



ISSN: 2717 – 7009

İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

JOURNAL OF BUSINESS ACADEMY

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



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4	Sayı:4	2023	Vol.4	No.4
---------	--------	------	-------	------

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
Prof. 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
Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR, Ankara Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Ganite KURT, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Selma MEYDAN UYGUR, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Türkiye
Prof. Dr. Semra AKSOYLU, Kayseri Üniversitesi, Türkiye
Prof. Supriti MISHRA, International Management Institute, India
Prof. 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:4	2023	Vol.4	No.4
---------	--------	------	-------	------

www.isakder.org

Hakem Kurulu

Prof. Dr. ACAR, Durmuş, Süleyman Demirel Üniversitesi, durmusacar@sdu.edu.tr
Prof. Dr. AKARÇAY, Vural, İstanbul Ticaret Üniversitesi, vakarcay@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. AKSOY, Emine Ebru, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, emine.aksoy@hbv.edu.tr
Prof. Dr. AKSOYLU, Semra, Kayseri Üniversitesi, aksoylu@kayseri.edu.tr
Prof. Dr. AKTAŞ, Rafet, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, rafetaktas@gmail.com
Prof. Dr. AKTEPE, Cemalettin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, c.aktepe@hbv.edu.tr
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. ALTINÖZ, Mehmet, Hacettepe Üniversitesi, maltinoz@hacettepe.edu.tr
Prof. Dr. ANIL KESKİN, Duygu, İstanbul Üniversitesi, danil@istanbul.edu.tr
Prof. Dr. ARIKBOĞA, Dursun, Yeditepe Üniversitesi, dursun.arikboga@yeditepe.edu.tr
Prof. Dr. ARSLAN, Mehmet, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, mehmet.arslan@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. ATİLLA, E. Asuman, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, asuman.atilla@hbv.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. BAŞ, Mehmet, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, mehmet.bas@hbv.edu.tr
Prof. Dr. BAŞAR, Ayşe Banu, Anadolu Üniversitesi, abbasar@anadolu.edu.tr
Prof. Dr. BAŞÇI, Eşref Savaş, Hitit Üniversitesi, esavasbasici@hitit.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. BOZDEMİR, Enver, Düzce Üniversitesi, enverbozdemir@duzce.edu.tr
Prof. Dr. BOZTOSUN, Derviş, Kayseri Üniversitesi, dbosztosun@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. ÇITAK, Nermin, Marmara Üniversitesi, ncitak@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. DEMİREL, Bilge Leyli, Yalova Üniversitesi, bilgeleyli@gmail.com
Prof. Dr. DERAN, Ali, Tarsus Üniversitesi, alideran@mersin.edu.tr
Prof. Dr. DOĞAN, Mesut, Bilecik Şeyh Edebali University, mesut.dogan@bilecek.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



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4	Sayı:4	2023	Vol.4	No.4
---------	--------	------	-------	------

Prof. Dr. DURAN, Cengiz, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, cengiz.duran@dpu.edu.tr
Prof. Dr. EKİYOR, Aykut, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, aykut.ekiyor@hbv.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. ERYILMAZ, Selami, Gazi Üniversitesi, selamieryilmaz@gazi.edu.tr
Prof. FESCHİYAN, Daniela, Regional Center for Distance Learning, Bulgaria, d.feschian@gmail.com
Prof. Dr. GÖKSEL, Aykut, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, aykut.goksel@hbv.edu.tr
Prof. Dr. GÖNEN, Seçkin, Dokuz Eylül Üniversitesi, seckin.gonen@deu.edu.tr
Prof. Dr. GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, Uludağ Üniversitesi, umitgucenme@uludag.edu.tr
Prof. 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
Prof. Dr. GÜLER, Ender, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ender.guler@hbv.edu.tr
Prof. Dr. GÜNEŞ, Recep, Malatya İnönü Üniversitesi, recep.gunes@inonu.edu.tr
Prof. Dr. GÜNGÖR TANÇ, Şükran, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, sgungor@nevsehir.edu.tr
Prof. Dr. GÜRDAL, Kadir, Ankara Üniversitesi, kadirgurdal@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 Üniv. zhatunoglu@hotmail.com
Prof. Dr. KARACA, Süleyman Serdar, Gaziosmanpaşa Üniv., suleymanserdar.karaca@gop.edu.tr
Prof. Dr. KARACAER, Semra, Hacettepe Üniversitesi, semra@hacettepe.edu.tr
Prof. Dr. KARABINAR, 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. KARĞIN, Mahmut, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, mahmut.kargin@cbu.edu.tr
Prof. Dr. KARĞIN, Sibel, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, sibel.kargin@cbu.edu.tr
Prof. Dr. KESKİN BENLİ, Yasemin, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yasemin.benli@hbv.edu.tr
Prof. Dr. KIYMETLİ ŞEN, İlker, İstanbul Ticaret Üniversitesi, ilksen@ticaret.edu.tr
Prof. Dr. KIZIL, Cevdet, İstanbul Medeniyet Üniversitesi, cevdet.kizil@medeniyet.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. ÖNER KAYA, Emine, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, emine.oner@hbv.edu.tr
Prof. Dr. ÖZBEK, Cevdet Yiğit, Kırklareli Üniversitesi, yigitozbek@klu.edu.tr
Prof. Dr. ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, ozbirecikli@mku.edu.tr
Prof. Dr. ÖZDEMİR, Fevzi Serkan, Ankara Üniversitesi, fsozdemir@ankara.edu.tr
Prof. Dr. ÖZDEMİR, Serkan, Bursa Teknik Üniversitesi, serkan.ozdemir@btu.edu.tr
Prof. Dr. ÖZERHAN, Yıldız, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, yildizozzerhan@gmail.com



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4	Sayı:4	2023	Vol.4	No.4
---------	--------	------	-------	------

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. SAYAR, A. R. Zafer, Atılım Üniversitesi, zafer.sayar@atilim.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. ŞENYİĞİT, Bora, King's College, USA, senyigit@gmail.com
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. TEMİZKAN, Pınar, Osmangazi Üniversitesi, sptemizkan@ogu.edu.tr
Prof. Dr. TEMİZKAN, Rahman, Osmangazi Üniversitesi, rtemizkan@ogu.edu.tr
Prof. Dr. TOLON, Metehan, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, metehan.tolon@hbv.edu.tr
Prof. Dr. TOSUNOĞLU, Nuray, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, nuray.tosunoglu@hbv.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. UĞURLUEL ATAĞAN, Gülşah, Dokuz Eylül Üniversitesi, gulsah.ugurluel@deu.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. YENİCE, Sedat, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, sedat.yenice@hbv.edu.tr
Prof. Dr. YÜKÇÜ, Süleyman, Dokuz Eylül Üniversitesi, suleyman.yukcu@deu.edu.tr
Doç. Dr. AYTAŞ, Gonca, Afyon Kocatepe Üniversitesi, kilicgonca@aku.edu.tr
Doç. Dr. BAŞER, Furkan, Ankara Üniversitesi, furkan.baser@ankara.edu.tr
Doç. Dr. BOZKUŞ KAHYAĞLU, Sezer, İzmir Bakırçay Üniversitesi, sezer.bozkus@bakircay.edu.tr
Doç. Dr. CANKUL, Duran, Osmangazi Üniversitesi, dcankul@ogu.edu.tr
Doç. Dr. DEMİRKOL, Ömer Faruk, Harran Üniversitesi, omerfarukd@hotmail.com
Doç. Dr. DERYA BASKAN, Tuba, Kırıkkale Üniversitesi, tdbaskan@gmail.com
Doç. Dr. ESMERAY, Azize, Kayseri Üniversitesi, esmeray@kayseri.edu.tr
Doç. Dr. GÖKTEN, Soner, Başkent Üniversitesi, sgokten@baskent.edu.tr
Doç. Dr. GÜLEÇ, Ömer Faruk, Kırklareli Üniversitesi, omerfarukgulec@klu.edu.tr
Doç. Dr. GÜMRAH, Abdurrahman, Selçuk Üniversitesi, agumrah@selcuk.edu.tr
Doç. Dr. GÜNEY, Aysel, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, aysel.guney@bilecik.edu.tr
Doç. Dr. GÜZEL, Alper, Gazi Üniversitesi, guzel@gazi.edu.tr
Doç. Dr. KANDİL GÖKER, İ. Elif, Kırıkkale Üniversitesi, kandilelif@yahoo.com
Doç. Dr. KAYA, Hatice Pınar, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, pkaya@ahievran.edu.tr
Doç. Dr. KEVSER, Mustafa, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, mkevser@bandirma.edu.tr
Doç. Dr. KILLI, Mustafa, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, mkilli@osmaniye.edu.tr
Doç. Dr. KORKMAZ, Ersin, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, ekorkmaz@erzincan.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



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

ISSN: 2717-7009

Cilt: 4	Sayı:4	2023	Vol.4	No.4
---------	--------	------	-------	------

Doç. Dr. OKAN GÖKTEN, Pınar, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, pinar.okan@hotmail.com
Doç. Dr. ÖZCAN, Murat, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, mozcan@ibu.edu.tr
Doç. Dr. ÖZTÜRK, Erkan, Kırklareli Üniversitesi, erkan.ozturk@klu.edu.tr
Doç. Dr. ÖZTÜRK, Mahmut Sami, Süleyman Demirel Üniversitesi, samiozturk@sdu.edu.tr
Doç. Dr. SERÇEMELİ, Murat, Giresun Üniversitesi, muratsercemeli@gmail.com
Doç. Dr. SUBAŞI, Şerife, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, serife.subasi@bilecik.edu.tr
Doç. Dr. SULTANOĞLU, Banu, Bilkent Üniversitesi, sbanu@bilkent.edu.tr
Doç. Dr. TANÇ, Ahmet, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, atanc@nevsehir.edu.tr
Doç. Dr. TEMELLİ, Fatma, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, ftemelli@agri.edu.tr
Doç. Dr. TEMİZ, Hüseyin, Samsun Üniversitesi, huseyin.temiz@samsun.edu.tr
Doç. Dr. TUĞAY, Osman, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, otugay@mehmetakif.edu.tr
Doç. Dr. TÜRK, Murat, Sağlık Bilimleri Üniversitesi, 1.muratturk@gmail.com
Doç. Dr. YANIK, Oktay, Yüksek İhtisas Üniversitesi, oktayyanik@yiü.edu.tr
Doç. Dr. YAŞAR, Şebnem, Dokuz Eylül Üniversitesi, sebnem.yasar@deu.edu.tr
Doç. Dr. YILDIZ, Ayşe, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, ay.yildiz@hbv.edu.tr
Doç. Dr. YÜKSEL, Filiz, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, filiz.yuksel@dpu.edu.tr
Dr. Öğr. Üyesi AKIN, Hakan, Yüksek İhtisas Üniversitesi, hakanakin@yiü.edu.tr
Dr. Öğr. Üyesi BAĞCI, Hasan, Yüksek İhtisas Üniversitesi, hasanbagci@gmail.com
Dr. Öğr. Üyesi GÜNLÜK, Mehmet, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, mehmetgunluk@mu.edu.tr
Dr. Öğr. Üyesi UYSAL, Bahadır, Kırıkkale Üniversitesi, bahadiruysal@kku.edu.tr



İŞLETME AKADEMİSİ DERGİSİ

2023, Cilt 4, Sayı 4
İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

İç Denetimin İşletme Amaçlarına Ulaşmadaki Rolü Gelir ve Giderlerin İncelenmesi: Konya Örneği

The Role of Internal Audit in Achieving Business Objectives Examination of Expenses: Konya Example

Beyza Nur YENİŞENOL, Aynur AKPINAR
ss.443-459

Araştırma Makalesi

Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi

Reporting of Key Audit Matters in Independent Auditor's Reports: Examination of Independent Auditor's Reports of Enterprises Included in the BIST 100 Index for the Years 2019-2021

Recep Oğuzhan TAŞTAN , Azize ESIMERAY
ss.460-484

Araştırma Makalesi

Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi: Bir Taslak Önerisi

Content Analysis of Sustainability Reports: A Draft Proposal

Yusuf Can Kılınç, Bahadır Uysal
ss.485-499

Araştırma Makalesi

Türkiye’de Medikal Turizm Branşlarının Önceliklendirilmesi

Prioritization of Medical Tourism Branches in Turkey

Mümine Elif Taşkent
ss.500-511

Araştırma Makalesi

Psikolojik Şiddet Algısını Belirlemeye Yönelik Okul Öncesi Öğretmenleri Üzerinde Nitel Bir Araştırma

Psychological Violence Perceptions of Pre-School Teachers: A Qualitative Study

Menekşe ÖZTOPRAK, Beyhan Özge YERSEL
ss.512-522



İç Denetimin İşletme Amaçlarına Ulaşmadaki Rolü Gelir Ve Giderlerin İncelenmesi: Konya Örneği*

Doktora Öğrencisi, Beyza Nur YENİŞENOL

Selçuk Üniversitesi, İşletme ABD, Konya, Türkiye

yenisenolbeyzanur09@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-3406-6852>

Doç. Dr, Aynur AKPINAR

KTO Karatay Üniversitesi, İşletme ABD, Konya, Türkiye

aynur.akpinar@karadai.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2108-8454>

Özet

Günümüzde gelişen ekonomik ve teknolojik koşullar piyasalardaki rekabet koşullarını arttırmaktadır. Bu nedenle varlıklarını korumak, gelecekteki riskleri öngörebilmek, bu riskleri fırsata dönüştürebilmek, hata ve hilelerin önüne geçmek, belirlenmiş amaçlara ulaşmak, örgütlerin en önemli önceliği olmuştur. Çalışmada; Konya ilinde faaliyet gösteren Halka Açık Olan ve Halka Açık Sayılan 4 işletmenin iç denetim faaliyetleri incelenmiş ve iç denetim sürecinde gelir-gider kalemlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla üzerinde durulan noktalar analiz edilmiş ve analiz edilen bu noktalar değerlendirilerek iç denetimin işletme amaçlarına ulaşmadaki rolü araştırılmıştır. Araştırmada, bu işletmelerin iç denetim birimlerinin, faaliyetleri sonucunda finansal tablolardaki verilerle ilgili yeterli miktarda ve güvenilir kanıtların toplanmış ve bu kanıtların değerlendirilmiş olduğu bulunmuştur. Bu işletmelerin faaliyet sonuçlarının, nakit akışlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve işletmelerin daha önceden belirlemiş olduğu ölçütlere uygun olarak hazırlandığı ve raporlandığı görülmüştür. İncelenen işletmelerde iç denetim sürecinin; sistematik, planlı, akılcı bir şekilde işlediği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Verimlilik, Değişen Koşullar, Gelişen Teknoloji ve Ekonomik Faktörler, Skandallar

Makale Gönderme Tarihi: 07.09.2023

Makale Kabul Tarihi: 14.12.2023

Önerilen Atıf:

Yenişenol, B. N., Akpınar, A (2023). İç Denetimin İşletme Amaçlarına Ulaşmadaki Rolü Gelir Ve Giderlerin İncelenmesi: Konya Örneği, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (3): 443-459.

*Bu makale Beyza Nur YENİŞENOL'un 2019 yılında yayınlanan "İç Denetimin İşletme Amaçlarına Ulaşmadaki Rolü; Gelir ve Giderlerin İncelenmesi: Konya Örneği" isimli Yüksek Lisans Tezine paralel olarak oluşturulmuştur.



Journal of Business Academy

2023, 4 (3): 443-459

DOI:10.26677/TR1010.2023.1354

Dergi web sayfası: www.isakder.org



The Role of Internal Audit in Achieving Business Objectives Examination of Expenses: Konya Example

PhD Student, Beyza Nur YENİŞENOL

Selçuk Univesity, Department of Business Administration, Konya, Türkiye

yenisenolbeyzanur09@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-3406-6852>

Assist.Prof. Dr., Aynur AKPINAR

KTO Karatay University, Department of Business Administration, Konya, Türkiye

aynur.akpinar@karaday.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2108-8454>

Abstract

Today's developing economic and technological conditions increase the competitive conditions in the markets. For this reason, protecting their assets, predicting future risks, turning these risks into opportunities, preventing errors and frauds, and achieving determined goals have become the most important priorities of organizations. In the study;The internal audit activities of 4 publicly traded and publicly traded businesses operating in Konya were examined and the points emphasized during the internal audit were analyzed in order to investigate the accuracy of income and expense items, and by evaluating these analyzed points, the role of internal audit in achieving business objectives was investigated. In the research, it was found that as a result of the activities of the internal audit units of these enterprises, sufficient and reliable evidence regarding the data in the financial statements was collected and this evidence was evaluated. It has been observed that the operating results and cash flows of these enterprises comply with generally accepted accounting principles and the criteria previously determined by the enterprises. The internal audit process in the examined enterprises; It has been determined that it operates in a systematic, planned and rational manner.

Keywords: Internal Audit, Efficiency, Changing Conditions, Developing Technology and Economic Factors, Scandals

Received: 07.09.2023

Accepted: 14.12.2023

Suggested Citation:

Yenişenol, B. N., Akpınar, A (2023). The Role of Internal Audit in Achieving Business Objectives Examination of Expenses: Konya Example, *Journal of Business Academy*, 4 (3): 443-459.

1. GİRİŞ

Günümüzde ekonomik anlamdaki küreselleşme, uluslararası piyasaların kurallarını da etkilemiş ve küresel rekabet kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu rekabet ortamında varlıklarının değerini koruyarak faaliyetlerine devam etmeyi amaçlayan işletmeler; teknolojik gelişmelere ve değişen ekonomik koşullara ayak uydurmak zorunda kalmışlardır. Bu iki faktörü faaliyetlerinde kullanan işletmeler kapasitelerini arttırarak çalışmalarına devam etmektedirler. Büyüyen işletmelerdeki farklılaşan faaliyetler karmaşık muhasebe süreçlerine sebep olmuştur. Karmaşık muhasebe süreçleri, bazen hata ve manipülasyonlara bazen büyük şirket skandallarına neden olmuş ve dolayısıyla iflasları beraberinde getirmiştir. Bu zincirleme gelişmelerin sonucu denetim mesleğine yönelik yaptırımları ortaya çıkarmıştır. Aslında denetim ihtiyacının modern dünyanın gerekliliklerinden önce de mevcut olduğu bilinmektedir. Denetim, yani yapılan bir mali işlemin başka bir kişi tarafından doğrulanması ihtiyacı 5500 yıl önceye dayanmaktadır (Selimoğlu vd. 2014:1). M.Ö.3000’li yıllarda kralların saraylardaki ambarlarda mahsullerin sayısının belirlenmesi için görevlendirmeler yapıldığı kaynaklarda yer almaktadır. Verilen bilgiler tam belgelendirilmemiş olsa da eski Mısır, Yunan, Pers gibi birçok devletin mali kontrollere önem verdiklerine dair kanıtlar bulunmuştur. 13.yy da Büyük İtalyan Ticaret merkezlerinde tüccar ve müşterilerin kayıtlarını kontrol edebilmek amacıyla çift taraflı kayıt sistemi oluşturulmuştur. Denetime dair asıl önemli gelişme İngiltere’de yaşanan Sanayi Devriminden sonra olmuştur. Fabrikalaşmanın artmasıyla yapılan işlemlerin belgelere dayandırılması, kanıtlama-doğrulama sistemine duyulan ihtiyacın doğmasına neden olmuştur. Sonraki dönemlerde de yaşanan ekonomik buhranlar, devrimler, gibi birçok mali nitelikteki olumsuz olay denetim eksikliğinden kaynaklanmıştır.

Tarihin eski zamanlarından beri denetime duyulan ihtiyaç modern dünyamızda da devam etmektedir. Hermanson ve Carcello ya göre günümüzde finansal piyasalarda denetim ihtiyacının dört temel nedeni bulunmaktadır. Bunlar: İşletme ortaklarının aralarındaki çıkar çatışması, işletme yöneticilerinin işletmeye olan uzaklıkları, finansal tablolarda ortaya çıkan karışıklıklar ve bu karışıklıkların sonuçları olan hata ve hile eylemleridir.

İç denetim işletme yönetimine danışmanlık ve güvence hizmetleri sağlamaktadır. İç denetimin sağladığı güvence hizmeti faaliyetlerinde; işletmelerin amaçlarına ulaşması için, kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi iç denetçiler tarafından değerlendirilir ve bu değerlendirme sonucunda yönetime bilgi akışı sağlanmış olur. Ayrıca işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği tehlikeler ve riskler konusunda işletme yönetimine makul ölçüde güvence sağlanır. Bu sayede işletmeler değişen koşullara daha kolay ayak uydurabilir, daha verimli bir şekilde büyüyebilir, risklere karşı daha emin adımlar atabilirler. Kısacası, işletme içinde kurulmuş bağımsız bir birim olan iç denetim biriminin çalışmaları, işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamak ve verimliliğini arttırmak üzere işletmeler için oldukça önemli bir etken olmuştur.

Yapılan çalışmanın temel amacı iç denetim biriminin işletmeler için önemini ve işletmelerin önceden belirlemiş oldukları amaçlara ulaşmadaki rolünü ortaya koymaktır.

2. DENETİMİN GELİŞİMİ ve İÇ DENETİM

Latince bir kavram olan ve işitmek manasına gelen ‘audire’, denetim kavramının kökenini oluşturmaktadır. Tarihi M.Ö. 3000’li yıllara dayanan denetim kavramı, o dönemlerde kralların saraydaki ambarlarda bulunan mahsullerin sayımının yapılması için görevlendirme yaptıkları belgelerde yer almaktadır (Deniz ve Aydın, 2018: 4). Literatürde yer alan kaynaklara göre tarihteki ilk denetçinin ‘kralın kulağı’ olarak bilinen İranlı kral Darius’un ajanı olduğu ve görevinin ise vali ve komutanların işlerini belirlenen kurallara ve yasalara uygun olarak

gerçekleştirip gerçekleştiremediklerini denetlemek olduğudur. Denetim ihtiyacı tam olarak belgelendirilmemiş olsa da eski Mısır, Çin, Pers, İbrani ve Yunanların mali kontrollere önem verdiklerine dair kanıtlar bulunmuştur. Özellikle Yunanlılar, kayıt tutan kişileri kölelerden seçmişler ve böylece işkenceler yaparak daha doğru bilgilere ulaşacaklarına inanmışlardır. Yine bazı eski uygarlıklarda mali faaliyetlerde sayıların yanına konulmuş küçük imgeler o dönemlerde kanıtlama-doğrulama sisteminin olduğu şeklinde yorumlanabilmektedir. Eski Roma kaynakları incelendiğinde ise mali olayların doğruluğunun sağlanmasında iki dinleyicinin söylediklerinin birbiriyle doğru ve uyumlu olmasının beklendiği, karşılaştırma tekniğinin kullanılmış olduğu görülmüştür(Kara,2011:19). 13. yy da ise Büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde tüccar ve müşterilerin kayıtlarını kontrol edebilmek amacıyla yapmış oldukları işlemler, çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Denetim mesleğine yönelik asıl gelişmeler İngiltere’de Sanayi Devrimi sırasında fabrikaların kurulduğu ve güvenilirliğe daha çok ihtiyaç duyulmaya başlandığı zaman meydana gelmiştir. Şirketlerde mali nitelikteki olayları kontrol edebilecek personel çalıştırılmaya başlanmış ve denetim işi zamanla yazılı hale gelerek belgelere dayandırılmıştır (Deniz&Aydın, 2018: 4).

Tarihten günümüze kadar gelen süreçte denetim fonksiyonuna hep ihtiyaç duyulmuş ve zamanın şartlarına göre hep denetim yapılmıştır. Modern dünyanın değişen ve gelişen piyasa koşulları ise bu denetim fonksiyonunu geliştirerek türlerine ayırmıştır. Firmalarda yaşanan kayıplar nedeniyle yapılan kontrollerde bağımsız denetimin yeterli olmadığı anlaşılmış ve işletmenin içinde de bir iç denetim biriminin kurulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Denetimin tarihi M.Ö. ‘ye dayansa da iç denetim ile ilgili çalışmalar 1940’larda başlamış ve ABD’de 1941 yılında kurulmuş olan İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal bir kimlik kazanmıştır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün faaliyete geçmesiyle iç denetim; oluşturulmuş nitelik ve performans standartlarının yetkilendirilmiş uzmanlarca rehber alınarak gerçekleştirildiği sistemli uygulamaları olan bir bilim dalı olarak kabul edilmiş ve önem kazanmıştır. 1999 yılında İç Denetçiler Enstitüsü’nün yaptığı tanımlamaya göre iç denetim, “Bir örgütün çalışmalarını geliştirmek ve bu çalışmalara değer katmak için bağımsız ve tarafsız bir güvence veren, işletmenin belirli faaliyet konuları hakkında uzman olan ve kendisine fikir danışılan bir danışmanlık faaliyetidir” (Aysberg,TİDE,2012: 31).

İç Denetçiler Enstitüsü ilk zamanlarda 25 ülke de kurulmuş zamanla dünyanın pek çok yerine yayılmıştır (Adiloğlu,2011: 14). 2023 yılı itibariyle 165 ülkede ve 3000’den fazla üye sayısına ulaşmıştır.

3. İÇ DENETİM TÜRLERİ ve İÇ DENETİM YÖNERGESİ

İç denetim değişen dünya ve ekonomik koşullar nedeniyle modern çağa ayak uydurarak sürekli kendini yenileyen, çalışma ve çalışan standartları belirlenmiş olan, ehemmiyeti, itibarı ve mesuliyeti artan tüm bunların sonucu olarak da işletmelerin amaçlarına ulaşmasındaki en temel faktörü ve rehberi haline gelen faaliyetlerin tamamından oluşmaktadır. İşletmeye fayda sağlamak için denetim faaliyetlerini düzenli periyotlarda gerçekleştirmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak iç denetimin temel amacıdır(Sağlar ve Tuan, 2009:345). Günümüzde iç denetimin faaliyet alanlarını aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kurt ve Özdenir,2019: 60).

- ❖ Kurumsal yönetim proseslerinin denetimi
- ❖ Risk yönetiminin aşamalarının denetimi
- ❖ İç kontrol süreçlerinin denetimi
- ❖ BT süreçlerinin denetimi

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri ile; işletme yönetiminin belirlediği hedeflere uyulup uyulmadığının, hata ve hilelerin farkına varılıp varılmadığının, riskin kabul edilebilir seviyelere indirilip indirilmediğinin denetlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenler için, finansal tablolarda sunulan bilginin gerçeğe uygun güvenilir ve karşılaştırılabilir olması çok önemlidir. İşletme paydaşlarının bilgiye olan ihtiyaçlarının karşılanabilmesi amacıyla sunulan finansal bilgilerin ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için iç denetim faaliyetlerinden faydalanılmaktadır (Koç,2022:109). İşletmelerdeki iç denetim fonksiyonu üç madde de incelenmektedir. İlk madde; işletmelerin daha önceden belirlemiş oldukları hedeflere yönelik olarak faaliyetlerini gerçekleştirirken karar alma süreçlerinde kurumsal yönetimin ilkeleri olan, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri ile karar verilip verilmediğinin incelenmesidir. İkinci madde ise hesap verilebilirlik ilkesi doğrultusunda işletmenin uyguladığı tüm politikaları, prosedürleri ve yönetmelikleri kapsayan iç kontrol yapısının etkili ve verimli bir şekilde ilerlemesine yardımcı olmak ve karşılaştığı olumsuz durumları yönetim birimine raporlayarak karşılaşılabilecek sıkıntılı durumların önüne geçmektir. En son madde ise risk yönetimidir. Risk, işletmelerin faaliyetlerinde karşılamaları muhtemel bir husus olup işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına engel olacak bir unsurdur. İç denetim fonksiyonunun risk yönetimindeki en önemli görevi ise, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri objektif ve gerçekçi bir şekilde saptayarak üst yönetime risklerle ilgili makul bir güvence sağlamaktır (Mollaoğulları ve Öncü, 2020:44).

3.1.İç Denetimin Türleri

İç denetimin türleri olarak kabul edilen iç denetim faaliyetleri beş başlıkta aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır:

- ❖ **Mali Denetim:** Gelirlere, giderlere varlıklara ve kaynaklara ilişkin hesapların doğruluğunun ve mali tabloların güvenilirliğinin denetlenmesidir (Adiloğlu, 2011: 18).
- ❖ **Uygunluk Denetimi:** İşletmelerde gerçekleştirilmekte olan faaliyetlerin ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinin ilgili yasa, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetimidir (Güney&Sarı,2015:70)
- ❖ **Performans Denetimi:** İşletmede üretimin ve yönetimin tüm aşamalarında gerçekleştirilen faaliyetlerin belirlenmesi, uygulanması ve kontrolündeki etkinliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Yani personelin işine gösterdiği gayret ve çabanın denetlenmesidir (Adiloğlu, 2011: 18).
- ❖ **Sistem Denetimi:** İç kontrol ve dolayısıyla etkinlik sisteminin; kuruma fayda sağlayacak bir bakış açısıyla ele alınıp değerlendirilmesi, noksanlıklarının saptanması, kalite ve uygunluğunun incelenmesi, kaynakların ve kullanılan tekniklerin analiz edilmesi yoluyla değerlendirilmesidir (Savlı,2021:44).
- ❖ **Bilgi Teknolojileri Denetimi:** Teknolojik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin, kaydedilen verilerin yeterliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesidir (Güredin, 2014: 17).

3.2.İç Denetimin Yönergesi

“İç denetim yönergesi; incelenmiş olan faaliyetlerle ilgili bilgi, öneri, ihtimal, değerlendirme yapılması amacıyla yükümlülüklerin uygun bir biçimde yerine getirilmesinde kuruma ve yönetimi de kapsayan organizasyonun üyelerine fayda sağlamaktadır. İç denetim yönergeleri, iç denetim uygulamalarının verimliliğini analiz etmek için bir referans görevi görür” (Gökmen, 2020: 3). IIA göre bir iç denetim yönergesinde bulunması gereken yedi başlık vardır ve bunların hepsi yönergede yer almalıdır. Bazı iç denetim yönergeleri bu başlıkların hepsini içermemektedir. İç denetim yönergelerinde eksik olan alanlar nedeniyle iç denetim faaliyetler güçsüzleşebilir (Demirbaş,2005:170). Bu sebeple iç denetim yönetmeliğinin kapsadığı ve iç denetim yönergesinde bulunması gereken başlıklar;

- ❖ Misyon ve amaçlar,
- ❖ Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları hak ve yükümlülükler,
- ❖ Bağımsızlık ve tarafsızlık,
- ❖ İç denetim faaliyetlerinin kapsamı,
- ❖ Sorumluluklar,
- ❖ Kalite ve güvence geliştirme programı,
- ❖ Onaylardır.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Şengür’ün (2005) yayınlamış olduğu dört bölümden oluşan tezinde iç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, iç denetim standartları ve uygulamaları gibi kavramlardan detaylı bir şekilde bahsedilmiş son bölümünde ise şirketlerin gizlilik politikası gereği ismini vermeyen fakat Z ismiyle anılan Türkiye’de lider firmalardan bir tanesinin iç denetim uygulamaları incelenmiştir. Z holding de işletmeye güvence sağlamak için faaliyetlerini sürdürmekte olan yeterli ve sistematik bir iç denetim sisteminin varlığı tespit edilmiştir. Bu noktada çalışma yapılan çalışmayla hem yöntem olarak hem de sonuç olarak benzerlik göstermektedir.

