyle işletmeciler de neyin çözüm olduğu konusunda kararsız kalmaktadır. Bu çalışmada destek ve teşviklerdeki değişiklik nedeniyle güneş enerji sisteminin bir çözüm olduğunu ortaya koymak amaçlanmıştır. Bütün yatırımların amacı getiri ve maliyetlerden kârlı çıkmaktır. Ancak değişiklik bu kârı etkilemektedir. Her işletme elektrik enerjisine olan ihtiyacını ortaya koyarak sahip olduğu alanlara güneş enerji panellerini yerleştirebilir ve kendilerince bir çözüm üretebilir. Bu çalışmadaki amaç sadece bir tane çözüm söylemek değil çözümün çok sayıda her işletmeye özgü olduğunu düşünerek konuyu ilgililerin dikkatine sunmaktır.

2. ENERJİ TÜRLERİ

Enerji, bir iş yapabilme yeteneği ve kapasitesi olarak, bir nesneye aktarılması durumunda iş veya ısı oluşturan bir faktör olarak ifade edilmektedir. Enerji türleri kaynaklarına göre birincil ve ikincil enerji olmak üzere iki ana grup içerisinde toplanabilir. Birincil enerji, doğrudan doğadan elde edilmektedir. Bu grup enerji yenilenemez enerji (fosil yakıtlar) ve yenilenebilir enerji ve atıklardan oluşmaktadır. Birincil enerji türleri içerisinde kömür, petrol, doğal gaz, nükleer, biyokütle, hidrolik, güneş, rüzgâr, dalga enerjisi gibi kaynaklar sıralanabilir. İkincil enerji ise yakıt veya elektrik olarak birincil enerjiden sağlanmaktadır. Enerji dönüşüm yöntemleriyle kullanıma elverişli biçimlere çevrilmiş, işlenmiş enerji kaynakları ise ikincil enerji olarak yer almaktadır. Elektrik, benzin, mazot, motorin, hava gazı, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) gibi enerji kaynaklarıdır. Buradan hareketle; birincil enerji kavramı ile şu anda kullanılmakta olan ve doğada bulunan enerji kaynakları, ikincil enerji kavramı ile işlenerek taşınmaya veya kullanmaya hazır hale getirilen kaynakları, nihai enerji kavramı ile tüketicinin satın aldığı enerji, kullanılan enerji ve son tüketim sonucunda girdi olarak kullanılan enerji anlatılmaktadır (Aydoğdu, 2021: 53-54).

Ülkemizde yenilenebilir enerji kaynaklarının geliştirilmesine özel bir değer verilmektedir. 2017 yılında kabul edilen Milli Enerji Politikası gereğince yerli ve yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının yaygınlaşması ön plânda yer almaktadır. Ülkemiz, yenilenebilir enerjide kurulu güç açısından Avrupa'da 5. ve dünyada 12. sıraya yükselmiş olup, 2022 dönem sonu itibariyle kurulu

gücün %54'ü yenilenebilir kaynaklardan oluşmaktadır (https://www.mfa.gov.tr/turkiye_nin-enerji-stratejisi.tr.mfa).

Hemen her konut ve işletmenin veya kurumun güneş enerjisi ile elektriklerini üreterek yoluna devam etmesi kaçınılmaz görünmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalardan bazıları şöyledir:

Altuntop ve Erdemir (2013), yaptıkları çalışmada güneş enerjisinden faydalanma yollarının neler olduğunu, güneş enerjisinden ısıll yollardan faydalanılmasını, güneş enerjisinden elektrik enerjisi üretilmesinin ısıll yollardan ve fotovoltajik sistemler (Pv) ile üretilmesi ve Ülkemizde güneş enerjisi potansiyelinin değerlendirilmesi konularını incelemişlerdir.

Kapluhan (2014), yaptığı çalışma ile Türkiye'nin geleceği için temiz, yerli ve yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı açısından oldukça önemli olan güneş enerjisi ve bu enerjiyi kullanarak elektrik enerjisi üreten fotovoltajik teknolojisi ile Türkiye ve Dünya'daki mevcut durum ve mevcut güneş pili uygulamaları hakkında genel bilgi vermeyi amaçlamıştır.

Çetin v.d. (2019), güneş enerjisi bakımından dünyanın ve Türkiye'nin genel bir değerlendirmesini yaptıkları çalışmada Türkiye'nin neden acilen güneş enerjisi kaynaklarını harekete geçirme yönünde çalışmalarına ağırlık vermelerinin gerektiğini açıklamışlardır. Çalışmada Türkiye coğrafi konumu itibariyle güneş enerjisinden faydalanmak bakımından önemli potansiyele sahip bir ülke olmasına rağmen bu enerji türüne neden yıllar boyunca gerekli önemi vermediği sorusuna odaklanılmıştır. Türkiye'nin özellikle elektrik enerjisi üretiminde kaynak çeşitlendirmesine gittiği, böylece ithalat yoluyla enerji üretimi sağlayan kaynakları oransal olarak düşürmeye başladığı bunun da Türkiye ekonomisi için olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir.

Oral (2020), yaptığı araştırmada ülkemizin güneş enerjisi bakımından oldukça güçlü bir potansiyele sahip olduğunu vurgulayarak, bu kaynağın enerji portföyü içinde değerlendirme sürecini ve yerel bir örnek olarak Karabük ilinde güneş enerjisi uygulamalarını fırsatlar ve riskler bağlamında analiz etmiştir. Araştırma sonucunda; arazi GES'leri ile çatı ve yan yüzey (cephe) uygulamalarının Ülkemiz genelinde ve Karabük özelinde daha fazla yaygınlaşmasının sadece ışınlım değerlerine bağlı kalmayıp ulusal enerji politikalarının seyri, enerji teknolojileri üretimi, ilk yatırım maliyetleri, ilgili mevzuatlar, teşvikler, sübvansiyonlar, iletim ve dağıtım altyapısı, prosedür süreçleri ile söz konusu kaynağa yatırım yapılmasına yönelik çeşitli coğrafi kriterlere bağlı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

3. GÜNEŞ ENERJİSİ UYGULAMASI

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nun hazırladığı 2023 Performans Programında, yenilenebilir enerji kaynaklarının güvenilir, ekonomik ve kaliteli biçimde elektrik enerjisi üretimi amaçlı kullanımının çoğaltılması amacıyla çalışmaların yapıldığı görülmekte ve yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretiminin gelişimi de takip edilmektedir. Bununla birlikte Yenilenebilir Enerji Kaynak Alanlarının (YEKA) oluşturulması ve bu alanların yatırımcılara tahsisıyla yatırımların ivedi bir biçimde elektrik üretim portföyünde yer almasını sağlayan çalışmalar belirtilmektedir. Yine bu programda yenilenebilir enerji kaynaklarının, elektrik enerjisi arzı içindeki ağırlığının artırılması ve yeni kaynakların araştırılmasının hedeflendiği görülmektedir. Yenilenebilir enerji kaynaklarına ilişkin performans göstergeleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Performans Gösterleri

Performans Göstergesi	Ölçü Birimi	2021	2022 Planlanan	2022 YS Gerç. Tah.	2023 Hedef	2024 Tahmin	2025 Tahmin
Güneş Enerjisine Dayalı Elektrik Kurulu Gücü	Megawatt (MW)	7.816	8.750	8.700	11.700	14.700	17.700
Hidroelektrik Enerjiye Dayalı Elektrik Kurulu Gücü	Megawatt (MW)	31.493	32.228	31.688	32.605	32.803	33.000
Jeotermal Enerji ve Biyokütle Enerjisine Dayalı Elektrik Kurulu Gücü	Megawatt (MW)	3.712	3.536	3.932	4.088	4.244	4.400

Kaynak: (ETKB, 2023; 45-46)

Tablo 1 incelendiğinde güneş enerjisine, hidroelektrik enerjiye, jeotermal enerji ve biyokütle enerjisine dayalı elektrik kurulu gücünün yıllar itibari ile artırılmasının hedeflendiği görülmektedir. Bu artış; ithal enerji kaynaklarının ikame edilmesi ile dışa bağımlılığın ve cari açığın azaltılmasına, yenilenebilir enerji kaynaklarının elektrik enerjisi üretiminde kullanımının yaygınlaştırılmasına ve elektrik enerjisi kaynaklı sera gazı emisyonlarının azaltılmasına katkı sağlayabilecektir.

4. GÜNEŞ ENERJİSİ VAK'ASI

Bu vak'a "BOBİ FRS" eğitimde katılımcıların sağladığı katkılar ile oluşturulmuş olup gerçek olaylara dayanmaktadır. İlke olarak vak'aların çözümü verilmemektedir.

Güneş A.Ş., bir proje şirketi olup güneş enerjisi panelleri uygulaması yapmaktadır. Çelik A.Ş. ile yapılan sözleşme gereği Çelik A.Ş.'nin çatısına güneş panelleri kurulumunu 10 milyon avroluk yatırım ile gerçekleştirerek, yatırımın finansmanını kendisi sağlayacak ve 10 yıl boyunca Çelik A.Ş.'ye cari fiyattan elektrik satacaktır. Çelik A.Ş.'den yıllık 1.600.000 kw/saat artı kalan enerji entegre sisteme satacaktır. Çelik A.Ş.'ye enerjinin 2,50 TL/kw.sa'den satılacağı öngörülmektedir. Çelik A.Ş. yatırıma hiç karışmayacak çatısını Güneş A.Ş.'ye yıllık 1.000.000,00 TL'ye kiraya vermiş olacaktır.

10 yıl sonunda enerji sistemi 10,00 TL'lik iz değeri ile Çelik A.Ş.'ye devredilecektir. Fizibilite çalışmaları yatırım maliyetinin 7 yıllık elektrik satışı ile amorti (geri döneceğini) edileceğini göstermektedir. Son üç yıllık elektrik satışları Güneş A.Ş.'nin kâr beklentisi olan yıllar olacaktır. Güneş A.Ş., yıllık 500.000,00 TL bakım onarım maliyetine katlanacağını öngörmektedir.

10 yılın sonunda Çelik A.Ş. enerji sistemini devralacak, kendisi işletip çalıştırıp kendi elektriğini üretecek, bakım onarımını kendi imkânları ile yapacaktır. Enerji sisteminin amortisman süresi 10 yıl, ekonomik ömrünün 25 yıl olduğu bilinmektedir. Ancak 10 yıldan sonra enerji sistemleri ilk on yıla göre daha fazla bakım - onarım ve parça değişimi gerektirmektedir. Yıllık bakımın on yıldan sonra iki katına yükseleceği tahmin edilmektedir.

25 yılın sonunda enerji sisteminin (Hurda A.Ş.) bir hurda toplama şirketine 3.000.000,00 TL ödenerek sökülme ve imha için devredileceği öngörülmektedir. Tüm parasal işlemlerin KDV'ye tabi olduğu düşünülmektedir.

İstenilenler: Konuya V.U.K. ve T.M.S. açısından bakarak;

- Güneş A.Ş.'nin muhasebe kayıtlarını ve kârını öngörüp işleyiniz.
- Çelik A.Ş.'nin muhasebe kayıtlarını ve kârını öngörüp işleyiniz.
- Hurda A.Ş.'nin muhasebe kayıtlarını ve kârını öngörüp işleyiniz.
- Böyle bir sözleşmede taraf olurken hangi parametreleri lehinize değiştirmek istersiniz.
- Yap, işlet, devret modeli ile enerji sözleşmesini karşılaştırınız.
10. yıl sonunda Güneş A.Ş.'nin işletmeciliğinin de enerji sistemini işletecek olması durumunda; yeni sözleşme koşulları nasıl olur?

Okunması Önerilen Kaynaklar:

- Yükçü, S., Alkan, G., Kaplanoğlu, E. ve İçerli, M.Y. (2022). BOBİ FRS Uygulamaları, Süleyman Yükçü (Ed.), İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayın No:8; İstanbul.
- Yükçü, S. (2018). Maliyet Muhasebesi, 9. Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.
- Yükçü, S. (2014). Yönetim Muhasebesi, 2. Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.

kitaplarının ilgili bölümlerinin gözden geçirilmesi önerilir.

5. SONUÇ

Son yüzyıldaki kaynak savaşları, enerji kaynağı savaşlarına dönüşmüştür. Pearl Harbor ve Hiroşima - Nagazaki yaşanmışlıklarının altında Japonya'nın Endenozya'daki petrol kaynaklarını kullanma ve ABD'nin bu kullanıma engel olma isteği vardır. Son on yıllarda petrolün yanına doğal gaz eklenmiş, bu enerji türlerine olan talep en yüksek noktaya ulaşmıştır.

Alternatif enerji kaynakları olarak sayılan rüzgâr, dalga v.b. yöntemler ülkemiz açısından güneş enerjisinin yanında çok önemsizdir. En kapalı, güneşsiz kış günlerinde bile ülkemizde güneş kendini birkaç saat de olsa gösterebilmektedir. Daha kuzeydeki ülkelerde bile güneşe dayalı enerji sistemleri ülkemizdenkinden çok daha fazla kullanılabilir.

Ülkemizin Covid, Ukrayna – Rusya savaşı ve deprem felaketi olmasa bile enerji kaynaklarına yaptığı aşırı ödemeler nedeniyle ödemeler dengesi ve dış ticaret dengesi olumsuz vermektedir. Bu olumsuzlukları olumluya dönüştürmenin tek yolu her binanın çatısını güneş enerjisi sistemleri ile donatmaktır. Konut veya kurumlar çatılarına döşenecek güneş enerjisi sistemleri ile ihtiyacı olan elektrik enerjisini kendisi üretmelidir. Bu konuda her türlü teşvik ve kredi verilerek ülkenin çehresi 3-5 yılda ciddi biçimde değiştirilebilir. Ulaşımı da aynı biçimde elektrikli araçlar ile çözebiliriz. Ülkemizin üzerinde zaman zaman kavurucu biçimde parlayan güneşi alıp, Türkiye ekonomisine sokmamız gerekmektedir. Belkide ekonomik bağımsızlığımız güneş enerjisi sisteminden geçmektedir. Petrol ve doğalgaza ödeme yapmayan Türkiye daha refah, özgür ve bağımsız olacaktır. Enerjiye ayrılan bütçeler halkımızın refahı için harcanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Altıntop, N. ve Erdemir, D. (2013). Dünyada ve Türkiye'de Güneş Enerjisi ile İlgili Gelişmeler, *Mühendis ve Makina*, 54 (639), 69-77.
- Aydoğdu, Ç. (2021). Yenilenebilir Enerji Sektöründe ve Enerji Verimliliğinde Kamusal Destekler ve Türkiye'de Yansımaları, *Akademik İzdüşüm Dergisi*, 6 (1), 52-74.
- Çetin, S. - Turan, E. - Bayrakdar, E. (2019). Türkiye'nin Güneş Enerjisi Politikaları, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 54 (2), 949-968.

ETKB, (2023). T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Performans Programı, 24.02.2023 tarihinde http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/57bea+EK-1_1_.pdf (Erişim Tarihi: 24. 02. 2023).

https://www.mfa.gov.tr/turkiye_nin-enerji-stratejisi.tr.mfa, (Erişim Tarihi: 25. 02. 2023).

Kapluhan, E. (2014). Enerji Coğrafyası Açısından Bir İnceleme: Güneş Enerjisinin Dünya'daki ve Türkiye'deki *Kullanım Durumu*, *İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi, Coğrafya Bölümü, Coğrafya Dergisi*, (29), 70-98.

Oral, M. (2020). Solar Energy Potential Of Turkey And Evaluation Of PV Applications In Local Scale: Case Of Karabük Province. *International Journal of Geography and Geography Education (IGGE)*, (42), 482-503.



Kalite Maliyetlerinin İşletme Verimliliğine Etkisi: Mobilya Üretim İşletmesinde Bir Uygulama

Hürü KARABULUT

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye, Türkiye

hurukarabulut@gmail.com, <https://orcid.org/0009-0008-7609-9816>

Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Osmaniye, Türkiye

ilkerkefe@osmaniye.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-9945-5325>

Özet

Bu çalışmada, "Örnek Olay" yöntemi kullanılarak Adana'da faaliyet gösteren bir mobilya üretim işletmesi kalite maliyetleri ve verimlilik açısından incelenmektedir. Bu kapsamda öncelikle işletmenin 2018 ve 2019 yıllarına ait kalite maliyet verileri trend analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Elde edilen veriler sayesinde işletmenin kalite maliyet kalemleri içerisinde hangisine daha çok harcama yaptığı saptanmıştır. Daha sonra işletmenin kalite maliyetlerinin verimlilik üzerine etkisini incelemek amacıyla işletmede üretim sürecinde insan, malzeme ve makine kaynaklı ortaya çıkan hatalar incelenmiştir. Bu kapsamda işletmenin 2018 ve 2019 yıllarına ait hata değerleri, oran ve trend analizi yöntemiyle incelenmiş ve hata değerleri karşılaştırılarak kalite düzeyi verimlilik düzeyini nasıl etkilediği analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, işletmede 2019 yılında bir önceki yıla kıyasla önleme ve değerlendirme maliyetlerinde artış görülür iken, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş olduğu tespit edilmiştir. Bu durum işletmenin hata oranlarına azalış olarak yansımış ve hata oranlarının azalması ile işletmenin verimlilik düzeyinde artış gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kalite, Kalite Maliyetleri, Verimlilik, Örnek Olay

Makale Gönderme Tarihi: 15.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 12.09.2023

Önerilen Atıf:

Karabulut, H., Kefe, İ. (2023). Kalite Maliyetlerinin İşletme Verimliliğine Etkisi: Mobilya Üretim İşletmesinde Bir Uygulama, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 291-310.

*Bu çalışma, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı öğrencisi Hürü Karabulut tarafından Dr. Öğr. Üyesi İlker Kefe danışmanlığında hazırlanan "Kalite Maliyetlerinin İşletme Verimliliğine Etkisi: Mobilya Üretim İşletmesinde Bir Uygulama" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 291-310

DOI:10.26677/TR1010.2023.1296

Dergi web sayfası: www.isakder.org



The Impact of Quality Costs on Company Productivity: An Application in Furniture Manufacturing Company

Hürü KARABULUT

Osmaniye Korkut Ata University, Institute of Social Sciences, Osmaniye, Türkiye

hurukarabulut@gmail.com, <https://orcid.org/0009-0008-7609-9816>

Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE

Osmaniye Korkut Ata University, Economics and Administrative Sciences, Osmaniye, Türkiye

ilkerkefe@osmaniye.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-9945-5325>

Abstract

In this study, a furniture manufacturing company operating in Adana is examined in terms of quality costs and efficiency by using the "Case Study" method. In this context, first of all the quality cost data of the enterprise for the years 2018 and 2019 were examined using the trend analysis method. Thanks to the data obtained, it has been determined which of the quality costs items of the enterprise spends more. Then, in order to examine the effect of quality costs of the enterprise on the productivity, the errors arising from the human, material and machine in the production process in the enterprise were examined. In this context, the error values of the enterprise for the years 2018 and 2019 were examined by the rate and trend analysis method and the error values were compared and how the quality level affected the productivity level was analyzed. As a result of the study, it was determined that while there was an increase in the costs of prevention and evaluation in 2019 compared to the previous year, there was a decrease in the costs of internal failure and external failure. This situation was reflected as a decrease in the error rates of the enterprise and an increase in the efficiency level of the enterprise was observed with the decrease in the error rates.

Keywords: Quality, Quality Costs, Productivity, Case Study

Received: 15.08.2023

Accepted: 12.09.2023

Suggested Citation:

Karabulut, H., Kefe, İ. (2023). The Impact of Quality Costs on Company Productivity: An Application in Furniture Manufacturing Company, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 291-310.

1. GİRİŞ

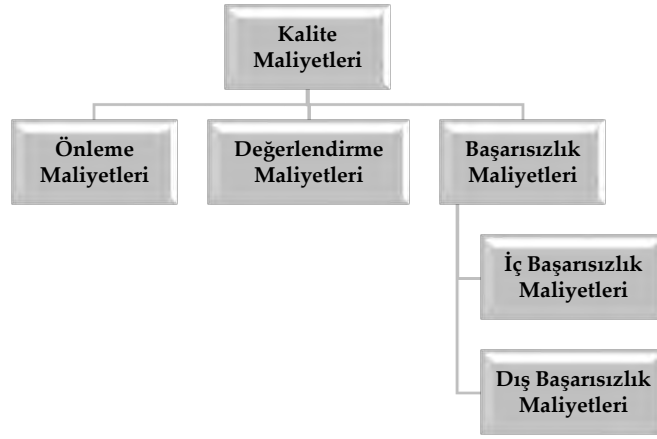
Dünyanın her yerinde insanlar ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla farklı ürünlere ihtiyaç duymaktadır. Gelişen dünya ve artan rekabet ortamıyla işletmeler müşterilere en iyi ürünü sunmak istemektedir. İşletmeler piyasada rekabet üstünlüğü sağlamak için sürekli bir şekilde ürünlerini geliştirerek, düşük maliyet ile mal ve hizmet kalitesini artırmak yoluyla daha hızlı bir şekilde piyasayı takip edip, uyum sağlayarak rakiplerine karşı yüksek rekabet gücü sağlamış olacaktır (Tanyeri ve Fırat, 2005: 268).

Türkiye’de mobilya sektörü uzun yıllar boyunca faaliyetlerini sürdürmekte olup, diğer sektörlerle oranla gelişme düzeyi yüksek olan bir sektördür. Son yıllarda mobilya sektöründe dünya standartlarının üzerinde tesisler kurulmuş ve mobilya şirketleri hem yurtiçi hem de yurtdışı pazara ürün satan bir konuma gelmiştir. Mobilya sektörü ürün çeşitliliği fazla olan, sanayi katma değeri açısından da ülke ekonomisine katkı sağlayan sektörlerin başında gelmektedir (T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 2020: 7-8). Bununla birlikte mobilya üretim sürecinde çeşitli hatalar meydana gelebilmektedir. Hatalar insan, malzeme ve makine kaynaklı olabilmektedir. Ortaya çıkan hatalar işletmeler için hem ciddi derecede maliyete sebep olmakta hem de işletmelerin rekabet gücüne zarar vermektedir. Bu süreçte birçok işletme kendi tecrübelerini kullanarak, hatalar oluştuğundan sonra çözüm bulmaya çalışmaktadır. Kalite kontrol sistemi yaklaşımı olmayan işletmelerde hataların sürekli olarak tekrarlanma riski söz konusudur (Altınok ve Saçlı, 2009: 64). Son dönemde artan küreselleşme, teknolojik ve dijital gelişmeler nedeniyle oldukça rekabetçi ortamlar oluşması ile işletmelerin kalite maliyeti yönetimine odaklanmaları zorunlu hale gelmiştir. Bu yaklaşım sadece maliyetleri azaltma ve karı artırma değil, aynı zamanda ürün kalitesinin artırılması anlamına gelmektedir (Velkoska ve Tomov 2022: 1463).

Bu çalışmada bir mobilya üretim işletmesinin kalite maliyetleri incelenerek, kalite maliyetlerinin nasıl sınıflandırıldığı, hangi kalite maliyetlerinin (önleme, değerlendirme ve başarısızlık) ortaya çıktığı yer almaktadır. Çalışmada aynı zamanda kalite maliyetlerinin, üretim süreci boyunca ortaya çıkan hataların önlenmesinde verimliliği ne derece etkilediği incelenmiştir.

2. KALİTE MALİYETLERİ VE VERİMLİLİK

Juran tarafından 1951 yılında yazılan "Kalite Kontrol El Kitabı" ve Feigenbaum tarafından 1956 yılında yazılan "Toplam Kalite Kontrol" isimli kitaplarda kalite maliyetlerinin temeli atılmıştır (Saylık, 2006: 4; Bağırhan, 1997: 23). İşletmenin üretim sürecinde oluşması mümkün hataları önlemek ve ürünün kalitesini belirli bir düzeyde tutmak amacıyla katlanılan maliyetler kalite maliyetleri olarak adlandırılmaktadır (Yükçü, 1999: 291-292). Kalite maliyetleri, bir işletmenin toplam üretim maliyetinin önemli bir kısmını temsil eder (Kim ve Nakhai, 2008: 845). İşletmelerde ortaya çıkan kalite maliyetleri genel itibarıyla kalite sisteminin tasarımı, uygulanması ve iyileştirilmesi sürecinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin yanında ürün veya hizmetin başarısızlıklarından doğan maliyetlerde bulunmaktadır (Bozkurt, 2003: 11). Kalite maliyetleri, "üretim sırasında meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, kalite muayenelerinin ve mamulün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra oluşabilecek hatalardan ortaya çıkan maliyetler" şeklinde tanımlanmıştır (Yükçü, 1999: 90). Şekil 1’de Kalite maliyetleri ve bileşenleri gösterilmektedir.



Şekil 1. Kalite Maliyetleri ve Bileşenleri

Kaynak: Tekin, 1999: 32.

Önleme maliyetleri, üretim süreci sırasında ürün veya hizmetlerdeki kusurları veya hasarı önlemek için katılan maliyetlerdir (Novianti ve Daurrohmah, 2023: 601). Bu maliyetler, tüketici taleplerine uygun olmayan ürün ve hizmet üretimini önlemek için harcanan maliyetleri ifade eder. Önleme maliyetleri, hataların başlangıçta yapılmamasını sağlama ve uygun olmayan üretimi en başından düzeltme sürecinde ortaya çıkarlar (Güzel ve Kurşunel, 2015: 287). Kalite ile ilgili veri toplama ve raporlama sistemi kurulumu, önleyici bakım, tasarımların gözden geçirilmesi (Yükçü, 1999: 34), ürün veya hizmet gereksinimlerinin belirlenmesi, kalite planlaması, kalite güvencesi, eğitim ile ilgili işlem ve faaliyetler önleme maliyetlerini oluşturan etkenlerden bazılarıdır (Rehacek, 2018: 9). İşletme önleyici maliyet kalemlerine yapılan harcamalarla hataların önüne geçerek ürünün kalitesinde oluşacak olumsuzlukları engellemektedir (Tanış ve Dalcı, 2002: 136).

Değerlendirme maliyetleri üretim sürecinde girdi, yarı mamul, nihai mamul ve üretim sonunda proseslerin ve hizmetlerin istenen ölçütlere uygunluğunu denetlemek amacıyla oluşan maliyetlerdir (Yükçü, 1999: 35). Değerlendirme maliyetleri, hataları tespit etme ve yapılan işin kalitesini ölçme sürecinde ortaya çıkan maliyetlerdir (Pheng Low ve Yeo, 1998: 330). Değerlendirme maliyetleri, kalite ile ilgili ölçme ve izleme faaliyetleri ile ilişkilidir. Bu maliyetler, tedarikçilerin ve müşterilerin satın alınan malzemeleri, süreçleri, ürünleri ve hizmetleri değerlendirmesiyle ilişkilidir ve bunların belirlenen özelliklere uygun olduğundan emin olunmasını sağlamayı amaçlar (Rehacek, 2018: 9). Değerlendirme maliyetleri; muayene, numune alma, test etme ve imalat safhasındaki ürünler ile ilgili gibi maliyetleri kapsamaktadır (Superville ve Gupta, 2001: 420). İşletmede önleyici maliyet kalemlerine yeterince zaman ve para harcanmıyorsa değerlendirme maliyetlerinde bir artış gözlenmektedir (Tanış ve Dalcı, 2002: 137).

Başarısızlık maliyetleri, müşteri gereksinimlerini karşılayamama nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerdir (Cheah vd., 2011: 406). İç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır (Novianti ve Daurrohmah, 2023: 601). İç başarısızlık maliyetleri, ürünler müşterilere teslim edilmeden önce iç süreçlerdeki başarısızlıklardan kaynaklanan harcamalardır (Rehacek, 2018: 9). Düzeltme, hurda, yeniden kontrol, yeniden test, düzeltici eylem, yeniden tasarım, malzeme incelemesi, malzeme değer düşüşleri, tedarikçi hataları ve benzeri hatalar nedeniyle ortaya çıkan maliyetler başlıca iç başarısızlık maliyetleridir (Vakilifard ve Khozein, 2012: 541). Henüz tüketiciye ulaşmadan önce tespit edilen ürün ya da hizmete yönelik hatalı, kusurlu ve eksik tüm etkenlerin ortadan kaldırılması için işletmenin yürütmüş olduğu tüm faaliyetlerin giderleri iç başarısızlık maliyetini artırmaktadır (Koç ve Demirhan, 2007: 90).

Dış başarısızlık maliyetleri müşterilere teslim edilmiş kusurlu ürünlerden kaynaklanan harcamalardır (Superville ve Gupta, 2001: 420). Bu tür maliyetlere, teslimat sonrası ortaya çıkan onarım ve değiştirme maliyetleri, garanti maliyetleri, ürün geri çağırma maliyetleri ve müşteriler tarafından alınan yasal işlemlerden kaynaklanan tazminatlar örnek verilebilir (Uyar, 2008: 605).

Önleme maliyetleri, değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerini minimumda tutmak amacıyla ortaya çıkar (Kim ve Nakhai, 2008: 845). İç başarısızlık maliyet kalemlerine yapılan harcamalar dış başarısızlık maliyetlerinin minimum seviyede olmasını sağlamaktadır. İşletmelerde önleme ve değerlendirme maliyetleri üretim maliyetleri içerisinde yer almakta iken, başarısızlık maliyetleri kontrol maliyetleri içerisinde yer almaktadır (Akkoyun ve Ankara, 2007: 5).

İşletmede gerçekleşen kalite maliyet analizi kalite düzeyi hakkında işletme yetkililerine bilgi vermektedir. Böylece işletme üretim sürecinde kaliteyi etkileyen hataların önlenmesiyle birlikte hem yüksek rekabet gücü hem zaman avantajı sağlamaktadır (Yükçü ve Doğanöz, 1994: 69-70). Kalite maliyet analizinde kullanılan tekniklerin başında oran analizi, trend analizi ve pareto analizi gelmektedir. Oran analizi, finansal açıdan işletmenin ekonomik ve mali yapısını, karlılığını ve çalışma durumunu değerlendirmek amacıyla hesapların veya hesap gruplarının arasında matematiksel ilişkiler kurarak kullanılan bir yöntemdir. Oranların hesaplanması sadece bir araç olarak kullanılır. Önemli olan, bu oranların işletmenin finansal performansını anlamak ve geliştirmek için amaçlarına göre değerlendirilip yorumlanmasıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 640). Oran analizinde kalite maliyetleri direkt işçilik, üretim maliyeti, birim üretim maliyeti, satış tutarı, satılan malın maliyetine oranlanabilir (Hacırüstemoğlu, 2000: 334). Trend analizi, bir işletmenin finansal durumundaki iyileşme ve kötüleşmeye neden olan gelişmeleri belirlemek için kullanılan bir yöntemdir. Trend analizi sayesinde işletmenin finansal tablolarındaki kalemlerin dönemler itibarıyla değişimi, artış veya azalışı tespit edilir ve bu değişiklikler oransal olarak değerlendirilir. Trend analizi, işletmenin gelişim seviyesini incelemek için kullanılır ve uzun dönemler boyunca finansal tabloların ayrıntılı bir dinamik analizini gerektirir (Çil Koçyiğit vd., 2022: 167). Pareto analizi, trend analiziyle elde edilen veriler sonucunda hataların önlenmesi amacıyla kalite maliyet elemanlarının toplam kalite maliyet içerisindeki oranını belirlemek için kullanılan analiz yöntemidir (Yükçü ve Doğanöz, 1994: 71).

Milli Prodüktivite Merkezi verimliliği, "belirli bir dönem içerisinde ürün veya hizmet üretimini gerçekleştirmek amacıyla üretim kaynaklarının birbirine oranlanması" olarak tanımlamıştır (Top, 2002: 347). Verimlilik, "bir işletmenin üretim veya hizmet süreci sonucunda elde edilen çıktı ve bu üretim veya hizmeti gerçekleştirmek için kullanılan girdilerin birbirine oranlanmasıyla elde edilen katsayı" şeklinde ifade edilmektedir (Baş ve Artar, 1991: 36). Verimlilik aşağıdaki gibi formüle edilmektedir (Artar, 1992: 8).

$$\text{VERİMLİLİK} = \frac{\text{ÇIKTI (output)}}{\text{GİRDİ (input)}}$$

Üretimde çıktı; fiziksel olarak ton, metre vb., satışlar, toplam kazanç (net satış hasılatı-ilk madde ve malzeme maliyeti), katma değer, üretim değeri vb. olarak ifade edilebilir. Üretimde girdi olarak kullanılan kaynaklar ise; işçilik, sermaye, hammadde, enerji, diğer fayda ve hizmetler olarak sınıflandırılabilir (Baş ve Artar, 1991: 37).

18. yüzyıldan itibaren üretimde verimlilik uygulanmaya başlanmıştır. 20. yüzyılda verimlilik ile aynı kaynaklarla daha fazla ürün üretme anlayışı benimsenmiştir. 21. yüzyılda ise verimlilik ile aynı girdilerle hem daha fazla ürün üretip hem üretilen ürünlerin kaliteli olması anlayışı benimsenmiştir. Verimlilik konusundaki son gelişmelerle birlikte verimlilik ve kalite birlikte anılmaya başlanmıştır (Suiçmez, 2002: 176). Üretimde verimliliğin sağlanması ile maliyetlerde

azalıştan söz edilebilir. Bunun için işletmelerin verimlilik yönetimini benimsemesi gerekmektedir. Verimlilik yönetimi, "işletmelerde yürütülen faaliyetlerden yönetsel etkinliklerin ve belirlenen ilkeler çerçevesinde verimlilik düzeyinin yükselmesi gibi sürekli bir amaç doğrultusunda sistem bütünlüğü içerisinde yönlendirilmesi" olarak tanımlanabilir (Mete ve Azizoglu, 2011: 5-6). Verimlilik ve kalite arasındaki ilişki incelendiğinde, kalite düzeyinde değişiklik meydana geldikçe üretim maliyetlerinde ve verimlilik düzeyinde bir değişim olmaktadır. Özellikle üretim aşamasında ürün niceliğinin artması ve kalitenin düşmesi gibi durumlarda verimlilik olumsuz etkilemektedir (Towsend ve Gerbardt, 1990: 4; Sevim, 1996: 36-37).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Kalite maliyetleri ve verimliliği konu alan çalışmalara bu bölümde yer verilmiştir. Omachonu vd. (2004) bir üretim işletmesinde üretim girdisi, malzeme ve makine kaynaklı kaliteyi etkileyen değişkenleri analiz etmiştir. Çalışma, malzeme ve makineden kaynaklanan hatalar ile kalite maliyetleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerinin malzemede, makinede ve girdide meydana gelen hataları etkilediği tespit edilmiştir. Özellikle, önleme ve değerlendirme maliyetlerinin kaliteyi artırdığı, başarısızlık maliyetlerinin ise kaliteyi azalttığı görülmüştür. Sonuç olarak, önleme maliyetlerinin artmasıyla kalitenin yükseldiği ve başarısızlık maliyetlerinin azaldığı sonucuna varılmıştır. Kaygusuz (2012) çalışmasında bir üretim işletmesinde kalite maliyetleri ve bu maliyetlerin ortaya çıkma nedenlerini incelemiştir. Çalışmada işletmede ortaya çıkan kalite maliyetlerinin işletmenin satış oranlarını, verimliliği, satış karını etkilediği tespit edilmiştir. Mazman İtik (2021) bir üretim işletmesinde meydana gelen kalite maliyetlerini incelemiştir. Çalışma sonucunda, önleme maliyetlerine yapılan yatırımların iç başarısızlık maliyetlerini azalttığı gözlenmiştir. Altınok ve Saçlı (2009) çalışmalarında toplam kalite yönetiminin verimliliğe etkisi mobilya üretim işletmesinde incelenmiştir. Çalışma sonucunda, işletmede toplam kalite yönetimi eğitiminden öncesi ve sonrası veriler karşılaştırıldığında toplam kalite yönetiminin işletmenin verimlilik düzeyini olumlu olarak etkilediği tespit edilmiştir.

İpekten ve Kutlu (2003) bir tekstil üretim işletmesinde oluşan kalite maliyetleri içerisinde iç başarısızlık maliyetlerinin ağırlığını incelemiştir. Kalite maliyet oranları incelendiğinde iç başarısızlık maliyetlerinin en yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. İç başarısızlık maliyetlerinin düşürülmesi için önleme ve değerlendirme kapsamında çalışmalar ile bu maliyetlerin artarak işletmedeki hataların en aza indirileceği vurgulanmıştır. Ahmed Al-Dujaili (2013) bir tekstil şirketinin kalite maliyetlerinin toplam kalite maliyet içerisindeki değişimini incelemiştir. Çalışma sonucunda, teknolojik eksiklik, yeniden işleme ve hurdaya ayrılan ürünlerin oranının fazla olmasından dolayı kalite ve verimlilik oranında bir düşüklük gözlenmiştir.

Ramdeen vd. (2007) bir işletmede ortaya çıkan kalite maliyetlerini incelemiştir. Kalite maliyetlerini değerlendirmek için satış yüzdesi yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmada kalite maliyetleri satışlar yüzdesinin yüksek olduğu tespit edilmiş, işletmenin kalite yönetim ekibi tarafından hizmet kalitesinin değerlendirmesi ve önleme maliyetlerine daha fazla yatırım yapılması tavsiye edilmiştir. Djekic vd. (2014) bir meyve suyu üretim işletmesinde dönemler bazında meydana gelen kalite maliyet kalemleri oranındaki değişimleri incelemiştir. Çalışma sonucunda, yıllar bazında kalite maliyetlere uygulanan yönetim sistemleri, ekonomik kriz ve müşteri gereksinimleri gibi nedenlerden dolayı kalite maliyet kalemlerindeki oranlarda dönemler bazında değişim gözlenmiştir.

Cermakova ve Bris (2017) bir optik üretim işletmesinde kalite maliyet kalemleri arasındaki ilişkiyi incelemiş ve kalite maliyetlerinin işletme yönetimini nasıl etkilediğinin tespiti

amaçlamışlardır. Çalışmada önleme ve değerlendirme maliyetlerine yapılan harcamalar ile dış başarısızlık maliyetlerinde bir azalma meydana geldiği gözlenmiştir. Kaygusuz ve Tanış (2017) medikal parça üretim işletmesinde oluşan kalite maliyetleri PAF modeli kullanılarak incelemiştir. Çalışma sonucunda, önleme ve değerlendirme maliyetlerine yapılan yatırımların başarısızlık maliyetlerini azalttığı tespit edilmiştir.

4. ARAŞTIRMA KAPSAMI VE YÖNTEM

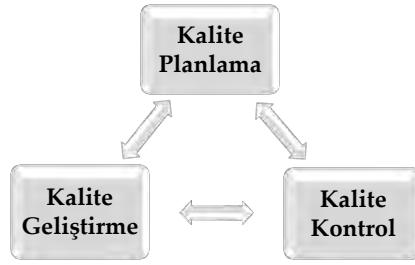
Çalışmada “ABC İşletmesi” olarak isimlendirilen mobilya üretimi yapan işletme Adana Mobilyacılar Sitesi’nde hammadde deposu, üretim bölümü ve ürün deposu bölümlerinden oluşan 3.500 m² kapalı alanda faaliyetini sürdürmektedir. İşletme bünyesinde oturma odası, yatak odası, çocuk odası ve yemek odası mobilyalarının üretimi yapılmaktadır. ABC İşletmesinin yıllık üretim kapasitesi 4.100 adettir. İşletme faaliyetlerini 1 muhasebe personeli, 3 pazarlama personeli, 1 satın alma personeli, 4 dağıtım personeli, 1 kalite kontrol personeli, 2 yönetici, 2 ustabaşı ve 25 işçi ile sürdürmektedir. İşletme ürünlerinin çoğunu Adana’da satmaktadır. Ayrıca Mersin, Osmaniye, Niğde, Kayseri ve Kahramanmaraş illerinden gelen siparişleri de kabul etmektedir.

İşletmenin kalite maliyetlerinin incelenmesinde “Örnek Olay” (Case Study) yöntemi kullanılmıştır. Öncelikle çalışmanın yürütüleceği sektör ve işletme belirlenmiştir. İşletmeyle irtibata geçilerek, çalışma hakkında işletme yetkilileri bilgilendirilip, uygulamanın yürütülmesi için gerekli izinler alınmıştır. Çalışma çerçevesinde kalite maliyetleriyle ilgili soruları içeren görüşme formu hazırlanmıştır. Bu form üzerinden işletme yetkilisiyle derinlemesine mülakat yapılarak ve kalite maliyet kalemlerine yapılan harcamalar hakkında çalışma için gerekli olan belgeler ve dokümanlar işletme yetkilileriyle belirli zaman aralıklarıyla görüşülerek elde edilmiştir. Böylece işletmede mevcut kalite maliyet muhasebe prosedürleri, sistemi ve teknikleri hakkında incelemelerde bulunulmuştur. Daha sonra işletme bünyesinde ortaya çıkan kalite maliyetleri ele alınıp değerlendirilmiş ve elde edilen sonuçlar incelenmiştir.

Bu çalışmada öncelikle işletmenin 2018 yılı ve 2019 yılına ait kalite maliyet verileri trend analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Bu verilerden yararlanarak işletmenin kalite maliyet kalemleri içerisinde hangisine daha çok harcama yaptığı saptanmaya çalışılmıştır. Daha sonra İşletmenin kalite maliyetlerinin verimlilik üzerine etkisini incelemek amacıyla, işletmede üretim sürecinde insan, malzeme ve makineden kaynaklı hataların olup olmadığı araştırılmıştır. İşletmenin 2018 ve 2019 yılına ait hata değerleri oran ve trend analizi yöntemiyle karşılaştırılmış; kalite ve verimlilik düzeyindeki değişim ortaya konulmuştur. Yapılan görüşmeler ışığında işletmede kalite maliyet kalemlerine yapılan harcamalar ile üretim sırasında oluşması mümkün olan hata ve riskleri minimum seviyeye indirmek istenmektedir.

İşletmede kalite ile ilgili bütün faaliyetler kalite bölümünde çalışan personeller tarafından gerçekleştirilmekte ve yönetilmektedir. Kalite faaliyetlerinin tamamı kalite sürecine göre planlanmaktadır. İşletmenin kalite süreci, müşteri talepleri ile başlamakta, ürünün tasarımı ve ürünün üretim süreciyle devam etmektedir. ABC İşletmesinin kalite yönetim sistemi Şekil 2’ de gösterilmektedir.

Şekil 2. ABC İşletmesinin Kalite Yönetim Sistemi



Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Bölümü

Kalite Planlama; işletme öncelikli olarak kalite planlamasında müşteri istek ve ihtiyaçlarını belirlemektedir. Böylece işletmede belirlenen müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre ürün ve hizmetler üretilerek minimum düzeydeki maliyetler ile kalite planları oluşturulmaktadır.

Kalite Kontrol; kalite sürecinde belirlenen performans standartlarıyla ölçümler yapılmaktadır. İstenilen performans düzeylerinden uzak ise düzeltici önlemler ile istenilen performans düzeyine ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Kalite Geliştirme; müşterilerin sürekli olarak değişen istek ve ihtiyaçları için ürün ve hizmet düzeyinde sürekli olarak iyileştirme yapılmaktadır. Böylece ürünlerdeki kalite sorunlarının giderilmesi için çalışmalar yapılmaktadır.

İşletmenin üretim süreci iki aşamadan oluşmaktadır. Bunlar panel makine hattı ve panel montaj hattıdır.

Panel makine hattında; İşletme, MDF (Medium Density Fiberboard-Orta Yoğunluklu Lif Levha) ve suntaların kesimiyle birlikte ilk üretim sürecine başlamaktadır. Kalibrasyon kısmına gelen kesilen MDF ve suntaların yüzey pürüzlüğünün ve kalınlığının ayarlanması yapılmaktadır. Laminasyon aşamasında MDF ve suntaların yüzeylerine yapılacak kaplama işleminden önce tutkal, ısı miktarı ve sertleştirici ölçümler yapılmaktadır. Kenar işleme hattında sadece kenar işlenecek parçaların kenarlarına şekil verilmektedir. Parçaların birleştirilmesi için gerekli delikler delinmektedir. Son aşamada ise tüm işlemleri tamamlanan parçalar bu membran bölümüne getirilmektedir. Parçaların yüzeylerine gerekli kaplamalar yapılmaktadır.

Panel montaj hattında; panel makine hattında parçalara gerekli işlemler yapıldıktan sonra panel montaj hattına geçilmektedir. Klapa hattında el yardımıyla gelen parçalara vidalama, zımparalama, presleme ve yüzeye ayna yapıştırma gibi işlemler uygulanmaktadır. Hazırlanan yarı mamuller ana mamuller ile birleştirilmektedir. Kutu pres hattında yarı mamuller birleştirilerek kutu haline getirilmektedir. Kutu gövdelere çekmece bağlama işlemleri yapılarak artık ürünün son halini alması için gerekli işlemler yapılmaktadır. Son işlemi yapılan ürünler monteli ürün hattına gelmektedir. Monteli ürün hattında ürüne gerekli aksesuarlar eklenerek, ürün garanti belgesi, barkot etiketi ve paket içeriğine uygun üretim kontrol edilmektedir. Daha sonra tamamlanan mamul stok bölümüne gönderilmektedir. Demonte ürün paketleme hattında ise yarı mamuller ve direkt olarak klapa hattından gelen ürünler paketlenmektedir. Ayrıca yarı mamul miktar kontrolü yapılmaktadır. Paketlenen ürünlerin durumları kontrol edilmektedir. Son olarak ambalajlama aşaması gerçekleştirilmektedir.

İşletmenin üretim sürecinde en çok hata klapa hattında ve kalibrasyon hattında tespit edilmektedir. Bu noktada işletme önleme ve değerlendirme maliyetlerine odaklanmaktadır. Böylece klapa hattında ve kalibrasyon hattında hataların minimum seviyede olması amaçlanmaktadır.

5. BULGULAR

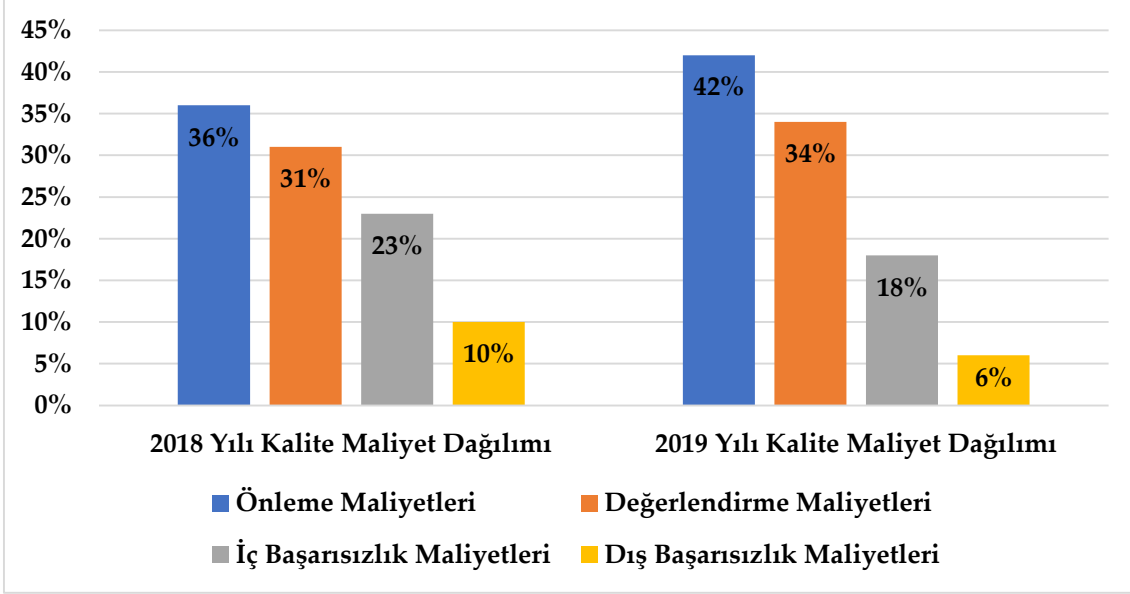
İşletmede ortaya çıkan önleme maliyetleri (ÖM) içerisinde pazar araştırma faaliyetlerinin maliyetleri (ÖM1), ürün tasarım maliyeti (ÖM2), işletme süreçlerinin denetimi ve geliştirme maliyeti (ÖM3), önleyici bakım maliyeti (ÖM4), eğitim ve geliştirme maliyetleri (ÖM5), tedarikçi giderleri (ÖM6) ve nakliye giderleri (ÖM7) yer almaktadır. Değerlendirme maliyetleri (DM) içerisinde stok kontrol maliyetleri (DM1), satın alınan test ve muayene maliyetleri (DM2), cihazların kontrol maliyetleri (DM3), kalite kontrol bölümünde çalışan işçi maliyeti (DM4), teşhir edilen ürün maliyeti (DM5) yer almaktadır. İç başarısızlık maliyetleri (İBM), işçilik kayıpları (İBM1), yeniden işleme, tamir ve kontrol maliyetinden (İBM2) oluşmaktadır. Dış başarısızlık maliyetleri (DBM) içerisinde ürünün müşteriye tesliminden sonra oluşan tamir, değiştirme, yenileme maliyetleri (DBM1) ve iade edilen ürünlerin tutarı (DBM2) yer almaktadır. İşletmenin 2018 ve 2019 yıllarına ait kalite maliyet (KM) kalemleri Tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1. ABC İşletmesinin 2018 Yılı ve 2019 Yılı Kalite Maliyet Kalemleri

KM	2018			2019		
	KM (TL)	İlgili KM / Ana KM	İlgili KM / Ana KM	KM (TL)	İlgili KM / Ana KM	İlgili KM / Ana KM
ÖM						
ÖM1	75.328,50	0,131033	0,047196	79.584,86	0,107495	0,044611
ÖM1	119.560,00	0,207974	0,074909	39.726,00	0,053658	0,022268
ÖM1	33.427,00	0,058146	0,020943	50.261,00	0,067887	0,028174
ÖM1	111.639,74	0,194196	0,069947	259.869,49	0,351004	0,14567
ÖM1	83.145,00	0,14463	0,052094	130.434,00	0,176176	0,073115
ÖM1	54.617,83	0,095007	0,03422	65.316,15	0,088222	0,036613
ÖM1	97.162,39	0,169013	0,060876	115.168,60	0,155558	0,064558
Σ	574.880,46	%100	%36	740.360,10	%100	%42
DM						
DM1	81.564,57	0,166368	0,051104	92.209,72	0,152505	0,051688
DM1	41.395,00	0,084434	0,025936	49.653,00	0,082121	0,027833
DM1	38.174,00	0,077864	0,023918	47.145,00	0,077973	0,026427
DM1	29.452,92	0,060076	0,018453	36.034,52	0,059597	0,020199
DM1	299.678,26	0,611258	0,187761	379.592,64	0,627805	0,212781
Σ	490.264,75	%100	%31	604.634,88	%100	%34
İBM						
İBM1	256.091,34	0,704826	0,160452	229.618,35	0,706968	0,128713
İBM1	107.240,50	0,295174	0,067196	95.174,76	0,293032	0,05335
Σ	363.339,84	%100	%23	324.793,11	%100	%18
DBM						
DBM1	139.517,80	0,832543	0,087414	95.121,60	0,833147	0,05332
DBM1	28.062,45	0,167457	0,017582	19.049,81	0,166853	0,010678
Σ	167.580,25	%100	%10	114.171,41	%100	%6
Σ KM	1.596.065,30			1.783.959,50		

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Bölümü

Kalite maliyetleri incelediğinde 2018 yılına ait toplam kalite maliyeti 1.596.065,30 TL iken, 2019 yılında 1.783.959,50 TL olmuştur. 2018 yılında önleme maliyetleri toplamı 574.264,75 TL iken, 2019 yılında 740.360,10 TL olmuştur. 2018 yılında değerlendirme maliyetleri toplamı 490.264,75 TL iken, 2019 yılında 604.634,88 TL olmuştur. 2018 yılında iç başarısızlık maliyetleri toplamı 363.339,84 TL iken, 2019 yılında 324.793,11 TL olmuştur. 2018 yılında dış başarısızlık maliyetleri toplamı 167.580,25 TL iken, 2019 yılında 114.171,41 TL olmuştur. Şekil 3’de 2018 yılı ve 2019 yılı kalite maliyetleri dağılım grafiği gösterilmektedir.



Şekil 3. ABC İşletmesinin 2018 ve 2019 Yılına Ait Kalite Maliyetleri Dağılımı

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Bölümü

İşletmenin kalite maliyet dağılımı yıl bazında incelendiğinde, 2018 yılında önleme maliyetleri %36 (574.880,46 TL) iken, 2019 yılında önleme maliyetleri %42 (740.360,10 TL) olmuştur. Önleme maliyetlerinde %6 oranında bir artış olduğu görülmektedir. Önleme maliyet kalemleri incelendiğinde, önleyici bakım maliyetleri 2018 yılında %19 iken, 2019 yılında %35 oranında gerçekleşerek en yüksek artış meydana gelmiştir.

2018 yılında değerlendirme maliyetleri %31 (490.264,75 TL) oranında iken, 2019 yılında değerlendirme maliyetleri %34 (604.634,88 TL) olmuştur. Değerlendirme maliyetlerinde %3 oranında bir artış olduğu görülmektedir. Değerlendirme maliyet kalemleri incelendiğinde, teşhir edilen ürün maliyet kalemi 2018 yılında %61, 2019 yılında %62 oranında artış göstermiştir.

2018 yılında iç başarısızlık maliyetleri %23 (363.339,84 TL) iken, 2019 yılında %18 (324.793,11 TL) olmuştur. İç başarısızlık maliyetlerinde %5 oranında bir azalış görülmektedir. İç başarısızlık maliyet kalemleri incelendiğinde yeniden işleme, tamir ve kontrol maliyet kalemi ve işçilik kayıpları kalemi, 2019 yılında 2018 yılına göre bir azalış olduğu görülmektedir.

2018 yılında dış başarısızlık maliyetleri %10 (167.580,25 TL) iken, 2019 yılında dış başarısızlık maliyetleri %6 (114.171,41 TL) olmuştur. Dış başarısızlık maliyetlerinde %4 oranında bir azalış görülmektedir. Dış başarısızlık maliyet kalemleri incelendiğinde tamir, yenileme ve değiştirme maliyet kalemi ve iade edilen ürünlerin tutarı kaleminde, 2018 yılına kıyasla 2019 yılında bir azalış olduğu görülmektedir.

İşletme 2019 yılında önceki yıla kıyasla önleme ve değerlendirme maliyetlerine daha çok harcama yapmış ve bununla birlikte dış başarısızlık ve iç başarısızlık maliyetlerinde bir düşüş meydana gelmiştir. İşletmede önleme ve değerlendirme maliyetlerine yapılan harcamalarla üretim sürecinde oluşması mümkün olan kalite ile ilgili risk ve hataların minimum seviyede oluşması amaçlanmaktadır. Bu sonuçtan hareketle kalite maliyetlerini oluşturan önleme ve değerlendirme maliyetlerinde artış görülmüş olsa da, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş sağlandığı söylenebilir.

5.1. ABC İşletmesinin Kalite Maliyetlerinin Verimlilik Üzerindeki Etkisi

İşletme insan, makine ve malzemedan kaynaklanan hata değerlerini saptamak için birtakım gözlemler ve kalite kontrol prosedürleri yürütmektedir. İşletmede malzeme kontrolleri genellikle üç aşamada gerçekleşmektedir. Birinci aşamada; malzeme (girdi) işletmeye geldiği zaman yapılan muayene ve kontrollerle uygun olan malzemeler yeşil renkli kalite kontrol kartıyla depoya yerleştirilmektedir. Uygun olmayan malzemeler kırmızı renkteki ret kartı ile ürün ve hizmet prosedürleri dikkate alınarak gerekli işlemler yapılmaktadır. Uygun olmayan ürün hakkında "Değiştirme" ve "İade" kararları alınmaktadır. İkinci aşamada; üretim aşamasında yarı mamuller muayene ve kontrol ile uygun olarak onay kartı olan istif tanıtım/stok kartına işlenmektedir. Eğer yarı mamul muayene ve kontrollerde uygun görülmez ise ret kartına işlenip başka bir bölüme alınmaktadır. Uygun olmayan ürünlere ürün ve hizmet prosedürleri uygulanmakta ve ürün hakkında "Hurda" ve "Yeniden İşleme" kararı alınmaktadır. Hurdaya ayrılan malzeme ve ürünler bir süre depoda muhafaza edilmekte, belirli aralıklarla elden çıkarılmakta ve imha edilmektedir. Üçüncü aşama; ürünün tamamlanmasıyla ambalaja hazır olduğu son aşamadır. Tamamlanan ürünlerde uygun olanlar yeşil etiketle belirtilmektedir. Uygun olmayanlar kırmızı kartla başka alana alınmaktadır. Uygun olmayan ürünlere ürün ve hizmet prosedürleri uygulanmaktadır. Uygun olmayan ürünler için "Hurda" ve "Yeniden İşleme" kararları alınmaktadır.

Makineler üretim alanında sıralanmış ve demirbaş numarası verilmiştir. Her makineye ait numaralar bilgisayar ortamına kaydedilmektedir. Ayrıca makinelerin takip kartı bulunmaktadır. Makineler için yapılan her işlem takip kartına işlenmektedir. Makinelerin bakım-onarımları belirli periyotlarda yapılmaktadır. Bu periyotlar genellikle 6 ay veya yıllık olarak yapılmaktadır. Günlük ve haftalık bakımlar kaydedilmemektedir. Uygun olmayan ürünler öncelikle müşteriden gelen şikayetler dikkate alınarak, hatalar hangi bölümde tespit edildi ise, hatalar için düzenleyici ve önleyici faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Bölümde düzeltici ve önleyici istek talep formu oluşturulmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Öncelikle hataların neden kaynaklandığı belirlenmektedir. Eğer hataların neden kaynaklandığını belirlemek için yeterli bilgi yoksa bunun üzerine incelemeler yapılmaktadır. Hataların kaynaklandığına dair toplanan bilgileri de ele alarak personel görevlendirilmektedir. Hataların düzeltilmesi için gerekli işlemler başlatılmaktadır. İşletmenin 2018 yılı içerisinde üretim süreci boyunca insan, makine ve malzemedan kaynaklanan hata sayıları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. ABC İşletmesinin 2018 Yılı Hata Değerleri

Aylar	Toplam İşlenen Parça	Toplam Hata Sayısı	Malzeme Hata Sayısı	Makine Hata Sayısı	İnsan Hata Sayısı
Ocak	7.849	76	18	37	21
Şubat	9.234	65	15	31	19
Mart	16.287	96	19	47	30
Nisan	19.414	84	21	26	37
Mayıs	19.643	112	29	31	52
Haziran	22.836	193	53	69	71
Temmuz	20.675	174	36	77	61
Ağustos	20.182	152	28	65	59
Eylül	22.379	187	40	84	63
Ekim	15.904	104	24	47	33
Kasım	14.786	93	22	42	29
Aralık	9.375	89	29	37	23
Toplam	198.564	1.425	334	593	498

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Kontrol Bölümü

Tablo 2'ye göre 2018 yılında işletmede gözlemlenen insan, makine ve malzemeden kaynaklanan hata değerleri şu şekilde gerçekleşmiştir;

- Toplam İşlenen Parça Miktarı : 198.564 adet
- Toplam Hata Sayısı : 1.425 adet
- Malzeme Hata Sayısı : 334 adet
- Makine Hata Sayısı : 593 adet
- İnsan Hata Sayısı : 498 adet

Tablo 3'te 2018 yılında gerçekleşen hataların oransal değerleri görülmektedir.

Tablo 3. ABC İşletmesinin 2018 Yılı Hata Oranları

Aylar	Grup İçerisinde % (Malzeme, makine ve insan hataları / Toplam malzeme, makine ve insan hataları)			Genel İçerisinde % (Aylara göre malzeme, makine ve insan hatası / Aylara göre toplam hata miktarı)		
	Malzeme Hataları	Makine Hataları	İnsan Hataları	Malzeme Hataları	Makine Hataları	İnsan Hataları
Ocak	5,39%	6,24%	4,22%	23,68%	48,68%	27,63%
Şubat	4,49%	5,23%	3,82%	23,08%	47,69%	29,23%
Mart	5,69%	7,93%	6,02%	19,79%	48,96%	31,25%
Nisan	6,29%	4,38%	7,43%	25,00%	30,95%	44,05%
Mayıs	8,68%	5,23%	10,44%	25,89%	27,68%	46,43%
Haziran	15,87%	11,64%	14,26%	27,46%	35,75%	36,79%
Temmuz	10,78%	12,98%	12,25%	20,69%	44,25%	35,06%
Ağustos	8,38%	10,96%	11,85%	18,42%	42,76%	38,82%
Eylül	11,98%	14,17%	12,65%	21,39%	44,92%	33,69%
Ekim	7,19%	7,93%	6,63%	23,08%	45,19%	31,73%
Kasım	6,59%	7,08%	5,82%	23,66%	45,16%	31,18%
Aralık	8,68%	6,24%	4,62%	32,58%	41,57%	25,84%
Toplam	100,00%	100,00%	100,00%	23,44%	41,61%	34,95%

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Kontrol Bölümü

Toplam hata miktarı; içerisinde malzeme, makine ve insan kaynaklı nedenlerle oluşan hata oranlarını ifade etmektedir. Tablo 3'de yer alan hata oranları incelendiğinde malzemeden kaynaklı hata oranı %23,44 iken, makine kaynaklı hata oranı %41,61 ve insan kaynaklı hata oranı %34,95 oranında gerçekleşmiştir. Bu oranlar içerisinde makine kaynaklı hata oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir. İşlenen malzeme miktarının artmasıyla hata oranlarının doğru orantılı bir şekilde arttığı görülmektedir. İşlenen malzeme miktarı haziran ve eylül aylarında en yüksek seviyededir. Haziran ayında en çok hata oranı %15,87 malzeme kaynaklı iken, eylül ayında en çok hata oranı %14,17 makineden kaynaklanmaktadır. Özellikle yaz dönemi ve yaz sonunda gerçekleşen hata oranlarındaki artış incelendiğinde, bu artışın üretim hacminden kaynaklandığı görülmüştür. Üretim hacmi arttıkça hata oranlarında yükselme tespit edilmiştir.

İşletmenin 2019 yılında üretim süreci boyunca insan, makine ve malzemeden kaynaklanan hata sayıları Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. ABC İşletmesinin 2019 Yılı Hata Değerleri

Aylar	Toplam İşlenen Parça	Toplam Hata Sayısı	Malzeme Hata Sayısı	Makine Hata Sayısı	İnsan Hata Sayısı
Ocak	8.097	21	2	7	12
Şubat	10.785	55	9	19	27
Mart	17.540	47	7	18	22
Nisan	21.508	51	11	17	23
Mayıs	22.763	67	7	22	38
Haziran	24.232	112	16	34	62
Temmuz	23.275	72	10	18	44
Ağustos	23.181	84	30	16	38
Eylül	24.857	132	21	44	67
Ekim	16.871	93	18	26	49
Kasım	15.918	69	12	19	38
Aralık	9.789	43	7	12	24
Toplam	218.816	846	150	252	444

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Kontrol Bölümü

Tablo 4’de görüldüğü üzere 2019 yılında işletmede gözlemlenen insan, makine ve malzemeden kaynaklanan hata değerleri şu şekildedir;

- Toplam İşlenen Parça Miktarı : 218.816 adet
- Toplam Hata Sayısı : 846 adet
- Malzeme Hata Sayısı : 150 adet
- Makine Hata Sayısı : 252 adet
- İnsan Hata Sayısı : 444 adet

Tablo 5’te 2019 yılında gerçekleşen hataların oransal değerleri görülmektedir.

Tablo 5. ABC İşletmesinin 2019 Yılı Hata Oranları

Aylar	Grup İçerisinde % (Malzeme, makine ve insan hataları / Toplam malzeme, makine ve insan hataları)			Genel İçerisinde % (Aylara göre malzeme, makine ve insan hatası / Aylara göre toplam hata miktarı)		
	Malzeme Hataları	Makine Hataları	İnsan Hataları	Malzeme Hataları	Makine Hataları	İnsan Hataları
Ocak	1,33%	2,78%	2,70%	9,52%	33,33%	57,14%
Şubat	6,00%	7,54%	6,08%	16,36%	34,55%	49,09%
Mart	4,67%	7,14%	4,95%	14,89%	38,30%	46,81%
Nisan	7,33%	6,75%	5,18%	21,57%	33,33%	45,10%
Mayıs	4,67%	8,73%	8,56%	10,45%	32,84%	56,72%
Haziran	10,67%	13,49%	13,96%	14,29%	30,36%	55,36%
Temmuz	6,67%	7,14%	9,91%	13,89%	25,00%	61,11%
Ağustos	20,00%	6,35%	8,56%	35,71%	19,05%	45,24%
Eylül	14,00%	17,46%	15,09%	15,91%	33,33%	50,76%
Ekim	12,00%	10,32%	11,04%	19,35%	27,96%	52,69%
Kasım	8,00%	7,54%	8,56%	17,39%	27,54%	55,07%
Aralık	4,67%	5%	5,41%	16,28%	27,91%	55,81%
Toplam	100,00%	100,0%	100,00%	17,73%	29,79%	52,48%

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Kontrol Bölümü

Toplam hata miktarı malzeme, makine ve insan kaynaklı nedenlerle oluşan hata oranlarından kaynaklanmaktadır. Hata oranları incelendiğinde malzemeden kaynaklı hata oranı %17,73 iken, makine kaynaklı hata oranı %29,79 ve insan kaynaklı hata oranı %52,48 oranında gerçekleşmiştir. Bu oranlar içerisinde insan kaynaklı hata oranlarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Özellikle işe yeni alınan çalışanların faaliyet gösterdikleri noktalarda insan kaynaklı hataların meydana geldiği görülmüştür. İşlenen malzeme miktarının artmasıyla hata oranlarının doğru orantılı bir şekilde arttığı görülmektedir. İşlenen malzeme miktarı haziran ve eylül ayında en yüksek seviyededir. Haziran ayında en çok hata oranı %13,96 insan kaynaklı iken, eylül ayında en çok hata %17,46 oranında makineden kaynaklanmaktadır. 2018 yılı ile benzer şekilde 2019 yılında da üretim hacminin arttığı aylarda hata oranlarında artış meydana gelmiştir. Tablo 6'da 2018 yılı ve 2019 yılları arası hata oranlarındaki değişim gösterilmektedir.

Tablo 6. 2018 ve 2019 yılları Arasındaki Hata Oranlarındaki Değişim

2018		2019		FARK
Toplam İşlenen Miktarı	198.564	Toplam İşlenen Miktarı	218.816	%10 (+)
Toplam Hata Miktarı	1.425	Toplam Hata Miktarı	846	%40 (-)
Malzeme Hataları	334	Malzeme Hataları	150	%55 (-)
Makine Hataları	593	Makine Hataları	252	%57 (-)
İnsan Hataları	498	İnsan Hataları	444	%10 (-)

Kaynak: ABC İşletmesi Kalite Kontrol Bölümü

İşletmenin 2018 yılında toplam işlenen miktarı 198.564 adet iken, 2019 yılında toplam işlenen miktarı 218.816 adet olmuştur. Toplam işlenen miktarı $((218.816-198.564)*100/198.564)$ %10 oranında artış göstermiştir. 2018 yılında toplam hata miktarı 1.425 adet iken, 2019 yılında toplam hata miktarı 846 adet olmuştur. Toplam hata miktarı $((846-1.425)*100/1.425)$ %40 oranında azalmıştır. 2018 yılında malzeme hatalarından kaynaklı oran 334 adet iken, 2019 yılında malzeme hatalarından kaynaklı oran 150 adet olmuştur. Malzeme hatalarından kaynaklı oran $((150-334)*100/334)$ %55 oranında azalmıştır. 2018 yılında makine hatalarından kaynaklı oran 593 adet iken, 2019 yılında makine hatalarından kaynaklı oran 252 adet olmuştur. Makine hatalarından kaynaklı oran $((252-593)*100/593)$ %57 oranında azalmıştır. 2018 yılında insan hatalarından kaynaklı oran 498 adet iken, 2019 yılında insan hatalarından kaynaklı oran 444 adet olmuştur. İnsan hatalarından kaynaklı oran $((444-498)*100/498)$ %10 oranında azalış göstermiştir.

İşletmenin verimlilik düzeylerini ölçerken "Toplam verimlilik" yöntemi kullanılmıştır. İşletmede üretilen toplam mal ve hizmet miktarının, kullanılan tüm kaynaklara oranlanmasıdır. Toplam verimlilik oranından yararlanılarak Tablo 7'de verimlilik düzeyleri elde edilmiştir.

$$\text{Toplam Verimlilik} = \frac{\text{Toplam Çıktı}}{\text{Toplam Girdi}}$$

Tablo 7. ABC İşletmesinin Verimlilik Düzeyi

ÇIKTI	2018 Yılı			2019 Yılı		
	Birim Fiyat	Miktar	Maliyet	Birim Fiyat	Miktar	Maliyet
GİRDİ	3.230 adet			3.850 adet		
Malzeme						
-Sunta (m ²)	46 TL	18 m ²	828	50 TL	20 m ²	1,000
-MDF (m ²)	54 TL	34 m ²	1,836	58 TL	36 m ²	2,088
İşgücü (saat)	7 TL	27 işçi	189	8 TL	27 işçi	216
Makine (saat)	6 TL	12 adet	72	7 TL	12 adet	84
TOPLAM GİRDİ	2,925 TL			3,388 TL		
VERİMLİLİK	Çıktı / Toplam Girdi = 0.001104			Çıktı / Toplam Girdi = 0.001136		
VERİMLİLİK DEĞİŞİM	%2.89					

Kaynak: ABC İşletmesi Muhasebe Bölümü

İşletmenin verimlilik düzeyi hesaplanırken üretim miktarları dikkate alınmış, 2018 yılında üretim miktarının 3.230 adet, 2019 yılında ise 3.850 adet olduğu tespit edilmiştir. Ürün üretim sürecinde malzeme, makine ve işgücü girdileri kullanılmıştır. Bu girdiler üzerinden verimlilik düzeyi hesaplanmıştır. İşletme malzeme olarak sunta ve MDF kullanmaktadır. 2018 yılında sunta birim fiyatı 46 TL, MDF birim fiyatı 54 TL'dir. 2019 yılında sunta birim fiyatı 50 TL, MDF birim fiyatı 58 TL'dir. İşletmenin bir saatte üretimde kullandığı hammadde miktarı 2018 yılında 18 adet sunta ve 34 adet MDF iken, 2019 yılında 20 adet sunta ve 36 adet MDF kullanmaktadır. İşletmenin işgücü girdilerini incelediğimizde 2018 yılında işgücü birim fiyatı 7 TL iken, 2019 yılında 8 TL'dir. ABC İşletmesi işgücü sayısı 2018 yılı ve 2019 yılında 27 kişidir. İşletmenin makinenin saatlik ücreti 2018 yılında 6 TL iken, 2019 yılında 7 TL'dir. İşletmenin 2018 yılı ve 2019 yılında makine sayısı 12 adettir. 2018 yılında toplam girdi 2,925 iken, 2019 yılında toplam girdi 3,388 olmuştur.

İşletmede 2018 yılı 3.230 adet çıktı için, 2,925 TL toplam girdi tutarı meydana gelmiş ve verimlilik düzeyi 0.001104 (Adet/TL) olarak hesaplanmıştır. Aynı şekilde 2019 yılı 3.850 adet çıktı için, 3.388 TL toplam girdi tutarı ortaya çıkarak verimlilik düzeyi 0.001136 (Adet/TL) tespit edilmiştir. İşletmenin 2018 yılı ve 2019 yılı verimlilik değişimi %2.89 oranında artış göstermiştir.

5.2. Bulguların Değerlendirmesi

Çalışmada ABC İşletmesinde kalite maliyet kalemlerinin hangisine daha çok odaklanıldığı ve kalite maliyetlerinin verimlilik üzerindeki etkisi saptanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucu elde edilen bulgular değerlendirildiği zaman aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır:

- İşletmede kalite maliyetleri önleme, değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır. Başarısızlık maliyetleri iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri olarak sınıflandırılmıştır.
- İşletmenin kalite maliyet kalemleri trend analizi yöntemiyle incelendiğinde 2018 yılında önleme maliyetleri %36, değerlendirme maliyetleri %31, iç başarısızlık maliyetleri %23 ve dış başarısızlık maliyetleri %10 oranında gerçekleşmiştir. 2019 yılında ise önleme maliyetleri %42, değerlendirme maliyetleri %34, iç başarısızlık maliyetleri %18 ve dış başarısızlık maliyetleri %6 oranında gerçekleşmiştir.
- İşletmenin 2018 yılına göre 2019 yılındaki kalite maliyetleri karşılaştırdığında ise önleme maliyetlerinde %6 oranında, değerlendirme maliyetlerinde %3 oranında bir artış görülmekte iken, iç başarısızlık maliyetlerinde %5 oranında, dış başarısızlık maliyetlerinde %4 oranında bir azalış görülmektedir.
- İşletmenin kalite maliyet kalemleri oranları incelendiğinde önleme maliyetleri ve değerlendirme maliyetlerine harcamalar yapmış, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş meydana gelmiştir.
- İşletmenin 2018 yılında ortaya çıkan kalite maliyet kalemleri incelendiğinde önleme maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "ürün tasarım maliyeti" kalemine yapıldığı görülmektedir. Özellikle yeni ürün planlaması ve model iyileştirmeleri sürecinde bu maliyetlerin oluştuğu gözlenmiştir. Değerlendirme maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "teşhir edilen ürün" kalemine yapıldığı görülmektedir. Başarısızlık maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "yeniden işleme, tamir ve kontrol maliyet" kalemine yapıldığı görülmektedir.
- İşletmenin 2019 yılı kalite maliyet kalemleri incelendiğinde önleme maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "önleme bakım maliyeti" kalemine yapıldığı görülmektedir. Değerlendirme maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "teşhir edilen ürün" kalemine yapıldığı görülmektedir. Başarısızlık maliyetleri içerisinde en çok harcamanın "yeniden işleme, tamir ve kontrol maliyet" kalemine yapıldığı görülmektedir.

- İşletmede 2018 yılında toplam işlenen parça miktarı 198.564 adet iken, 2019 yılında toplam işlenen parça miktarı 218.816 adettir. İşletme 2019 yılında %10 daha fazla miktarda ürün işlemiştir.
- İşletmede 2018 yılında toplam hata miktarı 1.425 adet iken, 2019 yılında toplam hata miktarı 846 adettir. İşletmede 2019 yılında hata oranı % 40 azalmıştır.
- İşletmede 2018 yılında malzeme hata miktarı 334 adet iken, 2019 yılında malzeme hata miktarı 150 adettir. İşletmede 2019 yılında malzemedan kaynaklı hata oranında %55 oranında azalma meydana gelmiştir.
- İşletmede 2018 yılında makine hata miktarı 593 adet iken, 2019 yılında makine hata miktarı 252 adettir. İşletmede 2019 yılında makineden kaynaklı hata %57 azalmıştır.
- İşletmede 2018 yılında insan hata miktarı 498 adet iken, 2019 yılında insan hata miktarı 444 adettir. İşletmede 2019 yılında insandan kaynaklı hata oranında %10 oranında azalma meydana gelmiştir.
- İşletmenin 2018 yılında verimlilik oranı 0.001104 düzeyindedir. Çıktı miktarı 3.230 adet iken toplam girdi tutarı 2,925 TL'dir.
- İşletmenin 2019 yılında verimlilik oranı 0.001136 düzeyindedir. Çıktı miktarı 3.850 adet iken toplam girdi tutarı 3,388 TL'dir.
- İşletmenin 2019 yılı verimlilik oranı önceki yıla kıyasla %2.89 oranında yükselmiştir.

İşletme üretim süreci ve ürün kalitesinin sağlanması/iyileştirilmesi amacıyla birtakım harcamalar yapmıştır. Bu harcamalar sonucunda işletmenin önceki yıla kıyasla 2019 yılında kalite maliyetlerini oluşturan önleme ve değerlendirme maliyetlerinde artış görülür iken, iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş sağlandığı görülmektedir. İşletmenin hata oranlarında önemli bir azalış meydana gelmiştir. Hata oranlarının azalmasıyla beraber işletmenin verimlilik düzeyinde bir artış görülmektedir. İşletme hata oranlarını düşürerek hatalı ürünlerin yeniden işlenmesi, yeniden işleme süresi ve yeniden işçilik gibi işletme için bir takım maliyetlerin önüne geçmiştir. 2019 yılında hem yeniden işleme hem de yeniden işçilik maliyetleri bir önceki yıla kıyasla düşüş göstermiştir. İç başarısızlık maliyetleri olarak değerlendirilen bu faaliyetler 2019 yılında da ortaya çıkmakla birlikte azalış eğilimindedir. İşletmenin hem süreç hem de ürün kalitesini hedeflediği ölçüde tutmasına yardımcı faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan kalite maliyetlerine yaptığı harcamaların hataların oluşmasını engellediği ve azalttığı görülmektedir. Böylece işletmenin hem kalite hem de verimlilik düzeyinde olumlu bir gelişme sağlamış olduğu söylenebilir.

6. SONUÇ

Günümüz rekabet ortamı işletmelerin kalite ve verimlilik konusuna önem vermelerini zorunlu kılmaktadır. İşletmeler üretim sürecinde birtakım hatalarla karşılaşabilmektedir. Bu hataların bazıları işletmeden kaynaklı iken, bazıları işletmeden kaynaklı olmamaktadır. İşletmeden kaynaklı hatalar belirli maliyetlere katlanarak engellenebiliyor iken, işletmeden kaynaklı olmayan hataların engellenmesi pek mümkün olmamaktadır. İşletme bir takım kalite maliyetlerine katlanarak, işletme bünyesinde oluşan hataları engelleyebilmektedir. Hataların engellenmesi ile daha kaliteli ürünlerin ortaya çıkacağı ve işletmedeki verimlilik düzeyinde olumlu yönde bir artış oluşabileceği söylenebilir. İşletmelerde oluşan hataların engellenmesiyle beraber rekabet ortamında diğer işletmeler karşısında rekabet üstünlüğü sağlanabilecektir.

Bu çalışmada kalite, kalite maliyetleri ve verimlilik konusu ele alınmıştır. Bir üretim işletmesinde meydana gelen kalite maliyet harcamaları trend analizine göre incelenmiştir. Kalite maliyetlerinin verimlilik üzerine etkisinin incelenmesi için işletmenin üretim sürecinde meydana gelen hata oranları tespit edilip, trend ve oran analizi yöntemine göre elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

ABC İşletmesinin 2018 ve 2019 yılı kalite maliyet kalemlerini incelendiğinde 2019 yılında önceki yıla kıyasla önleme ve değerlendirme maliyetlerinde bir artış olduğu görülmekte iken iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetlerinde bir düşüş yaşandığı görülmektedir. İşletmede yıl boyunca toplam işlenen malzeme miktarı içerisinde malzemeden, makineden ve insandan kaynaklı hatalar oluşmaktadır. Hatalar en çok klapa ve kalibrasyon hattında tespit edilmiştir. 2018 yılında önleme maliyetleri %36, değerlendirme maliyetleri %31, iç başarısızlık maliyetleri %23 ve dış başarısızlık maliyetleri %10 oranındadır. 2018 yılında 1.425 adet hata gözlemlenmiştir. 2019 yılında önleme maliyetleri %42, değerlendirme maliyetleri %34, iç başarısızlık maliyetleri %18 ve dış başarısızlık maliyetleri %6 oranındadır. 2019 yılında toplam 846 adet hata gözlemlenmiştir. 2018 yılına göre 2019 yılında toplam hata oranında %40 oranında bir düşüş sağlanmıştır. Önleme maliyetleri kalemleri içerisinde önleyici bakım maliyetleri, işletme süreçlerinin denetimi ve geliştirme maliyetleri, eğitim ve geliştirme maliyet kalemlerinde artış görülmekte iken, değerlendirme maliyetleri içerisinde satın alınan test ve muayene maliyetleri, cihazların kontrol maliyetleri kaleminde artış olduğu görülmektedir. Bu kalemlerdeki artışların işletme içinde malzeme, makine ve insan kaynaklı hata oranlarında olumlu yönde bir düşüşe neden olduğu düşünülmektedir. Hata oranlarındaki düşüşle birlikte işletmenin verimlilik düzeyinde %2.89 oranında bir artış görülmektedir. Kalite seviyesinin işletme genelinde ve üründe sağlanması için yapılan harcamalarla birlikte hem kalite hem verimlilik düzeyinde artış sağlandığı söylenebilir. İşletmede üretim sırasında birtakım hatalar oluştuğu bilinmekte olup, önleme ve değerlendirme maliyetlerine bu hataları elimine etmek amacıyla ağırlık verilerek işletmede oluşan hata oranlarında önemli ölçüde düşüş sağlanmıştır. Böylece işletme hatalı ürünlerin yeniden işlenmesi için ortaya çıkacak birtakım maliyetlerin önüne geçmiştir.

Çalışmada ortaya konulan sonuçlardan hareketle önleme ve değerlendirme maliyetlerinin iç ve dış başarısızlık maliyetlerine etkisinin olduğu ve bu faaliyetlerin bir sonucu olarak verimlilik düzeyinde artış görüldüğü söylenebilir. Bu çalışma sonuçlarına benzer çalışmalar literatürde yer almaktadır. İpekten ve Kutlu (2003) çalışmasında iç başarısızlık maliyetlerinin düşürülmesi için önleme ve değerlendirme maliyetlerinin artırılması gerektiğini ifade etmiştir. Benzer şekilde Ramdeen, Santos ve Chatfield (2007) çalışmalarında önleme ve değerlendirme maliyetlerine daha fazla yatırım yapılması gerektiğini ifade etmiştir. İşletmenin önleme ve değerlendirme maliyetlerine yönelik yaptığı harcamalar etkisiyle iç ve dış başarısızlık maliyetlerinde düşüş meydana geldiği söylenebilir. Diğer çalışmalarla kıyaslandığında bu çalışmada da benzer çıkarımlar yapılabilir. Cermakova ve Bris (2017) önleme ve değerlendirme maliyetlerine yapılan yatırımların başarısızlık maliyetlerini düşürdüğü gözlemlenmiştir. Omachonu, Suthummanon ve Einspruch (2004) önleme maliyetleri arttıkça başarısızlık maliyetlerinde azalma meydana geldiğini tespit etmiştir. Kaygusuz ve Tanış (2017) çalışmasında önleme ve değerlendirme maliyetlerine yapılan yatırımlar başarısızlık maliyetlerini azalttığını tespit etmiştir. Mazman İtik (2021) çalışmasında benzer şekilde önleme maliyetlerine yapılan yatırımların iç başarısızlık maliyetlerini azalttığını vurgulamıştır.

Bu çalışma farklı sektörlere uygulanabilir veya aynı sektörde işletme sayısı artırılarak uygulanan sonuçlar karşılaştırılabilir. Çalışma, dönem sayıları artırılarak genişletilebilir ve farklı sonuçlar elde edilip edilmediği incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Ahmed Al-Dujaili, M. A. (2013). Study of the Relation between Types of the Quality Costs and its Impact on Productivity and Costs: A Verification in Manufacturing Industries. *Total Quality Management & Business Excellence*, 24 (3-4), 397-419.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi, 1049.
- Akkoyun, Ö. ve Ankara, H. (2007). Kalite Maliyet Modelleri ve Mermer Fabrikaları İçin Bir Uygulama. *Bilimsel Madencilik Dergisi*, 46 (1), 5.
- Altınok, M. ve Saçlı, C. (2009). Toplam Kalite Yönetiminin Verimliliğe Etkisi-Panel Mobilya Üreten Bir İşletmede Çerçeve Uygulama. *Sosyal Ekonomik Araştırma Dergisi*, 9 (18), 64-65.
- Artar, A. (1993). *İmalat Sanayii Alt Sektörlerinde Verimlilik ve Firmalararası Karşılaştırmalar*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, 222.
- Bağırhan, H. (1997). *Otel İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç: Kalite Kontrol Çemberleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baş, M. ve Artar, A. (1991). *İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme Değerleme Modelleri*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, 423.
- Bozkurt, R. (2003). *Kalite Maliyetleri*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 83.
- Cermakova, M. and Bris, P. (2017). *Managing The Costs of Quality in A Czech Manufacturing Company*. Scientific Papers of The University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics and Administration.
- Cheah, S. J., Shahbudin, A. S. and Taib, F. (2011). Tracking Hidden Quality Costs in a Manufacturing Company: An Action Research. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 28 (4), 405-425.
- Çil Koçyiğit, S., Bıyık, E. ve Ertaş, Ş. (2022). Özel Bir Sağlık İşletmesinin Finansal Performansının Trend Analizi ile Değerlendirilmesi. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22 (1), 165-180.
- Djekic, I., Zaric, V. and Tomic, J. (2014). Quality Costs in A Fruit Processing Company: A Case Study of A Serbian Company. *Quality Assurance and Safety of Crops & Foods*, 6 (1), 95-103.
- Güzel, F. ve Kurşunel, F. (2015). Kalite Maliyetleri ve Veri Kalitesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15 (29), 282-301.
- Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 334.
- İpekten, B. O. ve Kutlu, A. H. (2010). Üretim İşletmelerinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Ağırlığı. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17 (3-4), 374.
- İtik Mazman, Ü. (2021). PAF Modeli ve Kalite Maliyet Kategorileri: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 3 (1), 54-73.
- Kaygusuz, F. ve Tanış, V. N. (2017). Kalite Maliyetlerinin PAF Modeli Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Medikal Parça Üretim İşletmesinde Uygulama. *The Journal of Academic Social Science*, 63, 723- 740.
- Kaygusuz, S. Y. (2012). Gizli Fabrika ve Gizli Kalite Maliyetleri. *Paradoks Ekonomi Sosyoloji ve Politika Dergisi*, 8 (1), 17-35.

- Kim, S. and Nakhai, B. (2008). The Dynamics of Quality Costs in Continuous Improvement. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 25 (8), 842-859.
- Koç, T. ve Demirhan, O. (2007). Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri ile Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 6 (11), 87-97.
- Mete, M. ve Azizoğlu, Ö. (2011). İmalat Sanayi İşletmelerinde Verimlilik Yönetimi ve Denizli İlinde Karşılaştırmalı Bir Alan Çalışması. *Verimlilik Dergisi*, (3), 5-6.
- Novianti, A. and Daurrohmah, E. W. (2023). Quality Cost Analysis for The Improvement of Denim Fabric Quality. *Journal of Information System, Applied, Management, Accounting and Research*, 7 (3), 600-606.
- Omachonu, V. K., Suthummanon, S. and Einspruch, N. G. (2004). The Relationship between Quality and Quality Cost for A Manufacturing Company. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 21 (3), 277-290.
- Pheng Low, S. and Yeo, H. K. (1998). A Construction Quality Costs Quantifying System for the Building Industry. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15 (3), 329-349.
- Ramdeen, C., Santos, J. and Kyung Chatfield, H. (2007). Measuring the Cost of Quality in A Hotel Restaurant Operation. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19 (4), 286-295.
- Ramdeen, C., Santos, J. and Kyung Chatfield, H. (2007). Measuring the Cost of Quality in a Hotel Restaurant Operation. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19 (4), 286-295.
- Rehacek, P. (2018). Costs of Quality or Quality Costs. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, 5 (2), 8-13.
- Saylık, B. (2006). Kalitesizlik Maliyetleri ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sevim, A. (1996). Toplam Kalite Yönetiminde Bir Araç Olarak Toplam Kalite Maliyet Sisteminin Kurulması ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Suiçmez, H. (2002). Verimlilik ve Etkinlik Terimleri (Tarihsel Bakış). *Mülkiye Dergisi*, 26 (234), 171-176.
- Superville, C. R. and Gupta, S. (2001). Issues in Modeling, Monitoring and Managing Quality Costs. *The TQM Magazine*, 13 (6), 419-424.
- T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Mobilya Sektör Raporu (2020).
- Tan, S. ve Peşkirioğlu, N. (1991). *Kalitesizliğin Maliyeti*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 64.
- Tanış, V. N. and Dalcı, İ. (2002). Quality Costs and Their Importance in Cost and Management Accounting. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (10), 135-142.
- Tanyeri, M. ve Fırat, A. (2005). Rekabet Değişkeni Olarak Dış Kaynak Kullanımı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (3), 268.
- Tekin, M. (1999). *Toplam Kalite Yönetimi*. Konya: Kuzucular Ofset.
- Top, A. (2002). Verimlilik ve Üretkenlik Üzerine Düşünceler. *Öneri Dergisi*, 5 (17), 347.
- Towsend, L. P. and Gebhardt, E. J. (1990). *Commit to Quality*. New York: John Wiley & Sons.

- Uyar, A. (2008). An Exploratory Study on Quality Costs in Turkish Manufacturing Companies. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 25 (6), 604-620.
- Vakilifard, H. and Khozein, A. (2012). Prevention, Appraisal, Internal Failure, External Failure Cost and Quality Optimization. *International Journal of Mathematics and Computer Sciences*, 10, 539-551.
- Velkoska, C. and Tomov, M. (2023). Understanding and Application of Quality Costs in Automotive Manufacturing Companies in North Macedonia: Empirical Study. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 40 (6), 1463-1484.
- Yükçü, S. (1999). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Kalite Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, (Kalite Muhasebesi)*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Yükçü, S. ve Doğanöz, L. (1994). Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri. *Standart Dergisi*, (394), 64-72.



Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Kullanılarak Muhasebeleştirilmesi: Ampul Üretim Örneği

Dr. Öğr.Üyesi Özlem Koçakoğlu

Harran Üniversitesi, Şanlıurfa Sosyal Bilimler M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uyg. Prg. Şanlıurfa, Türkiye.

ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr, <https://www.orcid.org/0000-0002-9657-6105>

Özet

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 25 Aralık 2018 tarihinde finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planını kamusal görüşe açmıştır. Bu çalışma yeni taslak hesap planının maliyet hesapları üzerine odaklanmaktadır. Bir ampul üretim işletmesinde TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak normal maliyetleme uygulaması yapılmış ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir. Böylelikle TMS/TFRS setine göre raporlama yapan işletmelere muhasebe kayıtlarıyla birlikte bütünleşmiş bir maliyetleme uygulaması sunulmaya çalışılmıştır. Yeni taslak hesap planı maliyet hesapları bakımından önemli farklılıklar içermektedir. Özellikle genel üretim giderlerinin kaydedilmesinde seçimlik hesaplar kullanılabilen, işletmeler üretim tamamlanana kadar özel olarak maliyetlerini takip edebilmektedir. Bu uygulama ile yeni taslak hesap planının sunduğu alternatif kayıt yöntemleri gerçek uygulama maliyet verileri kullanılarak sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Normal Maliyetleme, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı, TMS/TFRS, Finansal Muhasebe

Makale Gönderme Tarihi: 20.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 19.09.2023

Önerilen Atıf:

Koçakoğlu, Ö. (2023). Üretim Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Hesaplanması ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planı Kullanılarak Muhasebeleştirilmesi: Ampul Üretim Örneği, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 311-327.



Calculation of Production Costs According to Turkish Accounting Standards (TAS) and Accounting Through Draft Chart of Accounts Compatible with Financial Reporting Standards: Light Bulb Production Sample Case

Dr. Öğr.Üyesi Özlem Koçakoğlu

Harran University Şanlıurfa Social Sciences Vocational School, Şanlıurfa, Türkiye.

ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr, <https://www.orcid.org/0000-0002-9657-6105>

Abstract

The Public Oversight Board (KGK) released its draft chart of accounts compatible with the financial reporting standards to the public view on December 25th, 2018. This study focuses on the cost accounts of the new draft chart of accounts. Normal costing was implemented in a light bulb production business in accordance with the TAS 2 Inventories standard and its accounting was carried out using the draft chart of accounts in accordance with financial reporting standards. Thus, the aim was to provide businesses that carry out their reporting in accordance with TAS/TFRS sets, with a complete costing application integrated with accounting records. The new draft chart of accounts includes significant differences in regards to cost accountings. It is possible to use optional accounts especially in recording general production expenses and businesses are able to monitor their costs individually until the production is complete. With this application, alternative recording methods provided by the new draft chart of accounts are presented using the real application cost data.

Keywords: Normal Costing, Draft Chart of Accounts Compatible With The Financial Reporting Standards, TMS/TFRS, Financial Accounting

Received: 20.08.2023

Accepted: 19.09.2023

Suggested Citation:

Koçakoğlu, Ö. (2023). Calculation of Production Costs According to Turkish Accounting Standards (TAS) and Accounting Through Draft Chart of Accounts Compatible with Financial Reporting Standards: Light Bulb Production Sample Case, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 311-327.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetime tabi işletmeler TMS/TFRS veya BOBİ FRS standart setlerini kullanarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirirler de Türk Ticaret Kanununun 64. Maddesi gereği Vergi Usul Kanunu'nunca belirlenen defter tutma ve kayıt zamanı ile ilgili hükümlere uymak zorundadırlar (TTK 2012: Mad 64). Bu amaca hizmet eden önemli araçlardan biri de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Planıdır. Maliye ve Gümrük Bakanlığınca 1992 yılında yayınlanan ve 1994 yılından itibaren uygulamaya konulan tebliğe göre işletmeler muhasebe kayıtlarını tutmakta, konsolide ve bireysel finansal tablolarını buna göre oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamaları ile paralellik gösteren MSUGT birçok açıdan geçerli finansal raporlama çerçevesinden farklılık göstermektedir. Bu nedenle işletmeler vergi dairelerine sunulacak finansal raporlarını MSUGT'ne göre tuttıkları kayıtlara uygun olarak hazırlamakta, bağımsız denetime tabi olan finansal raporlarına ise bunlar üzerinde bir takım düzeltmeler yaparak oluşturmaktadırlar Kamu Gözetim Kurumu (KGK) muhasebeleştirme işlemlerinde tekdüzenin sağlanması, denetimin kolaylaştırılması, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların oluşturulabilmesi için finansal raporlama çerçevesine uygun taslak bir taslak hesap planı hazırlanmış 25 Aralık 2018 tarihinde kamusal yoruma açmıştır (KGK Web Sitesi, 2018: 1). Taslak hesap planı mevcut hesap planından maliyet hesapları bakımından önemli farklılıklar göstermektedir. Özellikle TMS 2 Stoklar standardına göre normal maliyetleme uygulamak zorunda olan ve TMS/TFRS' rına tabi olan işletmeler (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018:Madde 13) için genel üretim giderleri için seçimsel hesaplar bulunmaktadır. Bununla beraber üretim maliyetlerinin izlenmesi için maliyet oluşum hesapları mevcuttur.

Normal maliyetlemenin temel varsayımı sabit genel üretim giderlerinin olan kapasiteyi sürdürmek veya kapasite yaratmak için yapıldığından hareketle bu giderlerin mamüllere kapasiteden faydalanma oranına göre yüklenmesi gerektiği kabulüne dayanmaktadır (Yükücü vd., 2018: 499). Kısacası genel üretim giderlerinin sabit özellik gösteren kısmı üretim maliyetlerine ya da siparişlere kullanılan kapasite oranında yüklenmekte kullanılan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Yereli vd., 2012: 26).

Bu çalışmada finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak TMS/TFRS kapsamında maliyetlerini normal maliyetleme yöntemini kullanarak hesaplayan işletmelere alternatif muhasebe kayıtları ile bütünleşik bir uygulama örneği sunulmaktadır. Özellikle normal maliyetleme sebebiyle ayrıştırılan sabit genel üretim giderleri/değişken genel üretim giderlerinin takibinin ayrı ayrı yapılmasını mümkün kılan muhasebeleştirme örnekleri verilmiştir. İşletmenin üretim tamamlanana kadar maliyetlerini yine 7 nolu hesap sınıfındaki hesap grupları içinde takibinin yapılabileceği alternatif kayıt seçenekleri önerilmiştir. Literatürde normal maliyetlemeye yönelik birçok uygulama bulunmasına rağmen muhasebe kayıtlarıyla beraber fiili üretim verilerine dayanan bütünleşik bir örneğe rastlanmamıştır. Bu çalışma bu eksikliğin giderilmesine yöneliktir.

2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA NORMAL MALİYETLEME YÖNTEMİ

TMS 2 Stoklar standardı işletmenin stoklarının maliyetini; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların şu andaki durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler olarak saymıştır (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 1). Dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetlerdir (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Bu durumda dönüştürme maliyetlerini direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderler olarak benimsemek mümkündür (Marşap ve Barışçı, 2014:8). Dönüştürme maliyetleri kapsamında yer alan genel üretim giderleri sabit ve değişken olarak sınıflandırılmıştır, üretim düzeyine bağlı

olarak tanımlanmış ve örneklendirilmiştir (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Standart normal maliyetlemeyi benimsemiş olup sabit genel üretim giderleri üretim tesisinin normal kapasitesi esas alınarak dağıtılır. Amerikan Üretim ve Envanter Kontrol Topluluğu (APICS) kapasiteyi mevcut ürün özellikleri, ürün karışımı, iş gücü, tesis ve ekipman ile olabilecek en yüksek makul çıktı oranı olarak tanımlamaktadır (Paranko, 1996: 469). Normal kapasite ise birkaç dönemde/sezonda elde edilmesi beklenen bakım onarım çalışmalarının yarattığı kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak hesaplanan ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi de kullanılabilir. (KGK Web Sitesi TMS 2, 2018: 2). Muhasebe literatürü ve terminolojisi bakımından beklenen kapasite bir yıllık kapasite olarak ifade edilirken, normal kapasite uzun dönem için tespit edilmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS – 2'nin normal kapasite tanımlaması her iki kapasite türünü de kapsamaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2009: 317).

Sabit maliyetlerin kapasite gözetilerek üretime yüklenmesi her birim mamül başına düşen sabit genel üretim giderinin farklı dönemler itibariyle dalgalanmasının önüne geçer (Marşap ve Barışçı, 2014: 3). Kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen sabit genel üretim giderleri, üretimin fazla olduğu dönemlerde birim maliyetlerin azalmasına neden olurken, üretim az olduğu dönemlerde ürün birim maliyetini arttırmaktadır (Akgün, 2012: 238). Maliyetlendirme çalışmalarında günden güne ve aydan aya değişmeden yıl boyunca tutarlı bir şekilde genel giderlerinin mamullere yüklenmesi yöntemin normal olarak değerlendirilmesine neden olmuştur (Triuwono vd., 2018: 3).

TMS 2 Stoklar standardında öngörülen normal kapasite miktarının belirlenmesinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından belirlenen kapasite kullanım oranları aşağıdaki kısıtlara uygun olarak belirlendiğinden yapılacak hesaplamalarda kullanmak mümkündür (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 4).

- Yapılan hesaplamada yılda 300 iş günü, günde 8 saat çalışıldığı kabul edilmektedir.
- Yıllık üretim göz önünde bulundurularak kapasitenin ürünlere göre dağılımı yapılır. Ürün çeşidi birden fazla ise tek bir ürün üretiliyor gibi hesaplama yapılmaz.
- Yıllık kapasitenin hesaplanmasında fason üretimler dikkate alınmaz.

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN TASLAK HESAP PLANINDA YER ALAN ÜRETİM HESAPLARI

Finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planında aynen tekdüzen hesap planında olduğu gibi 7 ile başlayan hesaplar, maliyet hesapları olarak kabul edilmiş ve 7/A ve 7/B ayrımı korunmuştur. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve alt hesapları, 72 Direkt İşçilik Giderleri ve alt hesapları aynı kalmaya devam etmiştir. Ancak 73 Genel Üretim Giderleri altında yer alan hesaplar aynen korunmasına rağmen 735 hesap numarası boş bırakılarak aşağıda işleyiş esaslarıyla beraber eklenen hesaplar yer almaktadır.

- 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı (D.G.Ü.G.H): Bu hesap normal maliyetleme yapan işletmelerin değişken genel üretim giderlerinin ayrı olarak takip edilebilmesi için oluşturulmuştur. 730 Genel Üretim Giderleri (G.Ü.G) yerine 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı (S.G.Ü.G.H.) ile birlikte kullanılması zorunludur. Bu seçim işletmelerin tercihine bırakılmıştır, isterlerse 730 G.Ü.G. hesabının altında muavin hesaplarda sabit ve değişken genel üretim giderlerini izleyebilecekleri gibi, 736 ve 738 hesaplarını kullanarak ayrı ayrı da izleyebilirler (KGK Web Sitesi, 2018: 171).

- 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı: 736 D.G.Ü.G.H'nın yansıtması olarak kullanılır. Yansıtma hesabının alacağı karşılığında 151 Yarı Mamuller hesabı, eğer maliyet

oluşum hesaplarından 703 Üretim (İmalat) Hesabı kullanılacaksa bu hesap borçlandırılır (KGK Web Sitesi, 2018:172). Taslak hesap planında 151 Yarı Mamüller ismiyle yer alırken tekdüzen hesap planında 151 Yarı Mamüller – Üretim şeklinde yer almaktadır. Dönem sonlarında 737 hesap numaralı yansıtma hesabı 736 hesapla karşılıklı olarak kapatılır.

- 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı (S.G.Ü.G.H): Sabit nitelikli genel üretim giderlerinin izlenmesinde 736 D.G.Ü.G.H ile birlikte kullanılır (KGK Web Sitesi, 2018: 172). 730 G.Ü.G bu durumda kullanılamaz.

- 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı: 738 nolu hesabın yansıtması olarak kullanılır. Sabit nitelikli genel üretim giderleri bu hesabın alacağı karşılığında 151 Yarı Mamüller hesabına, eğer işletme hizmet işletmesiyse 622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-) hesabına veya maliyet oluşum hesapları kullanılıyorsa 70 hesap grubunda yer alan ilgili hesaba borç kaydedilir (KGK Web Sitesi, 2018: 173). Yansıtma hesabı dönem sonunda 738 S.G.Ü.G.H ile karşılıklı kapatılır.

Üretilen mamüllere dağıtılmayan sabit üretim giderleri 739 hesabın alacağı kullanılarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına borç kaydedilir (KGK Web Sitesi, 2018: 173). 70 Hesap grubunun adı Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları ya da Maliyet Oluşum Hesapları şeklinde değiştirilmiş işletmelerin tercihine göre 2 amaca hizmet edecek biçimde kullanıma açılmıştır. 700-701 genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda iki sistem arasında bağlantının kurulmasını sağlayan hesaplardır. Maliyet oluşum hesapları ise isteyen işletmelerin kullanılması için açılmış olup 703 Üretim (İmalat) Hesabı'ndan başlamaktadır.

- 703 Üretim (İmalat) Hesabı: Mamüllerin maliyet oluşumları bu hesap aracılığıyla izlenebilir. 711, 721, 731 nolu üretim hesaplarında biriken tutarlar 703 hesabın borcuna yansıtılır. Gider dağılımlarında sonra tamamlanan mamüller bu hesap alacaklandırılarak 152 Mamüller hesabının borcuna aktarılır. Eğer üretim dönemi sonunda yarı mamüller var ise 151 Yarı Mamüller hesabına 703 alacaklandırılarak borç kaydedilir. Normal maliyetleme yöntemi kullanılıyorsa mamüllere dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri yine 703 hesap alacaklandırılarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) hesabına borç kaydedilmektedir (KGK Web Sitesi, 2018: 164). 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nın kullanımı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Maliyet oluşumlarının (D.İ.M.M. Giderleri, D.İ.G ve G.Ü.G'lerinin ilgili yansıtma hesapları kullanılarak bir araya toplanması) takibi için Üretim Gider Yeri Hesabı olarak 151 Yarı Mamüller Hesabı yerine 703 Üretim (İmalat) Hesabı kullanılmaktadır. 151 Yarı Mamüller Hesabı sadece dönem sonundaki yarı mamüllerin takibinde kullanılacaktır (Gökçen ve Ataman, 2020: 815).

4. YÖNTEM

TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak Şanlıurfa ilinde kurulmuş olan bir ampul üretim fabrikasında normal maliyetleme uygulaması yapılmıştır. İşletmenin üretim maliyetleri finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir.

4.1. Uygulama Şirketinin Tanıtımı

Uygulamaya konu olan şirket isminin kullanılmasını istemediğinden “ABC Aydınlatma Şirketi” olarak adlandırılmış, ortaklık kurduğu Çin menşeli aydınlatma şirketi ise Merkez Şirket olarak isimlendirilmiştir. Merkez Şirket 2004 yılında Çin’de tasarruflu ampul üretmek üzere kurulmuştur. Dünyanın birçok ülkesine ihracatı bulunan şirket, 2011 yılından itibaren wi-fi ve bluetooth teknolojilerini içeren ampul üretimine odaklanmıştır. 2017 yılında tasarruflu ampul üretim hattının bir kısmını Şanlıurfa’da 2 Türk (% 50 ortaklık payı) ve Merkez Şirketinden 2 Çin vatandaşı (% 50 ortaklık payı) ortakla beraber kurulan Şanlıurfa ABC Aydınlatma şirketine devretmiştir. Şirket Şanlıurfa 2. Organize Sanayi Bölgesinde 5000 metrekare kapalı alanda, yıllık

6.500.000 adet ampul üretim kapasitesi ile ticari faaliyetine başlamıştır. 2019 yılında pandemi koşulları nedeniyle tedarik zincirinde yaşanan sorunlar, kur şokları, küresel ekonomik problemler yüzünden üretim kapasitesini ve çalışan sayısını azaltmış, üretim tesisini küçültmüştür. 2021 yılında işçi sayısı 60'dan 31'e indirilmiştir. Yaşanan olumsuzluklara rağmen tasarruflu ampul üretiminin yanı sıra ürün portföyüne led ampulleri ve ışıldak üretimini de eklemiştir.

4.2. ABC Aydınlatma Esas Üretim Gider Yerleri

ABC Aydınlatma 10 farklı ampul çeşidi üretmektedir. Üretim montaj ağırlıklıdır. Üretimin ilk madde ve malzemesi merkez şirket tarafından sağlanmaktadır. Üretim tasarruflu ve led olmak üzere iki akan üretim bandında gerçekleştirilmektedir. Ampul üretimi 5 farklı parçanın bir araya getirilmesi ile yapılmaktadır.

Ampul; Edison tırnağı, PCB (Printed Circuit Board- Elektrik Devresi), alüminyum duy, plastik alt kap, led ampullerde plastik üst kap, tasarruflu ampullerde civa içeren cam üst kaptan oluşmaktadır. Edison tırnağı ampulün elektrik ile temas ettiği alüminyum olan parçasıdır, duyun en altında yer almaktadır. PCB, şebeke elektriğini ampule uygun değere (watt) indirgeyerek, ışık gücünü (lümen), sıcaklığını, ışığın rengini belirler. ABC Aydınlatma 10 farklı (led ve tasarruflu) ampul üretmekte bu sebeple tipolojisi birbirinden farklı 10 PCB kullanılmaktadır. Tipoloji, elektrik devresinin üzerinde yer alan bileşenlerin sayısını ve yerini belirler. Buna göre ışık daha yoğun, daha güçlü veya farklı renklerde olabilir. Plastik alt kap PCB'nin oturduğu ana parçalardan biridir. 10 farklı model için 10 farklı alt kap bulunmaktadır. PCB alt kap içine yerleştirilmekte ve sonraki aşamada duy takılmaktadır. Ampulün en altına kaba monte edilen alüminyum duy elektriğin ampule iletilmesini sağlar. Şirket E27 tip alüminyum duy kullanılmaktadır. Duy takıldıktan sonra PCB kabloları ile edison tırnağının bağlantısı yapılmaktadır. Ampul tasarruflu ise üst kapak cam, led ise plastik kapak monte edilmektedir. Parçaları henüz sabitlenmemiş ampulün yanıp yanmadığı kontrol edilmekte, yanmayan ampuller fireye ayrılmaktadır. Bu aşamadan sonra kablolarla ampule bağlı olan duy sabitleme makinesinde sıkıştırılmaktadır. Sabitleme makinesi gün sonunda üretim hattından çıkan toplam üretim adedinin de öğrenilmesini sağlamaktadır. Bitmiş ürünler son aşamada paketlemeye gönderilmektedir. Üretim aşamaları LED ve tasarruflu ampul üretimi olarak ayrı ayrı iki kayar üretim bandı üzerinde gerçekleşmekte, işletmede 3 esas üretim gider yeri bulunmaktadır.

Tablo 1. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

Aşama Sırası	TASARRUFLU AMPÜL ÜRETİM HATTI ÜRETİM AŞAMALARININ TANIMLANMASI (1 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ)	İşçi Sayısı
1 Aşama	Tasarruflu ampulün üst kapağı cam olmak zorundadır. PCB (elektrik devresi)'nin cam aksama monte edilmesi.	4 işçi
2. Aşama	Plastik alt kapağın takılması	2 işçi
3. Aşama	Duyun takılması ve PCB'nin kablolarının edison tırnağına bağlanması.	4 işçi
4. Aşama	Ampulün yanıp yanmadığının kontrol edilmesi, yanıyorsa kayar üretim bandına bırakılması. Yanmıyorsa fireye ayrılması.	1 işçi
5. Aşama	Duyun makine ile sıkılarak sabitlenmesi	1 işçi
	TOPLAM	12 İŞÇİ

1 nolu esas üretim gider yerinde üretim kayar bant üzerinde yapılmakta ve tasarruflu ampuller üretilmektedir. Bir adet ampulün tamamlanma süresi 81 saniye olarak ölçülmüştür.

Tablo 2. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

Aşama Sırası	LED AMPÜL ÜRETİM HATTI ÜRETİM AŞAMALARININ TANIMLANMASI (2 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ)	İşçi Sayısı
1 Aşama	Hazır olarak gelen PCB'lere 2 kablo monte edilmesi.	3 işçi
2. Aşama	Plastik alt kapağın içine PCB'nin yerleştirilmesi.	2 işçi
3. Aşama	Duyun takılması ve PCB'nin kablolarının edison tırnağına bağlanması, üst plastik kapağın monte edilmesi	4 işçi
4. Aşama	LED ampulün yanıp yanmadığının kontrol edilmesi, yanıyorsa kayar üretim bandına bırakılması. Yanmıyorsa fireye ayrılması.	1 işçi
5. Aşama	Duyun makine ile sıkılarak sabitlenmesi	1 işçi
	TOPLAM	11 İŞÇİ

2 nolu esas üretim gider yerinde üretim kayar bant üzerinde yapılmakta ve LED ampuller üretilmektedir. Bir adet ampulün tamamlanma süresi 81 saniye olarak ölçülmüştür.

Tablo 3. Nolu Esas Üretim Gider Yeri, Üretim Aşamaları ve İşçi Sayıları

Aşama Sırası	PAKETLEME PAKETLEME AŞAMALARININ TANIMLANMASI (3 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ)	İşçi Sayısı
1 Aşama	1 adet ampulün küçük paketlere konulması	2
2. Aşama	Küçük paketin streç poşetine konulması	2
3. Aşama	Streç poşetinin fırına sürülmesi	1
4.Aşama	Fırından çıkan streçlenmiş ampulün büyük kutulara konulması	2
	TOPLAM	7

3 nolu esas üretim gider yerinde paketleme yapılmakta olup 1 adet ampulün paketlenme süresi 14 saniye sürmektedir.

4.3. ABC Aydınlatma Üretim Maliyetleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme (D.İ.M.M.) Giderleri

Ampulün montajında kullanılan direkt ilk madde ve malzemeler merkez şirket tarafından sağlanmaktadır. İşletme Temmuz ayı içinde 70.000 adet HSP 30 Tasarruflu Ampul, 83.000 adet 10 Watt LED Ampul siparişi almıştır. Her iki siparişin üretiminde kullanılan D.İ.M.M. maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

	Birim ve Toplam Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti	
	HSP 30 Tasarruflu Ampul	10 Watt LED Ampul
1 adet PCB	0,22 \$	0,13 \$
1 adet plastik alt kap	0,04 \$	0,04 \$
1 adet cam/plastik üst kap	0,24 \$	0,04 \$
1 adet Edison tırnağı	0,015 \$	0,015 \$
1 adet duy	0,03 \$	0,03 \$
Birim D.İ.M.M	0,545 \$	0,255 \$
Birim D.İ.M.M'nin TL Karşılığı (31.07.2023)*	14,678 TL	6,868 TL
Sipariş Miktarı	70.000 adet	83.000 adet
Toplam D.İ.M.M.	38.150 \$	21.165 \$
Toplam D.İ.M.M'nin TL Karşılığı (31.07.2023)*	1.027.467 TL	570.022 TL

*31.07.2023 Spot Kur 26.9323 TL

İşletmenin 1 adet ampul maliyeti HSP 30 tasarruflu ampulde 14,678 TL, 10 watt LED ampulde 6,868 TL olarak hesaplanmıştır. Paketleme hariç toplam D.İ.M.M maliyeti sırasıyla 1.027.467 TL ve 570.022 TL'dir.

Tablo 5. Adet HSP 30 Tasarruflu ve 83.000 Adet 10 Watt LED Ampül Siparişleri İçin Toplam Kutu Maliyetleri

	HSP 30 Birim Mly.	HSP 30 Toplam Mly.	10 watt LED Ampül Birim Mly.	10 watt LED Ampül Toplam Mly.
1 adet küçük kutu maliyeti 16 cm x 5,57 cm x 5,05 cm	1,3 TL	70.000 adet x 1,3 TL = 91.000 TL		
1 adet küçük kutu maliyeti 10,5 cm x 5,57 cm x 5,05 cm			0,8 TL	83.000 adet x 0,8 TL = 66,400 TL
1 adet büyük kutu maliyeti (100 adet almaktadır) 60 cm x 31 cm x 34,5 cm	13 TL	700 adet x 13 TL =9.100 TL		
1 adet büyük kutu maliyeti (200 adet almaktadır) 45,5 cm x 31 cm x 61 cm			16 TL	415 adet x 16 TL =6.640 TL
Toplam Kutu Maliyeti		100.100 TL		73.040 TL

Ampul 5 parçadan oluşmakta ve tüm parçalar Çin'den getirilmekte montajı yapılarak mamul haline getirilmektedir. Montajı tamamlanan ürünler 7 kişilik bir ekip tarafından paketlenmektedir. Ampuller tek tek küçük kutulara konulduktan sonra HSP 30'lar 100' lük

büyük kutulara, 10 watt LED ampuller ise 200'lü büyük kutulara yerleştirilmekte ve bu şekilde sevk edilmektedir. 70.000 adet tasarruflu HSP 30 ampülü için 700 adet büyük kutu, 83.000 adet 10 watt LED ampul için 415 büyük kutu gerekmiştir. Birçok yayında paketleme esas üretim gider yeri olarak kabul edilmemektedir. Ancak KGK' nın Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak yayınlamış olduğu taslak hesap planında 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri hesabının tanımında ambalaj malzemeleri de bu kapsamda değerlendirilmiştir (KGK Web Sitesi, 2018:166). Bu nedenle aşağıda direkt ilk madde ve malzeme giderleri olarak kutu maliyetleri her sipariş için ayrı ayrı hesaplanmıştır.

İşletmenin direkt ilk madde maliyetleri;

HSP 30 Tasarruflu Ampul		10 Watt LED Ampul	
Parça Maliyeti	1.027.467 TL	Parça Maliyeti	570.022 TL
Paketleme Mlz. Mal.	100.100 TL	Paketleme Mlz. Mal.	73.040 TL
-----		-----	
Toplam D.İ.M.M Maliyeti	1.127.567 TL	Toplam D.İ.M.M. Maliyeti	643.062 TL

Direkt İşçilik Giderleri (D.İ.G)

İşletmede toplam 31 kişi çalışmaktadır. İki kayar bantta sürdürülen iki üretim hattı bulunmakta, tasarruflu ampul üretim hattında 12 kişi, LED ampul üretim hattında 11 kişi çalışmaktadır. Paketlemede 7 kişi, tüm üretimin planlanmasından ve gözetiminden sorumlu 1 elektrik-elektronik mühendisi istihdam edilmiştir. Fabrikanın temmuz ayı direkt işçilik maliyetleri 354.143 TL'dir. İşletme teşvikli olduğundan asgari ücret sigorta primlerinden, gelir ve damga vergisinden 100 işçiye kadar muaftır. Sadece elektrik- elektronik mühendisinin ücreti genel üretim giderleri içinde endirekt işçilik olarak değerlendirilmiş 32.435 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmede temmuz ayı içinde 5.790 saat çalışılmıştır. 1 direkt işçilik saatinin maliyeti 354.143 TL/ 5.790 saat şeklinde 61 TL/saat olarak hesaplanmıştır. Her bir mamülün üretim hattında işlem gördüğü süre 81 saniye (+/-), paketlenmesi ise 14 saniye (+/-) 'dir. Üretim hattında çalışanların her sipariş için ürettikleri ampul sayısından hareketle çalışma süreleri saat cinsinde hesaplanmıştır. İki ayrı sipariş için çalışılan direkt işçilik saatleri ve maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

1 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ

HSP 30 Tasarruflu Ampül (70.000 adet sipariş alınmıştır.)

70.000 adet x 81 saniye = 5.670.000 saniye (1.575 saat)

1.575 direkt işçilik saati x 61 TL/ saat =96.075 TL

2 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ

10 Watt LED Ampul (83.000 adet sipariş alınmıştır.)

83.000 adet x 81 saniye = 6.723.000 saniye (1.868 saat)

1.868 direkt işçilik saati x 61 TL/saat = 113.948 TL

3 NOLU ESAS ÜRETİM GİDER YERİ (PAKETLEME)

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 adet sipariş alınmıştır)

70.000 adet x 14 saniye= 980.000 saniye (272 saat)

272 saat x 61 TL = 16.606 TL

10 Watt LED Ampul (83.000 adet sipariş alınmıştır)

83.000 adet x 14 saniye =1.162.000 saniye (323 saat)

323 saat x 61 TL= 19.689 TL

İşletmenin direkt işçilik giderleri aşağıda tablo biçiminde özetlenmiştir.

Tablo 6. Direkt İşçilik Giderleri

	1 Nolu Esas Üretim Gider Yeri	2 Nolu Esas Üretim Gider Yeri	3 Nolu Esas Üretim Gider Yeri	Toplam
HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 adet)	96.075 TL		16.606 TL	112.681 TL
10 Watt LED Ampul (83.000 adet)		113.948 TL	19.689 TL	133.637 TL

Genel Üretim Giderleri (G.Ü.G)

İşletmede fabrika bina kirası, elektrik, su, amortismanlar, endirekt işçilik, makine ve teçhizat sigortası, iş sağlığı ve güvenliği kontrol ücreti kalemleri genel üretim giderlerini oluşturmaktadır. Temmuz ayı için hesaplanan değerler, sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 7. Temmuz Ayı Genel Üretim Giderleri

Gider Kalemleri	Sabit Genel Üretim Giderleri	Değişken Genel Üretim Giderleri
Bina Kirası	15.800 TL	
Elektrik		2.611 TL
Su		500 TL
Amortismanlar	7.413 TL	
Endirekt İşçilik	32.435 TL	
Sigorta	12.500	
İş Sağlığı ve Güvenliği Kontrol Ücreti	2.000	
TOPLAM	70.148 TL	3.111 TL

Genel üretim giderleri öncelikle direkt işçilik saatine göre dağıtılacak sonrasında TMS 2 Stoklar standardına uygun olarak sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre siparişlere yüklenecektir. Buna göre genel üretim gideri dağıtım anahtarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 8. Genel Üretim Gideri Dağıtım Anahtarlarının Hesaplanması

	Sipariş Miktarı	Sipariş İçin Direkt İşçilik Saati (A)	İşletme Toplam Direkt İşçilik Saati (B)	G.Ü.G Yükleme Oranı (A/B)
HSP 30 Tasarruflu Ampul	70.000 adet	1.575 saat*	5.790 saat	% 27
10 Watt LED Ampul	83.000 adet	1.868 saat	5.790 saat	% 32
Paketleme (HSP 30 Tasarruflu Ampul)	70.000 adet	272 saat	5.790 saat	% 5
Paketleme (10 Watt LED Ampul)	83.000 adet	323 saat	5.790 saat	% 6

*70.000 adet x 81 saniye = 5.670.000 saniye, 5.670.000 sn/ 60 sn= 94.500 dak, 94.500 dak/ 60 dak.= 1.575 saat

Direkt işçilik saati dağıtım anahtarı kullanılarak her sipariş başına düşen sabit ve değişken genel üretim giderleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 ADET)

Sabit GÜG:	70.148 TL X %27 = 18.940 TL
Değişken GÜG:	3.111 TL X % 27 = 840 TL
Paketleme Sabit GÜG:	70.148 TLX %5 =3.507 TL
Paketleme Değişken GÜG:	3.111 TL X %5 =156 TL
TOPLAM SABİT GÜG:	18.940 TL + 3.507 TL =22.447 TL
TOPLAM DEĞİŞKEN GÜG:	840 TL + 156 TL= 996 TL

10 Watt LED Ampul (83.000 ADET)

Sabit GÜG:	70.148 TL X %32 = 22.447 TL
Değişken GÜG:	3.111 TL X % 32 = 996 TL
Paketleme Sabit GÜG:	70.148 TLX % 6 =4.209 TL
Paketleme Değişken GÜG:	3.111 TL X % 6 =187 TL
TOPLAM SABİT GÜG:	22.447 TL + 4.209 TL = 26.656 TL
TOPLAM DEĞİŞKEN GÜG:	996 TL + 187 TL= 1.183 TL

Sabit G.Ü.G'lerin kapasiteye uygun olarak dağıtımı için normal kapasite kullanılmaktadır. Ancak 2020-2021-2022 (kısmi) yıllarının pandemi yılı olması ve 2023 yılında yaşanan deprem sebebiyle dönemlerin ortalamasının sağlıklı sonuçlar vermeyeceği düşünülerek Şanlıurfa Ticaret ve Sanayi Odası' nın ABC Aydınlatma için belirlemiş olduğu kapasite kullanılmıştır. Buna göre şirketin yıllık üretim kapasitesi tasarruflu ampul çeşitlerinde 2.430.000 adet, LED ampul çeşitlerinde ise 2.916.000 adet olarak belirlenmiştir, Temmuz ayı fiili üretim miktarları ise yine aynı sıra ile 130.000 adet ve 90.000 adet olarak gerçekleşmiştir. Kapasite kullanım oranları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 9. Her Siparişe Düşen Kapasite Kullanım Oranı

	Yıllık Kapasite	Temmuz Ayı Kapasite (B)	Temmuz Ayı Fiili Kapasite (A)	Kapasite Kullanım Oranı (A/B)
HSP 30 Tasarruflu Ampül	2.430.000 adet	2.430.000 adet/ 12 ay = 202.500 adet/ay	130.000 adet	% 64
10 Watt LED Ampul	2.916.000 adet	2.916.000 adet/ 12 ay = 243.000 adet/ ay	90.000 adet	% 37

Sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre dağıtılması;

HSP 30 Tasarruflu Ampul (70.000 ADET)

Sabit GÜG	18.940 TL X % 64 = 12.122 TL
Paketleme Sabit G.Ü.G	3.507 TL X % 64 = 2.245 TL
TOPLAM SABİT G.Ü.G	12.122 TL + 2.245 TL = 14.437 TL
Kapasite Farkı	22.447 TL- 14.437 TL= 8.010 TL

10 Watt LED Ampul (83.000 ADET)

Sabit GÜG	22.447 TL X % 37 = 8.305 TL
Paketleme Sabit G.Ü.G	4.209 TL X % 37 = 1.557 TL
TOPLAM SABİT GÜG	8.305 TL + 1.557 TL= 9.862 TL
Kapasite Farkı	26.656 TL- 9.862 TL = 16.794 TL

Yukarıdaki hesaplamalar ışığında normal maliyetleme yöntemi kullanılarak hesaplanan iki siparişin birim ve toplam maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 10. HSP 30 Tasarruflu Ampul ve 10 Watt LED Ampul Siparişlerinin Normal Maliyetleme Yöntemine Göre Toplam ve Birim Maliyetleri

	HSP 30 Tasarruflu Ampul	10 Watt LED Ampul	Toplam
D.İ.M.M.	1.127.567 TL	643.062 TL	1.770.629 TL
D.İ.G.	112.681 TL	133.637 TL	246.318 TL
G.Ü.G			
Sabit G.Ü.G	14.437 TL (22.447 TL*)	9.862 TL (26.656 TL*)	24.299 TL (49.103 TL*)
Değişken G.Ü.G.	996 TL	1.183 TL	2.179 TL
Toplam Maliyet	1.255.681 TL	787.744 TL	2.043.425 TL
Sipariş Miktarı	70.000 adet	83.000 adet	153.000 adet
Birim Maliyet	18 TL	10 TL	13 TL

*Tam maliyetleme yöntemi kullanılsa idi yüklenecek olan G.Ü.G payı.

4.4. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Taslak Hesap Planına Göre Üretim Kayıtlarının Muhasebeleştirilmesi

Finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planına göre ABC Aydınlatma şirketi maliyetlerini 3 farklı şekilde kaydedebilir. Bu üç farklı kayıt seçeneği aşağıda örnekleriyle birlikte sunulmuştur.

1.Kayıt Şekli

Şirket 710 D.İ.M.M Giderleri, 720. D.İ.G ve 730 G.Ü.G hesaplarını 151 Yarı Mamüller hesabına yansıtabilir. Bu durumda normal maliyetleme sebebiyle oluşacak G.Ü.G kapasite farkları 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. 624 nolu hesap maliyetlerini normal maliyetlemeye göre hesaplayan işletmelerde sabit genel üretim giderlerinin siparişlere veya üretim birimlerine dağıtılmayan kısmının izlenmesinde kullanılmaktadır. Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G tutarı hesabı borçlandırırken karşılığında gider hesabı alacaklandırılır. Dönem sonunda “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı” na toplam tutar aktarılarak 624 nolu hesap alacaklandırılır ve böylelikle hesap kapatılmış olur (KGK Web Sitesi, 2018:135).

151 Yarı Mamuller		2.043.425 TL	
151.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul	1.255.681 TL		
151.001.01 10 Watt LED Ampul	787.744 TL		
624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)		24.804 TL	
624.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul Kap. Farkı	8.010 TL		
624.000.02 10 Watt LED Ampul Kapasite Farkı	16.794 TL		
711 Direkt İlk Mad ve Mal. Gid. Yansıtma Hsb ₂			1.770.629 TL
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı			246.318 TL
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı			51.282 TL
731.000.01 Sabit Genel Ür. Gid.	49.103 TL		
731.000.02 Değişken Genel Ür. Gid.	2.179 TL		

152 Mamüller		2.043.425 TL	
151 Yarı Mamuller			2.043.425 TL
151.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	1.255.681 TL		
151.001.01 10 Watt LED Ampul	787.744 TL		

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı		1.770.629 TL	
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı		246.318 TL	
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı		51.282 TL	
731.000.01 Sabit Genel Üretim Giderleri	49.103 TL		
731.000.02 Değişken Genel Üretim Giderleri	2.179 TL		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri			1.770.629 TL
720 Direkt İşçilik Giderleri			246.318 TL
730 Genel Üretim Giderleri			51.282 TL

690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı		24.804 TL	
624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)			24.804 TL
624.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Kap. Far.	8.010 TL		
624.000.02 10 Watt LED Ampul Kap. Far.	16.794 TL		

2.Kayıt Şekli

ABC Aydınlatma maliyetlerini 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nda da izleyebilir. Bu hesap; üretilen mamullerin toplam maliyet oluşumunun özel olarak izlenmesinde kullanılır (KGK Web Sitesi, 2018: 163). Maliyet oluşum hesaplarını kullanan işletmeler söz konusu dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini doğrudan 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nda değil, ilgili üretim hesabının borcu karşılığında "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabına aktarır (KGK Web Sitesi, 2018: 170).

703 Üretim (İmalat) Hesabı	/		2.068.229 TL	
703.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Ür. Gid.		1.263.691 TL		
703.000.02 10 Watt LED Ampul Ür. Gid.		804.538 TL		
711 Direkt İlk Mad. ve Mal. Gid. Yansıtma Hesabı				1.770.629 TL
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı				246.318 TL
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı				51.282 TL
731.000.01 Sabit Gen. Ür. Gid.		49.103 TL		
731.000.02 Değişken Gen. Ür. Gid.		2.179 TL		
	/			
152 Mamüller	/		2.043.425 TL	
152.000.01 HSP 30 Tas. Ampul		1.255.681 TL		
152.001.01 10 Watt LED Ampul		787.744 TL		
624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)				24.804 TL
624.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Kap. Farkı		8.010 TL		
624.000.02 10 Watt LED Ampul Kap. Farkı		16.794 TL		
703 Üretim (İmalat) Hesabı				2.068.229 TL
703.000.01 HSP 30 Tas. Ampul Ürt. Gid.		1.263.691 TL		
703.000.02 10 Watt LED Ampul Ürt. Gid.		804.538 TL		
	/			

Daha önce "1. Kayıt Şekli" nde gösterildiği gibi yansıtma hesapları ve 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri kapatılır.

3.Kayıt Şekli

ABC Aydınlatma genel üretim giderlerini 730 nolu hesapta izleyebileceği gibi bunları değişken ve sabit olmak üzere ayrı ayrı takip edebilmek amacıyla 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabını ve 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabını da kullanabilir. 736 ve 738 nolu hesaplar 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 739 Sabit Genel üretim Giderleri Yansıtma hesabı kullanılarak ilgili hesaba yansıtılır.

151 Yarı Mamuller		2.043.425 TL
151.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul	1.255.681 TL	
151.001.01 10 Watt LED Ampul	787.744 TL	
624. Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)		24.804 TL
624.000.01 HSP 30 Tasarruflu Ampul Kap. Farkı	8.010 TL	
624.000.02 10 Watt LED Ampul Kapasite Farkı	16.794 TL	
711 Direkt İlk Mad ve Mal. Gid. Yansıtma Hsb ₂		1.770.629 TL
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı		246.318 TL
737 Değişken Genel Üretim Gid. Yan. Hesabı		2.179 TL
737.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	996 TL	
737.000.02 10 Watt LED Ampul	1.183 TL	
739 Sabit Genel Üretim Gid. Yan. Hesabı		49.103 TL
739.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	22.447 TL	
739.000.02 10 Watt LED Ampul	26.656 TL	

152 Mamüller		2.043.425 TL
151 Yarı Mamuller		2.043.425 TL
151.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	1.255.681 TL	
151.001.01 10 Watt LED Ampul	787.744 TL	

711 D.İ.M.M Giderleri Yansıtma Hesabı		1.770.629 TL
721 D.İ.G. Yansıtma Hesabı		246.318 TL
737 D.G.Ü.G Yansıtma Hesabı		2.179 TL
737.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	996 TL	
737.000.02 10 Watt LED Ampul	1.183 TL	
739 S.G.Ü.G Yansıtma Hesabı		49.103 TL
739.000.01 HSP 30 Tas. Ampul	22.447 TL	
739.000.02 10 Watt LED Ampul	26.656 TL	
710 D.İ.M.M. Giderleri		1.770.629 TL
720 Direkt İşçilik Giderleri		246.318 TL
736 D.G.Ü.G.H		2.179 TL
738 S.G.Ü.G.H		49.103 TL

"1. Kayıt Şekli" nde gösterildiği gibi 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-) kapatılır.