Doyrangöl’ün (2002) yayınlanmış olan makalesinde iç kontrol ile iç denetim kavramları açıklanarak işletmeye olan etkileri anlatılmıştır. Küresel çapta iç denetim, kurumların mali tablolarının dış denetimine katkısı olan bir unsur haline geldiği kabul edilmektedir. Her geçen gün önemi artan iç denetim birimi, kurumlar için gerekli bir unsur olmuştur. Etkili ve verimli yürütülen bir iç denetimin işletmelere olan katkısı yadsınamaz bir hale gelmiştir. Bununla birlikte etkili ve verimli bir iç denetim sisteminin nasıl oluşturulacağı ve yürütüleceği gibi belirsizliklerde gündeme gelmiştir. Bu kapsamda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün yayınladığı standartları esas almanın en uygun ve geçerli yol olacağı savunulmaktadır. Çalışmaya rehber niteliğindedir.

Baydarol’un (2007) yayınlanmış olan tezinde; işletme ilgililerinin alacakları kararlarda doğru ve güvenilir bilgiye duydukları gereksinim neticesinde ortaya çıkan muhasebe denetimi, iç kontrol sistemi ve kontrol riski tanımları değerlendirilmiştir. Tez çalışmasının son bölümünde örnek işletmenin iç kontrol etkinliğini ele alan bir çalışma yapılmıştır. Muhasebe denetimi ve iç kontrol sistemi ile risk denetimi yapılmış ve bu sayede işletmenin karşılaşılabileceği risklere makul ölçüde hazırlıklı olduğu bulunmuştur. Elde edilen bütün bulgular çalışmaya kaynak olmuştur.

Türedi'nin (2015) yayınlamış olduğu makalede risk odaklı iç denetim kavramsal çerçevede değerlendirilmiştir. Ayrıca risk odaklı iç denetimin gelişimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim gibi kavramlar ve bu kavramların birbirleriyle olan ilişkileri ele alınmıştır. Ele alınan risk odaklı iç denetim kavramı iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin gelişimi ile paralellik göstermektedir.

Acar ve Tosun'un (2021) yayınladıkları çalışmada işletmedeki iç denetimin etkinlik düzeyinin işletmenin verimliliğine etkisi yönetici algıları üzerinden değerlendirilmiş ve sonuçta pozitif bir etki bulunmuştur. BİST'e kayıtlı imalat işletmelerinin yöneticilerine anket tekniği uygulanarak iç denetimin etkinliği ve verimliliği belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışmayla amaç olarak benzerlik gösterse de kullanılan yöntem bakımından farklıdır.

Özalp'in (2006) yapmış olduğu çalışmada iç denetimin etkinliğinde faaliyet denetiminin rolü araştırılmıştır. İç denetim ve faaliyet denetimi kavramları açıklanmıştır. Çalışmada ele alınan bir firma üzerinden faaliyet denetimi aşaması incelenerek kurum faaliyetlerinde iç denetimin önemi üzerinde durulmuştur. Faaliyet denetiminin, işletmedeki hemen her faaliyette uygulandığı ve bu özelliğiyle iç denetime bütüncü görevi olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan çalışmaya kaynak niteliğindedir.

Demirbaş'ın (2005) yayınlamış olduğu makalesinde iç kontrol, risk, risk denetimi, muhasebe denetimi gibi kavramlar tanımlanmıştır. İç denetim alanındaki yeni yaklaşımlardan bahsedilmiştir. Risk denetim raporu ve içerik ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Son olarak da riske dayalı iç denetim kavramı anlatılmıştır. Yapılan çalışma ile yöntem ve amaç konusunda farklılık gösterse de kavramlar ve tanımlarla çalışmaya rehber niteliğinde olmuştur.

Kaya (2010) yayınlamış olduğu makalesinde risk odaklı iç denetim ve uygulamasını incelemiştir. Makalede genel hatlarıyla iç denetimin tanımı, gerekliliği ve doğuşundan bahsedilmiştir. İncelenen konu daha önce yapılan literatür taramasında bulunan pek çok çalışmayla benzerlik göstermektedir. Diğer çalışmalardan ayıran yönü ise, vekâlet teorisi, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim kavramlarının daha detaylı olarak ele alınmasıdır.

Güney ve Sarı (2015) yapmış oldukları çalışmalarında muhasebe denetiminin daha etkin ve verimli olmasında iç kontrol fonksiyonunun önemini literatür taraması ile güçlendirilerek değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda eksiksiz çalışan bir iç kontrol sisteminin denetimin etkinliğini sağlamada oldukça önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan çalışma ile verilen mesaj ve işlenen tema açısından benzerlik göstermektedir. Farklılaştığı nokta ise uygulanan yöntemlerdir.

Mollaoğulları ve Öncü (2020) yayınlanan makalesinde, işletmede iç denetim komitesinin etkinliği değerlendirilmiştir. Hesap verilebilirlik ve şeffaflık noktalarının gelişmesine katkı sağlayan iç denetim fonksiyonu, bu katkıyı ancak denetim komitesi ile kuracağı güçlü ilişkilerle sağlayabileceği açıklanmıştır. Denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu arasında kurulan ilişkinin işletmenin etkinliğini ve verimliliğini önemli ölçüde etkileyeceği açıklanmıştır. Bu hususlar da amaç olarak yapılan çalışma ile benzerlik göstermektedir. Farklılaştığı nokta ise, bu çalışmada iç denetim fonksiyonunun işletme amaçlarına ulaşmasındaki rolü hakkında genel bilgiler verilmiştir. Yapılan çalışmada ise firmalar ile görüşme tekniği uygulanarak edinilen bilgiler ve yapılan değerlendirmeler sonucunda somut veriler elde edilmiştir.

Savlı ve Akın (2021) yayınlanmış olan makalesinde Antalya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonun etkili bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını anket yöntemi kullanarak ölçmeyi amaçlamıştır. Elde edilen sonuçlara göre işletmelerin büyük çoğunluğunun iç kontrol sistemi ve iç denetim

fonksiyonunun öneminin farkında olduğu ancak daha fazla önem vermeleri gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu nokta da yapılan çalışma ile hem yöntem hem sonuç açısından büyük oranda benzerlik göstermektedir.

Koç (2022) yayınlanan makalesinde iç denetim ve iç kontrol yapısının etkileşimi incelenmiştir. Günümüz şartlarında işletmelerin verimliliğini ve etkinliğini devam ettirebilmek için gerekli olan unsurlardan bir tanesinin de iç denetim fonksiyonu olduğu kanısına varılmıştır. Bu noktada konu açısından yapılan çalışmayla benzerlik göstermektedir. İşletmelerde iç denetim işletmenin amaçlarına ulaşmada vazgeçilmez bir unsurdur. Çalışmadan farklılaştığı nokta ise kullanılan yöntemdir.

5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada Konya ilinde faaliyet gösteren halka açık olan ve halka açık sayılan dört firma ile görüşme tekniğini kullanarak bu firmaların iç denetim faaliyetleri incelenmiş, iç denetim süreçlerinde gelir-gider kalemlerinin denetlenmesinde dikkate alınan hususlar değerlendirilmiştir. Görüşme tekniği, genellikle sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan nitel bir veri toplama aracıdır. Görüşme, bireylerin, alanında uzman kişilerin araştırmaya dahil edilmesi ve konu ile ilgili olarak görüşlerinin, tecrübelerinin, tutumlarının, şikayetlerinin anlaşılması için uygulanan bir tekniktir. Görüşme tekniğinin bir diğer adı da mülakattır.

5.1. Araştırmanın Alanları

Mülakat tekniği ile yapılan incelemelerde işletmelerin iç denetim yaparken araştırma alanları olarak genellikle üç başlık altında değerlendirilmiş olduğu görülmüştür. Bunlar; gider denetimi, gelir denetimi ve yönetime danışmanlık esnasında ele alınan konulardır. Bu başlıklar teker teker incelenmiş ve analiz edilmiştir.

5.1.1. Gelir-Gider Hesaplarının Denetimi

İşletmenin finansal ve finansal olmayan amaçlara ulaşılmasında iç denetimin etkinliği araştırılırken gelir-gider hesapları özellikle denetlenmektedir. Gelir- gider hesaplarının denetimi işletme için oldukça önemlidir. İşletmenin kuruluş amaçlarından en önemlisi olan kar elde etmek, etkili bir gelir-gider denetiminin sonucunda gerçekleşmektedir. İşletmenin finansal ve finansal olmayan bütün amaçlarına ulaşması yine etkin bir gelir-gider denetimi neticesinde oluşmaktadır.

Yapılan çalışmada Konya İlinde Halka Açık olan ve Halka Açık Sayılan İşletmelerin İç Denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken araştırmış oldukları konular incelenmiş firmaların iç denetim faaliyetlerinde gider, maliyet, zarar, gelir, kar hesaplarının denetiminde neleri dikkate aldıkları değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında işletmelerin, belirledikleri kalite hedefleri, faaliyet kontrolleri, müşteri ilişkileri, yönetimin sorumlulukları, kaynakların sağlanması ve yönetimi, insan kaynakları, çalışma ortamları, ürünün muhafazası, hizmetin sunulması, uygun olmayan ürün kontrolü, veri analizleri, düzeltici ve önleyici faaliyetlerin denetlenmekte olduğu görülmüştür. İşletmelerdeki iç denetim biriminde denetim faaliyetlerini nitelik standartlarına uygun olarak gerçekleştiren iç denetçiler performans standartları gereğince; muhasebeleştirme işlemlerinin muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırırlar, finansal durum tablolarını inceleyerek, yorumlarlar. Yönetimin uygulamakta olduğu politika ve prosedürlerinin bir sonucu olarak işletmede gerçekleşmekte olan faaliyetlerin, mevzuata uygunluğunu tespit ederler. Ayrıca, işletmede ortaya çıkan mali eylemlerin güvenilirliğini etkileyecek olan yanlışlık, manipülasyon ve risklerin oluşumuna neden olabilecek durumları denetleyerek önlemler alınmasına rehberlik ederler.

5.1.1.1. Giderlerin Denetimi

İşletmenin en önemli ve manipülasyona en açık olan kısmı gider kalemleridir. Bu nedenle giderlerin denetimi işletme için hem oldukça önemli hem de bir çok konuda dikkatli incelemeler gerektirdiği için zaman gibi alan bir süreçtir. İşletmelerde giderlerin denetimi yapılırken aşağıda bulunan sorgulamalar yapılmakta ve elde edilen bulgulara göre süreç devam ettirilmektedir.

1) Giderlerin denetiminde ilk olarak, alınan çeklerin ve alacak senetlerinin tahsil gücünün araştırılması ve çek ve senetlerin ödeme kabiliyeti için karşılık ayrılıp ayrılmadığının kontrolünün yapılması gerekmektedir. İşletmelerin ticari faaliyetlerinde mal ve hizmet alım ve satım işlemlerinin bedelleri her zaman nakit ödeme ile gerçekleşmemekte nakit ödeme dışında çek ve senet gibi çeşitli ödeme araçları kullanılmaktadır. Çek-senet denetimi yapılırken ele alınacak ilk nokta çekin veya senedin gerçek bir işlem karşılığında elde edilip edilmediği ve geçerlilik şartlarını taşıyıp taşımadığıdır. Daha sonra ise senedin vadesinin geçip geçmediğinin dikkate alınması gerekmektedir. Senedin vaktinde ödenmemiş olması durumunda borçluya protesto çekilmiş olup olmadığı araştırılmalıdır. Yasal takibe başlanmış olan senetlere işletme tarafından karşılık ayrılıp ayrılmadığının kontrol edilmesi gereklidir. Bir başka husus ise karşılıksız çeklerin olup olmadığı ve eğer varsa bu çekler için icra takibinin başlatılıp başlatılmadığının araştırılmasıdır. Çek ve senedin denetiminde son husus ise, zaman aşımına uğrayan çeklerin kontrolüdür. Bu kontroller sayesinde yapılan hatalar bulunmaya ve yapılacak olan manipülasyonların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

2) Giderlerin denetiminde kontrol edilmesi gereken bir diğer nokta da ayrılmış olan amortisman tutarlarının denetimidir. Bu amaçla amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) amortisman tutarlarının takibi ve kontrolü için aşağıdaki bilgilere yer verilen amortisman listelerinin hazırlanması gereklidir:

- ❖ ATİK'in işletme tarafından belirlenmiş kodu,
- ❖ ATİK'in faydalı ömrüne göre hesaplanmış amortisman oranı,
- ❖ ATİK'in cari yıl amortisman tutarı,
- ❖ ATİK'in birikmiş amortisman tutarı gibi bilgiler bulunmalıdır.

Bu listeler sabit kıymet sayımlarında da çok faydalı olmaktadır. Tükenme payı listelerinde işletmenin ticari faaliyetlerinden dolayı muhasebe kayıtlarına giren bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıkları detaylı bir şekilde mevcut olmalıdır ve bu listelerde bulunan bilgiler ile muhasebe bilgileri birbirini doğrular nitelikte olmalıdır.

3) İşletmelerde denetlenmesi gereken ve manipülasyonlara çok açık olan, bir diğer denetim kalemi işverenin işçisine yaptığı iş karşılığında ödemiş olduğu ücreti gösteren maaş bordrolarının denetimidir. Ücret bordrosu, işletmenin ödemesini yaptığı ücretler için düzenlemesi gereken ve yasal zorunluluğu bulunan bir gider evrakıdır. Maaş bordrolarında işçinin çalışma süresi, yasal kesintiler eğer alıyorsa yardımlar ve işçi ile ilgili bilgiler (ad, soyad, maaş miktarı sicil numarası vb. gibi bilgiler) yer almalı ve bu bilgilerin eksiksiz ve doğru girişinin yapılması gerekmektedir. Şirketin alt işverenlere iş vermiş olması halinde, gerçekleşen faaliyet saatlerinin sözleşme hükümlerine uygun olup olmadığının, bu şirketlerde çalışan işçilerin ücretlerinin ödenip ödenmediğinin aylık olarak rutin kontrollerinin yapılması, varsa işçi şikâyetlerinin dikkate alınarak araştırılması ve denetimin yapılması gereklidir. Fazla mesai için yapılan ödemeler, izin ücreti gibi hesaplamalar incelenerek varsa yanlışlık ve hatalar düzeltilerek denetimler yapılmalıdır.

Ayrıca personel sirkülasyonun da denetimi yapılmalıdır. Personel sirkülasyonu, 1 yıl içindeki bir periyodu kapsayacak biçimde kuruma giren veya çıkan çalışan sayısının, işletmedeki averaj personel sayısı içindeki payını gösteren orana denmektedir. Personel giriş çıkışlarının düşük seviyelerde olması işletmelerin kurumsal ve ticari itibarı için oldukça önemlidir. Hem işveren hem de işçi açısından olumsuz sonuçlara sebep olabilecek olan yüksek devir hızı oranının sebepleri tespit edilerek mümkün olan en düşük düzeye indirilmesi sağlanmalıdır. İşletmelerde belli aralıklarla çalışanların memnuniyetlerini kontrol eden toplantılar yapılması bu süreci kolaylaştırmaktadır.

4) İşletmelerde satın alma işlemleri iç denetim biriminin denetiminde öncelikli alanların başında gelmektedir. Firmada üretim, yönetim ve pazarlama faaliyetleri nedeniyle oluşan alım faturalarının gerçeği yansıtır yansıtmadığını tespit edebilmek için belirlenen belli tutarın üzerinde olmak üzere ve örneklem yöntemine göre tespit edilen evrakın denetimi yapılmaktadır. Bu sayede sahte fatura kullanılıp kullanılmadığının tespitine yönelik inceleme ve araştırmalar yapılmış olur. İşletmelerde alım faturalarının denetimi yapılırken mevcut satın alma ve ödeme süreci üç aşamada analiz edilerek denetlenmektedir. İşletmede mal ya da hizmet satın alma işlemlerinde işletmedeki satın alma kuralları gereğince, en az üç farklı satıcıdan teklif alınması, satın alma işleminden yönetimin haberdar olması, faturaların çift imzalı olması gerekmektedir. İç denetçiler bu hususların yerine getirilip getirilmediğini denetlemektedirler.

5) Üretim işletmelerinde birim maliyetin doğru hesaplanması malzeme işçilik ve genel üretim giderlerinin doğru kaydedilmesine bağlı olduğu için mamul, hammadde, yarı mamullerin stok fiili miktarlarının sayımının denetimi yapılmaktadır. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilememesi durumunda, ürününün satış fiyatından bütçeye kadar birçok finansal karar etkilenmektedir. Bu durum kurumların belirlemiş olduğu amaçlardan sapmalar olmasına ve dolayısıyla alınmış olan kararların hatalı olmasına sebep olmaktadır. İşletmelerin bu risklerini en aza indirilebilmesi amacıyla etkili bir denetim çalışması yürütmesi gerekmektedir. Dönem başı ve dönem sonu sayımlarında; olası suistimallerin tespiti, sayım sürecinin etkinliği, depo güvenlik zafiyetleri, kayıp miktarları gibi şirketin varlıklarını etkileyen unsurları tespit etmek amaçlanmaktadır. Buna ek olarak, depo/stok sayımları da bir kontrol etkinliği olarak depodaki olası suistimallerin önüne geçilmesine katkı sağlamaktadır. Stokların denetiminin amacı; stok hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirildiğinin, mali tablolarda gerçek ve doğru değerinden raporlandığının ve bu tutarların fiziki stoklarla uyum içinde olduğunun belirlenmesidir. Bu amaçla denetçi, stokların fiziken var olduğunu ve işletmenin sahipliğinde bulunduğunu, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduğunu ve doğru olarak fiyatlandığını araştırarak değerlendirmektedir. Üretim firelerinin olup olmadığının kontrolü de yapılmaktadır. Fire kapsamına yalnızca kullanılması mümkün olmayan gereçler değil, aynı zamanda yanlış üretilmiş veya hatalı işlem görmüş olan ürünler de dahil edilmektedir. Bu aşamada üretimde meydana gelen fireler ve sebepleri incelenerek, malzemelerin amacına uygun olarak ve maksimum verim politikasına göre kullanılıp kullanılmadığının denetimi yapılmaktadır.

6) Bütçe işletmeler için oldukça önemli olan bir gider denetimi aracıdır. Gerçekleşen bütçe rakamlarının tahmini bütçe ile uyumlu olması beklenir. Bütçe, önceden belirlenen hacimlerinde gerçekleştirilecek faaliyetlere bağlı olarak işletmelerde izlenecek politikaların ve yapılacak işlerin parasal ve sayısal terimlerle açıklandığı bir rapor veya raporlar dizisidir. Bütçenin tatbiki ve denetimi de, bütçenin hazırlanması kadar önemli ve dikkat isteyen süreçlerdir. Bütçeleme, işletme yöneticilerinin kaynak ayırma kararlarına, ayrılan bu kaynakların kullanım yerlerine ve bu konuda çeşitli stratejiler geliştirmesine, büyük oranda destek olmaktadır. Bu nedenle

işletmenin başarısı ve geleceğinin devamı açısından sağlıklı bir bütçeleme sisteminde, bütçenin hazırlanması, uygulanması kadar denetimi son derece önemli bir nokta olmuştur.

7) İşletmelerin stok devir hızı kontrolü ve denetimi yapılmaktadır. Stok devir hızı, bir işletmenin stoklarında bulunan malların sene içinde olan devir sayısını gösteren bir hesaplama yöntemidir. Başka bir ifade ile stok devir hızı, işletmelerin bir yıl içinde stoklarını kaç defa güncellediğini ve stok yönetiminin ne kadar etkin yapıldığını göstermektedir. Bu oranın sektör ortalamasına ne kadar yakın olduğu da faaliyetlerin etkinliği açısından araştırılmaktadır.

8) İşletmelerde kapasite kullanım oranlarının denetimi yapılmalıdır. “Kapasite Kullanım Oranı, bir üretim biriminin belirli bir dönemde fiilen gerçekleştirdiği üretim miktarının fiziki olarak üretebileceği en yüksek miktara olan oranını göstermektedir. Eğer bu oranda cari dönemde artış varsa üretimde artış, tersi söz konusuysa üretimde düşüş olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte bu oran tek başına bir anlam taşımaktan çok sanayi üretim endeksi ile birlikte ele alınıp değerlendirildiğinde anlam kazanır” (Eğilmez,2020: 50). Kapasite kullanım oranının denetimi yapılırken, kapasite kullanım oranının yüksek olmasına rağmen zarar ediliyor olması durumunda hata veya hile olasılıklarının dikkate alınması gereklidir. Kapasite kullanım oranının yüksek olduğu dönemlerde üretimin artması ve birim maliyetlerin nispeten azalması beklenmektedir. Dolayısıyla kapasite kullanım oranının yüksek olduğu bir dönemde işletme zararda ise usulsüzlük veya hata olma olasılığı söz konusu olabilmektedir.

9) İşletmeler için Türk lirası veya yabancı para ile alınan krediler önemli bir gider ve denetim alanıdır. Özellikle yabancı para kredilerinin faiz oranlarının TL kredilerine göre düşük olması ve yurt dışından uzun vadeli finansman temin edilebilmesi döviz ile borçlanmayı cazip hale getirmektedir. Bu cazibe döviz geliri olmayan firmaları da dövizle borçlanmaya sürüklemektedir. Döviz kurlarının düştüğü dönemlerde daha önce döviz ile borçlanmış olan firmaların kur farkı gelirleri nedeniyle karlılıkları artmaktadır. Ters durumda, kur artışlarının olduğu dönemlerde ise kur farkı giderleri nedeniyle zararları artmakta buna ilaveten ödeme güçlüğü içine düşmektedirler. Bu da hile ve manipülasyonlarını beraberinde getirebilmektedir. Bu nokta da kredilerin denetimi oldukça önem arz etmektedir.

10) İşletmenin alacak hesaplarını belli dönem aralıklarıyla takip etmesi gerekmektedir. İncelenen işletmelerdeki iç denetçiler bunu “cari tahsilatı” olarak tanımlamaktadır. Cari tahsilatı denetiminde; müşterilerin borcunu vadesinde ödememesinden kaynaklanan sorunların yaşanmaması için işletmenin alacak hesapları belli aralıklarla takip edilmektedir. Böylelikle karşılaşılabilecek olumsuzluklara karşı hazırlıklı olunmaktadır.

11) Bakımlar ve arıza denetimleri; tüm üretim sistemini veya belirli donanım sistemlerini faal durumda bulundurmak için belirli aralıklarla yapılan faaliyetlerdir. Arızaya anında müdahale, koruyucu bakımlar ve rutin bakımlar bu kapsamda değerlendirilmektedir. İşletmelerde bakım için gerekli olan malzeme stokları her zaman hazır olması gerekmektedir. Bütün bakım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve gerekli kayıt işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Üretimde çalışan işçiler çok acil işler dışında bakım işleri yapmamalıdır. Arıza sıklığı ve onarım süresi azaltılmalıdır. İç denetim ise bu süreçleri denetleyerek ve rehberlik yaparak maliyetin minimum verimin ise maksimum seviyede olmasını sağlamaktadır.

12) Reeskont faiz gelir veya giderlerinin hesaplanmasında doğru faiz oranının ve adatının (gün sayısının) kullanıldığının incelenmesi işletme için önemli bir denetim alanıdır. Reeskont hesaplamalarında iç iskonto yöntemi kullanılmaktadır. Eğer alacak ve borç senetlerinde taraflar faiz oranı belirlemiş ise hesaplamalarda bu oran dikkate alınmaktadır. Türk Lirası üzerinden düzenlenmiş senet üzerinde herhangi bir faiz oranının belirtilmemiş olduğu durumlarda değerlendirme günü itibarıyla geçerli olan T.C.M.B. kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı, yabancı para üzerinden düzenlenmiş senetlerde de LIBOR esas alınır. Bu denetimde

özellikle dikkat edilmesi gereken husus reeskont faizi hesaplamalarında kullanılan faiz oranlarının ve sürelerin önceden belirlenmiş olan bilgilere uygun olup olmadığının dikkate alınmasıdır.

13) Bir gider hesabı olan satış iskontolarının /indirimlerinin incelenmesinde uygulanmış olan oranların veya hesaplanan tutarların sektördeki oranlara ve işletmede bu konuda alınmış olan kararlara uygun olup olmadığı ve piyasaya uygun yapıp yapılmadığı ve gereğinden fazla prim verilip verilmediği denetlenir. Pazarlama politikasının bir aracı olan iskontolar, genel olarak yapılan satış nedeniyle açıklanmış olan (bilinen) fiyata göre hesaplanan bedelden satıcı tarafından bazı şartların gerçekleşmesi nedeniyle alıcıya yapılan fiyat indirimidir. “İskontonun amacı malların tanıtılması, reklâmının yapılması, pazara girişinin kolaylaştırılması ve talebin artırılmasıdır. Fiyat indirimi yoluyla alıcıların dikkati çekilmek suretiyle malların satışında artışın gerçekleştirilmesidir” (Demir, 2012: 78). Bu nedenle iskonto ve indirimlerin denetimi işletme için oldukça önemlidir.

5.1.1.2. Gelirlerin Denetimi

1) Gelirlerin denetiminin temel konusunu işletmelerin yapmış oldukları bütün satış faaliyetleri için düzenledikleri faturalardaki fiyat, miktar, tarih gibi bilgilerin gerçek ve doğru olup olmadığının araştırılması oluşturmaktadır. Satış ile ilgili bütün işlemlerin ilgili belgelere kaydedilmesi gerekmektedir. Satış süreçlerinin ve düzenlenen belgelerin görevlendirilen personeller tarafından belirlenmiş olan kurallara, yasalara ve prosedürlere uygun olarak yapıp yapılmadığının, sevkiyatı yapılan bütün mallar için fatura düzenlenip düzenlenmediğinin incelenmesi de gereklidir. Ayrıca satılan mallara ilişkin alınan çek ve senetlerin kayıt altına alınıp alınmadığı ve alınan çek ve senetlerin, yapılan ödemelerin finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı denetlenir. Fatura tarihlerinin doğruluğu ve yetkili onayının olup olmadığı araştırılır. Döviz ile satılan mallara yönelik olarak kur hesaplamalarının doğru yapıp yapılmadığının kontrolü yapılır.

2) Yapılan denetimlerde banka hesaplarının ve çeklerin defter kaydı ile fiili kayıtlarının uyumlu olup olmadığı araştırılır. İşletmelerin nakit varlıklarında kasa hesabından sonra diğer önemli hesap kalemleri bankalar ve çekler hesaplarıdır. Bu hesaplarda ortaya çıkan bir hata veya hilenin işletmenin finansal tablolarında diğer hesaplarla ilişkisi muhtemel olup araştırılması gereklidir. Bu yüzden banka hesabı ve çeklerin denetiminde defter kaydı ile fiili kayıtların birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir.

3) Bir diğer önemli nokta beyannamelerin oluşturulmasında indirim, muafiyet ve teşviklerin mevzuat hükümlerine göre doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının incelenmesidir. Bu hesaplamaların doğru yapılmış olması hata ve hilenin önlenmesine yardımcı olmaktadır.

4) Yatırım çalışmalarının düzenli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu sürecin sorunsuz işlemesi ise iç denetimin görevidir. İşletmelerin gelecekte faaliyetlerini etkileyecek olan yatırım faaliyetlerinin verimli ve sorunsuz bir şekilde devam ederek tamamlanmasında iç denetçiler tarafından yapılacak denetimler oldukça önemlidir.

5.1.1.3. Yönetime Danışmanlık

İşletmelerde bulunan iç denetim biriminin görevlerinden bir tanesi hatta belki de en önemlisi yönetime danışmanlık vermesidir. Aslında yönetime danışmanlık iç denetim biriminin kuruluş amaçlarından bir tanesidir. Araştırmaya konu olan işletmelerin iç denetim sürecinde yönetime danışmanlık kapsamında yapmış oldukları değerlendirmeler aşağıda verilmiştir.

1) İşletmeler kuruldukları andan itibaren belirledikleri amaçları gerçekleştirmek için faaliyetlerini sürdürürler. Genel amaçları; kar elde etmek, topluma hizmet etmektir. Özel

amaçları ise uzun dönemli büyüme, nitelikli mallar sunma, personele uygun ücret ödeme ve toplumsal sorumluluklarını yerine getirme olarak sayılabilir. Faaliyetleri devam ettiği sürece de özel ve genel amaçlarını gerçekleştirmek durumundadırlar. İç denetim biriminin yönetime yaptığı danışmanlıkta da işletmenin belirlenen amaçlarının yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmektedir.

2) Her işletme kendisine özgü belirlemiş olduğu yasalara ve kurallara uygun olarak faaliyetlerini devam ettirmektedir. Belirlenen prosedürler işletmenin büyümesinde ve amaçlarına ulaşmasında etkin bir rol oynamaktadır. Bu prosedürler işletmelerin üst yönetimi tarafından belirlenir ve işletme çalışanlarına duyurulur, takibi ise yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilir. İç denetim birimi bu sürecin sorunsuz işleyip işlemediğini denetler.

3) İşletmede meydana gelen finansal nitelikteki olayların takibinin kolay olması ve ortak bir dil oluşturması açısından belirlenen vergi mevzuatına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve uluslararası finansal raporlamaya göre düzenlenmesi gerekmektedir. İç denetim birimi yapılan mali işlemlerin ve düzenlenen finansal tabloların bu kurallara göre düzenlenip düzenlenmediğini denetleyerek aksaklık tespit ettiği hususlarda rehberlik yapar.

4) İncelenen işletmelerde iç denetim biriminin faaliyetleri planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama, izleme ve değerlendirme süreçlerinden oluşmaktadır. Yönetime yapılan danışmanlıkta iç denetim birimi, belirlenmiş olan bu basamaklara uyulup uyulmadığının denetler.

5) İşletme de yapılan gelir-gider faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun olarak yapılması gerekmektedir. Muhasebenin en önemli kavramlarından bir tanesi olan dönemsellik kavramı, işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyet sonucunun diğer dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilmesidir. İç denetim sürecinde dönemsellik kavramının işlerliği de denetlenmekte ve tespit edilen hataların düzeltilmesinde rehberlik yapılmaktadır.

6) İşletmelerde iç denetimin bir başka görev alanı da finansal tablolarda hata ve hilelerin olup olmadığını denetlemektir. Etkin bir iç denetim sistemiyle hata ve hileler minimum seviyeye çekilebilir. Hile, muhasebeden bilgi ihtiyacı olanları ve finansal tablo kullanıcılarını çıkar sağlamak amacıyla kasıtlı olarak yanıltmaktır. Hata ise, kasti olmadan muhasebe kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Bu noktada işletmelerde varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve finansal tablo suistimalinin olup olmadığı denetlenir.

7) İşletmelerde karşılaşılabilecek riskleri minimum seviyeye indirebilmek için aynı olay hakkında farklı kişilerden ve elektronik bilgi sisteminden doğrulama yapılması gerekmektedir. Kurumlar hata ve hileleri önleyebilmek için faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde görevler ayrılığı ilkesini benimsemişlerdir. Bu sayede; mali nitelikteki işlemlerin gerçekleştirilmesi, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi farklı kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Böylece bir işlem birden fazla kişi tarafından kontrol edilerek hem risk dağıtılmış olur hem de birden fazla kaynaktan doğrulama yapılmış olur. Yönetime yapılan danışmanlıkta bu sürecin doğru işleyip işlemediği denetlenerek raporlanmaktadır.

8) İşletmelerde doğru bilgi ve düzenli bilgi akışı faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde son derece önem arz etmektedir. İşletmelerin faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak isteyenler için işletme ile ilgili finansal tablolar ve mali nitelikteki bütün bilgiler güncel ve güvenilir olmalıdır. Bu nedenle değişen koşullar ve kurallara göre bu bilgiler işletmedeki faaliyet alanları itibarıyla güncellenmelidir. Bu bilgilerin güncel olması işletme içindeki bilgi kullanıcıları kadar işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için de oldukça önemlidir. İç denetçilerce, işletmelerde faaliyet alanlarına göre sınıflandırılan birimlerde yer alan bilgilerin güncelliği

denetlenmektedir. Bu kapsamda iç denetimin faaliyet alanlarından biri olan finansal tabloların denetiminde amaç finansal bilgilerin güvenilir, gerçek ve eksiksiz olmasını sağlamaktır. Bu yüzden iç denetim birimi tarafından finansal tabloların doğru, gerçek ve eksiksiz bilgilerden oluşup oluşmadığı denetlenmektedir.