5. SONUÇ

Bu çalışmada TMS/TFRS kapsamında maliyetlerini normal maliyetle yöntemini kullanarak hesaplayan işletmelere alternatif muhasebe kayıtları ile bütünleşik bir uygulama örneği sunulmuştur. Özellikle normal maliyetleme sebebiyle ayrıştırılan sabit genel üretim giderleri/değişken genel üretim giderlerinin takibinin ayrı ayrı yapılmasını mümkün kılan muhasebeleştirme örnekleri verilmiştir. İşletmenin üretim tamamlanana kadar maliyetlerini yine 7 Hesap Grubu içinde takibinin yapılabileceği alternatif kayıt seçenekleri önerilmiştir. Literatürde normal maliyetlemeye yönelik birçok uygulama bulunmasına rağmen muhasebe kayıtlarıyla beraber fiili üretim verilerine dayanan bütünleşik bir örnekleme rastlanmamıştır. Bu çalışma bu eksikliğin giderilmesine yöneliktir.

İşletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak muhasebe sistemlerini kurmakta ve finansal tablolarını hazırlamaktadırlar. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler ise geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun konsolide ve bireysel finansal raporlarını sunmak zorundadır. Kayıtların farklı raporlamanın farklı esaslara göre yapılması uygulamada ciddi zorluklara sebep olmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu hazırlamış olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun taslak hesap planı ile hem ihtiyaca ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal bilginin üretilmesini hem de muhasebe sisteminde tekdüzenin sağlanmasını amaçlamaktadır. Taslak hesap planı birçok açıdan yenilikler içermekle beraber maliyet hesapları işletmenin üretim maliyetlerinin belirlenmesinde önemli olduğundan öne çıkmaktadır. 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve alt hesapları, 72 Direkt İşçilik Giderleri ve alt hesapları aynı kalmaya devam etmiştir. Ancak 73 Genel Üretim Giderleri hesap grubunun altında normal maliyetleme yapan işletmelerin sabit ve değişken genel üretim giderlerini ayrı ayrı izleyebilmeleri için 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı ile 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı açılmıştır. İsteyen işletmeler MSUGT' te tebliğinde yer aldığı gibi 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının alt muavin hesaplarında sabit ve değişken giderlerini ayrıştırarak izlemeye devam edebilmektedirler. Ancak 730 hesabın tercih edilmesi durumunda 736-738 hesaplarının birlikte kullanılması mümkün değildir. Burada işletmenin bir tercihte bulunması gerekmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine dağıtılmayan kısmı ise 738 hesabın yansıtması olarak açılan 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nın alacağı karşılığında 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabına aktarılır. Aynı durum 730 Genel Üretim Giderleri hesabının kullanılmasında da geçerlidir. Maliyet hesaplarında bir diğer yenilikte 703 Üretim (İmalat) Hesabıdır. İşletmeler maliyet oluşumlarını 151 Yarı Mamüller hesabı yerine üretim tamamlanuncaya kadar 703 Üretim (İmalat) Hesabı'nda izleyebilirler. Üretim dönemi sonunda tamamlanan mamüller direkt olarak 152 Mamüller hesabına aktarılırken, üretimi tamamlanmamış yarı mamüller 151 Yarı Mamüller hesabında izlenmektedir.

KAYNAKÇA

- Akgün A. İ. (2012). TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, *Süleyman Demirel İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (17), 229- 246.
- Boyar E. ve Güngörmüş A.H. (2006). TMS 2Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 170-176.
- Güngörmüş A.H. ve Boyar E. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması, *Dumlupınar Sosyal Bilimler Dergisi*, (23), Nisan
- Gökçen G. ve Ataman B. (2020). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndaki Üretim Maliyeti Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5 (4).
- KGK Web Sitesi (2018). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf [Erişim Tarihi: 04. 04. 2023]
- KGK Web Sitesi TMS 2 Sitesi (2018). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%202.pdf [Erişim Tarihi: 04. 04. 2023]
- Marşap B. ve Barışçı A. (2014). TMS 2Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi , *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2014-1
- Paranko J. (1996). Cost of Free Capacity, *International Journal of Production Economics*, 46, 469-476
- Türk Ticaret Kanunu- TTK (2012). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, [Erişim Tarihi:04.04.2023]
- Triyuwono E., Chandra F. and Asri M. (2018). Costing Assignment Approaches, <https://ssrn.com/abstract=3209974> veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3209974>, [Erişim Tarihi: 04.04.2023]
- Yereli A., Kayalı N. ve Demirlioğlu L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı' nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart- Nisan 2012.
- Yükçü S., İçerli M. Y. ve Yükçü C. (2018). Normal Maliyetlemenin Teori ve Uygulanması, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (2), 499-511.



Kamu Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Malmquist İndeksi ile Finansal Performansının Değerlendirilmesi

Dr. Hasan BAĞCI

hasanbagci@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-7185-1660>

Özet

Bu çalışma, 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK)'nin kurulması sonucu kamu hastane birlik (KHB)'lerine bağlanan Ağız ve Diş Sağlığı Merkez (ADSM)'lerinin, KHB'lerine bağlanmadan önceki ve sonraki finansal performansları arasındaki değişimin ölçülmesi amaçlanmıştır. Sağlık Bakanlığı (SB)'na bağlı 113 ADSM'nin 2011-2016 yılları arasındaki finansal verileri analiz edilmiştir. Organizasyon yapısı yatay ve yerinden yönetimi öngören KHB'lerinin ADSM'lerin finansal performansı üzerindeki etkileri Malmquist İndeksi (Mİ) yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Araştırmada girdi değişkeni olarak personel giderleri, ilk madde malzeme giderleri ve dış kaynak kullanımından kaynaklı (outsourc) giderler, çıktı değişkeni olarak satış hasılatları oluşturmaktadır. 2016 yılında 2011 yılına göre TED skorları değerlendirildiğinde %4'lük, TD skorları değerlendirildiğinde %6, TFV skorları değerlendirildiğinde % 9'luk bir artış olmuştur. 2011-2016 periyodunda TFV'ye bakıldığında 76 ADSM'de (%67) ilerleme olmuş ve 37 ADSM'de de (%33) gerileme olmuştur. Mİ'yi oluşturan etkinlik göstergelerinden olan TED, TD ve TVF'lerde ilerlemenin, yeni örgüt yapısının olumlu sonucu olduğu söylenebilir. KHB'lerin, ADSM'ler özelinde bakıldığında finansal olarak etkili ve verimli olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Malmquist İndeksi, Kamu Hastane Birlikleri Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, Finansal Performans, Desantralizasyon

Makale Gönderme Tarihi: 20.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 19.09.2023

Önerilen Atf:

Bağcı, H. (2023). Kamu Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Malmquist İndeksi ile Finansal Performansının Değerlendirilmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 328-338.

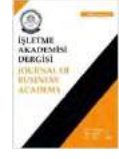


Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 328-338

DOI:10.26677/TR1010.2023.1298

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Financial Performance Evaluation of Public Oral and Dental Health Centers with Malmquist Index

Dr. Hasan BAĞCI

hasanbagci@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-7185-1660>

Abstract

This study aims to measure the change in the financial performance of Oral and Dental Health Centers (ODHCs) that were affiliated with public hospital unions (PHU) as a result of the establishment of the Turkish Public Hospitals Institution (TPHI), before and after PHUs. The financial data of 113 ODHCs affiliated to the Ministry of Health (MoH) between 2011 and 2016 were analyzed. The effects PHUs, whose organizational structure is horizontal and decentralized, on the financial performance of ODHCs were investigated using the Malmquist Index (MI) method. In the research, personnel expenses, raw material expenses and outsourcing expenses are used as input variables, and sales revenues are used as output variables. When TED scores are evaluated, there has been an increase of 4% in 2016 compared to 2011. When TD scores are examined, there was a 26% increase in 2016 compared to 2011. As a result of these two components, there was a 26% increase in TFV in 2016 compared to 2011. When looking at TFV in the 2011-2016 period, there was progress (MI>1) in 76 ADSMs (67%) and there was a decline (MI<1) in 37 ADSMs (33%). In 2016, compared to 2011, there was an increase of 4% when TED scores were evaluated, 6% when TD scores were evaluated, and 9% when TFV scores were evaluated. It can be said that the progress in TED, TD and TVF, which are among the efficiency indicators that make up the MI, is a positive result of the new organizational structure. It can be said that PHUs are financially effective and efficient when looked at in the context of ADSMs.

Keywords: Malmquist Indeks, Public Hospital Unions, Oral and Dental Health Center, Financial Performance, Decentralization.

Received: 20.08.2023

Accepted: 19.09.2023

Suggested Citation:

Bağcı, H. (2023). Financial Performance Evaluation of Public Oral and Dental Health Centers with Malmquist Index, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 328-338.

1. GİRİŞ

2011 yılında 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ile SB merkez teşkilatında TKHK kurulmuştur (Resmi Gazete, 2011). 2012 yılında, İstanbul'da 6, Ankara'da 3, İzmir'de 2, diğer illerde bir olmak üzere toplamda 89 KHB' i kurulmuş il düzeyinde kamu hastaneleri ile ağız ve diş sağlığı hizmetleri sunan kamu kurumları KHB'lere bağlanmıştır (Bağcı, 2018). Bunun sonucunda SB, doğrudan hizmet sunumunda yer almak yerine, planlayıcı ve denetleyici bir rol üstlenmiştir.

KHB'ler kurulması ile sağlık hizmetleri sunumunda desantralize ve performans esaslı bir yönetim anlayışı benimsenmiş ancak hesap verebilirlik ilkesi ön planda tutularak denetim unsuruna da önem verilmiştir. Kaynak kullanımı ve tahsisinin iyileştirilmesine yönelik bu yeni KHB yapılanması, sağlık hizmeti sunucularına hastane hizmet performansının daha verimli olmasını sağlayacak yeni bir yaklaşım getirmiştir. Verimlilik karnesi uygulaması ile kaynak kullanımı, hizmet sunumunun etkinlik ve verimliliği değerlendirilerek KHB'lerinin yöneticileri, hastane ve ADSM yöneticilerinin (başhekim, ve yardımcıları, idari-mali işler, sağlık bakım hizmetleri) başarıları değerlendirilmiştir (TKHK, 2014).

ADSM'ler, diş hekimliğinin tüm branşlarında muayene, tetkik, teşhis ve tedavi hizmetlerinin verildiği hasta yatağı bulunmayan, entegre sistem ile çalışan, bağımsız idaresi ve döner sermayesi olan SB'na bağlı bağımsız sağlık kurumları olarak tanımlanmakta ve idari bakımdan, kendilerine bağlı diş tedavi ve protez merkezleri ile ağız-diş sağlığı polikliniklerini açma yetkisine sahiptir. (Sağlık Bakanlığı, 2018). 2002 yılında hastanelerde ve 14 ADSM'inde toplam 1071 diş ünitesi ile ağız ve diş sağlığı hizmetleri verilirken 2011 yılında ADSM sayısı 117'ye ve toplam diş ünitesi sayısı ise 6169'a yükselmiştir (Sağlık Bakanlığı, 2011b).

Genel sağlık sigortası geri ödeme kapsamında hastalara yapılan ağız diş sağlığı hizmetleri, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliğine (SUT) göre fiyatlandırılmaktadır (SGK, 2013). ADSM'lerin döner sermaye gelirlerini ağırlıklı olarak SGK'nın yaptığı geri ödemelerden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. ADSM'lerde hastaya yapılan her işlemin SUT'da işlem puanları belirlenmiş olup, bu puan karşılığının sabit bir katsayı ile çarpımı sonucu işlemin geri ödeme fiyatı bulunmaktadır. SGK, Sağlık Bakanlığı kurum ve kuruluşlarına global bütçe üzerinden geri ödeme yapmaktadır. Elde edilen bu gelirlerle hizmet sunumunda kullanılan giderler karşılanırken ayrıca çalışan diş hekimi ve diğer sağlık personelinin ek ödemelerinin bir kısmı bu gelirlerden karşılanmaktadır.

Kamunun, ağız diş sağlığı hizmetlerindeki payı her geçen gün artmıştır. Sağlık Bakanlığının toplam ağız diş harcamaları içerisindeki payı 2002 yılında %21,2'dir. Bu oran 2013 yılında %46,5'e yükselmiş, üniversitelerin ise %4,8'e çıkmıştır. Dolayısıyla kamunun payı ile özel sektörün aldığı pay eşitlenmiştir (Atasever, 2015).

SB'na bağlı Diş Hastaneleri ve ADSM'ler, hizmet rollerinin belirlenmesi ile ilgili 25.08.2011 tarihli makam onayı ile diş ünitesi sayısı 50 ve üzerinde olan B-Grubu ADSM, diş ünitesi sayısı 20'den fazla, 50'den az olan C-Grubu ADSM ve diş ünitesi sayısı 20'nin altında olan ADSM'leri D-Grubu ADSM olarak sınıflandırılmıştır (Sağlık Bakanlığı, 2011a). Bu çalışmada B grubunda 27, C grubunda 71 ve D grubunda 15 karar verme birimi (KVB) olduğu görülmüştür. Sadece diş

ünitelerinin sayısına dayalı olarak yapılan bu sınıflandırma sonucunda, ADSM'ler, rollerine göre ayrılmış olsa da, Kamu Veri Birimleri (KVB) benzer girdileri kullanarak benzer çıktılar ürettikleri ve bu nedenle homojen bir yapıya sahip oldukları varsayımıyla çalışmada sınıflandırma temel bir kriter olarak kullanılmamıştır.

Bu çalışmada, KHB uygulamasına geçilmeden önceki 2011 yılı Sağlık Bakanlığına bağlı ADSM'lerin finansal performansları ile KHB'ne bağlandıktan sonraki 2012-2016 dönemindeki finansal performansları arasındaki değişimin Mİ yöntemiyle ölçülmesi amaçlanmaktadır. 2011 yılı ADSM finansal verileri, yerinden yönetim modelinin öncesi olarak kabul edilmiştir. Yerinden yönetim modelinin olası etkilerinin öncesi ile karşılaştırmak için 2013 yılı ADSM finansal verileri, 2011 yılından 2016 yılına finansal performansın nasıl değişebileceğini göstermek için 2016 yılı ADSM finansal verileri kullanılmıştır. Mİ yöntemi ile, 2011 yılından 2013 yılına hesaplanan etkinliklerindeki değişim, hem 2013'den 2016'ya etkinliklerindeki değişim hem de 2011 yılından 2016 yılına etkinliklerindeki değişim karşılaştırılarak her ADSM'nin TED, TD ve TVF'lerindeki değişimler belirlenmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Kamu ağız ve diş sağlığı merkezlerinin finansal performansı birçok çalışmada değerlendirilmiştir.

Kar ve Özer (2019) tarafından yapılan çalışmada, finansal veri olarak, toplam tahakkuk gelirleri ile toplam giderler arasındaki oran, global bütçe dışı diğer tahsilat ile global bütçe dışı diğer tahakkuk oranları, tahakkukların muhasebeleştirilme süresi, net borç ile net hizmet tahakkuk tutarı gibi veriler kullanılarak 126 ağız ve diş sağlığı merkezi TOPSIS yöntemiyle finansal açıdan değerlendirilmiştir (Kar & Özer, 2019).

Islık ve Yar (2018) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, 2014 ve 2015 yıllarında oran analizleri kullanılarak ADSM'lerinin finansal performansları değerlendirilmiş ve coğrafi bölgelere göre kamu ADSM'lerinin özkaynak eksiklikleri vurgulanmıştır (Islık & Yar, 2018).

Manavgat ve Demirci tarafından 2020 yılında yapılan çalışma sonucunda belirlenen hem kamu hastaneleri hem de ADSM'lerin yerinden yönetim uygulaması sonrasında, 2017 yılı, 2014 yılına göre görece etkinlik skorlarında artış gözlenmiştir (Manavgat & Demirci, 2020). Yiğit ve Yiğit (2016) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, üniversite hastanelerinin finansal performansını etkileyen en önemli dış faktörün geri ödeme sistemi ve fiyatlandırma olduğu, en önemli iç faktörün ise personel, malzeme ve tıbbi teknolojinin etkin olmayan kullanımı olduğu vurgulanmıştır (Yiğit & Yiğit, 2016).

Şahin ve İlgün (2018) tarafından Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemiyle SB'na bağlı 81 ilin dişhekimliği hizmeti veren hastane ve ADSM'lerin etkinliği değerlendirilmiş, Ölçeğe Göre Sabit Getiri (CRS) modeline göre illerin %22'sinin etkin olduğu, Ölçeğe Göre Değişken Getiri (VRS) modeline göre ise bu oranın %40 olduğu görece daha gelişmiş illerin etkinlik skorlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır (Şahin & İlgün, 2018). Özdemir (2011) tarafından dişhekimliği hizmeti veren 115 ağız ve diş hekimliği merkezinin verimliliği veri zarflama analizi kullanılarak araştırılmış, CRS modeli sonucunda 70'i, VRS modeli sonucunda 50'si verimsiz bulunmuştur (Özdemir, 2011).

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

663 KHK ile TKHK'nın kurulması sonucu kamu hastane birlikleri (KHB)'ne bağlanan Ağız ve Diş Sağlığı Merkez (ADSM)'lerinin, KHB'lerine bağlanmadan önceki ve sonraki finansal performansları arasındaki değişimin ölçülmesi amaçlanmıştır.

TKHK'na kamu hastaneleri için mali ve idari düzenlemeler yapma yetkisi verilmiş ve kamu hastaneleri ile KHB'lerinin etkinliğini, kalitesini ve verimliliğini artırmak amacıyla yıllık izleme ve değerlendirme uygulanmıştır (Yıldız, Heboyan, & Khan, 2018). Kamu hastanelerinin ve ADSM'lerin verimliliğini inceleyen pek çok çalışma mevcuttur (Küçük, 2018). Buna rağmen bu çalışma, ADSM'lerin KHB'lere bağlanmadan öncesi ve KHB dönemini karşılaştıran ilk çalışma olmuştur.

3.2. Araştırmanın Veri Toplama Tekniği, Metodu, ve Analizi

2011 yılından 2016 yıllarına kadar kapsayan araştırmada, Sağlık Bakanlığına bağlı ADSM'lerin finansal verileri Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından takip edilen Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)'nden alınmış ve ADSM'lerin isimlendirilmesinde TDMS içinde yer alan tanımlar esas alınmıştır. 2011 yılında 117 olan ADSM'lerin verileri, 2016 yıllarını da kapsayan aynı ADSM'lerin verileriyle eşleştirilmiş, bu süreçte yeni açılan, kapanan ve kurumsal yapı değişiklikleri nedeniyle 4 ADSM araştırmaya dahil edilmemiştir. Bu çalışmanın bir sınırlılığı olarak ADSM'lerin bütçesinde önemli bir yere sahip olan genel bütçe destekleri mali verilere dahil edilmemiştir. SB'na bağlı ADSM'lerin etkinliği analiz edilmiştir. Diğer SB hastanelerinde, üniversite hastanelerinde ve özel hastanelerde yer alan ağız diş sağlığı birimlerini, ve özel ağız ve diş sağlığı kliniklerini kapsamamaktadır.

MPI, bir KVB zaman içindeki verimlilik değişimini tahmin etmek için kullanılan en ünlü indekslerden biridir (Ramanathan, 2003). Malmquist endeksi, sağlık kuruluşunun performansını bir dönemden diğerine kadar karşılaştırma olanağı sağlayan bir yöntemdir (Ozcan, 2014). Böyle bir araç ilk olarak 1953 yılında Malmquist tarafından önerilmiş, daha sonra Caves ve diğerleri tarafından bir verimlilik endeksi olarak geliştirilmiştir. (Caves, Christensen, & Diewert, 1982). Daha sonra Färe ve arkadaşları tarafından Malmquist-VZA performans ölçüsü olarak daha da geliştirilmiştir (Färe, Grosskopf, Norris, & Zhang, 1994). Malmquist-VZA'nın en önemli avantajı birden fazla girdi ve çıktının aynı anda analize dahil edilmesine olanak sağlamasıdır (Ozcan, 2014).

Mİ matematiksel olarak şu şekilde ifade edilebilir (Caves et al., 1982).

$$M^{t+1}(x^{t+1}, y^{t+1}, x^t, y^t) = \frac{d_0^{t+1}(x^{t+1}, y^{t+1})}{d_0^t(x^t, y^t)} \times \left[\frac{d_0^t(x^{t+1}, y^{t+1})}{d_0^{t+1}(x^{t+1}, y^{t+1})} \times \frac{d_0^t(x^t, y^t)}{d_0^{t+1}(x^t, y^t)} \right]^{1/2}$$

veya

Malmquist İndeks= Teknik Etkinlik Değişimi x Teknolojik Değişim

$$\text{Teknolojik Değişim} = \left[\frac{d_0^t(x^{t+1}, y^{t+1})}{d_0^{t+1}(x^{t+1}, y^{t+1})} \times \frac{d_0^t(x^t, y^t)}{d_0^{t+1}(x^t, y^t)} \right]^{1/2}$$

$$\text{Teknik Etkinlik Değişimi} = \frac{d_0^{t+1}(x^{t+1}, y^{t+1})}{d_0^t(x^t, y^t)}$$

Karar birimlerinin etkinlik değişimi; Teknik Etkinlik Değişimini (TED), inovasyon ya da teknolojik yeniliklerin istihdamı ise etkin sınırın gelişimini ifade etmekte olup Teknolojik Değişimi (TD), bu iki etkenin çarpımı da Toplam Faktör Verimliliği (TFV) skorunu vermektedir. Yöntem, Malmquist Toplam Faktör Verimlilik İndeksi olarak da adlandırılmaktadır. Üç endeks için hesaplanan puanın değer 1'den büyük ise ilerleme, 1'den küçük ise gerileme ve 1'e eşit ise durağanlık söz konusu olmaktadır (Färe et al., 1994). MI'ni, bileşenlere ayırmak etkinlik değişimlerinin yorumlanmasında ve anlaşılmasında kolaylıklar sağlamaktadır.

Kümülatif Malmquist İndeksi, genellikle araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) çalışmalarında Ar-Ge projelerinin üretkenliğini ve verimliliğini değerlendirmek için kullanılır. Kore BT sektörü bağlamında, 2010'dan 2018'e kadar Ar-Ge verimliliğindeki değişimi ölçmek için Kümülatif Malmquist İndeksi kullanılmıştır (Yoon & Son, 2022).

4.BULGULAR

Sağlık Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren 113 Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi incelenmiş, evrenin tamamı çalışmaya dahil edilmiştir. İlgili ADSM'lerin 2011 ve 2016 yıllarını kapsayan mali verileri Sağlık Bakanlığında sağlanmıştır. Araştırmada girdi yönelimli değişken getirili (VRS) Mİ kullanılmıştır. Girdi değişkenleri olarak personel giderleri, ilk madde malzeme giderleri ve dış kaynak kullanımından kaynaklı (outsorce) giderler ve çıktı değişkeni olarak satış hasılatları yer almaktadır.

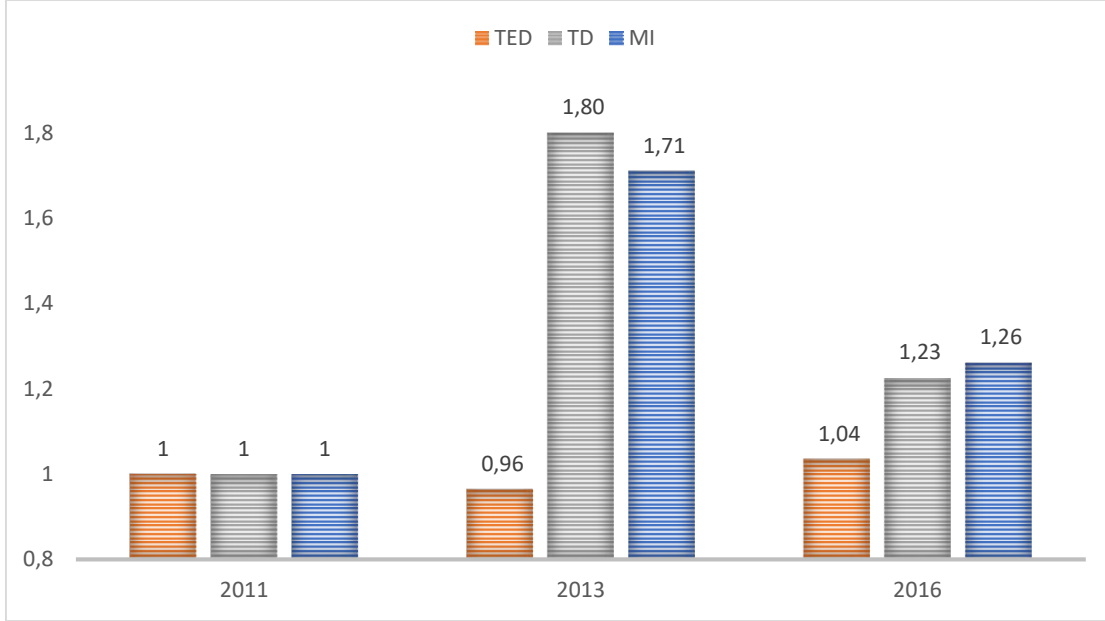
Tablo 1'de değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler

	Yıl	IMMG	Personel	Outsource	Hasılat
Maks	2011	9.313.818	13.388.046	8.430.627	43.509.533
Min		248.928	507.806	603.402	1.762.192
Ortalama		1.649.411	2.707.087	3.312.310	8.884.927
Std. Sap.		1.313.670	2.037.706	2.800.154	6.682.792
Maks	2013	3.735.016	15.024.153	13.672.140	57.176.732
Min		177.698	433.871	393.195	1.777.236
Ortalama		684.642	3.272.675	2.631.328	10.732.987
Std. Sap.		528.830	2.565.327	2.094.907	8.403.911
Maks	2016	4.460.614	18.766.869	18.381.940	46.123.241
Min		185.350	1.132.382	833.723	2.793.524
Ortalama		986.772	4.863.221	3.969.645	11.961.745
Std. Sap.		762.765	3.381.385	2.830.094	8.379.543

MI ile yapılan çalışmalarda bir yıla ait endeksler genellikle bir önceki yıllarla karşılaştırılmaktadır. Kümülatif MI'da hepsi başlangıç yılı olan 2011 ile karşılaştırılmıştır. Başlangıç 2011 olduğunda kümülatif indeks değeri 1 olarak alınmıştır ve diğer yılların karşılaştırmaları buna göre yapılmıştır.

Teknik etkinlik değişimi skorları değerlendirildiğinde 2013 yılında %4'lük bir azalış olmuş ancak 2016 yılında 2013 yılına göre %8'lik, 2011 yılına göre ise %4'lük bir artış görülmektedir. Teknolojik etkinlik skorları incelendiğinde 2013 yılından 2011 yılına göre %80'lik bir artış olmuştur. 2016 yılında %57'lik bir azalış olmuş, ancak 2011 yılına göre %26'lık bir artış olmuştur. Bu iki komponentin sonucu olarak malmquist indeks skorunda iyileşme olmuş ve 2013 yılında ortalama %71'lik bir artış sağlanmıştır. Söz konusu artış 2016 yılında %26'ya gerilemiştir. 2016 yılı, 2011 yılına göre TED skorları değerlendirildiğinde %4'lük, TD skorları değerlendirildiğinde %6, TFV skorları değerlendirildiğinde ise %9'luk bir artış olmuştur.



Grafik 1. Kümülatif Malmquist İndeks ve Birleşenleri Değerleri

TED: Teknik Etkinlik Değişimi, TD: Teknolojik Değişim, MI: Malmquist İndeks

Karar birimleri bazında skorlar incelendiğinde ADSM'lerin 2013 yılında toplam faktör verimliliğinde iki ADSM dışında (Çanakkale ve Bayburt) artış olmuştur. 2016 yılında MI, 2013 yılına göre gerilemekle birlikte MI >1 durumunu devam ettirerek ADSM'lerin 94'ünün (%83) toplam faktör verimliliğinde artış olmuştur.

Her iki periyotta MI>1 koşulunu sağlama sebebi teknolojik değişimin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle 2013 yılında teknolojik değişim %80 artarak malmquist indekste (toplam faktör verimliliğinde) %71'lik bir artış sağlamıştır. Söz konusu durum, yeni örgüt yapısının finansal gelişimini desteklediği şeklinde yorumlanabilmektedir.

Tablo 2. 2011=>2013 ve 2013=>2016 Dönemlerindeki TED,-TD ve TFV Değişimi

Tanımlayıcı İstatistikler	2011=>2013			2013=>2016		
	TED	TD	TFV	TED	TD	TFV
Ortalama	0.96	1.80	1.71	1.04	1.23	1.26
Maks	2.05	2.24	3.71	1.66	1.51	2.05
Min	0.59	0.92	0.86	0.57	0.70	0.63
Std. Sap.	0.22	0.28	0.37	0.20	0.17	0.27

2011 – 2013 periyotunda ADSM’lerin 48’i (%42) teknik etkililiğini artırırken, 65’inde (%56) gerileme olmuştur. Aynı periyotta sadece bir ADSM (%1) TD’de gerileme olmuş, 112 ADSM’de (%99) ilerleme sağlanmıştır. Sonuç olarak TFV (MI) 111 ADSM’de artmış (%98), sadece iki ADSM’de (%2) gerilemiştir.

Tablo 3. 2011=>2013 ve 2013=>2016 Dönemlerindeki TED,-TD ve TFV Değerleri İlerleyen, Durağan ve Gerileyen Hastane Sayıları ve Yüzdesi

Malmquist İndeks	2011=>2013						2013=>2016					
	TED		TD		TFV		TED		TD		TFV	
MI>1	48	%42	112	%99	111	%98	61	%54	103	%91	94	%83
MI<1	65	%58	1	%1	2	%2	52	%46	10	%9	19	%17

2013 – 2016 periyotunda sadece 61 ADSM (%54) teknik etkinliğini artırmış (MI>1) tir. 52 ADSM’de (%46) ise gerileme (MI<1) olmuştur. Söz konusu periyotta 103 ADSM’nin (%91) TD’si ilerleme kaydetmiş, 10 ADSM (%9)’de ise gerileme olmuştur. TFV’ye bakıldığında 94 ADSM’de (%83) ilerleme olmuş (MI>1) ve 19 ADSM’de (%17) gerileme (MI<1) görülmüştür.

2011-2016 periyodunda 61 ADSM’nin (%54) TED’de ilerleme olmuş (MI>1), 1 ADSM durağan (MI=1) ve 51 ADSM’de (%45) gerileme (MI<1) olmuştur. Aynı periyotta 77 ADSM’de (%68) TD’de ilerleme olmuş (MI>1) ve 36 ADSM’de (%32) gerileme (MI<1) olmuştur. 2011-2016 periyodunda TFV’ye bakıldığında 76 ADSM’de (%67) ilerleme olmuş (MI>1) ve 37 ADSM’de (%33) gerileme (MI<1) olmuştur.

5. TARTIŞMA, SONUÇ ve ÖNERİLER

MI sonuçları incelendiğinde, 2011-2016 periyodunda 61 ADSM’de (%54) TED’de ilerleme olmuş (MI>1), 1 ADSM durağan (MI=1) ve 51 ADSM’de de (%45) gerileme (MI<1) olmuştur. Aynı periyotta 77 ADSM’de (%68) TD’de ilerleme olmuş (MI>1) ve 36 ADSM’de (%32) gerileme (MI<1) olmuştur. TFV’ye bakıldığında 76 ADSM’de (%67) ilerleme olmuş (MI>1) ve 37 ADSM’de (%33) gerileme (MI<1) olmuştur. MI’yi oluşturan etkinlik göstergelerinden olan TED, TD ve TVF’lerde ilerlemenin, yeni örgüt yapısının olumlu sonucu olduğu söylenebilmektedir.

2011-2016 periyodunda rollerine göre ADSM’ler değerlendirildiğinde 50 ünit ve üzeri olan B grubunda 27 ADSM’den 20 (%74) sinda ilerleme 7 (%26)’sında gerileme olmuştur. 20 -50 ünit arası olan C grubunda 71 ADSM’den 47 (%66)’sında ilerleme 24 (%34)’ünde gerileme olmuştur. 20’nin altında ünit sayısı olan D grubu 15 ADSM’den 9 (%60)’unda ilerleme 6 (%40)’sında gerileme olmuştur. Ünit sayısı arttıkça finansal yönden verimliliğin de arttığı söylenebilmektedir.

Bu çalışmada elde edilen 2011-2016 dönemi TED skorlarında %4’lük, TD skorunda %6’lık ve TFV skorunda % 9’luk bir artış bulgusuyla, Yüksel ve Yiğit’in (2020) 50 ve üzerinde ünit sayısı kapasitesine ulaşılmış, ADSM’lerin 2014-2018 döneminde MI analizi ile verimlilik düzeylerindeki değişiklikleri tespit etmek için yaptıkları araştırmada toplam faktör verimliliği

(TFV)'nin %3,8 oranında arttığı bulgusu mevcut araştırmayla örtüşmektedir (Yüksel & Yiğit, 2020).

Genel olarak, desantralizasyonun kamu hastaneleri üzerindeki etkisi, ülkeden ülkeye ve uygulama stratejilerine bağlı olarak değişmektedir. Küçük, Özsoy ve Balkan (2020) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'deki kamu hastanelerinin teknik etkinliği değerlendirilmiş, verimlilik puanı 2013 yılında 0,81 iken 2015 yılında 0,85'e yükseldiği ancak 2017 yılında 0,79'a düştüğü ortaya konmaktadır. Ancak beklendiği gibi KHB uygulamasının hastane verimliliğini önemli ölçüde artırmadığı gösterilmiştir (Küçük, Özsoy, & Balkan, 2020).

Bağcı ve Çil Koçyiğit (2023), Türkiye'de sağlık hizmetlerinde desantralizasyon modelinin hastane hizmetlerinin verimliliği üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmalarında beklenenin aksine kamu hastanelerine idari ve mali özerklik verilerek etkinlik ve verimliliğin artırılması düşüncesi ile yapılan düzenlemelerin, Türkiye'deki kamu hastaneleri üzerinde etkinlik ve verimlilik kaybına neden olduğunu ortaya konulmuştur (Bağcı & Çil Koçyiğit, 2023).

Bu çalışma, yeni örgütsel yapı yönetim tarzında da yenilikler ortaya koymuş ve yönetim tarzına getirilen inovasyon ile 2013 yılında ortalama TD'de %80'lik ilerleme sağlanmış, TFV'de %71'lik bir artış sağlanmıştır. TED skorları değerlendirildiğinde 2016 yılında 2011 yılına göre %4'lük, TD skorları değerlendirildiğinde %6, TFV skorları değerlendirildiğinde ise % 9'luk bir artış olmaktadır.

Döner sermaye vasıtasıyla elde edilen gelirlerin etkin kullanılması ve optimal kaynak tahsisi ADSM'lerin finansal performansının değerlendirilmesi için oldukça önemlidir (Kaçak & Bağcı, 2020). SGK geri ödemelerinde maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi ağız dış sağlığı gibi özellikli hizmetlerde büyük önem arz etmektedir. Geri ödeme fiyatlarının düşük olması ve geri ödeme kuruluşlarının maliyeti sınırlayan politikaları, hastanelerin finansal durumlarını güçlendirmek için zorunlu adımlar atma gerekliliğini doğurmuştur (Yiğit & Yiğit, 2016). Bilgi sistemlerinin elde edilen verilerin de çok iyi analiz edilerek maliyet düşürücü çalışmaların yapılması ve gelirlerin artırılması yönünde çalışmaların yapılması önerilmektedir.

Ağız dış sağlığı hizmetlerinde kullanılan tıbbi cihaz, tıbbi malzeme ve sarf giderlerinin çok fazla farklılık ve çeşitlilik göstermesi, tedarikinde bu özelliklerin göz önünde bulundurularak ilk madde malzeme giderlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini zorunlu kılmaktadır. KHB genel sekreterliklerinde hizmetlerin gerektirdiği her türlü satın alma, kiralama, inşa etme, bakım ve onarım işleri mali işler başkanlığı tarafından yönetilmesi ve sağlık hizmeti sunumu için gereken diğer ihtiyaçların merkezi satın alma yöntemiyle toplu olarak karşılanması ADSM'lerdeki finansal etkinliğin artmasında birliklerin önemini göstermemektedir.

Kaynaklarını optimum düzeyde kullanan ve bu girdilerle sunulan sağlık hizmetinin en düşük maliyetle ve çıktı değişkeni olarak kullanılan satış hasılatlarının maksimum seviyeye çıkarabilen ADSM'lerin verimlilikleri araştırılarak, 2011 yılından 2016 yılına değişimleri ortaya konulmaktadır. Verimlilik karne uygulaması mali kriterlerine göre riskli olan birlik ve sağlık tesislerinin takip edilmesi KHB döneminde finansal yönetimin etkinliğini arttırmıştır. Finansal sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için finansal planlamanın çok iyi yapılması önerilmektedir.

KHB'lere bağlı sağlık hizmeti sunan kurumlar tıbbi olmayan temizlik, yemek, güvenlik, veri girişi, çamaşırhane ve sterilizasyon gibi hizmetleri dış kaynak kullanımıyla yürütmektedir (Bozdemir & Yusuf, 2016). Diğer sağlık hizmeti sunan sağlık tesislerinden farklı olarak ADSM'ler diş protez hizmetlerini kendi bünyelerinde yürütebildikleri gibi büyük oranda özeldeki laoratuarlardan hizmet alımı yoluyla sağlanmaktadır (Atasever, 2015). ADSM'lerin dış kaynak kullanımından kaynaklı (outsourc) giderlerini azaltabilmesi için satın alınan hizmetin hastanenin kendisinin gerçekleştirmesiyle mi, bu hizmetin dış kaynaktan sağlanmasıyla mı daha etkin olduğu maliyet minimizasyonu ile karşılaştırması önerilmektedir.

Bundan sonraki çalışmalarda özelden sunulan ağız ve diş sağlığı ve üniversite hastanelerinde sunulan ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin değerlendirilmesi, ayrıca 2017 yılı ve 2022 yılı arasındaki KHB sonrası dönem ile 2012- 2016 yılları arası KHB dönemi karşılaştırmasının yapılması önerilmektedir.

Teşkilat yasında değişiklik ile kamu hastane birlikleri hayata geçirilmiş idari ve mali özerklik geliştirilmiştir. KHB reformunun kamu hastaneleri arasındaki rekabeti örgütsel özerklik sağlayacak şekilde tetiklemesi, dolayısıyla etkinlik ve üretkenlik açısından olumlu bir eğilim yaratması beklenmektedir. Sağlıkta desantralizasyonun öncesi ve sonrasındaki dönemin karşılaştırıldığı bu çalışmada ADSM'ler özelinde bakıldığında, KHB'leri uygulaması beklendiği gibi ADSM'lerin finansal performansını olumlu etkilemektedir.

KAYNAKÇA

- Atasever, M. (2015). *Türkiye'de Ağız-Diş Sağlığı ve Dental Görüntüleme Hizmetleri: Tablet İletişim*.
- Bağcı, H. (2018). *Kamu Hastaneleri Hizmet Sunum Performansının Veri Zarflama Analizi ve Malmquist İndeksi Yöntemleriyle Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Ankara,
- Bağcı, H., & Çil Koçyiğit, S. (2023). Evaluating the Decentralization of Public Hospitals in Turkey in Terms of Technical Efficiency: Data Envelopment Analysis and Malmquist index. *Benchmarking: An International Journal*.
- Bozdemir, E., & Yusuf, Ö. (2016). Hastanelerde Dış Kaynak Kullanımının Maliyet Minimizasyonu Açısından Analizi: Bolu İzzet Baysal Eğitim ve Araştırma Hastanesi Manyetik Rezonans (MR) Cihazı Örneği/The Analysis of Outsourcing in Hospitals in Terms of Cost Minimization: Bolu Izzet Baysal. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3).
- Caves, D. W., Christensen, L. R., & Diewert, W. E. (1982). The Economic Theory of Index Numbers and the Measurement of Input, Output, and Productivity. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 1393-1414.
- Färe, R., Grosskopf, S., Norris, M., & Zhang, Z. (1994). Productivity Growth, Technical Progress, and Efficiency Change in Industrialized Countries. *The American Economic Review*, 66-83.
- Işlıcak, S., & Yar, C. E. (2018). Kamu Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Coğrafi Bölgelere Göre Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10 (2), 184-209.

- Kaçak, H., & Bağcı, H. (2020). Sağlık Örgütlerinde Hizmet Ve Finansal Etkinlik Ölçümü-Veri Zarflama Analizi ve Bcg Matrisi İle Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (2), 188-203.
- Kar, A., & Özer, Ö. (2019). Türkiye'deki ağız Ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Finansal Performans Değerlendirmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (60), 87-99.
- Küçük, A. (2018). Public Hospital Reform in Turkey: The "Public Hospital Union" Case (2012-2017). *The International Journal of Health Planning and Management*, 33(4), e971-e984.
- Küçük, A., Özsoy, V. S., & Balkan, D. (2020). Assessment of Technical Efficiency of Public Hospitals in Turkey. *European Journal of Public Health*, 30 (2), 230-235.
- Manavgat, G., & Demirci, A. (2020). Decentralization Matter of Healthcare and Effect on Regional Healthcare Efficiency: Evidence from Turkey. *Sosyoekonomi*, 28 (44), 261-281.
- Ozcan, Y. A. (2014). *Health Care Benchmarking and Performance Evaluation*: Springer.
- Özdemir, Y. (2011). *Türkiye'deki Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezlerinin Veri Zarflama Analizi İle Göreceli Teknik Verimliliklerinin Ölçülmesi*. (Yüksek Lisan Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü,
- Ramanathan, R. (2003). *An Introduction to Data Envelopment Analysis: a Tool for Performance Measurement*: Sage.
- Resmi Gazete. (2011). 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Tarih: 2 Kasım 2011 Sayı:28103 (Mükerrer), (2011).
- Sağlık Bakanlığı. (2011a). *Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü Diş hastaneleri ve ADSD Hizmet Rollerinin Belirlenmesi*.
- Sağlık Bakanlığı. (2011b). *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2011*
- Sağlık Bakanlığı. (2018) Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri İle Bazı Bölümlerine Ad Verilmesi ve Tabela Esasları Hakkında Yönerge, (2018).
- Şahin, B., & İlğün, G. (2018). Assessment of the Efficiency of Dental Services in Turkey. *Health Policy and Technology*, 7 (2), 173-181.
- SGK (2013) Sağlık Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarih: 24 Mart 2013 – Sayı : 28597., (2013).
- TKHK. (2014) Kamu Hastane Birlikleri Verimlilik Karne Değerlendirmesi Hakkında Yönerge 26.12.2014, (2014).
- Yiğit, V., & Yiğit, A. (2016). Üniversite Hastanelerinin Finansal Sürdürülebilirliği-Financial Sustainability of University Hospitals. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (16), 253-273.
- Yildiz, M. S., Heboyan, V., & Khan, M. M. (2018). Estimating Technical Efficiency of Turkish Hospitals: Implications for Hospital Reform Initiatives. *BMC Health Services Research*, 18 (1), 1-16.
- Yoon, S., & Son, H. (2022). Analysis of R&D Efficiency Change in IT Sector using Cumulative Malmquist Index. *International Journal of Contents*, 18(4).
- Yüksel, O., & Yiğit, V. (2020). Malmquist Toplam Faktör Verimlilik Endeksi: Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 11 (4), 466-474.



Temiz Enerji, Sürdürülebilir ve BIST Endeksleri Arasındaki İlişkilerin Analizi: TVP-VAR Yaklaşımı

Dr. Öğr. Üyesi Asuman ERBEN YAVUZ

Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Ankara, Türkiye.

asumanerbenyavuz@gmail.com <http://orcid.org/0000-0002-1934-5055>

Özet

Sürdürülebilirlik ve temiz enerji, günümüzde küresel ekonomi ve çevre politikalarının en önemli gündem maddelerindedir. Finansal piyasalarda, bu alanlarda endeksler arasındaki dinamik bağlantıların analizi, yatırımcılara, politika yapıcılara ve akademisyenlere önemli bilgiler sunmaktadır. Bu çalışmanın amacı S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (GCE), Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (DJSWI) ve BIST Sürdürülebilirlik Endeksi (BIST) arasındaki dinamik bağlantılılık ilişkisini tespit etmek ve birbirleri üzerindeki potansiyel etkilerini ortaya koymaktır. Çalışmada günlük frekanstaki kapanış veri setleri, tüm değişkenler için 05.11.2014-18.08.2023 dönemlerinin verilerinden yararlanılmıştır. Değişkenler arasındaki dinamik bağlantılılık ilişkisini tespit etmek amacıyla zamanla değişen parametre vektör otoregresif (time-varying parameter vector autoregressive- TVP-VAR) modeli kullanılmıştır. Analizler sonucunda S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (GCE), Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi BIST Sürdürülebilirlik endeksine volatilité yaydığı tespit edilmiştir. Ayrıca S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi ise Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksine volatilité yaymaktadır.

Anahtar Kelimeler: S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi, Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi, BIST Sürdürülebilirlik endeksi, TVP-VAR

Makale Gönderme Tarihi: 01.09.2023

Makale Kabul Tarihi: 21.09.2023

Önerilen Atf:

Erben Yavuz, A. (2023). Temiz Enerji, Sürdürülebilir ve BIST Endeksleri Arasındaki İlişkilerin Analizi: TVP-VAR Yaklaşımı, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 339-354.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 339-354

DOI:10.26677/TR1010.2023.1299

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Analysis of the Relationships Among Clean Energy, Sustainability, and BIST Indices: TVP-VAR Approach

Dr. Asuman ERBEN YAVUZ

Başkent University, Social Sciences Vocationa School, Ankara, Türkiye.

asumanerbenyavuz@gmail.com <http://orcid.org/0000-0002-1934-5055>

Abstract

Sustainability and clean energy are at the forefront of today's global economic and environmental policies. In the financial markets, analyzing the dynamic connections between indices in these areas provides crucial insights for investors, policymakers, and academics. The aim of this study is to determine the dynamic interconnectedness between the S&P Global Clean Energy Index (GCE), Dow Jones Sustainability Index (DJSWI), and BIST Sustainability Index (BIST) and to reveal their potential effects on each other. In the study, daily closing data sets were utilized for all variables from the period 05.11.2014-18.08.2023. To identify the dynamic linkage between the variables, the time-varying parameter vector autoregressive (TVP-VAR) model was employed. The analyses found that the S&P Global Clean Energy Index (GCE) transmits volatility to the BIST Sustainability Index. Moreover, the S&P Global Clean Energy Index also transmits volatility to the Dow Jones Sustainability Index.

Keywords: S&P Global Clean Energy Index, Dow Jones Sustainability Index, BIST Sustainability Index, TVP-VAR

Received: 01.09.2023

Accepted: 21.09.2023

Suggested Citation:

Erben Yavuz, A. (2023). Analysis of the Relationships Among Clean Energy, Sustainability, and BIST Indices: TVP-VAR Approach, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 339-354.

1.GİRİŞ

Küresel iklim değişikliği tüm dünya için büyük bir tehlikedir (Stocker vd.,2013). Özellikle fosil yakıtların sebep olduğu karbondioksit emisyonlarının giderek artması, iklim değişikliğinin yoğunlaşmasına katkıda bulunmaktadır ve tüm dünyanın iklim değişikliğini hafifletmek için etkili ve acil önlemler almasını gerektirir. (Edenhofer, 2015). İklim değişikliğinin çözümüne yönelik atılan ilk adım 2015 yılında imzalanan Paris Anlaşması'dır. Anlaşma 2020 sonrası iklim değişikliğine küresel tepki verilmesine ilişkin alınan kararlardan oluşmaktadır. Finansal piyasalar açısından bakıldığında iklim değişikliği ek bir risk kaynağı olarak değerlendirilebilir (Venturini, 2022). Dünyada Pacific Gas and Electric şirketinin meşhur iklim değişikliği iflası gibi iklim değişikliğinin neden olduğu birçok ekonomik kriz bulunmaktadır (Macwilliams vd., 2019).

Sermaye piyasaları ve özel sektörün küresel ekonomiyi sosyal açıdan daha adil ve iklim dostu bir ekonomiye dönüştürmek için daha büyük bir rol oynamaya başlamasıyla Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG) finansmanı oluşturulmuştur. Yeşil finansmanın geliştirilmesi finans sektörünün iklim değişikliğine ilk tepkisidir (Jin vd., 2021; Wang vd., 2022). Yeşil finansal araçlar, yeşil tahviller, yeşil fonlar, karbon finansmanı ve yeşil krediler gibi iklim değişikliğini hafifletmek amaçlı birçok finansal ürün geliştirilmiştir. Bu finansal ürünler hızla büyümüş ve geleneksel sermaye piyasası ürünlerine göre daha hızlı piyasaya adapte olmuşlardır (Born vd., 2021).

Yaygın hale gelen ESG araçlarından biri Yeşil Sürdürülebilir ve Sosyal Tahvillerdir. Bunlar, sermaye piyasasında sermayeyi artırmak amacıyla ihraç edilen geleneksel tahviller gibi borçlanma araçlarıdır. Ancak toplanan sermaye, olumlu çevresel veya sosyal etkisi olan varlıkları ve projeleri finanse etmek için kullanılmaktadır. İlk Yeşil Tahvil, küresel yeşil hareketin yükselmeye başladığı 2008 yılında Dünya Bankası tarafından ihraç edilmiştir. O zamandan bu yana, daha güçlü çevre mevzuatının etkisiyle yeşil, sosyal ve sürdürülebilirlik bağları hızla genişlemiştir (Zanon, 2022). Yeşil tahviller bu finansal ürünler arasında en büyük piyasa değerine sahiptirler. Yüksek ihraç hacimleri pek çok yatırımcının ilgisini çekmektedir.

Temiz enerji sektörü temel olarak rüzgâr, hidroelektrik, güneş ve biyoyakıtlar gibi düşük karbonlu ve daha sürdürülebilir enerji sistemlerini içermektedir (Ghabri vd., 2021). Şirketlerin karbon emisyonlarını azaltmak için çevre açısından daha etkili yollar bulma arayışında olması nedeniyle sektörde büyüme fırsatları devam etmektedir (Raghutla vd., 2021). Uluslararası Enerji Ajansı 2023 yılı raporuna göre küresel temiz enerji yatırımı 2022 yılında, temiz enerjiyi yükseltmek ve endüstrileri karbondan arındırmak için 1,5 trilyon USD değerinde sürdürülebilir borç finansmanı sağlanmıştır. Temiz enerji sektörüyle ilgili şirket hisse senetlerinin, yatırımcılar için geleneksel hisse senetlerine göre muhtemelen daha yüksek getiri sağlayabilmesi ve bir dereceye kadar sürdürülebilirliğin sağlanmasına yardımcı olma potansiyeli taşıyan olumlu çevresel ve sosyo-ekonomik etkileri, temiz enerji sektörünün piyasa katılımcılarından büyük ilgi görmesini sağlamaktadır (Lu vd., 2023). Luo (2022)'ye göre ESG'ye önem veren firmaları elinde bulunduran yatırımcılar yüksek likiditeye sahip olacak ve bunun da piyasadaki gerileme dönemlerinde faydalı sonuçları olabilecektir. Bu nedenle sosyal sorumluluk sahibi hisse senetleri yatırımcılar arasında popülerdir.

İklim değişikliğinin küresel sürdürülebilir kalkınma açısından ciddi bir sorun teşkil ettiği iyi bilinmektedir. İklim değişikliğinin öneminin ekonominin her düzeyinde giderek daha fazla kabul görmesi, yeşil finansın hızlı gelişimini desteklemektedir (Berrou vd., 2019). Yeşil finans karbon emisyonunu azaltırken, ekonomik fayda sağlayan projelerin finansmanı olarak da hizmet edebilir (Ozili, 2021). Bu nedenle mali otoriteler ve akademisyenler son yıllarda iklim değişikliğinin ve düşük karbona geçişin etkilerini kapsamlı bir şekilde araştırmaya başlamışlardır.

Özellikle yeşil finans piyasaları arasındaki bağlantının analizi risk yayılımını anlamak için hayati öneme sahiptir. Yatırımcıların aynı anda birden fazla piyasayı etkileyebilecek potansiyel riskleri daha iyi değerlendirmesine ve yatırım portföylerini çeşitlendirmek ve riske maruz kalmayı azaltmak için sürdürülebilirlik hedefleriyle uyumlu potansiyel fırsatları belirlemesine yardımcı olacaktır. Böylelikle yatırımcıların yeşil finansmana eğilimi diğer geleneksel finansal piyasa yatırımcılarına da örnek olabilecek ve onları da çevre dostu yatırımlara yönelme eğilimine sokacaktır (Luo vd., 2022). Ayrıca yeşil finans piyasaları arasındaki bağlantının daha iyi anlaşılması politika yapımcıların söz konusu piyasaların büyümesini teşvik etmek ve sürdürülebilir finansmanı desteklemek için daha etkin politikalar geliştirmesine yardımcı olacaktır (Tiwari vd., 2022, Lorente vd., 2022).

Bu çalışmada Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik endeksi (XUSRD), S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (S&P GCEI), Dow Jones Sürdürülebilirlik Dünya Endeksi (DJSWI) arasında dinamik bağlantılılık ilişkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, Borsa İstanbul'da payları işlem gören kurumsal şirketlerin arasından sürdürülebilirlik performansı yüksek olanların sıralandığı bir endekstir. Bu sayede, sürdürülebilirlik alanında başarılı olan şirketlerin bir araya getirilmesi ve karşılaştırılması gerçekleştirilir. S&P Küresel Temiz Enerji Seçim Endeksi hem gelişmiş hem de gelişmekte olan pazarlardaki küresel temiz enerji üretimi, teknolojisi ve ekipmanı ile ilgili işlere sahip en büyük ve en likit 30 şirketin performansını ölçer. Dow Jones Sürdürülebilirlik Dünya Endeksi ise, uzun vadeli çevresel, sosyal ve yönetim kriterlerine göre S&P Küresel Geniş Piyasa Endeksi'ndeki en büyük 2.500 şirketin ilk %10'unu temsil eder. Endeks, halka açık piyasa kapitalizasyonu esasına göre ağırlıklandırılır. DJSI World'de listelenen şirketler her yıl yeniden değerlendirilmektedir. Tutarlı bir ilerleme gösteremeyen şirketler endeksten çıkarılmaktadır.

Çalışmada 05.11.2014-18.08.2023 dönemlerine ait günlük verilerden yararlanılarak TP-VAR yöntemiyle analiz yapılmıştır. Bu çalışma ile ilgili literatüre üç farklı açıdan katkı sağlanacağı düşünülmektedir. İlki XUSRD işlem hacmi ve likiditesi son yıllarda önemli ölçüde artmaktadır. Yatırımcıların ve paydaşlarının oynaklık ve risk durumlarının doğru bir şekilde değerlendirilmesi ve tahmin edilmesi açısından önemlidir. Bu anlamda çalışma bulguları yatırımcıların portföylerini iyi çeşitlendirerek, daha düşük riskle daha yüksek getiri elde etmelerine yardımcı olacaktır. İkincisi, yeşil finans piyasaları arasındaki getiri ve oynaklık bağlantılılık endeksleri farklı kalıplara sahiptir ve piyasa verimliliğini değerlendirmek için çok önemlidir; bu da yatırımcılara ve politika yapımcılara bol miktarda ve çok düzeyli ekonomik ve yönetsel çıkarımlar sağlayabileceklerini gösterir. Üçüncüsü ise analiz döneminin COVID-19

dönemini de kapsamından dolayı endekslerin olağanüstü piyasa şartlarında verdiği tepkiyi göstermesi anlamında önem arz etmektedir.

2. LİTERATÜR

Küresel iklim değişikliğinin yakın gelecekte taşıdığı riskleri bertaraf edebilmek için tüm Dünya’da her bir bireye görev düşmektedir. Bu anlamda akademisyenler de son yıllarda iklim değişikliğinin ve düşük karbona geçişin etkilerini kapsamlı bir şekilde araştırarak konuya dikkat çekmektedirler. Böylelikle hem hissedarlara hem de politika yapıcılara önemli çıkarımlar sunmaktadırlar.

Ekonominin her düzeyinde iklim değişikliğinin öneminin giderek daha fazla kabul görmesi, yeşil finansın hızlı gelişimini desteklemektedir (Berrou vd, 2019). Literatür araştırmasında yeşil finans piyasaları arasındaki bağlantıyı analiz eden birtakım çalışmalara rastlanmıştır (Tiwari, 2022; Chatziantonionu vd., 2022; Pang vd). Çalışmaların ortak bulguları, yeşil finans piyasaları arasında bağlantının doğrusal olmadığı, aşırı olaylara karşı daha duyarlı olduğu ve riskten koruyabilme faydalarının olduğudur. Örneğin Tiwari vd. (2022) yatırımcıların özellikle COVID-19 salgını sırasında yeşil tahvilleri ve temiz enerji varlıklarını bir portföyde tutmaktan potansiyel riskten korunma faydaları elde edebileceklerini kanıtlamıştır. Ayrıca yazarlara göre temiz enerji ile ilgili işletmeler, yeşil tahvil ihraç ederek daha kolay fon bulabilmekte ve temiz enerji ile ilgili büyük ölçekli projeler geliştirebilmektedirler. Dolayısıyla yeşil tahviller, temiz enerji projelerinin geliştirilmesi lehine temiz enerji piyasası üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir Chatziantoniou vd. (2022) yeşil tahviller, yeşil hisse senetleri ve temiz enerji piyasaları arasındaki toplam bağlantılılık endekslerinin zaman içinde heterojen olduğuna ve kantil vektör otoregresif modelinin sonuçlarına göre ekstrem olaylara bağlı olduğunu tespit etmiştir. Pang vd. (2022) ise yeşil tahviller ile temiz enerji piyasaları arasındaki doğrusal olmayan bağlantıyı ortaya koymaktadır. Hammoudeh vd. (2020) yaptığı çalışmada yeşil tahviller ile temiz enerji hisse senetleri arasındaki ilişkiyi Granger nedensellik testini uygulayarak analiz etmiştir. Bulguları temiz enerjiden yeşil hisselerle doğru oldukça sınırlı tek yönlü nedensellik olduğunu ortaya koymaktadır. Benzer şekilde Ferrer vd. (2021) bu bağlantının çok düşük olduğunu söylemektedir. Farklı bir bulgu olarak Nguyen vd. (2021)’e göre ise aralarındaki korelasyon oldukça yüksektir.

Literatürde aynı zamanda bu bağlantıyı farklı frekans ve nicelikleri dikkate alarak inceleyen çalışmalar da bulunmaktadır. Pham (2021), normal piyasa koşullarındaki bağımlılıkların aşırı piyasa koşullarındaki bağımlılıktan nispeten daha küçük olduğunu göstermiştir. Chatziantoniou vd. (2022) ise bağlantılılığın artmasının ana nedeninin COVID-19 salgını olduğunu söylemiştir.

Sürdürülebilir borsalara ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır ve her geçen gün bu çalışmaların sayısı artmaktadır (Jednak ve Jednak, 2019; 2019; Umar vd., 2021). Örneğin, Jednak ve Jednak (2019) sorumlu yatırımcıların şirketleri çevre konularını dikkate alma konusunda etkileyebileceği ve ardından düşük karbonlu bir ekonomiyi kolaylaştırabileceği sonucuna varılmıştır. Bu tür yatırımcılar yüksek ESG düzeylerine sahip sektör lideri şirketleri seçmeye daha yatkındırlar (Gao vd., 2022). Umar vd. (2021) ise çalışmasında ESG hisse senedi piyasaları arasındaki statik ve

dinamik bağlantıyı araştırarak, gelişmiş ESG hisse senedi piyasalarının, gelişmekte olan ESG hisse senedi piyasalarına şok vericiler olduğunu öne sürmüştür.

Ancak sosyal sürdürülebilir borsalar ile yeşil tahvil/temiz enerji piyasaları arasındaki ilişkiye odaklanan çalışmalar oldukça sınırlıdır. He vd., (2021), ESG hisseleri ile yenilenebilir enerji hisseleri arasındaki kuyruk bağımlılığının çoğu dönemde istikrarsız olduğunu bulmuşlardır. Zhang vd. (2021b) göre ise ESG ile yeşil tahviller arasındaki koşullu korelasyon bulunmaktadır. Aynı zamanda bu korelasyonun COVID-19 sırasında önemli ölçüde dalgalıdır. Doğan vd. (2023) ise S&P GCEI, EUA (Karbon Emisyon Ödeneği) ve BIST endeksleri arasındaki dinamik bağlantılılığı incelenmişlerdir. Çalışmanın bulgularına göre EUA'dan S&P GCEI, BIST 100 ve BIST sürdürülebilirlik endekslerine volatiliye yayılımı olmakla beraber COVID-19 sırasında bu yayılım önemli derecede azalmakta. Ayrıca S&P GCEI'den BIST sürdürülebilirlik ve BIST 100 endekslerine doğru zayıf bir volatilitite yayılımı bulunmaktadır.

Fosil yakıt bağımlılığını ortadan kaldırabilmek için daha yeşil bir enerji sistemine geçiş, etkili bir yolu olarak algılanmaktadır. Bundan dolayı temiz enerji araştırmaları son yıllarda büyük ilgi görmektedir. Bu amaçla son yıllarda literatürde temiz enerji endeksleri ile enerji ürünleri ve çeşitli endeksler arasındaki ilişki sıklıkla araştırılmaktadır (Naeem vd.,2020; Asl vd.,2021; Tan vd.,2021; Fahmy, vd.,2022; Hau vd., 2022; Chang, vd.,2022). Ancak literatürde sürdürülebilir endeksler arasındaki bağlantı ilişkisi hala karmaşık ve araştırmaya açık bir konudur. Bu amaçla çalışmamız BIST Sürdürülebilirlik Endeksi ile S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (S&P GCEI), Dow Jones Sürdürülebilirlik Dünya Endeksi (DJSWI) arasındaki dinamik bağlantılılık ilişkisini araştırmaktadır. Çalışmanın hipotezleri şu şekilde oluşturulmuştur:

H1= S&P küresel temiz enerji endeksi ile BIST sürdürülebilirlik endeksi arasında volatilitite yayılımı vardır.

H2= Dow Jones sürdürülebilirlik Endeksi ile BIST sürdürülebilirlik endeksi arasında volatilitite yayılımı vardır.

3. METODOLOJİ

3.1. Veri Seti

Bu çalışmada S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (GCE), Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (DJSWI) ve BIST Sürdürülebilirlik endeksi (BIST) arasındaki dinamik bağlantılılık ilişkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi, 100'lük hedef bileşen sayısı ile hem gelişmiş hem de gelişmekte olan pazarlardaki küresel temiz enerjiyle ilgili işlerdeki şirketlerin performansını ölçmek için tasarlanmıştır. DJSWI ise S&P Global tarafından Kurumsal Sürdürülebilirlik Değerlendirmesi aracılığıyla belirlenen küresel sürdürülebilirlik liderlerinden oluşmaktadır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, payları BIST'te işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları yüksek düzeyde olan şirketlerin yer aldığı bir endekstir. Çalışmada kullanılan "GCE" ve "DJSWI" değişkenleri www.spglobal.com, BIST değişkeni ise www.investing.com internet adreslerinden elde edilmiştir. Günlük frekanstaki kapanış veri setleri, tüm değişkenler için 05.11.2014-18.08.2023 dönemlerini kapsamaktadır. Değişkenlere ait veri setleri $\ln(P_t/P_{t-1}) \cdot 100$ formülü ile getiri serilerine dönüştürülmüş, sonrasında ise getiri serilerinin kareleri alınarak volatilitite serileri elde edilmiştir.