9) İç denetçi bakış açısıyla; tüm bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. İç denetim sürecinde bütün faaliyetler ve geçmişe yönelik finansal tablolar incelenir. Faturalara, makbuzlara ve bordrolara bakılarak, doğrulama testleri yapılır. Yapılan işlemler sonucunda ise, işletmede varsa yapılan hata ve hileler ortaya çıkarılır, işletmenin karşılaştığı riskler kabul edilebilir seviyeye indirgenir ve faaliyetlerin etkin ve verimli olması sağlanır.

6. SONUÇ

Dünya da küresel rekabet ortamında meydana gelen teknolojik değişimler, yaşanan ekonomik krizler, finansal sistemdeki gelişmeler, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülmesinde kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim gibi kavramları önemli ve gerekli hale getirmiştir. Kurumsal yönetim ve iç kontrol sisteminden bahsedebilmek için de etkili bir iç yönetim sisteminin varlığı gereklidir. Dünyada yaşanan büyük muhasebe skandallarından sonra iç denetim kavramı, işletmeler için oldukça önemli bir hale gelmiştir. ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) 2020 raporuna göre; iç denetim faaliyetleri ile suistimallerin ortaya çıkarılması ihbarlardan sonra (%43) ikinci sırada yer almaktadır. Bu rapora göre, şirketlerde gerçekleştirilmiş olan suistimaller ile ilgili ihbarlar sırasıyla; sorumlu amirlere(%28), soruşturma ekibine (%14) ve iç denetim birimine (%11) yapılmaktadır. Yine aynı raporda en yaygın suistimal ile mücadelede kontrollerin üçüncüsü %74 ile iç denetim birimidir. Bütün bu veriler ışığında iç denetim biriminin, işletmeye katmış olduğu değerler nedeniyle kurumlar için önemi her geçen gün artmaya devam etmekte olduğu görülmektedir.

İç denetim bağımsız ve objektif bir şekilde işletmelerin faaliyetlerini geliştirerek kurumlara değer katma amacı ile gerçekleştirilen çalışmaların tamamıdır. İşletmelerin gelişen piyasalarda etkinliğini artıracak olan şeffaf, doğru ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlayacak etkin bir muhasebe sistemi oluşturmaya destek olmaktadır. Ayrıca risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini verimliliğini değerlendirmek, geliştirmek amacıyla yönetime, disiplinli bir yaklaşımla işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktadır.

Çalışmanın sonucunda elde edilen veriler ışığında iç denetimin etkinliğinin firmaların manipülasyon oranını büyük ölçüde düşürdüğü görülmüştür. İşletmelerde etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, işletmeyi daha önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasına yardımcı olmuş, hata ve hilelerin erken tespiti noktasında ve işletmelerin karşılaşılabileceği riski makul seviyelere indirme konusunda yönetime danışmanlık ve güvence hizmetleri vermiştir. Firmalarda gelir-gider denetimi yapılırken ele alınan konular doğrultusunda etkin bir iç denetim faaliyeti oluşturulmuş ve aşağıdaki hususlarda denetimler gerçekleştirilmiştir:

- ❖ İşletme yönetimlerinin finansal tablolarını Kamu Gözetim Kurumu Muhasebe ve Denetim Standartları'nca yayınlanmış olan finansal raporlama standartlarına göre hazırladıkları ve doğru bilgilerle açıkladıkları kontrol edilmiştir.
- ❖ İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerde hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan yanlışlıkların olup olmadığı kontrol edilmiştir.
- ❖ Firmaların finansal tablolarındaki hatalarının muhasebe politikalarına uygun olarak düzelttiği kontrol edilmiştir.
- ❖ İşletmelerin belirledikleri bütçe hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve varsa meydana gelen sapmaların nedenlerinin analizi yapılmıştır.

- ❖ Firmaların geçmiş dönem ve içinde bulunduğu dönem bütçe gerçekleşme oranları incelenmiş ve nedenleri hakkında üst yönetimle görüşülmüştür.
- ❖ Firmalarda IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından hazırlanan nitelik ve performans standartlarına uygun denetim işlemi gerçekleştirilmiştir.
- ❖ Firmaların mali tablolarının hazırlanmasında muhasebe politikalarına bağlı kaldıkları kontrol edilmiştir.
- ❖ Firmaların VUK hükümlerine uygun olarak işlem yaptıklarının incelemesi yapılmıştır.
- ❖ Firmaların gelecek dönemlere ait olası risklere ilişkin karşılık ayırıp ayırmadıkları kontrol edilmiştir.
- ❖ Firmaların üretim faaliyetlerinde, kapasite kullanım oranlarının yeterli olup olmadığının tespiti amacıyla cari dönem verileri geçmiş yıllardaki oranları ve sektördeki oranlar ile karşılaştırılmış, fayda maliyet analizini yapılmıştır.
- ❖ Firmaların üretimleri sonucunda oluşan değerler üzerinden; verimlilik, iktisadilik, karlılık ve etkenlik sonuçları belirlenmiş hedefleri ile karşılaştırılmıştır.
- ❖ Firma yetkililerince hesaplanmış olan; alacak devir hızının, stok devir hızının ve öz kaynak devir hızının sektöre göre yeterli olup olmadığı araştırılmıştır.
- ❖ Firmaların bilançoları ile gelir tablolarındaki yıllık değişimlerinin finansal analizleri yapılmış, oran analizi yoluyla likidite oranları belirlenmiş ve sektör ortalamaları ile karşılaştırılarak yeterli olup olmadığı tespit edilmiştir.
- ❖ Firmaların döviz endeksli ve vadeli satışlarında uygulanan basit faiz ile bileşik faiz hesaplamaları kontrol edilmiştir.
- ❖ Firmaların borçluluk oranları ve borçlanma yapısı (kısa vade-uzun vade) incelenmiş, sektör ortalamaları ile karşılaştırılmış elde edilen muhtemel riskler hakkında yönetime bilgi verilmiştir.
- ❖ Firmaların yatırım stratejileri ile finansman stratejilerinin daha önce belirlenmiş mali bilgiler doğrultusunda bütçeleme tekniğine uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği kontrol edilmiştir.
- ❖ Firmaların uzun dönemli planlamalarında satışların yüzdesi yöntemini, oranlar yöntemini ve regresyon yöntemini kullandıkları tespit edilmiştir.

Elde edilen bu sonuçlardan hareketle incelenen dört işletmede de iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde kullanılmakta olduğu görülmüştür. İşletmeler iç denetim fonksiyonunun işletmenin amaçları ve işletme için oldukça önemli olduğunun farkındadırlar. Bu yönleriyle çalışma da istenilen sonuca ulaşılmıştır. Fakat iç denetim fonksiyonu, iç denetçiler ve yöneticiler için oldukça önem arz ederken işletmelerde ki çalışanlar iç denetimin varlığından habersizdir. Yapılan uygulamaların ise rutin evrak kontrolü olduğu düşünülmektedir. Yapılan çalışma literatürdeki çalışmalardan uygulanan yöntem açısından farklılık göstermektedir. Çalışmanın kısıtlılığını, iç denetçilerin ve yöneticilerin iç denetim biriminde yer alan bilgilerin hata ya da hile kapsamında değerlendirilerek düzeltilmesi gereken bilgilerin paylaşılmasının işletmenin güçsüzlüğünü göstereceğini düşünmesinden dolayı iç denetim bulguları ile ilgili olarak görmesi ve bu sebepten ötürü de iç denetimle ilgili en ufak bir bilgiyi paylaşmak istememesi oluşturmuştur. Araştırmacı bu noktada herhangi bir ses kaydı veya herhangi bir yazılı belgeye ulaşamamıştır. Bilgi edinme konusunda araştırmanın örneklemini sınırlı kalmıştır. Çalışmanın literatüre katkısı, araştırmanın Konya ilinde

halka açık şirketlere yapılması bundan sonraki yapılacak olan büyük ölçekteki çalışmalara sektör karşılaştırması açısından katkı sağlayacak olmasıdır.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. İstanbul: Türkmen Yayınları.
- Akerlof, G. A. & SHILLER, Robert. J. (2009) Animal Spirits: How Human Psychology Drives the Economy, and Why It Matters for Global Capitalism. Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14 (1), 191-205.
- Aysberg. (2012). TİDE-31. Sayı. (<http://www.tide.org.tr/uploads/tide31.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2021).
- Baydarol, O. (2007). İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Can, A. V. (2010). Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi?, Akademik Bakış Dergisi, (19), 1-9; www.akademikbakis.org/19/14.pdf - (Erişim Tarihi: 22.12.2021).
- Demir, Ş. (2012). İskontoların Muhasebesi ve Denetimi. Mali Çözüm Dergisi, (109), 77-111.
- Demirbaş, M.(2005).İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (7), 167-188.
- Deniz, T.& Aydın, Y.(2018). Denetim Kavramı. Social Sciences Studies Dergisi, 4.
- Dinç, Y.& Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilelerin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (1), 221-236.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. Mali Çözüm Dergisi, (60), 2-7.
- Eğilmez, M. (2009). Küresel Finans Krizi-Piyasa Sisteminin Eleştirisi. İstanbul, Remzi Kitabevi. <https://www.mahfiegilmez.com/2012/03/kapasite-kullanm-nedir-nasl-olculur-ne.html> (Erişim Tarihi: 20.10.2022).
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. Doğu Üniversitesi Dergisi, 3 (1). 51-63.
- Gökmen, M. (2020). İç Denetçi Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Model Önerisi. Denetişim Dergisi, 10 (20), 55-68.
- Güney, S.& Sarı, S.S.(2015).Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (5), 62-80.
- Gürbüz, H. (1995). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Yayınları.
- Kaya, E. (2010). Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulanması. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara.

- Kayıkçıoğlu, S. (2018). Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Uygulama. Denetim Akademisi.
- Koç, S.(2022). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Yapısı Etkileşimi. Interaction of Internal Audit and Internal Control Structure in Businesses, 3 (1),105-120.
- Kurt, G.& Özdemir, F. S. (2019). Denetimde Seçme Konular 1.4. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Mollaoğulları, B.& Öncü,S.(2020). Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye’de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 27 (3), 61-80.
- Pehlivanlı, D. (2014). Modern İç Denetim. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. C.Ü. İktisadi İdari Bilimler Dergisi, 18 (2), 161-174.
- Sağlar, J&Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18 (1), 343-358.
- Sakallı, B. (2011). İç Denetimde Danışmanlık Fonksiyonu. Denetim Dergisi, (7) 7-9, 4-15 (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22497/240530>).
- Savlı, P.& Akın, O.(2021). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi, 5 (1), 31-58.
- Şengür, D. (2005). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. İstanbul, Türkiye.
- Tosun, K. A. &Acar, D. (2021). Etkin İç Denetimin İşletme Verimliliği Üzerine Etkisi: BIST Kapsamında Üretim İşletmelerinde Bir Araştırma. Verimlilik Dergisi, (4), 677-692.
- Türedi, H. & Zor, Ü.& Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (66,) 1-20.
- Uslu, S. (2009). Nedenleri ve Sonuçları Açısından Küresel Kriz. Köprü Dergisi, 5 (106), 1-10.
- Uzay, Ş. & Küçük, E. (2009). Hileli Finansal Raporlama ve Doğurduğu Sorunlar. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (32), 239-258.



Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi¹

Recep Oğuzhan TAŞTAN

Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kayseri, Türkiye
ozan_tastan34@hotmail.com, <https://orcid.org/0009-0008-4994-5538>

Doç. Dr. Azize ESMERAY

Kayseri Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Kayseri, Türkiye
esmeray@kayseri.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3483-6258>

Özet

Kilit denetim konuları (KDK), bağımsız denetçinin denetim sırasında dikkat gösterdiği konular arasında en fazla öneme sahip olanlardır şeklinde ifade edilmekte ve bu konular üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konular içerisinden seçilmektedir. Bu çalışmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların neler olduğu ve hangi KDK'ların daha çok ön plana çıktığının saptanmasına yönelik içerik analizi gerçekleştirmektir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi KDK'lara daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir. Araştırma bulgularına göre, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait raporlarında 209 adet KDK bildirildiği tespit edilmiştir. Sektörel açıdan ele alındığında, en fazla KDK bildirilen sektörlerin mali kuruluşlar ve imalat sektörleri olduğu ortaya çıkarılmıştır. Araştırmada ayrıca, 2019 yılının pandemi öncesi ve 2020-2021 yıllarının da pandemi süreci olmasının, KDK'ları etkilemediği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi Raporu, Kilit Denetim Konuları, BDS 701, BİST 100

Makale Gönderme Tarihi: 22.10.2023

Makale Kabul Tarihi: 03.12.2023

Önerilen Atıf:

Taştan, R. O., Esmeray, A. (2023). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (4): 460-484.

¹Bu çalışma, Doç. Dr. Azize Esmeray'ın danışmanlığında, Recep Oğuzhan Taştan tarafından Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı'nda hazırlanan "Pandemi Öncesi ve Sonrası Bağımsız Denetçi Raporlarında Denetçi Görüşleri ve Kilit Denetim Konularının Analizi: 2019-2021 BİST 100 Şirket Raporlarının İncelenmesi" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

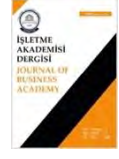


Journal of Business Academy

2023, 4 (4): 460-484

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1355](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1355)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Reporting of Key Audit Matters in Independent Auditor's Reports: Examination of Independent Auditor's Reports of Enterprises Included in the BIST 100 Index for the Years 2019-2021

Recep Oğuzhan TAŞTAN

Kayseri University, Graduate School Institute, Kayseri, Türkiye

ozan_tastan34@hotmail.com, <https://orcid.org/0009-0008-4994-5538>

Doç. Dr. Azize ESMERAY

Kayseri University, Faculty of Applied Sciences, Kayseri, Türkiye

esmeray@kayseri.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3483-6258>

Abstract

Key audit matters (KAM) are expressed as those that are of the greatest importance among the issues that the independent auditor pays attention to during the audit, and these issues are selected from among the issues reported to the people responsible for senior management. The purpose of this study is to conduct a content analysis to determine what are the KAM's included in the independent auditor's reports of the companies in the BIST 100 index for the years 2019-2020 and 2021 and which KAM's are more prominent. In this context, it was determined which KAM's were given more space on the basis of sectors, audit companies and types of opinions, and the development course was monitored on a year-by-year basis. According to the research findings, it has been determined that 211 KAM have been reported in the reports of the companies in the BIST 100 index for the year 2019, 213 KAM in the reports for the year 2020 and 209 KAM in the reports for the year 2021. From a sectoral point of view, it has been revealed that the sectors with the highest number of KAM reported are financial institutions and manufacturing sectors. In addition, it has been determined in the research that the fact that 2019 was before the pandemic and the years 2020-2021 were also a pandemic process did not affect the KAMs.

Keywords: Independent Auditor's Report, Key Audit Matters, BDS 701, BIST 100

Received: 22.10.2023

Accepted: 03.12.2023

Suggested Citation:

Taştan, R. O., Esmeray, A. (2023). Reporting of Key Audit Matters in Independent Auditor's Reports: Examination of Independent Auditor's Reports of Enterprises Included in the BIST 100 Index for the Years 2019-2021, *Journal of Business Academy*, 4 (4): 460-484.

1. GİRİŞ

2000’li yıllarda, özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere farklı ülke piyasalarında yaşanan finansal krizler ve hile kaynaklı muhasebe skandalları, bağımsız denetimin kalitesini, şirketlere katmış olduğu değeri ve güvenilirliği sorgulatır hale getirmiştir. Yaşanan bu gelişmelerin ardından bağımsız denetim raporları karmaşık bir hal almış ve yoruma açık hale gelmiştir. Bu bağlamda, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB), gerçekleştirilen denetime yönelik daha fazla şeffaflık sağlamak ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcılarıyla iletişim seviyesini artırmak amacıyla 2011 yılında “Denetçi Raporu Projesi” ni başlatmıştır. Söz konusu proje doğrultusunda hazırlanan değişiklikler 2015 yılında yayımlanmıştır. Sözü edilen değişikliklerle beraber bazı standartlar revizyona uğramış ve ayrıca yeni bir bağımsız denetim standardı olan ISA 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” standardı meydana getirilmiştir. Denetçi raporunun bu yeni bölümü, denetçinin analizi esnasında kritik olduğu düşünülen ve işletmenin finansal tablolarının daha doğru anlaşılmasıyla alakalı olan açıklama alanlarından meydana gelmektedir. Bu standart, çeşitli ülkelerdeki denetim raporlarını ortak bir düzen dahilinde sunmayı ve mali tablo kullanıcılarına yönelik daha anlaşılır bir dil sunmayı hedeflemektedir (Yalçın, 2020: 4221).

Ülkemizde ise ISA 701 standardının uyarlaması, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler için 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında denetime tabi olan öteki işletmeler içinse 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren yürütülen denetim faaliyetlerinde uygulanmak üzere kademeli olarak yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve bu raporlarda yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının saptanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

Çalışmada öncelikle, kilit denetim konuları hakkında bilgiler sunulmuş; sonrasında literatür taramasına yer verilmiştir. Çalışmanın araştırma kısmında ise BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporları incelenmiş ve söz konusu raporlarda yer alan kilit denetim konuları sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri yönünden analiz edilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, kilit denetim konuları kavramı, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin amacı, kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi, üst yönetimle kurulacak iletişim ve belgelendirme başlıkları hakkında bilgiler verilecektir.

2.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı

Cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi sırasında denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak belirlemiş olduğu en fazla öneme sahip konular, kilit denetim konularını ifade etmektedir (Bedard vd., 2014: 6). Bu konular, üst yönetimden sorumlu olan kişilere iletilen hususlar içerisinden seçilmektedir (BDS 701, prg. 8). Bu bağlamda, kilit denetim konuları, denetim sırasında denetçinin çok önemli görmüş olduğu değerlendirmeleri ya da denetim sürecinde odaklanmış olduğu noktaları ifade etmektedir (Varıcı ve Çağırın, 2019: 196).

2.2. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Amacı

Denetçi raporunda kilit denetim konularının sunulmasının amacı, sürdürülen bir denetimin daha çok şeffaflığını sağlayarak yasal denetçi raporunun bilgilendirici değerini yükseltmektir. Ayrıca BDS 701 no'lu standart, kilit denetim konularının sunulması ile mali tablo kullanıcılarına ilave bilgi sağladığını vurgular ve bir yasal denetçinin mesleki muhakemesine göre, bir mali tablo denetimi esnasında en çok önem arz eden konuları anlamalarına yardımcı olur (Mamcarczyk vd., 2020: 455).

2.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilmiş olan konular içerisinden denetimin gerçekleştirilmesi esnasında azami seviyede dikkat etmesini gerekli kılan hususları belirler. Denetçi, söz konusu belirlemeyi gerçekleştirirken aşağıdaki hususları dikkate alır (BDS 701, prg. 9):

- BDS 315'e göre, "önemli yanlışlık" riski daha fazla olarak değerlendirilen ya da ciddi riske sahip olduğu saptanan alanlar,
- Yüksek tahmin belirsizliği olduğu saptanan muhasebe tahminleri dahil yönetimin mühim yargılarını kapsayan finansal tablo alanlarına yönelik önemli olan denetçi yargıları,
- Dönem içerisinde meydana gelen önemli olayların ya da işlemlerin denetim üzerindeki etkileri.

Denetçi, yukarıdaki hususlara göre saptanan konulardan hangilerinin denetlenen finansal tabloların denetiminde azami derecede dikkat göstermesi gerektiğini belirleyerek kilit denetim konularını meydana getirmiş olur (Demirel Arıcı, 2021: 28). Ancak, denetçinin azami seviyede dikkat etmesini gerekli kılan hususlardan hangilerinin ve kaçının cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok öneme sahip olan konular olduğunun saptanması, mesleki muhakemeye ilgili bir meselesidir (BDS 701, prg. A30).

2.4. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi

Denetçi, kilit denetim konularının her birini "Kilit Denetim Konuları" başlığında raporunun ayrı bir kısmında uygun bir alt başlık kullanmak suretiyle açıklamaktadır. Raporun bu kısmında giriş cümlesi (BDS 701, prg. 11);

- Kilit denetimle ilgili konuların, denetçinin mesleki muhakemesi çerçevesinde [cari döneme ilişkin] finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip olan konular olduğunu ve
- Sözü edilen konuların, bütünsel olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara yönelik denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş beyan etmediğini ifade eder.

Kilit denetim konularına, denetçinin görüşüne (olabildiği kadar) yakın bir noktada ve ayrı bir kısımda yer verilmesi, bu tip bilgilerin denetçi raporunda ön plana çıkarılmasını sağlamaktadır ve hedef kullanıcıların denetime has bilgilere verdiği değerin anlaşıldığını göstermektedir (BDS 701, prg. A31).

Kilit denetim konularının bilgi kullanıcılarınca kolay bir şekilde anlaşılabilmesi için BDS 701, dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin bir çerçeve meydana getirmiştir. Bu kapsamda, KDK'ların şirkete has, genel ve standartlaşmış ifadelerden uzak olması istenmektedir. Denetçinin raporunda bildirmiş olduğu her bir kilit denetim konusunun açıklanması mecburi kılınmıştır. Fakat, her bir kilit denetim konusuyla ilgili açıklamalar hususunda bir sınır getirilmemiş, açıklamaların kapsamı, içeriği ve ayrıntısı her şirkete has olacağı için denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır (İşseveroğlu, 2019: 54).

Kilit denetimle ilgili konunun, bütünsel olarak finansal tabloların denetimi kapsamındaki öneminin yanı sıra denetçinin görüşü dahil olmak üzere denetçi raporunun öteki unsurları ile ilişkisinin hedef kullanıcılarınca anlaşılmasına yönelik olarak, konuya ilişkin açıklamada tercih edilecek ifadelerin dikkatli bir biçimde seçilmesi lazımdır. Dolayısı ile sözü edilen ifadelerde (BDS 701, prg. A47);

- Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulurken, ilgili konunun denetçi tarafından uygun bir biçimde çözümlenemediğinin belirtilmemesi lazımdır.
- Genelleyici ya da standartlaştırılmış anlatımlardan uzak durulması ve konunun şirketin içerisinde bulunduğu şartlar ile direkt olarak ilişkilendirilmesi lazımdır.
- -Var ise- finansal tablolardaki ilgili açıklamada (açıklamalarda) konunun ne şekilde incelendiğinin göz önünde bulundurulması lazımdır.
- Finansal tablo öğelerine ilişkin ayrı bir görüşü kapsamaması ya da ima etmemesi lazımdır.

Mevzuat, KDK olarak saptanan özel bir konunun denetçi ya da yönetimce kamuya açıklanmasına müsaade etmeyebilir. Örneğin; saptanan ya da kuşkuyla anılan bir mevzuata aykırılığa (örneğin, kara para aklama ile alakalı olan veya olduğu görülen konulara) yönelik yetkili bir kurumca sürdürülen bir soruşturmayı etkileyebilecek belli bir bildirimin yapılması mevzuat ile bilhassa yasaklanabilir (BDS 701, prg. A52).

KDK olarak belirlenmiş olan bir konunun denetçi raporunda bildirimde bulunulmaması son derece istisnai bir olaydır. Zira hedef kullanıcılar yönünden denetime ait daha çok şeffaflık temin edilmesinde kamusal yararın mevcut olacağı kabul edilmektedir. Konuyu kamuoyuna açıklamanın ortaya çıkaracağı negatif neticelerin kamuoyuna açıklamanın oluşturacağı kamusal yararı aşacağına makul biçimde beklendiği hallerde yalnızca, bir kilit denetim konusunun bildirilmemesiyle ilgili yargı uygundur (BDS 701, prg. A53).

BDS 570 Prg. A1'e göre şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti ve BDS 705 Prg. 2'ye göre şirketin finansal tablolarına yönelik olumlu görüş haricinde bir görüş verilmesine sebep olan bir hususun varlığı niteliği itibarı ile kilit denetim konusu olarak belirtir. Bu konular raporda yer alan kilit denetim konuları kısmında açıklanmaz. Sözü edilen konuları denetçi ilgili bağımsız denetim standartlarına göre raporlar ve KDK kısmında ilgili bölümlere gönderme yapar (Uzun Kocamış ve Yıldırım, 2019: 638). Ayrıca, denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, denetçinin kilit denetim konusu bildirmesi yasaktır (Güleç, 2020: 261).

2.5. Üst Yönetimle Kurulacak İletişim

Kilit denetim konusu olarak belirlemiş olduğu konuları, denetçi, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirir. İstisnai bir durum olsa da şayet raporunda kilit denetim konusu bildiriminde bulunmayacak ise, bu durumu da üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirmesi gerekmektedir (Demirel Arıcı, 2021: 40).

BDS 260, denetçinin üst yönetimle vaktinde iletişime geçmesini gerektirmektedir. Kilit denetim konularına ilişkin gerçekleştirilecek iletişim için uygun zamanlama, denetimin koşullarına bağlı olarak farklılık göstermektedir. Fakat denetimin planlanmış olan kapsamıyla zamanlaması müzakere edilirken, denetçi, kilit denetim konularına dair ilk izlenimlerini iletebilir ve denetimle ilgili bulguları iletirken bu tip konuları daha çok müzakere edebilmektedir. Bu tür bir yolun izlenmesi, finansal tablolara son halinin verilmesi evresinde, kilit denetim konularına ilişkin kuvvetli bir iletişimin kurulması hususunda uygulamada çıkacak problemleri azaltmaya yardımcı olabilir (BDS 701, prg. A60).

Üst yönetimden sorumlu olanlar ile gerçekleştirilecek iletişim, söz konusu kişilerin, denetçinin raporunda bildirmeyi hedeflediği kilit denetim konularından haberdar olmasını sağlamaktadır

ve gerektiği zaman bu konularla ilgili ek bilgiler elde etmesine olanak vermektedir. Denetçi, üst yönetimdekilere raporunun bir taslağını sunmanın, müzakereleri kolaylaştırmak açısından faydalı olacağını düşünebilir. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile kurulacak iletişim, söz konusu kişilerin finansal raporlama sürecinin gözetimindeki işlevinin önemini göstermektedir ve üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçinin kilit denetim konuları ile alakalı kararını neye dayalı olarak verdiğini ve bunların denetçi raporunda ne şekilde açıklanacağını anlama imkânı vermektedir. Söz konusu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularını dikkate alarak finansal tablolarda yeni ya da kapsamlı bir açıklama yapılmasının yararlı olup olmayacağını değerlendirme olanağı vermektedir (BDS 701, prg. A61).

2.6. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Çalışma kağıtları, denetimin belgeleme araçları olarak kullanılır ve kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi sürecinde önemli bir rol oynar. Çalışma kağıtları, denetim esnasında denetçinin elde etmiş olduğu bilgileri ve delilleri, uygulamış olduğu denetim prosedürlerini, gerçekleştirdiği denetim testlerini ve ulaşılmış olduğu görüşü ispat etmek için düzenlediği ya da elde ettiği her türlü yazılı belgedir (İşgüden Kılıç vd., 2021: 1115).

BDS 701 uyarınca denetçi, denetimin diğer tüm aşamalarında olduğu gibi KDK'lara ilişkin hususları çalışma kağıtlarında belgelendirmelidir. Bilhassa denetçinin azami seviyede dikkat etmesini gerektiren konuların ve her bir konunun KDK olup olmadığına yönelik denetçi kararının gerekçesi çalışma kağıtlarında belgelendirilmelidir. Buna rağmen kilit denetim konusu yok ise olmadığına dair denetçi kararının gerekçesi ve kilit denetim konusu olarak saptanan bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine yönelik denetçi kararının gerekçesi belgelendirilmesi gerekli olan konulardır (Varıcı ve Çağırın, 2019: 197).

Çalışma kağıtları, gerçekleştirilen denetim ile daha önce hiçbir bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçinin yukarıda yer alan konuları ve bununla birlikte önemli mesleki yargıları anlamasına imkân sağlayacak biçimde düzenlenmesini gerekli kılar (Karacan ve Uygun, 2018: 638).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularıyla ilgili literatürde pek çok çalışmanın bulunmasıyla birlikte, çalışma kapsamında ön plana çıkan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Atay ve Polat Çeltikci (2021) yaptıkları çalışmada, BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2019 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarını ve sözü edilen raporlarda bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 647 kilit denetim konusu bildirilmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların 101 bildirimle (%15,6) hasılat, 59 bildirimle (%9,1) şerefiye, 46 bildirimle (%7,1) ticari alacaklar, 37 bildirimle (%5,4) maddi duran varlıklar ve 35 bildirimle (%5,4) stoklar olduğu tespit edilmiştir.

Çakalı (2021) yaptığı çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi kullanarak incelemiştir. Yapılan inceleme sonucunda, toplam 210 kilit denetim konusu bildirilmiş olup, en fazla bildirilen KDK'ların 46 adet (%21,9) ile finansal araçlar, 36 adet (%17,1) ile hasılat ve 26 adet (%12,4) ile maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu tespit edilmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2017 ile 2018 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, özellikle “karşılıklar, koşullu varlık/yükümlülük”, “finansal araçlar” ve

“ertelenmiş vergi varlığı” gibi değerlemeye yönelik kalemlerde raporlanan kilit denetim konularında önemli düzeyde artışlar tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) yaptıkları çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarını ve söz konusu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılat (40 adet) olup devamında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi (39 adet) ve karşılıklar/yükümlülükler (21 adet) olduğu tespit edilmiştir. Sektör temelinde bakıldığında ise en fazla kilit denetim konusu 81 adet ile imalat sanayinde olup onu 75 adet ile mali kuruluşlar holdingler izlediği tespit edilmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren 96 şirketin 2017 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizi yöntemi ile incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiş olup, en çok bildirilen KDK olarak hasılatın muhasebeleştirilmesi (%13) ve şerefiye/sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri (%8) olduğu tespit edilmiştir.

4. YÖNTEM

Bu bölümde çalışmanın amacına, önemine, kapsamına, sınırlılığına ve yöntemine yönelik bilgilere yer verilecektir.

4.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı, BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının neler olduğu ve hangi kilit denetim konularının daha çok ön plana çıktığının belirlenmesidir. Bu kapsamda, sektörler, denetim şirketleri ve görüş türleri temelinde hangi kilit denetim konularına daha fazla yer verildiği tespit edilmiş ve yıllar bazında gelişim seyri izlenmiştir.

Çalışma, 3 yıla ait (2019-2020 ve 2021) bağımsız denetçi raporları arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları ve görüş türleri yönünden değişime uğrayıp uğramadığının incelenmesine imkân tanınması sebebiyle önem arz etmektedir. Ayrıca, çalışma pandemi öncesi ve pandemi sonrası raporlarda bildirilen kilit denetim konularında bir değişimin olup olmadığının tespit edilmesi açısından da önemlidir.

4.2. Çalışmanın Kapsamı, Sınırlılığı ve Yöntemi

Çalışmanın kapsamını, 17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde yer alan 100 işletme oluşturmaktadır. Bu bağlamda, çalışmada sözü edilen işletmelerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenmesinin yanında raporlarda yer alan denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları da incelenmiştir. Çalışmada, 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarının incelenmesinin sebebi, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) kilit denetim konularında bir değişimin olup olmadığının tespit edilmesidir.