3.2.Yöntem

Bu çalışmada kullanılan 3 endeks arasındaki dinamik ilişkiler zamanla değişen parametre vektör otoregresif (time-varying parameter vector autoregressive - TVP-VAR) model ile incelenmiştir. Antonakakis ve Gabauer (2017), orjinal olarak Diebold ve Yılmaz (2009, 2012, 2014) tarafından ortaya konan sabit parametrelili kayan pencere VAR yaklaşımına dayanan bağlantılılık ölçümlerini geliştirerek, zamanla değişen kovaryans yapısına sahip TVP-VAR yaklaşımına dayalı dinamik bağlantılılık ölçümleri önermektedirler. TVP-VAR modeli şöyledir (Antonakakis ve Gabauer, 2017):

$$Y_t = \beta_t Y_{t-1} + \epsilon_t \quad \epsilon_t | F_{t-1} \sim N(0, S_t) \quad (1)$$

$$\beta_t = \beta_{t-1} + v_t \quad v_t | F_{t-1} \sim N(0, R_t) \quad (2)$$

Zamana göre değişen katsayılar ve hata kovaryansları, Diebold ve Yılmaz'ın (2014) genelleştirilmiş etki-tepki fonksiyonlarına ve Koop, Pesaran ve Potter (1996) ve Pesaran ve Shin (1998) tarafından geliştirilen genelleştirilmiş tahmin hata varyans ayrıştırılmalarına dayanan genelleştirilmiş bağlantılılık prosedürünü tahmin etmek için kullanılmaktadır. Toplam bağlantılılık endeksi aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır (Antonakakis ve Gabauer, 2017):

$$C_t^g(J) = \frac{\sum_{i,j=1, i \neq j}^N \tilde{\phi}_{ij,t}^g(J)}{\sum_{i,j=1}^N \tilde{\phi}_{ij,t}^g(J)} * 100 \quad (3)$$

$$= \frac{\sum_{i,j=1, i \neq j}^N \tilde{\phi}_{ij,t}^g(J)}{N} * 100 \quad (4)$$

i değişkeninin şokunu diğer tüm j değişkenlerine ilettiği, “diğerlerine toplam yönlü bağlantılılık” adı verilen durum şöyledir;

$$C_{i \rightarrow j,t}^g(J) = \frac{\sum_{j=1, i \neq j}^N \tilde{\phi}_{ji,t}^g(J)}{\sum_{j=1}^N \tilde{\phi}_{ji,t}^g(J)} * 100 \quad (5)$$

i değişkeninin diğer j değişkenlerinden aldığı, “diğerlerinden toplam yönlü bağlantılılık” adı verilen durum şöyledir;

$$C_{i \leftarrow j,t}^g(J) = \frac{\sum_{j=1, i \neq j}^N \tilde{\phi}_{ij,t}^g(J)}{\sum_{i=1}^N \tilde{\phi}_{ij,t}^g(J)} * 100 \quad (6)$$

i değişkeninin “gücü” veya tüm değişkenler ağı üzerindeki etkisi olarak yorumlanabilen “net toplam yönlü bağlılık”, diğerlerinden toplam yönlü bağlantılılıktan diğerlerine toplam yönlü bağlılık çıkarılarak aşağıdaki gibi elde edilmektedir:

$$C_{i,t}^g = C_{i \rightarrow j,t}^g(J) - C_{i \leftarrow j,t}^g(J) \quad (7)$$

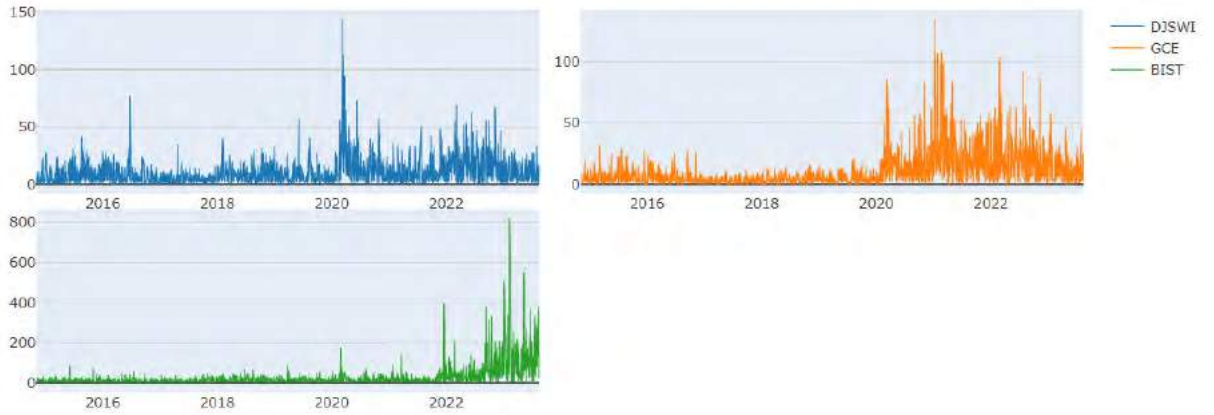
4. BULGULAR

Araştırmada bu bölümünde kullanılan değişkenler arasındaki bağlantılılık ilişkileri TVP-VAR modeli ile incelenmiştir. Grafik 1’de değişkenlere ait fiyat serilerinin zaman yolu grafikler gösterilmiştir.



Grafik 1. Çalışmada Kullanılan Değişkenlere Ait Fiyat Serisi Grafikleri

Değişkenlere ait fiyat serisi grafiklerine göre COVID 19 pandemisinin etkisiyle 2020 yılından itibaren çok fazla fiyat değişkenlikleri vardır ve bu dönemde fiyatlarda artışlar mevcuttur. COVID 19 pandemisinden etkilerinin azalması ile birlikte temiz enerji endeks fiyatlarında düşüşler gözlenmektedir. BIST sürdürülebilirlik endeksinde ise 2022 yılına kadar fiyatlar durağan ve bu dönemden sonra hızlı bir şekilde yükselmiştir.



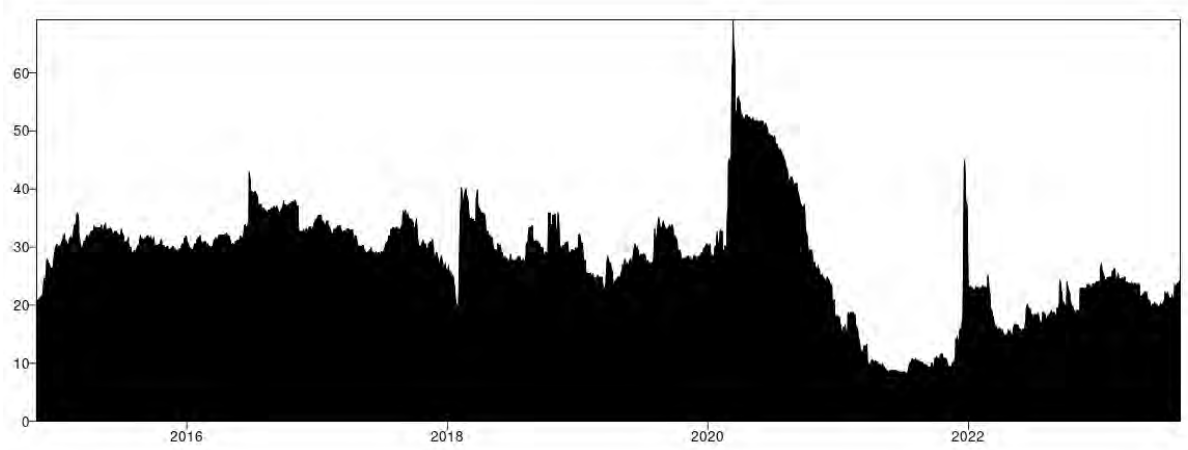
Grafik 2. Değişkenlere Ait Volatilite Serisi Grafikleri

Grafik 2’de değişkenlere ait volatilite serisi yer almaktadır. Değişkenler arasında “GCE” değişkeni en yüksek volatiliteye sahiptir. Özellikle 2020-2023 döneminde GCE ve DJSWI değişkenlerinde yüksek volatilite vardır. BIST değişkeninde ise COVID 19 pandemi başlangıcında ve 2022 döneminden sonra yüksek volatilite bulunmaktadır.

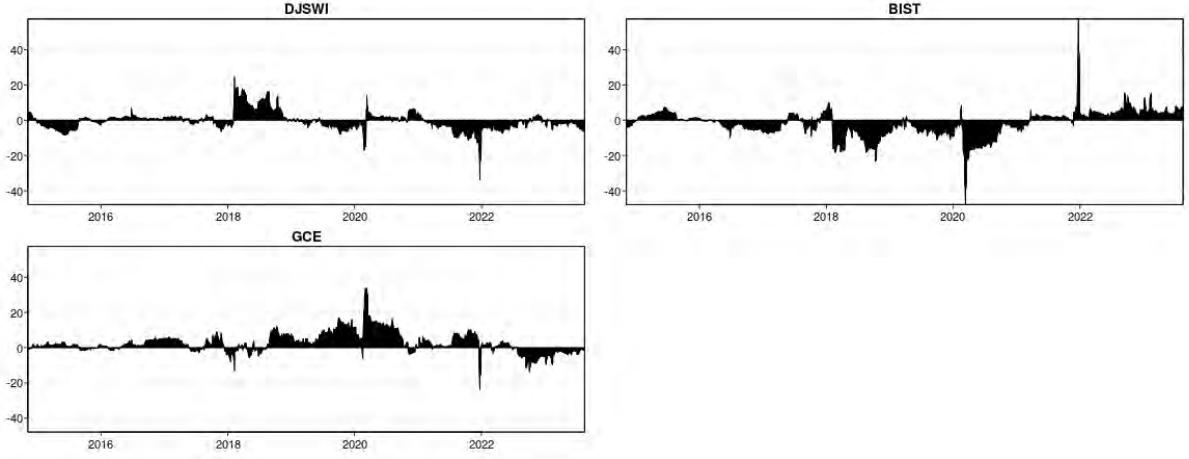
Tablo 1. Değişkenlerin Volatilite Serilerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

	DJSWI	GCE	BIST
Ortalama	9.975	10.496	27.08
Varyans	118.173	196.754	2921.02
Çarpıklık	3.336***	3.103***	6.304***
Basıklık	21.740***	13.498***	57.438***
Jarque-Bera	47449.266***	20248.937***	317278.522***
Gözlem	2203	2203	2203
ADF	-21.5213 (0.000)	-35.4255 (0.000)	-22.8421 (0.000)

Tablo 1’de volatilite serilerine ait tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Ayrıca Jarque-Bera testi sonucunda değişkenlerin normal dağılmadığı anlaşılmaktadır. ADF birim kök test sonuçlarında tüm değişkenler birinci seviyede durağan oldukları tespit edilmiştir.

**Grafik 3.** Değişkenlere Ait Dinamik Toplam Bağlantılılık İlişkisi

Grafik 3’te değişkenler arasındaki dinamik bağlantılılık ilişkileri TVP-VAR modeli ile incelenmiştir. Sonuçlara göre COVID 19 pandemi başlangıcına kadar değişkenler arasındaki volatilite yayılımı yüksektir. Ancak COVID 19 pandemi başlaması ile birlikte değişkenler arasında dinamik bağlantılılık ilişkileri zirve yapmış ve volatilite yayılımı artmıştır. COVID 19 pandeminin etkisinin azalması ile birlikte değişkenler arasında dinamik bağlantılılık ilişkileri zayıflayarak minimum seviyeye gerilemiştir.



Grafik 4. Değişkenlere Ait Net Toplam Yönel Bağlantılılık İlişkisi

Grafik 4'te net toplam yönel bağlantılılık sonuçları gösterilmiştir. Sıfır değerinin altındaki boyalı alanlar, karşılık gelen tarih ya da dönemde volatilitenin alınıp, sıfır noktasının üzerindeki boyalı alanlar ise karşılık gelen tarih ya da dönemde volatilitenin yayılımını göstermektedir. Sonuçlara göre "BIST" değişkeni genel olarak volatilitenin alan değişkendir. Özellikle COVID 19 pandemisi başlangıcında yüksek volatilitenin almıştır. Buna karşın Rusya-Ukrayna çatışmasının başladığı tarihlere yüksek volatilitenin yaymıştır. GCE değişkeni 2023 yılı haricinde genellikle volatilitenin yaymaktadır. DJSWI değişkeni ise genellikle COVID 19 pandemisinden sonra volatilitenin almaya başlamıştır.

Tablo 2. Değişkenlere Ait Ortalama Dinamik Bağlantılılık İlişkisi

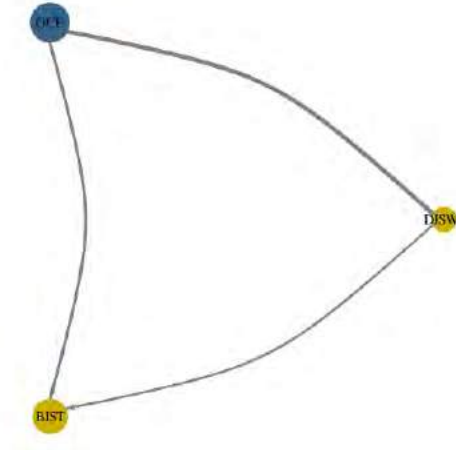
	DJSWI	GCE	BIST	Alınan Volatilitenin
DJSWI	78.08	18.92	3.00	21.92
GCE	17.40	76.81	5.80	23.19
BIST	3.88	6.87	89.25	10.75
Yayılan Volatilitenin	21.28	25.78	8.80	55.86
NET	-0.64	2.59	-1.95	27.93/18.62

Tablo 2'de analiz döneminde değişkenlere ait ortalama dinamik bağlantılılık sonuçları gösterilmektedir. "DJSWI" değişkenindeki volatilitenin değişiminin %78.08'lik kısmı kendinden

kaynaklanmakta iken toplam %21,92'lik kısmı diğer değişkenlerden kaynaklanmaktadır. "GCE" a %18.92 ve "BIST" %3 değişkenleri volatilitte yayılımı gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan "DJSWI" diğer değişkenlere %21.28 volatilitte yayılımı gerçekleştirmektedir. Buna göre "DJSWI" net olarak çok düşük olarak %0.64 volatilitte alan değişken durumundadır.

"GCE"deki volatilitte değişiminin %76.81'lik kısmı kendinden kaynaklanmakta iken toplam %23.19'luk kısmı diğer değişkenlerden kaynaklanmaktadır. "DJSWI" %17.40 ve "BIST" %5.80 değişkenleri volatilitte yayılımı gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan "GCE"de diğer değişkenlere %26.78 volatilitte yayılımı gerçekleştirmektedir. Buna göre "GCE" net olarak %2.59 volatilitte yayan değişken durumundadır.

"BIST"deki volatilitte değişiminin %89.25'lik kısmı kendinden kaynaklanmakta iken toplam %10.75'lik kısmı diğer değişkenlerden kaynaklanmaktadır. "BIST"e %6.87 ile en çok volatilitte yayılımı "GCE" değişkeninden gerçekleştirmektedir. Bunun yanı sıra "BIST" diğer değişkenlere %8.80 volatilitte yayılımı gerçekleştirmektedir. Buna göre "BIST" net olarak %1.95 volatilitte alan değişken durumundadır.



Grafik 5. Değişkenlere Ait Volatilitte Yayılımının Ağ Grafiği Şeklinde Gösterimi

Grafik 5'de çalışmada kullanılan değişkenlerin volatilitte serileri arasındaki volatilitte yayılımları ağ grafiği şeklinde gösterilmektedir. Grafikteki mavi renkli daireler volatilitte yayıcı değişkenleri gösterirken, sarı renkli daireler volatilitte yayılımı olan değişkenleri göstermektedir. Ayrıca dairelerin büyüklüğü yayılım etkisinin de büyüklüğünü göstermektedir. Buna göre "GCE" volatilitte yayan değişken iken "DJSWI" ve "BIST" kendisine volatilitte yayılan değişkenlerdir. Başka bir ifade ile "GCE" değişkeni "DJSWI" ve "BIST" değişkenlerine volatilitte yaymaktadır. Grafikte yer alan oklar volatilitte yayılımının yönünü ve okların yer aldığı çizgilerin kalınlığı da volatilitte yayılımının gücünü göstermektedir. Buna göre "GCE" değişkeni en çok "DJSWI" değişkenine volatilitte yaymaktadır. "GCE" ve "DJSWI" değişkenleri ise "BIST" değişkenine

volatilite yaymakta başka bir ifade ile BİST Sürdürülebilirlik endeksi bu değişkenlerden volatilite almaktadır.

5. SONUÇ

Çalışmada Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik endeksi (XUSRD), S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi (S&P GCEI), Dow Jones Sürdürülebilirlik Dünya Endeksi (DJSWI) arasında dinamik bağlantılılık ilişkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır ve seçilen üç farklı Temiz Enerji Endeksi arasındaki volatilite yayımları incelenmiştir. Bu bağlamda, TP-VAR ekonometrik yöntemi ile yapılan analizler sonucu elde edilen bulgular, endeksler arasında belirgin bir dinamik etkileşimin varlığına işaret etmektedir. Literatürde yeşil finans piyasaları arasındaki bağlantının doğrusal olmadığı ve riskten korunma faydalarının olduğu belirtilmektedir. Yeşil tahviller, temiz enerji projelerinin geliştirilmesi için önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, Chatziantoniou vd. (2022) ve Pang vd. (2022) çalışmaları da bu bağlantının doğrusal olmadığını ve ekstrem olaylara bağlı olduğunu doğrulamaktadır.

DJSWI (Dow Jones Sürdürülebilirlik Dünya Endeksi) incelendiğinde, volatilitenin büyük bir kısmının (%78.08) kendi iç dinamiklerinden kaynaklandığı görülmektedir. Ancak, DJSWI'nin volatilitesinin %21.92'lik kısmının diğer endekslerden kaynaklandığı da dikkat çekmektedir. Bu sonuç Bekaert ve Harvey, (1997) çalışmasıyla örtüşmekte olup küresel bir endeks olan DJSWI'nin diğer temiz enerji endekslerinden de etkilendiğini, ancak ana etkileyicisinin kendi içinde olduğunu göstermektedir.

GCE (S&P Küresel Temiz Enerji Endeksi) bakış açısından incelendiğinde, bu endeksin volatilite yayıcı bir özellik taşıdığı gözlemlenmektedir. Volatilitesinin %76.81'lik kısmı kendi dinamiklerinden gelirken, %23.19'lük bir kısmı diğer endekslerden kaynaklanmaktadır. GCE'nin, DJSWI'ye volatilite yayma oranı dikkat çekicidir ve bu, GCE'nin DJSWI üzerinde önemli bir etkisi olduğunu göstermektedir. Bu, küresel enerji piyasalarında, belirli enerji türlerinin ve teknolojilerinin (örn. rüzgâr, güneş) belirleyici bir etkisi olabileceğini düşündürülebilir (Engle ve Kroner, 1995).

BIST Sürdürülebilirlik Endeksi (BIST) için ise, volatilitenin büyük bir kısmının (%89.25) kendi iç dinamiklerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu sonuç Bollerslev, (1990) çalışmasıyla örtüşmektedir. Buna karşın, BIST'nin GCE ve DJSWI'dan volatilite aldığı, yani bu endekslerin BIST üzerinde bir etkisi olduğu da belirgin bir şekilde görülmektedir. Buna bağlı olarak, Türkiye'nin sürdürülebilir enerji piyasasının, global enerji endekslerinin hareketlerinden etkilendiği söylenebilir.

Değişkenlerden "GCE" değişkeni en yüksek volatiliteye sahiptir. Özellikle 2020-2023 döneminde GCE ve DJSWI değişkenlerinde yüksek volatilite vardır. Literatürde de COVID-19 salgınının yeşil finans ve temiz enerji piyasalarında etkili olduğu belirtilmektedir. Özellikle, Chatziantoniou vd. (2022) çalışması bu etkiyi belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır. BIST endeksinde ise COVID 19 pandemi başlangıcında ve 2022 döneminden sonra yüksek volatilite bulunmaktadır.

Sonuç olarak, bu analiz, enerji endekslerinin kendi iç dinamikleri yanında, diğer endekslerin hareketlerinden de etkilendiklerini göstermektedir. Bu anlamda çalışmanın politika yapıcılar ve yatırımcılar için birtakım çıkarımları bulunmaktadır. Küresel enerji piyasasında, belirli endekslerin diğerlerine göre daha baskın bir etkisi olabilir, bu da enerji politikalarının ve yatırım kararlarının şekillenmesinde dikkate alınmalıdır. Bu tespitler, enerji piyasalarında karşılıklı bağlantılılığın ve etkileşimin varlığını teyit etmektedir. Endeksler arasındaki belirgin etkileşim, enerji piyasalarında küresel işbirliğinin artırılmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ülkeler arası işbirliği, enerji endekslerinin daha stabil ve tahmin edilebilir olmasına katkı sağlayabilir. Yeşil tahvillerin ve diğer yeşil finans araçlarının temiz enerji projelerinin geliştirilmesinde önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Bu nedenle, bu araçlara yapılan yatırımların teşvik edilmesi, sürdürülebilir enerji projelerinin finansmanında büyük bir rol oynayabilir. Yatırımcılar açısından bakıldığında ise, enerji endekslerinin birbirleri üzerindeki etkisinin farkında olarak, daha etkili risk yönetimi stratejileri geliştirmeleri önerilebilir. Bu, yatırımcılara ve politika yapıcılara yönelik eğitim programlarıyla sağlanabilir. Ayrıca COVID-19 salgını gibi küresel olayların yeşil finans ve temiz enerji piyasaları üzerindeki etkileri dikkate alındığında, bu tür olaylara karşı hazırlıklı olma ve kriz yönetimi stratejileri geliştirme gereksinimi ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma, enerji endekslerinin dinamik bağlantılarına yönelik bir anlayış sağlamak amacıyla yapılmıştır, ancak bazı kısıtlamaları içermektedir. Bu kısıtlamalar göz önünde bulundurulmalıdır. Çalışmada kullanılan veri setleri belirli bir dönemi kapsamaktadır. Gelecekteki çalışmalar, daha uzun dönem verileri kullanarak sonuçların güvenilirliğini artırabilir. Ayrıca çalışmada COVID-19 salgını gibi önemli dışsal faktörlerin enerji endekslerine etkileri sınırlı bir şekilde ele alınmıştır. Gelecekteki çalışmalar, diğer önemli dışsal faktörlerin (örneğin, doğal afetler, siyasi olaylar) analize dahil edilmesini inceleyebilir.

Literatür, yeşil finans ve temiz enerjinin önemini giderek daha fazla kabul etmektedir. Ancak bu alandaki çalışmalar, özellikle yeşil tahviller, temiz enerji ve sürdürülebilir borsalar arasındaki ilişkiler konusunda bazen çelişkili bulgular sunmaktadır. Bu da bu alandaki araştırmaların henüz tam olarak olgunlaşmadığını ve daha kapsamlı çalışmalara ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir.

KAYNAKÇA

- Antonakakis, N., & Gabauer, D. (2017). Refined Measures of Dynamic Connectedness Based on TVP-VAR. MPRA Paper No. 78282.
- Asl, M.G., Adekoya, O.B., Oliyide, J.A. (2022). Carbon Market and the Conventional and Islamic Equity Markets: Here Lays the Environmental Cleanliness of their Utilities, Energy, and ESG Sectoral Stocks?, *J. Clean. Prod.*, 351, 131523.
- Asl, M.G.; Canarella, G.; Miller, S.M. (2021). Dynamic Asymmetric Optimal Portfolio Allocation Between Energy Stocks and Energy Commodities: Evidence From Clean Energy and Oil and Gas Companies. *Resour. Policy*, 71, 101982.

- Bekaert, G., & Harvey, C. R. (1997). Emerging Equity Market Volatility. *Journal of Financial Economics*, 43(1), 29-77.
- Berrou, R., Dessertine, P., Migliorelli, M. (2019). An Overview of Green Finance, M. Migliorelli, P. Dessertine (Eds.), *the Rise of Green Finance in Europe, Palgrave Macmillan*, 3-29.
- Bollerslev, T. (1990). Modelling the Coherence in Short-run Nominal Exchange Rates: A Multivariate Generalized ARCH Model. *International Review of Economics and Statistics*, 498-505.
- Born, A., Giuzio, M., Lambert, C., Salakhova, D., Schölermann, H., Tamburrini, F. Towards a Green Capital Markets Union: Developing Sustainable, Integrated and Resilient European Capital Markets.
- Chang, K.L.; Lee, C.; He, C.W. Four Types of Tail Dependence Structures Between US Dollar Index and S&P 500 Stock Returns: 1990–2019. *Appl. Econ. Lett.* 2022, 1–6.
- Chatziantoniou, I, Abakah, E.J.A., Gabauer, D., Tiwari, A.K. (2022). Quantile Time-Frequency Price Connectedness Between Green Bond, Green Equity, Sustainable Investments and Clean Energy Markets, *J. Clean. Prod.*, 361, 132088.
- Diebold, F. X., & Yilmaz, K. (2009). Measuring Financial Asset Return and Volatility Spillovers, With Application to Global Equity Markets. *The Economic Journal*, 119 (534), 158–171.
- Diebold, F. X., & Yilmaz, K. (2012). Better to Give Than to Receive: Predictive Directional Measurement of Volatility Spillovers. *International Journal of Forecasting*, 28 (1), 57–66.
- Diebold, F. X., & Yilmaz, K. (2014). On the Network Topology of Variance Decompositions: Measuring the Connectedness of Financial Firms. *Journal of Econometrics*, 182 (1), 119-134.
- Doğan, M., Raikan, S., Nurbossynova, Z., Gulbagda, B. (2023). Analysis of Dynamic Connectedness Relationships Among Clean Energy, Carbon Emission Allowance, and BIST Indexes. *Sustainability*, 15 (7), 6025.
- Edenhofer, O., *Climate Change 2014: Mitigation of Climate Change*, Cambridge University Press (2015).
- Engle, R. F., & Kroner, K. F. (1995). Multivariate Simultaneous Generalized ARCH. *Econometric Theory*, 11 (1), 122-150.
- Fahmy, H. (2022). The Rise in Investors' Awareness of Climate Risks After the Paris Agreement and The Clean Energy-Oil-Technology Prices Nexus. *Energy Econ.* 106, 105738.
- Ferrer, R., Shahzad, S.J.H., Soriano, P. (2021). Are Green Bonds a Different Asset Class? Evidence From Time-Frequency Connectedness Analysis, *J. Clean. Prod.*, 292, 125988.
- Gao, Y., Li Y., Zhao, C., Wang, Y. (2022). Risk Spillover Analysis Across Worldwide ESG Stock Markets: New Evidence from the Frequency-Domain, *N. Amer. J. Econ. Finance*, 59.
- Ghabri, Y., Ayadi, A., Guesmi, K. (2021). Fossil Energy and Clean Energy Stock Markets Under COVID-19 Pandemic, *Appl. Econ.*, 53, 4962-4974.
- Hammoudeh, S., Ajmi, A.N, Mokni, K. (2020). Relationship Between Green Bonds and Financial and Environmental Variables: A Novel Time-Varying Causality, *Energy Econ.*, 92, 104941.
- Hau, L.; Zhu, H.; Sun, W.; Yu, K. Flight-to-Quality or Not? Evidence From China's Green Bond and Green Equity Markets During COVID-19 Crisis. *Appl. Econ. Lett.* 2022, 1–7.
- He, X., Liu, G., Hamori, S. (2021). Measuring Tail Dependencies Between ESG and Renewable Energy Stocks: A Copula Approach, *ESG Investment in the Global Economy*, 37-52.

<https://ieefa.org/resources/investment-clean-energy-transition-our-planets-future>

<https://www.ecb.europa.eu/pub/financial-stability/macprudential>

- Jednak, D. Jednak, S. (2019). Socially Responsible Financial Markets, M. Ziolo, B.S. Sergi (Eds.), Financing Sustainable Development, *Palgrave Macmillan*, 103-125.
- Jin, Y. Gao, X., Wang, M. (2021), The Financing Efficiency of Listed Energy Conservation and Environmental Protection Firms: Evidence and Implications for Green Finance in China. *Energy Policy*, 153, 112254.
- Koop, G., Pesaran, M. H. & Potter, S. M. (1996). Impulse Response Analysis in Nonlinear Multivariate Models. *Journal of Econometrics*, 74 (1), 119-147.
- Liu, R., He, L. Xia, Y., Fu, Y. Chen, L. (2023). Research on the Time-Varying Effects Among Green Finance Markets in China: A Fresh Evidence from Multi-Frequency Scale Perspective, *N. Amer. J. Econ. Finance*, 66, 101914.
- Lorente, D.B., Mohammed, K.S., Cifuentes-Faura, J., Shahzad, U. (2023). Dynamic Connectedness Among Climate Change Index, Green Financial Assets and Renewable Energy Markets: Novel Evidence from Sustainable Development Perspective, *Renew. Energy*, 204, 94-105.
- Lu, X., Huang, N., Mo, J., Ye, Z. (2023). Dynamics of the Return and Volatility Connectedness among Green Finance Markets During the COVID-19 Pandemic. *Energy Economics*, 125, 106860.
- Luo, D. (2022). ESG, Liquidity, and Stock Returns, *J. Int. Finan. Markets, Inst Money*, 78, 101526.
- Macwilliams, J.J., La Monaca, S., Kobus, J., PG&E: Market and Policy Perspectives on the First Climate Change Bankruptcy, Columbia University Center on Global Energy Policy (2019).
- Naeem, M.A., Peng, Z., Suleman, M.T., Nepal, R., Shahzad, S.J.H. (2020). Time and Frequency Connectedness Among Oil Shocks, Electricity and Clean Energy Markets. *Energy Econ.* 91, 104914.
- Nakajima, T., Hamori, S., He, X., Liu, G., Zhang, W., Zhang, Y., Liu T. (2021). *ESG Investment in the Global Economy*, 21-35,
- Nguyen, T.T.H., Naeem, M.A., Balli, F., Balli, H.O., Vo, X.V. (2021), Time-Frequency Comovement Among Green Bonds, Stocks, Commodities, Clean Energy, and Conventional Bonds, *Financ. Res. Lett.*, 40, 101739.
- Ozili, P.K. (2022) Green Finance Research Around the World: A Review of Literature, *Int. J. Green Econ.*, 16, 56-75.
- Pang, L., Zhu, M.N., Yu, H. (2022). Is Green Finance Really a Blessing for Green Technology and Carbon Efficiency? *Energy Econ.*, 114, 106272.
- Pesaran, H. H., & Shin, Y. (1998). Generalized Impulse Response Analysis in Linear Multivariate Models. *Economics Letters*, 58 (1), 17–29.
- Pham, L. (2021), Frequency Connectedness and Cross-Quantile Dependence Between Green Bond and Green Equity, *Energy Econ.*, 98, 105257.
- Raghutla, C., Shahbaz, M., Chittedi, K.R., Jiao, Z. (2021). Financing Clean Energy Projects: New Empirical Evidence from Major Investment Countries, *Renew. Energy*, 169, 231-241,
- Stocker, T.F., Qin, D., Plattner G.-K., Tignor, M.M., Allen, S.K. Boschung, J. Nauels, A., Xia, Y., Bex, V. Midgley, P.M. Climate change 2013: The Physical Science Basis Contribution of

Working Group I to the Fifth Assessment Report of IPCC the Intergovernmental Panel on Climate Change, Cambridge University Press, Cambridge (2013).

- Tan, X.; Geng, Y.; Vivian, A.; Wang, X. (2021). Measuring Risk Spillovers Between Oil and Clean Energy Stocks: Evidence from a Systematic Framework. *Resour. Policy*, 74, 102406.
- Tan, X.; Geng, Y.; Vivian, A.; Wang, X. Measuring Risk Spillovers Between Oil and Clean Energy Stocks: Evidence from a Systematic Framework. *Resour. Policy* 2021, 74, 102406.
- Tiwari, A.K.; Abakah, E.J.A.; Gabauer, D.; Dwumfour, R.A. Dynamic Spillover Effects Among Green Bond, Renewable Energy Stocks and Carbon Markets During COVID-19 Pandemic: Implications for Hedging and Investments Strategies. *Glob. Financ. J.* 2022, 51, 100692.
- Umar Z., Jareño, F., Escribano, A. (2021). Agricultural Commodity Markets and Oil Prices: an Analysis of the Dynamic Return and Volatility Connectedness, *Res. Policy*, 73, 102147.
- Venturini, A. (2022). Climate CChange, Risk Factors and Stock Returns: a Review of the Literature, *Int. Rev. Financ. Anal.*, 79, 101934.
- Wang, K.-H., Zhao, Y.-X., Jiang, C.-F., Li, Z.-Z. (2022). Does Green Finance Inspire Sustainable Development? Evidence from a Global Perspective, *Econ. Anal. Pol.*, 75, 412-426.
- Zanon, A. (2022). Green and Sustainable Bonds Could Reach 2 Trillion Dollars in 2022, *Benzinga* (2022).
- Zhang, W., Nakajima, T., Hamori S. Does ESG Index Have Strong Conditional Correlations with Sustainability Related Stock Indices? *ESG Investment in the Global Economy*. 21-35.



Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ile Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Dr. Öğr. Üyesi Dilek USLU

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara/Türkiye,
dilek.uslu@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9430-2453>

Özet

Sağlık hizmetine karşı şüphe duyma, verilen tedaviyi reddetme ve sonuç olarak sağlık halinin daha kötüye gitme durumu bireylerin sağlık sistemlerine karşı duydukları güvensizliğin derecesine bağlı olarak değişmektedir. Sağlık hizmetlerine daha kolay erişim sağlama, sağlık durumları ile ilgili bilgileri takip edebilme olanağı tanıyan dijital sağlık uygulamaları daha iyi sağlık hizmeti sunumu için kullanılmaktadır. Dijital sağlık teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan birtakım riskler söz konusudur. Bu çalışma sağlık sistemlerine güvensizlik ile dijital sağlık ortamında veri yönetimi arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın örneklemini 408 sağlık hizmeti kullanıcısı oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak anket tekniğinden yararlanılmış olup, "Sağlık Sistemlerine Güvensizlik" ile "Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi" (DSOVY) ölçekleri kullanılmıştır. Bireylerin sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyleri ile DSOVY düzeylerinin orta düzeyin üzerinde olduğu ve sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile DSOVY arasında ise anlamlı bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sağlık sistemlerine karşı güveni arttıracak çalışmaların yapılmasının hem bireysel hem de toplumsal sağlığın korunmasında faydalı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Sistemi, Güvensizlik, Dijital Sağlık, Veri Yönetimi.

Makale Gönderme Tarihi: 15.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 10.09.2023

Önerilen Atıf:

Uslu, D. (2023). Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ile Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 355-366.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 355-366

DOI:10.26677/TR1010.2023.1300

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Investigation of the Relationship Between Distrust in Health Systems and Data Management in the Digital Health Environment

Dr. Dilek USLU

Ankara Hacı Bayram Veli University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ankara/Türkiye, dilek.uslu@hbv.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9430-2453>

Abstract

Suspicion towards health care, rejection of treatment and, as a result, worsening of health status vary depending on the degree of distrust of individuals towards health systems. Digital health applications, which enable easier access to health services and follow information about health conditions, are used for better health service delivery. There are some risks arising from the use of digital health technologies. This study was carried out to determine the relationship between distrust in health systems and data management in the digital health environment. The sample of the study consists of 408 health service users. The survey technique was used as a data collection tool and the "Distrust in Health Systems" and "Data Management in the Digital Health Environment" (DMDHE) scales were used. It was concluded that the level of distrust of individuals' health systems and DMDHE levels were above the medium level and there was no significant relationship between the level of distrust in health systems and DMDHE. It is thought that carrying out studies that will increase trust in health systems will be useful in protecting both individual and social health.

Keywords: Health System, Distrust, Digital Health, Data Management.

Received: 15.08.2023

Accepted: 10.09.2023

Suggested Citation:

Uslu, D. (2023). Investigation of the Relationship Between Distrust in Health Systems and Data Management in the Digital Health Environment, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 355-366.

1. GİRİŞ

Sağlık hizmeti kullanıcıları ve sağlık hizmeti sunucuları arasındaki profesyonel ilişkinin önemli özelliklerinden biri güvenilir olmaktır. Bu durum özellikle sağlık hizmeti sunucusunun ahlaki yükümlülüğünü gerektirmektedir (Dinç, vd., 2013: 108). Sağlık sistemlerine duyulan güvensizlik sağlık hizmetlerinin kabulünde önemli bir bariyer olarak yer almaktadır. Covid 19 pandemisi sırasında aşı tereddütünün artmasında özellikle sağlık hizmetlerine karşı duyulan güvensizliğin önemli bir faktör olarak görüldüğü yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur (Fadda vd., 2020; Le vd., 2020; Biasio vd., 2021; Sun vd., 2021; Turhan, vd. 2021; Şeremet vd., 2023).

Sağlık hizmetlerinde güvensizlik çok boyutlu bir kavram olup sağlık hizmetleri ortamında üç ana güven nesnesi ve bu üç ana güven nesnesine bağlı güvensizlik durumu söz konusudur. Güven nesnesi sağlık hizmeti sağlayıcıları (doktorlar, hemşireler ve asistanlar), sağlık kurumları (hastaneler ve klinikler) ve sağlık hizmeti ödeyenlerinden (özel sigortacılar ve devlet sigortası) oluşmaktadır. Güven, güven nesnesine bağlı olarak farklılık gösterebilir ve bir nesnenin güven düzeyi, diğer nesnelerin güven düzeylerinden etkilenebilir. Örneğin, bir hastanın belirli bir sağlık hizmeti sağlayıcısına olan güveni, hastanın sağlık hizmeti sağlayıcısının kurumuna olan güven düzeyini etkileyebilir. Benzer şekilde, hastalar belirli bir sağlayıcıya güveniyor olabilir, ancak sağlık hizmeti ödeyenine güvenmiyor olabilir (Egede ve Ellis, 2008: 808).

Sağlık hizmeti kullanıcılarının kendilerinin ya da yakınlarının ihtiyaç duydukları anda beklentilerini karşılamayan bir sağlık hizmeti sunumu ile karşılaşmaları güven duygularını zedelemektedir. Sağlık hizmeti kullanıcılarının sağlık sistemlerine olan güvensizlik düzeylerinin artmasıyla birlikte hekim-hasta ilişkileri, hasta memnuniyeti ve tıbbi müdahalelere bağlılık dahil olmak üzere tıbbi bakımın birçok yönü etkilenmekte, ciddi ve olumsuz sonuçlara sebep olabilmektedir (Rose vd., 2004: 60-61). Güvensizliğin sağlık hizmeti maliyetlerinde artış, bakım kalitesinde düşüş ve hastalığın seyrinde olumsuz sonuçlar dahil olmak üzere sağlık ve sağlık hizmetleriyle ilgili sorunlara da yol açabileceği düşünülmektedir (Armstrong, vd., 2008). Sağlık sistemlerine olan güvenin azalmasıyla birlikte hastaların "en iyi hastaneleri" veya "en iyi doktorları" bulmaya yönelik çaba içine gireceği, bu durumun para, zaman ve emek kaybına sebep olacağı ve memnuniyet düzeylerine olumsuz yansıtacağı düşünülmektedir. Sunulan sağlık hizmetleriyle ilgili güvensizlik düzeyi yüksek olan hastaların, sunulan sağlık hizmetinden kaçınma ihtimali ile alınan sağlık hizmeti kararlarını sürekli izleme ve sorgulama ihtiyacı daha yüksek, verilen bakımın devamlılığını sürdürme ihtimali ise daha düşük seyredilmektedir (Göde ve Kuşku, 2022a).

Bilgi ve iletişim teknolojisi alanında yaşanan gelişmeler dünya çapında diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık hizmeti sektöründe de dönüşümü zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle sağlık sektörü sunmuş olduğu hizmetlerde verimliliği ve hizmet kalitesini artırmak için dijital teknolojilerden yararlanmaktadır (Haggerty, 2017: 7). Dijital sağlık, bilgi ve iletişim teknolojilerinin toplumlar ve bireyler için insan sağlığını, sağlık hizmetlerini ve sağlığı iyileştirmek için kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Kostkova, 2015:1). Günümüzde dijital sağlık teknolojileri, sağlık hizmeti sunucuları ve hastalar arasındaki iletişimi sağlamak, sağlık hizmeti kullanıcılarını koruyucu sağlık faaliyetlerine yönelik bilgilendirmek, tedavi kurallarına bağlılığını ve kronik hastalıkları kendi kendine yönetmelerini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Lupton, 2013: 257).

Dijital sağlık; elektronik sağlık, mobil sağlık, tele-sağlık ve sağlık verilerini kapsayan geniş bir kategoriye sahip, sağlık ile ilgili çok çeşitli teknolojileri kapsayacak şekilde şemsiye bir terim olarak düşünülebilir. Bireylere yönelik olanlardan toplum düzeyinde kullanılanlara kadar dijital sağlık başlığı altına giren birçok teknoloji söz konusudur. Tıbbi konsültasyon, klinik teşhisler ve sağlık hizmeti sunumunda, doktorlar ve diğer sağlık hizmeti profesyonelleri arasında tıbbi eğitim, öğretim ve bilgi alışverişinde, vücut fonksiyonlarını ve aktivitelerini izlemek için akıllı

telefonlar, akıllı nesnelere ve giyilebilir teknolojilerin kullanılmasında, salgın hastalıkları izlemede, sağlığın teşviki ve geliştirilmesinde vb. alanlarda dijital sağlık teknolojileri kullanılmaktadır (Lupton, 2014: 1345):

Dijital teknolojilerdeki ilerlemelere bağlı olarak özellikle mobil teknolojilerin yaygınlaşmasıyla birlikte sağlık hizmeti kullanıcıları, sağlıkları hakkındaki bilgilere ulaşmak ve takip etmek amacıyla dijital sağlık teknolojilerinin sunmuş olduğu fırsatlardan yoğun bir şekilde yararlanmaya başlamışlardır. Dijital sağlık ortamında yer alan bu teknolojilerin özellikle sağlık hizmeti kullanıcıları tarafından nasıl algılandığının, fayda ve memnuniyet, güvenlik, paylaşım, gizlilik ve kullanım boyutları ile ilgili algılarının ne düzeyde olduğunun belirlenmesinin bu teknolojilerin geliştirilmesi için önemli fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca sağlık hizmeti kullanıcılarının sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerinin dijital sağlık ortamında bulunan verilerin yönetimi için önemli olabileceği düşünülmüş olup bu amaçla bu çalışma gerçekleştirilmiştir.

2. YÖNTEM

Bu bölümde araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlere, evren ve örnekleme, veri toplama aracına ve verilerin analizine yönelik bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Araştırmanın Hipotezleri

Bu çalışmada iki ya da daha çok sayıdaki değişken arasında bulunan değişimin varlığını ve/veya derecesini belirlemek amacıyla kullanılan nicel araştırma yöntemleri arasında yer alan ilişkisel tarama modeli tercih edilerek çalışma gerçekleştirilmiştir (Karasar, 2014).

Bu araştırmanın amacı, bireylerin sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyleri ile DSOVY (Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi) arasındaki ilişkinin belirlenmesidir. Ayrıca sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile DSOVY düzeyinin demografik özelliklerle arasındaki ilişkiye de bakılmıştır. Bu kapsamda geliştirilen hipotezler aşağıda yer almaktadır:

H1: Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile demografik özellikler (cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim, kronik rahatsızlık) arasında anlamlı farklılık vardır.

H2: DSOVY ile demografik özellikler (cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim, kronik rahatsızlık) arasında anlamlı farklılık vardır.

H3: Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile DSOVY arasında anlamlı ilişki vardır.

2.2. Araştırmanın Evren ve Örnekleme

Türkiye’de ikamet etmekte olan 18 yaş üstü sağlık hizmeti kullanıcıları araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Bu araştırma için %95 güven düzeyinde 384 ve üzeri sağlık hizmeti kullanıcıları örneklem sayısı olarak hesaplanmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 49-50). Araştırmanın veri toplama sürecinde kartopu örnekleme yönteminden yararlanılmıştır. Elektronik ortamda oluşturulan anketlere katılmaya kabul eden ve kabul edilebilir toplam 408 kişinin yanıtları değerlendirme kapsamına alınmıştır. Araştırma verileri 01 Mart-01 Haziran 2023 tarihleri arasında toplanmıştır. Araştırma kapsamında Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Etik Kurul izni mevcuttur (25.05.2022 tarih ve 07 sayılı).

2.3. Veri Toplama Aracı

Anket tekniği veri toplama aracı olarak kullanılmış olup, kullanılan anket formu üç kısımdan oluşmaktadır.

Anket formunun birinci kısımda bireylerin sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerini ölçmek amacıyla Rose vd. (2004) tarafından geliştirilen “Sağlık Sistemlerine Güvensizlik Ölçeği”

kullanılmıştır. Ölçeğin Türkçe'ye uyarlaması Yeşildal vd. (2020) tarafından yapılmıştır. 5'li Likert tipi soruların yer aldığı ölçek 10 madde ve tek boyuttan meydana gelmektedir. Ölçekten alınan değerler 5'e yaklaştıkça sağlık sistemlerine güvensizliğin arttığı, 1'e doğru indikçe güvensizliğin azaldığı kabul edilmektedir. Ölçeğin Türkçe geçerlik ve güvenilirlik çalışmasında Cronbach Alfa değeri 0,79, bu çalışmada ise 0,73 olarak bulunmuş olup bu değer ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Anket formunun ikinci kısımda Demirci (2021)'nin "Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi: Ölçek Geliştirme Çalışması" isimli yüksek lisans tezinde geliştirmiş olduğu ölçekten yararlanılmıştır. 5'li Likert tipi soruların yer aldığı ölçek 20 madde ve 5 boyuttan (fayda ve memnuniyet, güvenlik, paylaşım, gizlilik ve kullanım) meydana gelmektedir. Ölçekten alınan puanlar 5'e yaklaştıkça DSOVY düzeyinin arttığı, 1'e doğru indikçe veri yönetiminin azaldığı kabul edilmektedir. Ölçeğin Türkçe geçerlik ve güvenilirlik çalışmasında Cronbach Alfa değeri 0,86, bu çalışmada ise 0,88 olarak bulunmuş olup bu değer ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Anket formunun üçüncü kısımda ise sağlık hizmeti kullanıcılarının demografik özelliklerini belirleyebilmek için cinsiyet, medeni durum, mezuniyet durumu, yaş ve kronik rahatsızlık durumlarına ait sorulara yer verilmiştir.

2.4. Verilerin Analizi

Çalışmaya ilişkin veriler katılımcıların gönüllülüğü dikkate alınarak online anket aracılığıyla elde edilmiştir. SPSS 23.0 programı anketten elde edilen verilerin analizinde kullanılmıştır. Sayı, yüzde, ortalama ve standart sapma verilerin analizi için kullanılmıştır. Çalışmada toplanan verilere normallik testi gerçekleştirilmiş olup, Tablo 1'de görüldüğü üzere verilerin -1,5 ile +1,5 aralığında yer alması nedeniyle normal dağılıma sahip olduğu kabul edilmiş olup parametrik testler kullanılmıştır (Tabachnick ve Fidell, 2013).

Tablo 1. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Ölçeklerinin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Ölçekler	Çarpıklık	Basıklık
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	,149	-,454
DSOVY	,585	,724

Ölçeklere ait puanları cinsiyete, medeni duruma, eğitime ve kronik rahatsızlığa göre karşılaştırmak için Bağımsız Örneklem İçin T-Testi kullanılırken, yaşa göre karşılaştırmak için Tek Yönlü Varyans Analizi ANOVA kullanılmıştır. Ayrıca araştırmaya katılan katılımcıların sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyleriyle DSOVY düzeyleri arasındaki ilişki için Pearson Korelasyon Analizi kullanılmıştır.

3. BULGULAR

Çalışmada yer alan katılımcılara ilişkin sosyo-demografik özelliklere ait bulgulara Tablo 2'de yer verilmiştir.

Tablo 2. Katılımcıların Sosyo-Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Sosyo-Demografik Özellikler		n	%
Cinsiyet	<i>Kadın</i>	313	76,7
	<i>Erkek</i>	95	23,3
Yaş	<i>18 - 24</i>	239	58,6
	<i>25 - 34</i>	99	24,3
	<i>35 - 44</i>	34	8,3

	45 - 54	36	8,8
Medeni Durum	<i>Evlü</i>	112	27,5
	<i>Bekar</i>	296	72,5
Eğitim	<i>Ortaöğretim</i>	38	9,3
	<i>Yükseköğretim</i>	370	90,7
Kronik Rahatsızlık	<i>Evet</i>	53	9,3
	<i>Hayır</i>	355	90,7
	TOPLAM	408	100,0

Tablo 2’de araştırmaya katılanların %76,7’sinin kadın, %58,6’sının 18-24 yaş aralığında, %72,5’inin bekar, %90,7’sinin mezuniyet durumunun yükseköğretim ve %90,7’sinin kronik bir rahatsızlığının bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 3. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Ölçeklerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Ölçekler ve Boyutları		\bar{x}	S.s.
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik		3,01	,477
DSOVY		3,72	,447
<i>Alt Boyutlar</i>	<i>Fayda ve Memnuniyet</i>	4,32	,576
	<i>Güvenlik</i>	3,57	,693
	<i>Paylaşım</i>	2,97	,775
	<i>Gizlilik</i>	4,50	,572
	<i>Kullanım</i>	3,30	,698

Ölçeklere ait puanlar 1-5 aralığında olup düşük puanlar algının düşük, yüksek puanlar ise algının yüksek olduğunu ifade etmektedir. Tablo 3 incelendiğinde sağlık hizmeti kullanıcılarının sağlık sistemine güvensizlik düzeylerinin orta düzeyin üzerinde ($\bar{x}= 3,01$) olduğu görülmektedir. Sağlık hizmeti kullanıcılarının dijital sağlık ortamında veri yönetimi düzeylerinin de orta düzeyin üzerinde ($\bar{x}= 3,72$) olduğu görülmektedir. Sağlık hizmeti kullanıcılarının DSOVY’ne ait alt boyutlarda *gizlilik* ($\bar{x}= 4,50$) ile *fayda ve memnuniyet* ($\bar{x}= 4,32$) düzeylerinin yüksek olduğu, *güvenlik* ($\bar{x}= 3,57$) ile *kullanım* ($\bar{x}= 3,30$) düzeylerinin orta düzeyin üzerinde olduğu, *paylaşım* düzeyinin ($\bar{x}= 2,97$) ise orta düzeyde olduğu görülmektedir. Sağlık hizmeti kullanıcılarının DSOVY alt boyutlarına ait memnuniyet düzeylerinin sırasıyla gizlilik, fayda ve memnuniyet, güvenlik, kullanım ve paylaşım olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Düzeylerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Ölçekler	Cinsiyet	n	\bar{x}	S.s.	t	p
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	Kadın	313	2,99	,474	-1,641	,680
	Erkek	95	3,08	,483		
DSOVY	Kadın	313	3,71	,409	-1,057	,000*
	Erkek	95	3,77	,554		

*p<0,05

Tablo 4’te, sağlık sistemlerine güvensizlik ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). DSOVY ile cinsiyet arasında ise anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür ($p<0,05$). Erkeklerin ($\bar{x}=3,77$) DSOVY düzeylerinin kadınlardan ($\bar{x}=3,71$) anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu söylenebilir ($p<0,05$).

Tablo 5. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Düzeylerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Ölçekler	Medeni Durum	n	\bar{x}	S.s.	t	p
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	Evli	112	3,06	,530	1,350	,025*
	Bekar	296	2,99	,455		
DSOVY	Evli	112	3,74	,437	,466	,830
	Bekar	296	3,72	,451		

*p<0,05

Tablo 5'te sağlık sistemlerine güvensizlik ile medeni durum arasında anlamlı bir farklılık görülmüştür (p<0,05). Evlilerin (\bar{x} =3,06) sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerinin bekarlardan (\bar{x} =2,99) anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu söylenebilir (p<0,05). DSOVY ile medeni durum arasında ise anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

Tablo 6. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Düzeylerinin Mezuniyet Durumuna Göre Karşılaştırılması

Ölçekler	Mezuniyet Durumu	n	\bar{x}	S.s.	t	p
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	Ortaöğretim	38	2,94	,450	,990	,627
	Yükseköğretim	370	3,02	,480		
DSOVY	Ortaöğretim	38	3,74	,597	,214	,004*
	Yükseköğretim	370	3,72	,430		

*p<0,05

Tablo 6'da sağlık sistemlerine güvensizlik ile mezuniyet durumu arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05). DSOVY ile mezuniyet durumu arasında ise anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür (p<0,05). Mezuniyet durumu ortaöğretim olanların (\bar{x} =3,74) DSOVY düzeylerinin mezuniyet durumu yükseköğretim olanlardan (\bar{x} =3,72) anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu söylenebilir (p<0,05).

Tablo 7. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Düzeylerinin Kronik Rahatsızlığa Göre Karşılaştırılması

Ölçekler	Kronik Rahatsızlık	n	\bar{x}	S.s.	t	p
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	Evet	53	3,06	,470	,765	,681
	Hayır	355	3,00	,479		
DSOVY	Evet	53	3,66	,408	-1,042	,504
	Hayır	355	3,73	,452		

p>0,05

Tablo 7'de sağlık sistemlerine güvensizlik ile kronik rahatsızlık arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05). DSOVY ile kronik rahatsızlık arasında da anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

Tablo 8. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik ve DSOVY Düzeylerinin Yaşa Göre Karşılaştırılması

Ölçekler	Yaş	n	\bar{x}	Ss	F	p	LSD Testi Farklılık
Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	a) 18 - 24	239	3,01	,486	5,289	,001*	b < c, d
	b) 25 - 34	99	2,88	,468			
	c) 35 - 44	34	3,18	,434			
	d) 45 - 54	36	3,17	,387			
DSOVY	a) 18 - 24	239	3,76	,468	2,853	,057	
	b) 25 - 34	99	3,74	,435			
	c) 35 - 44	34	3,56	,388			
	d) 45 - 54	36	3,61	,336			

*p<0,05

Tablo 8’de sağlık sistemlerine güvensizlik ile yaş arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür (p<0,05). Farkın hangi gruplar arasında olduğuna Tukey testi ile bakılmıştır. 25-34 yaş aralığında olanların DSOVY düzeylerinin 35-44 yaş ile 45-54 yaş aralığında olanlardan daha düşüktür. DSOVY ile yaş arasında ise anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

Tablo 9. Sağlık Sistemlerine Güvensizlik Düzeyleri ve DSOVY Arasındaki Korelasyon Analizi Sonuçları

Sağlık Sistemlerine Güvensizlik	Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi	
	r	-,084
	p. (2-tailed)	,091
	n	408

(p>0,05)

Tablo 9’da sağlık sistemlerine güvensizlik ve DSOVY arasındaki korelasyon analizi sonucunda ortaya çıkan ilişkiye bakıldığında her iki boyut arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmektedir (p>0,05).

4. TARTIŞMA, SONUÇ ve ÖNERİLER

Bireylerin sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyleri ile DSOVY arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmaya katılanların %76,7’sinin kadın, %58,6’sının 18-24 yaş aralığında, %72,5’inin bekar, %90,7’sinin mezuniyetinin yükseköğretim ve %90,7’sinin kronik bir rahatsızlığının bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmaya katılanların sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerinin orta düzeyin üzerinde olduğu (\bar{x} =3,01) sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç sağlık hizmeti kullanıcılarının sağlık sistemlerine karşı güvensizliğinin olduğunu göstermektedir.

Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Rose vd. (2004); Armstrong vd., (2006), Göde ve Kuşçu (2022a) ve Göde ve Kuşçu’nun (2022b) yapmış oldukları çalışmanın sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Oysaki, Armstrong vd., (2008) ve Gupta vd., (2014)’nin yapmış olduğu çalışmada sağlık sistemine güvensizlik ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile medeni durum arasında anlamlı bir farklılık olduğu, evlilerin sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerinin bekarlardan anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ingeman, vd., (2022)’nin çalışmasında çocuklarının sağlığı

hakkında endişeleri olan ebeveynlerin sağlık sisteminden yararlanırken güven duymadığını bunun nedenin ise profesyonel yardıma karşı duyulan güvensizliğin olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle evli bireylerin daha fazla sorumluluk sahibi olmalarından dolayı sağlık sistemlerine karşı daha güvensiz oldukları düşünülebilir.

Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile mezuniyet durumu arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Armstrong vd., (2006) ve Gupta vd., (2014)'nin yapmış oldukları çalışmada da benzer sonuca ulaşılmıştır. Oysaki, Armstrong vd., (2008)'nin yapmış olduğu çalışmada sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile mezuniyet durumu arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu sonuca göre sağlık sistemlerine karşı duyulan güvensizlikte mezuniyet durumu haricinde başka faktörlerin de etkili olduğu düşünülebilir.

Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile kronik rahatsızlık arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Gupta vd., (2014) ve Lourenco vd., (2009) ve Göde ve Kuşçu (2022b)'nin yapmış oldukları çalışmada da aynı sonuca ulaşılmıştır. Oysaki, Göde ve Kuşçu (2022a)'nin yapmış olduğu çalışmada sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile kronik rahatsızlık arasında anlamlı bir farklılık bulunmuş olup, kronik rahatsızlık durumuna sahip olanların olmayanlara göre sağlık sistemlerine daha fazla güvensizlik duyduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Moon, vd., (2014)'nin araştırmasında hastane ziyareti ile sağlık sistemine güvensizlik arasında anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Sağlık sistemlerine güvensizlik düzeyi ile yaş arasında anlamlı bir farklılık olduğu, farkın 25-34 yaş aralığında olanların sağlık sistemlerine güvensizlik düzeylerinin 35-44 yaş ile 45-54 yaş aralığında olanlardan daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde Armstrong vd., (2006) ve Gupta vd., (2014), Göde ve Kuşçu (2022b)'nin yapmış oldukları çalışmada da benzer sonuca ulaşılmıştır. Bu sonuca göre yaşla birlikte sağlık sistemlerine güvensizliğin arttığı düşünülebilir. Oysaki, Rose vd. (2004), Cunningham, vd. (2007), Armstrong vd., (2008) ile Göde ve Kuşçu (2022a)'nin araştırmasında yaş grupları ve sağlık sistemine güvensizlik arasında anlamlı bir fark saptanmamıştır.

Araştırmaya katılanların DSOVY düzeylerin orta düzeyin üzerinde olduğu görülmüştür. Alt boyutlarda *gizlilik* ile *fayda ve memnuniyet* düzeylerinin yüksek olduğu, *güvenlik* ile *kullanım* düzeylerinin orta düzeyin üzerinde olduğu, *paylaşım* düzeyinin ise orta düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Demirci (2021)'nin yapmış olduğu çalışmada da benzer sonuca ulaşılmıştır. Bu sonuçlara göre sağlık hizmeti kullanıcıları dijital sağlık ortamında veri yönetiminde ortanın üzerinde bir düzeye sahiptirler. Sağlık hizmeti kullanıcılarının DSOVY alt boyutlarına ait memnuniyet düzeyleri sırasıyla gizlilik, fayda ve memnuniyet, güvenlik, kullanım ve paylaşımdır. Genel olarak sağlık hizmeti kullanıcılarının dijital sağlık ortamında veri yönetimi düzeylerinin iyi olduğu söylenebilir.

DSOVY ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olduğu, erkeklerin DSOVY düzeylerinin kadınlardan anlamlı düzeyde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Oysaki Demirci (2021)'nin yapmış olduğu çalışmada DSOVY algısı ile cinsiyet arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

DSOVY ile medeni durum arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Oysaki Demirci (2021)'nin yapmış olduğu çalışmada evli bireylerin DSOVY algısının bekar bireylerden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

DSOVY ile mezuniyet durumu arasında anlamlı bir farklılık olduğu, mezuniyet durumu ortaöğretim olanların DSOVY düzeylerinin, mezuniyet durumu yükseköğretim olanlardan daha yüksek düzeyde ve anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Oysaki Demirci (2021)'nin yapmış

olduğu çalışmada ise ön lisans mezuniyetine sahip olanların DSOVY algısının lise ve öncesi ile lisans ve üzeri mezuniyete sahip olanlardan daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

DSOVY ile kronik rahatsızlık ve yaş arasında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sağlık sistemlerine güvensizlik ile DSOVY arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir. Oysaki, Göde ve Kuşçu (2022b)'nin yapmış oldukları çalışmada E-Nabız sisteminin kullanım düzeyi arttıkça sağlık sistemine karşı duyulan güvensizlik düzeyinin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sağlık hizmeti kullanıcıların sağlık hizmetlerinden tam anlamıyla yararlanabilmeleri için sağlık sistemine korkmadan, çekinmeden ve kuşku duymadan güven duymaları gerekmektedir. Aksi takdirde sağlık hizmetleri sağlığı iyileştirme, koruma ve geliştirme adına sunmuş olduğu hizmetlerinde istediği başarıyı yakalayamayacak, hem maddi hem de manevi kayıplar söz konusu olabilecektir.

Sağlık hizmetlerinde güvensizlik çok boyutlu bir kavram olup, sağlık hizmetlerinde güven ortamını yaratmada önemli olan güven nesnelерinin (sağlık hizmeti sağlayıcıları, sağlık kurumları ve sağlık hizmeti ödeyenlerinin) bilgi ve becerilerine yönelik güveni geliştirecek çalışmaların yapılmasının hem bireysel hem de toplumsal sağlığın korunmasında faydalı olacağı düşünülmektedir.

Konuyla ilgili literatür taramasında sağlık sistemlerine güvensizlik ile DSOVY arasındaki ilişkinin incelendiği başka bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmanın yapılmasının temel sebebi de bu eksikliğı gidermek ve ileride yapılması planlanan araştırmalara katkıda bulunmaktır. Araştırmanın ayrıca farklı örneklem grubu ile yeniden uygulanmasının sonuçların karşılaştırılabilirliğı açısından fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Armstrong, K., Rose, A., Peters, N., Long, J. A., McMurphy, S. and Shea, J. A. (2006). Distrust of the Health Care System and Self-Reported Health in the United States. *Journal of General Internal Medicine*, 21 (4), 292–297. DOI:10.1111/J.1525- 1497.2006.00396.X
- Armstrong, K., McMurphy, S., Dean, L. T., Micco, E., Putt, M., Halbert, C. H., ... Shea, J. A. (2008). Differences in the Patterns of Health Care System Distrust Between Blacks and Whites. *Journal of General Internal Medicine*, 23 (6), 827–833. <https://doi.org/10.1007/s11606-008-0561-9>
- Biasio, L. R., Bonaccorsi, G., Lorini, C. and Pecorelli, S. (2021). Assessing COVID-19 Vaccine Literacy: A Preliminary Online Survey. *Human Vaccines & Immunotherapeutics*, 17 (5), 1304-1312. DOI: 10.1080/21645515.2020.1829315
- Cunningham, C. O., Sohler, N. L., Korin, L., Gao, W. and Anastos, K. (2007). HIV Status, Trust in Health Care Providers, and Distrust in the Health Care System Among Bronx Women. *AIDS Care*, 19(2), 226–234. DOI:10.1080/09540120600774263
- Demirci, H. F. (2021). *Dijital Sağlık Ortamında Veri Yönetimi: Ölçek Geliştirme Çalışması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalı, Samsun.
- Dinç, L., Korkmaz, F. and Karabulut, E. (2013). A Validity and Reliability Study of the Multidimensional Trust in Health-Care Systems Scale in a Turkish Patient Population. *Social Indicators Research*, 113, 107-120.

- Egede, L. E. and Ellis, C. (2008). Development and Testing of the Multidimensional Trust in Health Care Systems Scale. *Journal of General Internal Medicine*, 23, 808-815. DOI: 10.1007/s11606-008-0613-1
- Fadda, M., Albanese, E. and Suggs, L. S. (2020). When a COVID-19 Vaccine Is Ready, Will We All Be Ready for It?, *International Journal of Public Health*, 65, 711-712. <https://doi.org/10.1007/s00038-020-01404-4>.
- Göde, A. ve Kuşcu, F. N. (2022a). Sağlık Sistemine Güvensizlik ile Sağlık Kaygısı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Journal of Academic Value Studies*, 8(3), 253-261. <http://dx.doi.org/10.29228/javs.63402>
- Göde, A. ve Kuşcu, F. N. (2022b). E-Nabız Sistemi Kullanımının Sağlık Sistemlerine Güvensizlik Üzerine Etkisinin İncelenmesi: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Journal of Academic Value Studies*, 8(1), 37-46. <http://dx.doi.org/10.29228/javs.57441>
- Gupta, C., Bell, S. P., Schildcrout, J. S., Fletcher, S., Goggins, K. M. and Kripalani, S. (2014). Predictors of Health Care System and Physician Distrust in Hospitalized Cardiac Patients. *Journal of Health Communication*, 19 (2), 44-60. DOI:10.1080/10810730.2014.934936
- Haggerty, E. (2017). Healthcare and Digital Transformation. *Network Security*, (8), 7-11.
- Ingeman, K., Hulgaard, D. R. and Rask, C. U. (2022). Health Anxiety by Proxy-Through the Eyes of the Parents. *Journal of Child Health Care*, <https://doi.org/10.1177/13674935221095648>
- Kalaycı, Ş., (2017). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Dinamik Akademi Yayınları.
- Kostkova, P. (2015). Grand Challenges in Digital Health. *Frontiers in Public Health*, 3(134), 1-5. <https://doi.org/10.3389/fpubh.2015.00134>
- Le, T. T., Andreadakis, Z., Kumar, A., Román, R. G., Tollefsen, S., Saville, M. and Mayhew, S. (2020). The COVID-19 Vaccine Development Landscape. *Nat Rev Drug Discov*, 19 (5), 305-306. <https://doi.org/10.1038/d41573-020-00073-5>
- Lourenco, M. T., Walsh, A., Boon, H., Al-Khabouri, M., Brandwein, J., Gupta, V., Schuh A., Yee K., Rodin G. and Schimmer, A. D. (2009). Superstition but Not Distrust in the Medical System Predicts the Use of Complementary and Alternative Medicine in a Group of Patients with Acute Leukemia. *Leukemia & Lymphoma*, 49(2), 339-341. DOI:10.1080/10428190701742480
- Lupton, D. (2013). The Digitally Engaged Patient: Self-Monitoring and Self-Care in the Digital Health Era. *Social Theory & Health*, 11 (3), 256-270.
- Lupton, D. (2014). Critical Perspectives on Digital Health Technologies. *Sociology Compass*, 8(12), 1344-1359. <https://doi.org/10.1111/soc4.12226>
- Moon, S. J., Moon, W. S. and Ku, I. Y. (2014). The Related Factors of Fear of Dental Treatment and Distrust for Dentists in High School Students. *The Korean Journal of Health Service Management*, 8 (3), 125-135.
- Rose, A., Peters, N., Shea, J. A. and Armstrong, K. (2004). Development and Testing of the Health Care System Distrust Scale. *Journal of General Internal Medicine*, 19(1), 57-63. DOI:10.1111/j.1525-1497.2004.21146.x
- Sun, S., Lin, D. and Operario, D. (2021). Interest in COVID-19 Vaccine Trials Participation Among Young Adults in China: Willingness, Reasons for Hesitancy, and Demographic and

Psychosocial Determinants. *Preventive Medicine Reports*, 22, 101350. 1–24.
<https://doi.org/10.1016/j.pmedr.2021.101350>

Şeremet, G. G., Uslu, D. ve Çevik, A. (2023). Bireylerin Erişkin Aşılı Hakkındaki Farkındalık Düzeyleri ile Sağlık Sistemine Güvensizlik Düzeyleri Arasındaki İlişki. 3. *Uluslararası Lisansüstü Çalışmalar Kongresi*, 14-17 Haziran 2023, 818-819.