BİST 100 endeksinde yer alan Mali Kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren 1 işletmenin sadece 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporu incelemeye alınmıştır. Dolayısıyla, 2019 ve 2020 yılında 99 bağımsız denetçi raporu çalışmaya dahil olmuştur.

BİST 100 endeksinde 17 Haziran 2022 tarihinde faaliyet gösteren 100 şirketin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiş ve bağımsız denetçi raporlarında hangi kilit denetim konularının bildirildiğine ilişkin içerik analizi yapılmıştır. Çalışmaya konu olan şirketlere ilişkin verilere, Kamuyu Aydınlatma Platformu' nun

(KAP) web sitesinden (www.kap.gov.tr) ve şirketlerin kurumsal internet sitelerinden yatırımcı ilişkileri bölümünden yıllık bağımsız denetçi raporlarından ulaşılmıştır.

5. BULGULAR

Çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemine göre incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucu elde edilen veriler, tablolar halinde sistematik bir şekilde sunulmuştur.

5.1. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı

17 Haziran 2022 tarihinde BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin sektörel dağılımı, Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Ana Sektörler	Şirket Sayısı
Mali Kuruluşlar	35
İmalat	34
Elektrik Gaz ve Su	10
Toptan ve Perakende Ticaret	8
Teknoloji	4
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
Ulaştırma ve Depolama	2
Bilgi ve İletişim	2
İnşaat ve Bayındırlık	1
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1
Toplam	100

Tablo 1 incelendiğinde, BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 10 ana sektörü oluşturduğu görülmektedir. Ağırlıklı olarak en fazla şirket sayısına sahip olan sektörler 35 şirket ile mali kuruluşlar ve 34 şirket ile imalat sektörleridir. Bu sektörleri sırasıyla; 10 şirket ile elektrik gaz ve su, 8 şirket ile toptan ve perakende ticaret, 4 şirket ile teknoloji, 3 şirket ile madencilik ve taş ocakçılığı, 2’şer şirket ile ulaştırma ve depolama ve bilgi ve iletişim ve 1’er şirket ile inşaat ve bayındırlık ve mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektörleri izlemektedir.

5.2. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

Grup Sıra No	Kilit Denetim Konusu / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
1	Hasılat	33	36	37	106
2	Maddi Duran Varlıklar	28	31	33	92
3	Ticari Alacaklar	16	20	18	54
4	Şerefiye	15	15	12	42
5	İşletme Birleşmeleri, İştirakler, Finansal Varlıklar ve Finansal Yatırımlar	11	13	14	38

6	TFRS 9 Finansal Araçlar	12	12	12	36
7	Stoklar	9	10	12	31
8	TFRS 16 Kiralamalar	18	4	3	25
9	Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	9	8	6	23
10	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	7	6	7	20
11	Diğer	9	6	5	20
12	Garanti Karşılıkları	6	6	6	18
13	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	5	7	4	16
14	Finansal Araçlar	5	5	6	16
15	Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	5	6	5	16
16	Ar-Ge	4	5	5	14
17	Maden Varlıkları	3	5	5	13
18	Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	3	3	5	11
19	Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	3	2	3	8
20	Emeklilik Planları	1	2	2	5
21	Finansal Borçlar	0	2	2	4
22	Ticari Borçlar	1	1	1	3
23	Yasal Riskler	3	0	0	3
24	Değer Düşüklüğü	1	2	0	3
25	Borçlanma Maliyetleri	1	1	1	3
26	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	1	1	1	3
27	Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	0	1	2
28	İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	0	1	1	2
29	Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	0	1	1	2
30	Dövizli İşlemler	1	0	0	1
31	Nakit ve Nakit Benzerleri	0	0	1	1
32	Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	0	1	0	1
33	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	0	1	0	1
	Toplam	211	213	209	633

Tablo 2 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 633 kilit denetim konusunun 33 farklı başlık altında gruplandırıldığı görülmektedir.

Tablo 2'ye bakıldığında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin;

2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 211 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 33 adet, maddi duran varlıklar 28 adet, TFRS 16 kiralama 18 adet, ticari alacaklar 16 adet ve şerefiye 15 adet olduğu görülmektedir.

2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 213 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 36 adet, maddi duran varlıklar 31 adet, ticari alacaklar 20 adet, şerefiye 15 adet ve işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar 13 adet olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında toplam 209 adet kilit denetim konusu bildirilmiş olup, sırasıyla en fazla bildirilen KDK'ların; hasılat 37 adet, maddi duran varlıklar 33 adet, ticari alacaklar 18 adet ve işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar 14 adet olduğu tespit edilmiştir.

5.3. Kilit Denetim Konularının Sektörler Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının sektörler temelinde dağılımı Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3. Sektörler Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	SEKTÖRLER										Toplam
		Mali Kuruluşlar	İmalat	Elektrik Gaz ve Su	Toptan ve Perakende Ticaret	Teknoloji	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Ulaştırma ve Depolama	Bilgi ve İletişim	İnşaat ve Bayındırlık	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	
Kilit Denetim Konuları												
Hasılat	2019	5	13	3	4	2	0	2	2	1	1	33
	2020	5	13	5	4	3	0	2	2	1	1	36
	2021	6	13	5	4	3	0	2	2	1	1	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	13	9	4	0	0	0	0	0	2	0	28
	2020	13	11	5	0	0	0	0	0	2	0	31
	2021	14	12	5	0	0	0	0	1	1	0	33
Ticari Alacaklar	2019	1	9	2	1	2	0	0	0	0	1	16
	2020	1	13	2	1	2	0	0	0	0	1	20
	2021	0	12	2	1	2	0	0	0	0	1	18
Şerefiye	2019	4	5	2	3	1	0	0	0	0	0	15
	2020	5	5	2	2	1	0	0	0	0	0	15
	2021	4	4	1	2	1	0	0	0	0	0	12

İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	5	5	1	0	0	0	0	0	0	0	11
	2020	8	3	2	0	0	0	0	0	0	0	13
	2021	7	5	2	0	0	0	0	0	0	0	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
	2020	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
	2021	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12
Stoklar	2019	2	4	0	2	1	0	0	0	0	0	9
	2020	2	4	2	2	0	0	0	0	0	0	10
	2021	2	5	2	2	1	0	0	0	0	0	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	4	5	0	6	0	0	2	1	0	0	18
	2020	0	0	0	4	0	0	0	0	0	0	4
	2021	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	1	4	2	1	0	0	0	1	0	0	9
	2020	0	3	2	1	0	0	0	2	0	0	8
	2021	0	2	2	0	0	0	0	2	0	0	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	2	2	0	1	2	0	0	0	0	0	7
	2020	2	2	0	1	1	0	0	0	0	0	6
	2021	3	2	0	1	1	0	0	0	0	0	7
Diğer	2019	3	1	2	1	0	0	2	0	0	0	9
	2020	1	1	1	1	0	0	2	0	0	0	6
	2021	1	1	1	0	0	0	2	0	0	0	5
Garanti Karşılıkları	2019	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
	2020	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
	2021	0	5	0	1	0	0	0	0	0	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	2	0	0	0	0	0	1	2	0	0	5
	2020	2	0	2	0	0	0	1	2	0	0	7
	2021	2	0	1	0	0	0	1	0	0	0	4
Finansal Araçlar	2019	4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	5
	2020	4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	5
	2021	4	0	0	0	0	0	0	2	0	0	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
	2020	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6
	2021	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5
Ar-Ge	2019	0	3	0	0	1	0	0	0	0	0	4
	2020	0	3	0	0	2	0	0	0	0	0	5
	2021	0	3	0	0	2	0	0	0	0	0	5
Maden Varlıkları	2019	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
	2020	0	0	2	0	0	3	0	0	0	0	5
	2021	0	0	2	0	0	3	0	0	0	0	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3
	2020	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	3
	2021	0	2	3	0	0	0	0	0	0	0	5
	2019	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3

Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2020	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Emeklilik Planları	2019	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2
	2021	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	2
Ticari Borçlar	2019	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Yasal Riskler	2019	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
	2020	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Dövizli İşlemler	2019	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2021	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Müşterek Yönetime Tabii İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2019	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2020	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
	2021	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam	2019	69	68	18	20	10	6	7	8	3	2	211
	2020	69	67	29	17	10	3	5	8	3	2	213
	2021	68	67	29	14	12	3	5	7	2	2	209

5.4. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen denetim kuruluşlarının dağılımı Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarını Düzenleyen Denetim Kuruluşlarının Dağılımı

Denetim Şirketleri / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
Dört Büyük Denetim Şirketi (PWC, Ernst & Young, Deloitte, KPMG)	75	79	78	232
Diğer Denetim Şirketleri	24	20	22	66
Toplam	99	99	100	298

Tablo 4 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını “Dört Büyük Denetim Şirketi” nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) düzenlediği görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 75 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 79 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 78 tanesini “Dört Büyük Denetim Şirketi” nin düzenlediği görülmektedir.

Dört Büyük Denetim Şirketi dışında kalan firmalar da BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarını düzenlemiştir. Bu firmalar “Diğer” başlığı altında ele alınmıştır. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 24 tanesini, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 20 tanesini ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 22 tanesini “Diğer” denetim şirketlerinin düzenlediği görülmektedir.

5.5. Kilit Denetim Konularının Denetim Şirketleri Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının denetim şirketleri temelinde dağılımı Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. Denetim Şirketleri Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	DENETİM ŞİRKETLERİ		Toplam
		Dört Büyük Denetim Şirketi	Diğer Denetim Şirketleri	
Kilit Denetim Konuları				
Hasılat	2019	21	12	33
	2020	23	13	36
	2021	23	14	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	17	11	28
	2020	19	12	31
	2021	17	16	33
Ticari Alacaklar	2019	10	6	16
	2020	12	8	20
	2021	12	6	18
Şerefiye	2019	15	0	15
	2020	15	0	15
	2021	12	0	12
İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	10	1	11
	2020	11	2	13
	2021	12	2	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	12	0	12
	2020	12	0	12
	2021	12	0	12
Stoklar	2019	5	4	9
	2020	4	6	10
	2021	4	8	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	17	1	18
	2020	4	0	4
	2021	3	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	8	1	9
	2020	7	1	8
	2021	5	1	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	4	3	7
	2020	3	3	6
	2021	4	3	7
Diğer	2019	8	1	9
	2020	5	1	6
	2021	4	1	5

Garanti Karşılıkları	2019	6	0	6
	2020	6	0	6
	2021	6	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	4	1	5
	2020	4	3	7
	2021	2	2	4
Finansal Araçlar	2019	5	0	5
	2020	5	0	5
	2021	6	0	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	5	0	5
	2020	6	0	6
	2021	5	0	5
Ar-Ge	2019	3	1	4
	2020	4	1	5
	2021	4	1	5
Maden Varlıkları	2019	0	3	3
	2020	3	2	5
	2021	3	2	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	3	0	3
	2020	3	0	3
	2021	3	2	5
Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2019	3	0	3
	2020	2	0	2
	2021	3	0	3
Emeklilik Planları	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	2	0	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0
	2020	0	2	2
	2021	0	2	2
Ticari Borçlar	2019	0	1	1
	2020	0	1	1
	2021	0	1	1
Yasal Riskler	2019	0	3	3
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1

Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	1	0	1
	2020	0	0	0
	2021	1	0	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Dövizli İşlemler	2019	0	1	1
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0
	2020	0	0	0
	2021	0	1	1
Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
Toplam	2019	161	50	211
	2020	158	55	213
	2021	147	62	209

Tablo 5 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının büyük bir kısmını “Dört Büyük Denetim Şirketi”nin (PWC, Ernst & Young, Deloitte ve KPMG) bildirdiği görülmektedir. 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 161 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 158 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 147 adet kilit denetim konusunun “Dört Büyük Denetim Şirketi” tarafından bildirildiği görülmektedir.

Dört Büyük Denetim Şirketi dışında kalan firmalar da BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarında kilit denetim konusu bildirmiştir. 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 50 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 55 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 62 adet kilit denetim konusunun “Diğer” denetim şirketleri tarafından bildirildiği görülmektedir.

5.6. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinin dağılımı Tablo 6’da görülmektedir.

Tablo 6. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Görüş Türlerinin Dağılımı

Görüş Türü / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
Olumlu Görüş	84	87	88	259
Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş	15	12	12	39
Toplam	99	99	100	298

Tablo 6 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan görüş türlerinde olumlu görüşe ve sınırlı olumlu (şartlı) görüşe yer verildiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türlerinin büyük bir kısmının olumlu görüş olduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 84 tanesinde olumlu görüş, 15 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 87 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği ve 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 88 tanesinde olumlu görüş, 12 tanesindeyse sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirildiği tespit edilmiştir. Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türleri bildirilmemiştir.

5.7. Kilit Denetim Konularının Görüş Türleri Temelinde İncelenmesi

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu bildirilen kilit denetim konularının görüş türleri temelinde dağılımı Tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7. Görüş Türleri Temelinde Bildirilen Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Yıllar	GÖRÜŞ TÜRLERİ		Toplam
		Olumlu Görüş	Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş	
Kilit Denetim Konuları				
Hasılat	2019	32	1	33
	2020	36	0	36
	2021	37	0	37
Maddi Duran Varlıklar	2019	26	2	28
	2020	29	2	31
	2021	30	3	33
Ticari Alacaklar	2019	16	0	16
	2020	19	1	20
	2021	17	1	18
Şerefiye	2019	15	0	15
	2020	15	0	15
	2021	12	0	12

İşl. Bir. İşt. Fin. Var. ve Fin. Yat.	2019	10	1	11
	2020	12	1	13
	2021	13	1	14
TFRS 9 Finansal Araçlar	2019	5	7	12
	2020	5	7	12
	2021	5	7	12
Stoklar	2019	9	0	9
	2020	9	1	10
	2021	11	1	12
TFRS 16 Kiralamalar	2019	18	0	18
	2020	4	0	4
	2021	3	0	3
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2019	8	1	9
	2020	7	1	8
	2021	6	0	6
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2019	7	0	7
	2020	6	0	6
	2021	7	0	7
Diğer	2019	7	2	9
	2020	6	0	6
	2021	5	0	5
Garanti Karşılıkları	2019	5	1	6
	2020	6	0	6
	2021	6	0	6
Kar. Koş. Borç. ve Koş. Var. Çal. Sağ. Fay. İliş. Kar.	2019	4	1	5
	2020	6	1	7
	2021	3	1	4
Finansal Araçlar	2019	2	3	5
	2020	2	3	5
	2021	3	3	6
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	2019	2	3	5
	2020	3	3	6
	2021	3	2	5
Ar-Ge	2019	3	1	4
	2020	5	0	5
	2021	5	0	5
Maden Varlıkları	2019	0	3	3
	2020	2	3	5
	2021	2	3	5
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	2019	3	0	3
	2020	3	0	3
	2021	5	0	5

Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	2019	0	3	3
	2020	0	2	2
	2021	0	3	3
Emeklilik Planları	2019	0	1	1
	2020	0	2	2
	2021	0	2	2
Finansal Borçlar	2019	0	0	0
	2020	2	0	2
	2021	2	0	2
Ticari Borçlar	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Yasal Riskler	2019	0	3	3
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Değer Düşüklüğü	2019	1	0	1
	2020	2	0	2
	2021	0	0	0
Borçlanma Maliyetleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2019	1	0	1
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Bilgi Teknolojileri Denetimi	2019	0	1	1
	2020	0	0	0
	2021	0	1	1
İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Güvence Bedelleri Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	1	0	1
Dövizli İşlemler	2019	1	0	1
	2020	0	0	0
	2021	0	0	0
Nakit ve Nakit Benzerleri	2019	0	0	0
	2020	0	0	0
	2021	1	0	1
Müşterek Yönetime Tabi İşletmenin Muhasebeleştirilmesi	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	2019	0	0	0
	2020	1	0	1
	2021	0	0	0
Toplam	2019	177	34	211
	2020	186	27	213
	2021	181	28	209

Tablo 7 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının büyük bir kısmının “Olumlu Görüş” içeren raporlarda bildirildiği görülmektedir. Olumlu görüş bildirilen 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 177 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 186 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında ise 181 adet kilit denetim konusunun bildirildiği görülmektedir. Sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 34 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 27 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında ise 28 adet kilit denetim konusunun bildirildiği görülmektedir.

5.8. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının dağılımı Tablo 8’de görülmektedir.

Tablo 8. BİST 100 Endeksindeki Şirketlerin 2019-2020-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konusu Sayılarının Dağılımı

KDK Sayısı / Yıllar	2019	2020	2021	Toplam
7	-	-	1	1
6	-	2	1	3
5	2	1	2	5
4	8	8	4	20
3	23	22	23	68
2	35	32	32	99
1	30	34	37	101
0	1	-	-	1
Toplam	99	99	100	298

Tablo 8 incelendiğinde, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının 0-7 arasında değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır. BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK sayılarının büyük bir kısmını 1 KDK, 2 KDK ve 3 KDK oluşturduğu görülmektedir. 2019 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 1 tanesinde 0 KDK, 30 tanesinde 1 KDK, 35 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK ve 2 tanesinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait 99 adet bağımsız denetçi raporunun 34 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 22 tanesinde 3 KDK, 8 tanesinde 4 KDK, 1 tanesinde 5 KDK ve 2 tanesinde 6 KDK bildirildiği, 2021 yılına ait 100 adet bağımsız denetçi raporunun 37 tanesinde 1 KDK, 32 tanesinde 2 KDK, 23 tanesinde 3 KDK, 4 tanesinde 4 KDK, 2 tanesinde 5 KDK, 1 tanesinde 6 KDK ve 1 tanesinde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

Çalışma sonuçlarına göre;

2019 yılı raporları için;

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 33 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (21 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (32 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 28 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %13,3'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (26 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu TFRS 16 kiralamar standardıdır. TFRS 16 kiralamar standardı konusu toplamda 18 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, TFRS 16 kiralamar standardı konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise TFRS 16 kiralamar standardı konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (18 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 16 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (10 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (16 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2019 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir.

2020 yılı raporları için;

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 36 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %16,9'unu oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (36 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 31 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %14,5'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (19 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar

konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (29 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 20 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %9,4'ünü oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (19 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu şerefiyedir. Şerefiye konusu toplamda 15 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, şerefiye konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (15 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise şerefiye konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (15 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Beşinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 13 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2020 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,1'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (11 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (12 adet) olduğu tespit edilmiştir.

2021 yılı raporları için;

Bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu hasılattır. Hasılat konusu toplamda 37 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %17,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, hasılat konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (23 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise hasılat konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (37 adet) olduğu tespit edilmiştir.

İkinci olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar konusu toplamda 33 adet bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %15,8'ini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, maddi duran varlıklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (17 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise maddi duran varlıklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (30 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Üçüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklardır. Ticari alacaklar konusu toplamda 18 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %8,6'sını oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, ticari alacaklar konusunu en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise ticari alacaklar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (17 adet) olduğu tespit edilmiştir.

Dördüncü olarak en fazla bildirilen kilit denetim konusu işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlardır. İşletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu toplamda 14 adet olarak bildirilmiş olup, bu sayı 2021 yılına ait raporlarda bildirilen kilit denetim konularının %6,7'sini oluşturmaktadır. Denetim şirketleri temelinde bakıldığında, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunu

en çok bildiren denetim şirketleri dört büyük denetim şirketi (12 adet) olduğu tespit edilmiştir. Görüş türleri temelinde bakıldığında ise işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusunun en çok bildirildiği görüş türü olumlu görüş (13 adet) olduğu tespit edilmiştir.

6. SONUÇ

Bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporların, yatırımcıların ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamaması, yeteri kadar bilgi sağlamaması ve yeterince şeffaf olmaması sebebiyle bilgi kullanıcıları yönünden talepler gelmiştir. Bu talepler doğrultusunda uluslararası kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda bağımsız denetim raporları ile ilgili meydana gelen en önemli değişiklik, kilit denetim konularının raporda yer alması olmuştur. Kilit denetim konuları (KDK), denetim sırasında bağımsız denetçinin dikkat gösterdiği konulardan en fazla öneme sahip olanları şeklinde ifade edilmektedir. Bağımsız denetçi raporlarında KDK'ların bildirimindeki temel amaç, gerçekleştirilen denetime yönelik şeffaflığın daha çok artırılmasını sağlayarak, düzenlenen denetçi raporunun finansal bilgi kullanıcılarıyla iletişim değerini artırmaktır.

Bu çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019-2020 ve 2021 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiş ve ayrıca raporlarda yer alan denetim şirketleri, görüş türleri ve KDK sayıları da incelenmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketler, 10 ana sektörü oluşturmaktadır. Bu sektörler arasında en fazla şirket sayısına sahip olanlar, 35 şirket ile mali kuruluşlar ve 34 şirket ile imalat sektörleridir. Bu iki sektörde yer alan şirket sayısı, toplam inceleme kapsamına alınan şirket sayısının %69'unu oluşturduğu tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 211 adet, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 213 adet ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında 209 adet olmak üzere toplam 633 kilit denetim konusunun raporlandığı tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %75'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %24'ü ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %79'u "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %20'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %78'i "Dört Büyük Denetim Şirketi" tarafından, %22'si ise "Diğer" denetim şirketleri tarafından düzenlendiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %76, diğer denetim şirketleri %24 oranında kilit denetim konusu bildirdiği, 2020 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %74, diğer denetim şirketleri %26 oranında kilit denetim konusu bildirdiği ve 2021 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını düzenleyen dört büyük denetim şirketi %70, diğer denetim şirketleri ise %30 oranında kilit denetim konusu bildirdiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %84'ünde "Olumlu görüş", %15'inde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %87'sinde "Olumlu görüş", %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %88'inde "Olumlu görüş", %12'sinde ise "Sınırlı olumlu (şartlı) görüş" bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin olumlu görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %84, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %16 oranında kilit denetim konusu bildirildiği, 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin olumlu görüş bildirilen

bağımsız denetçi raporlarında %87, sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilen bağımsız denetçi raporlarında %13 oranında kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir.

BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılına ilişkin bağımsız denetçi raporlarının %1'inde 0 KDK, %30'unda 1 KDK, %35'inde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %8'inde 4 KDK ve %2'sinde 5 KDK bildirildiği, 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %34'ünde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %22'sinde 3 KDK, %8'inde 4 KDK, %1'inde 5 KDK ve %2'sinde 6 KDK bildirildiği ve 2021 yılına ait bağımsız denetçi raporlarının %37'sinde 1 KDK, %32'sinde 2 KDK, %23'ünde 3 KDK, %4'ünde 4 KDK, %2'sinde 5 KDK, %1'inde 6 KDK ve %1'inde 7 KDK bildirildiği tespit edilmiştir.

Covid-19'un etkilerinin geçtiği 2020 yılına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, pandemi öncesinde (2019 yılı) ve pandemi sonrasında (2021 yılı) aynı kaldığı tespit edilmiştir.

Yapılan çalışma sonuçlarıyla literatürde yer alan çalışmaların sonuçları karşılaştırıldığında, sonuçların benzerlik gösterdiği görülmektedir. Sektörel bazda bakıldığında, en çok kilit denetim konusunun bildirildiği sektörler mali kuruluşlar ve imalat sektörleri olduğu, en çok bildirilen kilit denetim konularının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, şerefiye, işletme birleşmeleri, iştirakler, finansal varlıklar ve finansal yatırımlar olduğu, ülkemizde BİST 100 endeksindeki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarının büyük bir kısmını dört büyük denetim firmasının düzenlediği, raporlarda denetim görüşünün çoğunlukla olumlu olduğu ve çalışmanın literatürde yer alan çalışmalarla benzerlik gösterdiği tespit edilmiştir.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında; 3 yıla ait (2019-2020 ve 2021) bağımsız denetçi raporları arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması ve kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları ve görüş türleri yönünden değişime uğrayıp uğramadığının incelenmesine imkân tanınması sebebiyle çalışma sonuçlarının gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmaya ilave olarak, farklı BİST endekslerinde ve sektörlerinde yer alan şirketlerin ilerleyen yıllara ait bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının farklılaşp farklılaşmadığı incelenebilir.

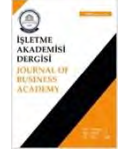
KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18 (56), 1-24.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38 (2), 185-214. <https://doi.org/10.17065/huniibf.557531>
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31 (164), 113-142.
- BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> (Erişim Tarihi: 11.10.2023).
- Bedard, J., Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2014). Costs And Benefits Of Reporting Key Audit Matters İn The Audit Report: The French Experience. *International Symposium on Audit*

Research,

https://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf

- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST 100 Analizi. *Denetim*, (23), 60-77.
- Demirel Arıcı, N. (2021). *Kilit Denetim Konuları Sermaye Piyasalarında Denetimin Riskli Alanlarının Raporlanması* (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, 19 (59), 253-274.
- İşgüden Kılıç, B., Demirkan, M. ve Nazır, A. (2021). Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarının Kilit Denetim Konularına Yansıması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (4), 1109-1125. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.773540>
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64. <https://doi.org/10.25095/mufad.619076>
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi- BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 633-649. <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2018.2478>
- Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 59-70.
- Mamcarczyk, M., Poplawski, L. ve Zieniuk, P. (2020). Key Audit Matters In The Auditor's Reports On The Example Of European Mining Companies. *Acta Montanistica Slovaca*, 25 (4), 453-465. <https://doi.org/10.46544/AMS.v25i4.02>
- Uzun Kocamış, T. ve Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Ekim 2019 Özel Sayısı), 634-642. <https://doi.org/10.21733/ibad.613872>
- Varıcı, İ. ve Çağırın, F. K. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.467673>
- Yalçın, N. (2020). Raporlanan Kilit Denetim Konularının Sayısını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (4), 4220-4230. <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.1101>



Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi: Bir Taslak Önerisi*

Yusuf Can KILINÇ

Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, Türkiye.

yckilinc@outlook.com, <https://orcid.org/0000-0001-7483-6853>

Dr. Öğr. Üyesi Bahadır UYSAL

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

bahadiruysal@kku.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-6670-644X>

Özet

Toplumun modern hayata geçişinin hızlanmasıyla birlikte nüfusun artması, tüketim kültürünün yaygınlaşması, doğal kaynakların plansız ve kontrolsüz kullanımı, yoksulluk ve açlık gibi birçok ortaya çıkmıştır. Dünyanın doğal dengesine verilen kalıcı zararların geri dönülemez boyutlara ulaşması, doğal kaynakların kontrolsüz kullanımı ve giderek artan iklim krizinin sonucunda sürdürülebilir kavramı gündeme gelmiştir. Sürdürülebilirlik ihtiyaç duyulan ekonomik büyümenin çevreye saygılı şekilde gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle firmalar, ekolojik sorunlara karşı duyarlı, çevreye verilen zararın azaltıldığı ve çevrenin sürdürülebilirliğine katkı sunacak faaliyetler geliştirmekte ve sürdürülebilirlik raporları ile kamuoyuna sunmaktadır. Ancak sürdürülebilirlik raporlarının kabul görmüş bir taslağı olmadığından firmalar istedikleri ve önemli gördükleri unsurları kullanarak raporlarını hazırlamaktadır. Öte taraftan bu tür raporların kullanıcıları açısından karşılaştırılabilir olması önem arz etmektedir. Bu nedenle bu çalışmada BİST30 listesinde Sürdürülebilirlik Raporu yayınlanan 10 firmanın 2013-2021 dönemlerine ait bütün Sürdürülebilirlik Raporları incelenerek sunulan bilgiler analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular değerlendirilerek firmaların kullanımına sunulmak üzere bir Sürdürülebilirlik Raporu Taslağı hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporu

Makale Gönderme Tarihi: 10.11.2023

Makale Kabul Tarihi: 20.12.2023

Önerilen Atıf:

Kılınç, Y. C., Uysal, B. (2023). Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi: Bir Taslak Önerisi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (4): 485-499.

*Bu çalışma, Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Uysal danışmanlığında Yusuf Can Kılınç tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda hazırlanan "Finansta Yeni Trend: Yeşil Finans" isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.



Journal of Business Academy

2023, 4 (4): 485-499

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1356](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1356)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Content Analysis of Sustainability Reports: A Draft Proposal

Yusuf Can KILINÇ

Kırıkkale University, Institute of Social Sciences, Kırıkkale, Türkiye.

yckilinc@outlook.com, <https://orcid.org/0000-0001-7483-6853>

Dr. Bahadır UYSAL

Kırıkkale University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Kırıkkale, Türkiye.

bahadiruysal@kku.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-6670-644X>

Abstract

With the acceleration of the transition of society to modern life, many problems such as population growth, widespread of consumption culture, unplanned and uncontrolled use of natural resources, poverty and hunger. The concept of sustainability has come to the agenda as a result of the permanent damages to the natural balance of the world approaching irreversible dimensions, the uncontrolled use of natural resources and the increasing climate crisis. Sustainability is the realization of the needed economic growth in a way that respects the environment. For this reason, companies bring on activities that are sensitive to ecological problems, decreasing environmental damage and contribute to environmental sustainability and present them to the public through sustainability reports. However, there is no accepted draft of sustainability reports. Companies prepare their reports by using the elements they want and deem important. On the other hand, it is important that such reports are comparable for their users. Because of that, in this study, all Sustainability Reports of 10 firms in the BIST30 list whose Sustainability Reports are published for the period 2013-2021 were analyzed and examined. The findings obtained were evaluated and a Draft Sustainability Report was prepared to be offered to the use of the companies.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reports

Received: 10.11.2023

Accepted: 20.12.2023

Suggested Citation:

Kılınç, Y. C., Uysal, B. (2023). Content Analysis of Sustainability Reports: A Draft Proposal, *Journal of Business Academy*, 4 (4): 485-499.

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik kavramı ilk olarak, Almanya sınırları içerisinde bulunan Saksonya bölgesindeki ormanların tahrip edilmesi üzerine Hans Carl von Carlowitz tarafından kullanılmıştır. 1970 yılında Büyümenin Sınırları adlı çalışmada, sürdürülebilirlik kavramına dolaylı yoldan değinilmiş ve ülkelerin büyümesinin beş temel faktörden etkilendiği değerlendirilmiştir (Turguttopbaş, 2020). Bu faktörler hızlı nüfus artışı, gıda üretimi, yenilenemeyen enerji kaynaklarının azalması, endüstriyel üretim ve çevre kirliliğinin giderek artması olarak ifade edilmiştir. Bu sorunların çözümünde öncelikle insanlığın kendisini kısıtlaması gerektiği belirtilmiştir.

Sürdürülebilirlik kavramı genel kabul görmesi ve literatüre girmesi süreci ilk olarak; 1982 yılında Dünya Doğayı Koruma Birliğinin yayınladığı “Dünya Doğa Şartı” ile olmuştur (Karadaş, 2022). Bu kaynakta sürdürülebilirlik canlıların yaşamsal faaliyetlerini tehlikeye sokmadan mevcut kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına kolaylık sağlayan etkin bir süreç yönetimi olarak ifade edilmiştir. 1987 yılında Brundlant Raporunda ise “gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılama imkanlarını azaltmadan kalkınmanın sağlanması” olarak tanımlanan sürdürülebilirlik daha kapsayıcı bir tanıma kavuşmuştur (Mehraliyev, 2020). Buna göre sürdürülebilirlik; çevresel dengeleri bozmadan temel ihtiyaçların minimum ölçüde karşılandığı ve doğal kaynakların israf edilmeden sürdürme kapasitesinin artırılması olarak tanımlanmaktadır.

Sürdürülebilirliğin geliştirilmesi, etki alanının genişletilmesi, mevcut durumun daha da ileriye götürülmesi için ciddi boyutlara ulaşan ve insan yaşamına etki eden ekolojik ve kalkınma alanındaki sorunlara realist çözümler bulmak, bu sorunlara istinaden uluslararası boyutlara ulaşabilecek iş birlikleri ve genel bir yol haritası çizilmesi, bulunan mevcut çözümlere katkıda bulunacak ve teşvik edecek sosyal, ekonomik ve beşeri kaynağı bulmak, insanların temel ihtiyaçlarını minimum düzeyde karşılamak, insanların günümüz ihtiyaçlarını karşılamak ve gelecek nesiller için temel ihtiyaç sorununu ortadan kaldırmak (Özbakır ve Velioğlu, 2010) gibi adımların atılması gerekmektedir. Bu anlamda sürdürülebilirlik, devam eden insan yaşamının sosyo-ekonomik, ekolojik ve kültürel gibi tamamlayıcı unsurlar ile gelecek nesillere aktarılması ve korunması olarak da ifade edilmektedir. Bu kapsamda sürdürülebilir kalkınma; gelecek kuşaklar için temel ihtiyaçlar, temiz su, yenilenebilir ve çevre dostu enerji kaynakları bırakabilmeyi amaçlamakta iken, sürdürülebilir finansman çevreci ve sürdürülebilir projelere finansal destek olmak yöntemiyle sürdürülebilir kalkınmayı desteklemesidir (Turguttopbaş, 2020).

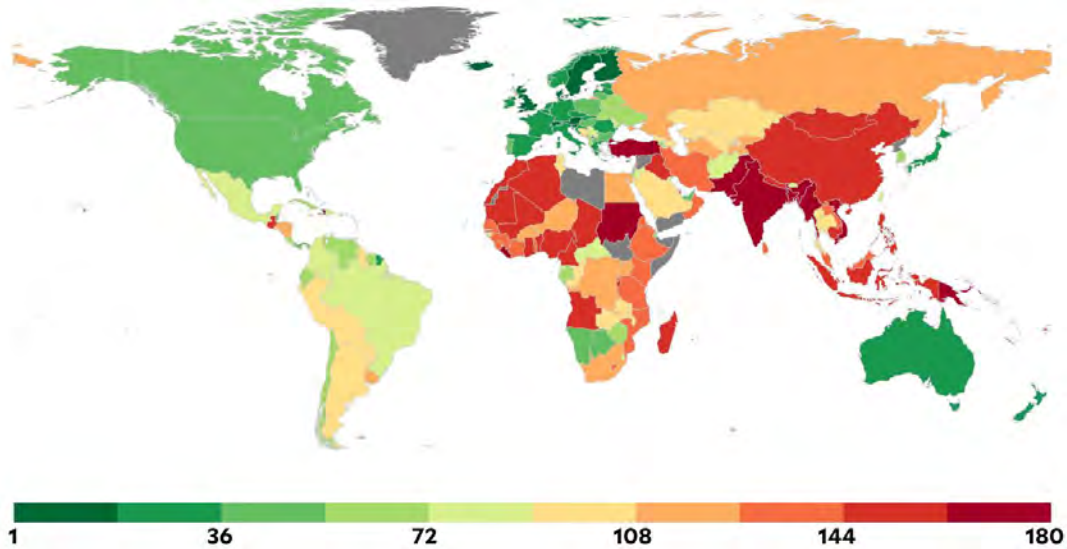
Şüphesiz dünya üzerinde yaşamsal faaliyet gösteren her canlı eşit yaşama hakkına sahiptir. Sürdürülebilirliğin amacı da günümüz insanları ve gelecek nesillerin refah içerisinde yaşamaları için gerekli tedbirleri alarak kaynak kullanımı ve yönetiminin etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaktır. Sürdürülebilirlik kavramı etkileyen önemli faktörlerden birisi nüfus artışıdır. Nüfus artışı, çevresel kirliliğin artması, ekolojik dengenin bozulması ve arz talep dengesinde oluşacak istikrarsızlığın artması anlamına gelmektedir. 2050 yılına kadar dünya nüfusunun 9 milyar civarında olacağı tahmin edildiğinde barınma, güvenlik, temiz su ve enerji gibi temel ihtiyaçlara ulaşılmasında zorluk yaşanacağı değerlendirilmektedir.

Sürdürülebilirliğin insanlık ve gelecek nesiller için önemi şu şekilde gibi sıralanabilmektedir. (1) Varlıkların ve kaynakların rasyonel kullanımı: Sürdürülebilirlik topluma toprağı, havayı ve suyu kirletmemeyi ve ayrıca doğal kaynak kullanımının verimli kullanılmasını öğretmektedir. Benzer şekilde kimyasal atıklar, zehirli gazlar ve suya karışan yağ ve türevlerinin azaltılması yaratılan tehlikeyi azaltmaktadır. (2) Olumlu bir tutumun geliştirilmesi: Sürdürülebilirlik insanın tutumları sonucu ortaya çıkmaktadır. Doğal kaynakların insanlığın ortak mirası olarak görülmektedir. Bu kapsamda kaynak kullanım oranının azaltılmasına katkıda bulunmaktadır.

(3) Kilit parçaların geliştirilmesi: Sürdürülebilirlik insanın sosyal, kültürel ve ekonomik olarak gelişimine katkıda bulunmaktadır. Bu farkındalığa sahip toplumlar çevreyi korumakta, kaynak kullanımını minimize etmekte ve doğal dengenin bozulmaması için çaba göstermektedir. (4) İnsanın katılımına dayalı kalkınma: Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılabilmesi için toplumların bilgilendirilmesi, teşvik edilmesi ve eğitimler düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sayede toplum sahiplenme duygusuyla hareket ederek hedeflere kısa sürede ulaşmaktadır. (5) Geliştirme kısıtlaması: Sürdürülebilirlik faaliyetlerini geliştirirken, insan ihtiyaçlarına uygun ve yeterli ölçüde kaynak kullanılmasıdır. Kalkınmanın sınırlarının bilinmesi, etkin ve verimli politikalar üretilmesi ile birlikte israftan kaçınılmalıdır. (6) Uzun vadeli gelişme: Sürdürülebilirlik, doğal kaynakları yok etmeden ve doğanın dengesini bozmadan ekonomik, kültürel ve sosyal refaha ulaşmayı amaçlamaktadır. Sürdürülebilirlik çalışmalarında gelecek nesilleri düşünmek ve uzun vadeli bir planlama ile hareket etmektedir (Barış, 2014).

2. SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA, İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ VE FİNANSMANI

Sürdürülebilirlik çevrenin korunması ve gelecek nesillere aktarılmasına odaklanırken küresel ısınma ile atmosferik ısı artmakta ve küresel çaptı iklim değişmektedir. Bu ciddi ve küresel tehdit anlayışına son vermek ve sürdürülebilir bir yaşamı hakim kılmak amacıyla Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Sözleşmesi dahilinde Paris Anlaşması imzalanmış ve 2016 yılında tüm üye ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Sözleşme gereği çevresel sorunları giderecek alternatif çözümler, ulusal ve uluslararası iş birliği ve sürdürülebilir kalkınmanın amaç ve hedefine ulaşabilmesi için gerekli finansman kaynağının sağlanması konuları görüşülmüştür. Ülkelerin ekonomik gelişimi ve sanayileşme her geçen gün aratarak devam etmektedir. Sanayileşme oranı yüksek olan ülkelerdeki fosil yakıt kullanımı daha yüksek olduğundan çevre kirliliğine sebep olmaktadır. Çevre dostu ve sera gazı salınımı düşük teknolojileri kullanmak küresel ölçekte hem sürdürülebilirliği hem de ekonomik kalkınmayı ve daha yaşanılabilir bir dünya anlamına gelmektedir. Şekil 1’de yer alan 2022 Çevresel Performans Endeksi’ne göre gelişmiş ülkelerin sıralamalarının, gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle gelişmiş ülkelerin olumsuz çevresel etkilerinin daha düşük olduğu sonucuna varılmaktadır.



Şekil 1. 180 ülkenin 2022 Çevresel Performans Endeksi'ndeki sıralamaları.

Kaynak: <https://epi.yale.edu/downloads/epi2022report06062022.pdf> (Erişim Tarihi: 07.05.2023).

İklim değişikliğinin olumsuz etkilerini tersine çevirmek için enerji kullanımında ve bunlara kaynak sağlayan doğal kaynaklarında yapısal bazda kökten değişimler şarttır. Bu değişim ve dönüşümün sağlanabilmesi için en temel koşul temiz enerji kaynaklarının kullanılmasıdır. Temiz enerji kaynaklarının kullanımı ise çok büyük ve maliyetli yatırımlar gerektirmektedir. Ekolojik sisteme duyarlı bu çevreci kaynaklar olarak akıllı tesisler, akıllı binalar, güneş panelleri, rüzgâr tarlaları, düşük karbon izleri ve karbon dengeleme istasyonları gibi projelere yatırım yapılması gerekmektedir. Bu safhada iklimin dönüşümü için iklim finansmanı kavramı ortaya çıkmıştır. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (UNFCCC) iklim finansmanını, *“Emisyonları azaltmayı ve sera gazı yutaklarını artırmayı amaçlayan, insan ve ekolojik sistemlerin olumsuz iklim değişikliği etkilerine karşı kırılganlığını azaltmayı ve direncini artırmayı amaçlayan finansman”* (UNFCCC, 2022) olarak tanımlamaktadır.

Kamu otoriteleri, özel sektör, kamu kesimi ve işletmeler sürdürülebilir kalkınma ve daha yaşanılabilir bir hayat için çeşitli finansal araçlar kullanarak yatırım yapmaktadır. Küresel ısınma ile mücadele, giderek yükselen sıcaklığın düşürülmesi, sera gazı salınımının azaltılması amacıyla yapılan yatırımlara finansal kaynak sağlamak için verilen tahvillere yeşil tahvil denilmektedir. Özel sektör kamu kesimine göre daha fazla yeşil tahvile ilgi duymaktadır. Bunun nedeninin yeşil tahvilin risk, maliyet ve avantajının diğer finansal araçlara göre daha uygun ve yeterli olmasıdır. Ayrıca yatırım ve projelendirme faaliyetleri yürüten gerçek ve tüzel kişiler; Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından kapsamı oluşturulan Kalkınma Hedefleri ve Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’nde belirtilen planların finanse edilmesi konusunda yeşil finans ürün ve hizmetlerine ayrı bir ilgi göstermektedir. Günümüz iş ve finans sektörü, doğaya saygılı, çevreci ve ekolojik dengeyi sarsmayacak iş ve işlemler için yeşil finans ürün ve hizmetlerini özendirici politikalar benimsemektedir.

Yeşil büyümenin firmalara ve ekonomilere etkisini anlamak için sürdürülebilirliğin farklı göstergelerle ölçülmesi ve bu bilgilerin kamuoyu ile paylaşılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (OECD Yeşil Büyüme Stratejisi Geçici Raporu, 2010, Angel Gurría). Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP)’in bu ülkeler için yayımladığı “Yeşil Bir Ekonomiye Doğru” raporunda, politik yapıcılara yeşil dönüşüm için ilgili sektörlerdeki dönüşümü ve yapılanmayı sağlamak ve kamu ve özel sektörün yapacağı yatırımların uygulanabilirliği açısından ekonomik altyapının oluşturulması gerektiği ifade edilmektedir (Hurma, 2014). Bu kapsamda sürdürülebilirlik konusunda farkındalığı olan firmaların Sürdürülebilirlik Raporları yayınladığı görülmektedir. Bu raporlarda firmalar çevreye olan yaklaşımını, kaynakların etkin ve verimli kullanımını, doğal varlıkların korunmasını ifade edebilecek göstergeler paylaşmaktadır. Yatırımcıların çevre duyarlılığının giderek artması nedeniyle, doğaya saygılı, enerjinin kullanımında özenli, sürdürülebilir ekonomi ve kalkınmayı önceleyen firmalara yatırım yapmayı tercih edebilecekleri değerlendirilmektedir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik boyutları bağlamında çok farklı sektörleri ilgilendiren bir kavramdır. Özellikle son yıllarda yayınlanan Sürdürülebilirlik Raporları ile konunun muhasebe ve finansman alanında da çalışmalara konu edildiği görülmektedir.

Çetin, Varan ve Fışkın (2015) yaptıkları çalışmada Türkiye’deki bazı firmaların, Küresel Raporlama Girişimi ilkelerine göre hazırlanan ve 2012-2013 dönemlerini kapsayan sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemiyle ele alınmıştır. Çalışmanın bulgularına incelendiğinde raporlarda geçen paydaşlar bölümünde paydaş yönetimine yer verildiği ancak paydaş katılımı konusunda yeterli ve uygun bilgilere yer verilmediği görülmüştür. Şahin ve Yangil (2017) BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan firmaların Küresel Raporlama Girişimi standartlarına uygunluğunu ve beyanda bulundukları ilkelere

bağlılıklarını araştırmıştır. Endekse tabi olan 43 firmanın Ekim 2016-Kasım 2017 dönemlerine ilişkin raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Araştırmada belirli bir kategoriye göre kodlama yapılmış, raporlarda yer alan göstergeler değerlendirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur. Ertan (2018)'de Türkiye'de 2005-2017 dönemleri arasında firmaların yayımlanmış oldukları sürdürülebilirlik raporlarının tarihsel gelişimi incelemiştir. Kapsam bakımından 2005-2017 dönemleri çerçevesinde 120 firma tarafından sunulmuş 391 tane sürdürülebilirlik raporu analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda yıl bazında sürdürülebilirlik raporlamasında artış meydana geldiği görülmüştür. Firmaların raporlarda beyan ettikleri verileri uygulama derecelerinin az sayıda raporda ifade edildiği tespit edilmiştir. Şahin ve Çankaya (2018) yaptıkları çalışmada Türkiye'de 2017 dönemine kadar Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Rehberine göre rapor düzenleyen 42 firmanın 100 adet raporu incelenmiştir. Yapılan frekans paylaşımıyla raporlarda strateji ve profil bilgilendirilmesinin yönetim yaklaşımı ve performans kriterleri açıklamalarından fazla olduğu tespit edilmiştir. Sürdürülebilirlik raporlarındaki iş sağlığı ve güvenliği kaleminin araştırıldığı Yalçın (2021)'de BIST Sürdürülebilirlik Endeksine tabi 25 firmanın 2015-2020 dönemleri arasındaki 125 adet sürdürülebilirlik raporu incelenmiştir. Araştırmada, sektörel farklılık olmaksızın sürdürülebilirlik raporlarında iş sağlığı ve güvenliği konularına ciddi anlamda değinildiği ve çeşitli verilere yer verildiği görülmüştür. Ayrıca firmaların yayımladıkları raporlarda kendi faaliyet ve performanslarını göstermeleri bakımından diğer sektör ve firmalara örnek olacağı kanaati paylaşılmıştır. Tanç ve Ekinler (2022) çalışmasında, firmaların sürdürülebilirlik raporlarında sera gazı salınımının yeri incelenmiştir. Araştırma kapsamında 2014 yılından itibaren sistematik ve düzenli olarak sürdürülebilirlik raporu yayınlayan firmaların seçilmiş raporları içerik analizi ile karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda yıllar itibarıyla çevresel enerji kararlar ile oluşabilecek maliyetler ve sera gazı salınımı için alınan tedbirler uygulamaya geçirildiğinde işletmelerin sürdürülebilirliğine pozitif yönde etki sağladığı görülmüştür. Emisyon ve sera gazı salınımı azaltıldığında dünyanın sürdürülebilirliğine önemli ölçüde katkı sağlayacağı sonucu da çıkmaktadır. Çil Koçyiğit, Baskan ve Temelli (2023)'de firmaların sürdürülebilirlik raporlarını hazırlarken "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" bağlamında raporda beyan edilmesi gereken verilere değinip değinmediği ve konuya atıf yapanların ne derece önemsedikleri araştırılmıştır. Çalışmada 2021 dönemi itibarıyla sürdürülebilirlik endeksinde yer alan 65 adet firma incelenmiş, 41 firmanın (%63) "Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi" kapsamında yer alan bilgi ve verileri açık, şeffaf ve net bir şekilde toplumla paylaştığı, firmaların ise (%37) bilgi ve verileri tam açıklamadı eksik beyan kullandıkları tespit edilmiştir.

Yıldırım, Kocamış ve Tokur (2018)'de 2018 yılında BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan şirketlerin, sürdürülebilirlik endeksine girmeden önceki ve girdikten sonraki zaman dilimlerini esas alarak finansal ve faaliyet performanslarında kabul edilebilir ve anlamlı bir değişimin olup olmadığını incelenmiştir. Veri seti olarak şirketin endekse girmeden 15 ay öncesini, endekse girdikten sonraki altı aylık dönemi baz alınmış, bu çalışmayı yaparken t testi yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın sonucunda şirketlerin faaliyet ve finansal performansları kısmen de olsa olumlu yönde arttığı sonucuna varmıştır. Şahin, Çankaya ve Karakaya (2018)'de Türkiye'de 2015 senesine kadar Küresel Raporlama Girişimi Rehberi'ne göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporlardaki bilgilere göre yıl ve sektör bazında muhtemel farklılıkları Kruskal Wallis-H Testiyle incelenmiştir. Buna istinaden 42 firmanın 96 sürdürülebilirlik raporu incelemeye dahil edilmiştir. Çalışma sonucun, raporların sektör ve yıllar itibarıyla çeşitli farklar içerdikleri, raporların sayısal olarak fazla olmadığı, şirketlerin yayımlama ve hazırlama konusuna fazla önem vermedikleri değerlendirilmiştir. Sürdürülebilirliğin gerekliliği ve önem teşkil eden hususları nedeniyle gerekli politik ve mevzuat bakımından düzenlemelerin yapılması ve gerekli eğitimlerin verilmesi önerilmiştir. Özkan, Tanç ve Taşdemir (2018) çalışmasında, firmaların sürdürülebilirlik raporlarında şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının firmanın finansal

performanslarına etkisi olup olmadığını araştırılmıştır. 2011-2016 yıllarında BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan 35 şirketin verileri panel veri yöntemi ile analiz edilmiştir. Buna göre şirketlerin sürdürülebilirlik raporlarında sosyal sorumluluk proje uygulamalarına yer vermelerinin, şirketin karlılık oranına olumlu etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Aksoylu ve Taşdemir (2019) çalışmasında ise 2018 yılında yayımlanan sürdürülebilirlik raporlarında BİST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan imalat sektöründe işlem gören 6 şirket seçilmiş, bu işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel performansları değerlendirilmiştir. Bu raporların verilerine dayanarak çok kriterli karar verme yöntemlerinden TOPSIS yöntemi kullanılarak en verimli sektörün otomotiv sektörü olduğu tespit edilmiştir.

Literatür taraması incelendiğinde çalışmaların büyük çoğunluğunun içerik analizi şeklinde olduğu görülmektedir. Bu kapsamda hangi değişkenleri yer verildiği, değişkenlerle ilgili sunulan bilgilerin niteliği ve ilgili değişkenin ne kadar sürede raporlarda yer aldığı araştırma konularını oluşturmuştur. Literatürde sınırlı sayıda da olsa ekonometrik ve istatistiksel analizlerin yapıldığı tespit edilmiştir. Ancak bu çalışmalarda da firma sayısının az olduğu görülmektedir. Bu noktada sürdürülebilirlik raporlarında yer alan değişkenlerin standart olmadığı ve yıllar itibarıyla yayınlanan verilerin değişkenlik gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda sürdürülebilirlik raporlarının karşılaştırılabilir hale getirilmesi için bir rapor taslağı hazırlanmasının literatüre katkı sunacağı değerlendirilmiştir. Bu çalışmada, BİST 30'da yer alan firmaların kamuoyuna sundukları sürdürülebilirlik raporlarını karşılaştırarak bir taslak sürdürülebilirlik raporu oluşturulması amaçlanmıştır. Böylelikle hem yatırımcılar ve araştırmacılar kullanılabilecek göstergeler ile ilgili bilgi sahibi olacak, hem de firmalar sürdürülebilirlik raporu hazırlar iken yayınlamadıkları göstergeleri tespit edebileceklerdir.

4. METODOLOJİ

Çalışmada farklı sektörleri içermesi açısından BİST 30 içerisinde yer alan ve sürdürülebilirlik raporlarını web sayfalarında kamuya sunan firmaların sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. İnceleme kapsamında yer alan 10 firma ve yayınladıkları 86 adet raporların yıllara göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Firmaların Sürdürülebilirlik Raporları Tablosu

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Aksa Enerji (1)	⊗	⊗	√	√	√	√	√	√	√
Arçelik (2)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Aselsan (3)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Erdemir (4)	⊗	√	√	√	√	√	√	√	√
Ford (5)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Şişecam (6)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Tofaş (7)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Turkcell (8)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Tüpraş (9)	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Türk Hava Yolları (10)	⊗	√	√	√	√	√	√	√	√

Sürdürülebilirlik raporlarında verilerin bazen metin içerisinde, bazen görsellerde, bazen ise tablolar halinde sunulduğu görülmektedir. Çalışmada söz konusu veriler birleştirilerek listelenmiştir. Böylelikle her bir firma için yıllar itibarı ile sunulan değişkenler tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu tablolar karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Sürdürülebilirlik Raporlarının ilk bölümünün ekonomik göstergelerden oluştuğu görülmektedir. Bütün sürdürülebilirlik raporlarında kullanılan değişkenin sadece “net satışlar” olduğu tespit edilmiştir. “Devlete ödenen vergi ve yükümlülüklerin” ise en çok kullanılan ikinci değişken olduğu anlaşılmıştır. Bu değişkeni ise “işletme maliyetleri”, “çalışan ücretleri ve yan haklar” ile “toplumsal yatırımlar” izlemektedir.

Tablo 2. Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Ekonomik Göstergeler Tablosu

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Net Satışlar	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
VÖK/FAVÖK		√	√	√	√		√		√	
VSK		√	√	√	√		√	√	√	
Biriken Ekonomik Değer	√				√		√			
İşletme Maliyetleri	√	√	√		√		√	√		√
Çalışan Ücretleri ve Yan Haklar	√		√		√	√	√	√		√
Ödenen Temettü		√			√	√	√	√		
Vergi	√	√			√	√	√	√	√	√
Ar-Ge			√		√	√	√			√
Toplumsal Yatırımlar	√		√		√	√	√	√		√
Yatırımlar		√							√	√

Söz konusu değişkenler diğer mali tablolar ile karşılaştırıldığında pek çoğunun bilanço, gelir tablosu ve dipnotlardan ulaşılabilecek kalemler olduğu, sadece “toplumsal yatırımlar” kaleminin farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. 10 firmadan 7’sinin açıkladığı “toplumsal yatırımlar” kalemi, toplumsal katkı yaratan faaliyetlerin sayısallaştırıldığı bir değişkendir. Bu hesap kaleminin sürdürülebilir kalkınmasının sosyal boyutunu ifade edebilen bir kavram olması nedeniyle sürdürülebilirlik raporlarına anlam kattığı değerlendirilmiştir.

Sürdürülebilirlik Raporlarının ikinci ve daha detaylı kısmı ise çevresel göstergelerden oluşmaktadır. Çevresel göstergeler genel başlığı altında çevresel performans, iklim değişikliği ve enerji, atıklar gibi farklı alt başlıklar açıldığı ve bir kavram birlikteliğinin olmadığı görülmektedir. Bu nedenle söz konusu değişkenler tek bir tablo olarak aşağıda listelenmiştir.

Tablo 3. Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Çevresel Göstergeler Tablosu

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Enerji Tüketimi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Enerji Tasarrufu		√	√	√	√	√	√		√	
Yakıt türüne göre enerji tüketimi		√								
Yenilemeyen Kaynaklardan Enerji Tüketimi								√		
Su Çekimi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Su Geri Kazanımı	√			√	√	√	√		√	
Atık Su		√		√	√		√		√	√
Sera Gazı Salınımı	√	√			√		√	√		√
Sera Gazı Azaltımı	√	√	√	√	√	√	√		√	√
Bertaraf Edilen Tehlikeli Atık	√	√	√	√	√	√	√		√	√
Bertaraf Edilen Tehlikesiz Atık	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Çevre Harcamaları	√			√	√	√	√		√	
Çevre Eğitimi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√

İşgücü Sayısı	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Toplam Atık Miktarı	√				√	√		√		

Sürdürülebilirlik öncelikle işgücünün çevreye olan duyarlılığı ile sağlanabilmektedir. Bu anlamda araştırma grubundaki bütün firmaların “işgücü sayıları”nı paylaştığı ve işgücüne “çevre eğitimi” verdiği görülmektedir.

Tablo incelendiğinde “enerji tüketimi” ve “su çekimi/tüketimi”nin her sürdürülebilirlik raporunda yer aldığı görülmektedir. Ancak “enerji tasarrufu” ve “su geri kazanımı” kalemleri sadece yedi firmada yer almaktadır. Sürdürülebilirlik kavramının sadece tüketimi ölçmek değil, aynı zamanda tüketimi azaltma iradesi göstermek olduğu düşünüldüğünde tasarruf kaleminin de kullanılmasının önemli ve anlamlı olduğu değerlendirilmiştir. Bu husus “sera gazı salınımı” ve “sera gazı azaltımı” kalemlerinde karşılık bulmaktadır. Tabloya göre sera gazı azaltımını 10 firmadan 9’u paylaşıırken, sera gazı salınımı sadece 6 firma tarafından açıklanmaktadır. Öte taraftan enerjinin, pek çok farklı kaynaktan sağlanması ve kullanılan kaynağa göre ortaya çıkan tahribatın farklılaşması nedeniyle kullanılan enerji türü son derece önemli iken kullanılan yakıt türünü sadece Arçelik, yenilenebilir olmayan enerji tüketimini ise sadece Turkcell’in açıkladığı tespit edilmiştir.

Atık kavramı incelendiğinde bertaraf edilen tehlikeli ve “tehlikesiz atıklar”ın neredeyse firmaların tamamı tarafından paylaşıldığı görülmektedir. Ancak toplam atık miktarı 10 firmadan sadece 4’ünde paylaşılmaktadır. “Bertaraf edilen atık miktarı”nın paylaşılması olumlu bir yaklaşım olsa da “toplam atık miktarı” içerisindeki payının başka bir ifade ile toplam atık miktarı içerisinde ne kadarlık kısmının bertaraf edildiğinin hesaplanabilmesinin sürdürülebilirlik kavramı ile daha uyumlu ve amaca hizmet eden bir gösterge olacağı değerlendirilmiştir. Öte taraftan tespiti nispeten daha zahmetsiz şekilde ulaşılabilen atık su kaleminin ise araştırma grubundaki 4 firma tarafından paylaşılmadığı görülmektedir.

Çevresel sürdürülebilirlik için önemli konu başlıklarından birisi de ambalaj kullanımıdır. Ambalajların doğada uzun süre çözülmemesi, ambalajlamada çözülebilen ya da geri dönüştürülebilen malzemelerin kullanılması beraberinde getirmiştir. Aşağıdaki tabloda ambalaj ve geri dönüştürme ile ilgili verilen bilgiler bulunmaktadır.

Tablo 4. Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Geri Kazanım Göstergeleri Tablosu

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Kullanılan Ambalaj							√			√
Ambalaj Atığı Geri Kazanım Oranı						√	√			√
Geri Dönüştürülen Atık			√							
Geri Kazanılan Tehlikeli Atık					√					
Geri Kazanılan Tehlikesiz Atık			√		√					
Yenilenebilir Malzemeler						√				
Yenilenebilir Olmayan Malzemeler						√				
Tüketilen Geri Kazanılmış Hammadde						√				

Tabloda görüldüğü gibi “ambalaj kullanımı” ve “ambalaj atığının geri kazanımı” ile ilgili olarak bilgi sunan firma sayısı son derece sınırlıdır. Her iki bilgiyi de paylaşan firmaların TOFAŞ ve Türk Hava Yolları olduğu görülmektedir. Ford ve Aselsan’ın ise geri dönüştürülen/kazanılan atık başlığı altında bilgi sunduğu tespit edilmiştir. “Tüketilen geri kazanılmış hammadde” bilgisi ise sadece Şişecam tarafından paylaşılmıştır. Görüldüğü gibi çalışmaya konu firmaların yarısı bu başlıkta hiç bilgi sunmazken, bilgi paylaşanlar arasında da bir kavram birlikteliği

bulunmamaktadır. Kapsayıcı bir kavram kullanmak adına “kullanılan ambalaj”, “geri kazanılan tehlikeli atık”, “geri kazanılan tehlikesiz atık”, “yenilenebilir malzeme”, “yenilenebilir olmayan malzeme”, “tüketilen geri kazanılmış hammadde” kavramlarının kullanılmasının uygun olduğu değerlendirilmiştir.

Biyoçeşitlilik ve çevresel faaliyetler kapsamında bildirimde bulunan kalemler incelendiğinde Aselsan ve Şişecam’ın fidan dikimi faaliyetini bildirdiği görülmektedir. Aksa Enerji ise biyolojik çeşitlilik projeleri yürüttüğü bilgisini sunmaktadır. Çevresel katkı sunacak bir başka faaliyetin ise çevreci fatura kavramı ile Turkcell tarafından hayata geçirildiği görülmektedir.

Tablo 5. Sürdürülebilirlik Raporlarındaki Çevre Projeleri ile ilgili Göstergeler Tablosu

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)
Biyolojik Çeşitlilik (Fidan Dikimi)			√							
Fidan Dikimi						√				
Biyolojik Çeşitlilik (Projeleri)	√									
Enerji Verimliliği Sağlayan Proje Sayısı									√	
Çevreci Fatura								√		

İncelenen sürdürülebilirlik raporlarında toplulaştırılamayan hesap kalemleri de bulunmaktadır. Örneğin TOFAŞ, “kapasite kullanım oranı” ile birlikte “sera gazı emisyonu”nu, “üretilen araç başına sera gazı emisyonu” ve “personel servislerinden kaynaklanan sera gazı emisyonları” olmak üzere iki başlıkta paylaşmaktadır. Tüpraş’ın “işlenen ham petrol başına enerji tüketimi” hesap kalemi raporlarında sunduğu görülmektedir. Çelik üretimi yapan Erdemir’in sürdürülebilirlik raporunda “ham çelik üretim miktarı” kalemi, hava yolu taşımacılığı hizmeti sunan Türk Hava Yolları’nın sürdürülebilirlik raporunda ise “bilet sayısı” kalemi bulunmaktadır. Spesifik kalemlerden “cam üretiminde yeniden kullanılan cam kırığı miktarı” ise sadece Şişecam’ın ve “santral sayısı” ise sadece Aksa Enerji’nin sürdürülebilirlik raporlarında yer almaktadır. Turkcell’in “çevreci fatura” ve “yeşil finansman kredileri kapsamında alınan krediler” ise kalemleri ile farklılaştığı görülmektedir. Görüldüğü gibi her bir hesap kalemi anlamlı olsa da sektöre göre farklılık gösterdiği bu kapsamda toplulaştırılmasının mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.