Tabachnick, B. G. and Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (Sixth Ed.) Boston: Pearson.

Turhan, Z., Dilcen, H. Y. and Dolu, I. (2021). The Mediating Role of Health Literacy on the Relationship Between Health Care System Distrust and Vaccine Hesitancy During COVID-19 Pandemic. *Current Psychology*, 1(10). <https://doi.org/10.1007/s12144-021-02105-8>

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yeşildal, M., Erişen, M. ve Kırac, R. (2020). Sağlık Sistemlerine Güvensizlik: Bir Geçerlilik ve Güvenilirlik Çalışması. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 6 (2), 251-259. <https://dergipark.org.tr/en/pub/usaysad/issue/56571/786713>



The Moderator Role of Perceived Organizational Support in the Relationship between Abusive Management and Work Alienation in Hotel Businesses

Asst. Prof. Dr. Ayşegül ACAR

Karabuk University, Safranbolu Tourism Faculty, Karabuk, Turkey

aysegulacar@karabuk.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1871-4904>

Abstract

The primary aim of this study is to discern the impact of abusive management on employees' perceived organizational support and work alienation. Data was collected through surveys administered to 350 employees working in 5-star hotels in Bodrum, Turkey. The survey included scales of abusive management, perceived organizational support, and work alienation. Statistical analyses, such as regression analysis, were conducted to examine the relationships between these variables. The study's results reveal that perceived organizational support has a moderating role in the impact of abusive management on job alienation. Specifically, higher levels of perceived organizational support were found to reduce the impact of abusive management on job alienation. These findings highlight the significance of perceived organizational support in shaping employees' experience of work alienation and mitigating the negative effects of abusive management. The study suggests that organizations, particularly 5-star hotels, should prioritize the implementation of supportive policies and practices to enhance employees' perception of organizational support and reduce work alienation. By doing so, organizations can create a healthier work environment and improve employees' well-being and job satisfaction.

Keywords: Abusive Management, Work Alienation, Organizational Support, 5-Star Hotels, Bodrum

Received: 23.08.2023

Accepted: 19.09.2023

Suggested Citation:

Acar, A. (2023). The Moderator Role of Perceived Organizational Support in the Relationship between Abusive Management and Work Alienation in Hotel Businesses, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 367-383.



İşletme Akademisi Dergisi

2023, 4 (3): 367-383

DOI:10.26677/TR1010.2023.1301

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Otel İşletmelerinde Örgütsel Destek Algısının, İstismarcı Yönetim ve İşe Yabancılaşma İlişkisindeki Düzenleyici Rolü

Dr. Öğr. Üyesi Ayşegül ACAR

Karabük Üniversitesi, Safranbolu Turizm Fakültesi, Karabük, Türkiye

aysegulacar@karabuk.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1871-4904>

Özet

Bu çalışmanın amacı otel işletmelerinde örgütsel destek algısının, istismarcı yönetim ve işe yabancılaşma ilişkisindeki düzenleyici rolünün tespit edilmesidir. Bu kapsamda Bodrum ilinde 5 yıldızlı olarak faaliyet gösteren otel işletmelerinde çalışan 350 çalışandan anket yöntemi ile veri toplanmıştır. Anket, otel işletmelerindeki çalışanların algılanan örgütsel destek, istismarcı yönetim ve işe yabancılaşma düzeylerini tespit etmeye yönelik ölçekleri içermektedir. Bu değişkenler arasındaki ilişkilerin tespit edilmesi için bir istatistiksel paket programı aracılığıyla regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen analiz doğrultusunda algılanan örgütsel destek ile istismarcı yönetimin işe yabancılaşma üzerinde düzenleyici bir rol oynadığı tespit edilmiştir. Daha belirgin bir düzeyde algılanan örgütsel desteğin, istismarcı yönetimin işe yabancılaşma üzerindeki etkisini azalttığı ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışma özellikle 5 yıldızlı otellerde çalışanların örgütsel destek algısını arttırmak ve işe yabancılaşmayı azaltmak için istismarcı yönetimin ortadan kaldırılmasına yönelik destekleyici politika ve uygulamaların hayata geçirilmesinin önemini vurgulamaktadır. Bu şekilde kurumlar daha sağlıklı bir çalışma ortamı oluşturarak çalışanların refahını ve iş memnuniyetini artırabilirler.

Anahtar Kelimeler: İstismarcı Yönetim, İşe Yabancılaşma, Örgütsel Destek, 5 Yıldızlı Oteller, Bodrum.

Makale Gönderme Tarihi: 23.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 19.09.2023

Önerilen Atf:

Acar, A. (2023). Otel İşletmelerinde Örgütsel Destek Algısının, İstismarcı Yönetim ve İşe Yabancılaşma İlişkisindeki Düzenleyici Rolü, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 367-383.

1. INTRODUCTION

Within the service sector of tourism, businesses have come to recognize the pivotal role of their employees in ensuring sustained existence and a competitive edge. A central priority for businesses in this sector is the comprehension and elucidation of employee behaviors. Perceived organizational support, conceptualized by Eisenberger et al. (1986), stands as a critical factor in delineating the interplay between organizations and their workforce. It pertains to employees' perceptions arising from the acknowledgment of their contributions to the organization and the extent to which their well-being is valued. Extant research perceived organizational support that organizations fostering a perceived organizational support tend to mitigate work alienation among their employees (Saks, 2006; Stamper and Johlke, 2003; Riggle et al., 2009; Perryer et al., 2010; Turunç and Çelik, 2010). However, it is commonly believed that the prevalence of organizations in Turkey with a perceived organizational support is rather limited. Consequently, it becomes imperative to investigate the repercussions of negative perceived organizational support on work alienation, a significant aspect warranting exploration.

Work alienation is indicative of employees' diminishing interest in their job roles (Hirschfeld and Feild, 2000). It characterizes an adverse state in the employee-work relationship, characterized by emotional detachment, indifference, and a dearth of commitment. Unfavorable work experiences can lead to a loss of motivation and disengagement from work. In contrast, organizational support encompasses the emotional, instrumental, and informational assistance perceived by employees from their employer. A perception of organizational support augments employee job satisfaction, commitment, and motivation. Conversely, employees who perceive a lack of such support may experience work alienation. Research examining the ramifications of work alienation on employees has unearthed various adverse outcomes, including reduced job and life satisfaction, diminished productivity, decreased motivation, heightened job stress, decreased loyalty to the organization, increased turnover and absenteeism, work disengagement, withdrawal, and a diminished perception of organizational well-being (Tutar, 2010). Previous studies investigating the factors and precursors influencing work alienation have identified various elements, such as working conditions, the work environment, and job characteristics (Pugh and Zhao, 2003; Özbek, 2011). These studies endeavor to unveil the underlying factors contributing to work alienation and thereby furnish valuable insights for organizations and policymakers to foster conducive work environments and address work alienation-related issues. Given that the factors delineated in these studies can also exert an influence on work alienation, the concept of abusive management is incorporated as an additional variable in this study. Working conditions and managerial conduct within the work environment can indeed contribute to work alienation. Thus, the concept of abusive management is introduced as an additional variable in our investigation.

Abusive management encompasses subjective evaluations of supervisors' hostile behaviors, both verbal and non-verbal, excluding physical violence (Tepper, 2000). Behaviors such as authoritarianism, constant criticism, unfairness, undue pressure, harassment, and insensitivity by managers can undermine employee motivation, elevate stress levels, and foster a negative work environment. Given the manifold adverse consequences linked with abusive managerial conduct, it becomes an imperative subject of investigation. Research has consistently underscored the detrimental impact of abusive management behavior on employees (Lagios et al., 2023; Duffy et al., 2002; Tepper, 2000). In this study, the effects of abusive management style are intertwined with the concepts of work alienation and perceived organizational support among employees.

It is perceived organizational support that these three variables mutually influence one another, both directly and indirectly. A notable gap in the existing literature, particularly in the context of the tourism sector, pertains to the dearth of research, especially studies that simultaneously investigate these three variables. This serves as a primary rationale for the conduct of this study. Therefore, the primary aim of this study is to discern the impact of abusive management on employees' perceived organizational support and work alienation, particularly within sectors involving the provision of emotional services, such as the tourism service sector, where a substantial workforce is employed.

2. LITERATURE REVIEW

2.1. Abusive Management

Abusive management pertains to the subjective evaluation of supervisors' verbal and non-verbal hostile behaviors, excluding physical violence. Given the manifold adverse consequences linked to abusive management behavior, it has emerged as a phenomenon deserving in-depth investigation. Previous studies have consistently underscored the detrimental effects of abusive management behavior on employees (Lagios et al., 2023; Ceribeli et al., 2021; Aryee et al., 2016; Amarat et al., 2019; Duffy et al., 2002; Tepper, 2000).

Managers' abusive behavior often manifests through actions such as mocking, belittling, reminding employees of past mistakes, highlighting inadequacies, displaying hostile attitudes and utterances, and mistreatment. While such behaviors might act as triggers for certain employees, as evidenced by prior studies, they predominantly culminate in unhappiness and work alienation. Furthermore, a debate persists regarding whether managers prone to abusive leadership inherently exhibit hostility towards employees (Aryee et al., 2016; Gallegos et al., 2022; Lian et al., 2012; Liu et al., 2012) or if poor work performance instigates abusive management tendencies. The effects of such behaviors can also vary contingent on individual personalities (Hashimi et al., 2019; Liang et al., 2016).

The perception of managerial behavior as abusive can fluctuate among employees, with the same conduct yielding different consequences for different individuals. Each employee's interpretation of their manager's leadership behaviors hinges on their perceived organizational support and personal perspectives. Consequently, it becomes imperative to consider the viewpoints of each employee, irrespective of the organization or manager in question (Hoof et al., 2015; Schyns & Schilling, 2013). Additional studies on abusive managerial behavior have concentrated on the behavioral patterns exhibited by employees subjected to such treatment. For instance, research conducted by Chiaburu et al. (2019) disclosed that abusive managerial behaviors exert a negative influence on the concept of perceived organizational support.

2.2. Perceived Organizational Support

Perceived organizational support encompasses "perceptions of the organization's concern for and care about employees' well-being and the belief that the organization values employees' contributions and supports their interests." As articulated by To and Huang (2022), it represents the support perceived by employees, significantly shaping their attitudes towards their work and the organization. In essence, perceived organizational support denotes the "process by which individuals receive, interpret, and respond to information from their environment." It signifies the extent to which the organization prioritizes employees' well-being and contributes to their happiness. According to the same authors, "perceived organizational support reflects employees' beliefs and confidence regarding the quality of their interactions with the

organization" (Afsar & Badir, 2016).

Perceived organizational support has been a subject of investigation in relation to various outcomes. Numerous studies have established associations between perceived organizational support and employee organizational identification (Cheung & Law, 2008; Turunç & Çelik, 2010), job satisfaction (Searle et al., 2001), work performance (Chow et al., 2006), and organizational citizenship behavior (Searle et al., 2001; Gençtürk, 2005). Furthermore, significant relationships have been observed between perceived organizational support and work-family and family-work conflicts, with higher levels of perceived organizational support correlating with lower family-related conflicts (Koçak & Yücel, 2018; Turunç & Çelik, 2010). Similarly, Foley et al. (2005) reported a negative and significant relationship between perceived organizational support and work-life conflict.

Organizational support, as suggested by Karatepe et al. (2022), exerts a direct positive impact on an employee's overall well-being, encompassing both work and personal life. It is also posited to mitigate the adverse effects of work-related stressors (Karatepe, et al., 2022). The perception of organizational support provides employees with a sense of security and backing from the organization, contributing to their overall perception of organizational health (Özdevicioğlu, 2003). Furthermore, perceived organizational support is believed to have a positive impact on individual work performance and extra-role performance, fostering positive emotions toward the organization (Chow et al., 2006). Searle et al. (2001) reported significant associations between perceived organizational support and individuals' self-confidence, job satisfaction, and work performance. However, the level of perceived organizational support significantly influences employees' intentions to leave the organization. Bağdoğan (2018) found that heightened perceived organizational support correlates with improved psychological well-being and a reduced intention to quit. Conversely, Chiu et al. (2009) established a notable negative relationship between employees' perceived organizational support and their intention to quit. On a different note, Riggle et al. (2009) conducted a comprehensive analysis spanning two decades of literature on organizational support perception and concluded that perceived organizational support not only bolsters organizational commitment, job satisfaction, and work performance but also diminishes the likelihood of employees intending to quit. Investigating the relationship between perceived organizational support, leader-member exchange, and organizational identification, Sluss et al. (2008) revealed that perceived organizational support serves as a crucial mediator, amplifying the impact of leader-member exchange.

In light of the existing literature, it is evident that various individual attitudes, behaviors, and organizational outcomes are intertwined with employees' perceived organizational support, yielding both positive and negative consequences. In this context, the variable of perceived organizational support is considered a precursor to numerous organizational attitudes and behaviors in the realms of management and organizational behavior literature. Building upon these theoretical foundations and prior research findings, we formulate the following hypotheses:

H₁: Abusive management significantly and positively affects work alienation.

H₂: Perceived organizational support significantly and negatively affects work alienation.

2.3. Work Alienation

In the extensive literature addressing the concept of "alienation," various definitions abound. Alienation is generally regarded as a condition or experience that results in individuals feeling incomplete or experiencing divisions within their consciousness (Peng et al., 2022). Valikhani

and Soltani (2022) define work alienation as a lack of interest in or detachment from one's work. It is frequently conceptualized as a psychological process wherein personality fragmentation and identity loss occur (Guo et al., 2016). Alternatively, alienation can be seen as a shift from being the subject of one's life to becoming an object of life (Şimşek et al., 2006). Symptoms of alienation encompass feelings of disconnection, detachment, indifference, an inability to integrate, withdrawal, relationship breakdown, and isolation (Ünsar & Karahan, 2011; Pati & Kumar, 2015). Ali et al. (2022) delineate work alienation through five core dimensions: powerlessness, meaninglessness, social isolation, normlessness, and self-estrangement. Another perspective suggests that it denotes a decline in adaptation to one's natural, social, and cultural milieu, particularly a decrease in perceived control over the environment, which eventually leads to feelings of helplessness and solitude. As per the definitions found in the literature, the concept of work alienation signifies a sense of detachment or estrangement from one's work, surroundings, or even one's self. This phenomenon can result in various adverse outcomes within organizations, ultimately diminishing productivity. Both domestic and international studies have indicated numerous antecedents and consequences of work alienation.

Work alienation has deleterious effects on organizational productivity and, consequently, social costs within the organization. It also exerts an adverse influence on individual attitudes and behaviors, leading to negative work-related outcomes (Hirschfeld et al., 2000). Alienated employees often exhibit reduced concern for the quality of products or services produced by the organization and tend to focus more on the negative aspects of their assigned tasks, potentially fostering a conflict-ridden environment within the organization (Conway et al., 2022; Çevik, 2009). The outcomes associated with work alienation among employees encompass diminished work and life satisfaction, reduced productivity and motivation, increased work-related stress, weakened loyalty to both work and the organization, heightened turnover and absenteeism rates, disengagement from work, and a diminished perception of organizational support (Tutar, 2010). Factors such as working conditions, the work environment, and job characteristics have been identified as contributors and precursors to the manifestation of work alienation within the workplace (Pugh & Zhao, 2003; Özbek, 2011). Work environments that foster alienation are characterized by limited social interaction, which inhibits individuals from expressing their true selves, a lack of autonomy in choosing work methods, and constraints on daily activities.

Fettahlolu (2006) conducted a study involving employees from private firms and public institutions in Kahramanmaraş, focusing on the management of organizational alienation. The findings revealed that organizational and environmental factors significantly influenced employees' feelings of alienation. Çevik (2009) investigated the impact of managerial behaviors on employee alienation in firms, and the results indicated that negative managerial behaviors indeed influenced employee alienation. Özbek (2011) uncovered a negative relationship between organizational trust and work alienation in their study. Tutan and Kökalan (2023) found a substantial negative association between work alienation and work engagement, concluding that the impact of work alienation on work engagement is moderated by perceived organizational support. Moreover, foreign studies in the relevant field have demonstrated that various organizational factors, work characteristics, and management-leadership styles can influence work alienation. Sarros et al. (2002) found that transformational leadership diminishes work alienation, while transactional leadership exacerbates it. Additionally, Banai and Reisel (2007) reported that a supportive management style decreases work alienation. Building upon these theoretical underpinnings and prior research findings, the following hypothesis has been formulated:

H₃: The moderating effect of organizational support perception exists in the relationship between abusive management and alienation from work.

3. METHOD

The convenience sampling approach, was adopted as a quantitative research method. In this regard, a survey technique was employed on staff working at Bodrum's 5-star hotels to determine the impact of abusive management on job alienation and organizational support. The research population comprises 350 employees who work in five-star hotels in Bodrum, a famous coastal destination in the southern region of Turkey. The star rating system of the Ministry of Culture and Tourism was taken as a basis; however, criteria such as bed capacity, number of staff, hotel size, and variety of services provided were considered in line with the Ministry's five-star rating characteristics, without using a specific criterion. The list of five-star hotels with tourism business certificates registered with TÜROB (Touristic Hotels and Investors Association) was obtained from their official website (<http://www.turob.com/tr> Access Date: 31/03/2019), and it was observed that 31 hotels met the criteria set.

The data was gathered via questionnaire technique. The questionnaires were applied 386 employees in five-star hotels located in Bodrum from April 20 to June 22, 2023. Among these questionnaires, 36 had to be excluded due to incomplete data. This resulted in a total of 350 questionnaires that were considered for analysis. The questionnaire consists of four sections. The initial section involved the adaptation of the "Perceived Organizational Support" scale, formulated by Eisenberger et al. (1986), and later refined by Stassen and Ursel (2009). The scale encompassed 36 items. The second part consists of the "Work alienation" scale developed by Hirschfeld and Field (2000), consisting of 10 items. The third part consists of the "Abusive management" scale developed by Tepper in 2000, consisting of 15 items. The scales were measured by a 5-point Likert scale, with ratings ranging from (1) "Strongly Do Not Agree" to (5) "Strongly Agree". Additionally, fifteen questions were included for demographic characteristics.

The convenience sampling approach, one of the non-random sampling strategies for sample selection, is employed as a quantitative research method in this study. In this context, a survey technique was used on employees at Bodrum's 5-star hotels to investigate the influence of abusive management on job alienation and organizational support. The research population comprises of 350 employees in 5-star hotels in Bodrum. The reliability criteria is provided by Cronbach's alpha coefficient, and validity was examined through exploratory factor analysis (EFA). The alpha values were determined as 0.90 for the organizational support, 0.86 for the job alienation, and 0.91 for the abusive management. The data were analyzed using one of the statistical software package. The normal distribution of the data was tested through the examination of central tendency and dispersion criteria, One-Sample Kolmogorov-Smirnov test, and histograms, confirming their adherence to normal distribution. Hence, parametric significance tests were employed in the study.

The research method regarding the effects of abusive management on work alienation and perceived organizational support is presented in Figure 1.

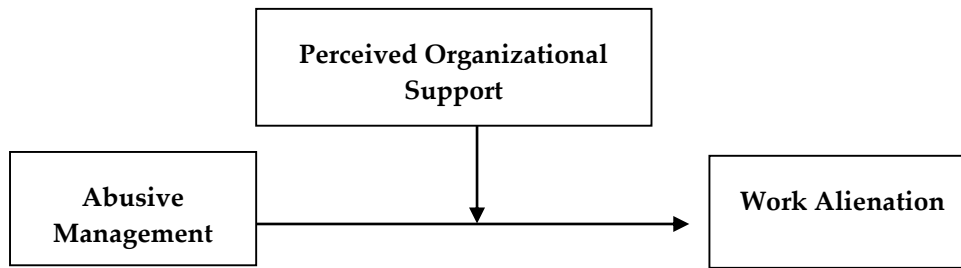


Figure 1. Conceptual Research Model

This study aims to explore the variables of abusive management, work alienation, and organizational support perception within the context of five-star hotel establishments. The primary goal of this research is to investigate whether the perception of organizational support plays a moderating role in the relationship between abusive management and work alienation. The conceptual model illustrating the study's objectives is depicted in Figure 1. The underlying assumption of this model is that abusive management within hotel establishments will exert an adverse influence on work alienation. Furthermore, when organizational support perception is introduced as a moderating factor in the model, it is anticipated that the negative impact identified in the previous scenario will be mitigated.

4. RESULTS

According to the results of the frequency test conducted to determine the demographic information of the participants in the study, it was found that approximately 52% of the participants were male, and 48% were female. Regarding their ages, it was observed that more than half of the participants were in the 27-44 age range. The majority of the participants were married, and a significant majority had received a university education. On the other hand, when looking at the departments in which the participants worked in the hotel establishments, it was determined that approximately 24% worked in the food and beverage department, 20% in the housekeeping department, and 18% in the front office department, among others. Regarding the duration of their current employment in the hotel establishments, it was found that the majority had been working in the same hotel for 1-3 years.

4.1. Exploratory Factor Analysis for Variables

An exploratory factor analysis was conducted to uncover the dimensional structures, determine the reliability and validity of the variables: Organizational Support Perception, Abusive Management, and Work Alienation. Firstly, a reliability analysis was performed for the variables, and it was found that the Cronbach's Alpha coefficient was ",860". According to Nunnaly and Bernstein (1994), this value is above the required threshold of 0.70 for the scale to be considered reliable and valid.

Table 1. Exploratory Factor Analysis for Variables

Abusive Management \bar{x}: 2,62	Factor Loadings	Variance %	C. Alfa
My manager scolds me	,943	81,78	0,878
My manager doesn't keep his/her word	,940		
My manager throws my past mistakes in my face	,931		
My manager doesn't appreciate my efforts at work	,917		
My manager makes fun of me	,916		
My manager belittles me in front of others	,913		
My manager finds my emotions and thoughts foolish	,911		
My manager violates my personal life	,908		
My manager is rude to me	,891		
My manager accuses me of embarrassing him/herself	,883		
My manager makes negative comments about me to others	,870		
My manager takes his/her revenge on someone else out on me	,821		
Extraction Method: Principal Component Analysis, KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Measure of Sampling Adequacy: 0.737. Barlett's Test of Sphericity: χ^2 (chi-square) = 9766.325, p-value: 0.000.			
Perceived Organizational Support \bar{x} (mean): 2,77	Factor Loading	Variance %	C. Alfa
My colleagues evaluate my contribution to workplace well-being	,954	80,12	0,871
My workplace tries to make my work more interesting	,950		
People at my workplace genuinely care about my well-being	,941		
My workplace takes pride in my accomplishments ,928	,928		
People at my workplace highly consider my goals and values	,889		
If my workplace finds someone with a lower salary to replace me, they will hire them	,870		
People at my workplace are willing to help me perform my profession to the best of my abilities	,862		
If I decide to leave, my workplace tries to convince me to stay	,853		
People at work think that my staying here would contribute very little to the organization in terms of my career	,851		
At my workplace, if someone else does my work better, they would lay me off instead of evaluating me	,842		
Extraction Method: Principal Component Analysis, KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Measure of Sampling Adequacy: 0.798. Barlett's Test of Sphericity: χ^2 (chi-square) = 9276.325, p-value: 0.000			
Work Alienation \bar{x}: 2,87	Factor Loading	Variance %	C. Alfa
Those who work to survive are being manipulated by employers	,895	87,43	0,913
I wonder why I constantly work	,718		
Most of the work life is wasted on meaningless activities	,946		
No matter how hard I work, I will never achieve my goals	,878		
I struggle to dream eagerly about my work	,859		
It doesn't matter if people work hard or not. It's only important to get promoted and make money	,884		
Ordinary works are too boring to be worth doing	,917		

I don't need to give more than my best at work. Because it doesn't matter.	,832		
I don't enjoy working. I just pass the days for the paycheck	,891		
I don't understand people who find their work valuable	,923		
Inference Method: Principal Component Analysis, KMO Measure of Sampling Adequacy: 0.703. Bartlett's Test of Sphericity x2: 12769.02, p: 0.000			

First, factor analysis was conducted on the exploitative management scale, and in Kaiser normalization, factors with eigenvalues greater than 1 were considered, determining that the scale consists of a single factor. In the original scale, the total variance percentage of the scale was found to be 81.78. Since this ratio is higher than 50%, it indicates the validity of the analysis (Scherer et al., 1988). In exploratory factor analysis, the communalities values and the values of items in the scale should not be lower than 0.4 (Field, 2000). In this factor analysis, two items had factor loadings lower than 0.4, and one item had a cross-loading, so they were removed, and factor analysis was performed again. It can be seen that the resulting single factor has a Cronbach's Alpha value of 0.88. Nunnally (1978) states that a Cronbach's coefficient of 0.70 and above indicates good internal reliability. On the other hand, factor analysis was also conducted on the organizational support perception and work alienation scales, and it was found that both scales, like in the original scales, consist of a single factor, and the variance percentages of the scales are 80.12 and 87.43, respectively. The Cronbach's Alpha values are 0.87 and 0.91, respectively. When looking at the means for the variables, it can be observed that work alienation ($\bar{x}=2.87$) has the highest mean, followed by organizational support perception ($\bar{x}=2.77$) and exploitative management ($\bar{x}=2.62$) variables. Evaluating the means, it can be considered that they perceive the presence of these variables to be not very high in the hotel establishments where they work.

4.2. Hierarchical Regression Analysis on the Moderating Effect of Organizational Support Perception on the Relationship between Exploitative Management and Work Alienation

If the strength of the relationship between two variables is dependent on a third variable, it can be said that there is a moderating effect (Preacher, Rucker, & Hayes, 2007). The moderating variable has the ability to influence the magnitude and direction of the independent variable's effect on the dependent variable. Baron and Kenny's analysis method was used to analyze the moderating effect. To analyze the moderating effect, a new variable (interaction variable) needs to be created by multiplying the moderating variable with the independent variable. If the interaction variable is significant, it indicates the presence of a moderating effect (Baron & Kenny, 1986). In this study, an attempt was made to determine whether organizational support perception has a moderating effect on the relationship between exploitative management and work alienation through hierarchical regression analysis.

Table 2. Correlation Analysis between Variables

Variables	1	2
Abusive Management	-	
Organizational Support Perception	-,584**	-
Work Alienation	,692**	-,553**

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

For the moderating effect to occur, the relationship between the variables needs to be determined. Therefore, a correlation analysis was conducted including the dependent,

independent, and moderating variables. As can be seen from Table 2, there are significant effects among the variables. These results strengthen the assumption that there may be important effects among the variables under investigation.

Table 3. Models for Regression Analysis between Variables

Model	Dependent Variable: Work Alienation	Standard ized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)		5,236	,000		
	Abusive Management	,692	20,586	,000		
R=,692; R ² =,480; F=423,784; p= 0.000						
2	(Constant)		73,440	,000		
	Organizational Support Perception	-,225	-5,618	,000	,659	1,516
	Abusive Management	,561	13,985	,000	,659	1,516
R=,716; R ² =,513; F=241,752; p= 0.000						
3	(Constant)		54,975	,000		
	Organizational Support Perception	-,251	-6,287	,000	,645	1,551
	Abusive Management	,472	10,555	,000	,512	1,953
	Interaction (AM x OSP)	-,155	-4,215	,000	,753	1,327
R=,729; R ² =,531; F=172,792; p= 0.000						

Table 3 includes a regression analysis testing the moderating effect of organizational support perception on the relationship between exploitative management and work alienation. Before testing moderation in the study, multicollinearity was examined to determine the presence of multicollinearity among the independent variables in the developed research model. The obtained tolerance and VIF values provided results indicating no multicollinearity among the independent variables (tolerance>0.20, VIF<5) (Craney & Surlles, 2002; Hair et al., 2006). Model 1 suggests a perceived organizational supportive and significant effect of exploitative management on work alienation ($\beta=0.692$; $p=0.000$). It is observed that exploitative management explains 48% of the variance in work alienation. Thus, H1 hypothesis is supported. In Model 2, when examining the effects of organizational support perception and exploitative management on work alienation, it is seen that when controlling for organizational support perception, the direct effect of exploitative management on work alienation is perceived organizational supportive ($\beta=0.561$; $p=0.000$).

On the other hand, when controlling for exploitative management, organizational support perception has a negative direct effect on work alienation ($\beta=-0.225$; $p=0.000$), and together exploitative management and organizational support perception explain 51% of the variance in work alienation. Thus, H2 hypothesis is supported. In Model 3, by including the interaction variable (exploitative management * organizational support perception) in the analysis, it is observed that Model 3 significantly improves the model and the change in R² (0.018) is significant ($\beta=-0.155$; $p=0.000$). This result indicates that organizational support perception has a moderating effect on the relationship between exploitative management and work alienation. Therefore, H3 hypothesis is supported.

Table 4. The Effect of Exploitative Management on Work Alienation at Low, Medium, and High Levels of Organizational Support Perception

Organizational Support Perception	Effect	t	p	LLCI	ULCI
Low (-,8147)	,7538	14,7844	,0000	,6536	,8540
Medium (.1358)	,5357	9,3052	,0000	,4226	,6488
High (1,1919)	,2934	2,8786	,0042	,0931	,4937

To better interpret the conducted regression analysis and observe the changes more concretely, analysis was performed using the 4.1 Process Macro statistical program developed by Hayes (2017). When examining Table 4, it can be observed that low, medium, and high levels of organizational support perception were separately calculated. In the case of the lowest organizational support perception, the strength of the effect of exploitative management on work alienation (t: 14.7844) increases. On the other hand, in the case of the highest organizational support perception, the strength of the effect of exploitative management on work alienation (t: 2.8786) decreases. Based on these results, it can be concluded that organizational support perception mitigates the negative effects of exploitative management on work alienation.

5. CONCLUSION AND DISCUSSION

This study aims to explore the moderating role of organizational support perception in the connection between abusive management and work alienation. The findings emphasize the significance of organizational support perception in shaping the influence of abusive management on work alienation. The study focuses on the context of 5-star hotel businesses, which are typically sizable and well-established entities where employees often harbor expectations of job stability and secure employment. In such an environment, employees may develop a strong commitment both to their work and to the perception of organizational support. When employees perceive robust organizational support, they tend to find satisfaction in the security and backing provided, mitigating the adverse effects of abusive management practices.

Firstly, the research reveals that when considering the averages of work alienation, organizational support perception, and abusive management variables, work alienation exhibits the highest average, followed by organizational support perception and abusive management variables. This pattern aligns with the demanding nature of 5-star hotels, characterized by large, complex, and high-pressure working environments. Employees may experience heavy workloads and constant pressure, which can contribute to feelings of work alienation. Additionally, the hotel industry often contends with employment fluctuations due to seasonality and variable customer demands, potentially leading to lower employee commitment and a diminished sense of belonging to the organization. In large hotel businesses, hierarchical management structures and close monitoring of employees by authorities can foster abusive management practices and exacerbate work alienation. These findings are consistent with previous research (Aryee et al., 2016; Afsar & Badir, 2016; Bağdoğan, 2018).

Regression analysis results in Model 1 reveal a significant and positive effect of abusive management on work alienation, with abusive management accounting for 48% of the variance in work alienation. In Model 2, when considering the impact of organizational support perception on abusive management, the direct effect of abusive management on work alienation remains positive. In Model 3, it becomes evident that organizational support

perception plays a moderating role in the relationship between abusive management and work alienation. These findings are consistent with prior studies (Özdevecioğlu, 2003; Fettahlioğlu, 2006). In the context of 5-star hotels, these results can be attributed to the intense and stressful working environments, a strong emphasis on customer satisfaction, adherence to standards, and heightened competition. These factors can create pressures on employees, leading managers to resort to abusive management practices to monitor and control employees. Communication challenges in large hotel businesses can further hinder effective communication among employees, negatively affecting their organizational support perception and sense of commitment. When these factors converge, abusive management practices may increase work alienation, particularly pronounced in 5-star hotels.

To gain a deeper understanding of the moderating effect on work alienation, organizational support perception was examined at low, moderate, and high levels. The results indicate that in situations characterized by low organizational support perception, the influence of abusive management on work alienation intensifies. Conversely, when organizational support perception is high, the impact of abusive management on work alienation diminishes. These findings underscore how organizational support perception mitigates the negative consequences of abusive management on work alienation. In the high-pressure and performance-oriented environments typical of 5-star hotels, managers may exert pressure to enhance employee performance. In situations characterized by low organizational support perception, managers may not prioritize addressing work alienation, potentially leading to an increase in abusive management practices and a heightened sense of work alienation among employees. However, when organizational support perception is high, managers are more likely to implement supportive policies and practices, enhancing employee satisfaction and commitment. This, in turn, reduces the impact of abusive management on work alienation, allowing employees to develop a stronger sense of commitment.

This study underscores the importance of fostering organizational support perception in hotel establishments. When considering the impact of abusive management on work alienation in conjunction with organizational support perception, it becomes evident that these effects diminish. Consequently, businesses in the hotel industry should prioritize policies and practices aimed at enhancing organizational support, ultimately reducing the risk of work alienation and increasing employee commitment and motivation. This research highlights the moderating role of organizational support perception in the relationship between abusive management and work alienation. Organizations should implement strategies to bolster employees' organizational support perception, as this can positively impact organizational performance through enhanced employee commitment. Future research can expand our understanding by examining these relationships in different industries and cultural contexts.

REFERENCES

- Afsar, B., & Badir, Y. F. (2016). Person-Organization Fit, Perceived Organizational Support, And Organizational Citizenship Behavior: The Role of Work Embeddedness. *Journal of Human Resources in Hospitality & Tourism*, 15 (3), 252-278.
- Ali, M., Usman, M., Soetan, G. T., Saeed, M., and Rofcanin, Y. (2022). Spiritual Leadership and Work Alienation: Analysis of Mechanisms and Constraints. *Service Industry Journal*, 42 (1), 897-918.
- Amarat, M., Akbolat, M., Ünal, Ö., and Güneş Karakaya, B. (2019). The Mediating Role of Work Alienation in The Effect of Workplace Loneliness on Nurses' Performance. *Journal of Nursing Management*, 27 (3), 553-559.

- Aryee, S., Chen, Z. X., Sun, L. Y., and Debrah, Y. A. (2007). Antecedents and Outcomes of Abusive Management: Test of a Trickle-Down Model. *Journal of Applied Psychology*, 92(1), 191-201.
- Aryee, S., Sun, L. Y., Chen, Z. X. G., & Debrah, Y. A. (2008). Abusive Management and Contextual Performance: The Mediating Role of Emotional Exhaustion and the Moderating Role of Work Unit Structure. *Management and Organization Review*, 4 (3), 393-411.
- Aryee, S., Walumbwa, F. O., Seidu, E. Y., and Otake, L. E. (2016). Developing and Leveraging Human Capital Resource to Promote Service Quality: Testing A Theory of Performance. *Journal of Management*, 42 (2), 480-499.
- Bağdoğan, S. Y. (2018). Algılanan Örgütsel Destek, Psikolojik İyi Oluş ve İşten Ayrılma Niyeti Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi. *İş, Güç: Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 20 (3), 5-20.
- Banai, M., & Reisel, W. D. (2007). The Influence of Supportive Leadership and Work Characteristics on Work Alienation: A Six-Country Investigation. *Journal of World Business*, 42 (4), 463-476.
- Baron, R.M. & Kenny, D. (1986) The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, And Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Bonjean, C. M., & Grimes, M. D. (1970). Bureaucracy and Alienation: A Dimensional Approach. *Social Forces*, 48 (3), 365-373.
- Ceribeli, H. B., Fernanades, S. B., and Saraiva, C. M. (2021). Abusive Management and The Silence of Trainees. *Business Management*, 7 (5), 1-18.
- Cheung, M. F. Y., & Law, M. C. C. (2008). Relationships of Organizational Justice and Organizational Identification: The Mediating Effects of Perceived Organizational Support in Hong Kong. *Asia Pacific Business Review*, 14 (2), 213-231.
- Chiaburu, D. S., Thundiyil, T., and Wang, J. (2014). Alienation and Its Correlates: A Meta-Analysis. *European Management Journal*, 32 (1), 24-36.
- Chiu, Y. L., Chung, R., Wu, C., and Ho, C. (2009). The Effects of Work Demands, Control, and Social Support on Hospital Clinical Nurses' Intention to Turn Over. *Applied Nursing Research*, 22, 258-263.
- Chow, I. H., Lo, W. C., Sha, Z., and Hong, J. (2006). The Impact of Developmental Experience, Empowerment, and Organizational Support on Catering Service Staff Performance. *International Journal of Hospitality Management*, 25, 478-495.
- Chuan, J. Yeh, & S. K. Lo (2004). Living Alone, Social Support and Feeling Lonely Among The Elderly. *Social Behavior and Personality*, 32 (2), 129-138.
- Conway, E., Monks, K., Fu, N., Alfes, K., and Bailey, K. (2020). Reimagining Alienation Within A Relational Framework: Evidence From The Public Sector in Ireland and The UK. *International Journal of Human Resources Management*. 31 (1), 2673-2694.
- Craney, T. A., & Surlis, J. G. (2002). Model-Dependent Variance Inflation Factor Cutoff Values. *Quality Engineering*, 14 (3), 391-403.
- Çevik, R. (2009). Ortaöğretim Kurumlarında Yönetici Davranışlarının Öğretmenlerin Mesleklerine Yabancılaşmasına Etkisi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Duffy, M. K., Gangster, D., and Pagon, M. (2002). Social Undermining in The Workplace. *Academy of Management Journal*, 45, 331-351.
- Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., and Sowa, D. (1986). Perceived Organizational Support. *Journal of Applied Psychology*, 71, 500-507.
- Fettahlioğlu, T. (2006). Örgütlerde Yabancılaşmanın Yönetimi-Kahramanmaraş Özel İşletme Ve

- Kamu Kuruluşlarında Karşılaştırmalı Bir Araştırma. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Field, A. (2000). *Discovering Statistics Using SPSS For Windows*. Sage Publications Ltd.
- Foley, S., Hang-Yue, N., and Liu, S. (2005). The Effects of Work Stressors, Perceived Organizational Support, and Gender On Work-Family Conflict in Hong Kong. *Asia Pacific Journal of Management*, 22, 237-256.
- Gallegos, I., Olmos, J. G., and Berger, R. (2022). Abusive Management: A Systematic Review And New Research Approaches. *Frontiers in Communication*, 6, 1-10.
- Gençtürk, O. C. (2005). Algılanan Sosyal Desteğin Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Üzerine Etkisi: Bir Vaka Çalışması. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Guo, W., Dai, R., & Yang, J. (2016). The Effect of Leadership Task Behavior and Relational Behavior on Work Performance: Investigating The Moderating Role of Work Alienation. *Journal of Service Science and Management*, 9 (2), 97-110.
- Hair, J., Et Al. (2006). *Multivariate Data Analysis*. Prentical Hall, Upper Saddle River.
- Hashimi, S. D., Shahzad, K., Khan, K., Gulzar, S., and Haider, A. (2019). Religion Can Change Intentions: Interactive Effect of Abusive Management and Islamic Work Ethics on Workplace Gossip. *Journal of Islamic Business and Management*, 9 (1), 160-175.
- Hayes, A. F. (2017). *Introduction to Mediation, Moderation, and Conditional Process Analysis: A Regression-Based Approach*. Guilford Press, New York.
- Hirschfeld, R., & Feild, H. S. (2000). Work Centrality And Work Alienation: Distinct Aspects of a General Commitment To Work. *Journal of Organizational Behavior*, 21 (7), 789-800.
- Hirschfeld, R., Feild, H., and Bedeian, A. G. (2000). Work Alienation as an Individual-Difference Construct For Predicting Workplace Adjustment: A Test In Two Samples. *Journal of Applied Social Psychology*, 30, 1880-1902.
- Hoof, H. B. V., Xu, S. T., Serrano, A. L., and Torres, L. (2015). Abusive Management a Form of Workplace Harassment: An Exploratory Study in The Ecuadorian Hospitality Industry. *European Journal of Tourism, Hospitality and Recreation*, 6 (1), 103-121.
- Karatepe, O. M., Hsieh, H., and Aboramadan, M. (2022). The Effects of Green Human Resource Management and Perceived Organizational Support For The Environment On Green And Non-Green Hotel Employee Outcomes. *International Journal of Hospitality Management*. 103 (5),103-206.
- Koçak, D., & Yücel, İ. (2018). Algılanan Örgütsel Destek ile İşten Ayrılma Niyeti Arasındaki İlişkide Duygusal Bağlılığın Aracı Etkisinin İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 32 (3), 683-704.
- Lagios, C., Lagios, N., Stinglhamber, and F. Et Al. (2023). Predictors and Consequences of Work Alienation in Times of Crisis: Evidence From Two Longitudinal Studies During the COVID-19 Pandemic. *Curr Psychol* 42, 22866–22880 (2023).
- Lian, H., Ferris, D. L., & Brown, D. J. (2012). Does Taking The Food with the Bad Make Things Worse? How Abusive Management and Leader-Member Exchange Interact to Impact Need Satisfaction and Organizational Deviance. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 117, 41-52.
- Liang, L. H., Lian, H., Brown, D. J., Ferris, D. L., Hanig, S., and Keeping, L. M. (2016). Why Are Abusive Supervisors Abusive? A Dual-System Self-Control Model. *Academy of Management Journal*, 59 (4), 1385-1406.
- Liu, D., Liao, H., & Loi, R. (2012). The Dark Side of Leadership: A Three-Level Investigation of The Cascading Effect of Abusive Management on Employee Creativity. *Academy of Management Journal*, 55 (5), 1187-1212.
- Nunnally, J.C. & Bernstein, I.H. (1994). *The Assessment of Reliability*. *Psychometric Theory*, 3,

248-292.

- Özbek, M.F. (2011). "Örgüt İçerisindeki Güven Ve İşe Yabancılaşma İlişkisinde Örgüte Uyum Sağlamanın Aracı Rolü". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16 (1), 231-248.
- Özdevecioğlu, M. (2003). "Algılanan Örgütsel Destek ile Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma". Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 18 (2), 113-130.
- Pati, S. P., & Kumar, P. (2015). Work Engagement & Work Alienation: Distinct or Opposed Organizational Support? Indian Journal of Industrial Relations, 50 (1), 17-29.
- Peng, M. Y.-P., Khalid, A., Usman, M., Khan, M. A. S., and Ali, M. (2022). Fear of Covid-19 and Hotel Frontline Employees' Sense of Work Alienation: Intervening and Interactional Analysis. Journal of Hospitality & Tourism Research, 8 (9), 230-242.
- Perryer, C., Jordan, C., Fins, I., and Travaglione, A. (2010). "Predicting Turnover Intentions The Interactive Effects of Organizational Commitment and Perceived Organizational Support". Management Research Review, 33 (9), 911-923.
- Preacher, K., Rucker, D., and Hayes, A. (2007). Addressing Moderated Mediation Hypotheses: Theory, Methods, and Prescriptions. Multivariate Behavioral Research, 42 (1), 185-227.
- Pugh, K. J., & Zhao, Y. (2003). "Stories of Teacher Alienation: A Look at The Unintended Consequences of Efforts To Empower Teachers". Teaching and Teacher Education, 19, 187-201.
- Riggle, R. J., Edmondson, D. R., and Hansen, J. D. (2009). "A Meta-Analysis of The Relationship Between Perceived Organizational Support and Work Outcomes: 20 Years of Research". Journal of Business Research, 62, 1027-1030.
- Saks, A. (2006). "Antecedents And Consequences of Employee Engagement". Journal of Managerial Psychology, 21, 600-619.
- Sarros, J.C., Tanewski, G.A., Winter, R.P., Santora, J.C. and Densen, I.L. (2002). "Work Alienation and Organizational Leadership". British Journal of Management, 13 (4), 285-304.
- Scherer, R. F., Wiebe, F. A., Luther, D. C., and Adams, J. S. (1988). Dimensionality Of Coping: Factor Stability Using the Ways of Coping Questionnaire. Psychological Reports, 62 (3), 763-770
- Schyns, B., & Schilling, J. (2013). "How Bad Are The Effects Of Bad Leaders? A Meta-Analysis Of Destructive Leadership And Its Outcomes". The Leadership Quarterly, 24, 138-158.
- Searle, B., Bright, J. E. H., and Bochner, S. (2001). "Helping People to Sort It Out: The Role of Social Support in the Work Strain Model". Work & Stress, 15 (4), 328-346.
- Sezici, E., & Güven Ö.D. (2017). "İstismarcı Yönetici Algısının Kayıtarma Üzerindeki Etkisinde Duygusal Tükenmenin Aracılık Rolü: Otel İşletmelerinde Bir İnceleme". Turizm Araştırmaları Dergisi, 28 (1).
- Sluss, D.M., Klimchak, M., and Holmes, J.J. (2008). "Perceived Organizational Support As a Mediator Between Relational Exchange and Organizational Identification". Journal of Vocational Behavior, 73, 457-464.
- Stamper, C. L., & Johlke, M. C. (2003). "The Impact of Perceived Organizational Support on The Relationship Between Boundary Spanner Role Stress And Work Outcomes". Journal of Management, 29 (4), 569-588.
- Şimşek, M.Ş., Çelik, A., Akgemci, T., and Fettahlıoğlu, T. (2006). "Örgütlerde Yabancılaşmanın Yönetimi Araştırması". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15, 569-587.
- Tai, T. W., Bame, S.I., and Robinson, C.D. (1998). "Review of Nursing Turnover Research, 1977-1996". Social Science & Medicine, 47 (12), 1905-1924.
- Tepper, B. J. (2000). "Consequences of Abusive Management". Academy of Management

- Journal, 43, 178–190.
- Tepper, B. J., Duffy, M. K., Hoobler, J., and Ensley, M. D. (2004). "Moderators of the Relationships Between Coworkers' Organizational Citizenship Behavior And Fellow Employees' Attitudes". *Journal of Applied Psychology*, 89, 455-465.
- To, W.M. And Huang, G. (2022). Effects of Equity, Perceived Organizational Support and Job Satisfaction on Organizational Commitment in Macao's Gaming Industry. *Management Decision*, 9(60), 2433-2454.
- Turunç, Ö., & Çelik, M. (2010). "Algılanan Örgütsel Desteğin Çalışanların İş-Aile, Aile-İş Çatışması, Örgütsel Özdeşleşme ve İşten Ayrılma Niyetine Etkisi: Savunma Sektöründe Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 209-232.
- Tutan, A., & Kökalan, Ö. (2023). Pozitif Psikolojik Sermayenin İşe Yabancılaşma ile İşe Tutulma Arasındaki İlişkide Düzenleyici Rolü: Metro İstasyon Amirleri Üzerinde Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 1003-1015
- Tutar, H. (2010). "İş Gören Yabancılaşması Ve Örgütsel Sağlık İlişkisi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama". *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 65 (1), 1-19.
- Ünsar, A. S., & Karahan, D. (2011). "Yabancılaşmanın İşten Ayrılma Eğilimini Belirlemeye Yönelik Bir Alan Araştırması". *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15 (21), 361-378.
- Valikhani, M. & Soltani, E. (2022). Investigating the Effect of Job Alienation on The Organizational Citizenship Behavior (Branches of Sepah Bank in Shahreza and Dehaghan As Case Study). *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 5 (1), 277–286.
- Warren, J. A., & Johnson, P. J. (1995). "The Impact of Workplace Support on Work-Family Role Strain". *Family Relations*, 44 (2), 163-169.



Yetenek Fabrikası Modeli: Özel Okullarda Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Emre ARSLAN

Alaaddin Keykubat Üniversitesi, ALTSO Meslek Yüksekokulu, Alanya/ANTALYA

omer.arslan@alanya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8330-9721>

Özet

İnsan kaynakları yönetimi açısından yetenek yönetimi önemli hale gelmiştir. Bu kapsamda kurumların bir "yetenek fabrikası" olarak ele alındığı görülmektedir. Bu çalışma, özel okulların öğretmenlik iş pozisyonu açısından yetenek fabrikası modeli kapsamındaki uygulamalarını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda dört özel okulun yöneticisi ile görüşme yapılmıştır. Yöneticilerin görüşleri, model kapsamında yer alan işe alım, işe yerleştirme, geliştirme ve elde tutma unsurları açısından değerlendirilmiştir. Çalışmaya dahil olan kurumlar, model kapsamındaki unsurlara yönelik birtakım uygulamalar gerçekleştirmektedir. İş gereklere yönelik yetkinlik kriterleri belirleme, sınav, mülakat ve yetenek testi yapma, performans değerlendirme, sosyal motivasyon etkinlikleri düzenleme, tatmin edici ücretlendirme, kurslar, seminerler, eğitimler verme gibi çabalar söz konusudur. Ancak bunların istenilen düzeyde olmadığı ve geliştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Yöneticiler, yetenek fabrikası modelinin uygulanması ile birlikte kalitede artış ve gelirlere yükseliş olacağına inanmaktadır. Bu çalışmanın, insan kaynakları yönetiminin bir parçası olan yetenek yönetimi anlayışı kapsamında, yetenek fabrikası modeli bakış açısıyla öğretmenlik iş pozisyonuna yönelik durumu ortaya koymak suretiyle literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: İnsan Kaynakları Yönetimi, Yetenek Yönetimi, Yetenek Fabrikası Modeli, Özel Okullar

Makale Gönderme Tarihi: 14.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 12.09.2023

Önerilen Atf:

Arslan, Ö. E. (2023). Yetenek Fabrikası Modeli: Özel Okullarda Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 384-396.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 384-396

DOI:10.26677/TR1010.2023.1302

Dergi web sayfası: www.isakder.org



The Talent Factory Model: A Research in Private Schools

Dr. Ömer Emre ARSLAN

Alaaddin Keykubat University, ALTSO Vocational School, Alanya/ANTALYA

omer.arslan@alanya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8330-9721>

Abstract

Talent management has become important in terms of human resources management. In this context, it is seen that organisations are considered as a "talent factory". This study aims to examine the practices of private schools within the scope of the talent factory model in terms of teachers. In this context, the administrators of four private schools were interviewed. The views of the administrators were evaluated in terms of recruitment, deployment, development and retention elements of the model. The institutions included in the study have carried out some practices regarding the elements within the scope of the model. There are efforts such as determining competency criteria for job requirements, conducting exams, interviews and skill tests, performance appraisal, organising social motivation activities, providing satisfactory payment, courses, seminars and trainings. However, it is stated that these are not at the desired level and need to be improved. Managers believe that with the implementation of the talent factory model, there will be an increase in quality and an increase in revenues. This study is expected to contribute to the literature by revealing the situation for teachers from the perspective of the talent factory model within the scope of talent management, which is a part of human resource management.

Keywords: Human Resources Management, Talent Management, Talent Factory Model, Private Schools

Received: 14.08.2023

Accepted: 12.09.2023

Suggested Citation:

Arslan, Ö. E. (2023). The Talent Factory Model: A Research in Private Schools, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 384-396.

1. GİRİŞ

İşletmelerin verimliliği ve etkinliğinde rol oynayan en önemli faktör insandır. İnsan, geliştirilmesi gereken bir değer olarak görülmektedir (Mathis vd., 2016). İnsan kaynakları yönetiminin özü ise, işgörenlerin işletmenin başarısına katkı sağlayan ve etkili şekilde yönetilmesi gereken bir kaynak olarak görülmesi ve işgörenleri, işletmelerin en değerli varlıkları olarak değerlendirilebilmektir (Zafer Güneş & Keskinliç Kara, 2017). İşletmeler tarafından rekabet avantajı sağlayan en önemli koşulun yetenekler olduğunun anlaşılması, işletmelerin tüm dikkatinin yetenekler üzerinde toplanmasına yola açmış ve işletmeler için uygun niteliklere sahip yetenekli işgören bulundurmaya stratejik hale gelmiştir (Lewis & Heckman, 2006). Gerekli ve nitelikli insan kaynağının sağlanması için çok sayıda kaynak ve yöntemin kullanılması gerekmektedir. İşletmelerdeki pozisyonların farklılıklarına göre işe uygunluk ve uyum açısından farklı nitelikte ve yetenekte işgörenlerin istihdam edilmesi önemlidir (Çavdar & Çavdar, 2010). Yetenekli bireylerin kuruma çekilmesi, kariyer gelişimleri ve elde tutulmalarına ilişkin örgüt stratejileri konuları literatürde önem verilen hususlar olmaya devam etmektedir (Cappelli ve Keller, 2014). Önümüzdeki yıllarda, değişen demografiye ve küresel yetenek havuzunun daralmasına yönelik olarak, çoğu kuruluşun yetenek stratejilerini yeniden düşünmek zorunda kalabileceği dile getirilmektedir. Bu nedenle, yeteneklerin şirketlerde işe alınmasını, yerleştirilmesini, geliştirilmesini ve tutulmasını sağlamak için bir yetenek fabrikası kurulmasının, bireysel gelişimi ve tüm kurumsal iş performansını yükseltebileceği vurgulanmaktadır (Fang Li & Devos, 2008). Geleceğe güvenle bakan işletmeler, çalışanlarının yeteneklerini yöneten ve yetenek fabrikası olarak ifade edilen yapıyı oluşturabilen örgütlerdir (Ready & Conger, 2007). Bu çalışmada, yetenek yönetimi ve yetenek fabrikası modeli kavramları ele alınarak özel okulların öğretmen seçimi, yerleştirilmesi, geliştirilmesi ve elde tutulması aşamalarında izlediği süreçler incelenmiştir. Bu açıdan yetenek fabrikası modelinin ilgili kurumlarda ne oranda söz konusu olduğu okul yöneticilerinden alınan bilgiler üzerinden anlaşılmaya çalışılmıştır. Türkiye’de, öncelikle işletmeler bağlamında üzerinde durulan yetenek yönetimi kavramı ile ilgili son yıllarda eğitim kurumlarında da çalışmaların arttığı ifade edilmektedir (Zafer Güneş & Keskinliç Kara, 2017). Dolayısıyla bu çalışma insan kaynakları yönetiminin bir uzantısı olan yetenek yönetimi kapsamında, yetenek fabrikası modeli bakış açısıyla öğretmenlik iş pozisyonuna yönelik durumu ortaya koymak suretiyle literatüre katkı sağlayacaktır.

1.1. Yetenek Yönetimi Anlayışı

İnsan kaynakları yönetimi (İKY) anlayışı üzerine inşa edilen çok yönlü bir kavram olan yetenek yönetimi; çalışanlara değer verilen bir örgütsel kültür, bakış açısı ve teknolojinin entegre edildiği bir rekabet avantajı kaynağı olarak görülen bir İK felsefesi ve uygulamasıdır (Hugles & Rog, 2008: 746). Yetenek yönetimi son yıllarda önem kazanan bir kavramdır. Değişimin çok hızlı yaşandığı günümüzde işletmeler; müşterilerine karşı fark yaratmak, küresel rekabet ortamında üstünlük sağlamak ve işletmeleri başarıya ulaştırmak için gerekli olan faktörün yetenekli çalışanları bünyesinde barındırmak olduğunun farkına varmışlardır (Doğan & Demiral, 2008: 146). Günümüzde yetenek yönetiminin, kurumsal açıdan mükemmelleşmeyi arzulayan işletmelerin ilgisini çekmeye başladığı ve performans, üretkenlikte inisiyatif, yaratıcılık gösterebilen yetenekli bireylerin yüksek performanslı kuruluşları oluşturduğu ifade edilmektedir (Collings & Mellahi, 2009). İnsan kaynakları anlayışı temeline oturan yetenek yönetimi bakış açısı, kurumdaki sorumlulukları tüm unsurlara paylaştırarak tüm bölümlerin sürece katılmasını sağlamak suretiyle örgüt stratejilerini bütüncül olarak ele alan bir yönetim yaklaşımıdır (Cheese, Thomas, & Craig, 2008: 46-47). Çekici, üretken ve değerli bir işletme yaratma fikri yetenek yönetimini ön plana çıkarmıştır. Aslında yetenek yönetimi kavramı ile birlikte çalışanların bir bütün olarak insani yönleri de önem kazanmış ve ön plana çıkarılmıştır (Zafer Güneş & Keskinliç Kara, 2017: 143). İşletmelerin rekabetçi üstünlüklerini korumak için yetenekli iş gücüne sahip olması, onları

elde tutması ve işletme hedefleri doğrultusunda kullanabilmesi gerekmektedir (Alayoğlu, 2010: 76). Bu sebeple günümüzde işletmelerin başarısını belirleyecek unsur yetenekli işgörenler olarak görülmektedir (Şahin, 2017). Öyle ki yeteneklerin etkili yönetimi işletmelerin insan kaynakları alanına bir sorumluluk yüklemektedir. Yetenek yönetimi süreci; iş gücü planlaması, yetenek açığı analizi, işe alım, işgören yerleştirme, eğitim ve geliştirme, elde tutma, yetenek incelemeleri, yedekleme planlaması ve değerlendirmesini içeren bir yaklaşım olarak görülmekte ve rekabetçi pazarda mücadele etmek açısından önem verilmektedir (McCauley & Wakefield, 2006: 4). Yetenek yönetiminin odak noktası, son derece değerli olan ve bir organizasyonun rekabet edebilirliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olan belirli kilit pozisyonları belirlemek ve ardından kolaylaştırıcı olarak etkili bir İK sistemini gözeterek bu pozisyonları doldurmak için yüksek potansiyelli çalışanlardan oluşan bir grup oluşturmaktır (Ganaie & Haque, 2017).

Yetenek yönetimi yaklaşımı, yetenekli işgörene uygun çalışma alanları sunarak performansından tam kapasite yararlanabilmek felsefesi üzerine kurulmuştur (Çelik & Zaim, 2011: 37). İşletmelerin ihtiyacı doğrultusunda kritik pozisyonları belirlemekle birlikte işletmelerin stratejilerini geliştirebilmesi ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi için sürecin doğru bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda yetenek yönetimi uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Yetenek yönetiminin mimarları olan insan kaynakları birimi işletmelerin açık olan pozisyonlarını yetenekli işgören ile doldurmak için bir yöntem izlemelidir (Akar, 2012). Yetenekli çalışanları işletmeye çekebilmek ve çalışanı motive edebilmek için izlenen politikalar doğrultusunda çalışanların işletmeden beklentileri; sürekli öğrenmeye ve gelişmeye teşvik eden bir çalışma ortamı, işletme amaçları ve değerleri doğrultusunda karar veren liderlerin bulunması ve bütün çalışanlara saygı gösterilmesi gibi faktörlerdir. Ayrıca yetenekli çalışanların katı ve bürokratik işletmeleri tercih etmedikleri bununla birlikte eğitimler ve kariyer geliştirme programlarının yetenekli çalışanların işletmeyi tercih etmesinde kritik rol oynadığı görülmektedir (Doğan & Demiral, 2008: 152). Örgütün başarısını sağlayacak yetenekler, her türden yetenekler değildir, burada bahsedilen, kritik pozisyonlarda çalıştırılacak, ayırt edici yetkinliklere sahip ve kritik becerileri olan yeteneklere sahip bireylerdir (Cheese vd., 2008: 62). Yetenek yönetimi uygulamalarının başarılı olması için kurumun üst yönetiminin buna inanması, uygulamaya koyması ve bunun kurum kültürünün bir parçası haline getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yetenek yönetimi süreçleri verimli olmayan rutinlere dönüşebilmektedir (Ready & Conger, 2007).

1.2. Yetenek Fabrikası Modeli

Yetenek yönetimi uygulamasının önem kazandığı işletmelerin sayısı hızlı bir şekilde artmaktadır. Her bir işletmeyi yetenek fabrikası olarak kabul eden bu modele göre işletmeler; üretimi yetenek olan bir mekanizmadır (Akar, 2012: 65). Modele; işe alım, işte tutma, yerleştirme ve geliştirme şeklinde işletmelere yetenekli işgören kazandırmak için uygulanan insan kaynakları stratejisi olarak bakılmaktadır. İşletmelerin ihtiyaç duyduğu yeteneklerin keşfedilmesi işe alım aşamasını oluşturmaktadır (Akar, 2012: 96). Yetenekli adayları çekmenin en etkin yollarından birisi bir işveren markası ve imajı oluşturarak kurumu yetenekli bireyler için cazip hale getirmektir (Lievens & Slaughter, 2016). Doğru insanların işletmelerin gerekli pozisyonlarına yerleştirilmesi ise yetenek fabrikası modelinin bir gerekliliğidir. İşletmeyi ileriye götürecek yetenekli çalışanların keşfedilmesi, işletme bünyesine alınması ve doğru pozisyonlarda değerlendirilmesi ile birlikte bu çalışanların korunması gerekmektedir (Ready & Conger, 2007). Çalışanları elde tutmanın anahtarı, çalışanların çalışmayı tercih edecekleri ve diğer iş fırsatlarının mevcudiyeti göz önüne alındığında kalacakları bir ortam yaratmaktır (Winterton, 2011). Yetenekli çalışanlar memnuniyetsizlik, düşük ücret ya da motivasyonsuzluk nedeniyle kurumdan ayrılabilir ve çalışanları kurumda tutmaya çalışırken başka zorluklar da ortaya çıkabilir (Mandhanya, 2015). Çalışanlar yetenek havuzundan dışlandıklarında kariyer gelişimlerinin yavaşlaması, yöneticilerinden daha az destek almaları söz konusu olmakta ve bunun da daha düşük elde

tutma oranlarına, daha yüksek İK maliyetlerine neden olduğu belirtilmektedir (Swales & Blackburn, 2016). Buna karşın işgörenlerle iyi iletişim kurabilen liderlerin ve yöneticilerin olması işgörenlerin işletmede kalmasını sağlayan önemli bir etkidir (Fang Li & Devos, 2008). Yetenek fabrikası modeline göre geliştirme kapsamında ise işletmeler mevcut işgörenler arasında gizli yetenekleri bulmaya odaklanır ve işe alınan işgörenin daha ileri beceri ve yetenekler kazanmasını sağlayacak çalışmaları üstlenir (Akar, 2012: 7-8). Bu bağlamda insan kaynakları yöneticilerinin uygulayacağı yetenek fabrikası modeli hakkındaki stratejileri işletmelerin geleceği açısından kritik önem arz etmektedir.



Şekil 1. Yetenek Fabrikası Modeli

Kaynak: Fang Li ve Devos, (2008: 85)'den uyarlanmıştır.

Bir şirket hangi nedenle bir yetenek fabrikası kurmaya karar verirse versin, işe alma, geliştirme, yerleştirme ve elde tutma konularında bilimsel ve bilinçli bir yaklaşım benimsenmesi gerekmektedir (Fang Li & Devos, 2008). Bir yetenek fabrikası girişimi hem yetenek, yaratıcılık veya yenilikçilik kavramlarına ilişkin kavramsal verileri hem de işbirliği, sözleşmeler ve çalışma koşulları gibi yapısal bilgileri incelemeyi gerektiren bir vaka çalışması olarak ele alınmalıdır (Pages vd., 2009). Yetenek fabrikası modeline bakıldığında; işe alımda e-işe alım, işe alımın daha verimli ve daha az maliyetli olmasına yardımcı olduğu, ancak başvurularla teması kaybetme riski söz konusu olabildiği, dolayısıyla şirket için bir çalışan markası oluşturmanın kritik önem taşıdığı ifade edilmiştir (Fang Li & Devos, 2008: 85). Genç ve yetenekli kişilerin keşfedilerek kuruma kazandırılması ve onların yeteneklerinin üst düzeye çıkarılacak uygulamalarla arttırılmasının organizasyonu bir yetenek fabrikasına dönüştüreceği belirtilmektedir (Di Minin vd., 2014). Geliştirme aşamasında ise, e-öğrenme tekniğinin öğrenen bir organizasyon oluşturmada çok yardımcı olduğu, iletişim ve çeşitlilik kültürünün de çalışanların gelişiminde kritik öneme sahip olduğu ifade edilmiştir. İşe yerleştirmede, performans yönetimi yazılımının çalışanların iş deneyimlerinin, becerilerinin ve niteliklerinin izlenebileceği bir yetenek kütüphanesi oluşturmaya yardımcı olduğu ve son olarak, çalışanı elde tutmak için ise şeffaf bir ücretlendirme ve parasal ödüllendirme sistemi kurmanın önemli olduğu ve bunun çalışanlara eşitlik duygusu verdiği vurgulanmıştır (Fang Li & Devos, 2008: 85). Yetenek fabrikası modeli açısından yetenekli çalışanın işe alınmasından sonraki en önemli meselenin, çalışanların elde nasıl tutulacağı ve yeteneklerinin nasıl daha fazla geliştirileceği konusu olduğu ifade edilmekte

ve özellikle geliştirilmesi gereken yeteneklerin problem çözme, yenilikçilik, değişim yönetimi, takım çalışması ve insan idaresi yeteneklerinin olduğu belirtilmektedir (Cheese vd., 2008). Yetenek yönetimi açısından bu önemli ve işlevsel yetkinlik ve becerilerin göz önünde bulundurulması çalışan adaylarının ve çalışanların çekme, tanımlama, geliştirme ve yerleştirme gibi insan kaynakları işlevleri açısından yönetilmesi gerekmektedir (Mentzas, 2006).