Analize dahil edilen firmaların incelenen sürdürülebilirlik raporları sonucunda elde edilen bulgular yukarıda sunulmuştur. Görüldüğü gibi kullanılan göstergelerde bir birliktelik söz konusu değildir. Bu durum firmaların sürdürülebilirlik çalışmalarının kıyaslanmasını imkansız hale getirmektedir. Bu nedenle firmaların mali tablolarda olduğu gibi aynı göstergeleri içeren bir rapor formatı kullanmasının önemli olduğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, yukardaki bulgular dikkate alınarak hazırlanan sürdürülebilir rapor taslağı aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 6. Taslak Sürdürülebilirlik Raporu

No	Gösterge	Birim
1.	Ekonomik Göstergeler	
1.1.	Net Satışlar	TL
1.2.	Faiz Amortisman Vergi Öncesi Kar	TL
1.3.	Net Kar	TL
1.4.	Biriken Ekonomik Değer	TL

1.5.	İşletme Maliyetleri	TL
1.6.	Çalışan Ücretleri ve İlgili Haklar	TL
1.7.	Temettü Miktarı	TL
1.8.	Devlete Ödenen Vergi Miktarı	TL
1.9.	Ar-Ge Harcamaları	TL
1.10.	Toplumsal Yatırımlar	TL
1.11.	Yatırım Harcamaları	TL
1.12.	Üretim	TL
1.13.	Kapasite Kullanım Oranı	%
1.14.	Toplam İhracat	TL
2.	Çevresel Performanslar	
2.1.	Enerji Tüketimi	
2.1.1.	Yenilenebilir olmayan kaynaklar	GJ/kWh
2.1.1.1.	Elektrik	GJ/kWh
2.1.1.2.	Doğal Gaz	GJ/kWh
2.1.1.3.	LPG	GJ/kWh
2.1.1.4.	Fuel-Oil	GJ/kWh
2.1.1.5.	Dizel	GJ/kWh
2.1.1.6.	Benzin	GJ/kWh
2.1.1.7.	Diğer	GJ/kWh
2.1.2.	Yenilenebilir Kaynaklar	GJ/kWh
2.1.2.1.	Güneş	GJ/kWh
2.1.2.2.	Rüzgar	GJ/kWh
2.1.2.3.	Biyokütle	GJ/kWh
2.1.2.4.	Jeotermal	GJ/kWh
2.1.2.5.	Hidroelektrik	GJ/kWh
2.1.2.6.	Hidrojen	GJ/kWh
2.1.2.7.	Dalga	GJ/kWh
2.1.2.8.	Diğer	GJ/kWh
2.1.3.	Enerji Tasarrufu Miktarı	GJ/kWh
2.1.4.	Enerji verimliliği projeleri	Adet
2.2.	Su Tüketimi	
2.2.1.	Toplam Su Çekimi/Kullanımı	m ³
2.2.1.1.	Şebeke Suyu	m ³
2.2.1.2.	Kuyu Suyu	m ³
2.2.1.3.	Yüzey Kaynağı	m ³
2.2.1.4.	Yağmur	m ³
2.2.1.5.	Diğer	m ³
2.2.2.	Toplam Su Geri Kazanımı	m ³
2.2.2.1.	Tekrar Kullanım	m ³
2.2.2.2.	Geri Dönüşüm	m ³
2.3.	Sera Gazı Emisyonları	
2.3.1.	Doğrudan	ton CO ₂

2.3.2.	Dolaylı	ton CO2
2.3.3.	Toplam sera gazı azaltımı	ton CO2
2.3.4.	Sera gazı azaltımı projeleri	Adet
2.4.	Toplam Atık Miktarı	
2.4.1.	Bertaraf Metoduna Göre Toplam Tehlikeli Atık Miktarı	Ton
2.4.1.1.	Enerji Geri Kazanımı	Ton
2.4.1.2.	Geri Kazanım	Ton
2.4.1.3.	Atık Sahası	Ton
2.4.1.4.	Atık Yakma	Ton
2.4.1.5.	Düzenli Depolama	Ton
2.4.1.6.	Diğer (Arıtma)	Ton
2.4.2.	15. Bertaraf Metoduna Göre Toplam Tehlikesiz Atık Miktarı	Ton
2.4.2.1.	14.1. Enerji Geri Kazanımı	Ton
2.4.2.2.	14.2. Geri Kazanım	Ton
2.4.2.3.	14.3. Atık Sahası	Ton
2.4.2.4.	14.4. Atık Yakma	Ton
2.4.2.5.	14.5. Düzenli Depolama	Ton
2.4.2.6.	14.5. Diğer (Arıtma)	Ton
2.4.3.	Toplam Atık Su Miktarı	m ³
2.5.	Çevre Eğitimi	
2.5.1.	Çevre Harcamaları	TL
2.5.2.	Sunulan Çevre Eğitimleri	Adet
2.5.2.1.	Katılımcı sayısı	Kişi
2.5.2.2.	Eğitim Saati	Kişi x Saat
2.5.3.	Çalışanlara Sunulan İSG Eğitimleri	Adet
2.5.3.1.	Katılımcı sayısı	Kişi
2.5.3.2.	Eğitim Saati	Kişi x Saat
2.5.4.	Toplam çalışan sayısı	Kişi Sayısı
2.6.	Geri kazanım	
2.6.1.	Kullanılan Toplam Ambalaj Miktarı	Ton
2.6.2.	Ambalaj Atığı Geri Kazanım Oranı	%
2.6.3.	Geri Kazanılan Tehlikeli Atık	Ton
2.6.4.	Geri Kazanılan Tehlikesiz Atık	Ton
2.6.5.	Yenilenebilir Malzemeler	Ton
2.6.6.	Yenilenebilir Olmayan Malzemeler	Ton
2.6.7.	Tüketilen Ham madde Miktarı	Ton
2.6.8.	Tüketilen Geri Dönüştürülmüş/ Geri Kazanılmış Ham madde Miktarı	Ton
2.7.	Biyolojik Çeşitlilik Projeleri	Adet

5. SONUÇ

Dünyanın doğal dengesine verilen kalıcı zararların geri dönülemez boyutlara ulaşması, doğal kaynakların kontrolsüz kullanımı ve giderek artan iklim krizinin sonucunda sürdürülebilir kavramı gündeme gelmiştir. Sürdürülebilirlik, devam eden insan yaşamının sosyo-ekonomik, ekolojik ve kültürel gibi tamamlayıcı unsurlar ile gelecek nesillere aktarılması ve korunması olarak da ifade edilmektedir. Ancak firmalar faaliyetlerini gerçekleştirirken yüksek miktarlarda enerji kullanmakta ve sera gazı salınımı gerçekleştirerek küresel ısınmaya sebep olmaktadır. Ayrıca başta kullanılan ambalajlar olmak üzere pek çok atık çevreyi kirletmektedir. Sürdürülebilirlik kavramı ile firmaların da çevresel farkındalığı artmış ve çevresel etkinin azaltılması konusunda faaliyetler yürütmeye başlamışlardır. Bu kapsamda firmalar Sürdürülebilirlik Raporları yayınlarak ilgili yılda faaliyetlerinde çevresel etkilerini ölçmekte ve olumsuz etkinin azaltılmasına çalışılmaktadır.

Sürdürülebilirlik raporlarındaki faaliyetler hem müşteriler hem de yatırımcılar tarafından ilgi ile takip edilmektedir. Zira faaliyetlerinde çevresel farkındalığı olan firmaların daha tercih edilebilir olacağını öngörülmektedir. Bu kapsamda yapılan çalışmalarda sürdürülebilirlik raporlarından alınan verilerin kullanıldığı görülmektedir. Ancak söz konusu raporlarda ortak bir tablo olmadığından firmaların karşılaştırılması ve analiz edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu kapsamda bu çalışma firmaların sürdürülebilirlik raporlarında kullanabilecekleri bir taslak oluşturmayı amaçlamaktadır. Çalışmada BİST 30’da yer alan 10 firmanın 2013-2022 dönemlerine ilişkin 86 adet sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Raporlarda metin içerisinde, görsellerde ve tablolarda paylaşılan göstergeler içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.

Çalışma bulgularına göre ekonomik göstergeler başlığında finansal tablolardan ulaşılabilecek net kar, satışlar, vergiler, ödenen temettüler gibi bilgilere yer verildiği görülmektedir. Öte taraftan toplumsal katkı yaratan faaliyetlerin sayısallaştırılarak toplumsal yatırımlar göstergesi başlığında, yapılan toplam yatırımın ise yatırımlar başlığında sunulduğu tespit edilmiştir. Söz konusu iki değişkenin paydaşlar açısından önemli olan ve farklılık yaratabilecek değişkenler olduğu değerlendirilmiştir.

Çevresel göstergeler başlığındaki göstergeler incelendiğinde tüketim ve tasarruf temelinde bir ayrım yapıldığı anlaşılmaktadır. Raporlarda çevreye olumsuz etkisi olan enerji tüketimi, su çekimi ve sera gazı salınımına yer verilirken enerji tasarrufu, su geri kazanımı ve sera gazı azaltımının da paylaşıldığı görülmektedir. Ancak önemli bir gösterge olarak değerlendirilmesi gereken enerji tüketiminin yakıt türüne göre ayrıldığı tespit edilmiştir. Ancak özellikle yenilenebilir enerji kullanımının arttığı da düşüldüğünde söz konusu raporlarda yakıt türlerine göre bir ayrım yapılması gerektiği değerlendirilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlarında atıkların tehlikeli ve tehlikesi olarak ayrıldığı, firmaların bu ayrıma dikkat ederek bilgi paylaştıkları görülmektedir. Ancak atıkların geri kazanımı ve yenilenebilir malzeme kullanımı konusunda firmaların çalışmalarının sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. Firmaların fidan dikimi, biyoçeşitlilik veya çevreci projelere de beklendiği kadar önem vermediği tespit edilmiştir. Ayrıca çalışanlara çevre eğitimi verildiği görülmekle birlikte, çalışanların ne kadarlık kısmına eğitim verildiği bilgisi bulunmamaktadır. Bu anlamda toplam iş gücü sayıları ile eğitim alan iş gücü sayısının paylaşılmasının anlamlı olacağı değerlendirilmiştir.

Yukarıdaki değerlendirmeler neticesinde sürdürülebilirlik raporlarında firmaların istedikleri bilgileri açıklamaları, istemedikleri bilgilere ise yer vermedikleri görülmektedir. Ancak çalışmada toplulaştırılarak sunulan taslak raporun kullanılması durumunda firmaların söz konusu göstergeler için raporlama yapacağı değerlendirilmiştir. Ayrıca ortak bir sistemin oluşturulması firmaların karşılaştırılabilmesi ve paydaşlar açısından karar verilmesini kolaylaştıracığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoylu, S. ve Taşdemir, B. (2020). Kurumsal Sürdürülebilirlik Performans Değerlendirmesi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1).
- Barış, P. (2014). Sürdürülebilirlik Açısından Doğal ve Yapay Aydınlatmanın Konutlarda İncelenmesi. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çetin, Ç. K., Varan, S. ve Fışkın, C. S. (2015). Sürdürülebilirlik raporlamasında paydaş katılımı: Türkiye’deki firmaların analizi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 6 (1), 9-35.
- Çil Koçyiğit, S., Baskan, T. D. ve Temelli, F. (2023). Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmelerin “Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi”nde Yer Alan İlkelere Uyum Derecelerinin Tespit Edilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25 (MODAV 19. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı), 77-98.
- Ertan, Y. (2018). Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması (2005-2017). *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11 (3), 463-478.
- Karadaş, Ö. (2022). Sürdürülebilir kalkınma çerçevesinde işletmelerde çevreye duyarlı yeşil yönetim anlayışı ve yeşil ekonomiye geçiş süreci, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Mehrallyev, M. (2020). Sürdürülebilir Kalkınmanın Sağlanmasında Yeşil Ekonomi Faktörü: Azerbaycan Örneği. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Şahin, Z., Çankaya, F. ve Karakaya, A. (2018). Sürdürülebilirlik Raporlarının Sektörlere ve Yıllara Göre Analizi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (20), 17-32.
- Şahin, Z. ve Çankaya, F. (2018). Türkiye’de GRI Rehberine Göre Hazırlanan Sürdürülebilirlik Raporlarının İçerik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (4), 860-879.
- Tanç, A. ve Ekinler, F. (2022). Sürdürülebilirlik Raporları Kapsamında İşletmelerin Sera Gazı Salımı: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 12 (3), 1876-1886.
- Turguttopbaş, N. (2020). Sürdürülebilirlik, Yeşil Finans ve İlk Türk Yeşil Tahvil İhracı. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 12 (22), 267-283.
- OECD (2010), Yeşil Büyüme Stratejisi Geçici Raporu: Sürdürülebilir Bir Gelecek İçin Taahhütlerimizin Yerine Getirilmesi, Green Growth Strategy, Position Paper, <http://www.oecd.org/greengrowth/45529850.pdf> (Erişim Tarihi: 26.10.2023).
- Özbakır, M. ve Velioğlu, M. (2010). Pazarlamaya Sürdürülebilir Çerçevesinden Bakış ve Bir Örnek Olay Analizi. *Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi*, 2 (2), 89.
- Özkan, A., TANÇ, Ş. G. ve Taşdemir, B. (2018). Sürdürülebilirlik Açıklamaları Kapsamında Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Kârlılık Üzerine Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (3), 560-577.
- UNFCCC, (2022). Introduction to Climate Finance. <https://unfccc.int/> (Erişim Tarihi: 24.10.2023).
- Wolf, M. J., Emerson, J. W., Esty, D. C., de Sherbinin, A., Wendling, Z. A., (2022). 2022 Environmental Performance Index. New Haven, CT: Yale Center for Environmental Law & Policy. <https://epi.yale.edu/downloads/epi2022report06062022.pdf> (Erişim Tarihi: 07.10.2023).

- Yalçın, E. (2021). Sürdürülebilirlik ve İşletmelerin Sürdürülebilirlik Raporlarında İş Sağlığı ve Güvenliği Uygulamaları. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8 (4), 30-45.
- Yangil, F. M. ve Şahin, M. D. (2017). Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Misyon ve Vizyon Bildirgelerinin Sürdürülebilirlik Kapsamında İncelenmesi. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (IASOS Özel Sayısı), 135-151.
- Yıldırım, G., Kocamış, T. U. ve Tokur, Ö. T. (2018). Sürdürülebilirlik ve Firma Performansı: BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (15), 90-96.



Türkiye’de Medikal Turizm Branşlarının Önceliklendirilmesi

Mümine Elif TAŞKENT

Lokman Hekim Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi/ Ankara

meliftaskent@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-5153-0867>

Özet

Medikal turizm, ülkeler için çeşitli açılardan önemli hale gelmiştir. Bu durum, günümüzde artan rekabet ve belirsizlik ortamında, ülkelerin medikal turizm performanslarını artırmaları ve hangi alanlarda daha başarılı olduklarını belirleyerek bu alanlara öncelik vermeleri gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’deki medikal turizm uygulamalarının mevcut durum değerlendirmesi yapılarak, Türkiye’nin medikal turizm alanında öncelikli olan branşın belirlenmesi ile kanıta dayalı bilgiler sunmaktır. Çalışma, sağlık turizmi alanında uzmanlaşmış 19 kişiye anket uygulayarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye’deki medikal turizmde öncelikli branşı belirlemek için Analitik Hiyerarşik Süreç (AHP) metodu kullanılmıştır. Yapılan AHP analizi sonucunda, Türkiye’nin medikal turizm alanında öncelik verilmesi gereken ilk üç branş "Plastik Cerrahi, Onkoloji, Ağız Diş ve Çene Cerrahisi" olarak ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak, medikal turizmin çeşitli yönlerini incelemek, Türkiye’nin sağlık hizmetlerindeki güçlü yönlerini anlamak ve pazarlama stratejilerini buna göre şekillendirmek açısından önemli bir kaynak sunmaktadır. Türkiye’nin medikal turizmdeki potansiyelini en üst düzeye çıkarabilmek için daha fazla analiz ve stratejik planlama gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Turizmi, Medikal Turizm, Analitik Hiyerarşik Süreç

Makale Gönderme Tarihi: 13.06.2023

Makale Kabul Tarihi: 16.12.2023

Önerilen Atıf:

Taşkent, M. E. (2023). Türkiye’de Medikal Turizm Branşlarının Önceliklendirilmesi, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (4):500-511.

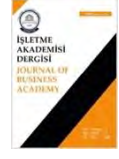


Journal of Business Academy

2023, 4 (4): 500-511

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1357](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1357)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Prioritization of Medical Tourism Branches in Turkey

Mümine Elif TAŞKENT

Lokman Hekim University, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi/ Ankara

meliftaskent@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-5153-0867>

Abstract

Medical tourism has become significant for countries from various perspectives. In the current environment of increased competition and uncertainty, it is imperative for countries to enhance their performance in medical tourism by identifying the areas where they excel and giving priority to these areas. The aim of this study is to provide evidence-based information by evaluating the status of medical tourism practices in Turkey and determining the prioritized medical specialty in the field of medical tourism. The study was conducted by surveying 19 experts specialized in health tourism. The Analytic Hierarchy Process (AHP) method was employed to identify the prioritized medical specialty in medical tourism in Turkey. The AHP analysis revealed that the top three medical specialties in which priority should be given in Turkey's medical tourism are "Plastic Surgery, Oncology, and Oral and Maxillofacial Surgery." In conclusion, this study serves as a valuable resource for examining various aspects of medical tourism, understanding Turkey's strengths in healthcare services, and shaping marketing strategies accordingly. To maximize Turkey's potential in medical tourism, further analysis and strategic planning are necessary.

Keywords: Health Tourism, Medical Tourism, Analytical Hierarchical Process

Received: 13.06.2023

Accepted: 16.12.2023

Suggested Citation:

Taşkent, M. E. (2023). *Prioritization of Medical Tourism Branches in Turkey*, *Journal of Business Academy*, 4 (4): 500-511.

1. GİRİŞ

Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle, insanlar farklı ülkeleri keşfetme ve turistik deneyimler yaşama fırsatına daha kolay ulaşmaktadır. Bu gelişme, medikal turizmi oldukça çekici kılmıştır. Medikal turizmin her geçen gün popülerliği artmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri gelişmiş ülkelerdeki uzun bekleme süreleri ve yüksek tedavi maliyetleri gibi faktörlerdir (Lunt ve Carrera, 2010). Bu nedenle, özellikle gelişmiş ülkelere gelen sağlık turistleri, sağlık hizmet standartları yeterli olan gelişmekte olan diğer ülkeleri tercih ederek sağlık turizminin gelişimine katkıda bulunmaktadır (Turner, 2007). Medikal turizm amacıyla seyahat edenlerin sayısı dünya genelinde her yıl %15-20 oranda artış göstermektedir (Health-Tourism, 2019). Medikal turizm, bireylerin sağlık hizmeti almak amacıyla başka ülkelere seyahat etmelerini tanımlar (Kördeve, 2016). Medikal turizm, mevsimlikten etkilenmeyerek dönemsel dalgalanmaların olmaması nedeniyle daha avantajlı bir turizm alanı olarak öne çıkmaktadır (Ağaoğlu, Karagöz ve Zabun, 2019). Türkiye ekonomisi için medikal turizm, giderek artan bir paya sahiptir, bu durumda popüler bir alan olmasına katkı sağlamaktadır (G. Aydın ve B. Karamehmet, 2017). Medikal turizm, tıbbi tanı, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini içeren karmaşık bir süreçtir ve aynı zamanda otelcilik, acentecilik, tanıtım faaliyetleri, ekonomi gibi birçok disiplini de içermektedir (Harahsheh, 2002). Bu nedenle, medikal turizmle ilgilenenler için bir dizi çoklu etmeni ele almak zorunlu hale gelmiştir. Medikal turizmde hedef ülke seçimi, birçok önemli faktörü dikkate almayı gerektirir. Bu faktörler, hizmetin sunulduğu ülkenin ekonomik durumu, sağlık tesislerinin kalitesi, akreditasyon standartları, sağlık sigortası sistemleri, coğrafi konumu, sağlık personelinin eğitim seviyesi, dil engelleri, bekleme süreleri ve güvenlik gibi unsurları içerir (Heung, Kucukusta ve Song, 2011). Türkiye, bu kriterlerin birçoğunu karşılayan ve medikal turizm için cazip bir destinasyon haline gelmiştir (G. Aydın ve B. Karamehmet, 2017). Yüksek kapasiteli ve akredite hastanelere sahip olması, stratejik coğrafi konumu, nitelikli sağlık personeli kadrosu ve modern sağlık tesisleri ile Türkiye, medikal turizm için ideal bir seçenek sunmaktadır. Ancak, Türkiye'nin hangi tıbbi branşlarda öne çıktığı ve hangi alanlara daha fazla odaklanması gerektiği konusunda net bir yönlendirme eksikliği vardır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de medikal turizm açısından öncelikli olan branşı belirlemektir. Bu sayede, medikal turizmi teşvik etmeyi hedefleyen karar vericilere bilimsel bir temel sunarak Türkiye'nin sağlık sektörünün gelişimine katkı sağlanacaktır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Medikal Turizm

Medikal turizm, turistin temel amacının tıbbi tedavi almak olduğu, ancak aynı zamanda turistik aktivitelere de katıldığı bir turizm türüdür (Caballero-Danell ve Mugomba, 2007). Bu durum, insanların diğer ülkelere hem medikal tedavi almak hem de turistik bir deneyim yaşamak amacıyla seyahat etmelerini ifade eder. Medikal turizm veya medikal seyahat, yalnızca kaliteli sağlık hizmetleriyle sınırlı kalmaz, aynı zamanda kontrollü bir gözetim altında iyileşmeyi de içermektedir (Connell, 2006).

Medikal turizm, küresel çapta en hızlı büyüyen alt sektörlerden biridir. Bu turizm türü, gelişmiş ülkelere gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelere yönelik yükselen bir seyahat trendini temsil etmektedir. Bu durum turizm endüstrisinin çeşitlenmesi için yeni bir niş pazar yaratma fırsatı sunmaktadır (Lee, Han ve Lockyer, 2012). Kişilerin ikamet ettikleri yer dışında tedavi olma isteklerindeki temel nedenler, tedavi maliyetlerinin düşük olması, modern teknolojik cihazların gelişmiş olması, sağlık çalışanının niteliğinin gelişmiş olması, düşük ulaşım maliyeti, düşük bekleme süreleri, gelişmiş ülkelerdeki sağlık masraflarının ekonomik bir yük oluşturması bulunmaktadır (Yeoh, Othman ve Ahmad, 2013). Diğer kritik etmenler arasında personelin

yabancı dil bilgisi, veri doğruluğu, konaklama koşulları ve sağlık kuruluşunun akreditasyon durumu bulunmaktadır. (Bayar, 2019). Bu bağlamda, medikal turizm hizmeti sunan hastaneler JCI akreditasyonu olarak hizmette kalite standardını sağlamayı hedeflemektedir.

Bu sebeple, özellikle gelişmekte olan ülkeler için medikal turizm, kârlı bir sektör olarak öne çıkmaktadır (Heung ve diğerleri, 2011). Uluslararası ticarete konu olan medikal turizm hizmetleri, birçok ülkenin turizmi çeşitlendirmek ve bu alandan faydalanmak amacıyla planlar ve politikalar geliştirmesine yol açmıştır (Yu, Lee ve Noh, 2011).

Örneğin, ABD'deki karaciğer nakil maliyetinin yaklaşık 300 bin ABD doları olduğu bir ortamda, Tayvan'da bu işlemin ortalama 90 bin ABD dolarına gerçekleştirilebileceği belirtilmektedir. Ayrıca, tüp bebek tedavisi örneğinde, ABD'de 15 bin ABD doları gibi bir maliyetle yapılan bir tedavinin Türkiye'de ortalama 3 bin ABD Doları civarında bir maliyetle gerçekleştirilebileceği ifade edilmektedir (Çılginoglu, 2018).

Amerika veya Büyük Britanya gibi gelişmiş ülkelerde medikal ve sağlık hizmetleri genellikle yüksek maliyetlidir. Bu durum, Tayland, Hindistan veya diğer Güneydoğu Asya ülkelerindeki doktorlardan tedavi almak isteyen kişilerin rezervasyon yapmalarına neden olmaktadır (Garcia ve Besinga, 2006). Medikal turizmin maliyetlerine bakıldığında; bir Amerikalının kendi ülkesi yerine Brezilya'da sağlık hizmeti almasının maliyet avantajı %25 ile %40 arasında değişirken, Hindistan'da bu oran %65 ile %90, Malezya'da %65 ile %80, Tayvan'da %40 ile %55 ve Türkiye'de %50 ile %60 arasında tasarruf edebileceği ifade edilmektedir (Çılginoglu, 2018).

Aynı bağlamda, ABD'de gerçekleştirilen karaciğer nakli operasyonunun maliyetinin yaklaşık olarak 300 bin ABD Doları olduğu düşünüldüğünde, Tayvan'da benzer bir operasyonun maliyeti, ABD'ye göre yaklaşık olarak üçte biri seviyesindedir. Tüp bebek tedavisi örneğinde ise, ABD'de yapılan 15 bin ABD Doları maliyetindeki bir tedavi, Türkiye'de gerçekleştirildiğinde maliyet bakımından yaklaşık beşte bir seviyesindedir (Çılginoglu, 2018).

2.2. Türkiye'de Medikal Turizm

Türkiye, dünya turizm hareketlerinde etkileyici bir rol oynamaktadır. Ülke, kaliteli sağlık hizmetleri, gelişmiş altyapı olanakları, rekabetçi fiyat avantajları, devlet desteği ve benzersiz doğal-tarihi zenginlikleri ile birleşen uygun iklim koşulları sayesinde medikal turizmde giderek daha fazla önem kazanmaktadır (Aydın, Aypek, Aktepe, Şahbaz ve Arslan, 2011). Son zamanlarda Türk turizminin en önemli gündem maddelerinden biri medikal turizm olmuştur. Türkiye, medikal turizmde başarıya ulaşabilmesi için bir dizi önemli koşulu sağlamaktadır.

Türkiye'nin coğrafi konumu, turizm potansiyelinin sağlık hizmetleriyle bütünleşmesi, dünya standartlarında teknolojik altyapıya sahip sağlık kuruluşları, kalifiye doktor ve personel kaynağı, rekabetçi fiyat politikaları, dünya genelindeki en büyük yedinci jeotermal kaynaklara sahip olması ve Avrupa'da yaşayan Türk vatandaşlarının, sağlık hizmetlerini Türkiye'de tercih etme eğiliminde olması gibi unsurlar, Türkiye'nin bu alandaki önemli avantajlarını oluşturmaktadır (Genç, 2007).

Türkiye'nin medikal turizm alanındaki dikkate değer avantajlarından biri, ülkede bulunan birçok akredite edilmiş sağlık tesisiyle öne çıkmasıdır. Türkiye, medikal turizmde Tayland'ın ardından JCI (Joint Commission International) akreditasyonu almış sağlık tesisleri açısından en zengin ülkelerden biri olarak öne çıkmaktadır (TC Sağlık Bakanlığı). Türkiye, zengin akreditasyon kaynakları ve diğer olumlu faktörlere sahip olarak her yıl Avrupa, Ortadoğu, Türk Cumhuriyetleri ve Karadeniz Ekonomik İşbirliği Konseyi Ülkeleri'nden binlerce hastayı çekmektedir. 2008'de 74 bin, 2009'da 94 bin, 2010'da 110 bin ve 2011'de 156 bin kişinin, tedavi amaçlı Türkiye'yi tercih ettiği gözlemlenmiş ve önümüzdeki yıllarda bu sayının daha da artması beklenmektedir (TC Sağlık Bakanlığı, 2012).

Medikal turizm amacıyla Türkiye'ye gelen hastaların geldikleri kliniklere göre dağılımı incelendiğinde çoğunun göz, diş ve tüp bebek için geldiği tespit edilmiştir (Akyurt, 2007). Özel göz hastaneleri Türkiye'de, ileri teknoloji, kaliteli hizmet ve akredite olmalarından dolayı uluslararası boyutta önem kazandıkları bilinmektedir.

Dünya medikal turizm sektöründe önemli bir yere sahip olan Türkiye'ye hasta gönderen ülkeler dört ana sınıfta incelenebilir (Genç, 2007);

1. İçerisinde büyük oranda Türk vatandaşı olan ülkeler (Almanya, Hollanda, Belçika vb.),
2. Sağlık çalışanı yetersizliği ve altyapı konusunda yetersiz, gelişmekte olan ülkeler (Balkan ülkeleri, Orta Asya'daki Türk Cumhuriyetleri),
3. Sağlık hizmetlerinin pahalı olduğu ve sigortanın yeterince kapsayıcı olmadığı ülkeler (Amerika, Almanya),
4. Arz-talep dengesizliklerinden dolayı uzun bekleme sırası problemi çeken ülkeler (İngiltere, Hollanda ve Kanada).

3. LİTERATÜR

Türkiye'de medikal turizm her geçen gün gelişmekte ve popüleritesi artmaktadır. Bu konuda yapılmış birçok çalışma vardır.

Aydın ve diğerleri (2011) tarafından yapılan araştırmaya göre, ülkemize yönelik medikal turizm tercihlerinin birçok nedeni vardır. Bununla birlikte, yeterli altyapı imkanları ve yetenekli sağlık profesyonellerinin bulunması, özellikle belirli sektörlerde makul fiyatlarla öne çıksa da temel motivasyondur. Medikal turizm için doğru "hekim" önemlidir. Sağlık turizminde etkinliği artırmak için, her bransa özel politikalar ve pazarlama stratejileri uygulanmalıdır. Bu politikaların hayata geçirilmesiyle boş kapasitenin kullanılması mümkün olacaktır. Bu konuda geleceğe yönelik düzenlemeler oluşturmak çok önemlidir. Türkiye'de İstanbul merkezli olarak öne çıkan medikal turizm alanları göz, onkoloji, kardiyovasküler cerrahi, ortopedi ve beyin cerrahileridir. (Aydın ve diğerleri, 2011).

Kantar ve Işık (2014) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye 2010 yılında dünyanın en iyi turizm destinasyonları arasında 7. sırada yer alırken, 2011 yılında 6. sıraya yükselmiştir. 2012 yılında Türkiye'yi tercih eden uluslararası hastaların %83'üne, medikal turistlerin %91'ine ve sağlık turizmi kapsamındaki hastaların %68'ine özel sağlık kuruluşları hizmet vermiştir. Türkiye'ye gelen turistlerin tercih ettiği branşlar arasında göz, ortopedi, kardiyoloji ve kardiyovasküler cerrahi yer alırken, bu hizmetlerin en iyi sunulduğu şehirler Antalya, İstanbul ve Ankara'dır. (Kantar ve Işık, 2014).

Özsarı ve Karatan (2013) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye'de öncelikli olarak göz, diş, tüp bebek, estetik ve plastik operasyonlar, kalp ve damar hastalıkları dahil olmak üzere çeşitli ameliyatlar yapılmaktadır. Bugün, kalp hastalığı, estetik ve diş operasyonları için yurt dışına seyahat eden hastalar için Türkiye önemli bir ülkedir. Örneğin, Amerikalılar tedavi masraflarının çoğunlukla kendi ülkelerindeki fiyatlardan daha düşük olması nedeniyle Türkiye'yi tercih etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde baypas ameliyatı maliyeti Türkiye'ye göre yaklaşık olarak 2.9 ila 5.4 kat daha yüksektir. Yüz kaldırma operasyonu maliyeti ise Amerika'da Türkiye'ye göre yaklaşık olarak 1.3 ila 2 kat daha fazladır. Yani, Türkiye'de bu sağlık hizmetleri Amerika'ya kıyasla önemli ölçüde daha ekonomiktir (Özsarı ve Karatana, 2013).

Sügür (2016) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye'ye medikal turizm amacı ile gelen turistler çoğunlukla plastik ve estetik cerrahi, göz ameliyatları, saç ektirme, açık kalp ameliyatı,

tüp bebek, kanser tedavileri, diş, beyin cerrahisi, kadın hastalıkları ve doğum, çocuk hastalıkları gibi alanları seçmektedir (Süğü, 2016).

Kaya ve diğerleri (2013) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'ye gelen sağlık turistlerinin tedavi amaçlı geldiği klinikler, bu kliniklerin toplam içinde aldığı oranlar ve hangi ülkelerin Türkiye'yi daha çok tercih ettikleri tartışılmıştır. Türkiye'de her yıl 300.000'e yakın uluslararası hasta kamu ve özel sağlık kurumlarında tedavi olmaktadır. Türkiye'ye gelen tıbbi ziyaretçiler, özellikle Göz Hastalıkları, Ortopedi ve Travmatoloji, İç Hastalıkları, Kulak, Burun ve Boğaz Hastalıkları, Kadın Hastalıkları ve Doğum, Genel Cerrahi ve Onkoloji kliniklerini tercih etmektedir (Kaya, Yıldırım, Karsavuran ve Özer, 2013).

4. YÖNTEM

Çalışmanın amacı, Türkiye'deki medikal turizm uygulamalarının mevcut durum değerlendirmesinin yapılmasıdır. Bunun sonucunda, Türkiye'nin medikal turizm alanında öncelikli olan branşın belirlenmesi ile kanıta dayalı bilgiler sunmaktır. Araştırmada, Türkiye'deki medikal turizm alanındaki branşları belirlenerek araştırma modeli oluşturulmuştur. İlgili branşlar şu şekildedir: (1) göz hastalıkları, (2) ortopedi ve travmatoloji, (3) kardiyoloji, (4) onkoloji, (5) beyin ve sinir cerrahisi, (6) ağız diş ve çene cerrahi, (7) plastik cerrahi (8) Kadın Hastalıkları ve İnfertilite ve (9) ürolojidir. Bu çalışmanın amacına ulaşmak için çok kriterli karar verme yöntemlerinden biri olan Analitik Hiyerarşi Süreci (AHP) kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında alternatiflerin ikili karşılaştırmalarından oluşan bir anket formu oluşturulmuştur. Medikal turizm uzmanlarından alınan görüşme verilerinin, kullanılan AHP (Analitik Hiyerarşi Süreci) formuna verdikleri cevapların, gerçek durumu doğru bir şekilde yansıttığı kabul edilmektedir. Anket formu elektronik ortamda uygulanmış ve 19 anket elde edilmiştir. AHP çalışmalarında örneklem sayısı konusunda kesin bir kural olmasa da genel kanı bu çalışmalar için çok geniş örneklem büyüklüklerinin gerekli olmadığı yönündedir (Schmidt, Aumann, Hollander, Damm ve von der Schulenburg, 2015). Anketlerden elde edilen veriler Microsoft Excel programı kullanılarak analiz edilmiştir.

AHP, ilk olarak 1970'lerde Thomas Saaty tarafından tasarlanan çok kriterli karar verme yöntemlerinden biridir (Ishizaka ve Labib, 2011). Birden çok kriter ve alternatifin bulunduğu ve değerlendirmelerin genellikle sübjektif olduğu birden çok değişkenli ortamlarda karar verme ve tahmin etme ile ilgili sorunlara çözüm bulmak amaçlanmaktadır (Wong ve Li, 2008). AHP metodu, sağlık sektöründe tanı koymak, tedavi seçeneklerini değerlendirmek, sağlık teknolojilerini belirlemek, insan kaynaklarını planlamak ve sağlık politikalarını ele almak amacıyla sıklıkla kullanılmaktadır (Liberatore ve Nydick, 2008).

Bu metodun temel amacı, belirlenen seçenekler arasındaki öncelikleri bir skalaya yerleştirmek, karar vericinin yargılarını dikkate almak ve karar verme sürecindeki seçeneklere yönelik karşılaştırma tutarlılığını değerlendirerek bu süreci etkili bir şekilde tamamlamaktır. Bu bağlamda, karar vericiye ait bilgi ve deneyimlere dayanan yargılar desteklenir. AHP metodunun uygulama adımları belirgin bir şekilde tanımlanmıştır (Cabała, 2010);

- Problemin saptanması ve hedeflerin belirlenmesi.
- Belirlenen hedeflerden başlayarak sırası ile hiyerarşik yapı oluşturulması
- Alternatifler arasında baskın olanı belirlemek için, alternatifler ve kriterler arasındaki ikili karşılaştırmaların yapılması.
- Matrislerin belirlenmesi.
- Ağırlıkların tutarlılığının test edilmesi.
- Tutarlılık durumunda, karar vericiler ikili karşılaştırmalar konusunda tutarlı bir yargıda bulunurlar.

- Tüm karşılaştırma matrislerinin tutarlı olması olası değildir, bu nedenle bir dereceye kadar makul bir tutarsızlık beklenir. Bu sınır 3*3 ve 4*4 matrisleri için sırasıyla 0,05 ve 0,08'dir. Daha büyük matrisler için sınır 0.10'dir. Bu sınırın altındaki tutarlılık oranlarına ilişkin ağırlıklar geçerli kabul edilir. Tutarlılığı hesaplamak için öncelikle normalizasyon matrisi ağırlık değerleri ile çarpılmalı ve öncelik vektörleri hesaplanmalıdır. Daha sonra öncelik vektörünün toplam değeri faktör sayısına bölünerek maksimum λ değeri bulunur.
- Alternatifler için önceliklerin belirlenmesi: Ağırlıkların tutarlılık değerlerinin istenilen seviyenin altında olduğu görüldükten sonra son aşamada elde edilen ağırlıklara göre alternatifler listelenir. En yüksek ağırlığa sahip alternatif birinci olurken, en düşük ağırlığa sahip alternatif sonuncudur.

5. BULGULAR

Çalışmanın ilk aşamasında, Türkiye'deki medikal turizm branşlarını belirlemek amacıyla bir hiyerarşik yapı oluşturulmuştur. Ardından, Saaty'nin geliştirmiş olduğu tercih ölçeği kullanılarak ana kriterlerin önem sıralarına göre karşılaştırmalar yapılmıştır. Normalleştirme işlemi gerçekleştirilerek her bir kritere ait öncelik değerleri hesaplanmıştır. Değerlendirmede kullanılacak olan seçim kriterleri literatür taramasıyla belirlenmiştir. Tablo 1'de detayları verilen seçim kriterleri, 9 ana kriterden oluşmaktadır. Bu kriterler, göz hastalıkları, ortopedi ve travmatoloji, kardiyoloji, onkoloji, beyin ve sinir cerrahisi, ağız-diş ve çene cerrahisi, plastik cerrahi, kadın hastalıkları ve infertilite ve üroloji gibi alanları içermektedir.

Tablo 1. Türkiye Medikal Turizm Kriterleri

K1	Göz Hastalıkları
K2	Ortopedi ve Travmatoloji
K3	Kardiyoloji
K4	Onkoloji
K5	Beyin Sinir Cerrahisi
K6	Ağız, Diş ve Çene Cerrahisi
K7	Plastik Cerrahi
K8	Kadın Hastalıkları ve İnfertilite
K9	Üroloji

Anket formlarının değerlendirilmesi sonucunda elde edilen karşılaştırma matrisleri aşağıda sunulmuştur. Ardından, Analitik Hiyerarşi Süreci'nin (AHP) bir sonraki adımında, Tablo 2'de oluşturulan her bir karar matrisindeki değerler, sütun toplamalarına bölünerek ikili karşılaştırma matrislerinin tüm elemanları normalize edilmiştir. Normalizasyon işleminden elde edilen matrisler Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 2. Türkiye Medikal Turizm Branşlarının İkili Karşılaştırma Matrisi

K	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9
K1	1	0,8942	0,5793	0,6079	0,6837	0,584	0,2473	0,9869	1,5756
K2	1,1183	1	0,8761	0,7291	0,6599	0,5766	0,4065	1,0973	2,4411
K3	1,7263	1,1414	1	0,8938	0,8611	0,8394	0,3969	1,0235	1,4767
K4	1,645	1,3716	1,1188	1	0,898	0,7978	0,7783	1,2827	1,8412
K5	1,4626	1,5153	1,1613	1,1135	1	0,7692	0,569	1,5192	1,5752
K6	1,7124	1,7343	1,1914	1,2535	0,6348	1	0,4786	1,4992	1,4628
K7	4,0439	2,4603	2,5198	1,2849	1,7574	2,0895	1	1,9202	2,8349
K8	1,0133	0,9114	0,977	0,7796	0,6582	0,667	0,5208	1	1,1695
K9	0,6347	0,4097	0,6772	0,5431	0,6348	0,6836	0,3528	0,855	1
Toplam	14,3565	11,4382	10,1009	8,2054	7,7881	8,007	4,75	11,184	15,377

Tablo 3. Normalizasyon Matrisi

K	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9
K1	0,0697	0,0782	0,0573	0,0741	0,0878	0,0729	0,0521	0,0882	0,1025
K2	0,0779	0,0874	0,0867	0,0889	0,0847	0,072	0,0856	0,0981	0,1587
K3	0,1202	0,0998	0,099	0,1089	0,1106	0,1048	0,0835	0,0915	0,096
K4	0,1146	0,1199	0,1108	0,1219	0,1153	0,0996	0,1639	0,1147	0,1197
K5	0,1019	0,1325	0,115	0,1357	0,1284	0,0961	0,1198	0,1358	0,1024
K6	0,1193	0,1516	0,1179	0,1528	0,0815	0,1249	0,1008	0,134	0,0951
K7	0,2817	0,2151	0,2495	0,1566	0,2257	0,261	0,2105	0,1717	0,1844
K8	0,0706	0,0797	0,0967	0,095	0,0845	0,0833	0,1096	0,0894	0,0761
K9	0,0442	0,0358	0,067	0,0662	0,0815	0,0854	0,0743	0,0765	0,065

AHP tekniğinin diğer adımında ise, ikili karşılaştırma matrislerinden üretilen normalizasyon matrislerinin satır ortalamaları hesaplanmış ve kriterlere ilişkin ağırlık (w) yüzde değerleri belirlenmiştir. Çalışmadan elde edilen ağırlık değerleri Tablo 4'te yer almaktadır. Bu ağırlık

değerleri, medikal turizm branşlarının belirlenmesindeki önem sıralamasını sağlamak amacıyla kullanılmıştır.

Tablo 4. Türkiye Medikal Turizm Branşlarının Önceliklendirme Sıralaması

<i>Kriterler</i>	<i>w</i>	<i>Sıra</i>
<i>K1</i>	0,07586	8
<i>K2</i>	0,09334	6
<i>K3</i>	0,10161	5
<i>K4</i>	0,12004	2
<i>K5</i>	0,11862	4
<i>K6</i>	0,11977	3
<i>K7</i>	0,21733	1
<i>K8</i>	0,08721	7
<i>K9</i>	0,06621	9
<i>Toplam</i>	1	

Tablo 5. Tutarlılık Testi

$\lambda(\max)$	9,07758675
Uyum İndeksi (CI)	0,00969834
Uyum Oranı (CR)	0,00668851

AHP'nin bir sonraki adımında, elde edilen ağırlıkların tutarlılığı test edilmelidir. Tutarlılık testlerinin sonuçları Tablo 5'te sunulmuştur. Her iki modelin de Consistency Ratio (CR) değerleri 0.10'dan düşüktür, bu nedenle ağırlıkların tutarlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede, Türkiye'deki medikal turizm branşları arasında plastik cerrahi en öncelikli branş olarak öne çıkmaktadır. Plastik cerrahiyi sırasıyla onkoloji, ağız-diş ve çene cerrahisi ve beyin ve sinir cerrahisi takip etmektedir. Ek olarak, üroloji, göz hastalıkları, kadın hastalıkları ve infertilite ise en düşük önceliklendirilen branşlar olarak belirlenmiştir.

6. TARTIŞMA VE SONUÇ

Türkiye için turizm ve sağlık sektörlerinde medikal turizm kritik bir rol oynamaktadır. Türkiye, sunduğu dokuz ana sağlık branşıyla büyük bir sağlık turisti kitlesini ağırlamakta ve güçlü sağlık sistemiyle bu turistleri cezbetmektedir. Bu bağlamda, medikal turizm alanında Türkiye'nin gelişimine katkı sağlamak adına yeni politikalar izlenmesi ve devlet destekli daha kapsamlı bir

altyapının oluşturulması önem arz etmektedir. Yapılan bu çalışma, medikal turizm alanındaki uzmanlardan alınan görüşlere dayanarak Türkiye'nin öncelikli sağlık branşını belirleyerek kanıta dayalı bir perspektif sunmayı amaçlamıştır. Medikal turizmde uzman kişilere yapılan anketler sonucunda, Türkiye'de öncelikli olan sağlık branşının Plastik Cerrahi olduğu tespit edilmiştir. Araştırma kapsamındaki diğer branşlar ise sırasıyla Onkoloji, Ağız-Diş ve Çene Cerrahisi, Beyin ve Sinir Cerrahisi, Kardiyoloji, Ortopedi ve Travmatoloji, Kadın Hastalıkları ve İnfertilite, Göz Hastalıkları ve Üroloji olarak sıralanmıştır. Bu sonuçlar, medikal turizm alanında faaliyet gösteren yöneticilere, turist çekme stratejilerini belirlerken öncelik sıralamasında rehberlik edebilecek önemli bilgiler sunmaktadır.

Medikal turizm, dünya genelinde giderek daha fazla popülerlik kazanan bir seyahat şekli olarak dikkat çekmektedir. Topuz (2012) tarafından yapılan bir araştırmada, Türkiye'de medikal turizmin kapsamı oldukça geniş bir yelpazede sağlık hizmetlerini içermekte ve özellikle estetik cerrahi, göz tedavisi, diş tedavisi, açık kalp cerrahi, kanser tedavisi ve tüp bebek uygulamaları gibi çeşitli tıbbi tedavileri kapsamaktadır. Bu, hastaların sadece tedavi için değil, aynı zamanda estetik iyileştirmeler veya özel sağlık ihtiyaçları için de seyahat etmelerini içermektedir (Topuz, 2012).

Baka'nın (2013) araştırmasına göre, Türkiye'ye medikal turist çeken faktörler arasında öne çıkan sağlık nedenleri arasında çeşitli kalp ameliyatları, ortopedik operasyonlar, onkolojik tedaviler, estetik cerrahi, infertilite tedavisi, diş tedavileri, göz operasyonları ve obezite tedavileri bulunmaktadır (Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı, 2013). Türkiye'nin medikal turizmde daha etkin bir konuma gelmesi için hangi sağlık hizmetlerinde öne çıkması gerektiği, hangi alanlarda daha başarılı olduğu ve hangi alanlarda yeterli altyapıya sahip olduğu gibi soruların etkili bir şekilde analiz edilmesi ve hedef pazara odaklanması kritik öneme sahiptir. (Şahbaz, Akdu ve Akdu, 2012). Bu durumda Türkiye medikal turizm alanındaki potansiyelini en iyi şekilde değerlendirmesi adına stratejik bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Şahbaz ve diğerleri, 2012). Özşarı ve Karatana'nın (2013) çalışması, Türkiye'nin özellikle estetik, göz, diş ve tüp bebek konularında diğer ülkelere göre mukayeseli üstünlüğe sahip olduğunu belirtmektedir. Hastaların katastorfik sağlık harcaması yaptırdıkları ameliyatlar, özellikle göz, estetik, diş operasyonları ve saç ekimi gibi konularda Türkiye'nin öne çıktığı pazarlardan biri olduğunu göstermektedir (Özşarı ve Karatana, 2013). Bu durum, Türkiye'nin belirli sağlık alanlarında uzmanlaşarak medikal turistleri çekme stratejisini benimsemesinin önemini vurgulamaktadır.

Çalışmanın sonuçlarına göre, medikal turizmde plastik cerrahinin önceliklendirilmesi durumunda, tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin bu branşı vurgulayacak şekilde artırılması önerilebilir. Araştırmanın kapsamını genişletmek ve gelecekte yapılacak çalışmalar için daha kapsamlı bir temel oluşturmak amacıyla, ülke genelinde daha geniş bir kitleye ulaşılması ve seçilmiş kriterlerin detaylandırılması, alt kriterlere ayrılması önerilmektedir.

Sonuç olarak, medikal turizmdeki bu çeşitli yönlerin incelenmesi, Türkiye'nin sağlık hizmetlerindeki güçlü yönlerini anlamak ve pazarlama stratejilerini buna göre şekillendirmek adına önemli bir kaynak sunmaktadır. Türkiye'nin medikal turizmdeki potansiyelini en üst düzeye çıkarabilmek için daha fazla analiz ve stratejik planlama gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağaoğlu, F. O., Karagöz, N., & Zabun, S. (2019). Sağlık Turizmi Uygulamaları ve Türkiye'ye Getirilerine İlişkin Bir Değerlendirme. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (2), 428-450.
- Akyurt, N. (2007). *Hastanelerde Akreditasyon Standartları: İstanbul'daki Özel Hastanelerin Radyoloji Yöneticilerinin Standartları Ne Ölçüde Yerine Getirildiği Konusundaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Aydın, D., Aypek, N., Aktepe, C., Şahbaz, P., & Arslan, S. (2011). Türkiye'de Medikal Turizm. *Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Ankara*.
- Aydın, G., & Karamahmet, B. (2017). Factors affecting health. *International Journal of Healthcare Marketing*, (11).
- Aydın, G., & Karamahmet, B. (2017). Factors affecting health European Journal of Science and Technology tourism and international choice. *International Journal of Healthcare Marketing*, 11.
- Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı. (2013). Sağlık Turizmi Sektör Raporu. *Mayıs*, (1), 2018.
- Bayar, K. (2019). Dünyada ve Türkiye'de sağlık Turizminin Önemi ve Gelişimi: Antalya Yöresi Araştırması.
- Cabała, P. (2010). Using the analytic hierarchy process in evaluating decision alternatives. *Operations research and decisions*, 20 (1), 5-23.
- Caballero-Danell, S., & Mugomba, C. (2007). *Medical Tourism and its Entrepreneurial Opportunities-A conceptual framework for entry into the industry*. (Yüksek Lisans Tezi).
- Connell, J. (2006). Medical tourism: Sea, sun, sand and surgery. *Tourism management*, 27(6), 1093-1100.
- Cılgınoglu, H. (2018). *Uluslararası Sağlık Turizminin Ekonomik, Hukuki ve İdari Yönden Değerlendirilmesi: Türkiye'deki Hastaneler Üzerinde Örneklem*. (Doktora Tezi). Kastamonu Üniversitesi, Kastamonu.
- Garcia, A. G., & Besinga, C. A. (2006). Challenges and opportunities in the Philippine medical tourism industry. *The SVG Review*, 4 (1), 41-55.
- Genç, U. (2007). Türkiye'de Sağlık Turizmi. *Çerçeve Dergisi*, 96-97.
- Harahsheh, S. S. (2002). *Curative tourism in Jordan an potential development*. (Yüksek Lisans Tezi). Bournemouth University,
- Health-Tourism. (2019). Medical Tourism Statistics and Facts. . Retrieved from <https://www.health-tourism.com/medical-tourism/statistics/>
- Heung, V., Kucukusta, D., & Song, H. (2011). Medical tourism development in Hong Kong: An assessment of the barriers. *Tourism management*, 32 (5), 995-1005.
- Ishizaka, A., & Labib, A. (2011). Review of the main developments in the analytic hierarchy process. *Expert systems with applications*, 38(11), 14336-14345.
- Kantar, G., & Işık, E. (2014). Türkiye'de Sağlık Turizmi. [Health Tourism in Turkey]. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 1 (1), 15-20. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/en/pub/sagakadereg/issue/46757/586444>

- Kaya, S., Yıldırım, H. H., Karsavuran, S., & Özer, O. (2013). T. C. Sağlık Bakanlığı, Türkiye Medikal Turizm Değerlendirme Raporu. <http://saglikturizmi.gov.tr/tr/saglik-turizmi/medikal-turizm/turkiye-de-medikal-turizm>.
- Kördeve, M. K. (2016). Sağlık Turizmine Genel Bir Bakış ve Türkiye'nin Sağlık Turizmindeki Yeri. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 2 (1).
- Lee, M., Han, H., & Lockyer, T. (2012). Medical tourism – attracting Japanese tourists for medical tourism experience. *Journal of Travel & Tourism Marketing*, 29 (1), 69-86.
- Liberatore, M. J., & Nydick, R. L. (2008). The analytic hierarchy process in medical and health care decision making: A literature review. *European Journal of Operational Research*, 189 (1), 194-207.
- Lunt, N., & Carrera, P. (2010). Medical tourism: assessing the evidence on treatment abroad. *Maturitas*, 66 (1), 27-32.
- Özsarı, S. H., & Karatana, Ö. (2013). Health tourism situation in Turkey. *South Clin Ist Euras*, 24(2), 136-144. doi:10.5505/jkartaltr.2013.69335
- Schmidt, K., Aumann, I., Hollander, I., Damm, K., & von der Schulenburg, J. G. (2015). Applying the Analytic Hierarchy Process in healthcare research: A systematic literature review and evaluation of reporting. *BMC medical informatics and decision making*, (15), 1-27.
- Süğü, A. (2016). *Türkiye'nin Medikal Turizm Açısından Son Üç Yılda Mevcut Durumu ve Medikal Turizm Sektöründeki Ekonomik Boyutunun Geliştirilmesine Yönelik Bir Değerlendirme*. (Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Şahbaz, R. P., Akdu, U., & Akdu, S. (2012). Türkiye'de Medikal Turizm Uygulamaları; İstanbul ve Ankara Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (27), 267-296.
- TC Sağlık Bakanlığı. Sağlık Turizmi Nedir? Retrieved from <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/10944,02pdf.pdf?0>
- TC Sağlık Bakanlığı. (2012). *Sağlık Turizmi El Kitabı*. Ankara: BMS Matbaacılık.
- Topuz, N. (2012). *Türkiye Sağlık (Medikal) Turizmi Stratejisi 2023*. (Uzmanlık Tezi). Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Turner, L. (2007). Medical tourism: Family medicine and international health-related travel. *Canadian Family Physician*, 53 (10), 1639-1641.
- Wong, J. K. W., & Li, H. (2008). Application of the analytic hierarchy process (AHP) in multi-criteria analysis of the selection of intelligent building systems. *Building and Environment*, 43 (1), 108-125.
- Yeoh, E., Othman, K., & Ahmad, H. (2013). Understanding medical tourists: Word-of-mouth and viral marketing as potent marketing tools. *Tourism management*, 34, 196-201.
- Yu, J., Lee, T. J., & Noh, H. (2011). Characteristics of a medical tourism industry: The case of South Korea. *Journal of Travel & Tourism Marketing*, 28 (8), 856-872.



Psikolojik Şiddet Algısını Belirlemeye Yönelik Okul Öncesi Öğretmenleri Üzerinde Nitel Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Menekşe ÖZTOPRAK

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

tarhan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4039-3657>

Öğr. Gör. Beyhan Özge YERSEL

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

bozgeyersel@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4736-1391>

Özet

Araştırmanın amacı, okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin psikolojik şiddet algısının belirlenmesidir. Nitel araştırma yöntemlerinden olgubilim (fenomenoloji) yöntemiyle desenlenen araştırmanın örneklemini Ankara’da yaşayan okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenler oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak “Öğretmen Görüşme Formu” kullanılmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde betimsel analiz ve içerik analizden yararlanılmıştır. Sonuçta öğretmenlerin çoğunun psikolojik şiddeti sözlü saldırı/günlük yaşam ve özgüveni olumsuz etkileyen tutum ve davranış olarak tanımladığı, duygusal istismar davranışlarını psikolojik şiddet olarak değerlendirmekte, psikolojik şiddetin asıl kaynağının şiddet davranışı gösteren kişinin ruh sağlığı olduğunu düşünmektedir. Öğretmenler, genelde psikolojik şiddete maruz kalmadıklarını dile getirmişlerdir. Öğretmenler, psikolojik şiddete maruz kalan iş arkadaşlarını hakları konusunda yönlendirme yaparak destek verdiklerini belirtmiştir. Psikolojik şiddete maruz kalmamak için iş arkadaşlarıyla mesafeli bir ilişki kurmayı tercih eden öğretmenler, psikolojik şiddetin önlenmesi için okul müdürleri tarafından önlem alınması gerektiğini belirtmişlerdir

Anahtar Kelimeler: Psikolojik Şiddet, Okul Öncesi Eğitimi, Öğretmenler

Makale Gönderme Tarihi: 05.10.2023

Makale Kabul Tarihi: 25.12.2023

Önerilen Atıf:

Öztoprak, M., Yersel, B. Ö. (2023). Psikolojik Şiddet Algısını Belirlemeye Yönelik Okul Öncesi Öğretmenleri Üzerinde Nitel Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (4):512-522.



Journal of Business Academy

2023, 4 (4): 512-522

DOI: [10.26677/TR1010.2023.1358](https://doi.org/10.26677/TR1010.2023.1358)

Dergi web sayfası: www.isakder.org



Psychological Violence Perceptions of Pre-School Teachers: A Qualitative Study

Dr. Öğr. Üyesi Menekşe ÖZTOPRAK

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

tarhan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4039-3657>

Öğr. Gör. Beyhan Özge YERSEL

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

bozgeyversel@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4736-1391>

Abstract

The aim of this research is to determine the perception of psychological violence among teachers working in pre-school educational institutions. The study, designed using the qualitative research method of phenomenology, employed a sample of pre-school teachers residing in Ankara. The data collection tool used was the "Teacher Interview Form." Descriptive analysis and content analysis were used to evaluate the data. As a result, the majority of teachers defined psychological violence as verbal attacks, negative attitudes, and behaviors in daily life that affect self-esteem. They also considered emotional abuse behaviors as a form of psychological violence. Teachers believed that the primary source of psychological violence is the mental health of the person exhibiting violent behavior. Overall, teachers expressed that they generally did not experience psychological violence. They mentioned providing support to colleagues who had experienced psychological violence by guiding them about their rights. Some teachers preferred to maintain a distant relationship with colleagues to avoid psychological violence. They also emphasized the importance of school principals taking preventative measures against psychological violence.

Keywords: Psychological Violence, Pre-School Education, Teachers

Received: 05.10.2023

Accepted: 25.12.2023

Suggested Citation:

Öztoprak, M., Yersel, B. Ö. (2023). Psychological Violence Perceptions of Pre-School Teachers: A Qualitative Study, *Journal of Business Academy*, 4 (4): 512-522.

1. GİRİŞ

Erken çocukluk yılları, gelişimin en hızlı olduğu, öğrenmenin en açık olduğu dönem olarak kabul edilmektedir. Bu dönemde çocukların gelişiminin desteklenmesi için nitelikli ve kaliteli bir aile ortamı kadar okul öncesi eğitim kurumlarının da önemi büyüktür (Babaroğlu, 2018:1317). Çocuklar, gününün büyük bir bölümünü okullarda geçirmektedir. Bu nedenle ilköğretim öncesi okullar da nitelikli planlanmış ve hazırlanmış bir eğitim öğretim programı, iyi, güvenli, huzurlu, bir çalışma ortamına sahip öğretmenlerle donatılmış olması gerekmektedir (Zembat, 2005:27; Özdemir Beceren, 2012:191; Koçyiğit, 2012:15).

Okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin çalışma ortamını ve iş doyumlarını etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler “fiziksel koşullar”, “ekonomik imkânlar”, “psikolojik şartlar” olarak değerlendirilebilir. Psikolojik faktörlerde öğretmenleri olumlu yönde etkileyen “motivasyon”, “tatmin”, “bağlılık”, “liderlik” gibi kavramlar olduğu kadar öğretmenleri negatif yönde etkileyen faktörler de bulunmaktadır. Bu negatif faktörlerden en dikkat çeken ise “psikolojik şiddettir (Jackson vd; 1986:630; Şahin ve Dursun, 2009:165). Psikolojik şiddet; örgütlerde çalışan bireylerin ya da grupların karşı tarafa veya karşı gruba uyguladıkları, yıldırma, sindirme, bastırma, yok sayma, psiko-terör uygulama gibi anlamlara gelmektedir (Tutar, 2004:101). 1980’li yıllarda iş yerinde yaşanan bu durumları tanımlamak üzere yıldırma kavramını ilk olarak Leymann “grup şiddeti” olarak kullanmıştır (Leymann, 1996:171). Psikolojik şiddet, insanların sadece çalışma hayatlarını etkilemekle kalmayıp aynı zamanda arkadaş, aile ve sosyal hayatlarını da etkilemektedir. Psikolojik şiddet, hiçbir iş ortamında olmaması gereken bir davranış türüdür. Eğitim ortamlarında zamanla şiddeti artan bir psikolojik şiddet durumu mevcutsa bu durum kontrolden çıkabilir ve istenmeyen sonuçlar doğurabilir (Aygün, 2012:15). Bu durum, öğretmenlerin motivasyonunu, iş tatminini, yaşam doyumunu ve iş performansını etkileyebilmekte, çeşitli fiziksel ve psikolojik sağlık sorunları yaşamalarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla, öğretmenlerin psikolojik şiddete maruz kalmaları sonucunda verdikleri fiziksel ve psikolojik tepkiler önem arz eder (Akbaşlı vd., 2020:566). Psikolojik şiddeti yaşayan öğretmenlerde motivasyon düşüklüğü, iş kazaları, iş ve yaşam doyumunda azalma, tükenmişlik sendromu, stres, işten soğuma, işe geç gelme, çeşitli fiziksel ve ruhsal sağlık problemleri yaşamalarının sonucunda işi aksatmalar ve işten ayrılmalar sıklıkla görülmektedir. Durumun daha da kötüye gitmesi ile ileriki dönemlerde intihar vakaları ile karşılaşmaktadır. Öğretmenlerin psikolojik şiddete maruz kalması, örgüt iklimini olumsuz etkilemekte, daha da önemlisi öğrencilerin eğitim sürecinin niteliksizleşmesine neden olmaktadır (Bulut, 2008:115). Bu nedenle hem öğretmenlerin, hem de okul yönetiminin psikolojik şiddete dair algılarının bilinip bu konuda önlemlerin alınması gereklidir.

İlgili alanyazın incelendiğinde öğretmenlerin psikolojik şiddet algılarına yönelik bazı çalışmaların yer aldığı görülmektedir. Avcı ve Aydoğan (2022); 303 öğretmenle yaptığı çalışmalarında psikolojik şiddet ile tükenmişlik arasında bir ilişki olduğunu bulmuştur. Blase ve Blase (2003), Amerika ve Kanada’daki öğretmenlerle yaptıkları çalışmada okul müdürlerinin öğretmenleri önemsememe, işten ayrılmaya zorlama, sözlü-sözsüz olarak tehdit etme gibi davranışlarla yıldırma çalıştığını ortaya koymuştur. Çivilidağ ve Sargın (2011), öğretmenlerde mesleki kıdemin, öğretmenlerin psikolojik şiddet algısı üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Daha düşük kıdeme sahip öğretmenlerin daha yüksek psikolojik şiddet algısına sahip olduklarını bulmuşlardır. Pšunder (2015) ise Slovenya’daki 223 ilk ve ortaokul öğretmenlerinin psikolojik şiddet algılarıyla ilgili bir çalışma yürütmüş ve bu çalışma sonunda öğretmenlerin psikolojik şiddetle ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığı için sıklıkla bu davranışları göz ardı ettiğini bulmuştur. Yıldırım ve Bozkurt (2019) ise okul yöneticisi kadınların psikolojik şiddeti çalışma hayatının bir bileşeni olarak değerlendirdiğini ortaya koymuştur.

Yapılan araştırmalar psikolojik şiddetin okullarda sıklıkla görülen bir durum olduğunu ve bu konuda öğretmenlerin algılarının ve okul yöneticilerinin alabileceği önlemlerin bilinmesinin önemli olduğunu göstermektedir. Alanyazında çoğunlukla ilköğretim ve ortaöğretim öğretmenlerinin psikolojik şiddet algılarının incelendiği, okul öncesi kurumlarında çalışan öğretmenlerin algılarını inceleyen araştırmaların sınırlı olduğu görülmüştür. Bu amaç doğrultusunda, bu makale, okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin psikolojik şiddet algılarına odaklanarak, bu algıları anlamak ve önlem almak için gerekli adımları belirlemeyi amaçlamaktadır.