2. YÖNTEM

Bu çalışma özel okul işletmelerinde yetenekli çalışanların (öğretmenler) seçimi ve işletmelerde yerleştirme, tutunma ve geliştirme süreçlerini incelemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada eğitim sektöründe faaliyet gösteren özel okulların yöneticilerinin görüşlerine başvurulmuştur. Okul yöneticilerine öncelikle, literatürde yer alan yetenek fabrikası modelinin neyi ifade ettiği açıklanmış ve bu bağlamda özel okul yöneticilerinin öğretmen seçimi, yerleştirilmesi, geliştirilmesi ve işe devamlılığında yetenek fabrikası modelinin eğitim sektöründe uygulama alanına yönelik görüşleri incelenmiştir. Çalışma; özel okul yöneticilerinin görüşleri ve uygulamalarından hareketle yetenek yönetimi ve yetenek fabrikası modeli uygulamasını inceleyen fenomenolojik bir nitel araştırma çalışmasıdır. Bu çerçevede 2022 yılı aralık ayı içerisinde Alanya ve Gazipaşa'daki özel okulların yöneticileri ile görüşme tekniği kullanılarak veri toplanmaya çalışılmıştır. Alanya'da 11 özel okul ilköğretim, orta ve lise düzeyinde ayrıca 5 özel okul da sadece lise düzeyinde eğitim vermektedir (Alanya İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü, 2020). Gazipaşa'da ise 1 ilköğretim, 2 ortaokul ve 3 lise düzeyinde eğitim veren özel okul bulunduğu bilgisine ulaşılmıştır (Gazipaşa İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü, 2018). Bu okulların bir kısmına ulaşılmış, görüşme talep edilmiştir ve bunun sonucunda görüşme talebini olumlu karşılayan dört okul yöneticisi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Özel okul yöneticilerine; "İyi bir öğretmen olabilmek için hangi niteliklere sahip olmak gereklidir?", "İşe alım sürecinde öğretmen seçiminde ne gibi kriterlere dikkat ediyorsunuz?, Bu kriterleri ne şekilde ölçerek işe alım süreçlerini gerçekleştiriyorsunuz?", "Almış olduğunuz öğretmenlerin okulda tutulması ve devamının sağlanması için uygulamalarınız nelerdir?", "Öğretmenlerinizin kariyer gelişimi ve becerilerini arttırmak için hangi uygulamalara başvuruyorsunuz?", "Yetenek Fabrikası Modeli uygulamasının kendi okullarınız açısından ne gibi olumlu etkiler getireceğini öngörüyorsunuz?" soruları yöneltilmiştir. Görüşme sonucunda alınan bilgiler incelemeye tabi tutularak ortak, benzer ve farklı yönleri anlamlı bir şekilde bir araya getirilip bulgular doğrudan alıntılar şeklinde sunulmuştur. Elde edilen bulgular katılımcılarla paylaşılmış ve anlam açısından uygunluğu için teyitleri alınmıştır. Bulgular yorumlanarak konu ile ilgili sonuçlar ortaya konulmuştur. Çalışmada alınan nitel verilerin sınırlı bir gruptan elde edilmesi ve özel okullar evreninin genelini temsil edememesi çalışmanın sınırlılığı durumundadır. Ancak çalışmada elde edilen verilerin literatür bağlamında incelenmesi ve yorumlanmasıyla özel okullardaki yöneticilerin, öğretmenlik pozisyonu için yetenek fabrikası modeli uygulamasına ilişkin tutum ve davranışlarını ortaya koyacak bazı sonuçlar sunulmuş literatüre katkı yapılmaya çalışılmıştır.

3. BULGULAR

Özel okul yöneticilerine yöneltilen "İyi bir öğretmen olabilmek için hangi niteliklere sahip olmak gereklidir? sorusuna ilişkin yöneticiler(Y) şu cevapları vermişlerdir:

"İyi bir öğretmende olması gereken en önemli özellik sabırdır. İyi bir öğretmende olması gereken bir diğer özellikte kendini geliştirebilmesi ve Milli Eğitim Bakanlığı (MEB) formatı dışına çıkarak kendi branşında tüm kaynaklara yeterli şekilde hakim olabilmesidir. Bununla birlikte çocuklara rol model olacak özelliklere sahip olması gereklidir." (Y1)

“Öncelikle iletişimi iyi kurabilen gülyüzlü, disiplinli ve işine saygılı olması gerekir. Öğretmenlik mesleğini isteyerek yapmalıdır, çünkü eğitim çocukları sevmekle başlar. Ayrıca kendini geliştirebilmesi, donanımlı, pratik çözümler üretebilmesi ve zamanı etkin kullanabilmesi gerekir. Bunların dışında sınıfı iyi yönetebilmesi ve bilgisini öğrenciye etkin bir şekilde aktarabilmesi de bir öğretmende olması gereken en önemli niteliklerdendir.” (Y2)

“Bir öğretmende aradığımız en önemli nitelikler dürüst çalışkan ve çözüm odaklı olmasıdır. Bununla birlikte çocuk sevgisi barındırması en önem verdiğimiz niteliklerdendir. (Y3)

“İyi bir öğretmen olabilmenin yolu önce aldığı eğitimden sonra da aldığı eğitimi öğrencilere aktarabilmekten geçmektedir. Öğretmenin öncelikle öğrencileri sevmesi gerekir. Bununla birlikte sabırlı ve özveri olması günümüz şartlarında ise teknolojiye hakim ve yeniliklere açık kendini geliştirebilen bir birey olması gerekmektedir. (Y4)

İlgili soruya alınan cevaplara bakıldığında yetenekli öğretmende aranan özellikler kapsamında; kendini geliştirme çabası, iletişim becerisi, sabır, çözüm odaklılık, teknolojiye uyum, yenilikçilik, meslek ve öğrenci sevgisi, dürüstlük, gülyüz, disiplin, çalışkanlık, özveri, akademik alanına hakim olma, öğrencilere rol model olma, zaman yönetimi kriterlerinin söz konusu olduğu görülmektedir. Özellikle kendini geliştirme çabası (Y1, Y2, Y3), iletişim becerisi (Y2, Y4), sabır (Y1, Y4) ve çözüm odaklılık (Y2, Y3) yetkinliklerinin ön planda değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

“İşe alım sürecinde öğretmen seçiminde ne gibi kriterlere dikkat ediyorsunuz? Bu kriterleri ne şekilde ölçerek işe alım sürecini gerçekleştiriyorsunuz?” sorusuna yöneticilerin verdikleri cevaplar şu şekildedir;

“İlk olarak lisans düzeyine bakıyoruz onun dışında deneyime dikkat ediyoruz. Sertifikası varsa eğer değerlendiriyoruz. Teknolojiyi iyi kullanabilen ve global bir şekilde teknolojiden yararlanabilen öğretmenleri tercih ediyoruz. Yabancı öğrencilerimizin artması ile birlikte dil bilmekte önemli hale geldi. Bu yüzden eğitimin ve iletişimin daha etkin olabilmesi açısından dil bilen öğretmenlerimize öncelik veriyoruz. Bu kriterleri belirlemek için öncelikle okulumuzun bazı branşlar için düzenlediği yetenek sınavına tabii tutuyoruz. Başarılı olan öğretmen arkadaşlarımızı mülakat aşamasında tanıyarak değerlendirip işe alım sürecini gerçekleştiriyoruz” (Y1)

“Lisans eğitimine ve kazandığı deneyimlere bakarak bir ön değerlendirme yapıyoruz. Daha önceden bir tecrübesi olup olmadığına bakıyoruz. Özellikle pandemi sürecinin getirdiği etkilerden dolayı teknolojiyi iyi kullanabilmesi gerekli. Kendi branşlarında yapmış oldukları bir etkinlikleri, araştırmaları var mı? bunları değerlendiriyoruz. Fakat kurumumuz için her şeyden önemlisi işini severek ve isteyerek yapan öğretmenler barındırmak. Özgeçmiş olarak aradığımız ön niteliklere sahip öğretmen adaylarını daha yakından tanıyabilmek adına mülakat gerçekleştiriyoruz. Mülakatta tabii öncelikle kendini iyi ifade edebilmesi ve diksiyonu önemli. Bunların haricinde mesleki yeterliliği de sahip olduğunu düşündüğümüz adayların işe alım süreçlerini gerçekleştiriyoruz” (Y2)

“Öğretmenin alan yeterliliği, çocuklara karşı tutumu ve bir problemle karşılaştığında nasıl tepki gösterdiklerine dikkat ediyoruz. Bir ön görüşme yaparak öğretmeni tanımaya çalışıyoruz. Bu görüşmede öğretmenin problem çözme yeteneğini ve öğrenciye olan ilgisini test edecek mülakat gerçekleştiriyoruz. Daha sonrasında bir deneme dersi yaparak ders anlatım tekniklerini kullanmasına bakıyoruz. Sonrasında bize olumlu gelen adaylarla işe alım sürecini başlatıyoruz”. (Y3)

“Öğretmen seçimlerimizde öncelikle dikkat ettiğimiz husus öğretmenin özgeçmişi üzerine olmaktadır. Onun dışında bizimle görüşmeye nasıl bir kıyafet ve tavırla geldiğidir. Çünkü işine saygısını ilk görüşmede anlıyoruz. Biz işine saygılı ve disiplinli meslektaşlarımızı seçmeye özen gösteren bir kurumuz. İnsanlarla olan iletişimini ölçüyoruz, mülakat içerisinde sorduğumuz sorularla ders anlatım şeklini gözlemliyoruz. Bununla birlikte bazı test aşamaları ile öğretmenimizin kişisel özelliklerini ölçüyoruz ve alımlarımızı bu değerlendirmeler çerçevesinde gerçekleştiriyoruz. (Y4)

Sorulara verilen cevaplara bakıldığında işe alım sürecinde; lisans eğitimi, deneyim, yabancı dil bilgisi, teknoloji kullanma becerisi, ek sertifikalar, branşlarındaki araştırma ve etkinlikleri, işini sevmesi ve isteklilik, kendini iyi ifade edebilme, diksiyon, alanındaki yeterliliği, problem çözümüne yönelik tepkileri, ders anlatım tekniklerini kullanma düzeyi, öğrenciye olumlu tutumu, özgeçmiş, kıyak ve kıyafeti, işine saygısı, disiplin, iletişim becerisi gibi kriterlere dikkat edildiği görülmektedir. Bu kriterlerin ise; özgeçmiş incelemesi, ön görüşme, yetenek sınavı, mülakat, deneme dersi ve kişilik testi gibi yöntemlerle ölçülmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır. Eğitim ve deneyimin yöneticiler açısından ön planda olduğu görülmektedir. Bununla birlikte teknolojiyi etkin şekilde kullanabilen öğretmenlerin yöneticiler açısından tercih edilen öğretmen olma özelliği taşıdıkları da dikkat çeken bir unsurdur. Yöneticilerin aynı zamanda problem çözme yeteneklerine de önem verildiği görülmektedir.

“Almış olduğunuz öğretmenlerin okulda devamlılıklarının sağlanması ve motivasyonlarının artırılması için ne tür bir yol izliyorsunuz?” sorusuna verilen cevaplar ise şu şekildedir;

“Tabiki öğretmenlerimiz bizler için değerli. Onlara da değerli olduklarını hissettirmek çok önemli. Bu anlamda kendilerini değerli hissetmeleri adına belli zaman dilimlerinde yemek, piknik ve doğa yürüyüşü gibi organizasyonları düzenliyoruz. Yine başka bir uygulama olarak öğretmenlerimiz ile her ay bir toplantı gerçekleştiriyoruz ve toplantıda öğretmenlerimizin görüşlerini, eleştirilerini ve önerilerini dinliyoruz. Bunların dışında ekonomik anlamda da öğretmenlerimizi tatmin etmek önemli. Performans değerlendirmeleri yaparak maaşlarında iyileştirme ve maaş haricinde ücretlendirme yaparak bu anlamda da motive olmalarını sağlıyoruz” (Y1)

“Öncelikle öğretmenler arası ve öğretmenler ile yöneticiler arasında samimiyeti geliştirmek ve güven duygusu oluşturmak bizler için önemli. Kahvaltı, akşam yemeği gibi etkinlikler düzenleyerek güven duygusunu oluşturmayı amaçlıyoruz. Öğretmenlerimize her türlü teknolojik ve laboratuvar imkanlarını sunuyoruz. Öğretmenlerimizin kendilerini baskı altında hissetmemeleri ve eğitimlerine müdahale edilmemesi prensiplerimiz arasında olduğu için ayrıca hassasiyet gösteriyoruz. Her durumda öğretmenlerimizin arkasında olan bir kurumuz ve bunu onlara da hissettirmeye özen gösteriyoruz. Bunların dışında ücretlendirme anlamında da öğretmenlerimizi motive edecek ek ücretler, maaş artışları gibi uygulamalarımızla motivasyon sağlıyoruz” (Y2)

“Devamlılık konusunda en önemli etken huzurdur. Çalışma ortamındaki huzuru elimizden geldiğince sağlamaya çalışıyoruz. Bunu toplu etkinlikler yaparak sağlamaya çalışıyoruz. Öğretmenlerimiz arasındaki bağın kuvvetlenmesi ve kurumumuza olan bağlarının artması için sosyal etkinlikler gerçekleştiriyoruz. Öğretmenlerimizin maddi manevi olarak yanlarında olduğumuzu her zaman dile getiriyoruz. Özellikle maddi anlamda öğretmenlerimizin tatmin olması açısından elimizden gelen çabayı gösteriyoruz”. (Y3)

“Öğretmenlerimiz bizler için çok değerli. Kurum olarak emek verdiğimiz öğretmenlerimizi kaybetmemek ve devamlılıklarını sağlamak için öncelikle kendilerini bu kurumun bir parçası olarak görmelerini sağlıyoruz. Çeşitli aktiviteler ile motivasyon etkinlikleri düzenliyoruz. Bununla birlikte her türlü sorunlarında yanlarında olduğumuzu onlara hissettiriyoruz. İzinler konusunda esneklik sağlıyoruz. En önemlisi emeklerinin karşılığını maddi manevi sağlamaya gayret gösteriyoruz. (Y4)

Sorulara verilen cevaplara bakıldığında motivasyon ve devamlılığı sağlamaya yönelik olarak; öğretmenlere değerli olduklarını hissettirmek ve güven duygusu aşılacak için kahvaltı, yemek, piknik ve doğa yürüyüşü gibi sosyal ve sportif etkinlik ve aktiviteler düzenlendiği anlaşılmaktadır. Çalışanların görüş, öneri ve eleştirilerinin dinlendiği toplantılar, baskı hissetmemeleri için esneklik, huzurlu bir çalışma ortamı, izinler açısından esneklik, kendilerini geliştirebilmeleri için teknoloji ve laboratuvar kullanımı olanakları, tatmin edici ücretlendirme, performans değerlemeye bağlı ek maddi destekler ve maaş artışları gibi uygulama ve davranışların olduğu ifade edilmektedir.

“Öğretmenlerinizin kariyer gelişimi ve becerilerini arttırmak için hangi uygulamalara başvuruyorsunuz?” sorusuna verdikleri cevaplar ise şu şekildedir;

“Öncelikle tüm öğretmenlerimize iş güvenliği eğitimi vererek bu konuda bilgi sahibi olmalarını sağlıyoruz. Yabancı öğrencilerimizin artması ile birlikte öğretmenlerimizin daha verimli iletişim kurabilmesi adına dil eğitimi sağlamayı hedefliyoruz. Ayrıca öğretmenlerimize kendilerini daha iyi hissetmeleri ve öğrencilere daha verimli olabilmeleri adına birebir olarak psikolojik danışmanlık hizmeti sunuyoruz. Bu uygulamaların dışında hizmet içi eğitimler ve seminerler ile öğretmenlerimizin gelişim ve becerilerini arttırmak adına katkı sağlamaya çalışıyoruz” (Y1)

“Hizmet içi eğitimler veriyoruz. Öğretmenlerimizin branşlarında kendilerini geliştirebilmesi için gerekli seminer veya kurs bazında eğitimlerini almaları için imkanlar sağlıyoruz. Yüksek lisans eğitimlerine devam etmek isteyen öğretmen arkadaşlarımıza bu konuda ayrıcalık tanıyoruz. Ayrıca öğretmenlerimizin istekleri doğrultusunda sanatsal faaliyetlerde eğitim almaları adına tüm olanakları sağlıyoruz. Bunların dışında bu konu ile ilgili öğretmenlerimizden gelen istek ve önerileri değerlendirmeye çalışıyoruz” (Y2)

“Öğretmenlerimizin kariyer ve becerilerini arttırmak, kendilerini geliştirmek için almak istedikleri eğitim (yüksek lisans vs.) için programlarında esneklik sağlayarak elimizden gelen desteği sağlıyoruz. Bunun dışında bizlerde belirlediğimiz zaman dilimlerinde yazar-öğretmen buluşması veya gerekli görülen öğretmen eğitimleri ayarlayarak seminerler düzenliyoruz. Bu şekilde öğretmenlerimize destek vermeye özen gösteriyoruz”. (Y3)

“Öğretmenlerimize danışmanlık hizmeti sağlayan kurumlardan eğitim ve danışmanlık almaları için olanaklar sağlıyoruz. Kendi branşlarında bilgi ve becerilerinin arttırılmasını hedefliyoruz. Bunun için gerekli desteği veriyoruz. Son dönemde yabancı öğrencilerimizin artması ile birlikte İngilizce ve Rusça dersleri almaları için imkân sunuyoruz. Bir de belirli zaman dilimlerinde kurum içi eğitimler düzenliyoruz. (Y4)

Cevaplara bakıldığında; iş güvenliği eğitimleri, yabancı dil eğitimleri, psikolojik danışmanlık hizmetleri, hizmet içi eğitimler, branşlara yönelik kurs ve seminerlerin teşvik edilmesi, lisansüstü eğitim almalarının teşvik edilmesi ve kolaylaştırılması, sanatsal faaliyetlere erişim olanakları gibi yönlendirme ve uygulamaların olduğu anlaşılmaktadır. Bunlardan özellikle hizmet içi eğitimler, danışmanlık hizmetleri, lisansüstü eğitim destekleri ve yabancı dilde verilen eğitimlerin yöneticiler açısından ön plana çıkarılan destekler olduğu belirtilebilir.

“Yetenek Fabrikası Modeli uygulamasının okulunuz açısından ne gibi olumlu etkiler getireceğini düşünüyorsunuz?” sorusuna verilen cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

“Başarı başarıyı getirir. Eğer biz kurum olarak yetenekli öğretmenleri bünyemizde bulundurursak eğitim anlamında tabiki olumlu sonuçlar elde ederiz. Öğrencilerimize iyi eğitim vermek ve velileri tatmin etmek anlamında başarı sağlamış oluruz. Bu da okulumuzun daha donanımlı hale gelmesine olanak sağlar. Kaliteli eğitim vererek daha çok öğrenciye ulaşmak ve hizmet vermek bizim için gurur verici bir durum oluşturur” (Y1)

“Öncelikle kapsamlı bir şekilde düşünüldüğünde gerçekten verimli bir model. Tabi okulumuz açısından bu modelin uygulanması doğrultusunda eğitim anlamında verimin artacağını söyleyebilirim. Bununla birlikte velilerden gelen olumlu dönütler olacaktır. Velilerin ve öğrencilerin memnun olması öğretmenlerimizin işlerine gösterdikleri hassasiyete de yansımaktır. Bir özel okul olarak verdiğimiz eğitimin kalitesi ile anılmak bizi memnun eder. Tabi bu durum öğrenci sayımıza yansımacağı gibi ekonomik olarak da olumlu etki sağlayacaktır” (Y2)

“Kurum olarak dikkat ettiğimiz özelliklerin aslında yetenek fabrikası modeli doğrultusunda gittiğini söyleyebilirim. Tabiki kapsamlı olarak araştırılıp uygulamaya geçmesi okulumuz açısından faydalı olacaktır diye düşünüyorum. (Y3)

“Hedefimiz her zaman bünyemizde yetenek sahibi ve özverili öğretmenler barındırmak. Yetenek yönetimi modelinin uygulamasını teknik olarak hayata geçirebilmek bizim için önemli bir katkı sağlayacaktır diye düşünüyorum. Bu kapsamda alımlar yapmak ve devamlılığı sağlamak bizi daha kurumsal olmaya ve okul olarak büyümemize olanak sağlayacaktır. (Y4)

Cevaplar incelendiğinde her dört yönetici de yetenek fabrikası modelini olumlu olarak görmektedir. Yetenekli öğretmenin eğitimin kalitesini ve verimini arttıracacağı, okulun donanımını yükselteceği, velilerin ve öğrencilerin memnuniyetini arttıracacağı ve bunun da öğrenci sayısını çoğaltarak finansal gelire olumlu yansıyacağı ve kurumsal büyümeyi sağlayacağı düşünülmektedir. Genel anlamda bakıldığında yetenek fabrikası modeli uygulaması ile yetenekli öğretmenlerin okula kazandırılmasının okulun eğitim seviyesinin yükselmesi ve buna bağlı olarak gelişecek olumlu sonuçları sağlayarak velileri, öğrencileri, öğretmenleri ve yöneticileri tatmin edeceği ifade edilmektedir. Ancak yöneticiler yetenek fabrikası anlayışını olumlu görse de kendi kurumlarının bu konuda daha da gelişmesi gerektiğini düşünmektedir. Literatürdeki yetenek fabrikası modeli göz önüne alındığında araştırmaya dâhil olan özel okulların bu konudaki farkındalık ve çabalarının olumlu olduğu ve buna karşın modelin içinin doldurulması açısından sınırlı uygulama ve sonuçların söz konusu olduğu ifade edilebilir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Görüşlerine başvuru alan özel okul yöneticilerinin ifadelerinden hareketle; yetenek fabrikası modelinde yer alan bazı unsurların öğretmenler üzerinde uygulandığı görülmektedir. Ancak okul yöneticilerinin MEB (Milli Eğitim Bakanlığı) mevzuatı kapsamında bir yönetim izlemesi gerektiği için bu uygulamaların belirli yönetmelikler dâhilinde olduğu ifade edilmektedir. Görüşme yapılan okullarda yöneticiler yetenek fabrikası modelini bir kavram olarak bilmeseler de, yaptıkları uygulamaların bazılarının bu model kapsamındaki birtakım çalışmalar ile ilişkilendirilebilmesi mümkündür. Ön değerlendirme, ön görüşme, yetenek sınavı, mülakat gibi süreçlerle yetenekli öğretmenlerin belirlenmesine çalışılmaktadır. Ancak, bir işgören havuzu oluşturma veya e-işe alım konularında bir veriye ulaşılammıştır. Çalışanları elde tutmaya yönelik olarak ise genelde sosyal ve sportif etkinliklere odaklı oldukları görülmektedir. Ayrıca görüş, öneri ve eleştirilerin yönetim tarafından dinlenmesine ilişkin bazı çabaların da söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Yöneticiler, ücretlendirmenin çalışanı memnun edecek şekilde olmasına çaba harcadıklarını ifade etmektedirler. En azından ücretlendirme ve ödüllendirme mekanizmalarının çalışanı elde tutma noktasında önemli araçlar olduğu bilinci söz konusudur. Ancak bunların dışında formal veya informal süreçlerle yürütülebilecek liderlik, iletişim veya şeffaflık ile ilgili diğer elde tutma çabaları zayıf gözükmektedir. Dolayısıyla sistematik ve kurumsal bir elde tutma faaliyeti açısından güçlü bir yapı bulunmamaktadır. İşgören geliştirmesi açısından ise, kurslar, seminerler, hizmet içi eğitimler, yabancı dil eğitimleri ile öğretmenlerin gelişimine yönelik bir takım çabaların varlığı söz konusudur. Bunların dışında çalışanları yüksek lisans yapmaya teşvik ettikleri de anlaşılmaktadır. Buna karşın bu gelişim faaliyetlerinin sonucunda istenilen düzey ve başarıyı gösteren çalışanlara yönelik olumlu çıktılarının ne olduğu belirsiz durumdadır. İşe yerleştirme noktasında ise; özellikle temel iş tanımları açısından her öğretmenin kendi branşlarına uygun bir görev yaptığı ifade edilebilir. Ancak derslerin dışındaki görev ve pozisyonlar açısından her bir öğretmenin yeteneklerinin ayrı ayrı değerlendirilip ona uygun bir görev tanımının olup olmadığı noktasında da bir belirsizlik bulunmaktadır. Sonuç olarak yetenek fabrikası modelinde yer alan; iş gücü planlaması, yetenek açığı analizi, yetenek incelemeleri, yedekleme planlaması ve değerlendirmesi (McCauley & Wakefield, 2006), işe alım, işe yerleştirme, geliştirme ve elde tutma temel unsurları altındaki liderlik, iletişim, bağlılık oluşturma, ücretlendirme şeffaflık, motivasyon, para ödülleri, işveren markası, e-işe alım,

performans yönetimi, işbirliği, öğrenen örgüt, kültürel çeşitlilik ve e-öğrenme (Fang Li & Devos, 2008) gibi unsurlar noktasında çalışmaya dahil olan kurumlar, birtakım uygulamalar gerçekleştirmedi. Ancak bunların istenilen düzeyde olmadığı ve geliştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Yetenek fabrikası modelinin uygulanması ile birlikte kalitede artış ve gelirlerde yükseliş olacağına inanılmaktadır.

Çalışma sonucunda mevcut literatür ve bu araştırmanın bulguları çerçevesinde birtakım öneriler sunulabilir. Öncelikle kurumlar elektronik iş süreçlerine entegre olmalıdır. Bu kapsamda e-insan kaynakları uygulamalarına geçiş yapılması yerinde olacaktır. İşgören havuzu oluşturma, yetenek havuzu belirleme, işe alım, performans değerlendirme, kariyer yönetimi ve eğitim-geliştirme süreçlerinde bilgisayar yazılımlarının etkili bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Ayrıca eğitim ve geliştirme çabalarının genel gruba yönelik olarak değil de belirlenmiş farklı yetenek kategorisi gruplarına özelleştirilerek sunulduğu bir düzenleme yapılmalıdır. Lider pozisyonundaki yöneticilerin yetenek yönetimi sürecinin dışındaki bireyler olarak konumlanmaması, onlarında bu sürecin bir çalışanı şeklinde geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca üst yönetimin yetenek fabrikası modelinin orta ve uzun vadede getireceği olumlu sonuçları görerek kurum kültürünü bu çerçevede oluşturacak gerçekçi ve inandırıcı adımları (Ready & Conger, 2007) atması beklenmektedir. Her ne kadar eğitim sektöründe MEB mevzuatı genel bir çerçeve çizmiş olsa da özellikle özel okul yönetimlerinin yetenek yönetimi kapsamında farklı uygulamalar yapabildiği ve çalışan yetkinliklerini yükseltmesi imkânlar dâhilindedir. Yetenek fabrikası modelini okullardaki müdürlerin görüşleri üzerinden incelemeye çalışan bu çalışmaya, gelecekteki çalışmalar hem öğretmen hem de yönetici görüşlerini incelemek suretiyle katkıda bulunabilir. Bunun dışında yetenek fabrikası modeli açısından, belirli sektörlerde tanımlanmış kurum kültürlerinin (sistemik kültür/ bütünleşik kültür vb.) farklılıkları da incelenebilir. Gelecek çalışmalarda konuya ilişkin öğretmen ve yöneticiler üzerinde gerçekleştirilecek nicel çalışmalara yönelik temel teşkil edebilecek ölçek geliştirme çalışmaları da yapılabilir. Ayrıca modelde bulunan işe alım, elde tutma, işe yerleştirme ve geliştirme boyutlarının tek olarak ancak daha detaylı şekilde analiz edileceği gelecek çalışmalar da ilgili literatüre katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akar, F. (2012). *Yetenek Yönetiminin Bazı Türk Üniversitelerinde Uygulanmasına İlişkin Öğretim Üyelerinin Görüş ve Önerileri*. Doktora tezi. Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Alanya İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü (2020). Okul ve Kurumlarımız. <https://alanya.meb.gov.tr/www/okullarimiz/kategori/10> [Erişim Tarihi: 14.12.2022].
- Alayoğlu, N. (2010). İnsan Kaynakları Yönetiminde Yeni Dönem: Yetenek Yönetimi. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1), 68-97.
- Cappelli, P. and Keller, J. (2014), Talent Management: Conceptual Approaches and Practical Challenges, *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, 1 (1), pp. 305-331.
- Cheese, P., Thomas, R. J., & Craig, E. (2008). *The Talent Powered Organization: Strategies for Globalization*. Talent Management and High Performance. London: Kogan Page.
- Collings, D.G. & Mellahi, K. (2009), Strategic Talent Management: A Review and Research Agenda. *Human Resource Management Review*, 19 (4), pp. 304-313.

- Çavdar, H., & Çavdar, M. (2010). İşletmelerde İşgören Bulma ve Seçme Aşamaları. *Journal of Naval Sciences and Engineering*, 6 (1), 79-93.
- Çelik, M. & Zaim, A. H. (2011). Yetenek Yönetimi Yaklaşımı. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 10 (20), 33-38.
- Di Minin, A., Frattini, F., Bianchi, M., Bortoluzzi, G., & Piccaluga, A. (2014). Udinese Calcio Soccer Club as a Talents Factory: Strategic Agility, Diverging Objectives, and Resource Constraints. *European Management Journal*, 32 (2), 319-336.
- Doğan, S. & Demiral, Ö. (2008). İnsan Kaynakları Yönetiminde Çalışanların Kendilerine Doğru Yolculuk Yöntemi: Yetenek Yönetimi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (3), 145-166.
- Fang Li, F., & Devos, P. (2008). *Talent Management: Art or Science?: The Invisible Mechanism Between Talent and Talent Factory*. Master in Business Administration. Småland, Sweden: University of Kalmar.
- Ganaie, M. U., & Haque, M. I. (2017). Talent Management and Value Creation: A Conceptual Framework. *Academy of Strategic Management Journal*, 16 (2), 1-9.
- Gazipaşa İlçe Milli Eğitim Müdürlüğü (2018). 2018/2019 Eğitim Öğretim Yılı İstatistiki Veriler. https://gazipasa.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2018_11/06163601_kasYm_brifing_2018.pdf [Erişim Tarihi: 14.12.2022]
- Hugles, J.C. & Rog, E. (2008). Talent Management: A Strategy for Improving Employee Recruitment, Retention and Engagement within Hospitality Organisations. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20 (7), pp. 743-757.
- Lewis, R. E., & Heckman, R. J. (2006). Talent Management: A Critical Review. *Human resource management review*, 16 (2), 139-154.
- Lievens, F., & Slaughter, J. E. (2016). Employer Image and Employer Branding: What We Know and What We Need To Know. *Annual Review of organizational psychology and organizational behavior*, 3, 407-440.
- Mandhanya, Y. (2015). A Study of Impact of Working Environment on Retention of Employees (With Special Reference to Automobile Sector). *Global Management Review*, 9 (4) 116-128.
- Mathis, R. L., Jackson, J. H., Valentine, S. R., & Meglich, P. (2016). *Human Resource Management*. Fifteenth Edition. Boston: Cengage Learning.
- Mentzas, F.D.G. (2006). Competency Based Management : A Review of Systems and Approaches. *Information Management & Computer Security*, 14 (1), 51-64.
- McCauley, C., & Wakefield, M. (2006). Talent Management in the 21st Century: Help Your Company Find, Develop, and Keep Its Strongest Workers. *The Journal for Quality and Participation*, 29 (4), 4.
- Pages, R., San Cornelio, G., & Roig, A. (2009). Talent and Creativity Wanted Models of Collaboration Between Creators and Media Industries. *Second Nature*, 1, 62-76.
- Ready, D. A., & Conger, J. A. (2007). Make Your Company A Talent Factory. *Harvard business review*, 85 (6), 68.
- Swales, S. & Blackburn, M. (2016). Employee Reactions to Talent Pool Identification. *Employee Relations*, 38 (1), pp. 112-128.

- Şahin, Ö. (2017). *Yetenek Yönetimi Konaklama İşletmelerinin Yenilik Performansına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Winterton, J. (2004). A Conceptual Model of Labour Turnover and Retention. *Human Resource Development International*, 7 (3), 371-390.
- Zafer Güneş, D. & Keskinılıç Kara, S. B. (2017). Özel Okullarda Yetenek Yönetimi Uygulamaları. *Sakarya University Journal of Education*, 7 (1), 142-154.



Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Türkiye-Rusya ve Türkiye-Ukrayna Dış Ticaretine Etkileri

Ata KAHVECİ

Tarsus Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Bölümü Mersin, TÜRKİYE

atakahveci@tarsus.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-2010-614X>

Özet

24 Şubat 2022 tarihinde Rusya'nın Ukrayna'ya özel askeri operasyon başlattığını duyurması ile Rusya- Ukrayna savaşı başlamıştır. Bu çalışmada savaş öncesi ve sonrası dönemini kapsayan 2021 ve 2022 yıllarında Türkiye'nin her iki ülke ile yapmış olduğu ihracat ve ithalat rakamları değerlendirilmiş ve ilgili dönemlerde dış ticaretin yapısı ele alınmıştır. Savaş öncesi ve sonrasındaki 12 aylık dönemdeki ihracat/ithalat verileri ITC TradeMap'ten çekilerek mal ticaretinin değişimi ikincil veriler üzerinden içerik analiz yöntemi ile incelenmiştir. Bu çalışma kapsamında hem Rusya hem de Ukrayna özelinde savaşın Türkiye'nin dış ticaret verilerine etkilerinin incelenecek olması nedeniyle literatürdeki boşluğu dolduracağı ve araştırmacılara yol göstereceği düşünülmektedir. Araştırma sonucuna göre Rusya'ya karşı daha önce görülmemiş ölçekte uygulanan yaptırımlara rağmen Türkiye ile Rusya arasındaki ticaret hacminin savaş sonrasında son 10 yıllık trendin çok üzerinde bir oranda arttığı tespit edilmiştir. Türkiye'deki ihracatçılar ve ithalatçılar açısından tarihi bir fırsat kapısı açan bu süreçte kısa vadeli kazançlar yerine uzun vadeli ve sürdürülebilir ticari ilişkilerin geliştirilmesine odaklanılması önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, İhracat, İthalat, Rusya, Ukrayna

Makale Gönderme Tarihi: 17.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 10.09.2023

Önerilen Atıf:

Kahveci, A. (2023). Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Türkiye-Rusya ve Türkiye-Ukrayna Dış Ticaretine Etkileri, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 397-412.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 397-412

DOI:10.26677/TR1010.2023.1303

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Effects of Russia-Ukraine War on Türkiye-Russia and Türkiye-Ukraine Foreign Trade

Ata KAHVECİ

Tarsus University, Vocational School, Foreign Trade Department Mersin, TÜRKİYE

atakahveci@tarsus.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-2010-614X>

Abstract

The Russian-Ukrainian war started with the announcement of Russia's special military operation against Ukraine On 24th of February 2022. In this study, the export and import figures of Türkiye with both countries in 2021 and 2022, which is covering the pre-war and post-war period, were evaluated and the structure of foreign trade in the relevant periods was discussed. The export/import data of the 12-month period before and after the war were retrieved from ITC TradeMap database and the change in the trade of goods was analyzed by content analysis method by using secondary data. It is thought that the conducted research will fill the gap in the literature related to the effects of the war on Türkiye's foreign trade and will pave the way for future researchers. According to the results of the research, it has been determined that the trade volume between Türkiye and Russia after the war increased at a rate far above the trend of the last 10 years despite the unprecedented scale of sanctions against Russia. Eventhough this period has presented a historical and unique opportunity for exporters and importers in Türkiye, it is essential to focus on the development of long-term and sustainable commercial relations rather than short-term gains.

Keywords: Foreign Trade, Export, Import, Russia, Ukraine

Received: 17.08.2023

Accepted: 10.09.2023

Suggested Citation:

Kahveci, A. (2023). Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Türkiye-Rusya ve Türkiye-Ukrayna Dış Ticaretine Etkileri, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 397-412.

1. GİRİŞ

Küreselleşme sürecinin tüm alanlarda büyük bir hızla daha etkin bir şekilde yaşandığı günümüz ekonomilerinde dış ticaretin kalkınmaya olan olumlu katkısı yaygın bir görüş olarak belirtilmektedir. Ülkelerin ekonomik ilişkileri ve bağlantılarının giderek artması neticesinde mal hareketlerinde de bu yönde bir artış gerçekleşmektedir. Artan ilişki ve bağlantılar neticesinde malların fiyatlarında meydana gelen değişimler dış ticarete taraf ülkeleri avantajlı veya dezavantajlı konuma getirebilmektedir (Aslan ve Yörük, 2008: 34). Zaman zaman da ülkeler arasında meydana gelen siyasi krizler, savaşlar, salgın hastalıklar, tedarik problemleri, lojistik alternatifler, mal fiyatları, gümrük tarifeleri gibi değişkenler dış ticaretin yapısını değiştirebilmektedir. Örneğin, Mart 2021’de 20 bin konteyner taşıma kapasiteli “The Ever Given” gemisinin Süveyş Kanalı’nda sıkışarak karaya oturması nedeniyle gemi trafiği durmuş, tedarik zincirlerinde dolayısı ile ticarete önemli bir risk ortaya çıkmıştır (TRT, 2021). Benzer şekilde Mart 2020’de Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını ile birlikte dünya ekonomisi ve ticareti de önemli ölçüde etkilenmiş olup aşılama ve toplu bağışıklık kazanılması ile birlikte toparlanma sürecine girmiştir (TİM, 2022: 117). Tedarik zincirinde kopmalara yol açacak kadar ciddi boyutta etkileri olan bu süreçlerden sonra Rusya-Ukrayna savaşı (ya da Rusya’nın tanımlaması ile özel askeri operasyon) sorunları farklı bir boyuta taşımıştır.

Uluslararası hukukta iki ya da daha fazla devlet arasındaki silahlı çatışma olarak tanımlanmaktadır. Devletlerin aralarındaki krizlere yol açan anlaşmazlıkları diplomatik yollarla veya diğer barışçı yollarla çözemedikleri zaman başvurdukları en son yolun doğrudan askeri çatışma veya diğer adıyla savaş olduğu görülmektedir (Arı, 2009: 479). 2022 yılının Şubat ayında Rusya – Ukrayna Savaşı’nın başlaması ile pandemi sonrası öngörülen dünya ekonomisi ve ticareti yeni bir etkileşim ile karşı karşıya kalmıştır. Dolayısı ile her iki ülkenin jeopolitik konumları itibari ile savaşın dış ticaretteki etki alanı doğrudan ve dolaylı olarak neredeyse tüm dünyaya yayılmıştır.

Özellikle savaşın başlaması ile petrol fiyatlarında dalgalanma meydana gelmiş ve petrol fiyatları genel itibariyle artış göstermiştir. Petrol fiyatlarının artışına paralel olarak bugünkü ulaşım teknolojilerinin büyük ölçüde petrol yoğun olmasından dolayı nakliye maliyetlerinin artacağı ve buna bağlı olarak gelişmekte olan ülkelerin daha yüksek nakliye maliyetlerinden zarar göreceği değerlendirilmektedir (Findlay ve O’rourke, 2019: 634). ABD ve AB, savaşın başlaması ile birlikte Rusya’ya karşı ekonomi başta olmak üzere birçok alanda yaptırım uygulamaktadır. Rusya’nın önemli bir enerji ihracatçısı olması karşısında, başlayan savaş ile yüksek küresel enflasyon, enerji ve gıda güvenliği de en kritik konulardan bir haline gelmiştir. Savaşın dünya ekonomisi üzerindeki etkileri ise savaşın senaryosu itibari ile farklı boyut kazanacaktır. Ateşkes ve kalıcı barış, işgalin ve çatışmaların uzaması, Rusya’nın Ukrayna’da tam işgali veya savaşın iki ülke dışına çıkması gibi senaryolarda savaşın ekonomi ve ticarete etkilerinin birbirinden farklılık göstereceği tahmin edilmektedir (TİM, 2022: 118).

Rusya-Ukrayna çatışması ekonomik açıdan literatürde farklı yönlerden incelenmiştir. Bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak, Rusya- Ukrayna savaşının Türkiye dış ticaretine olası etkileri, ihracat ve ithalat rakamları açısından ele alınarak Rusya ve Ukrayna özelinde değerlendirilecektir. Buna ek olarak, savaş öncesi ve sonrası dönemde Türkiye’nin Rusya ve Ukrayna ile gerçekleşen dış ticaretinin hangi mallar üzerinden yapıldığına ve dış ticaret hacminin hangi yönde eğilim göstereceğine dair fikir elde edilmesini amaçlanmıştır.

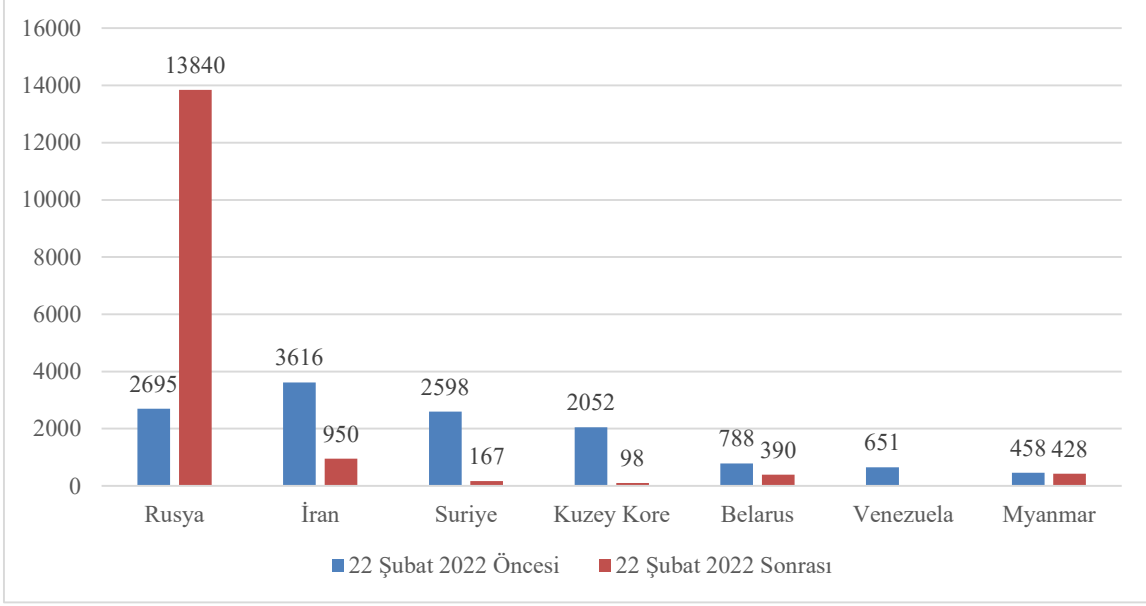
2. RUSYA-UKRAYNA SAVAŞININ KRONOLOJİK GELİŞİMİ VE YAPTIRIMLAR

Rusya – Ukrayna arasında ortaya çıkan gerilimin tarihsel gelişimi ve nihayetinde bir taraf için özel askeri hareket diğer taraf için ise savaş olarak adlandırılan sürece dönüşmesi ile ilgili birçok olay vuku bulmuştur. Bu sürecin daha iyi anlaşılabilmesi için olaylar ve önemli dönüm noktaları (2022 yılı Nisan ayına kadar) kronolojik olarak sıralanarak aşağıda Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1. Rusya-Ukrayna Geriliminin Tarihsel Gelişimi ve Kronolojisi (www.ikv.org.tr)

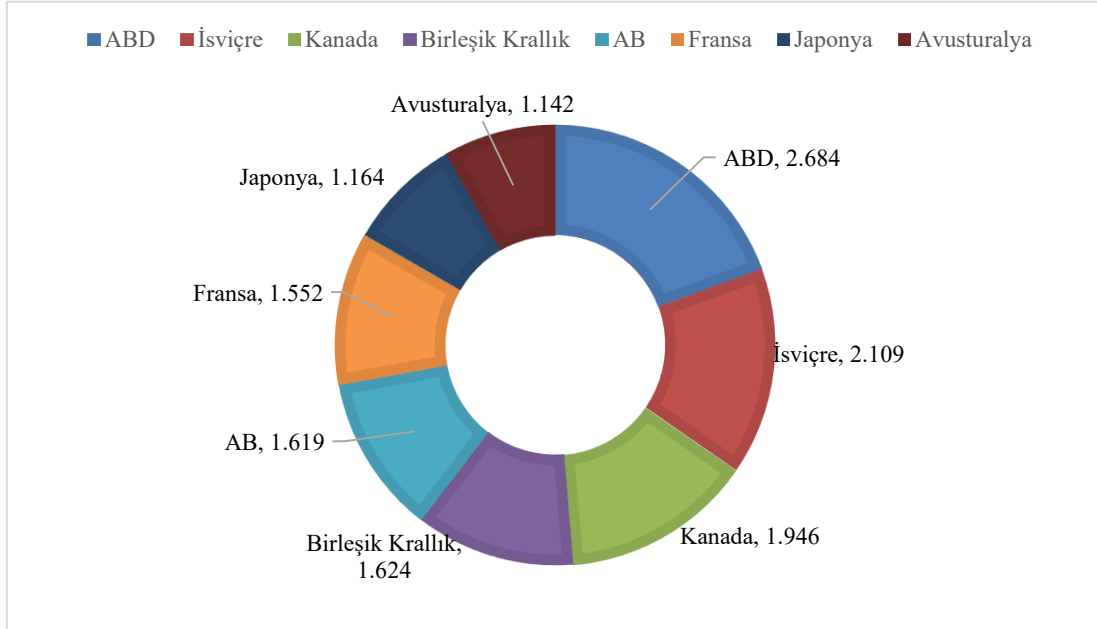
TARİH	GELİŞME
24 Ağustos 1991	Ukrayna Sovyet Sosyalist Cumhuriyeti Parlamentosu tarafından Ukrayna'nın bağımsızlığını ilan eden belgenin onaylanması,
18 Mart 2014	Rusya'nın, Kırım'ı ilhakı.
27 Haziran 2014	AB-Ukrayna Ortaklık Anlaşması'nın imzalanması.
Nisan 2021	Rusya'nın, askeri tatbikat için Ukrayna sınırına 100 bin asker göndermesi,
10 Kasım 2021	ABD kaynakları tarafından Ukrayna sınırında olağandışı Rus askeri hareketliliği olduğunun açıklanması,
21 Şubat 2022	Rusya'nın, Donetsk ve Luhansk ayrılıkçı yönetimlerinin bağımsızlığını tanıması ve bölgeye “barış gücü” adı altında asker sevk etme kararı alması,
24 Şubat 2022	Putin'in, Ukrayna'ya özel askeri harekât başlattıklarını duyurması,
24 Şubat 2022	AB zirvesinde Rusya'ya yönelik birçok yaptırım ve kısıtlayıcı tedbir paketlerinin kabul edilmesi (enerji, finans ve ulaştırma sektörleri, ihracat kontrolleri ve finansmanı, çift kullanımlı mallar, vize politikası vb.),
26 Şubat 2022	Rus bankalarından bazılarının SWIFT sisteminden çıkarılması konusunda ABD, AB, Kanada ve Birleşik Krallık'ın anlaşması,
28 Şubat 2022	UPS ve FedEx'in, Rusya sevkiyatlarını askıya alması,
10 Mart 2022	Rusya'nın, Avrupa Konseyi'nde yer almayacağını açıklaması,
6 Nisan 2022	ABD ve Birleşik Krallık tarafından Rusya'ya (devlet başkanı ve dışişleri bakanın ailesi, Sberbank ve Alfa Bank) yeni yaptırımlar açıklandı.
7 Nisan 2022	Rusya'yı İnsan Hakları Konseyi'nden çıkarmak için BM Genel Kurulu'nda yapılan oylamada, Rusya'nın üyeliğinin askıya alınması,
10 Nisan 2022	Dünya Bankası, 2022 yılında Rusya ekonomisinin %11,2, Ukrayna ekonomisinin ise %45 daralacağı tahmininde bulundu

İlk etapta savaşın başlamasından sadece iki gün sonra Rusya Merkez Bankasına ait yaklaşık 643 milyar dolarlık döviz rezervinin yaklaşık yarısının dondurulması ve birçok Rus bankasının SWIFT sisteminden çıkarılması gibi yaptırım kararları hızla alınmıştır (Eğilmez, 2022). Çatışma sürecinin ilerlemesi ile birlikte alınan yaptırım kararı sayısı da hızla artarak aşağıda Grafik 1’de görüldüğü üzere Rusya'nın dünya da en çok yaptırım uygulanan ülke olması sonucunu ortaya çıkarmıştır.



Grafik 1. Dünya'da En Çok Yaptırım Uygulanan Ülkeler (www.castellum.ai)

Grafik 1 incelendiğinde 22 Şubat 2022 tarihi öncesinde sırasıyla en çok İran, Rusya, Suriye ve Kuzey Kore'ye yaptırım uygulandığı ve uygulanan yaptırım sayıları arasında çok büyük farklar olmadığı görülmektedir. Ancak 22 Şubat 2022 tarihi sonrasında yaptırım (kişi, tüzel kişilik, gemi ve uçak bazında) uygulanan ülkelere bakıldığında Rusya'ya uygulanan yaptırım sayısının 13.840'a ulaştığı görülmektedir. Aynı dönemde ikinci sırada en çok yaptırım uygulanan ülke olarak İran'a 950 yaptırım uygulandığı dikkate alındığında, Rusya'ya yönelik başlatılan bu yaptırımların sayısal ve oransal büyüklüğü daha iyi anlaşılmaktadır.



Grafik 2. Rusya'ya En Çok Yaptırım Uygulayan Ülkeler (www.castellum.ai)

Grafik 2'de ise Rusya'ya en çok yaptırım uygulayan ilk üç ülkenin sırasıyla 2.684 adet ile ABD, 2.209 adet ile İsviçre ve 1.946 adet ile Kanada olduğu görülmektedir. Buna ek olarak Rusya'ya

yapırım uygulayan ülkelerin dağılımına dünya haritası üzerinde bakıldığında bu ülkelerin neredeyse hepsinin Kuzey Amerika, Avrupa ve Avustralya'da yoğunlaştığı görülmekte iken; Güney Amerika, Afrika ve Asya'daki ülkelerin hemen hemen hepsinin Rusya'ya yapırım uygulamaması ise dikkat çekmektedir (www.castellum.ai).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Taraflarca özel askeri harekât ya da savaş olarak adlandırılan fakat nihayetinde bölgede birçok soruna yol açan bu süreçte Ukrayna tarafı büyük bir yıkım ile karşılaşırken, Rusya tarafı ise yaptırımlarla karşılaşmıştır. Bu durumun dünya ekonomisi ve finansal piyasalar (Bakan, 2022; Liadze vd., 2023, Huang vd., 2023), borsada faaliyet gösteren şirketler (Güneysu, 2022), Orta Asya ülkeleri (Buyar ve Şener, 2022), Türkiye turizmi (Güney Karabuğa vd., 2022), Avrupa ile ticaret (Estrada ve Kountronas, 2022) vb. alanlardaki etkilerini araştıran birçok bilimsel çalışma olduğu tespit edilmiştir. Yapılan literatür taraması sonucunda, Rusya-Ukrayna savaşının olası etkilerini ticaret perspektifinden ölçen bilimsel çalışmalar ve çalışmalara ait bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Ropele ve Tagliabracci (2022), İtalya'daki işletmelerden toplanan 3'er aylık firma beklenti anket verilerini analiz ederek Rusya-Ukrayna savaşının firma beklentileri üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. Sonuç olarak operasyonun başlaması ile değil devam ettiğinin görülmesi ile birlikte fiyatların ve enflasyonun artacağına düşünülmesi nedeniyle İtalya'daki firmalar genel makroekonomik görünümün bozulacağını beklemektedir.

Mahlstein ve arkadaşları (2022), yaptırımların Rusya üzerindeki ekonomik etkilerini Hesaplanabilir Genel Denge (CGE) modeli kullanarak araştırmışlardır. İthalat, ihracat, doğrudan yabancı yatırımlar ve Rusya ile yapırım uygulamayan ülkeler arasındaki ticaret maliyetinin artması başlıkları kapsamında uygulanan yaptırımların Rusya'da %14, yapırım uygulayan ülkelerde ise %1,6'ya kadar GSYİH kaybına yola açacağı tahmin edilmiştir. Yapılan hesaplamalara göre, Rusya'nın her yaptırıma karşı yapırım ile cevap vermesi durumunda bu kaybın çok daha yüksek olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Liadze ve arkadaşları (2023), Ukrayna-Rusya savaşının küresel ekonomik etkilerini NiGEM (National Institute Global Econometric Model) modeli kullanarak ölçmüşlerdir. Buna göre Ukrayna'ya yakınlığı ve Rusya ile gıda ve enerji alanındaki bağları nedeniyle en çok etkilenecek bölgenin Avrupa olduğu ve ülke olarak ise sırasıyla Almanya, Fransa ve İtalya olduğu tespit edilmiştir. Ukrayna GSYİH'sının 2022 yılında %30, Avrupa bölgesindeki ülkelerin GSYİH'sının %1'den fazla düşeceği ve savaş nedeniyle küresel enflasyona 2022 yılında %2, 2023 yılında %1 puan ekleneceği tahmin edilmiştir.

Estrada ve Kountronas (2022) bölgesel çatışmanın ekonomik boyutlarını ölçmek veya tahmin etmek için ITDW-Simulator (Savaş Simülatörlerine göre Bölgeler Arası Ticari Bozulma) kullanmışlardır. Yapılan analize göre savaşa bağlı olarak Rusya-Avrupa Birliği arasındaki karşılıklı ticarete daralma ve yatırımlardaki azalmaya bağlı olarak tarım, sanayi ve hizmet alanlarındaki ihracat ve doğrudan yabancı yatırım akışlarında yaşanacak bozulma sonucunda uluslararası ticaret ve ekonomik gelişmede sorunlar olacağı tahmin edilmiştir.

Ozili (2022), Ukrayna-Rusya savaşının etkilerini incelediği çalışmasında Rusya'ya uygulanan yaptırımların taşma etkisi ile küresel tedarik zincirinde ve nihayetinde küresel ekonomide bozulmalara yol açtığını belirtmiştir. Bu süreçte enerji, emtia ve mal ticaretinde oluşan tedarik şokları nedeniyle enerji fiyatları, emtia fiyatları ve gıda fiyatlarının artması sonucunda birçok ülkede enflasyonun artmasına neden olduğunu belirtmiştir.

Alam ve arkadaşları (2022), Rusya-Ukrayna savaşının petrol, gaz, platin, altın ve gümüş gibi emtialar ile finansal piyasalara etkisini G7 ve BRIC piyasalarına yönelik dinamik bağılantılık

özelinde incelemişlerdir. Kriz zamanlarında taşma etkisinin nasıl şekillendiğini ölçebilen zamanla-değişen parametrelili vektör otoregresif (TVP-VAR) modeli kullanılarak tüm emtialar ve finansal piyasalar arasında yoğun bağlantılılık tespit edilmiştir. Altın ve gümüş ile ABD, Kanada, Çin ve Brezilya finansal piyasalarına yönelik bir akımın olduğu görülmüştür.

Khudaykulova ve arkadaşları (2022), Ukrayna-Rusya savaşının ekonomik etkilerini literatür taraması yöntemi ile enerji güvenliğinin azalması, talep esnekliği ve tedarik şoku, bütçelerin yapılandırılması, savunma harcamaları, petrol fiyatları, parasal maliyet başlıkları altında Rusya ve küresel ekonomiye etkilerini incelemiştir. Enflasyon, borçlarda artış ve günlük ekonomik yaşamın artmasına bağlı olumsuzluklara ek olarak insan kaynağı yeteneklerinin kullanılmaması ve ölümler gibi etkilerinin de olduğunu belirtmişlerdir.

Mbah ve Wasum (2022), Ukrayna krizinin ABD, Birleşik Krallık, Kanada ve Avrupa üzerine olan ekonomik etkilerini incelemişlerdir. Toplumsal Sözleşme ve Çıkar Grupları Teorileri çerçevesinde konuyu analiz ederek savaşın sadece Rusya ekonomisi için değil aynı zamanda dünya ekonomisi için de etkileri olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca uzmanların; hane halkı tüketiminde azalma, stok hareketlerinde belirsizlik, tedarik zincirlerinde bozulma, faturalarda artış, yatırımlarda azalma bekledikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Bakan (2022) tarafından yapılan çalışmada savaşın dünya ekonomisi ve finansal piyasalara etkileri incelenmiştir. Bu etkiler sırasıyla; ekonomik açıdan enerji fiyatları, emtia fiyatları, enflasyon; finansal açıdan ise borsa ve hisse senedi piyasası, döviz, altın ve kripto para başlıklarında ele alınmıştır. İlgili başlıklarda Avrupa ülkelerinin olumsuz etkileeneceği ancak dünya ekonomisine etkilerinin kısıtlı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Rusya-Ukrayna savaşının dış ticarete ve küresel güvenliğe etkisini ölçen Ece (2022) ise; Türkiye, Karadeniz'e kıyıdaş ve bölge ülkelerinin küresel güvenliğinin sağlanmasında ve uluslararası politikadaki dengelerde Montrö Sözleşmesi'nin önemini daha da arttırdığını vurgulamıştır. Buna ek olarak çalışmada krizin risk değerlendirmesi yapılarak, dış ticarete olası etkilerinin olumsuz olacağı ve bunların kapsamı değerlendirilmiştir.

Orhan (2022) tarafından yapılan çalışmada, Rusya-Ukrayna çatışmasının küresel ticarete olan etkileri OECD, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, IMF ve UNCTAD gibi küresel organizasyonların raporları kullanılarak araştırılmıştır. Çatışmanın ilk 2 aylık dönemini kapsayan çalışmada; finansal yaptırımlar, emtia fiyatlarının artışı ve tedarik zincirindeki bozulmaların küresel ekonomiyi ve ticareti olumsuz etkileyebileceği belirtilmiştir.

Öçal ve Öztürk (2022) tarafından yapılan çalışmada ise Rusya-Ukrayna savaşının Türkiye ile Ukrayna arasındaki dış ticarete etkisi analiz edilmiştir. 2021 Mart, Nisan, Mayıs, Haziran aylarını kapsayan savaş öncesi dönem ile 2022 Mart, Nisan, Mayıs, Haziran aylarını kapsayan ve savaş sonrası 4 aylık süreci ele alan dönem için ihracat ve ithalat verileri ürün grubu bazında ele alınmıştır. Çalışmada elde edilen bulgular neticesinde gıda ürünleri, hava araçları ve taşıtları ile savunma sanayisine ait parçaların ihracatında artış meydana geldiği tespit edilmiştir.

Huang ve arkadaşları (2023) ise ham petrol ihracatı ve ithalatı perspektifinden Rusya-Ukrayna çatışması sürecindeki ham petrol piyasası ile finansal piyasalar arasındaki korelasyonu analiz etmişlerdir. Çoklu-Fraktal Eğilimden Arındırılmış Dalgalanma (MF-DFA) analizi kullanılarak çatışma öncesi ve sonrası dönemdeki etkinlik ölçülmüştür. Savaş sonrası dönemde ham petrol piyasasının daha az etkin olarak çalıştığı, buna ek olarak ise ham petrol ithalatçıları açısından finansal piyasalar ile borsa arasında daha güçlü bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir. İhracatçıları açısından ise çatışmadan sonraki dönemde ise korelasyonda anlamlı bir değişiklik olmadığı görülmüştür.

Mardones (2023) tarafından yapılan çalışmada Rusya'nın Ukrayna'ya yönelik gerçekleştirdiği özel askeri operasyon nedeniyle uluslararası ticaretten izole edilmesinin ekonomik etkileri incelenmiştir. Varsayımsal çıkarma yöntemi ve çoklu bölgesel girdi-çıkı modeli kullanıldığı çalışmada 189 ülkenin üretimine yönelik ekonomik etkiler araştırılmıştır. Finansal yaptırımlar, döviz kuru, emtia fiyatları dahil edilmeden yapılan simülasyonlarda Avrupa Birliği tarafından uygulanan yaptırımların Rusya'nın üretiminde %10,1'lik bir düşüş yaratacağı, ABD, İngiltere, Avusturalya, Japonya ve Kanada'nın katılması ile bu oranın %14,8'e çıkacağı tahmin edilmiştir. Bu süreçte Rusya'da en çok etkilenecek olan başlıkların yeniden ihracat, yeniden ithalat, madencilik ve taş ocakları olacağı öngörülmüştür.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırma kapsamında Rusya-Ukrayna savaşının Türkiye-Rusya ve Türkiye-Ukrayna dış ticaretine etkilerinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile karşılıklı ihracat ve ithalatına ilişkin değerler tutar (dolar) ve miktar (ağırlık) olarak incelenmiştir. Literatürde benzer çalışmalar olmakla birlikte onlardan farklı olarak hem Rusya hem de Ukrayna özelinde savaşın Türkiye'nin dış ticaret verilerine etkilerinin incelenecek olması nedeniyle literatürdeki boşluğu dolduracağı ve araştırmacılara yol göstereceği düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları, Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Rusya-Ukrayna savaşı öncesi ve sonrasındaki 12 ayda "Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu" kapsamındaki 99 fasıl için ITC (uluslararası ticaret merkezi) araçlarından olan TradeMap'te (www.trademap.org) bulunan dış ticaret verileri incelenmiştir. Fasıllar (GTİP'in ilk 2 hanesi) bazında yapılan aramada sadece tutar (dolar) verilerine ulaşılabilirdiği için miktar (ton) rakamlarına ulaşabilmek için GTİP'in ilk 4 hanesi bazında arama yapılmıştır. Araştırma kapsamında TradeMap'ten indirilen ikincil veriler tutar (dolar) bazında savaştan önceki 12 ayı (2021 Mart-2022 Şubat) ve savaştan sonraki 12 ayı (2022 Mart-2023 Şubat) göstermekte iken, miktar/ton bazında değerler ise sadece yıllık olarak tutulduğundan 2021 yılını ve 2022 yılını kapsamakta olup, Türkiye'nin iki ülke ile karşılıklı ihracat ve ithalatını ortaya koymaktadır. Araştırmada ikincil veriler kullanıldığı için etik kurul izni alınması gerekmemiştir. Elde edilen verilerin bir yıl gibi kısa bir dönemi kapsamaması nedeniyle nitel araştırma yöntemi olan içerik analizi ve durum değerlendirmesi kullanılmıştır.

Çalışmanın veri ve analiz yöntemi açısından bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, savaştan önceki ve sonraki miktar/ton verilerinin aylık bazda mevcut olmaması nedeniyle miktar verilerine 2021 ve 2022 yılları bazında ulaşılmış olmasıdır. Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise verilerin bir yıl gibi kısıtlı bir süre için aylık bazda birbiri ile karşılaştırılmış olması ve ilgili yıllar arasındaki değişimde savaş dışındaki etkilerin analize dâhil edilememesidir.

5. BULGULAR

Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile arasındaki dış ticaret yapısını ortaya koyabilmek için TradeMap'ten elde edilen veriler tablolar halinde araştırmacı tarafından derlenerek özetlenmiştir. Bu veriler tutar açısından savaştan önceki 12 ayı (2021 Mart-2022 Şubat) ve savaştan sonraki 12 ayı (2022 Mart-2023 Şubat); miktar açısından ise 2021 ve 2022 yıllarını kapsamakta olup, Türkiye'nin iki ülkeye yönelik karşılıklı ihracat ve ithalatını ortaya koymaktadır. GTİP'in ilk 4 hanesi bazında çok fazla veri bulunduğu için (örneğin Rusya için yaklaşık 900, Ukrayna için ise yaklaşık 700 başlıkta veri mevcuttur) bunlardan sadece ilgili başlıkta en yüksek değere sahip ilk 10 fasıl / pozisyona ait veriler aşağıda tablolar halinde sunulmuştur.

Araştırma kapsamında dış ticaret istatistikleri açısından Rusya ile Türkiye'nin savaş öncesinde (Mart 2021-Şubat 2022) ve savaş sonrasındaki (Mart 2022-Şubat 2023) yapısı fasıllar ve pozisyonlar itibarı (toplam ihracat ve ilk 10 fasıl/pozisyon) ile tutar ve miktar olarak aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 2. Savaş Öncesi ve Sonrası Türkiye'nin Rusya'ya İhracatı

	Fasıl No	Savaş Öncesi (bin \$)	Savaş Sonrası (bin \$)	Trend	GTİP (İlk 4 hane)	2021 Yılı (ton)	2022 Yılı (ton)	Trend
1	'84	880.332	1.964.037	123%	'0805	779.934	726.961	-7%
2	'08	898.401	1.125.857	25%	'2529	308.475	654.252	112%
3	'87	519.135	513.413	-1%	'0809	189.631	247.778	31%
4	'39	263.004	722.871	175%	'2710	198.212	219.423	11%
5	'85	274.350	667.025	143%	'0806	133.042	142.821	7%
6	03	208.089	304.458	46%	'9999	73.188	142.207	94%
7	'73	205.227	275.927	34%	'1511	133.149	136.553	3%
8	'27	131.418	328.361	150%	'2836	208.718	128.750	-38%
9	'89	220.252	171.145	-22%	'0808	98.702	120.599	22%
10	'61	157.726	183.165	16%	'2501	107.077	77.817	-27%
Genel Toplam		5.929.969	10.521.494	77%		4.012.741	4.790.942	19%

Tablo 2'de görüldüğü üzere Türkiye'nin Rusya'ya toplam ihracatı tutar bazında savaş öncesinde (2021 Mart-2022 Şubat) yaklaşık 5,9 milyar dolar iken, savaş sonrasında (2022 Mart-2023 Şubat) bu rakam %77 artış ile yaklaşık 10,5 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Fasıllar bazında en çok ihracatın sırasıyla; "Nükleer Reaktörler...", "Yenilen Meyveler...", "Motorlu Kara Taşıtları...", "Plastik ve Mamulleri", "Elektrikli Makine ve Cihazlar...", "Balıklar ve Kabuklu Hayvanlar...", "Demir veya Çelikten Eşya", "Mineral Yakıtlar...", "Gemiler ve Suda Yüzen Taşıtlar ve Araçlar" ile son olarak "Örme veya Kroşe Giyim Eşyası ve Aksesuarları" başlıklarında yapılmış olduğu görülmektedir. Bunların arasında en ciddi değişim savaş öncesi tutara göre %175 artış ile 84 numaralı fasıl olan "Nükleer Reaktörler..." başlığında gerçekleşmiştir.