2. YÖNTEM

Araştırmanın Deseni: Araştırmanın deseni nitel araştırma desenlerinden “Fenomenoloji” olarak belirlenmiştir. Bu desen farkında olunan ancak derin bir bilgi sahibi olunmayan durumlara odaklanmaktadır. Bu desende, katılımcının kişisel tecrübeleri, algılamaları ve olaylara yüklediği anlam incelenmektedir (Akturan ve Esen, 2008:85). Bu araştırmada ele alınan fenomen “okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin psikolojik şiddet algısıdır.

Araştırmanın Çalışma Grubu: Çalışma grubu belirlenirken “amaçlı örnekleme” yönteminden yararlanılmıştır. Bu yöntem, araştırılan konu ile ilgili, uzman birey ya da grupların tanımlanması ve seçilmesidir. Ayrıca Amaçlı örnekleme yönteminin kullanılması, belirli bir konuda uzman bireyleri veya grupları seçme yeteneğini içerir. (Yağar ve Dökme, 2018:5; Palinkas vd., 2015:535). Böylece araştırmanın çalışma grubunu amaçlı örnekleme yöntemiyle belirlenen, Ankara’da okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan 12 öğretmen oluşturmuştur. Araştırmaya 12 öğretmenin katılma sebebi, verilerin “doğgunluk” noktasına ulaşmasındandır. Nitel araştırmalarda doğgunluk “araştırmalardan herhangi bir farklı veri elde edilmeyene kadar devam ettirilmesi” olarak ifade edilmektedir (Palinkas vd; 2015:540). Bu araştırmada da 12 öğretmenden sonra veriler tekrar ettiği için görüşmeler sonlandırılmıştır.

Katılımcıların tamamı kadın, %16,7’si 24 yaşında, %41’i lisans mezunu, %33’ü bir-beş yıldır bu meslekte çalışmaktadır. Katılımcıların %75’i bulunduğu kurumda “okul öncesi öğretmeni” sıfatıyla çalıştığını belirtmiştir. %41’i ise bir yıldan daha az bir süredir bulunduğu kurumda çalıştığını ifade etmektedir.

Veri Toplama Araçları: Araştırmanın veri toplama aracı, araştırmacılar tarafından geliştirilen ve çocuk gelişimci ve yönetim ve organizasyon alanında çalışan üç akademisyenin görüşleriyle son halini alan “Genel Bilgi Formu” dur. Genel Bilgi Formunda ilk bölümde katılımcıların yaşı, mezun olduğu okul, kaç yıldır çalıştıkları, bulunduğu kurumda hangi sıfatla çalıştığı ve bulundukları kurumda kaç yıldır çalıştıklarıyla ilgili bilgiler yer almakta, ikinci bölümde ise psikolojik şiddet ile ilgili şu sorular yer almaktadır:

- Sizce psikolojik şiddet nedir?
- Sizce hangi davranışlar psikolojik şiddete girer?
- Sizce psikolojik şiddetin asıl kaynağı nedir?
- Daha önce hiç psikolojik şiddete maruz kaldınız mı? Kaldıysanız deneyimleriniz nelerdir?
- Psikolojik şiddete maruz kalan bir iş arkadaşınız oldu mu? Eğer olduysa ona destek olmak için neler yaptınız?
- Psikolojik şiddetten korunmak için aldığınız önlemler nelerdir?
- Sizce bir kurumda psikolojik şiddet yaşanmaması için alınması gereken önlemler nelerdir? Bu önlemler kimler tarafından alınmalıdır?

Veri Toplama Süreci ve Araştırmanın Etik Boyutu: Bulgular, öğretmenlerle yapılan görüşmelere dayanmaktadır. Amaçlı örnekleme yöntemiyle belirlenen ve araştırmaya katılmayı kabul eden iki özel okul öncesi eğitim kurumuna gidilerek yetkililere araştırmanın amacı anlatılmıştır. İlgili okul müdürleri aracılığıyla öğretmenlerle iletişime geçilmiştir. Öğretmenlere araştırmanın amacı anlatılmış, verdikleri yanıtların araştırmayı kabul ettiklerine dair onam formu imzalatılmıştır. Öğretmenlerin verdikleri yanıtlar ses kaydına izin vermedikleri için hiçbir değişiklik yapmadan yazılı olarak kayıt altına alınmıştır. Görüşmeler 30-45 dakika sürmüştür. Veriler Ağustos 2023 tarihinde toplanmıştır. Araştırmanın etik boyutu için Başkent Üniversitesi Akademik Değerlendirme Koordinatörlüğü'ne başvuru yapılmış ve 17162298.600-193 sayılı 31.07.2023 tarihli kararla gerekli izin alınmıştır.

Verilerin Analizi: Verilerin analizinde betimsel analiz ve içerik analizi yönteminden yararlanılmıştır. İçerik analizinin amacı, ham verileri okuyucuların anlayabilecekleri şekilde tema ve kodlar halinde sunmaktır. İçerik analizi yapılan veriler, benzer noktalarıyla belirli temalar altında ve kodlar şeklinde sınıflandırılıp açıklanır. Ardından tema ve kodlar arasındaki bağlantılar tanımlanarak değerlendirilmesi amaçlanır (Yıldırım ve Şimşek, 2011). Öğretmenlerle yapılan görüşmeler tamamlandıktan sonra, görüşme sırasına göre “K1, K2, K3,, K12” şeklinde numaralandırılmıştır. Görüşmelerde yer alan soruların her biriyle ilgili temalar ve alt temalar oluşturulmuştur. Her bir alt temada öğretmenlerin verdikleri yanıtlar alıntılanarak açıklanmıştır.

Araştırmanın Geçerlik-Güvenirliği: Nitel araştırmalarda, araştırmacılar, yapmış oldukları gözlemin doğruluğuna odaklanır ve güvenilirlik çalışılan ortamdaki her veriyi kaydeder (Büyüköztürk vd., 2018:112). Yürütülen bu çalışmada, güvenilirliği sağlamak amacıyla araştırmacılar tarafından katılımcıların verdiği her yanıt hiç değiştirilmeden yazılı olarak kayıt altına alınmıştır. Görüşmeler tamamlandıktan sonra katılımcılara görüşleri teyit ettirilmiştir. Tema ve alt temalar oluşturulurken araştırmacılar arasında tutarlılık olmasına özen gösterilmiştir. Geçerliğin sağlanması amacıyla verilerin kendi içinde tutarlı ve anlamlı olmasına dikkat edilmiştir.

3. BULGULAR

Araştırmanın bu bölümünde bulgular ve bu bulgulara ait açıklamalara yer verilmiştir.

Tablo 1. Tema: Psikolojik Şiddetin Tanımı

Alt Temalar	Frekans	Kod
Sözlü Saldırı	5	K3, K4, K6, K8, K9,
Günlük Yaşam ve Öz güveni Olumsuz Etkileyen Tutum Davranışlar	5	K1, K2, K5, K7, K11
Duygusal İstismar	2	K6, K12
Toplam	12	

Tablo 1’de öğretmenlerin “psikolojik şiddet” kavramının tanımına yönelik verdiği yanıtlar yer almaktadır. Buna göre öğretmenlerin çoğu psikolojik şiddeti “sözlü saldırı” ve “günlük yaşam ve özgüveni olumsuz etkileyen tutum ve davranış” olarak tanımlamıştır. İki öğretmen ise “duygusal istismar” olarak ifade etmiştir. Aşağıda öğretmenlerin verdikleri yanıtlara örnek verilmiştir.

K3: “Benim için çirkin, korkutucu sözlerde bulunarak kişide huzursuzluk, korku oluşturabilecek sözlerdir. (Sözlü Saldırı)”

K11: “Kişinin kendine olan saygısını azaltmaya yönelik ve kişinin yaşam doyumunu olumsuz etkileyen bilinçli olarak yapılan her türlü iş eylem ve davranış. (Günlük Yaşam ve Öz güveni Olumsuz Etkileyen Tutum ve Davranışlar)”

K12: “Kişinin çalıştığı kurumda gündelik rutinlerini bozacak, motivasyon kaybı ve moral bozukluğuna sebep olacak, enerjisini düşürecek, her türlü söz, söylem, müdahale psikolojik şiddet olarak açıklanabilir. (Günlük Yaşam ve Özgüveni Olumsuz Etkileyen Tutum ve Davranışlar)

Tablo 2. Tema: Psikolojik Şiddet Sayılabilecek Davranışlar

Alt Temalar	Frekans	Kod
Duygusal İstismar Davranışları	8	K2, K3, K4, K7, K8, K9, K11, K12
İş Yükü Dağılımındaki Adaletsizlikler	2	K5, K10
Beden Dili Kullanımı	2	K1, K6
Toplam	12	

Öğretmenlere göre psikolojik şiddet sayılabilecek davranışlara ait tablo incelendiğinde; öğretmenlerin çoğunun “duygusal istismar davranışlarını” psikolojik şiddet olarak değerlendirdiği görülmüştür. İki öğretmene göre “iş yükü dağılımında adaletsizlik” psikolojik şiddet olarak değerlendirirken, iki öğretmen de “beden dili kullanımını” psikolojik şiddet saymıştır. Öğretmenlerin verdiği yanıtlara aşağıda yer verilmiştir.

K4: “Alay etme, yok sayma, kişiyi ya da grubu kendi çıkarı için kullanma, hakaret etme, manipüle etme, ajite etme. (Duygusal İstismar Davranışları)”

K10: “Fazla mesai yaptırıp ücretini vermemek, mesai saatleri dışında iş beklemek, iftira atmak, yalan söylemek, ruhsal bütünlüğünü bozacak tutum ve davranışlar. (İş yükü dağılımındaki adaletsizlikler).”

K6: “Dik dik bakışlar, göz devirme, sözlü olarak yaptırım sağlamaya çalışma, davranış olarak kişiyi rahatsız etme onu dışlaması. (Beden Dili Kullanımı)”

Tablo 3. Tema: Psikolojik Şiddetin Asıl Kaynağı

Alt Temalar	Frekans	Kod
Psikolojik Şiddet Yapan Kişinin Ruh Sağlığı	7	K1, K2, K3, K6, K7, K11, K12
Kurum Yetkilileri	3	K8, K9, K10
Ailesel Faktörler	2	K4, K5
Toplam	12	

Tablo 3’te psikolojik şiddetin asıl kaynağı ile ilgili öğretmenlerin verdikleri yanıtlar yer almaktadır. Yedi öğretmene göre psikolojik şiddetin asıl kaynağı “psikolojik şiddet yapan kişinin ruh sağlığı” iken, üç öğretmene göre asıl kaynak “kurum yetkilileri”, iki öğretmene göre ise “ailesel faktörlerdir”. Öğretmenlerin (K7, K9 ve K1) verdikleri yanıtlar aşağıda yer almaktadır;

K7: “Psikolojik şiddet yapan kişi genellikle dengesiz, üstün olma duygusu olan, bencil, aşağılık kompleksine sahip kişidir. Kaynak bence kişinin kendisidir. (psikolojik şiddet yapan kişinin ruh sağlığı)”

K9: “Kurumdakilerin meslek elemanları arasında ayırım yapması, aynı işi yapanlar arasında büyük maaş farkı olması, kişinin kendini üstün görmesi, karşısındaki önemsememesi, bencil olması, yöneticilik vasıflarının olmaması. (Kurum yetkilisi)”

K1: Öncelikle ailedir çocuklar önce anne ve babasını örnek alır. Ondan sonra öğretmendir. Çocuk ta ailesinde bunları görürse büyüdüğünde de psikolojik şiddete yatkın biri olup insanlara hayatı zehir eder. (Ailesel Faktörler)

Tablo 4. Tema: Psikolojik Şiddete Maruz Kalma Deneyimi

Alt Temalar	Frekans	Kod
Psikolojik şiddete Maruz Kalmadım	5	K1, K4, K5, K6, K12,
Okul Müdürlerinin Sözel Şiddeti	4	K2, K3, K7, K9
Personelin Uygunsuz Tutumu	3	K8, K10, K11
Toplam	12	

Araştırmaya katılan öğretmenlere “psikolojik şiddete maruz kalma deneyimi” ile ilgili soru yöneltilmiştir. Beş öğretmen bu soruya “psikolojik şiddete maruz kalmadım.” şeklinde yanıt vermiş, dört öğretmen okul müdürleri tarafından sözel şiddete maruz kaldığını ifade etmiştir. İki öğretmen ise personelin uygunsuz tutumuna maruz kalarak psikolojik şiddeti deneyimlediğini açıklamıştır.

K7: “Evet kaldım, okul müdürüm göz deviriyordu dışlıyordu davranışlarıyla buradan git havası veriyordu sınıfıma okuluma verdiğim eğitime odaklanmamda zorluk çekti müdürün bu davranışı. Hakaretvari sözler söyleyip bütün moralimi bozuyordu. (Okul müdürlerinin sözel şiddeti).”

K11: “Evet. Öğretmen bir arkadaş tarafından hata benim olmadığı halde hata benim üzerime yıkılmaya çalışıldı. Hakkımı savunarak o kurumdan ayrılmayı tercih ettim. (Personelin Uygunsuz Tutumu).”

Tablo 5. Tema: İş Arkadaşlarının Psikolojik Şiddete Maruz Kalma Deneyimi

Alt Temalar	Frekans	Kod
Psikolojik Şiddete Maruz Kalan Arkadaşım Olmadı	4	K2, K4, K6, K11
Hakları Konusunda Yönlendirme Yapmak	4	K1, K8, K9, K12
Psikolojik Destek Alması İçin Yönlendirmek	4	K3, K5, K7, K10
Toplam	12	

Tablo 5 incelendiğinde; öğretmenlerin iş arkadaşlarının psikolojik şiddete maruz kalma deneyimleriyle ilgili bulgular yer almaktadır. Öğretmenlerin dördü, iş arkadaşlarının psikolojik şiddete uğramadığını ifade etmiş, dörder öğretmen ise “hakları konusunda” ve “psikolojik destek alması konusunda” destek sağladığını belirtmiştir.

K1: “Oldu. Konuştum, yapması gerekenler konusunda yönlendirdim sakinliğin önemli olduğunu belirttim ve bir psikolog arkadaştan destek almasında yardımcı oldum. (Psikolojik Destek Alması İçin Yönlendirmek).”

K10: “Ne yazık ki oldu. Kendinden emin olarak işine odaklanması gerektiğini, durumu güvendiği bir amiri ile paylaşmasını önerdim. (Hakları Konusunda Yönlendirme Yapmak).”

Tablo 6. Tema: Öğretmenlerin Psikolojik Şiddete Maruz Kalmamak İçin Aldıkları Önlemler

Alt Temalar	Frekans	Kod
İş Arkadaşlarıyla Mesafeli İlişki Kurmak	5	K2, K3, K4, K10, K11
Meslek Etiğine Uygun Davranmak	5	K5, K6, K8, K9, K12,
İşten Ayrılmak	2	K1, K7
Toplam	12	

Öğretmenlerin psikolojik şiddete maruz kalmamak için aldıkları önlemler Tablo 6’da gösterilmiştir. Araştırmaya katılan öğretmenlerin beş’i “iş arkadaşlarıyla mesafeli bir ilişki kurarak” önlem aldığını belirtmiş, yine beş öğretmen “meslek etiğine uygun davranmayı” tercih ettiğini dile getirmiştir. İki öğretmen de psikolojik şiddete maruz kaldığında “işten ayrılmayı” tercih ettiğini ifade etmiş olup, aşağıda katılımcıların verdikleri yanıtlara birer örnek verilmiştir.

K4: “İş yerimdeki insanlara kişisel sınırlarımı göstermeye çalışırım. Kişilere karakter analizi yaparım. Yani iş yerimdeki insanlardan arkadaş seçeceksem kendimi güvende hissettiğim kişileri hayatıma alırım. (İş Arkadaşlarıyla Mesafeli İlişki Kurmak).”

K6: “İnsanlarla çok fazla samimi olmuyorum. İşime ve öğretmenliğin etiğine uygun davranıyorum. Her şeyi planına programına göre yapmaya çalışıyorum. (Meslek Etiğine Uygun Davranmak).”

K7: “Eğer psikolojik şiddete maruz kalacağımı hissedersen hiç uzatmadan o işten ayrılmayı tercih ediyorum. (İşten ayrılmak).”

Tablo 7. Tema: Psikolojik Şiddetin Önlenmesi İçin Önlem Alması Gereken Merciler

Alt Temalar	Frekans	Kod
Okul Müdürü Önlem Almalı	8	K1, K2, K3, K4, K6, K7 K10, K11
Bakanlıklar Önlem Almalı	4	K5, K8, K9, K12
Toplam	12	

Tablo 7 incelendiğinde öğretmenlerin büyük bir çoğunluğu psikolojik şiddete karşı okul müdürü tarafından önlem alınması gerektiğini savunmaktadır. Dört öğretmen psikolojik şiddete karşı önlemlerin bakanlık tarafından alınması gerektiğini ifade etmiştir. Katılımcıların cevaplarından üç örnek cevap aşağıda verilmiştir.

K10: “Standart herkese işlemeli. Çalışanların profesyonel yönleri güçlendirilmeli. Yönetici tüm çalışanlara adil davranmalı. Başta yönetici sorumluluğunda olmalı (Okul Müdürü Önlem Almalı).”

K11: “Önlemleri mutlaka okul müdürü almalıdır. Psikolojik şiddet yapan ya da yapmaya yeltenen kişiyi ya da kişileri sıklıkla uyarmalıdır. Eğer bu şekilde devam ederse, hakkında işlem başlatılacağını söylemelidir. (Okul Müdürü Önlem Almalı).”

K9: “Bakanlığımız tarafından alınmalı. Tüm meslekler değer verilmeli, Çocuk gelişimi bölüm hocaları aktif olmalı, mesleğe sahip çıkmalı, mezunları korumalı. Aynı işi yapan meslekler arasında sosyal haklar ve maaş açısından uçurum olmamalı. Okul öncesinde çalışan öğretmenlere yönelik yardımcı elemanmış, sadece bakımını vermek gibi algı ortadan kaldırılmalı. Herkes kendini geliştirmeli mesleği savunmalı. (Bakanlık Tarafından Önlem Alınmalı).”

4. TARTIŞMA, SONUÇ ve ÖNERİLER

Okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin psikolojik şiddet algısını belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada öğretmenlerin çoğunun psikolojik şiddeti sözlü saldırı/günlük yaşam ve özgüveni olumsuz etkileyen tutum ve davranış olarak tanımladığı görülmüştür. Alanyazın incelendiğinde, öğretmenlerin psikolojik şiddet tanımlarıyla ilgili benzer bulguların olduğu görülmektedir. Koç ve Bulut (2009), ortaöğretim kurumlarında çalışan öğretmenlerin, kendilerine yönelik yapılan psikolojik şiddetin daha çok yaşam kalitelerini hedef aldığını bulmuştur. Psikolojik şiddete uğrayan öğretmenler sosyal ve ekonomik yönden zarara uğramaktadır. Psikolojik şiddet sonucunda mağdur öğretmenler fiziksel, zihinsel ve psikolojik sağlığını kaybetmekte ve sağlığını yerine getirebilmek için hastaneler, doktorlar ve ilaçlara zaman ve para harcamaktadır. Bu durum, bireyin yaşam kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir (Gökçe,2006:33). Bu bulgu, araştırmanın bulgusuyla uyumludur.

Öğretmenler, duygusal istismar davranışlarını psikolojik şiddet olarak değerlendirmektedir. Psikolojik şiddetin asıl kaynağının bu davranışı yapan kişinin ruh sağlığı olduğunu düşünen öğretmenler, genelde psikolojik şiddete maruz kalmadıklarını dile getirmişlerdir. Çelebi ve Taşçı (2014:45), öğretmenlerin “tehdit, aşırı kontrol, görmezden gelme, küçümseme” vb. davranışları psikolojik şiddet olarak değerlendirdiğini tespit etmiştir. Psikolojik şiddetin asıl kaynağının yapan kişinin ruh sağlığı olduğuna dair araştırmalar bulunmaktadır. Yapılan araştırmalara göre psikolojik şiddet davranışı sergileyen kişiler kendine güveni olmayan, kıskanç, kendi eksikliklerini telafi etmenin yolunun başkalarını yıldırma olduğuna inanan bir yapıya sahiptir.

Altunay vd. (2014:63); öğretmenlerle yaptığı araştırmalarında psikolojik şiddetin asıl nedeninin psikolojik şiddet davranışı sergileyen kişinin psikolojik durumu olduğunu ortaya koymuştur. Bu bulgulardan hareketle, psikolojik şiddet davranışı sergileme eğilimi olan kişilerin tespit edilip gerekli psikolojik destek alması için ilgili birimlere yönlendirilmesi sağlanabilir.

Öğretmenler psikolojik şiddete maruz kalan iş arkadaşlarını hakları konusunda yönlendirme yaparak destek verdiklerini belirtmiştir. Ayrıca araştırmaya alınan öğretmenler, psikolojik şiddete maruz kalmamak için iş arkadaşlarıyla mesafeli bir ilişki kurmayı tercih ettiğini ifade etmiştir. İlgili alanyazında öğretmenlerin psikolojik şiddete maruz kalmamak için farklı önlemler almayı tercih ettiği görülmektedir. Gökçe (2006:41), öğretmenlerin psikolojik şiddetle mücadele ederken “görmezden gelme”, “muhatap olmama”, “kendini geri çekme” veya “kurumdan ayrılma” gibi yöntemler kullandığını saptamıştır. Karaca Işık ve İnegöl (2023); öğretmenlerin psikolojik şiddetle mücadelede haklarını aramayı tercih ettiğini bulmuştur.

Öğretmenler, psikolojik şiddetin önlenmesi için okul müdürleri tarafından önlemlerin alınması gerektiğini belirtmişlerdir. Okullarda psikolojik şiddete karşı önlem alması gereken ilk kişinin okul müdürleri olduğu bilinmektedir (Gündüz ve Yılmaz, 2008:271). Okullarda psikolojik şiddet öğretmenlerin mağduriyetini artırır ve okula yönelik güveni azaltır. Öğretmenlerin ve okulun üzerinde yıkıcı etkilere sebep olur. Bu nedenle okul müdürlerinin ve yöneticilerin psikolojik şiddete dair bilgilerinin olması son derece önemlidir. Yine okul müdürlerinin liyakatli bir şekilde seçilmesi, örgütsel adalete önem vermesi, öğretmenlerin huzurlu bir çalışma ortamında çalışmasını sağlayacaktır (Branch vd., 2012:282; Bozkuş, 2022:81; Işcan ve Sayın, 2010:198; Kılıçkap vd. 2022:121).

Sonuçta okul öncesi eğitim kurumlarında çalışan öğretmenlerin psikolojik şiddet algısını belirlemek amacıyla yapılan bu araştırmada öğretmenlerin çoğunun psikolojik şiddeti sözlü saldırı/günlük yaşam ve özgüveni olumsuz etkileyen tutum ve davranış olarak tanımlamakta, duygusal istismar davranışlarını psikolojik şiddet olarak değerlendirmektedir. Psikolojik şiddetin asıl kaynağının psikolojik şiddet yapan kişinin ruh sağlığı olduğunu düşünen öğretmenler, genelde psikolojik şiddete maruz kalmadıklarını dile getirmişlerdir. Öğretmenler, psikolojik şiddete maruz kalan iş arkadaşlarını hakları konusunda yönlendirme yaparak destek verdiklerini belirtmiştir. Psikolojik şiddete maruz kalmamak için iş arkadaşlarıyla mesafeli bir ilişki kurmayı tercih eden öğretmenler, psikolojik şiddetin önlenmesi için okul müdürleri tarafından önlem alınması gerektiğini belirtmişlerdir. Elde edilen bu bulgular doğrultusunda okul yönetimine, öğretmenlere, Milli Eğitim Bakanlığı'na ve araştırmacılara ve şu öneriler sunulmuştur:

- Okul yöneticileri, okullarda psikolojik şiddetin önlenmesi için öğretmenlere ve idari personele hizmet içi eğitimler düzenleyebilir.
- Okul yöneticileri, psikolojik şiddetle karşılaşan personele hakları konusunda destek sağlayabilir.
- Okul yönetimi, öğretmenlerin iletişim becerilerini geliştirmek için hizmet içi eğitimler düzenleyebilir.
- Milli Eğitim Bakanlığı tarafından düzenlenecek çalışmalarla öğretmenler psikolojik şiddete karşı yasal hakları konusunda bilgilendirilebilir.
- Bakanlıklar arası yapılacak işbirliğiyle okullarda psikolojik şiddet mağduru öğretmenlere psikolojik destek sağlanabilir.
- İlgili bakanlıkların psikolojik şiddet ile ilgili denetimleri sıklaştırılabilir.
- Çalışma, kamu kurumlarında çalışan okul öncesi öğretmenleriyle yürütülebilir

KAYNAKÇA

- Akturan, U. ve Esen, A. (2008). Fenomenoloji. T. Baş ve U. Akturan (Yay. Haz.), Nitel Araştırma Yöntemleri. *Ankara Seçkin Yayıncılık*, 83-98.
- Altunay, E. , Oral, G. ve Yalçınkaya, M. (2014). Eğitim Kurumlarında Mobbing Uygulamalarına İlişkin Nitel Bir Araştırma. *Sakarya University Journal of Education*, 4 (1), 62-80
- Akbaşı, S., Diş, O. ve Durnalı, M. (2020). İlkokul Öğretmenlerinin Karşılaştıkları Yıldırma Davranışları İle Motivasyon Düzeyleri Arasındaki İlişki. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 49, 564- 581. doi: 10.9779/pauefd.596426
- Aygün, H. A. (2012). Psikolojik Yıldırma (Mobbing) Üzerine Nitel Bir Araştırma. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (5) , 0-121.
- Avcı, A. ve Aydoğan, E. (2022). Yıldırma İle Sinizm Arasındaki İlişkide Tükenmişliğin Aracılık Etkisi: Doğubayazıt Örneği. *Verimlilik Dergisi*, (2), 329-344
- Babaroğlu, A.(2018). Eğitim Ortamları Açısından Okul Öncesi Eğitim Kurumları. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 18 (3), 1313-1330.
- Blase, J. ve Blase, J. (2003). The Phenomenology Of Principal Mistreatment: Teachers Perspectives. *Journal of Educational*, 41 (4), 367-422.
- Branch, S., Ramsay, S., ve Barker, M. (2013). Workplace bullying, mobbing and general harassment: A review. *International Journal of Management Reviews*,15 (3), 280-299.
- Bozkuş, K. (2022). Mobbing, Teacher Victimization and Faculty Trust: A Structural Equation Model. *Online Submission*,14 (1), 77-90.
- Bulut, S. (2008). Öğretmenlerden Öğrenciye Yönelik Olan Fiziksel Şiddet: Nicel Bir Araştırma. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 105-118.
- Büyükköztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2018). Bilimsel Araştırma Yöntemleri (24. Baskı). *Ankara Pegem Akademi Yayınları*, 112-126.
- Çelebi, N. ve Taşçı, G. (2014). Öğretmenlerin Maruz Kaldığı Mobbing (Yıldırma) . Eğitim Ve İnsani Bilimler Dergisi: Teori Ve Uygulama , (9), 43-65.
- Çivilidağ, A. ve Sargın, N. (2011). Farklı Ortaöğretim Kurumlarında Çalışan Öğretmenlerde Psikolojik Taciz (Mobbing): Antalya İli Örneği. *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (3), 11-22.
- Gökçe, A. T. (2006). İş yerinde yıldırma: Özel ve Resmi İlköğretim Okulu Öğretmen Ve Yöneticileri Üzerinde Yapılan Bir Araştırma. Yayımlanmamış Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü*, Ankara.
- Gündüz, H. B. ve Yılmaz, Ö. (2008). Ortaöğretim Kurumlarında Mobbing (Yıldırma) Davranışlarına İlişkin Öğretmen ve Yönetici Görüşleri (Düzce İli Örneği). *Milli Eğitim Dergisi*, 37 (179), 269-282.
- İşcan, Ö. F., ve Sayın, U. (2010). Örgütsel Adalet, İş Tatmini Ve Örgütsel Güven Arasındaki İlişki. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (4), 195-216.
- Jackson, S. E., Schwab, R. L., ve Schuler, R. S. (1986). Toward An Understanding Of The Burnout Phenomenon. *Journal Of Applied Psychology*, 71 (4). 630-640.
- Karaca Işık, F. ve İnegöl, F. (2023). “Öğretmenlerin Mobbing (Yıldırma) Davranışlarına İlişkin Görüşleri (Altı eylül İlçesi Örneği)”. *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal* 9 (73), 3933-3944
- Kılıçkap, C., Oruçoglu, M., Mercan, M., Arslan, İbrahim H., ve Kaynak, E. (2022). Okullarda Örgütsel Adalet ve Mobbing İlişkisinin Öğretmen Görüşlerine Göre İncelenmesi. *Socrates Journal Of Interdisciplinary Social Studies*, 8 (23), 118–131.

- Koç, M., ve Bulut, H. U. (2009). Ortaöğretim Öğretmenlerinde Mobbing: Cinsiyet Yaş ve Lise Türü Değişkenleri Açısından İncelenmesi. *International Online Journal of Educational Sciences*, 1 (1), 64-80.
- Koçyiğit, S. (2012). Okul Öncesi Eğitimin Tanımı, Amacı, Önemi ve İlkeleri. Bulunduğu Eser: Zembat, R.(Ed.)*Okul Öncesi Eğitime Giriş*, Ankara: Hedef Yayıncılık, 14-26
- Leymann, H. (1996). The Content and Development of Mobbing at Work. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 5 (2), 165-184.
- Özdemir Beceren, Y. (2012). Okul Öncesi Eğitim Ortamları. Bulunduğu Eser: Zembat, R.(Ed.) *Okul Öncesi Eğitime Giriş*, Ankara: Hedef Yayıncılık, 180-199
- Palinkas LA, Horwitz SM, Green CA, Wisdom J.P, Duan N.ve Hoagwood K, (2015). Purposeful sampling for qualitative data collection and analysis in mixed method implementation research. *Administration and Policy in Mental Health and Mental Health Services Research*, 42 (5): 533-544.
- Pşunder, M. (2015). Okullarda Psikolojik Şiddet: Okulda Zorbalığın Artmasında Öğretmen Yeterliklerinin Etkisi. *Eğitim Ve Bilim*, 40 (180), 25-35.
- Şahin, H. ve Dursun, A. (2009). Okul Öncesi Öğretmenlerinin İş Doyumları: Burdur Örneği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1 (18), 160-179.
- Tutar. H. (2004). İşyerinde Psikolojik Şiddet Sarmalı: Nedenleri ve Sonuçları. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (2), 101-128.
- Yağar, F., Dökme, S. (2018). Niteliksel Araştırmaların Planlanması: Araştırma Soruları, Örneklem Seçimi, Geçerlik Ve Güvenirlik. *Gazi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 3 (3) , 1-9.
- Yıldırım, A., ve Şimsek, H. (2011). *Sosyal Bilimlerde Nitel Arastırma Yöntemleri* (8th ed.). Ankara, Seçkin Yayınevi.
- Yıldırım, G., ve Tekin Bozkurt, A. (2019). Yıldırma (Mobbing) Kavramına İlişkin Kadın Okul Yöneticilerinin Görüşlerinin İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi* (50), 413-426. <https://doi.org/10.21764/maeuefd.404577>
- Zembat, R.(2005). Okul Öncesi Eğitimde Nitelik. Bulunduğu Eser: Oktay, A.,& Polat Unutkan, Ö.(Ed.) *Okul Öncesi Eğitimde Güncel Konular* , Morpa Yayınları, 25-45.