Tablo 2'de görüldüğü üzere ihracat miktarı 2021 yılında 4.012.741 ton iken 2022 yılında %19 artış ile 4.790.942 ton olarak gerçekleşmiştir. Miktar bazında Türkiye'nin Rusya'ya ihracatı GTİP'in ilk 4 hanesine göre incelendiğinde sırasıyla; "Turunçgiller (Taze veya Kurutulmuş)", "Feldispat...", "Kayısı, Kiraz, Şeftali...", "Petrol Yağları...", "Üzümler (Taze veya Kurutulmuş)", "Başka Bir Yerde Belirtilmemiş Mallar", "Palm Yağı...", "Elma, Armut, Ayva (Taze)", "Tuz ve Saf Sodyum..." olarak gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Dış ticarete miktar bazında en ciddi değişikliğin bir önceki yıla göre %112 artış gösteren 2529 GTİP numaralı feldispat (seramik, cam, boya ve kaynak elektrotları sanayinde kullanılan hammadde) olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 3. Savaş Öncesi ve Sonrası Türkiye'nin Rusya'dan İthalatı

	FASIL NO	Savaş Öncesi (bin \$)	Savaş Sonrası (bin \$)	Trend	GTİP (İlk 4 hane)	Savaş Öncesi (ton)	Savaş Sonrası (ton)	Trend
1	'27	18.488.312	42.434.906	130%	'2701	14.203.213	19.666.498	38%
2	'72	5.429.882	4.460.426	-18%	'2710	6.594.710	7.988.125	21%
3	'10	2.373.600	3.360.376	42%	'1001	6.241.545	6.296.704	1%

4	'76	1.373.067	1.179.845	-14%	'7207	2.432.638	3.409.765	40%
5	'74	942.328	1.443.864	53%	'2302	1.106.960	1.352.538	22%
6	'15	1.197.414	1.009.614	-16%	'7208	1.927.059	1.204.326	-38%
7	'39	596.485	617.953	4%	'1005	1.003.954	1.147.660	14%
8	'71	475.746	792.594	67%	'7201	539.486	936.415	74%
9	'23	482.059	731.984	52%	'1512	803.982	764.330	-5%
10	'28	476.737	376.096	-21%	'1003	1.058.053	752.065	-29%
Genel Toplam		33.929.485	59.574.702	76%		44.601.421	51.381.228	15%

Tablo 3'te görüldüğü üzere Türkiye'nin Rusya'dan toplam ithalatı tutar bazında savaş öncesinde (2021 Mart-2022 Şubat) yaklaşık 33,9 milyar dolar iken, savaş sonrasında (2022 Mart-2023 Şubat) bu rakam %76 artış ile yaklaşık 59,6 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Fasıllar bazında en çok ithalatın sırasıyla; "Mineral Yakıtlar...", "Demir ve Çelik", "Hububat", "Alüminyum ve Alüminyumdan Eşya", "Hayvansal Bitkiler...", "Plastik ve Mamulleri", "Tabii veya Kültür İnciler...", "Gıda Sanayinin Kalıntı ve Döküntüleri..." ile son olarak "Anorganik Kimyasallar..." başlıklarında yapılmış olduğu görülmektedir. Bunların arasında en dikkat çekici değişim savaş öncesi tutara göre %130 artış gösteren 27 numaralı fasıl olan "Mineral Yakıtlar..." başlığında gerçekleşmiştir.

Tablo 3'te miktar sütunu incelendiğinde, ithalat miktarının 2021 yılında 44.601.421 ton iken, 2022 yılında %15 artış göstererek 51.381.228 ton olarak gerçekleştiği görülmektedir. Miktar bazında Türkiye'nin Rusya'dan ithalatı GTİP'in ilk 4 hanesine göre incelendiğinde; "Taş Kömürü...", "Petrol Yağları...", "Buğday ve Mahlut", "Demir ve Alaşımız Çelikten yarı mamuller", "...Kepek, Kavuz ve Diğer Kalıntılar", "Demir veya Alaşımız Çelikten Yassı Hadde Ürünleri", "Mısır", "Dökme Demir...", "Ayçiçeği Tohumu, Aspir..." ve "Arpa" olarak sıralanmış olduğu görülmektedir. İthalatta miktar bazında en ciddi değişikliğin bir önceki yıla göre %74 artış gösteren 7201 GTİP numaralı "Dökme Demir..." olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 4. Savaş Öncesi ve Sonrası Türkiye'nin Ukrayna'ya İhracatı

	FASIL NO	Savaş Öncesi (bin \$)	Savaş Sonrası (bin \$)	Trend	GTİP (İlk 4 hane)	Savaş Öncesi (ton)	Savaş Sonrası (ton)	Trend
1	'27	361.251	607.182	68%	'2710	615.132	439.135	-29%
2	'84	358.505	138.901	-61%	'0805	202.008	154.138	-24%
3	'72	275.497	173.455	-37%	'2517	532.076	139.998	-74%
4	'85	108.663	281.134	159%	'2501	25.678	97.878	281%
5	'62	91.923	270.713	194%	'2836	189.189	80.944	-57%
6	'39	164.458	185.298	13%	'2520	109.580	68.928	-37%
7	'87	182.312	152.837	-16%	'0702	92.644	68.842	-26%
8	'08	168.310	131.889	-22%	'1006	3.747	63.891	1605%
9	'61	109.008	184.442	69%	'7210	81.978	62.837	-23%
10	'88	175.185	98.508	-44%	'1902	12.454	40.233	223%
Genel Toplam		3.046.249	3.396.913	12%		3.683.931	2.068.759	-44%

Tablo 4'te görüldüğü üzere Türkiye'nin Ukrayna'ya toplam ihracatı tutar bazında savaş öncesinde (2021 Mart-2022 Şubat) yaklaşık 3 milyar dolar iken, savaş sonrasında (2022 Mart-2023

Şubat) bu rakamın %12 artış ile 3,4 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Fasıllar bazında en çok ihracatın sırasıyla; “Mineral Yakıtlar...”, “Nükleer Reaktörler...”, “Demir ve Çelik”, “Elektrikli Makine ve Cihazlar...”, “Örülmemiş veya Kroşe Olmayan Giyim Eşyası ve Aksesuarları”, “Plastik ve Mamulleri”, “Motorlu Kara Taşıtları...”, “Yenilen Meyveler...”, “Örme veya Kroşe Giyim Eşyası ve Aksesuarı” ile son olarak “Hava Taşıtları...” başlıklarında yapılmış olduğu görülmektedir. Bu başlıklar arasında en dikkat çeken değişim, savaş öncesi döneme göre %194 artış ile 62 numaralı fasılda (“Örülmemiş veya Kroşe Olmayan Giyim Eşyası ve Aksesuarları”) ve %159 artış ile 85 numaralı fasılda (“Elektrikli Makine ve Cihazlar...”) gerçekleşmiştir.

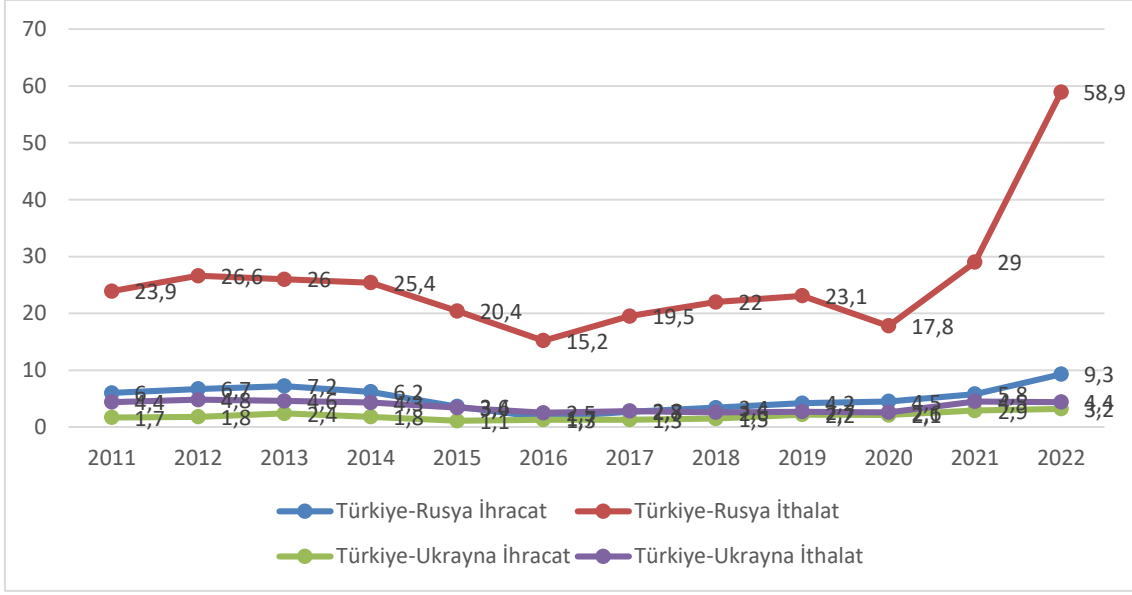
Türkiye'nin Ukrayna'ya ihracatı miktar bazında 2021 yılında 3.683.931 ton iken 2022 yılında %44 azalış göstererek 2.068.759 ton olarak gerçekleşmiştir. Miktar bazında Türkiye'nin Ukrayna'ya ihracatı GTİP'in ilk 4 hanesine göre incelendiğinde sırasıyla; “Taşkömürü...”, “Turunçgiller (Taze veya Kurutulmuş)”, “Çakıtaşı, kırılmış veya ezilmiş taşlar...”, “Tuz ve Saf Sodyum...”, “Karbonatlar...”, “Alçı Taşı...”, “Domates (taze veya soğutulmuş)”, “Pirinç”, “Demir veya alaşımsız çelikten yassı mamul...” ve “Makarnalar...” şeklinde gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Ukrayna'ya yapılan ihracatta önceki yıla göre miktar bazında en ciddi değişikliğin %1605 artışla 1006 GTİP numaralı “Pirinç” ve %281 artışla 2517 GTİP numaralı “Çakıtaşı, kırılmış veya ezilmiş taşlar...” pozisyonlarında gerçekleşmiş olduğu gözlemlenmiştir. Bununla birlikte en ciddi miktarsal azalmanın 2710 GTİP numaralı “Taşkömürü...” başlığından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Tablo 5. Savaş Öncesi ve Sonrası Türkiye'nin Ukrayna'dan İthalatı

	FASIL NO	Savaş Öncesi (bin \$)	Savaş Sonrası (bin \$)	Trend	GTİP (İlk 4 hane)	Savaş Öncesi (ton)	Savaş Sonrası (ton)	Trend
1	'72	2.224.881	160.836	-93%	'1001	1.576.248	2.048.063	30%
2	'10	1.190.306	1.208.409	2%	'1005	786.308	1.477.632	88%
3	'12	211.019	1.097.233	420%	'1201	311.198	699.865	125%
4	'15	113.812	1.204.622	958%	'1512	45.184	657.765	1356%
5	'26	270.254	93.889	-65%	'2601	1.184.546	585.220	-51%
6	'23	232.831	84.214	-64%	'1206	58.514	556.957	852%
7	'39	126.903	10.568	-92%	'1003	854.616	482.500	-44%
8	'84	28.317	95.863	239%	'7204	494.086	360.458	-27%
9	'44	58.623	58.734	0%	'7208	1.173.651	235.703	-80%
10	'73	56.198	39.725	-29%	'2306	269.531	194.704	-28%
Genel Toplam		4.845.478	4.308.708	-11%		10.006.626	8.446.658	-16%

Tablo 5'te görüldüğü üzere Türkiye'nin Ukrayna'dan toplam ithalatı tutar bazında savaş öncesinde (2021 Mart-2022 Şubat) yaklaşık 4,8 milyar dolar iken, savaş sonrasında (2022 Mart-2023 Şubat) bu rakam %11 azalış ile yaklaşık 4,3 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Fasıllar bazında en çok ithalatın sırasıyla; “Demir ve Çelik”, “Hububat”, “Yağlı Tohum ve Meyveler...”, “Hayvansal Bitkiler...”, “Metal Cevheri, Cüruf ve Kül”, “Gıda Sanayinin Kalıntı ve Döküntüleri...”, “Plastik ve Mamulleri”, “Nükleer Reaktörler...”, “Ağaç ve Ahşap Eşya...” ile son olarak “Demir ve Çelikten Eşya” başlıklarında yapılmış olduğu görülmektedir. Bunların arasında en dikkat çekici değişim, savaş öncesi ithalat tutarına göre %93 azalış gösteren 72 numaralı fasıl “Demir ve Çelik”, %958 artış ile 15 numaralı fasıl (“Hayvansal Bitkiler...”) ve yine %420 artış ile 12 numaralı fasılda (“Yağlı Tohum ve Meyveler...”) gerçekleşmiştir.

Tablo 5'te miktar sütunu incelendiğinde, ithalat miktarı 2021 yılında 10.006.626 ton iken, 2022 yılında %16 azalış göstererek 8.446.658 ton olarak gerçekleşmiştir. Miktar bazında Türkiye'nin Ukrayna'dan ithalatı GTİP'in ilk 4 hanesine göre incelendiğinde sırasıyla; "Buğday ve Mahlut", "Mısır", "Soya Fasulyesi...", "Ayçiçek Tohumu, Aspir...", "Demir Cevherleri...", "Ayçiçeği Tohumu...", "Arpa", "Dökme Demir...", "Demir veya Alaşımız Çelikten Yassı Hadde Ürünleri..." ve "Bitkisel veya mikrobiyal katı veya sıvı yağ..." olarak gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. İthalatta miktar bazında en ciddi değişikliğin yaklaşık %1356 artış gösteren 1512 GTİP numaralı "Ayçiçek Tohumu, Aspir..." ve %852 artış gösteren 1206 GTİP numaralı "Ayçiçeği Tohumu..." olduğu gözlemlenmiştir.



Grafik 3. Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile 2011-2022 yılları arası dış ticareti (milyar \$)

Grafik 3'te Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile 2011-2022 yılları arası ihracat ve ithalatına ilişkin veriler görülmektedir. Ukrayna ile olan ticarete ihracat ve ithalat açısından trendin istikrarlı olduğu görülmektedir. Ancak Rusya ile olan ticarete 12 yıllık trend üzerinde ciddi değişikliklerin gerçekleştiği 3 nokta göze çarpmaktadır. Daha detaylı incelendiğinde ise ilgili noktaların, Rusya savaş uçağının Türkiye tarafından düşürüldüğü 2015 yılı, Covid-19'un ortaya çıktığı 2020 yılı ve Ukrayna-Rusya savaşının başladığı 2022 yılı olduğu görülmektedir. Bu süreçte en dikkat çekici olan değişikliğin 2022 yılında Türkiye'nin Rusya'dan ithalatında meydana gelen artış olduğu görülmektedir. Aynı süreçte Türkiye'nin Rusya'ya ihracat eğrisinde çok az bir trend değişimi olmakla birlikte etkisi ve büyüklüğünün daha düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Savaş Öncesi ve Sonrası Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile Aylık Dış Ticaret Rakamları

	Türkiye-Rusya İhracat		Türkiye-Rusya İthalat		Türkiye-Ukrayna İhracat		Türkiye-Ukrayna İthalat	
	Mart 2021 – Şubat 2022	Mart 2022 – Şubat 2023	Mart 2021 – Şubat 2022	Mart 2022 – Şubat 2023	Mart 2021 – Şubat 2022	Mart 2022 – Şubat 2023	Mart 2021 – Şubat 2022	Mart 2022 – Şubat 2023
Mart	445.988	273.390	2.536.609	4.224.323	239.853	46.295	338.514	162.580
Nisan	468.058	440.617	2.184.415	5.442.817	228.398	113.536	370.706	103.098
Mayıs	440.261	518.835	2.061.843	4.486.346	222.454	154.444	347.069	173.739

Haziran	541.188	791.371	2.320.600	5.092.364	241.566	262.888	254.764	349.667
Temmuz	417.329	731.275	2.452.436	4.374.232	263.756	268.895	269.468	391.135
Ağustos	451.176	949.063	2.675.003	6.297.193	264.611	273.345	317.966	506.278
Eylül	504.342	1.147.149	2.415.798	6.226.363	278.314	336.738	423.756	522.609
Ekim	615.710	1.145.581	2.432.841	4.988.573	279.024	336.733	377.006	368.474
Kasım	564.970	1.155.297	2.963.395	4.681.277	319.446	404.518	571.649	420.139
Aralık	591.418	1.313.431	3.390.219	4.545.671	256.137	576.748	556.101	435.900
Ocak	418.589	1.041.991	4.637.468	5.001.523	209.229	340.939	595.426	451.910
Şubat	470.940	1.013.494	3.858.858	4.214.020	243.461	281.834	423.053	423.179
TOPLAM	5.929.969	10.521.494	33.929.485	59.574.702	3.046.249	3.396.913	4.845.478	4.308.708

Tablo 6’da Türkiye’nin Rusya ve Ukrayna ile olan dış ticareti kapsamında, savaşın başlamasından önceki 12 aylık ihracat ve ithalat tutarları ile savaşın başlamasından sonraki 12 aylık ihracat ve ithalat tutarları karşılaştırılmıştır. Toplam tutarlar incelendiğinde en ciddi değişikliğin Grafik 3’te de belirtildiği üzere Türkiye’nin Rusya ile dış ticaretinde gerçekleştiği görülmektedir. Türkiye’nin Ukrayna ile olan ihracatında ve ithalatında önemli bir değişikliğin olmadığı, ayrıca toplam ihracat açısından %12 artış, toplam ithalat açısından ise %11 azalış olduğu gözlenmiştir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Diplomatik kriz, ekonomik kriz ve savaş dönemleri dış ticaret açısından tahmin yapmanın zorlaştığı, riskin ve belirsizliğin arttığı dönemlerdir. Belirsizliğin ortadan kaldırılabilmesi için ilgili durum hakkındaki bilgi düzeyinin derinleştirilmesi ve araştırma sayısının artırılması önem arz etmektedir. Bu çalışmada, Dünya’da büyük belirsizliklere yol açan Rusya-Ukrayna savaşı özelinde, Türkiye’nin Rusya ve Ukrayna ile dış ticaretinin nasıl etkilendiğini ortaya koymak amacıyla savaştan önceki 12 aylık ve savaştan sonraki 12 aylık veriler içerik analizi ve durum analizi kullanılarak incelenmiştir.

Yapılan incelemede Türkiye’nin Rusya’ya ihracatında tutar olarak %77 artış görüldüğü ve bunun 84 numaralı fasıldaki “nükleer reaktörler...” başlığından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Miktar açısından ise %19 artış görüldüğü ve bunda en önemli katkıyı %112 artış gösteren 2529 GTİP numaralı feldispat başlığının sağladığı gözlenmiştir. Türkiye’nin Rusya’dan ithalatı ise savaş sonrasında en ciddi değişimin görüldüğü alandır. İthalat bir önceki döneme göre tutar bazında %76 artış göstermiş olup, en dikkat çeken değişim %130 artış gösteren 27 numaralı fasıl olan mineral yakıtlarda gerçekleşmiştir. Miktar açısından yapılan ithalatın ise %15 artış gösterdiği ve en çok dikkat çeken başlığın ise bir önceki yıla göre %74 artış gösteren 7201 GTİP numaralı “Dökme Demir...” olduğu gözlemlenmiştir.

Türkiye’nin Ukrayna’ya ihracatında tutar olarak %12 artış görüldüğü ve buna en önemli katkıyı 62 numaralı fasıldaki “Örülmemiş veya...” başlığının sunduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan savaş sonrası ilk 4 ayda gıda ürünleri, hava araçları ve savunma sanayinde artış olduğunu vurgulayan Öçel ve Öztürk (2022)’ün çalışmasından farklılaşmaktadır. Miktar açısından ise ihracatın %44 azalış gösterdiği ve ilk 10 sırada en dikkat çeken değişikliğin %1605 artışla 1006 GTİP numaralı “Pirinç” başlığında gerçekleştiği gözlenmiştir. Bununla birlikte, en ciddi miktarsal azalma 2710 GTİP numaralı “Taşkömürü...” başlığından kaynaklanmıştır. Türkiye’nin Ukrayna’dan ithalatı bir önceki döneme göre tutar bazında %11 azalış göstermiş olmakla birlikte, en dikkat çeken değişim %958 artış gösteren 15 numaralı fasıl (“Hayvansal Bitkiler...”) ve %93 azalış gösteren 72 numaralı fasıl olan “Demir ve Çelik” başlıklarında gerçekleşmiştir. Miktar açısından yapılan ithalatın ise %16 azalış gösterdiği ve en çok dikkat çeken değişimin bir önceki yıla göre %1356

artış gösteren 1512 GTİP numaralı “Ayçiçek Tohumu, Aspir...” ve %852 artış gösteren 1206 GTİP numaralı “Ayçiçek Tohumu, Aspir...”; %80 azalış gösteren 7208 GTİP numaralı “Demir...” başlıklarında gerçekleştiği gözlemlenmiştir.

Türkiye'nin Rusya ve Ukrayna ile 2011-2022 arasındaki dış ticaret verilerine göre Rusya ile olan ticarete artış gözlenmiştir. Bu yönüyle Ece (2022)'nin tespit ettiği sonuçlardan farklılaşmaktadır. Özellikle ithalatta 12 yıllık trend üzerinde ciddi değişikliklerin gerçekleştiği 3 noktanın Rusya savaş uçağının Türkiye tarafından düşürüldüğü 2015 yılı, Covid-19'un ortaya çıktığı 2020 yılı ve Ukrayna-Rusya savaşının başladığı 2022 yılı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda en dikkat çekici olan değişikliğin 2022 yılında Türkiye'nin Rusya'dan ithalatında meydana gelen artış olduğu görülmektedir. Türkiye-Ukrayna dış ticaretinde ise yıllık bazdaki trendin istikrarlı olduğu, diğer bir deyişle ani artış ve azalışların olmadığı görülmektedir.

Savaş sonrasında Rusya'ya karşı daha önce görülmemiş ölçekte uygulanan yaptırımlara rağmen Türkiye ile Rusya arasındaki ticaret hacminin savaş sonrasında son 10 yıllık trendin çok üzerinde bir oranda arttığı tespit edilmiştir. Türkiye'deki ihracatçılar ve ithalatçılar açısından tarihi bir fırsat kapısı açan bu süreçte kısa vadeli kazançlar yerine uzun vadeli ve sürdürülebilir ticari ilişkilerin geliştirilmesi tüm paydaşlar açısından büyük önem arz etmektedir. Bu ilişkilerin geliştirilmesi sürecinde yaptırımlar konusunda dikkatli olunarak şeffaflık ve açıklık perspektifinden taviz vermeden ilişkilerin yürütülmesi önerilmektedir. Bundan sonraki çalışmalarda, Rusya ve Ukrayna ile Türkiye'nin dış ticaretinin yapısı, savaşın etkileri bakış açısı ile farklı analiz yöntemleri kullanılarak incelenmesi önerilmektedir. Özellikle, savaşın dış ticaret üzerindeki etkilerinin tahmin edilebilmesi için zaman serisi analizi yöntemi gibi farklı ekonometrik analizlerin kullanılması sonucunda hem ilgili literatürün derinleşeceği hem de araştırmacı ve sektördeki uygulayıcılara bütüncül bir bakış açısı kazandırılmasına katkı sunulacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Alam, M. K., Tabash, M. I., Billah, M., Kumar, S., and Anagreh, S. (2022). The impacts of the Russia-Ukraine invasion on global markets and commodities: a dynamic connectedness among G7 and BRIC markets. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8), 352. doi.org/10.3390/jrfm15080352
- Arı, T. (2009). *Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika*. Mkm Yayıncılık.
- Aslan, N. ve Yörük, D. (2015). Teoride ve Uygulamada Dış Ticaret Hadleri ve Kalkınma İlişkisi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2), 33-69
- Bakan, S. (2022). Savaş, dünya ekonomisi ve finansal piyasalar için de felaket mi? *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*, 5 (2), 59-74.
- Buyar, C. ve Şener, U. (2022). Tarihi Perspektiften, Sosyo-Ekonomik Değerler Açısından Rusya-Ukrayna Savaşı ve Orta Asya Ülkelerine Etkileri. *Uluslararası Medeniyet Çalışmaları Dergisi*, 7 (2), 136-149.
- Ece, N. J. (2022). Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Dış Ticaret ve Küresel Güvenliğe Etkisi: Montrö Boğazlar Sözleşmesinin Savaşın Genişlemesinin Önlenmesine Katkısı, *Kent Akademisi Dergisi*, 15 (3), 1391-1412.

- Eğilmez, M., (2022). Ukrayna Savaşının Ekonomik Etkileri: Güncel Değerlendirme. <https://www.mahfiegilmez.com/2022/03/ukrayna-savasnn-ekonomik-etkileri.html>, (Erişim Tarihi: 27. 03. 2023).
- Estrada, M. A. R., and Koutronas, E. (2022). The impact of the Russian Aggression against Ukraine on the Russia-EU Trade. *Journal of Policy Modeling*, 44 (3), 599-616.
- Findlay, R. ve O'Rourke, K. (2019). Güç ve Refah, İkinci Binyılda Ticaret, Savaş ve Dünya Ekonomisi, Küre Yayınları.
- Güney Karabuğa, T. , Göktepe, S. ve Kokonaloğlu, H. T. (2022). Rusya-Ukrayna Savaşı'nın Türkiye Turizmine Olası Etkileri. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 12 (1) , 92-104.
- Güneysu, Y. (2022). Rusya-Ukrayna savaşının BIST gıda, içecek endeksi üzerindeki etkisinin incelenmesi. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (2), 361-372. doi:10.17218/hititsbd.1162813
- Huang, M., Shao, W., ve Wang, J. (2023). Correlations between the crude oil market and capital markets under the Russia-Ukraine conflict: A perspective of crude oil importing and exporting countries. *Resources Policy*, 80, 103233.1-14.
- <https://www.castellum.ai/russia-sanctions-dashboard>, > [Erişim Tarihi: 14.07.2023].
- https://www.ikv.org.tr/images/files/Ukrayna_Rusya_Gerilimi_Kronoloji_11_04_2022.pdf?cv=1, > [Erişim Tarihi: 27.03.2023].
- https://www.trademap.org/Bilateral_MQ_TS.aspx?nvpm=1%7c792%7c%7c643%7c%7cTOTAL%7c%7c%7c2%7c1%7c1%7c1%7c2%7c3%7c1%7c1%7c%7c1 > [Erişim Tarihi: 08.05.2023].
- Khudaykulova, M., Yuanqiong, H., and Khudaykulov, A. (2022). Economic consequences and implications of the Ukraine-russia war. *International Journal of Management Science and Business Administration*, 8 (4), 44-52. DOI: 10.18775/ijmsba.1849-5664-5419.2014.84.1005
- Liadze, I., Macchiarelli, C., Mortimer-Lee, P., and Juanino, P. S. (2023). The economic costs of the Russia-Ukraine war. *The World Economy*, 46 (4), 874-886. DOI: 10.1111/twec.13336
- Mahlstein, K., McDaniel, C., Schropp, S., and Tsigas, M. (2022). Estimating the economic effects of sanctions on Russia: an allied trade embargo. *The World Economy*, 45 (11), 3344-3383.
- Mardones, C. (2023). Economic effects of isolating Russia from international trade due to its 'special military operation' in Ukraine. *European Planning Studies*, 31 (4), 663-678.
- Mbah, R. E., and Wasum, D. F. (2022). Russian-Ukraine 2022 War: A review of the economic impact of Russian-Ukraine crisis on the USA, UK, Canada, and Europe. *Advances in Social Sciences Research Journal*, 9 (3), 144-153. DOI:10.14738/assrj.93.12005.
- Orhan, E. (2022). The effects of the Russia-Ukraine war on global trade. *Journal of International Trade, Logistics and Law*, 8 (1), 141-146.
- Ozili, P. K. (2022). Global economic consequence of Russian invasion of Ukraine. *SSRN Electronic Journal*, 1-16. DOI: dx.doi.org/10.2139/ssrn.4064770

- Öçal, B. ve Öztürk, M. S. (2022). Rusya-Ukrayna Savaşının Türkiye ile Ukrayna Arasındaki Dış Ticarete Etkisi. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (27) , 577-596.
- Ropele, T. and Tagliabraci, A. (2022). Perceived economic effects of the war in Ukraine: survey-based evidence from Italian firms, *Applied Economics Letters*, 1-6, DOI: doi.org/10.1080/13504851.2022.2131710
- TRT, (2021), *Süveyş Kanalı kapandı, dünya ticareti büyük yara aldı*. [Online], <https://www.trthaber.com/haber/dunya/suveys-kanali-kapandi-dunya-ticareti-buyuk-yara-aldi-568045.html>, > [Erişim Tarihi: 17.03.2023].
- TİM, (2022), *İhracat 2022 Raporu Yeni Vizyon, Yeni Yol Haritası*. [Online], https://tim.org.tr/files/downloads/Strateji_Raporlari/TIM%20I%CC%87hracat%20Raporu%202022.pdf, > [Erişim Tarihi: 15.05.2023].



Mobil Sosyal Medyada Viral Pazarlama Kullanımı Bağlamında Müşteri Satın Alma Niyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi

Dr. Öğr. Üyesi Görkem Erdoğan

Ankara Bilim Üniversitesi, İşletme Bölümü, Ankara, Türkiye

gerdogan83@hotmail.com: <https://orcid.org/0000-0002-2417-2718>

Özet

Çalışmada sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında viral pazarlama faktörlerinin tüketici satın alma niyeti üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma verileri, kolayda örneklem yöntemiyle ulaşılan Ankara'da yaşayan bireylerden elde edilmiştir. Çalışmada AMOS 24 ve IBM SPSS 26 paket programları ile güvenilirlik ve geçerlilik analizleri uygulanmıştır. Araştırma modelinde yer alan bağımsız değişkenler (bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik, kaynak güvenilirliği ve argüman kalitesi) ve bağımlı değişken (satın alma niyeti) arasındaki ilişkileri ortaya koyabilmek ve hipotezleri test edebilmek için yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre bilgilendiriciliğin, eğlencenin, kaynak güvenilirliğinin ve argüman kalitesinin tüketici satın alma niyetlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca rahatsız edicilik ve tüketici satın alma niyeti arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Viral Pazarlama, Satın Alma Niyeti, Sosyal Medya.

Makale Gönderme Tarihi: 18.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 10.09.2023

Önerilen Atıf:

Erdoğan, G. (2023). Mobil Sosyal Medyada Viral Pazarlama Kullanımı Bağlamında Müşteri Satın Alma Niyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 413-424.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 413-424

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1304](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1304)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Investigation of Factors Affecting Customer Purchase Intention in the Context of Viral Marketing Use in Mobile Social Media

Dr. Görkem Erdoğan

Ankara Science University, Department of Business Management, Ankara, Türkiye

gerdogan83@hotmail.com: <https://orcid.org/0000-0002-2417-2718>

Abstract

The study aims to examine the impact of viral marketing factors on consumer purchase intention in the context of the use of viral marketing in social media. The research data have been obtained from individuals living in Ankara through convenience sampling method. Reliability and validity analyses have been conducted with AMOS 24 and IBM SPSS 26 package programs. Structural equation modeling has been used to reveal the relationships between the independent variables (informativeness, entertainment, irritation, source credibility and argument quality) and the dependent variable (purchase intention) in the research model and to test the hypotheses. According to the results of the analysis, informativeness, entertainment, source credibility and argument quality positively affect consumer purchase intentions. In addition, a significant negative relationship has found between irritation and consumer purchase intention.

Keywords: Viral Marketing, Purchase Intention, Social Media.

Received: 18.08.2023

Accepted: 10.09.2023

Suggested Citation:

Erdoğan, G. (2023). Investigation of Factors Affecting Customer Purchase Intention in the Context of Viral Marketing Use in Mobile Social Media, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 413-424.

1. GİRİŞ

Son yıllarda cep telefonlarının ve diğer mobil iletişim cihazlarının hızla büyümesi ve bu mekanizmaların varlığı, reklam alanında birçok fırsat yaratmış, işletmelerin sadece ürün ve hizmetlerini duyurmalarına değil, aynı zamanda müşteri sayısını arttırmalarına ve müşterilerinden doğrudan yanıt alabilir durumda olmalarına olanak sağlamıştır (Blanco vd., 2010: 1). Aynı zamanda internetin gelişmesiyle birlikte dijital ortamda bireyler arası iletişim önemli bir olgu haline gelmekte, kişiler başkalarıyla görüş ve bilgi paylaşabilir durumda olmaktadır (Camarero ve San José, 2011: 2292). Türkiye'deki 2023 yılında, 2022 yılına göre iki milyondan fazla artışla 66,68 milyon kişi olan mobil internet kullanıcı sayısı, 2028 yılında 73,5 milyon kişiye ulaşacağı tahmin edilmektedir (Statista, 2023a). Bu yüksek mobil internet penetrasyon seviyeleri, mobil pazarlamanın Türkiye'de daha etkili olabileceğini göstermektedir.

Pazarlamacılar, mobil internetin kendilerine çok düşük maliyetli reklam biçimleri sunma potansiyelini fark etmişlerdir. Bu örneklerden biri olan viral pazarlama, birçok işletme tarafından hedeflerine ulaşmak için kullanılan önemli bir pazarlama stratejisi haline gelmektedir. Viral pazarlama, bir virüs gibi hızlı bir şekilde ve kişiden kişiye yayılan mesajlar aracılığıyla bir markanın veya ürünün potansiyel satışını arttırabilen ve ilgi uyandırabilen pazarlamadır (Liu ve Wang, 2019: 72). Bu yöntem, pazarlamacıların fikirlerini veya ürünlerini viral bir doğal mesaja yerleştirmek için sosyal medya web siteleri, bloglar veya genel web siteleri aracılığıyla birkaç kişiyi seçmesine ve ardından çalışan sonsuz sayıda alıcıya ulaşmak için herhangi bir çaba göstermeden müşteriler arasında sürekli olarak yayılmasını sağlamasına olanak tanır (Sawafth vd., 2020: 1307).

Türkiye'de sosyal medya kullanıcıları sayısının, önümüzdeki yıllarda artış göstermesi beklenmektedir. 2021'de Türkiye'de nüfusun tahmini %75'ine tekabül eden 64,18 milyon sosyal medya kullanıcısı sayısı 2027'de 76,59 milyon sosyal medya kullanıcısına çıkacağı öngörülmektedir (Statista, 2023b). Çoğu çevrim içi sosyal medya hizmetleri, bireysel ağlar içinde fikirlerin, etkinliklerin, olayların ve ilgi alanlarının paylaşılmasına izin vererek çevrim içi etkileşim için araçlar sağlamaktadır (Gunawan ve Huarng, 2015: 2237). Sosyal medya, işletmelerin ürün bilgilerini yaymak için pazarlamacılar ve tüketiciler arasında yeni ürün iletişimi ve ticaret biçimleri için potansiyel olarak fırsatlar sunmaktadır (Miller ve Lammas, 2010: 1).

Bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik ve kaynak güvenilirliği gibi faktörler, viral pazarlama çalışmalarında çevrim içi reklamcılığına yönelik tutumların önemli faktörleri ve öncülleri olarak kabul edilmiştir (Ducoffe, 1996; Brackett ve Carr, 2001). Diğer taraftan viral pazarlamada Gunawan ve Huarng (2015) argüman kalitesinin tüketicilerin ürün/hizmet bilgilerinin kullanılabilirliğine yönelik tutumunu olumlu yönde etkilediğini ortaya çıkarmıştır.

Viral pazarlamanın müşterileri çekme potansiyeline rağmen, bu yaklaşımın etkinliği hala sorgulanabilir durumdadır (Subramani ve Rajagopalan, 2003). Bu bilgiden yola çıkılarak araştırmanın ilk amacı Türkiye'de mobil sosyal medya aracılığıyla viral pazarlama kavramına açıklık getirmek ve daha kapsamlı bir anlayış kazandırmaktır. Çalışmanın ikinci hedefi, viral pazarlamanın tüketici satın alma niyeti üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Bu çalışmanın araştırma sorusu şudur: viral pazarlama stratejileri (bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik, kaynak güvenilirliği ve argüman kalitesi) tüketicilerin satın alma niyetini etkiler mi? Bu çalışma, sosyal medya viral pazarlamanın tüketicilerin satın alma niyeti üzerindeki etkisini anlamının önemine ilişkin literatürde bulunan araştırma boşluğunu ele alacaktır. Bu çalışma, viral pazarlama stratejileri olarak Ducoffe (1995) çalışmasında web reklam modeli (bilgilendiricilik, rahatsız edicilik ve eğlence), Brackett ve Carr (2001) araştırmasında kaynak güvenilirliğini ve Gunawan ve Huarng (2015) çalışmasında argüman kalitesini birleştirerek sosyal medyada viral pazarlama bağlamında literatüre katkı sağlamaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI VE HİPOTEZLER

2.1. Viral Pazarlama

Viral pazarlama, tüketicilerin sosyal medya mecralarında elektronik ağızdan ağıza iletişim eylemidir; viral pazarlama bir virüs gibi yayılmakta ve mesajı binlerce hatta milyonlara iletmek için çoğaltma avantajından yararlanmaktadır (Vilpponen vd., 2006). Viral pazarlama önce sınırlı sayıda kişiye odaklanır, ardından ürünü daha fazla tanıtmak için bireyin arkadaşlarını, ailelerini ve iş arkadaşlarını kullanmaktadır ve bu durum bir reklam mesajının bir müşteriden diğerine geçeceği anlamına gelmektedir (Palka vd., 2009: 172).

Norazah (2014) çalışmasında sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında müşteri memnuniyetinde önceden tanımlanmış bazı faktörlerin etkisini analiz etmeyi amaçlamış ve sonuçlar, kritik kitlenin ve ardından eğlencenin müşteri memnuniyetinin en önemli belirleyicisi olarak öne çıktığını ortaya koymuştur. Liu ve Wang (2019) ampirik sonuçlar sonucunda, viral pazarlamanın ilginç, yararlı ve bilgilendirici içerik, mesaj etkileşimi, mesaj alımı faktörlerinden oluştuğunu ortaya koymakta ve her birinin müşteri tabanlı satın alma niyeti üzerinde farklı etkileri olduğunu tespit etmiştir. Sawaftah vd. (2020) araştırmasında, iki viral pazarlama özelliğinin müşterinin satın alma niyetinde etkilerini ele almışlardır. Mukaromah vd. (2022) veri analizine dayanarak, viral pazarlama ile satın alma niyeti arasında pozitif bir etki olduğunu bulmuştur.

2.2. Bilgilendiricilik

Bilgilendiricilik, ilgili bilgileri etkili bir şekilde sağlama becerisini ifade etmektedir (Oh ve Xu, 2003). Bilgilendiricilik, viral bir mesajda, örneğin viral pazarlama mesajında bulunan bilgi miktarına atıfta bulunmaktadır (Rukuni vd., 2017: 62). Rao ve Minakakis (2003), bilgilendirme ile reklama yönelik tutum arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Blanco vd. (2010), tüketicilerin mobil reklamcılıkta algıladıkları bilgilendirme düzeyinin tutumlarını etkilediğini ortaya koymuştur. Hosseinikhah Choshaly ve Mirabolghasemi (2022) viral pazarlama kapsamında yaptıkları çalışmada bilgilendiriciliğin tüketicilerde satın alma niyetini etkilediğini tespit etmiştir. Yukarıdaki bilgilere dayanarak, bilgilendiriciliğin sosyal medyada viral pazarlama kapsamında tüketicilerde satın alma niyeti üzerinde olumlu bir etkisinin olabileceği sonucuna varılabilir. Bu nedenle, çalışmada incelemek için aşağıdaki hipotez önerilmiştir:

H₁: Sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında bilgilendiriciliğin tüketici satın alma niyeti üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

2.3. Eğlence

Bireyin reklama karşı ilgisini çekmede çok önemli olan faktörlerden biri de reklamdan duyulan keyif duygusudur (Hosseinikhah Choshaly ve Mirabolghasemi, 2022: 1000). Eğlence, estetik zevk uyandırma yeteneğini ifade etmektedir (Oh ve Xu, 2003). Bir mesajın özlü ve eğlenceli olması ve böylece tüketicilerin dikkatini hemen çekmesi gerekmektedir (Blanco vd., 2010: 4). Viral bir mesajın sağladığı eğlence, başarılı bir viral pazarlama tekniği yaratmada önemli bir strateji olarak bulunmuştur (Shashikala ve Mahapatro, 2015). Eğlenceli reklamlar, insanların reklama yönelik duyguları üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir (De Vries vd., 2012). Blanco vd. (2010) tüketicilerin mobil reklamcılıkta algıladıkları bilgilendirme düzeyinin tutumlarını etkilediğini bulmuştur. Bu çalışmalar ışığında aşağıdaki hipotez önerilmiştir:

H₂: Sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında eğlencenin tüketici satın alma niyeti üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

2.4. Rahatsız Edicilik

Rahatsız edicilik, mesajın dağınık ve rahatsız edici olma derecesi olarak tanımlanabilmektedir (Eighmey, 1997). Müşteriler rahatsız edici mesajlara karşı olumsuz bir tutum geliştirmektedir. Araştırmacılar rahatsız ediciliğin reklamcılık ve davranışsal niyet üzerinde önemli olumsuz etkileri olduğunu bulmuşlardır (Soroa-Koury ve Yang, 2010). Ducoffe (1995), rahatsız edici banner reklamların tüketicilerde reklama karşı olumsuz davranışlara neden olabileceğini ortaya çıkarmıştır. Hosseinikhah Choshaly ve Mirabolghasemi (2022) viral pazarlama kapsamında yaptıkları çalışmada rahatsız ediciliğin tüketicilerde satın alma niyetini negatif yönde etkilediğini tespit etmiştir. Bu çalışmalardan yola çıkılarak aşağıdaki hipotez önerilmiştir:

H₃: Sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında rahatsız ediciliğin tüketici satın alma niyeti üzerinde negatif yönde bir etkisi vardır.

2.5. Kaynak Güvenilirliği

Kaynak güvenilirliği, kullanıcıların bir bilgi kaynağının inandırıcı, doğru ve güvenilir olduğunu anlama derecesini ifade etmektedir (Petty ve Cacioppo, 1986). Pavlou ve Stewart (2000) reklam güvenilirliğini, tüketicinin reklamın doğruluğuna ve inanılabilirliğine ilişkin algısı olarak açıklamıştır. Gunawan ve Huarng (2015), sosyal medya sitelerinde kaynak güvenilirliğinin bilgi yararlılığına yönelik tutumu etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Reklam güvenilirlik değerine ilişkin tüketici algısı ile reklamlara yönelik davranışsal niyetleri arasında pozitif bir ilişki olduğu desteklenmiştir (Kim ve Yu, 2015). Kaynak güvenilirliği ile müşterinin satın alma davranışsal niyetleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmıştır (Rukuni vd., 2017). Bu bilgiler ışığında aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir:

H₄: Sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında kaynak güvenilirliğinin tüketici satın alma niyeti üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

2.6. Argüman Kalitesi

Argüman kalitesi, gönderi içeriğindeki argümanların ikna edici gücünü ifade etmektedir (Bhattacharjee ve Sanford, 2006: 811). Gunawan ve Huarng (2015), sosyal medya sitelerinde argüman kalitesinin bilgi yararlılığına yönelik tutumu etkilediğini bulmuştur. Sosyal medya pazarlaması kapsamında gönderilerin argüman kalitesi, kullanışlılığa olumlu etki etmektedir (Chang vd., 2015). Sosyal medyadaki argüman kalitesi, mobil uygulamaların algılanan kullanışlılığını ve algılanan kullanım kolaylığını pozitif olarak etkilemektedir (Hendijani Fard ve Marvi, 2020). Bu bilgilerden yola çıkılarak aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir:

H₅: Sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında argüman kalitesinin tüketici satın alma niyeti üzerinde olumlu bir etkisi vardır.

3. METODOLOJİ

3.1. Evren ve Örnekleme

Araştırma evrenini Ankara'da yaşayan, 18 yaşından büyük ve mobil sosyal medya hesabı olan bireyler oluşturmaktadır. Çalışmada müsait olan ve katılmaya istekli kişilerden veri toplandı için araştırmada tesadüfi olmayan örnekleme türlerinden kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Toplamda 350 adet anket dağıtılmıştır. Bunlardan 53 tanesi sosyal medyada son bir ay içinde viral olarak mesaj ve reklam görmediğini belirtmiştir. Filtre sorusuna olumlu yanıt vermiş 297 anket sonucundan, 21 geçersiz anketler hariç tutulduktan sonra, 276 anket sonunda veri analizi için kullanılmıştır. Yeterli örneklem sayısı için kullanılan madde sayısının 10 katı bir örneklem büyüklüğünün seçilmesi önerilmektedir (Kline, 2011). Araştırmada 27 adet madde bulunduğundan örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu ileri sürülebilir.

3.2. Veri Toplama

Veri toplama aracı olarak yüz yüze anket yöntemine başvurulmuştur. Anketin ilk bölümünde katılımcılara, son bir ay içinde mobil cihazlarından sosyal medya aracılığıyla bir işletmenin viral olarak pazarlama mesajını ve reklamını görüntüleme deneyimi yaşayıp yaşamadıkları sorulmuştur. Filtre sorusunu karşılayan katılımcılara anketin ikinci bölümünde demografik bilgileri hakkında sorular ve üçüncü bölümde araştırma modelini oluşturan değişkenlerle ilgili ifadeler yöneltilmiştir. Veriler, 2023 yılı Mayıs ayının son 12 gününde toplanmıştır.

7'li Likert tipi derecelendirme kullanılan anket, 27 maddeden oluşmaktadır. Bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik, kaynak güvenilirliği ve argüman kalitesi bağımsız değişkenler olarak araştırma modelinde yer almıştır. Altı ifadeden oluşan bilgilendiricilik ölçeği ve beş ifadeden oluşan eğlence ölçeği için Ducoffe (1995) çalışmasından faydalanılmıştır. Altı ifadeden oluşan rahatsız edicilik ölçeği için Rukuni vd. (2017) ve üç ifadeden oluşan satın alma niyeti ölçeği için Bauer vd. (2005) çalışmasından yararlanılmıştır. Üç ifadede kaynak güvenilirliği ölçeği ve üç ifadede argüman kalitesi ölçeği için Bhattacharjee ve Sanford (2006) çalışmasından yararlanılmıştır.

3.3. Verilerin Analizi

Cronbach Alfa ve doğrulayıcı faktör analizi, yapıların geçerliliğini ve güvenilirliğini test etmektedir. Ardından, yapısal eşitlik modellemesi, araştırmada yer alan bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik, kaynak güvenilirliği, argüman kalitesi ve satın alma niyeti yapılarının arasındaki ilişkilerin gücünü ve yönünü analiz etmektedir. Çalışmada bu analizler için IBM SPSS 26 ve AMOS 24 paket programları kullanılmıştır. Verilerin normal dağılımını incelemek amacıyla gerçekleştirilen analiz sonucunda, değişkenlere ait basıklık ve çarpıklık değerlerinin -2 ve +2 aralığında bir değer alması sonucunda verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (George ve Mallery, 2010).

4. BULGULAR

4.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya dahil olan katılımcıların %46,74'ü (n=129) kadın ve %53,26'sı (n=147) erkektir. Anket sorularını cevaplayan bireylerin yaş durumuna bakıldığında 104'ü (%37,68) 18-34 yaş aralığında, 72'si (%26,09) 35-51 yaş aralığında, 61'i (%22,10) 52-68 yaş aralığında ve 39'u (%14,13) 69 yaşından büyüktür. Katılımcıların günlük sosyal medya kullanımlarına göre 82'si (%29,71) 0-1 saat, 109'u (%39,49) 1-3 saat, 70'i (%25,36) 3-5 saat ve 15'i (%5,43) 5 saatten fazla sosyal medya kullanmaktadır. Çalışma durumlarına bakıldığında katılımcıların 71'i (%25,72) öğrenci, 101'i (%36,59) çalışan, 32'si (%11,59) iş sahibi, 35'i (%12,68) işsiz ve 37'si (%13,41) emeklidir.

4.2. Ölçüm Modeli

Bu çalışmada ölçüm modelini değerlendirmek için doğrulayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Model uyum indekslerinin çoğu, model uygunluğunun doğrulanması için standartlara ulaşmalıdır. Model uyum sonuçları GFI=0,907; AGFI=0,885; NFI=0,908; CFI=0,968 ve RMSEA=0,042 değerlerini almıştır. Tüm model uyum indeksleri önerilen değerler aralığındadır.

Yapı geçerliliği analizi yakınsak geçerlilik ve ayırt edici geçerlilik analizleri olmak üzere ikiye ayrılır. Bu çalışma yakınsak geçerliliğini üç kriter kullanarak test etmektedir: (1) tüm madde yükleri 0,50'yi aşmalıdır, (2) bileşik güvenilirlik (CR) 0,70'i aşmalıdır ve (3) her bir yapı için çıkarılan ortalama varyans (AVE) 0,50'yi aşmalıdır (Fornell ve Larcker, 1981). Eğlence ölçeğinin beşinci maddesinin faktör yükü, ilgili kriteri sağlamadığı için çıkartılmış ve analiz tekrarlanmıştır. Analiz sonuçları Tablo 1'de yer almaktadır. Değişkenlere ait madde yükleri

$p < 0,000$ noktasında anlamlı, yapıların CR değerleri 0,822-0,914 aralığında ve AVE değerleri 0,537-0,640 aralığında olup her bir araştırma ölçeği yukarıdaki üç kritere uygundur. Gerekli tüm endeksler kabul edilebilir. Cronbach Alpha ve CR tüm değerlerinin 0,7'den yüksek olduğu görülebilmektedir. Dolayısıyla araştırma ölçekleri iyi bir güvenilirliğe sahiptir (Nunnally, 1978).

Tablo 1. Ölçüm Modeli Sonuçları

Değişkenler/Maddeler	Faktör Yüğü	Cronbach Alpha	CR	AVE
Bilgilendiricilik		0,881	0,885	0,567
BLG1	0,816			
BLG2	0,839			
BLG3	0,763			
BLG4	0,547			
BLG5	0,703			
BLG6	0,812			
Eğlence		0,871	0,872	0,632
EĞL1	0,801			
EĞL2	0,802			
EĞL3	0,786			
EĞL4	0,791			
Rahatsız Edicilik		0,914	0,914	0,640
RAE1	0,681			
RAE2	0,791			
RAE3	0,813			
RAE4	0,851			
RAE5	0,853			
RAE6	0,800			
Kaynak Güvenilirliği		0,820	0,822	0,537
KAG1	0,711			
KAG2	0,670			
KAG3	0,816			
KAG4	0,727			
Argüman Kalitesi		0,829	0,829	0,617
ARK1	0,790			
ARK2	0,776			
ARK3	0,792			
Satın Alma Niyeti		0,831	0,833	0,626
SAN1	0,821			
SAN2	0,818			
SAN3	0,732			

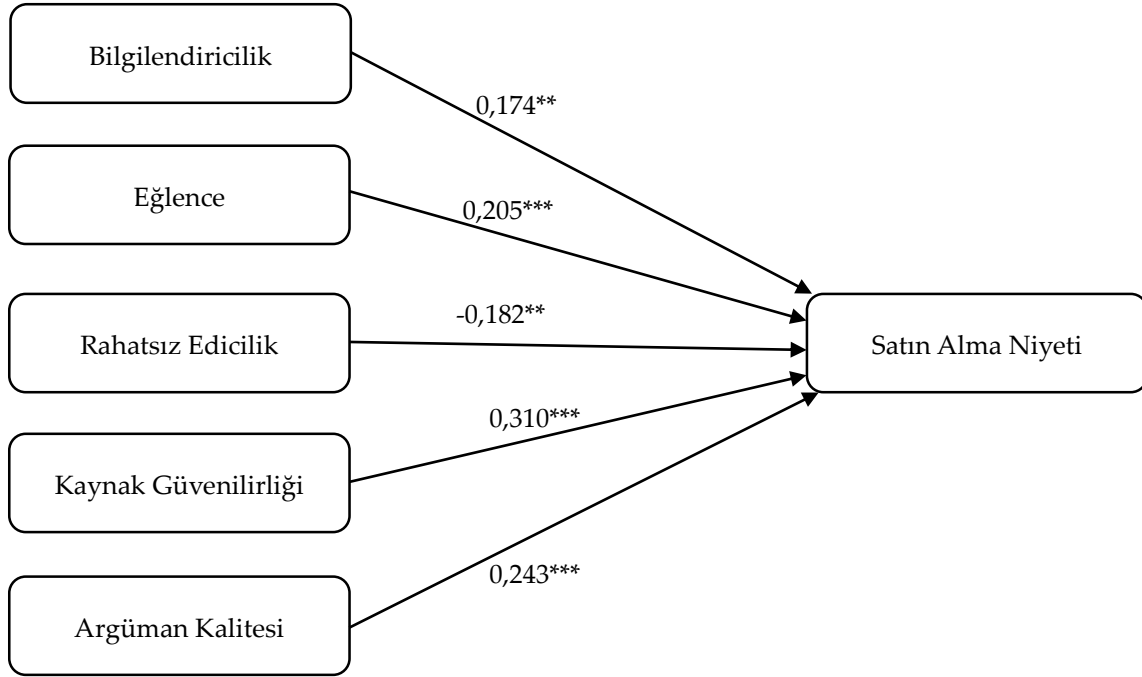
Tablo 2, her bir yapı için AVE değerlerinin kareköklerinin, yapılar arasındaki korelasyondan daha büyük olması gerektiğini göstermektedir (Fornell & Larcker, 1981). Bu sonuçlar ayırıcı geçerliliği desteklemektedir. Özetle, bu araştırmadaki ölçüm modeli, iyi bir yakınsak geçerlilik ve ayırt edici geçerlilik göstermektedir

Tablo 2. Ayırt Edici Geçerlilik Sonuçları

	BLG	EĞL	RAE	KAG	ARK	SAN
BLG	0,753					
EĞL	0,089	0,795				
RAE	-0,301	-0,201	0,800			
KAG	0,083	0,211	-0,260	0,733		
ARK	0,193	0,109	-0,256	0,166	0,785	
SAN	0,320	0,349	-0,419	0,456	0,397	0,791

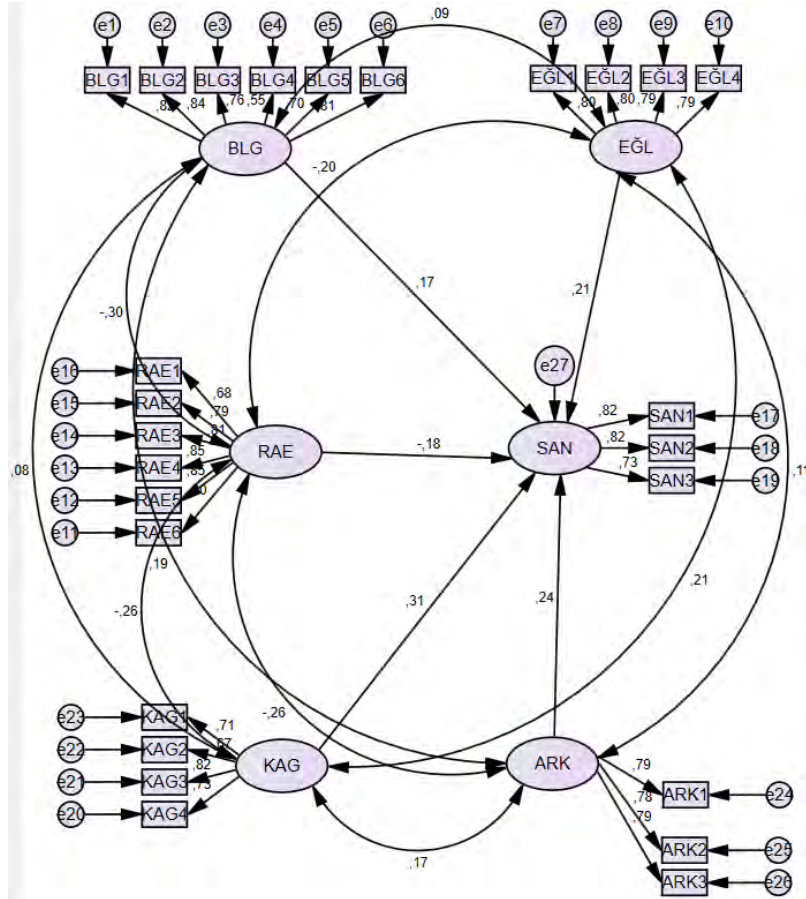
4.3. Yapısal Model

Şekil 1’de yapısal model testi sonuçları gösterilmiştir. Bilgilendiricilik ($\beta=0,174$; $p<0,01$), eğlence ($\beta=0,205$; $p<0,001$), kaynak güvenilirliği ($\beta=0,310$; $p<0,001$) ve argüman kalitesi ($\beta=0,243$; $p<0,001$) satın alma niyetini olumlu yönde etkilemektedir. Rahatsız edicilik ile satın alma niyeti arasında ($\beta=-0,182$; $p<0,01$) negatif yönde bir ilişki tespit edilmiştir. Yapısal modele ait AMOS paket programı çıktısı Şekil 2’de gösterilmektedir.



Not: *** $p<0,001$; ** $p<0,01$

Şekil 1. Hipotez Testi Sonuçları



Şekil 2. AMOS Çıktısı

5. SONUÇ, ÖNERİLER VE TARTIŞMA

Çalışmada sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında viral pazarlama faktörlerinin tüketici satın alma niyeti üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Viral pazarlama kapsamında bilgilendiricilik, eğlence, rahatsız edicilik, kaynak güvenilirliği ve argüman kalitesi faktörlerinin tüketici satın alma niyetine etkisinin incelenmesi sonucunda literatüre katkı sağlamaktadır. Araştırmada geliştirilen bütün hipotezler desteklenmiştir. Viral pazarlama ile ilişkili mobil sosyal medya platformları, potansiyel tüketicilerin varlığı ve etkinliği nedeniyle pazarlamacılar için çok önemli olmakta ve bu da satın alma modelleriyle birlikte ürün hakkındaki tüketici algılarını daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır.

Araştırmanın ilk hipotezinde bilgilendiriciliğin tüketici satın alma niyetini etkilediği sonucuna ulaşılmış ve bu bulgu Hosseinikhah Choshaly ve Mirabolghasemi (2022) çalışması ile benzerlik göstermiştir. Markalardan gelen viral pazarlama mesajlarının ilgili ürün bilgilerini sağlaması, tüketicinin satın alma niyetini arttıracaktır. Aynı şekilde markalardan gelen viral pazarlama mesajlarının tüketiciler açısından güncel ürün bilgileri için iyi bir kaynak olması, müşterilerin bir ürünü mağazada görürse viral pazarlama mesajları aracılığıyla öğrendikten sonra satın almasına neden olacaktır. Bu nedenle, pazarlamacıların viral pazarlama sayesinde ürün bilgisi sağlayabilme vaadi, tüketicilerde satın alma için önemli bir itici güç olmuştur.

Araştırmada eğlencenin satın alma niyetini etkilediği tespit edilmiştir ve elde edilen bu sonuç Blanco vd. (2010) çalışması ile paralellik göstermiştir. Tüketiciler açısından markaların viral pazarlama mesajlarını incelemenin ve paylaşmanın memnuniyet verici ve eğlenceli olarak algılanması bireylerdeki satın alma niyeti düzeyini arttıracaktır. İşletmelerin, müşterilere

gönderilen mesajların eğlenceli olmasını sağlaması önemlidir. Bu durum tüketicinin ürünlere ve markalara karşı ilgisini korumaya yardımcı olacaktır. Bu nedenle, reklamın tüketiciler arasında iyi bir sirkülasyona yol açmasından dolayı pazarlamacılar mobil sosyal medya aracılığıyla gönderilen mesajların mizah ve eğlence içerdiğinden emin olmalıdır.

Araştırmada viral pazarlama kapsamında rahatsız edicilik tüketicilerin satın alma niyetini olumsuz yönde etkilemektedir. Elde edilen bu bulgu Soroa-Koury ve Yang (2010) çalışması ile uyumludur. İşletmelerin sosyal medya platformlarındaki viral pazarlama mesajlarının rahatsız edici olması tüketicilerde satın alma niyeti düzeyini düşürecektir. Pazarlamacılar mesajın yanıltıcı ve güvenilmez olmadığından emin olmalıdır. Müşterilerin deneyimlediği bu mesajlar, bireylerin rahatsız olmasına neden olacaktır.

Araştırma çerçevesinde ileri sürülen dördüncü hipotezi test etmek üzere yapılan analizler sonucunda sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında kaynak güvenilirliğinin, tüketici satın alma niyeti üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu görülmektedir. Elde edilen bu sonuç bu konuda yapılan çalışmalarla örtüşmektedir (Kim ve Yu, 2015; Rukuni vd., 2017). Tüketicilerin mobil sosyal medya platformlarındaki viral pazarlama mesajlarının güvenilir ve inandırıcı olarak algılanması, bireylerin satın alma niyetini arttıracaktır. Bu nedenle, işletmelerin stratejilerini geliştirmesine yardımcı olmak için, müşterilerin satın alma kararı üzerindeki etkisini artırmak isteyen yöneticiler; kaynak güvenilirliği düzeyini artırmak için çeşitli stratejileri göz önünde bulundurmalıdır.

Argüman kalitesi ile tüketicinin satın alma niyeti arasında ise anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Hendijani Fard ve Marvi (2020) çalışmasında da araştırmada elde edilen bu bulguya benzer sonuca ulaşılmıştır. Mobil sosyal medyada viral pazarlamanın kullanımı bağlamında tüketicilerin viral pazarlama mesajlarını değerli bulması, bireylerde satın alma niyetinin artmasına sebep olacaktır. Argüman kalitesini güçlendirmek için pazarlama yöneticileri iş birliği yöntemlerini kullanabilir ve konuyla bağlantısı olan ünlü kişileri mobil sosyal medya hesapları aracılığıyla pazarlamayı teşvik etmeye davet etmelidir.

Bu araştırma Ankara'da yaşayan tüketicilerin oluşturduğu pazarla sınırlıdır. Viral pazarlama üzerine gelecekte yapılacak çalışmalar, viral reklamcılığın etkileri ve sonuçları hakkında daha kapsamlı bir bakış açısı elde etmek için birden fazla sektörden ve birden fazla ülkeden veri toplamalıdır. Ayrıca, benzer araştırmalar mobil sosyal medyadan ziyade bloglar, e-postalar, sohbet odaları, çevrimiçi topluluklar, kurumsal web siteleri gibi internetin farklı iletişim kanalları üzerinde de yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Bauer, H. H., Reichardt, T., Barnes, S. J., & Neumann, M. M. (2005). Driving consumer acceptance of mobile marketing: A theoretical framework and empirical study. *Journal of Electronic Commerce Research*, 6(3), 181.
- Bhattacharjee, A., & Sanford, C. (2006). Influence processes for information technology acceptance: An elaboration likelihood model. *MIS quarterly*, 805-825.
- Blanco, C. F., Blasco, M. G., & Azorín, I. I. (2010). Entertainment and informativeness as precursory factors of successful mobile advertising messages. *Communications of the IBIMA*, 2010 (2010), 1-11.
- Brackett, L. K., & Carr, B. N. (2001). Cyberspace advertising vs. other media: Consumer vs. mature student attitudes. *Journal of Advertising Research*, 41 (5), 23-32.
- Camarero, C., & San José, R. (2011). Social and attitudinal determinants of viral marketing dynamics. *Computers in Human Behavior*, 27 (6), 2292-2300.

- Chang, Y. T., Yu, H., & Lu, H. P. (2015). Persuasive messages, popularity cohesion, and message diffusion in social media marketing. *Journal of Business Research*, 68 (4), 777-782.
- De Vries, L., Gensler, S., & Leeflang, P. S. (2012). Popularity of brand posts on brand fan pages: An investigation of the effects of social media marketing. *Journal of Interactive Marketing*, 26 (2), 83-91.
- Ducoffe, R. H. (1995). How consumers assess the value of advertising. *Journal of Current Issues & Research in Advertising*, 17 (1), 1-18.
- Ducoffe, R.H. (1996). Advertising value and advertising on the web. *Journal of Advertising Research*, 36 (5), 21-35.
- Eighmey, J. (1997). Profiling user responses to commercial web sites. *Journal of Advertising Research*, 37 (3), 59-67.
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.
- George, D., & Mallery, M. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
- Gunawan, D. D., & Huarng, K. H. (2015). Viral effects of social network and media on consumers' purchase intention. *Journal of Business Research*, 68 (11), 2237-2241.
- Hendijani Fard, M., & Marvi, R. (2020). Viral marketing and purchase intentions of mobile applications users. *International Journal of Emerging Markets*, 15 (2), 287-301.
- Hosseinikhah Choshaly, S., & Mirabolghasemi, M. (2022). The role of viral marketing strategies in predicting purchasing intention of eco-labelled products. *Journal of Islamic Marketing*, 13 (5), 997-1015.
- Kim, N., & Yu, S.Y. (2015). Effect of the characteristics of models of public service advertisements on public service behavior intension: mediated effect on attitude of PSA. *Indian Journal of Science and Technology*, 8 (S8), 250-257.
- Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. New York: The Guilford Press.
- Liu, H. H., & Wang, Y. N. (2019). Interrelationships between viral marketing and purchase intention via customer-based brand equity. *Journal of Business and Management Sciences*, 7 (2), 72-83.
- Miller, R., & Lammas, N. (2010). Social media and its implications for viral marketing. *Asia Pacific Public Relations Journal*, 11 (1), 1-9.
- Mukaromah, H., Muhajir, M., Fathudin, F., Purwanti, K., Ansori, Y., Fahlevi, M., ... & Purwanto, A. (2022). The role of buzz and viral marketing strategic on purchase intention and supply chain performance. *Uncertain Supply Chain Management*, 10 (2), 637-644.
- Norazah, M. S. (2014). Customer Satisfaction in the Context of the Use of Viral Marketing in Social Media. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 22 (4).
- Nunnally, J. (1978). *Psychometric Theory*, Vol. 2, McGraw-Hill, New York, NY.
- Oh, L. B., & Xu, H. (2003). Effects of multimedia on mobile consumer behavior: An empirical study of location-aware advertising. *ICIS 2003 Proceedings*, 56.

- Palka, W., Pousttchi, K., & Wiedemann, D. G. (2009). Mobile word-of-mouth—A grounded theory of mobile viral marketing. *Journal of Information Technology*, 24, 172-185.
- Pavlou, P. A., & Stewart, D. W. (2000). Measuring the effects of and effectiveness of interactive advertising: A research agenda. *Journal of Interactive Advertising*, 1 (1), 63-78.
- Petty, R.E., & Cacioppo, J.T. (1986). *Communication and Persuasion: Central and Peripheral Routes to Attitude Change*. Springer-Verlag, New York, NY.
- Rukuni, T. F., Shaw, G., Chetty, Y., Kgama, P., Kekana, P., & Rogers, K. (2017). Viral marketing strategies and customer buying behavioural intentions at retail store in Johannesburg. *Business Management and Strategy*, 8 (1), 59-83.
- Sawaftah, D., Calicioglu, C., & Awadallah, R. (2020). The relationship between viral marketing and consumer purchase intention, the moderator role of brand image and age: Evidence from smartphone users in North Cyprus. *Management Science Letters*, 10 (6), 1307-1320.
- Shashikala, R., & Mahapatro, P. (2015). A study on analysing the effectiveness of viral marketing in the era of mobile messenger apps with special reference to WhatsApp. *International Journal of Research in Management, Social Sciences & Technology*, 10 (10), 2320-2793.
- Subramani, M. R., & Rajagopalan, B. (2003). Knowledge-sharing and influence in online social networks via viral marketing. *Communications of the ACM*, 46 (12), 300-307.
- Statista, (2023a). Number of mobile internet users in Turkey from 2019 to 2028. <https://www.statista.com/statistics/567311/predicted-number-of-mobile-internet-users-in-turkey/>
- Statista, (2023b). Number of social network users in Turkey from 2018 to 2027. <https://www.statista.com/statistics/569090/predicted-number-of-social-network-users-in-turkey/>
- Vilpponen, A., Winter, S., & Sundqvist, S. (2006). Electronic word-of-mouth in online environments: Exploring referral networks structure and adoption behavior. *Journal of Interactive Advertising*, 6 (2), 8-77.



Restoran Menülerindeki Vejeteryan Öğelerin Tüketici Davranışına Etkisi

Nagehan Dilara YILDIRIM

Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye

dilara_yildirim68@hotmail.com, <https://www.orcid.org/0000-0002-7923-1279>

Doç. Dr. Gonca Güzel ŞAHİN

Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Ankara, Türkiye.

gonca.guzel@atilim.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3632-9946>

Özet

Bu çalışmanın amacı; vejeteryen dostu menülerin tüketicilerin restoran seçimlerine etkisini planlanan davranış teorisini kullanarak araştırarak restoranlarda vejeteryen menü öğelerinin bulunmasının tüketicilerin davranışlarını nasıl etkilediğini açıklamaktır. Çalışmada tutumlar, öznel normlar, algılanan davranış kontrolü, geçmiş davranış ve yemek yeme niyeti arasındaki ilişkiye ilişkin yedi hipotez geliştirilmiş ve test edilmiştir. Araştırmaya katılanlar "hiç vejeteryen öğe içermeyen", "%20 vejeteryen öğe içeren" veya "%80 vejeteryen öğe içeren" menülerden birini seçip, seçtiği menüye göre Google form üzerinden web tabanlı oluşturulan anketi doldurmuştur. Bulgular, menüler arasında tüketicilerin yemek yeme niyetinde önemli bir fark bulunmadığını, tüketicilerin %80 vejeteryen menü öğesine sahip menünün, %20 veya hiç vejeteryen öğeye sahip olmayan menüye göre daha keyifli olduğunu algıladığını göstermektedir. Araştırma sonuçları, restoranların menü tasarım stratejilerini tüketicilerin vejeteryan menü seçimlerini de göz önüne alarak geliştirmesi gerektiğini göstermektedir. Restoranlar vejeteryan öğelerin de yer aldığı menüleriyle tüketicilere istekleri ve tercihleri doğrultusunda seçim yapma fırsatı sunarken; daha sağlıklı, daha güvenilir ve daha sorumlu bir imaj oluşturacaklardır.

Anahtar Kelimeler: Vejeteryen, Menü, Davranış

Makale Gönderme Tarihi: 10.08.2023

Makale Kabul Tarihi: 13.09.2023

Önerilen Atıf:

Yıldırım, N. D., Güzel Şahin, G. (2023). Restoran Menülerindeki Vejeteryan Öğelerin Tüketici Davranışına Etkisi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 425-442.

* Bu çalışma, Nagehan Dilara Yıldırım'ın Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde 2021 yılında Doç. Dr. Gonca Güzel Şahin danışmanlığında yürüttüğü ve tamamladığı yüksek lisans tez çalışmasından üretilmiştir. Bu çalışma daha önce herhangi bir bilimsel toplantıda sunulmamıştır.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 425-442

DOI:10.26677/TR1010.2023.1305

Dergi web sayfası: www.isakder.org



The Effect of Vegetarian Items in Restaurant Menus on Consumer Behavior

Nagehan Dilara YILDIRIM

Atılım University, Institute of Social Sciences, Ankara, Türkiye

dilara_yildirim68@hotmail.com, <https://www.orcid.org/0000-0002-7923-1279>

Doç.Dr. Gonca Güzel ŞAHİN,

Atılım University, Faculty of Business Management, Ankara, Türkiye.

gonca.guzel@atilim.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3632-9946>

Abstract

The aim of this study; The aim is to explain how the presence of vegetarian menu items in restaurants affects consumers' behavior by investigating the effect of vegetarian-friendly menus on consumers' restaurant choices using the theory of planned behavior. In the study, seven hypotheses regarding the relationship between attitudes, subjective norms, perceived behavioral control, past behavior and intention to eat were developed and tested. The participants of the study chose one of the menus "containing no vegetarian items", "containing 20% vegetarian items" or "containing 80% vegetarian items", and filled out a web-based questionnaire based on the menu they chose. The findings show that there is no significant difference in consumers' intention to eat between the menus, and consumers perceive that the menu with 80% vegetarian menu items is more enjoyable than the menu with 20% or no vegetarian items. The results of the research show that restaurants should develop their menu design strategies by considering the vegetarian menu choices of the consumers. While the restaurants offer the consumers the opportunity to make choices in line with their wishes and preferences, with their menus including vegetarian items; they will create a healthier, more reliable and more responsible image.

Keywords: Vegetarian, Menu, Attitude

Received: 18.08.2023

Accepted: 10.09.2023

Suggested Citation:

Yıldırım, N. D., Güzel Şahin, G. (2023). The Effect of Vegetarian Items in Restaurant Menus on Consumer Behavior, Journal of Business Academy, 4 (3): 425-442.

1. GİRİŞ

"Vejetaryen" terimi, et, deniz ürünleri veya bu yiyeceklerle yapılan ürünlerden kaçınan bir kişiyi ifade eder (Craig & Mangels, 2009;Choi vd., 2022). Dünyada yaklaşık olarak 1,5 milyar insanın günümüzde hiçbir şekilde et yememektedir. Vejetaryenlik tarihte kimi zaman bilgin kişiler ve bilgelik ile özdeşleştirilirken, kimi zamanda ahlak ve din ile birlikte değerlendirilmiştir (Dyett et al., 2013). Bazı diğer araştırmalarda ise sağlık açısından faydaları üzerinde durulmaktadır (Fraser, 2009).

Maslow' un da ihtiyaçlar hiyerarşisinde belirttiği gibi temel ihtiyaçlar arasında bulunan yemek yeme ihtiyacı en hayati öneme sahip olan fizyolojik ihtiyaçlarından ve bu ihtiyaç insanlarla doğrudan bağlantılıdır. Tarih öncesindeki çağlarda vahşi bir yaşam tarzı sürdüren insanlar yemek dışında başka hiçbir uğraş veya mutluluk kaynağı bulamazlardı. Çağdaş insanlar ise büyük düşünceler, yeni görüşler peşinde oldukları kadar insanların yediği yiyecekler konusunda da düşünmüşlerdir. Yiyeceklerin, insanların zihinsel ve bedensel özellikleri üzerinde farklı etkileri olduğu kuşku götürmez bir gerçektir. İlk çağlardan bugüne uzanan savaşların, halkın burjuvalara kin duymasının, birçok ülkede farklı dönemlerde yaşanan ayaklanmaların, göçlerin temelinde besin bulma ihtiyacı yatmaktadır. Bu demek oluyor ki insanoğlunun tarihi yiyecek üstüne kurulmuştur. İnsanlar varoluşundan itibaren yaşadığı çevreyi, doğal ürünlerle, fizyolojik yapısına göre düzenlenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, vejetaryen dostu menülerin tüketicilerin restoran seçimlerine etkisini, planlanan davranış teorisini kullanarak menülerde vejetaryen öğelerinin yer almasının tüketicilerin davranışsal niyetlerine etkisini araştırmaktır.

2. PLANLI DAVRANIŞ TEORİSİ

İnsan davranışını açıklamak için çeşitli teorik çerçeveler önerilmiştir. Bunların arasında Gerekçeli Eylem Teorisi, bir kişinin davranışsal niyetinin, kişinin davranış ve öznel normlara ilişkin tutumuna bağlı olduğunu göstermektedir. Bu teorinin en büyük eksikliklerinden biri ise niyet ve beklendikleri zamanın farklılığıdır (Sheppard vd., 2020; Wansink vd., 2001; Barker ve Swift, 2009). Planlı Davranış Teorisi'nde ise bu görüş revize edilmiş ve genişletilmiştir. Planlı Davranış Teorisi, insanların davranışlarını belirli bir bağlamda tahmin etmek ve açıklamak için tasarlanmıştır (La Barbera ve Ajzen, 2022; Perugini ve Bagozzi, 2010). Davranışsal niyet planlı davranış teorisinin merkezi bileşenidir. Davranışsal niyet, bir bireyin belirli bir davranışı üstlenme olasılığıdır. Belirli bir restoranda yemek yeme isteği bir tür davranışsal niyettir (Lien vd., 2012; Ajzen, 2011). İnsan niyetlerine rehberlik eden üç tür değerlendirme vardır: davranışsal inançlar, normatif inançlar ve kontrol inançları. Davranışsal inançlar, davranışın olası sonuçları ve bu davranışların değerlendirilmesi ile ilgili olup olumlu veya olumsuz bir tutum ile sonuçlanabilir. Örneğin, müşterilerin vejetaryen öğe içeren menüleri nasıl değerlendirdiklerini içerebilir. Başkalarının normatif beklentileri ve bu beklentilere uyma motivasyonları, algılanan sosyal baskı veya öznel normlar ile sonuçlanan normatif inançlar üretir. Normatif inançlar, bir bireyin ailesi, arkadaşları ve iş arkadaşları gibi diğer insanların görüşlerini tahminidir. Performansı kolaylaştırabilecek veya engelleyebilecek faktörlerin varlığına ilişkin inançlar, algılanan davranışsal kontrole yol açan ve bu faktörlerin algılanan gücü kontrol inançları olarak adlandırılır. Diğer taraftan algılanan davranışsal kontrol ise, bir bireyin davranışı yürütmenin kolaylığına veya zorluğuna ilişkin algısına karşılık gelmektedir (La Barbera ve Ajzen, 2022; Han ve Kim, 2010).

Planlı davranış teorisi, sosyal psikolojide yaygın olarak kullanılmakta ve model, birçok çalışma alanında desteklenmektedir (Perugini ve Bagozzi, 2010). Konaklama ve yiyecek-içecek sektöründe ise misafirperverlik ve müşteri memnuniyetini incelemek için de uygulanmaktadır (Hsu ve Huang, 2020). Diğer bazı örnekleri, tüketicilerin restoran hizmet endüstrisine ilişkin yeşil

tüketim bilişinin interaktif etkisinin araştırılması (Lien vd., 2012), geçmiş davranışın gelecekteki davranışla ve diğer planlı davranış teorisi yapılarıyla doğrudan ilişkili olduğunun ortaya konulması (Quellette ve Wood, 2020), ve belirli geçmiş davranış türlerinin frekansının, bir varış noktası seçmekteki davranışsal niyeti üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğunun saptanması (Cheng, Lam ve Hsu, 2020) olarak verilebilir. Benzer şekilde farklı alanlarda örneğin düşük yağlı diyet tüketimini etkileyen faktörlerin analizleri (Armitage, 2020; Masalu ve Astrom, 2003), üniversite öğrencileri tarafından şeker kısıtlanmalı yiyeceklerin tüketimi, gençlere yönelik şekerli ürünleri meyve ve sebzeleri ve şeker hastalarının beslenme davranışındaki değişiklikleri incelemekte de uygulamaları bulunmaktadır (Masalu ve Astrom, 2003; Armitage, 2020). Bununla birlikte, daha önce vejetaryen yemeklerin, restoran ortamında yemek yeme davranışı üzerindeki etkisini ele alan daha önce hiçbir araştırmaya rastlanmamıştır.

3. RESTORAN ENDÜSTRİSİ VE VEJETARYEN MENÜ ÖGELERİ

Restoran endüstrisi, müşterilerine sunduğu yaratıcı ve yenilikçi gelişmelerle olgunlaşan ve tüm dünyada durmadan büyüyen dinamik bir sektördür. Sürekli bir rekabetin yaşandığı sektörde var olan bu restoranlar, kendileri için kritik bir öneme sahip olan "sadık müşteriler" oluşturmaya çalışmakta ve bu durumun oluşması için ise her geçen gün daha kaliteli hizmet sağlamaktadır. Tüketicilerde ise müşteri memnuniyeti ve onların sadık müşteri olmasında en önemli faktör yedikleri yemeğin lezzeti olduğu su götürmez bir gerçektir (Yüksel ve Yüksel, 2003). Restoranların artışı, özellikle fast food ürünlerin daha ulaşılabilir ve uygun fiyatlı olması, çalışan kesimin hızlı yemek yeme taleplerini karşılamak gibi sebeplerden dolayı dışarıda yeme-içmenin artmasına ve dolayısıyla günümüz dünyasında en yaygın görülen hastalık olan obezitenin de kayda değer bir artışına neden olmuştur. Ancak obezitenin bu denli artması ise insanların daha sonradan sağlıklı gıdalara yönelimini sağlamış ve vejetaryenlik ve veganlık artmıştır.

Vejeteryan sözcüğünün Latincedeki anlamı sağlam, canlı, yaşam dolu olmaktır. Latin kökenli olan 'vegetus' sözcüğünden gelmektedir. Günümüz dünyasında vejetaryenlik et yemezlik olarak bilinen ve çeşitli nedenlerle balık, kümes hayvanları, etin tüketilmediği beslenme şeklidir. Bu tanım bazı durumlarda yanlış anlamalara neden olmakta ve vejetaryenliğin küçük bir bölümünü kapsamaktadır (Kınıkoğlu, 2015).

1944 yılında "vegan" kelimesini ilk kez, "The Vegan Society"nin kurucusu Donald Watson kullanmıştır. Veganizm ve veganlık balık, kümes hayvanları, et gibi hayvan etleri ile bu hayvanlarından elde edilen süt, yumurta, bal gibi hayvansal gıdalar ve peynir, yoğurt gibi bu gıdalardan elde edilen yiyeceklerin farklı nedenlerle tüketilmediği beslenme çeşididir. Bireylerin veganlığı tercih etmelerindeki nedenler; etik nedenler, sağlıkla ilgili nedenler ve çevresel nedenler olarak sıralanabilir. Hayvanların düzgün ve sağlıklı koşullar altında olmamaları etik ile ilgili nedenleri oluştururken; sağlıkla ilgili nedenler hayvansal kaynaklardan elde edilen et ve süt ürünlerinin içerdikleri yüksek kolesterol nedeniyle kalp sağlığı açısından zararlı olmasıdır. Çevre ile ilgili nedenler ise otomotiv sanayinden sonra dünya çapında kirliliği etkileyen ikinci büyük faktörün et endüstrisi olmasıdır (Foer, 2015; Kaçar, 2013).

4. MENÜ ETİKETLEME VE VEJETARYEN DOSTU MENÜLER

Menünün en bilinen tanımı "satın alınabilecek yiyecek ve içeceklerin listesi" dir ve işletmeye kar sağlamak amacıyla satın alma ve pazarlama aracı olarak değerlendirilmektedir (Antun ve Gustafson, 2005). Menüdeki besleyicilik olgusunun müşterilerin seçimlerinde yemeklerine verdikleri öneme yansıtılarak bireylerin beslenme konusundaki farkındalığı ile bu bilginin sağlanmasının gıda satın alımına etkisi değerlendirildiğinde (Pulos ve Leng, 2020; Perry vd, 2020), restoranların beslenme bilgilerini etiketlemesinin, müşterilerin sağlığı ve aşırı kilo veya obezite sorunlarının azaltılmasına yardımcı olmasının yanında, vejetaryen eğilim göstermesi

etkisine de sahip olabileceği öngörülmektedir. Tüketici isteklerine yanıt olarak ise menülere artan sayıda vejetaryen mezeleri konulması da bu durumun bir sonucu olarak görülmektedir (Perry vd., 2020). Vejetaryen menü seçenekleri birçok kişi için oldukça önemlidir. Vejetaryen gıda tüketicileri için bir restoranda yemek seçmek, lezzet, fiyat gibi geleneksel satın alma faktörleri de öneme sahip olabilmektedir. Bu niş pazarda karlılığı ve müşteri memnuniyetini en üst düzeye çıkarmak denge gerektirdiği için dikkatli analiz edilmelidir. Son zamanlarda, bazı restoranlar kendilerine yeni müşteriler çekmek için menülerini iyileştirip menülerine sağlıklı menü öğeleri eklediler (Shani ve DiPietro, 2008; Perry vd., 2001).

5. TÜKETİCİLERİN YİYECEK İÇECEK TERCİHLERİNİ VE MENÜ ETİKETLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Müşterinin menü öğesi seçimini ve yeme davranışlarını etkileyebilecek pek çok faktör vardır ve faktörler bireylerin yaşam evreleri boyunca değişir. Bireylerin yemek seçimini etkileyen faktörler üç kategoriye ayrılabilir: *biyolojik, sosyal, kültürel* ve *psikolojik* (Rozin, ve Vollmecke, 2020). Tüketiciler çeşitli gerekçelere bağlı olarak tüketim alışkanlıkları oluşturmaktadır. Bu alışkanlıklara koşut olarak, yasal düzenlemeler gerçekleşmekte ve sağlık bilgisi ve etiketleri kullanımı da artmaktadır. Sunulan menü öğelerinin beslenme bilgilerinin ise tüketicilerin menü öğeleri ve paketlenmiş gıda ürünlerindeki seçimleri üzerinde daha güçlü etkilere sahip olduğu görülmüştür (Kozup vd., 2003). Hwang ve Lorenzen (2008) restoranların sağlıklı menü seçenekleri hakkında beslenme bilgisi sağlamanın, müşterilerin bu öğelerin sağlıklı olduğunu fark etmesine sebep olduğunu ve daha sağlıklı gıda seçimine yönlendirdiğini göstermektedir. Diğer taraftan bazı araştırmalara göre, menülerdeki kalori ve yağ içeriği bilgilerinin sağlanmasının yaş değişkenine bağlı olarak değişebileceği ortaya konmaktadır (Wansink, 2001). Mevcut misafirperverlik yönetim araştırmasına göre ise tüketicinin satın alma niyeti, değeri ve kalitesi, menü öğesi etiketlemesindeki değişikliklerden etkilenebilir (Wansink, 2001). Dayan ve Bar-Hillel (2011) bireylerin menü listelerinin ortasındaki öğelerden ziyade menü listelerinin üst veya alt sıralarındaki yiyeceklerden sipariş etme eğiliminde olduklarını bulgulamaktadırlar.

Geçmiş davranışın mevcut ve gelecekteki davranış üzerindeki etkisi, davranış bilimciler tarafından kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Quelling ve Wood (1998) hipotezini geçmiş davranışın gelecekteki davranışla ve diğer planlı davranış teorisi yapılarıyla doğrudan ilişkili olduğunu ve geçmiş davranış hem de geçmiş davranış frekansının gelecekteki hem davranış hem de davranışsal niyetlerinde açık öngörüsü olduğunu saptamıştır. Cheng, Lam ve Hsu (2005) belirli geçmiş davranış türlerinin frekansının, bir varış noktası seçmekteki davranışsal niyeti üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğunu saptamıştır. Conner ve Abraham (1998) ise geçmiş deneyimin bir konaklama ve turizm sektörlerinde davranışsal niyetin doğrudan öngörücüsü olduğunu göstermiştir. Bu nedenle, insanların ne sıklıkta vejetaryen yiyecekleri tükettiğini ve restoranlarda yemeklerini evden uzakta nerede ve ne sıklıkla tüketeceklerini etkilemesi makuldür. Planlı davranış teorisi, çok çeşitli alanlarda araştırmanın temeli olmuştur. Aynı zamanda yemekler ve yiyeceklerle ilgili davranışları analiz etmek için birçok çalışmada kullanılmıştır. Bunlar düşük yağlı diyet tüketimini etkileyen faktörlerin analizlerini (Armitage ve Mark Conner, 1999), üniversite öğrencileri tarafından şeker kısıtlanmalı yiyecekleri Masalu & Anne Nordrhaug Astrom (2003), gençlere yönelik şekerli ürünleri (Messina vd., 2004) meyve ve sebzeleri (Kellar ve Abraham, 2005) ve şeker hastalarının beslenme davranışındaki değişiklikleri (Blue, 2007) içermektedir. Bununla birlikte, daha önce vejetaryen yemeklerin, restoran ortamında yemek yeme davranışı üzerindeki etkisini ele alan daha önce hiçbir araştırma bulunmamıştır.

Bu çalışmanın geliştirilmesinde kullanılan çerçeve, planlanan davranış teorisidir. Bir menüde vejetaryen öğelerin bulunması, müşterilerin gerçek yemek davranışlarını etkileyecek şekilde satın alma niyetlerini etkilemektedir. Yani bu çalışma, müşterilerin bir restoran menüsündeki

vejetaryen ürünlere yönelik niyetini ölçmeye çalışmaktadır. Niyet, tutum, öznel normlar ve insan davranışı üzerindeki kontrol algısından etkilenir. Genel olarak, planlı davranış teorisine dayalı olarak, mevcut çalışma restorandaki müşterilerin, restoran menüsündeki vejetaryen ürünlerin mevcudiyetine ilişkin olumlu veya olumsuz değerlendirmesi (olumlu / olumsuz tutum), satın almak veya satın almamak (yüksek / düşük öznel normlar) konusunda algılanan sosyal baskı düzeyi ve restoranda yemek yemenin algılanan kolaylığı veya zorluğu (yüksek / düşük algılanan davranışsal kontrol) ve geçmiş deneyimleri (geçmiş davranış), menülerinde farklı yüzdelerde vejetaryen öğelerin bulunduğu bir restoranda yemek yeme niyetlerindeki deneyimlerinin artmasına veya azalmasına önemli ölçüde katkıda bulunacaktır.

6. YÖNTEM

Bu çalışma, bir menüdeki değişen düzeylerdeki vejetaryen başlangıçlara tüketicinin tepkisini belirlemek için kullanılan modelin temeli olarak Planlanmış Davranış Teorisini kullanmıştır.

Google form üzerinden web tabanlı olarak yapılan ankete toplam 1074 kişiye ulaşılmıştır. 1074 yanıtlayıcıdan 465' i hiçbir vejetaryen madde içermeyen Menü 1'i, 421' i %20 vejetaryen öğeler içeren Menü 2'yi ve 188' i Menü 3'ü %80 vejetaryen ürün içeren menüyü kullanmıştır. Anket Google form üzerinden web tabanlı olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma Tasarımı üç menünün başlangıç bölümü, vejetaryan ürünlerin yüzdesine göre tasarlanarak oluşturulmuş, menüdeki öğeler vejetaryen seçenek olmayan, %20 vejetaryan olan veya %80 vejetaryen olan gıdalardan oluşturulmuştur.

Araştırmanın Hipotezleri:

H₁: Vejetaryen öğelere yönelik davranışsal inançlar, vejetaryen öğeler bulunan bir restoranda yemek yemeleri konusunda olumlu yönde etkileyecektir.

H₂: Birlikte yemek yiyenlerin vejetaryen ürünlere yönelik normatif inançları, deneklerin, menüsünde vejetaryen öğeler bulunan bir restoranda yemek yeme konusundaki öznel normlarını olumlu yönde etkileyecektir.

H₃: Kontrol İnançları, deneklerin, menüsünde vejetaryen öğeler bulunan bir restoranda yemek yeme konusunda algılanan davranış kontrolü üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

H₄: Bir menüdeki vejetaryen öğelere karşı tutum, deneklerin, menüsünde daha fazla vejetaryen öğe bulunan bir restoranda yemek yeme niyetlerini olumlu yönde etkileyecektir.

H₅: Vejetaryen gıdaların tüketimine ilişkin öznel norm, deneklerin, menüsünde daha fazla vejetaryen öğelerin bulunduğu bir restoranda yemek yeme niyetleri üzerine olumlu bir etkiye sahip olacaktır.

H₆: Algılanan davranışsal kontrol, deneklerin, menüsünde daha fazla vejetaryen öğe bulunan bir restoranda yemek yeme niyetleri üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir.

H₇: Geçmişteki yemek deneyimleri, müşterilerin vejetaryen menülü bir restorandan yemek satın alma niyetlerini olumlu yönde etkiler.

Tüm veri analizleri SPSS (sürüm 15.0) kullanılarak yapıldı. Çalışma örnekleminin demografik özelliklerini ve katılımcıların farklı menüler için tercihlerini tanımlamak için frekanslar, ortalamalar ve standart sapmaları içeren tanımlayıcı istatistikler kullanıldı. İç tutarlılığı değerlendirmek ve tek bir değişkeni ölçmek için kullanılan ifadelerin birlikte veya ayrı olarak kullanılıp kullanılmayacağını yönlendirmek için Cronbach alfa ve madde analizi istatistikleri kullanılmıştır. Planlı davranış teorileri yapıları arasında varsayılmış ilişkiler basit doğrusal regresyon ve sıralı çoklu doğrusal regresyon kullanılarak araştırıldı. Üç menü arasındaki farklılıkları her bir değişken açısından karşılaştırmak ve demografik özellikler ile vejetaryen tüketim davranış niyetleri arasındaki ilişkileri incelemek için tek yönlü varyans analizleri gerçekleştirildi. Tüm testlerde anlam $P < .05$ olarak bildirilmiştir.

7. BULGULAR

Anketleri yanıtlayan 1074 kişinin %46,4' ü kadın ve %53,6'sı erkektir. Katılımcıların %3,1'i 18 yaşın altında %6,2' si 60 yaş ve üzerindedir. Yaş dağılımı asimetrik olup katılımcıların yarısından fazlası 19-39 yaşları arasındadır (%58,3). Ortalama olarak, ankete katılanlar, yüksek eğitilmiş olup, katılımcıların en büyük kategorisini lisans derecesi grubu (%44,6), ardından yüksek lisans grubu (%27,0), doktor derecesi grubu (%10,1) ve lise diploması grubu (%12,1), diğer grup (%6,2) oluşturmuştur. Anket katılımcılarının en büyük kısmı (%28,3) yıllık 68.001TL ve daha fazla gelir aralığı ve en küçük katılımcı oranı (%10,6) 28.000 bir gelir aralığı bildirilmiştir. Bu 1074 anket arasında 748 vejetaryen olmayan (%69,6) ve 326 vejetaryen katılımcı (%30,4) bulunmaktadır.

Tablo 1. Katılımcıların Vejetaryen Diyetlerine İnançları

Yargılar	Çok iyi (aşırı sağlıklı)	İyi (sağlıklı)	Vasat (biraz sağlıklı)	İyi veya kötü değil nötr	Düşük kaliteli (biraz sağlıksız)	Kötü (sağlıksız)	Çok kötü (aşırı sağlıksız)
Uygun Denge	11,6	16,0	15,6	24,6	16,9	8,4	6,8
Vejetaryen Tabak Yemek	5,7	13,4	18,8	24,8	18,0	9,5	9,9
Vejetaryen Yemekler Yemek	6,6	15,3	21,6	27,6	14,4	7,6	6,9
Daha Az Et Yemek	5,7	14,3	17,5	21,4	18,0	13,5	9,6

Anket, katılımcıların vejetaryen diyet ve vejetaryen diyetlere olan inançlarını test eden çeşitli sorular içermektedir (Tablo 1). Sonuçlara göre, yaklaşık %31,6 'sı her öğünde vejetaryen ve vejetaryen olmayan öğelerin uygun bir dengeye sahip olmasının iyi olduğunu düşünürken %11,6' sı çok iyi olduğunu ve %24,6'sı dengeli olduğunu belirtmektedir. Ankete katılanların %6,6'sı çok sağlıklı, %36,9'u sağlıklı ve %27,6'sı ne sağlıklı ne sağlıksız olarak görüş bildirmiştir. Buna göre, katılımcılar vejetaryen yemeği sağlıklı bir gıda seçeneği olarak değerlendirmiş olup diyetlerinde vejetaryen ve vejetaryen olmayan yiyecekler arasında iyi bir denge olmasının önemini bildiklerini iletmişlerdir. Bununla birlikte, restoranda yemek yerken vejetaryen yemek yemeye ilişkin görüşleri sorulduğunda, katılımcıların sadece %32,2'si iyiyi, % 5,7'si çok iyiyi seçmiştir.

Tablo 2. Üç Menü Arasındaki Değişkenlerin Ortalamaları Ve Standart Sapmaları

Değişken	MENÜ 1		MENÜ 2		MENÜ 3	
	Ortalama d.	Standart s.	Ortalama d.	Standart s.	Ortalama d.	Standart s.
Tutum	3,18	1,38	3,39	1,24	3,41	1,48
Öznel norm	4,46	1,35	4,28	1,25	4,19	1,30
Algılanan davranışsal kontrol (A)	4,93	1,73	4,57	1,81	4,45	1,85
Algılanan davranışsal kontrol (B)	4,74	1,68	4,52	1,66	4,47	1,70
Niyet	3,72	1,70	3,83	1,63	3,95	1,64
Davranışsal İnançlar	4,01	1,12	3,87	1,03	4,10	1,17
Normatif İnançlar	4,23	0,98	4,08	1,00	4,25	1,21
Kontrol inançları (A)	3,47	1,77	3,44	1,59	3,65	1,73
Kontrol İnançları (B)	4,22	1,62	4,05	1,62	4,15	1,70

Her katılımcı anketini üç menüden birine göre tamamlamıştır. Menü 1'de vejetaryen öğe yoktur, Menü 2 %20 vejetaryen öğeler içerirken, Menü 3 %80 vejetaryen öğeler içermektedir. Vejetaryen menü öğelerinin mevcudiyetinin katılımcıların tutumu, öznel normları, algılanan davranış kontrolü ve en önemlisi belirli bir restoranda yemek yeme niyetleri üzerindeki etkisini analiz etmek için tek yönlü varyans analizi kullanılmıştır. Tek yönlü varyans analizi, algılanan davranışsal kontrol (A), öznel normları içeren değişkenlerin üç menü arasında fark olduğunu göstermiştir. Buna karşılık, tutum, davranışsal inançlar, algılanan davranışsal kontrol (B), normatif inanç, kontrol inançları ve niyet değişkenlerin üç menü arasında önemli bir fark bulunmamıştır. Tukey-Kramer karşılaştırma testi, öznel norm değişkeni açısından Menü 1 ve Menü 3 ($p = 0,043$) arasında anlamlı bir fark olduğunu göstermiştir. Yine Tukey-Kramer karşılaştırma testi, algılanan davranışsal kontrol(A) açısından Menü 2 ile Menü 1 ($p = 0,009$) arasında ve Menü 3 ile Menü 1 ($p = 0,006$) arasında anlamlı bir fark olduğunu göstermiştir. Aynı zamanda Tukey-Kramer karşılaştırma testi, Menü 1'in en yüksek algılanan davranışsal kontrol (A) ortalamasına sahip olduğunu göstermiştir. Katılımcılar, %20 vejetaryen öğe barındıran menü, vejetaryen öğe barındırmayan menü ve %80 vejetaryen öğeler barındıran menüyü karşılaştırdıklarında, %80 vejetaryen öğe barındıran menüye karşı olumlu bir inanç ve tutuma sahip olduklarını, ancak vejetaryen öğe içermeyen menü ile yalnızca %20'lik vejetaryen ürün içeren menü arasında fark olmadığı yönünde görüşlerini bildirmişlerdir.

Üç menüye göre katılımcıların tutum, öznel norm ve algılanan davranış kontrolünü ölçen ortalama puanlar sırasıyla hesaplanmıştır. Daha yüksek puanlar, daha olumlu tutum, öznel normlar veya daha yüksek seviyede algılanan davranış kontrolü düzeyini ifade etmektedir. Tablo 3 sırasıyla üç menü grubu için her değişken arasındaki ilişkiyi test etmek için çoklu doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır.

Tablo 3. Tutuma İlişkin Davranışsal İnançların Doğrusal Regresyonları

Etki	MENÜ1			MENÜ2			MENÜ3		
	β	SE	P	B	SE	P	β	SE	P
Davranışsal inançlar-Tutum	0,451	0,06	0,011	0,463	0,06	0,005	0,086	0,05	0,166

$R^2 = 0.008$; $R^2_2 = 0.010$, $R^2_3 = 0.003$. Menü 1: Vejetaryen öğe barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öğe barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öğe barındıran menü.

Doğrusal regresyon analizi davranışsal inançların önemli ölçüde katılımcıların tutumları ($t_1 = 7.206$ $p_1 = 0.011$; $t_2 = 7.506$ $p_2, 0.005$; $t_3 = 1.797$ $p_3 = 0.166$) (Tablo 3) ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Daha olumlu bir inanca sahip olan katılımcıların belirli menülerle bir restoranda yemek yemeye ilişkin sonuçları bu menülere karşı olumlu bir tavır sergilediğini ortaya koymuştur. Böylece Hipotez 1 desteklenmiştir. Tablo 4'e göre, Menü 3 için davranışsal inanç ve tutum ortalama değerleri en yüksek olup, ardından Menü 1 ve Menü 2 gelmektedir ve fark belirgindir (Algılanan Davranışsal İnançlar = 0.040, Tutum = 0.038). Katılımcıların %80'i vejetaryen öğelerin bulunduğu bir menüye karşı daha olumlu bir inanç ve tutuma sahip olduklarını, çünkü vejetaryen öğelerin sağlıklı olduğunu, "sağlıklı bir kiloya sahip olmaya yardımcı olacağını", "daha uzun süre yaşamaya yardımcı olacağını" ve "bazı hastalıklarla savaşmaya yardımcı olacağını" belirtmiştir.

Tablo 4. Tutum Bileşenleri Arasında Karşılaştırma

Değişken	Bileşen	MENÜ1		MENÜ2		MENÜ3		dF	F	P
		Ortalama d.	Standart s.	Ortalama d.	Standart S.	Ortalama d.	Standart s.			
Tutum	Keyifli-keyifsiz	2,81	1,68	3,24	1,55	3,29	1,72	1073	10,16	0,0000
	Sağlıklı-sağlıksız	3,51	1,68	3,55	1,58	3,54	1,81	1073	0,08	0,9255
	Değerli-değersiz	3,23	1,62	3,37	1,54	3,39	1,77	1073	1,04	0,3539

NOT: Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = son derece iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum).

Üç ifade, katılımcıların her biri üç farklı menüyle bir restoranda yemek yemenin keyfi, sağlığı ve değeri hakkındaki algılarını ölçmüştür. Tutum değişkeninin üç bileşeninin üç menü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını belirlemek için karşılaştırmalı analizler yapılmıştır. Sonuç (Tablo 4), menülerdeki vejetaryen öğenin farklı yüzdesinin yalnızca katılımcıların keyifli algısını önemli ölçüde etkilediğini ($p = 0.000$), ancak katılımcıların sağlıklı ve değerli algıları üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını ($p = 0.926$ ve $p = 0.354$, sırasıyla) göstermiştir.

Tablo 5. Davranışsal İnanç Faktörlerinin Araçları Ve Standart Sapmaları

Davranışsal inancın faktörleri	MENÜ1		MENÜ2		MENÜ3	
	Ortalama d.	Standart s.	Ortalama d.	Standart s.	Ortalama d.	Standart s.
İyi kiloyu koruyan	4,05	1,72	4,04	1,68	4,32	1,81
Dini inanç	4,43	1,84	4,08	1,92	4,26	1,85
Uzun yaşamaya yardımcı	4,03	1,64	3,97	1,63	4,12	1,66
Hastalık karşıtı	4,17	1,63	3,92	1,62	4,19	1,69
Doğa dostu	4,02	1,67	3,88	1,66	4,09	1,83
Hayvan haklarını koruma	3,36	1,85	3,35	1,80	3,61	1,83

NOT: Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = son derece iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum).

Tablo 6. Normatif İnançların Öznel Normlara İlişkin Doğrusal Regresyonları

Etki	MENÜ1			MENÜ2			MENÜ3		
	β	SE	P	B	SE	P	β	SE	P
Normatif İnançlar-Öznel Normlar	0,291	0,07	0,033	0,541	0,07	0,047	0,168	0,05	0,013

NOT: $R^2_1 = 0.006$; $R^2_2 = 0.006$; $R^2_3 = 0.008$ $P < 0.05$ düzeyinde anlamlıdır. Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü.

Tablo 5, katılımcıların davranışsal inançlarını ölçen tüm faktörler için, katılımcıların %80 vejetaryen madde menüsü için en yüksek ortalama puanı verdiğini göstermiştir. Örnek olarak "Bu menüye sahip bir restoranda yemek yemek daha uzun yaşamama yardımcı olur." ifadesini ele alındığında, Menü 3 için ortalama puan 4.12 ve Menü 1 için sadece 4.03'tür. Ancak üç menü arasında "Bu menüyle bir restoranda yemek hayvan haklarını doğrudan ihlal eder" ifadesinin farkı önemli olmayıp; katılımcılar bir menüdeki vejetaryen öğenin yüzdesi ile hayvan hakları arasında bir ilişki olmadığını düşünmüşlerdir. Menü 1, Menü 2 ve Menü 3 (Tablo 6) için katılımcıların öznel normlarıyla ($p_1 = 0.033$; $p_2 = 0.047$; $p_3 = 0.013$) önemli ölçüde ilişkilidir. Böylece Hipotez 2 desteklenmiştir. Normatif inançlar, bu örnekleme göre katılımcıların öznel normları için güçlü bir gösterge olduğunu kanıtlamıştır.

Tablo 7. Algılanan Davranış Kontrolüne İlişkin Kontrol İnançlarının Doğrusal Regresyon Analizinin Özeti

Etki	MENÜ1			MENÜ2			MENÜ3		
	β	SE	P	B	SE	P	β	SE	P
Kontrol İnanç(A)- Algılanan Davranış Kontrolü (A)	0,299	0,05	0,002	0,495	0,05	0,104	0,205	0,04	0,036
Kontrol İnanç(B)- Algılanan Davranış Kontrolü (A)	0,279	0,05	0,002	0,496	0,05	0,092	0,225	0,04	0,078
Kontrol İnanç(A)- Algılanan Davranış Kontrolü (B)	0,345	0,06	0,068	0,476	0,05	0,274	0,179	0,04	0,165
Kontrol İnanç(B)- Algılanan Davranış Kontrolü (B)	0,321	0,05	0,058	0,475	0,05	0,222	0,204	0,04	0,392

NOT: $P < 0.05$ düzeyinde anlamlıdır. Kontrol inancı (A) = "Aileniz ve arkadaşlarınız bir restoranda yemek yemenizi ne sıklıkta engellemeye çalışır?"; Kontrol İnanç (B) = "Bir restoranda 50TL ve 50TL'nin üzerindeki bir hesapla ne sıklıkta yemek yiyebilirsiniz?" Algılanan Davranış Kontrolü (A) = "Bu menüye sahip bir restoranda yemek yemem tamamen benim tercihime bağlıdır."

Algılanan Davranışsal Kontrol (B) = "Bir restoranda yemek yerken bu menüyü tercih edeceğimden eminim." Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü.

Kontrol inançları(A), Menü 1 ve Menü 3 grubu için algılanan davranışsal kontrol (A) ile önemli ölçüde ilişkilidir. Aynı şekilde Menü 1 için Kontrol inancı (B) ile Algılanan davranış kontrolü(A) arasında ilişki bulunmaktadır. Kontrol inancı (A) ile Algılanan davranış kontrolü (B) arasında ve Kontrol inancı(B) ile Algılanan davranış kontrolü (B) arasında ilişki görülmemiştir. Dolayısıyla, Hipotez 3 kısmen desteklenmiştir.

Tablo 8. Tutum, Öznel Normlar, Algılanan Davranış Kontrolü Ve Geçmiş Davranışın Niyet Üzerindeki Doğrusal Regresyonu

	MENÜ1			MENÜ2			MENÜ3		
Değişken	β	SE	P	B	SE	P	β	SE	P
Tutum	0.138	0.056	0.002	0.163	0.064	0.001	0.189	0.071	0.004
Öznel Normlar	-0.171	0.63	0.001	-0.055	0.071	0.307	0.051	0.085	0.453
Algılanan Davranış Kontrolü(A)	0.183	0.054	0.001	-0.044	0.053	0.454	0.172	0.066	0.022
Algılanan Davranış Kontrolü (B)	-0.123	0.56	0.028	-0.008	0.056	0.882	0.082	0.075	0.292
Geçmiş Davranış	-0.034	0.076	0.496	0.157	0.076	0.007	0.360	0.090	0.000

NOT: $R^2_1 = 0.075$; $R^2_2 = 0.042$; $R^2_3 = 0.285$. $P < 0.05$ düzeyinde anlamlıdır. Algılanan Davranış Kontrolü (A) = "Bu menüye sahip bir restoranda yemek yemem tamamen benim tercihime bağlıdır." Algılanan Davranışsal Kontrol (B) = "Bir restoranda yemek yerken bu menüyü tercih edeceğimden eminim." Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü.

Katılımcıların yemek yeme niyetlerini ölçmek için "Bu menüyle bir restoranda yemek yeme olasılığınız ne kadar yüksek?" gibi sorular kullanılmıştır. Katılımcılar bir (son derece düşük) ile yedi (son derece yüksek) arasında bir sayı seçmişlerdir. Üç menü arasında niyet değişkeni açısından anlamlı bir fark bulunmamasına rağmen, %80 vejetaryen öge bulunan menü en yüksek

ortalama puanı almış, ardından %20 vejetaryen öğe menüsü ve vejetaryen öğe bulunmayan menü gelmiştir. Bu sonuç, katılımcıların menüdeki bazı vejetaryen öğeleri tercih ettiklerini, ancak çok fazla vejetaryen ürünün o restoranda yemek yeme niyetlerini muhtemelen azaltacağını belirtmiştir. Tutumun, öznel normların, algılanan davranış kontrolünün ve geçmiş davranışların katılımcıların satın alma niyetine ilişkin yorumlarına yeteneğini incelemek için çoklu doğrusal regresyon kullanılmıştır. Sonuçlar, değişkenlerin tamamında, katılımcıların üç menünün tümü için belirli bir menü ile restoranda yemek yeme niyetlerinde ilişkili olduğunu göstermiştir. Müşterilerin vejetaryen menüsü olan bir restoranda yemek yeme niyetini tahmin etmek için tutum ve öznel normu gösteren uygun faktörler olan hipotez 4 ve 5 desteklenmiştir. Algılanan davranış kontrolünü ölçen iki ifade olduğundan ve iyi bir iç tutarlılığa sahip tek bir değişken oluşturamadıklarından (Cronbach Alfa = 0.63) her ikisi de modelde doğrusal regresyon için ayrı ayrı kullanılmıştır. Algılanan davranış kontrolü (A), niyet değişkeni açısından, Menü 1 ve Menü 3 'te anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Algılanan davranış kontrolü (B) içinde Menü 1' de anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Geçmiş davranışlar için, Hipotez 7 yalnızca Menü 2 ve Menü 3 gruplarında desteklenmiş, ancak Menü 1 grubu için desteklenmemiş olup; geçmişteki yemek deneyimleri ile menüdeki vejetaryen öğelerin sayısına bağlı olarak belirli bir restoranda yemek yeme niyetleri arasında bir ilişki saptanmıştır.

Tablo 9. Hipotez Test Sonuçları Özeti

HİPOTEZ	KORELASYON	SONUÇLAR
H1	Davranışsal inanç-tutum	KISMEN DESTEKLENDİ
H2	Normatif inanç- öznel norm	DESTEKLENDİ
H3	Kontrol inançları- algılanan davranışsal kontrol	KISMEN DESTEKLENDİ
H4	Tutum-niyet	DESTEKLENDİ
H5	Öznel norm- niyet	KISMEN DESTEKLENDİ
H6	Algılanan davranışsal kontrol-niyet	KISMEN DESTEKLENDİ
H7	Geçmiş davranışlar-niyet	DESTEKLENDİ

Tercih ve niyet sorularına karşı yaş, cinsiyet, gelir, eğitim arasındaki anlamlı ilişkileri belirlemek için t-testi ve varyans analizi kullanılmıştır. Bu aşamada, cinsiyet ile niyet, yaş ve tutum, eğitim ile niyet, eğitim ile tutum, gelir ile niyet arasındaki ilişki tespit edilmiştir. Gelir ile tutum arasında, katılımcıların menülerden herhangi biri için belirli bir restoranda yemek yeme niyetleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Tablo 10. Üç Menü İçin Yaşın Tutuma Etkisi

	MENÜ1 (F=0.83; P=0.526)	MENÜ2 (F=0.29; P=0.920)	MENÜ3 (F=2.40; P=0.039)
YAŞ GRUPLARI	Lsmean	Lsmean	Lsmean
18 yaş ve altı	3.46	3.51	3.74
19-29	3.23	3.36	3.86
30-39	3.09	3.49	3.35
40-49	3.07	3.35	2.95
50-59	3.26	3.33	2.83
60 VE ÜSTÜ	3.57	3.25	3.50

NOT: Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = çok iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum)

Tablo 10'de gösterilen varyans analizine göre, yaşın tutum üzerindeki etkisi sadece Menü 3' e göre anketi tamamlayanlar için anlamlıdır (p = 0,039). 29 yaş ve altı ile 60 yaş ve üstü katılımcılar daha fazla vejetaryen öğelerin bulunduğu menülere karşı daha olumlu bir tutuma sahiptir.

Tablo 11. Eğitim Düzeyinin Üç Menüye Yönelik Yemek Niyetleri Üzerindeki Etkisi

	MENÜ1 (F=3.62; P=0.006)	MENÜ2 (F=1.44; P=0.221)	MENÜ3 (F=2,54; P=0.041)
EĞİTİM GRUPLARI	Lsmean	Lsmean	Lsmean
Lise diploması veya dengi	4,14	4,24	4,11
Lisans derecesi	4,32	4,23	4,22
Yüksek lisans derecesi	4,02	4,03	4,03
Doktor derecesi veya eşdeğeri	4,03	4,54	4,44
Diğer	4,72	4,48	5,25

NOT: Menü 1: Vejetaryen öge barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öge barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öge barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = çok iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum)

Tablo 11'de gösterilen varyans analizine göre, eğitimin niyet üzerindeki etkisi Menü 1 (p = 0.006) ve Menü 3' e (p = 0.041) göre anketi tamamlayanlar için anlamlıdır. Menü 1' e göre en düşük ortalama yüksek lisans ve doktora derecesi mezunlarında iken Menü 3'e göre en yüksek ortalama doktora derecesi veya eşdeğeri mezunlarındadır.

Tablo 12. Eğitim Düzeyinin Üç Menüye Yönelik Tutumları Üzerindeki Etkisi

	MENÜ1 (F=2.50; P=0.042)	MENÜ2 (F=4.48; P=0.001)	MENÜ3 (F=1,88; P=0.115)
EĞİTİM GRUPLARI	Lsmean	Lsmean	Lsmean
Lise diploması veya dengi	2,90	2,86	2,90
Lisans derecesi	3,06	3,38	3,43
Yüksek lisans derecesi	3,50	3,65	3,56
Doktor derecesi veya eşdeğeri	3,16	3,10	3,35
Diğer	3,26	3,91	4,03

NOT: Menü 1: Vejetaryen öğe barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öğe barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öğe barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = çok iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum)

Tablo 12'de gösterilen varyans analizine göre, eğitimin tutum üzerindeki etkisi Menü 1 (p = 0.042) ve Menü 2'e (p = 0.001) göre anketi tamamlayanlar için anlamlıdır. Menü 1 ve Menü 2 için en yüksek ortalama yüksek lisans derecesi mezunlarıdır.

Tablo 13. Gelir Düzeyinin Üç Menüye Yönelik Yemek Niyetleri Üzerindeki Etkisi

	MENÜ1 (F=6.23; P=0.000)	MENÜ2 (F=10.95; P=0.000)	MENÜ3 (F=3,25; P=0.008)
GELİR DÜZEYİ	Lsmean	Lsmean	Lsmean
28.000 TL	3,96	4,19	3,92
28.001 TL-38.000 TL	3,65	3,50	3,83
38.000 TL-48.000 TL	4,05	3,78	3,74
48.001 TL-58.000 TL	4,42	4,38	4,56
58.001 TL-68.000 TL	4,36	4,37	4,34
68.001 TL veya daha fazla	4,48	4,73	4,68

NOT: Menü 1: Vejetaryen öğe barındırmayan menü; Menü 2: % 20 vejetaryen öğe barındıran menü; Menü 3: % 80 vejetaryen öğe barındıran menü. Değerler, yedi puanlık bir ölçekte ortalama puanlardır (1 = çok iyi / olası / katılıyorum, 7 = son derece kötü / olası değil / katılmıyorum)

Tablo 13' de gösterilen varyans analizi, gelir düzeyinin niyet üzerindeki etkisi her üç menü içinde anlamlıdır. Menü 1 (p = 0.000), Menü 2 (p = 0.000) ve Menü 3(p = 0.008) göre ise en yüksek ortalamalar 68.001TL veya daha fazla gelire sahip olanlardır.

8. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu araştırma, vejetaryan menü öğelerinin mevcudiyetinin tüketicinin tutumu, öznel normlar, algılanan davranış kontrolü ve bir restoranda yemek yeme niyeti etkisi ile ilgili yedi ana araştırma sorusuna cevap aramıştır. Bu nedenle, vejetaryen öğelerin farklı bir yüzdesine sahip menüler arasında tüketicilerin tutumları, niyetleri ve tercihleri konusunda karşılaştırmalar yapılmıştır. İnsanların vejetaryen diyetleri ve vejetaryen dostu menüler hakkındaki algılarına ilişkin tamamlayıcı keşif soruları, yiyecek hizmeti işletmelerine bir menüdeki vejetaryen öğelerin değişen seviyelerinin pazarlarını nasıl etkileyeceği konusunda rehberlik sağlamaya yardımcı olmak için sorulmuştur. Ayrıca tüketicinin tutumunu, öznel normları ve algılanan davranış kontrolünü etkileyen inançlar değerlendirilmiştir. Araştırmada, çoklu doğrusal regresyon, tüketicilerin tutumlarının vejetaryen olmayan bir menüye, %20 vejetaryen menüye ve hatta %80 vejetaryen menüye sahip bir restoranda yemek yeme niyetlerini etkilediğini gösterdi. Hipotez 4,

menüdeki vejetaryen öğelere karşı olumlu bir tutumun, deneklerin menüsünde daha fazla vejetaryen öğelerin bulunduğu bir restoranda yemek yeme niyetlerini olumlu yönde etkileyeceğini belirtmiştir. Daha spesifik olarak, vejetaryen yiyecekleri içeren menü öğelerinin yemek deneyimlerini daha keyifli, sağlıklı ve değerli hale getireceğine inandıklarında tüketicilerin bir restoranda yemek yeme olasılığı daha yüksektir. Bu çalışmada, çalışma değişkenleri arasındaki tutum boyutunun davranışsal niyetin temel itici gücü olduğunu belirtmek gerekir. Önceki çalışmalarla uyumlu olan bu bulgu, müşterilerin vejetaryen menüleri olan bir restoranda yemek yeme niyetlerini belirlemede bir menüdeki vejetaryen öğelerin olumlu veya olumsuz değerlendirilmesinin önemli olduğunu ima etmektedir. Bu bulgu, restoran işletmecileri için verimli pazarlama stratejilerinin geliştirilmesine rehberlik etmek için kullanılabilir. Daha önce belirtildiği gibi, müşterilerin belirli bir menüye sahip bir restoranda yemek yeme deneyimine ilişkin tutumları, davranışsal niyetleri üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, restoran işletmecileri için, mevcut ve potansiyel müşterileri restoranlarında yemek yemenin beklenen keyifli sonuçları ve olumlu zevkli sonuçları hakkında aktif olarak bilgilendirmek etkili olacaktır (örn. Taze ve sağlıklı yiyecekler yemek, sosyal olarak daha sorumlu olmak ve sağlıklı fikirleri öğrenmek ve uygulamak). Tutum değişkeninin üç bileşeninin üç menü arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için karşılaştırmalı çalışmalar yapılmıştır. Sonuçlar, o restoranda yemek yemenin sağlığı ve değeri, üç menü arasında önemli ölçüde farklı değildir. Katılımcıların bir restoranın menüsündeki vejetaryen öğelere olan inançlarının sonuçlarından, vejetaryen yemeklerin uzun yaşamalarına, hastalıkları önlemelerine ve kilo korumada, doğa dostu olduğuna yardımcı olabileceği konusunda bir dereceye kadar hemfikirdirler. Basit doğrusal regresyon, vejetaryen öğelere yönelik olumlu davranışsal inançların, deneklerin menüsünde vejetaryen öğelerin bulunduğu bir restoranda yemek yeme tutumunu olumlu yönde etkileyeceğini kısmen göstermiştir. Aynı zamanda, katılımcılar için önemli olan kişilerin görüşleri ve bu görüşlerin katılımcıların yemek yeme niyetleri üzerindeki etkileri dört ifade ile ölçülmüştür. Öznel normlar ile tüketicilerin menüsünde vejetaryen öğeler bulunan bir restoranda yemek yeme niyetleri arasındaki ilişki bir ilişki görülmüştür.

Algılanan davranış kontrolü açısından tüketicilerin yemek yeme niyeti ile algılanan davranış kontrolü arasında anlamlı bir ilişki kısmen bulunmuştur. Algılanan davranış kontrolü (A) niyet açısından anlamlı bir ilişki bulunurken, Algılanan davranış kontrol (B) için bulunmamıştır. Böylece hipotez 6 kısmen desteklenmiştir. Ek olarak, geçmiş davranışların %80 vejetaryen öğeli ve %20 vejetaryen öğeli menü için tüketicilerin yemek yeme niyetiyle önemli ölçüde ilişkili olduğu kanıtlanmıştır. Geçmişteki davranış, tüketicilerin dışarıda yemek yeme sıklıkları ve yemek maliyetinin 50TL ve üzeri olduğu bir restoranda yemek yeme sıklıkları ile ölçüldü. Bu nedenle, sık sık yemek yemek için dışarı çıkan ve yemek başına 50TL'den fazla harcayan tüketiciler, menüsünde çok sayıda vejetaryen ürün bulunan restoranda yemek yemeye daha isteklidir. Menülerine vejetaryen ürünler eklemeye istekli olan restoran işletmecileri, sık sık dışarıda yemek yiyen ve yemek için 50TL'den fazla harcamaya istekli tüketicileri hedeflemelidir. Bu sonuçlara göre, daha fazla vejetaryen öğeye sahip menüler, fast-food restoranlarına kıyasla daha uygun olabilir, çünkü tam hizmet veren restoranlarda yiyecek satın alan tüketiciler genellikle nispeten daha güçlü satın alma kabiliyetine sahiptir.

Bu araştırmanın teorik katkısı, vejeteryan menüleri olan restoranlarda, planlı davranış teorisini uygulayarak, teorinin tüketicilerin vejeteryan menüsü olan bir restoranda yemek yeme niyetini tutumla, öznel normlarla ve geçmiş davranışlarla açıklayabileceğini kanıtlamasıdır. Teorik katkıya ek olarak, bu araştırmanın pratik uygulamalar açısından da önemli sonuçları vardır. Restoran menülerinde vejetaryen öğelerin gerekliliği vejetaryen menü öğelerinin farklı yüzdelerinin karşılaştırılmasıyla desteklenmiştir. Bu sonuçlara dayanarak restoranlar, birkaç

vejetaryen seçenek daha sunmak için menü tasarım stratejilerini ayarlamak isteyebilir. Bu çabalar, müşterilere restoranlar için daha sağlıklı, daha güvenilir ve sorumlu bir imaj oluştururken daha akıllı seçimler yapma yeteneği kazandırarak restoranlara ve tüketicilere karşılıklı fayda sağlayacaktır. Bu araştırma, kadınların ve genç tüketicilerin yaşlılara kıyasla daha fazla vejetaryen öğeye sahip bir restoran seçme niyetinde olduğunu ortaya koymuştur. Aynı zamanda, katılımcıların geçmiş davranışları ile yemek niyetleri arasındaki ilişki olduğu ve sık sık dışarıda yemek yiyen ve her öğünde daha fazla harcama yapan tüketicilerin, menülerinde daha fazla vejetaryen öğenin bulunduğu bir restoranda yemek yemeye istekli olduklarını göstermiştir. Pazarlama açısından, restoran işletmecileri belirli pazar segmentlerine yönelik farklı pazarlama stratejilerine sahip olmalıdır.

Vejetaryen menü öğelerinin mevcudiyetinin tüketicilerin yiyecek tercihleri üzerindeki etkisi, insanların yemek yeme niyetinin altında yatan karmaşıklık tarafından da vurgulanmaktadır. Daha önce tartışıldığı gibi, insanların günlük yiyecek seçimleri tamamen mantıklı değildir ve bilinçsiz olarak birçok faktörden etkilenebilir; bazen insanlar ne yiyecekleri konusunda aldıkları kararların farkında bile olmazlar. Bu nedenle, vejeteryan öğelerinin farklı yüzdelerinin restoran menüleri üzerindeki insanların yemek yeme niyetleri üzerindeki etkileri, yalnızca sağlanan bilgiler nedeniyle insanların bilişsel inançlarındaki değişikliklere atfedilemez. Gelecek çalışmalar, vejeteryan ürünlerin ve fiyatlandırma stratejilerinin etkisini test etmek ve bir restoranda vejetaryen yiyeceklerin satın alınması üzerindeki her bileşenin birleşik ve artan etkisini incelemek için de tasarlanabilir. Daha fazla çeşit vejetaryen ve vejetaryen olmayan öğe kombinasyonunun menüler üzerindeki etkilerini incelemek ve karşılaştırmak, restoranların vejetaryen yiyeceklerle çekici menü öğeleri geliştirmesine ve uygun pazarlama ve operasyon stratejilerini formüle etmesine yardımcı olması da gelecekteki araştırmalar etkili olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ajzen, I. (2011). The theory of planned behavior: Reactions and reflections. *Psychology & Health*, 26 (9), 1113-1127.
- Antun, J. M., ve Gustafson, C. (2005). Menu success: A menu analysis of awarded fine dining restaurants and private clubs. *Journal of Culinary Science & Technology*, 4 (4), 51-66.
- Armitage, C. J., ve Conner, M. (1999). Distinguishing perceptions of control from self-efficacy: Predicting consumption of a low-fat diet using the theory of planned behavior. *Journal of Applied Social Psychology*, 29 (1), 72-90.
- Barker, M., ve Swift, J. A. (2009). The application of psychological theory to nutrition behaviour change: Workshop on 'Changing nutrition behaviour to improve maternal and fetal health'. *Proceedings of the Nutrition Society*, 68 (2), 205-209.
- Blue, C. L. (2007). Does the theory of planned behavior identify diabetes-related cognitions for intention to be physically active and eat a healthy diet?. *Public Health Nursing*, 24 (2), 141-150.
- Cheng, S., Lam, T., ve Hsu, C. H. (2006). Negative word-of-mouth communication intention: An application of the theory of planned behavior. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 30 (1), 95-116.
- Choi, H., Joung, H. W., Choi, E. K., ve Kim, H. S. (2022). Understanding vegetarian customers: the effects of restaurant attributes on customer satisfaction and behavioral intentions. *Journal of Foodservice Business Research*, 25 (3), 353-376.

- Conner, M., ve Abraham, C. (2001). Conscientiousness and the theory of planned behavior: Toward a more complete model of the antecedents of intentions and behavior. *Personality and social psychology bulletin*, 27 (11), 1547-1561.
- Craig, W. J., ve Mangels, A. R. (2009). Position of the American dietetic association: Vegetarian diets. *Journal of the American Dietetic Association*, 109 (7), 1266–1282.
- Dayan, E., ve Bar-Hillel, M. (2011). Nudge to nobesity II: Menu positions influence food orders. *Judgment and Decision making*, 6 (4), 333-342.
- Dyett, P. A., Sabate, J., Haddad, E., Rajaram, S., ve Shavlik, D. (2013). Vegan lifestyle behaviors. An exploration of congruence with health-related beliefs and assessed health indices. *Appetite*, 67, 119–124.
- Fraser, G. E. (2009). Vegetarian diets: What do we know of their effects on common chronic diseases?. *The American Journal of Clinical Nutrition*, 89 (5), 1607S–1612.
- Han, H., ve Kim, Y. (2010). An investigation of green hotel customers' decision formation: Developing an extended model of the theory of planned behavior. *International journal of hospitality management*, 29 (4), 659-668.
- Hsu, C. H., ve Huang, S. (2012). An extension of the theory of planned behavior model for tourists. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 36 (3), 390-417.
- Hwang, J., & Lorenzen, C. L. (2008). Effective nutrition labeling of restaurant menu and pricing of healthy menu. *Journal of foodservice*, 19 (5), 270-276.
- Kaçar, G. (2013). *Vegan Diyeti*, İstanbul: Parşömen Yayınevi.
- Kellar, I., ve Abraham, C. (2005). Randomized controlled trial of a brief research-based intervention promoting fruit and vegetable consumption. *British journal of health psychology*, 10 (4), 543-558.
- Kınıkoğlu, M. (2015). *Vegan Beslenme*, İstanbul: Oğlak Yayıncılık.
- Kozup, J. C., Creyer, E. H., ve Burton, S. (2003). Making healthful food choices: the influence of health claims and nutrition information on consumers' evaluations of packaged food products and restaurant menu items. *Journal of Marketing*, 67 (2), 19-34.
- La Barbera F., ve Ajzen, I. (2022). Instrumental vs. experiential attitudes in the theory of planned behaviour: Two studies on intention to perform a recommended amount of physical activity. *International Journal of Sport and Exercise Psychology*, 1-13.
- Lien, C. Y., Huang, C. W., ve Chang, H. J. (2012). The influence of green consumption cognition of consumers on behavioural intention-A case study of the restaurant service industry. *African Journal of Business Management*, 6 (26), 7888.
- Masalu, J. R., ve Åström, A. N. (2003). The use of the theory of planned behavior to explore beliefs about sugar restriction. *American journal of health behavior*, 27 (1), 15-24.
- Messina, F., Saba, A., Vollono, C., Leclercq, C., ve Piccinelli, R. (2004). Beliefs and attitudes towards the consumption of sugar-free products in a sample of Italian adolescents. *European Journal of Clinical Nutrition*, 58 (3), 420-428.
- Ouellette, J. A., ve Wood, W. (1998). Habit and intention in everyday life: The multiple processes by which past behavior predicts future behavior. *Psychological bulletin*, 124 (1), 54.
- Perry, C. L., McGuire, M. T., Neumark-Sztainer, D., ve Story, M. (2001). Characteristics of vegetarian adolescents in a multiethnic urban population. *Journal of Adolescent Health*, 29 (6), 406-416.

- Perugini, M., ve Bagozzi, R. P. (2001). The role of desires and anticipated emotions in goal-directed behaviours: Broadening and deepening the theory of planned behaviour. *British journal of social psychology*, 40 (1), 79-98.
- Pulos, E., ve Leng, K. (2010). Evaluation of a voluntary menu-labeling program in full-service restaurants. *American Journal of Public Health*, 100 (6), 1035-1039.
- Rozin, P., ve Vollmecke, T. A. (1986). Food likes and dislikes. *Annual review of nutrition*, 6 (1), 433-456.
- Shani, A., & DiPietro, R. B. (2007). Vegetarians: a typology for foodservice menu development. *Hospitality Review*, 25 (2), 5.
- Sheppard, B. H., Hartwick, J., ve Warshaw, P. R. (1988). The theory of reasoned action: A meta-analysis of past research with recommendations for modifications and future research. *Journal of consumer research*, 15 (3), 325-343.
- Sobal, J., ve Wansink, B. (2007). Kitchenscapes, tablescales, platescapes, and foodscapes: Influences of microscale built environments on food intake. *Environment and Behavior*, 39 (1), 124-142.
- Yüksel, A., ve Yüksel, F. (2003). Measurement of tourist satisfaction with restaurant services: A segment-based approach. *Journal of Vacation Marketing*, 9 (1), 52-68.